



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

23 april 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek van de voorbelasting – Teruggaaf van het btw-overschot – Tardieve teruggaaf – Berekening van de rente – Voorwaarden voor de toekenning van rente die verschuldigd is omdat de belastingplichtige niet kon beschikken over een in strijd met het Unierecht ingehouden overschot aan aftrekbare btw en van rente die verschuldigd is wegens de vertraging waarmee de belastingdienst een verschuldigd bedrag heeft overgemaakt – Beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid”

In de gevoegde zaken C-13/18 en C-126/18,

betreffende twee verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szeged, Hongarije) (C-13/18) en de Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szekszárd, Hongarije) (C-126/18) bij beslissingen van 2 januari 2018 en 3 januari 2018, ingekomen bij het Hof op respectievelijk 8 januari 2018 en 16 februari 2018, in de procedures

Sole-Mizo Zrt. (C-13/18),

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18)

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, P. G. Xuereb en T. von Danwitz (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: G. Hogan,

griffier: R. Șereș, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 6 juni 2019,

gelet op de opmerkingen van:

– Sole-Mizo Zrt., vertegenwoordigd door L. Maklári, ügyvéd,

* Procestaal: Hongaars.

- Dalmandi Mezőgazdasági Zrt., vertegenwoordigd door L. Maklári, ügyvéd,
 - de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en G. Koós als gemachtigden,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en A. Sipos als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 september 2019,
het navolgende

Arrest

- 1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van het Unierecht inzake het recht op teruggaaf van belastingen die een lidstaat in strijd met het Unierecht heeft geheven.
- 2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen tussen Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) en Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) enerzijds en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling beroepen van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije) anderzijds over de materiële en de procedurele voorwaarden waaronder het overschot aan belasting over de toegevoegde waarde (btw) wordt teruggegeven dat de belastingplichtige niet binnen een redelijke termijn terugbetaald kon krijgen wegens een in het recht van een lidstaat gestelde voorwaarde die nadien door het Hof in strijd met het Unierecht is verklaard.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 183 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna „btw-richtlijn”) bepaalt:

„Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgend tijdvak wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is.”

Hongaars recht

Btw-wet

- 4 § 186, lid 2, van de az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. törvény (wet CXXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16); hierna: „btw-wet”] stelde de teruggaaf van het overschot aan aftrekbare btw ervan afhankelijk dat de tegenprestatie voor de handeling waaruit de aftrekbare btw resulteerde volledig was voldaan, btw inbegrepen (hierna: „voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie”). Was dat niet het geval, dan moest het overschot naar het volgende belastingtijdvak worden overgedragen.

- 5 In zijn arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530), heeft het Hof in wezen geoordeeld dat § 186, lid 2, van de btw-wet in strijd was met artikel 183 van de btw-richtlijn.
- 6 Bij de az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (wet nr. CXXIII van 2011 tot wijziging, met het oog op harmonisering, van [de btw-wet] en tot regeling van de bijzondere procedure voor btw-teruggaaf; hierna: „wijzigingswet”), is § 186, leden 2 tot en met 4, van de btw-wet met ingang van 27 september 2011 ingetrokken. Het overschot aan aftrekbare btw kan nu worden teruggegeven zonder dat er moet worden gewacht tot de tegenprestatie voor de handeling waaruit de aftrekbare btw resulteert, is voldaan.

Wetboek fiscaal procesrecht

- 7 In § 37, leden 4 en 6, van de az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet XCII van 2003 tot vaststelling van het wetboek fiscaal procesrecht; hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”) is bepaald:

„(4) De vervalddag voor de betaling van aan de belastingplichtige verschuldigde begrotingssteun wordt geregeld in de bijlagen bij deze wet of in een bijzondere wet. De begrotingssteun of de btw waarvoor een verzoek tot teruggaaf is ingediend, moet binnen 30 dagen na ontvangst van het verzoek (de aangifte) worden betaald, maar mag niet eerder dan de vervalddag worden betaald; die termijn wordt verlengd tot 45 dagen indien het bedrag aan terugvorderbare btw meer dan 500 000 forint [(HUF)] bedraagt. [...]

[...]

(6) Wanneer de belastingdienst te laat betaalt, is hij per dag vertraging rente verschuldigd tegen de rentevoet die geldt voor boeten wegens te late betaling. [...]

- 8 § 124/C van dat wetboek luidt:

„(1) Indien de Alkotmánybíróság [(grondwettelijk hof, Hongarije)], de Kúria [(hoogste rechterlijke instantie, Hongarije)] of het Hof van Justitie van de Europese Unie met terugwerkende kracht oordeelt dat een rechtsregel die een fiscale verplichting oplegt, in strijd is met de grondwet of een dwingende handeling van de Europese Unie of, in geval van een gemeentelijke regeling, met om het even welke andere rechtsregel, en die rechterlijke beslissing de belastingplichtige een recht op teruggaaf geeft overeenkomstig het bepaalde in deze paragraaf, gaat de belastingdienst in eerste aanleg op verzoek van de belastingplichtige over tot teruggaaf volgens de in de betrokken beslissing bepaalde procedures.

(2) De belastingplichtige kan zijn verzoek schriftelijk bij de belastingdienst indienen binnen 180 dagen na de bekendmaking of de betekening van de beslissing van de Alkotmánybíróság, de Kúria of het Hof van Justitie van de Europese Unie; verzoeken tot teruggaaf die na het verstrijken van die termijn worden ingediend, worden niet aanvaard. De belastingdienst wijst het verzoek af indien het recht om schadevergoeding te vorderen op de datum van de bekendmaking of de betekening van de beslissing verjaard is.

[...]

(6) Indien de aanspraak van de belastingplichtige op teruggaaf gegrond is, betaalt de belastingdienst – op het moment van de teruggaaf – rente op de terug te betalen belasting tegen een rentevoet die gelijk is aan de basisrentevoet van de centrale bank; de rente wordt berekend vanaf de datum van betaling van de belasting tot op de dag waarop de beslissing tot teruggaaf in kracht van gewijsde is gegaan. De teruggaaf is verschuldigd op de datum waarop de beslissing tot toekenning ervan definitief is geworden

en moet worden verricht binnen 30 dagen na de datum waarop zij verschuldigd is geworden. Met uitzondering van § 37, lid 6, is het bepaalde met betrekking tot de betaling van begrotingssteun mutatis mutandis van toepassing op de in deze paragraaf geregelde teruggaaf.”

9 § 124/D, leden 1 tot en met 3, van dat wetboek bepaalt:

„(1) Tenzij in deze paragraaf anders wordt bepaald, is § 124/C van toepassing op verzoeken tot teruggaaf die zijn gebaseerd op het recht op btw-aftrek.

(2) De belastingplichtige kan het in lid 1 bedoelde recht uitoefenen door middel van een aangifte tot regularisatie – die wordt ingediend binnen 180 dagen na de bekendmaking of de betekening van de beslissing van de Alkotmánybíróság, de Kúria of het Hof van Justitie van de Europese Unie – van de aangifte(n) met betrekking tot het belastingjaar of de belastingjaren waarin het betrokken recht op aftrek is ontstaan. Na het verstrijken van die termijn worden geen verzoeken tot teruggaaf meer aanvaard.

(3) Indien uit de in de regularisatieaangifte gerectificeerde verklaring blijkt dat de belastingplichtige recht heeft op teruggaaf, wegens de vermindering van de door hem verschuldigde belasting of de verhoging van het terugvorderbare bedrag [...], past de belastingdienst op het terug te geven bedrag een rentevoet toe die overeenkomt met de basisrentevoet van de centrale bank, berekend voor het tijdvak tussen de datum die is vastgesteld voor betaling in de aangifte(n) waarop de regularisatieaangifte betrekking heeft, of de vervaldatum – of de datum van betaling van de belasting indien die later is –, en de datum waarop de regularisatieaangifte wordt ingediend. De teruggaaf – waarop de bepalingen met betrekking tot de betaling van begrotingssteun van toepassing zijn – moet binnen 30 dagen na de datum van indiening van de regularisatieaangifte plaatsvinden.”

10 § 164, lid 1, van het wetboek fiscaal procesrecht bepaalt:

„Het recht om de belasting vast te stellen, verjaart vijf jaar na de laatste dag van het kalenderjaar waarin de aangifte of kennisgeving betreffende die belasting had moeten worden ingediend of, bij gebreke van een dergelijke aangifte of kennisgeving, de belasting had moeten worden betaald. Tenzij bij wet anders is bepaald, verjaren het recht om begrotingssteun te vragen en het recht op teruggaaf van te veel betaalde bedragen vijf jaar na de laatste dag van het kalenderjaar waarin het recht om steun of teruggaaf aan te vragen, is ontstaan.”

11 § 165, lid 2, van dat wetboek luidt:

„De rentevoet van de boete wegens te late betaling komt per kalenderdag overeen met $1/365$ van tweemaal de op de dag van toepassing ervan geldende basisrentevoet van de centrale bank. Een boete wegens te late betaling kan niet op haar beurt leiden tot toepassing van een boete wegens te late betaling. De centrale belasting- en douanediens beveelt geen betaling van een boete wegens te late betaling wanneer die minder dan 2 000 HUF bedraagt.”

Hoofdingen en prejudiciële vragen

Zaak C-13/18

12 Het Hof heeft in zijn beschikking van 17 juli 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, niet-gepubliceerd, EU:C:2014:2127, punt 39), geoordeeld dat het Unierecht, in het bijzonder artikel 183 van de btw-richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de regeling en de praktijk van een lidstaat volgens welke geen rente wordt betaald op het bedrag van het overschot aan aftrekbare btw dat niet binnen een redelijke termijn kon worden teruggevorderd ten gevolge van

een met het Unierecht onverenigbaar verklaarde nationale bepaling. Het Hof heeft echter ook in herinnering geroepen dat, bij gebreke van een Unierechtelijke regeling op dit gebied, de voorwaarden voor betaling van die rente door de lidstaten moeten worden bepaald met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel.

- 13 Na die beschikking ontwikkelde de Hongaarse belastingdienst een administratieve praktijk, over de rechtmatigheid waarvan de Kúria uitspraak heeft gedaan bij arrest nr. Kfv.I.35.472/2016/5 van 24 november 2016. Op basis van dat arrest heeft de Kúria een beslissing (nr. EBH2017.K18) gegeven, met het opschrift „Onderzoek (met betrekking tot de rentevoet en de verjaringstermijn) van de kwestie van de rente op de btw, die noodzakelijkerwijs verschuldigd is wegens de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie” (hierna: „beginseluitspraak nr. 18/2017 van de Kúria”). Dat document bevat de regels voor de berekening van rente op het btw-bedrag waarvan wegens de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie geen teruggaaf kon worden verkregen. Volgens die beginseluitspraak moeten twee tijdvakken worden onderscheiden:
 - Voor het tijdvak tussen de dag na de uiterste datum voor de indiening van de btw-aangifte en de uiterste datum voor de indiening van de volgende aangifte, zijn de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht, die de gevallen regelen waarin de Alkotmánybíróság of de Kúria oordeelt dat een regel in strijd is met een hogere nationale regel, naar analogie van toepassing.
 - Voor het tijdvak vanaf de datum waarop de door de belastingdienst te betalen rente verschuldigd werd tot de datum waarop de bevoegde belastingdienst de rente daadwerkelijk heeft betaald, moet § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht worden toegepast.
- 14 Op 30 december 2016 heeft Sole-Mizo op grond van de beschikking van 17 juli 2014, *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó* (C-654/13, niet-gepubliceerd, EU:C:2014:2127), bij de belastingdienst een verzoek ingediend tot betaling van rente op de overschotten aan aftrekbare btw die wegens de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie niet binnen een redelijke termijn waren terugbetaald. Dat verzoek betrof rente over verschillende aangiftetijdvakken, van december 2005 tot en met juni 2011. Omdat ook die rente zelf tardief was betaald, vorderde zij tevens verdragingsrente.
- 15 Bij besluit van 3 maart 2017 heeft de belastingdienst in eerste aanleg het verzoek van Sole-Mizo gedeeltelijk ingewilligd en betaling van 99 630 000 HUF (ongeveer 321 501 EUR) aan rente gelast, die werd berekend tegen de gewone basisrentevoet van de Hongaarse centrale bank. Hij heeft het verzoek van de onderneming echter afgewezen voor zover het strekte tot toekenning, wegens te late betaling van die rente, van verdragingsrente tegen een rentevoet overeenkomende met tweemaal de basisrentevoet van de Hongaarse centrale bank.
- 16 Bij een op bezwaar van Sole-Mizo vastgesteld besluit van 19 juni 2017 heeft de belastingdienst in tweede aanleg dat besluit in die zin gewijzigd dat aan Sole-Mizo 104 165 000 HUF (ongeveer 338 891 EUR) aan rente moest worden betaald op het bedrag van het overschot aan aftrekbare btw dat de onderneming niet had kunnen terugkrijgen wegens de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie. Dat rentebedrag was berekend op basis van de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht, met toepassing van een rentevoet overeenkomende met de gewone basisrentevoet van de Hongaarse centrale bank.
- 17 Sole-Mizo heeft bij de verwijzende rechter in zaak C-13/18 beroep ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst in tweede aanleg op grond dat het bedrag dat haar verschuldigd was als rente op het bedrag van het overschot aan aftrekbare btw waarvan zij geen teruggaaf had kunnen verkrijgen wegens de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, ook tegen tweemaal de basisrentevoet van de Hongaarse centrale bank moest worden berekend overeenkomstig § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht.

- 18 Die rechter wenst te vernemen of de regels voor de berekening van de rente op het btw-bedrag, zoals die door de Kúria zijn vastgesteld bij beginseluitspraak nr. 18/2017, verenigbaar zijn met het Unierecht en, in het bijzonder, met de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid.
- 19 In die omstandigheden heeft de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szeged, Hongarije) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Verzetten de regels van het [Unierecht], de bepalingen van [de btw-richtlijn] (rekening houdend met, met name, artikel 183 ervan) en de beginselen van doeltreffendheid, rechtstreekse werking en gelijkwaardigheid zich tegen een praktijk van een lidstaat waarbij er, bij het onderzoek van de relevante regels inzake verdragingsrente, wordt uitgegaan van de premisse dat de nationale belastingdienst zich niet schuldig heeft gemaakt aan een inbreuk (nalaten) – dat wil zeggen dat hij het niet-terugvorderbare deel van de btw over de niet-betaalde verwervingen van de belastingplichtigen niet te laat heeft betaald – omdat ten tijde van het besluit van de nationale belastingdienst de met het [Unierecht] strijdige nationaalrechtelijke voorwaarde van kracht was en het Hof pas later heeft vastgesteld dat die voorwaarde onverenigbaar was met het [Unierecht]?
- 2) Verzetten het [Unierecht], in het bijzonder de bepalingen van de btw-richtlijn (rekening houdend met, met name, artikel 183 ervan), en de beginselen van gelijkwaardigheid, doeltreffendheid en evenredigheid zich tegen een praktijk van een lidstaat waarbij, bij het onderzoek van de relevante regels inzake verdragingsrente, een onderscheid wordt gemaakt naargelang de belastingdienst de belasting niet heeft teruggegeven in overeenstemming met de geldende nationale rechtsregels – die onverenigbaar blijken te zijn met het [Unierecht] –, dan wel in strijd met die rechtsregels, en waarbij, met betrekking tot de rente op de btw waarvan de teruggaaf niet binnen een redelijke termijn heeft plaatsgevonden wegens een door het Hof met het Unierecht strijdig verklaarde nationaalrechtelijke voorwaarde, een onderscheid wordt gemaakt tussen twee tijdvakken die erdoor worden gekenmerkt dat,
- wat het eerste tijdvak betreft, de belastingplichtigen slechts aanspraak kunnen maken op verdragingsrente tegen de basisrentevoet van de centrale bank, aangezien de met het [Unierecht] strijdige Hongaarse regeling toen nog van kracht was en de Hongaarse belastingdienst derhalve geen inbreuk heeft gemaakt door niet toe te staan dat de op de facturen vermelde btw binnen een redelijke termijn werd teruggegeven, terwijl
 - wat het tweede tijdvak betreft, rente moet worden betaald tegen tweemaal de basisrentevoet van de centrale bank – die het Hongaarse recht als referentie gebruikt bij betalingsachterstand – maar alleen wegens te late betaling van de voor het eerste tijdvak berekende verdragingsrente?
- 3) Moet artikel 183 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het gelijkwaardigheidsbeginsel zich verzet tegen een praktijk van een lidstaat waarbij de niet-teruggaaf van de btw aanleiding geeft tot betaling van rente door de belastingdienst tegen de basisrentevoet van de centrale bank in geval van schending van het Unierecht, maar tegen tweemaal deze basisrentevoet in geval van schending van het nationale recht?”

Zaak C-126/18

- 20 Op 30 december 2016 heeft Dalmandi Mezőgazdasági bij de belastingdienst in eerste aanleg een verzoek ingediend tot betaling van rente op de overschotten aan aftrekbare btw die tussen 2005 en 2011 niet binnen een redelijke termijn waren terugbetaald ten gevolge van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie. De gevorderde som bedroeg 74 518 800 HUF (ongeveer 240 515 EUR). Bij de berekening van de gevorderde rente werd in het verzoek uitgegaan van het volledige tijdvak tussen de uiterste teruggaafdatum voor elk betrokken aangiftetijdvak en de uiterste teruggaafdatum voor het

aangiftetijdvak waarin de wijzigingswet was aangenomen – in het onderhavige geval 5 december 2011. Voor die berekening werd in het verzoek voorts overeenkomstig § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht een rentevoet toegepast die overeenkwam met tweemaal de basisrentevoet van de Hongaarse centrale bank. Daarnaast verzocht Dalmandi Mezőgazdasági om betaling van aanvullende rente voor het tijdvak van 5 december 2011 tot de datum van daadwerkelijke betaling, eveneens tegen de rentevoet van § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht.

- 21 Bij besluit van 10 maart 2017 heeft de belastingdienst in eerste aanleg dat verzoek gedeeltelijk toegewezen en overeenkomstig § 124/D, lid 3, van het wetboek fiscaal procesrecht rente toegekend voor een bedrag van 34 673 000 HUF (ongeveer 111 035 EUR) met betrekking tot de overschotten aan aftrekbare btw die onrechtmatig waren ingehouden voor het tijdvak tussen het vierde kwartaal van 2005 en het derde kwartaal van 2011. Hij heeft het verzoek afgewezen voor het overige.
- 22 Het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg was gebaseerd op de principes die zijn uiteengezet in beginseluitspraak nr. 18/2017 van de Kúria. Ten eerste bepaalde hij het bedrag aan gevorderde rente op basis van de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht, die de toepassing voorschrijven van een rentevoet die overeenkomt met de basisrentevoet van de Hongaarse centrale bank. Ten tweede nam hij het standpunt in dat het verzoek van Dalmandi Mezőgazdasági tot betaling van vertragingsrente ongegrond was, aangezien zij geen verzoek tot bijzondere teruggaaf had gedaan, noch een btw-aangifte had ingediend waarin een verzoek tot teruggaaf was vervat. Ten derde heeft de belastingdienst in eerste aanleg het verzoek van Dalmandi Mezőgazdasági om rente voor het jaar 2005 afgewezen op grond van de vaststelling dat de vordering voor de eerste drie kwartalen van dat jaar was verjaard.
- 23 Bij besluit van 12 juni 2017 heeft de belastingdienst in tweede aanleg, waarbij Dalmandi Mezőgazdasági bezwaar had aangetekend, de aan de onderneming toegekende rente op het bedrag van het overschot aan aftrekbare btw dat ten gevolge van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie niet kon worden teruggevorderd, verlaagd tot 34 259 000 HUF (ongeveer 111 527 EUR). In overeenstemming met beginseluitspraak nr. 18/2017 van de Kúria werd die rente berekend op basis van de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht, tegen een rentevoet overeenkomende met de gewone basisrentevoet van de Hongaarse centrale bank. Verder heeft die dienst 7 000 HUF (ongeveer 22 EUR) vertragingsrente toegekend omdat de termijn voor afhandeling van het verzoek was overschreden. Die rente werd berekend vanaf 9 maart 2017. Voor het overige heeft hij het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg bevestigd.
- 24 Dalmandi Mezőgazdasági heeft tegen dat besluit beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, waarbij zij in het bijzonder betoogde dat beginseluitspraak nr. 18/2017 van de Kúria in strijd was met de beginselen van gelijkwaardigheid, doeltreffendheid en rechtstreekse werking van het Unierecht.
- 25 In die omstandigheden heeft de Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szekszárd, Hongarije) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzetten de regels van het [Unierecht], de bepalingen van [de btw-richtlijn] (rekening houdend met, met name, artikel 183 ervan) en de beginselen van doeltreffendheid, rechtstreekse werking en gelijkwaardigheid zich tegen een nationale rechterlijke praktijk waarbij er, bij het onderzoek van de relevante regels inzake vertragingsrente, wordt uitgegaan van de premisse dat de nationale belastingdienst zich niet schuldig heeft gemaakt aan een inbreuk (nalaten) – dat wil zeggen dat hij het niet-terugvorderbare deel van de btw over de niet-betaalde verwervingen van de belastingplichtigen niet te laat heeft betaald – omdat ten tijde van het besluit van de nationale belastingdienst de met het [Unierecht] strijdige nationaalrechtelijke voorwaarde van kracht was en het Hof pas later heeft vastgesteld dat die voorwaarde onverenigbaar was met het [Unierecht]?

Aldus heeft de nationale praktijk de toepassing van deze in de nationale wettelijke regeling gestelde voorwaarde, die strijdig was met het Unierecht, als nagenoeg rechtmatig aanvaard totdat de nationale wetgever haar formeel heeft ingetrokken.

- 2) Verzetten het [Unierecht], in het bijzonder de bepalingen van [de btw-richtlijn] (rekening houdend met, met name, artikel 183 ervan), en de beginselen van gelijkwaardigheid, doeltreffendheid en evenredigheid zich tegen een regeling en een praktijk van een lidstaat waarbij, bij het onderzoek van de relevante regels inzake verpagingsrente, een onderscheid wordt gemaakt naargelang de belastingdienst de belasting niet heeft teruggegeven in overeenstemming met de geldende nationale rechtsregels – die onverenigbaar blijken te zijn met het [Unierecht] –, dan wel in strijd met die rechtsregels, en waarbij, met betrekking tot de rente op de btw waarvan de teruggaaf niet binnen een redelijke termijn heeft plaatsgevonden wegens een door het Hof met het Unierecht strijdig verklaarde nationaalrechtelijke voorwaarde, een onderscheid wordt gemaakt tussen twee tijdvakken die erdoor worden gekenmerkt dat,
 - wat het eerste tijdvak betreft, de belastingplichtigen slechts aanspraak kunnen maken op verpagingsrente tegen de basisrentevoet van de centrale bank, aangezien de met het [Unierecht] strijdige Hongaarse regeling toen nog van kracht was en de Hongaarse belastingdienst derhalve geen inbreuk heeft gemaakt door niet toe te staan dat de op de facturen vermelde btw binnen een redelijke termijn werd teruggegeven, terwijl
 - wat het tweede tijdvak betreft, rente moet worden betaald tegen tweemaal de basisrentevoet van de centrale bank – die het Hongaarse recht als referentie gebruikt bij betalingsachterstand – maar alleen wegens te late betaling van de voor het eerste tijdvak berekende verpagingsrente?
- 3) Verzetten het [Unierecht], in het bijzonder artikel 183 van [de btw-richtlijn], en het doeltreffendheidsbeginsel zich tegen een praktijk van een lidstaat die als aanvangsdatum voor de berekening van verpagingsrente (samengestelde rente [...]) die volgens het recht van de lidstaat verschuldigd is wegens de te late betaling van de verpagingsrente op de in strijd met het Unierecht ingehouden belasting (rente op de btw; in dit geval de hoofdsom), niet de oorspronkelijke datum neemt waarop de rente op de btw (hoofdsom) verschuldigd is geworden, maar een later tijdstip, met name rekening houdend met het feit dat de vordering van rente op in strijd met het Unierecht ingehouden of niet-teruggegeven belasting een subjectief recht is dat rechtstreeks uit het Unierecht voortvloeit?
- 4) Verzetten het [Unierecht], in het bijzonder artikel 183 van [de btw-richtlijn], en het doeltreffendheidsbeginsel zich tegen een praktijk van een lidstaat die de belastingplichtige verplicht om een afzonderlijk verzoek in te dienen wanneer hij rente vordert die verschuldigd is wegens een verzuim van de belastingdienst, terwijl in andere gevallen voor de vordering van verpagingsrente geen dergelijke verplichting geldt, aangezien de rente dan ambtshalve wordt toegekend?
- 5) Indien de vorige vraag bevestigend moet worden beantwoord, verzetten het [Unierecht], in het bijzonder artikel 183 van [de btw-richtlijn], en het doeltreffendheidsbeginsel zich tegen een praktijk van een lidstaat volgens welke samengestelde rente (rente over rente) die verschuldigd is wegens de te late betaling van rente op belasting die volgens het Hof in strijd met het Unierecht is ingehouden (rente op de btw, in dit geval de hoofdsom) enkel kan worden toegekend wanneer de belastingplichtige een bijzonder verzoek indient waarmee hij niet specifiek rente vordert, maar het bedrag van de belasting met betrekking tot niet-betaalde aankopen dat verschuldigd was op het ogenblik waarop de met het Unierecht strijdige nationale regel – volgens welke de btw wegens die niet-betaling moest worden ingehouden – is ingetrokken, hoewel de rente op de btw, waarop de vordering van de samengestelde rente voor de aan het bijzondere verzoek voorafgaande aangifteperioden is gebaseerd, reeds verschuldigd en nog niet betaald was?

- 6) Indien de vorige vraag bevestigend moet worden beantwoord, verzetten het [Unierecht], in het bijzonder artikel 183 van [de btw-richtlijn], en het doeltreffendheidsbeginsel zich dan tegen een praktijk van een lidstaat die ertoe leidt dat de belastingplichtige het recht verliest op samengestelde rente (rente over rente) die verschuldigd is wegens de te late betaling van rente op volgens het Hof in strijd met het Unierecht ingehouden belasting (rente op de btw, in dit geval de hoofdsom) in verband met vorderingen van rente op de btw die niet onder de btw-aangifteperiode vielen waarop de vervaltermijn voor de indiening van een bijzonder verzoek van toepassing was, aangezien die rente reeds vroeger opeisbaar was?
- 7) Verzet het [Unierecht], in het bijzonder artikel 183 van [de btw-richtlijn] – met name gelet op het doeltreffendheidsbeginsel en het feit dat de vordering tot betaling van rente op belastingen die ten onrechte niet zijn terugbetaald, een subjectief recht is –, zich tegen een praktijk van een lidstaat die de belastingplichtige definitief de mogelijkheid ontnemt om rente te vorderen op belasting die is ingehouden op grond van een nationale regeling die nadien strijdig is verklaard met het [Unierecht] en die verbodt btw terug te vorderen met betrekking tot bepaalde niet-betaalde aankopen omdat
- de vordering van rente niet gegrond werd geacht op het tijdstip waarop de [teruggaaf van de] belasting kon worden geëist, daar de bepaling die later in strijd is verklaard met het [Unierecht] destijds van kracht was (zodat er zich geen vertraging had voorgedaan en de belastingdienst gewoon het geldende recht had toegepast), en
 - de vordering nadien, toen de met het [Unierecht] strijdig verklaarde bepaling die het recht op teruggaaf beperkte, in de interne rechtsorde was opgeheven, was verjaard?
- 8) Verzetten het [Unierecht], in het bijzonder artikel 183 van [de btw-richtlijn], en het doeltreffendheidsbeginsel zich tegen een praktijk van een lidstaat die de mogelijkheid om vertragsrente te eisen op de rente op de btw (hoofdsom) – op welke rente de belastingplichtige recht heeft wegens belasting die, toen zij oorspronkelijk opeisbaar was, niet is teruggegeven ten gevolge van een nadien met het [Unierecht] strijdig verklaarde regel van nationaal recht – voor de volledige periode tussen 2005 en 2011 afhankelijk stelt van de vraag of de belastingplichtige thans nog teruggaaf van de btw kan vragen voor het aangiftetijdvak waarin de betrokken met het [Unierecht] strijdige bepaling in de interne rechtsorde is opgeheven (september 2011), hoewel de rente op de btw (hoofdsom) niet vóór dat tijdstip is betaald, en evenmin in de periode erna, tot op het tijdstip waarop de vordering bij de nationale rechter is ingesteld?”
- 26 Bij beschikking van de president van het Hof van 12 maart 2018 zijn de zaken C-13/18 en C-126/18 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Bevoegdheid van het Hof

- 27 De Hongaarse regering stelt dat de verzoeken om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk zijn. Volgens haar staat het niet aan het Hof om de in de hoofdgedingen opgeworpen vragen over de betaling van rente te onderzoeken, aangezien de rentevoet alsook de berekening en de procedurele voorwaarden daarvan niet door het Unierecht, maar door het nationale recht worden geregeld.
- 28 Met haar betoog betwist de Hongaarse regering in werkelijkheid de bevoegdheid van het Hof om de gestelde vragen te beantwoorden.
- 29 Het Hof, dat is aangezocht krachtens artikel 267 VWEU, is bevoegd om uitspraak te doen over de uitlegging van de Verdragen, alsook over de geldigheid en de uitlegging van handelingen van de instellingen van de Unie. In dat verband staat het weliswaar niet aan het Hof om te beoordelen of een nationale wettelijke regeling verenigbaar is met het Unierecht, dan wel om nationale wettelijke of

bestuursrechtelijke bepalingen uit te leggen, maar is het wel bevoegd om de verwijzende rechters alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het Unierecht te verstrekken die hen in staat stellen om die verenigbaarheid te beoordelen met het oog op de beslechting van het bij hen aanhangige geding (arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 30 In casu moet in herinnering worden gebracht dat de lidstaten verplicht zijn om belastingen die in strijd met het Unierecht zijn geheven, vermeerderd met rente terug te geven. Bij gebreke van een Unierechtelijke regeling staat het weliswaar aan het nationale recht van elke lidstaat om de voorwaarden te bepalen waaronder een dergelijke rente moet worden betaald, met name de rentevoet en de wijze van berekening van die rente, maar die voorwaarden moeten niettemin in overeenstemming zijn met de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid, alsook met het beginsel van fiscale neutraliteit (zie in die zin arresten van 18 april 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punten 22 en 23, en 28 februari 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punten 22, 23 en 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 31 Met hun vragen verzoeken de verwijzende rechters het Hof echter om uitlegging van het Unierecht en, meer in het bijzonder, om uitlegging van de in het vorige punt van het onderhavige arrest genoemde beginselen van Unierecht, wat tot de bevoegdheid van het Hof behoort.
- 32 Bijgevolg moet worden geoordeeld dat het Hof bevoegd is om op de vragen van de verwijzende rechters te antwoorden.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste drie vragen in zaak C-13/18; eerste twee vragen en eerste onderdeel van de zevende vraag in zaak C-126/18

- 33 Met de eerste drie vragen in zaak C-13/18 en de eerste twee vragen en het eerste onderdeel van de zevende vraag in zaak C-126/18, die samen moeten worden onderzocht, wensen de verwijzende rechters in essentie te vernemen of het Unierecht, in het bijzonder artikel 183 van de btw-richtlijn, en de beginselen van doeltreffendheid, gelijkwaardigheid, rechtstreekse werking en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een praktijk van een lidstaat als die in de hoofdingingen, waarbij de rente op de overschotten aan aftrekbare btw die door die staat in strijd met het Unierecht langer dan redelijk is zijn ingehouden, wordt berekend op basis van een rentevoet die overeenkomt met de basisrentevoet van de nationale centrale bank.
- 34 Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat het recht op terugbetaling van heffingen die een lidstaat in strijd met het recht van de Unie heeft geïnd, het gevolg en het complement is van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan de bepalingen van het Unierecht, zoals die door het Hof zijn uitgelegd. De lidstaten zijn dus in beginsel verplicht om de in strijd met het recht van de Unie geïnde belastingen terug te betalen (arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 35 Het Hof heeft bovendien geoordeeld dat wanneer een lidstaat in strijd met het Unierecht heffingen heeft toegepast, de justitiabelen recht hebben op terugbetaling, niet alleen van de ten onrechte geheven belasting, maar ook van de in rechtstreeks verband met die belasting aan die staat betaalde of door hem ingehouden bedragen. Daaronder vallen ook de verliezen die eruit voortvloeien dat geldsommen wegens de voortijdige verschuldigdheid van de belasting niet beschikbaar waren (arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 36 Uit die rechtspraak volgt dat het beginsel dat de lidstaten verplicht zijn om in strijd met het Unierecht geheven belastingen met rente terug te betalen, uit het Unierecht zelf voortvloeit (arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 37 Bij gebreke van een Unieregeling is het een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat om de voorwaarden vast te stellen waaronder deze rente moet worden betaald, met name de rentevoet en de wijze waarop de rente wordt berekend (enkelvoudige dan wel samengestelde rente). Deze voorwaarden moeten in overeenstemming zijn met het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel, dat wil zeggen dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke vorderingen op basis van het nationale recht gelden en evenmin van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk maken (arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Die voorwaarden moeten eveneens het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen (arrest van 28 februari 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 38 In casu wensen de verwijzende rechters in de eerste plaats te vernemen of de praktijk van de belastingdienst, die is gebaseerd op beginseluitspraak nr. 18/2017 van de Kúria, verenigbaar is met het gelijkwaardigheidsbeginsel voor zover de rente die daarbij wordt toegekend op de bedragen van het overschot aan aftrekbare btw waarvan de belastingplichtigen geen teruggaaf konden verkrijgen wegens de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, wordt berekend overeenkomstig de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht, en niet op basis van § 37, leden 4 en 6, van dat wetboek.
- 39 Volgens de gegevens in de verwijzingsbeslissingen bepalen de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht dat de rente op bedragen die aan de belastingplichtige moeten worden teruggegeven ten gevolge van een beslissing van het Hof, de Alkotmánybíróság of de Kúria – waarbij wordt vastgesteld dat een regel van nationaal recht die een fiscale verplichting oplegt, in strijd is met het Unierecht of de Hongaarse grondwet of, in geval van een gemeentelijke regeling, met om het even welke andere rechtsregel – wordt berekend tegen een rentevoet die overeenkomt met de basisrentevoet van de Hongaarse centrale bank. Volgens diezelfde gegevens voorziet § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht daarentegen in de toepassing van een rentevoet die gelijk is aan tweemaal de basisrentevoet van de Hongaarse centrale bank voor het geval dat de belastingdienst de btw waarvan om teruggaaf wordt verzocht, niet overmaakt binnen 30 of 45 dagen na ontvangst van het verzoek tot teruggaaf.
- 40 Al met al staat het aan de verwijzende rechters – die als enigen rechtstreeks bekend zijn met de procedureregels voor beroepen tot teruggaaf die tegen de staat zijn gericht – om na te gaan of die regels, die in het nationale recht de bescherming moeten waarborgen van de rechten die de justitiabelen ontlenen aan het Unierecht, in overeenstemming zijn met voornoemd beginsel, en om zowel het voorwerp als de voornaamste kenmerken te onderzoeken van vermeend vergelijkbare beroepen op basis van het nationale recht. Daarbij dienen die nationale rechters de vergelijkbaarheid van de betrokken beroepen te controleren uit het oogpunt van het voorwerp, de oorzaak en de voornaamste kenmerken ervan (arrest van 19 juli 2012, Littlewoods Retail e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, punt 31).
- 41 Onder voorbehoud van die door de verwijzende rechters te verrichten controle moet erop worden gewezen dat aan de rente waarin de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht voorzien, een arrest van het Hof of van een hogere nationale rechter ten grondslag lijkt te liggen, waarbij met terugwerkende kracht wordt vastgesteld dat een nationale regel die een fiscale verplichting oplegt, in strijd is met een hogere regel. § 37, leden 4 en 6, van dat wetboek lijkt daarentegen betrekking te hebben op een situatie waarin de belastingdienst een verzoek tot btw-teruggaaf niet binnen de gestelde termijn heeft gehonoreerd. Bijgevolg bestraft die bepaling de niet-naleving door de belastingdienst van de termijn waarin hij een door hem verschuldigd bedrag diende terug te geven.

- 42 Zoals de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen in wezen heeft uiteengezet, lijkt de verdragingsrente van § 37, lid 6, van dat wetboek bovendien van toepassing te zijn op een tijdvak na de datum waarop de belastingplichtige om betaling van een verschuldigd bedrag heeft verzocht, terwijl de rente van de §§ 124/C en 124/D van dat wetboek met name lijkt te gelden voor een tijdvak voorafgaand aan een dergelijk verzoek. Bijgevolg zijn het voorwerp en de oorzaak van de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht en van § 37, leden 4 en 6, daarvan blijkbaar niet vergelijkbaar, hetgeen echter door de verwijzende rechters moet worden gecontroleerd.
- 43 In de tweede plaats verlangt het doeltreffendheidsbeginsel dat de nationale regels voor de berekening van de rente die eventueel verschuldigd is wanneer een belastingplichtige verzoekt om teruggaaf van het in strijd met het Unierecht ingehouden overschot aan aftrekbare btw, er niet toe leiden dat de belastingplichtige een passende vergoeding wordt ontzegd voor het verlies dat wordt veroorzaakt doordat hij niet over de betrokken bedragen kon beschikken (zie in die zin arrest van 18 april 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 44 In die context moet onder de aandacht worden gebracht dat het beginsel van fiscale neutraliteit – in het licht van het doel van de betaling van rente op btw-overschotten die door een lidstaat in strijd met het Unierecht zijn ingehouden, dat erin bestaat de financiële verliezen te compenseren die de belastingplichtige heeft geleden doordat hij niet over de betrokken bedragen kon beschikken – verlangt dat de regels voor de betaling van rente op zodanige wijze worden vastgesteld dat de economische last van de ten onrechte ingehouden belastingbedragen kan worden gecompenseerd (zie in die zin arresten van 16 mei 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punten 24 en 27, en 28 februari 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, punten 24, 25 en 29).
- 45 In casu twijfelen de verwijzende rechters of de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde praktijk van de belastingdienst verenigbaar is met de in de vorige twee punten van het onderhavige arrest genoemde beginselen, gelet op de rentevoet waarin de §§ 124/C en 124/D van het wetboek fiscaal procesrecht voorzien en op het tijdvak waarop de rente wordt toegepast.
- 46 Wat die rentevoet betreft, schrijven de §§ 124/C en 124/D van dat wetboek voor dat op het btw-overschot rente wordt betaald tegen een rentevoet die overeenkomt met de basisrentevoet van de Hongaarse centrale bank. Dat is de rentevoet die de nationale centrale bank toepast op de belangrijkste herfinancieringsverrichtingen. Zoals de advocaat-generaal in de punten 72 en 74 van zijn conclusie heeft uiteengezet, zou een belastingplichtige die bij een bank een bedrag ten belope van het overschot aan aftrekbare btw moet lenen om het tekort aan cashflow te compenseren dat resulteert uit de niet-teruggaaf van het overschot aan aftrekbare btw dat in strijd met het Unierecht is ingehouden, echter een hogere rente moeten betalen dan de basisrente van de nationale centrale bank, die alleen voor kredietinstellingen geldt.
- 47 Wat betreft het tijdvak waarop die rente wordt toegepast, blijkt uit de dossiers waarover het Hof beschikt dat de rente op het overschot aan aftrekbare btw dat wegens de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie niet kon worden teruggevorderd, volgens de betrokken nationale praktijk wordt berekend over het btw-aangiftetijdvak. Overeenkomstig beginseluitspraak nr. 18/2017 van de Kúria loopt de rente vanaf de dag na die waarop het btw-aangifteformulier is ingediend waarin de belastingplichtige een btw-overschot heeft opgenomen dat wegens de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie naar het volgende aangiftetijdvak moest worden overgebracht, tot op de laatste dag voor indiening van het volgende btw-aangifteformulier.
- 48 Dienaangaande blijkt uit de informatie die door Sole-Mizo en Dalmandi Mezőgazdasági aan het Hof is verstrekt – informatie die door de verwijzende rechters moet worden gecontroleerd – dat er tussen de datum waarop het bedrag is bepaald van de rente op het overschot aan aftrekbare btw dat wegens de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie niet kon worden teruggevorderd, en de datum waarop die rente daadwerkelijk is betaald, bij beide ondernemingen een tijdsperiode ligt van vijf tot bijna elf

jaar, waarvoor blijkbaar niet in rente was voorzien om de belastingplichtigen te vergoeden voor de door het tijdsverloop veroorzaakte geldontwaarding, waardoor het betrokken bedrag in waarde vermindert.

- 49 Een nationale praktijk volgens welke bij de teruggaaf, op verzoek van de belastingplichtige, van een overschot aan aftrekbare btw dat in strijd met het Unierecht is ingehouden, de rente op dat bedrag 1) wordt berekend op basis van een lagere rentevoet dan de rentevoet die een belastingplichtige die geen kredietinstelling is, zou krijgen om datzelfde bedrag te lenen, en 2) loopt gedurende een bepaald aangiftetijdvak, zonder dat rente wordt toegepast om de belastingplichtige te vergoeden voor de geldontwaarding die het gevolg is van het tijdsverloop na dat aangiftetijdvak tot op het ogenblik waarop de rente daadwerkelijk wordt betaald, kan de belastingplichtige echter een passende vergoeding ontzeggen voor het verlies dat is veroorzaakt doordat hij niet over de betrokken bedragen kon beschikken, en verdraagt zich dus niet met het doeltreffendheidsbeginsel. Daarnaast kan een dergelijke praktijk de economische last van de ten onrechte ingehouden belastingbedragen, anders dan het beginsel van fiscale neutraliteit verlangt, niet compenseren.
- 50 Bijgevolg hoeven deze vragen niet te worden onderzocht in het licht van de beginselen van rechtstreekste werking en evenredigheid.
- 51 Gelet op een en ander moet op de eerste drie vragen in zaak C-13/18 en op de eerste twee vragen en het eerste onderdeel van de zevende vraag in zaak C-126/18 worden geantwoord dat het Unierecht en, in het bijzonder, de beginselen van doeltreffendheid en fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een praktijk van een lidstaat waarbij de rente op de overschotten aan aftrekbare btw die door die lidstaat in strijd met het Unierecht langer dan redelijk is zijn ingehouden, wordt berekend op basis van een rentevoet die overeenkomt met de basisrentevoet van de nationale centrale bank, terwijl die rentevoet lager is dan die welke een belastingplichtige die geen kredietinstelling is, zou krijgen om diezelfde bedragen te lenen, en de rente op de betrokken btw-overschotten bovendien gedurende een bepaald aangiftetijdvak loopt zonder dat rente wordt toegekend om de belastingplichtige te vergoeden voor de geldontwaarding die het gevolg is van het tijdsverloop na dat aangiftetijdvak totdat de rente daadwerkelijk wordt betaald.

Tweede onderdeel van de zevende vraag in zaak C-126/18

- 52 Met het tweede onderdeel van zijn zevende vraag in zaak C-126/18 wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of het Unierecht en, in het bijzonder, de beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een praktijk van een lidstaat waarbij een vervaltermijn van vijf jaar geldt voor verzoeken tot betaling van rente op het overschot aan aftrekbare btw dat is ingehouden op grond van een met het Unierecht in strijd bevonden nationale bepaling.
- 53 Dienaangaande volgt uit de in punt 37 van dit arrest aangehaalde rechtspraak dat het bij gebreke van een Unieregeling een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat is om, met inachtneming van met name het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel, de voorwaarden vast te stellen waaronder rente moet worden betaald op de bedragen van in strijd met het Unierecht geheven belastingen.
- 54 Wat in de eerste plaats het doeltreffendheidsbeginsel betreft, is het volgens het Hof met het Unierecht verenigbaar dat in het belang van de rechtszekerheid redelijke beroepstermijnen worden vastgesteld die gelden op straffe van verval van recht en die zowel de betrokken belastingplichtige als de betrokken administratie beschermen. Dergelijke termijnen maken de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten immers niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk, ook al leidt het verstrijken van deze termijnen per definitie tot de gehele of gedeeltelijke afwijzing van de ingestelde vordering (arrest van 14 juni 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 55 Uit de rechtspraak van het Hof volgt namelijk dat de mogelijkheid om zonder enige tijdsbeperking een verzoek tot teruggaaf van een btw-overschot in te dienen, haaks staat op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de fiscus, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (arrest van 21 januari 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, punt 16).
- 56 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat een nationale vervaltermijn van drie jaar te rekenen vanaf de dag van de betwiste betaling redelijk lijkt (arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 57 In het onderhavige geval volgt uit de verwijzingsbeslissing in zaak C-126/18 dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale praktijk, die is gebaseerd op § 164, lid 1, van het wetboek fiscaal procesrecht, de belastingplichtige de mogelijkheid biedt om rente te vorderen ter vergoeding van de verliezen die hij sinds het laatste aangiftetijdvak in 2005 heeft geleden ten gevolge van de toepassing van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie. Volgens die nationale praktijk konden verzoeken tot betaling van rente worden ingediend tot op de laatste dag van het vijfde kalenderjaar na de inwerkingtreding, op 27 september 2011, van de wijzigingswet – waarbij een procedure is ingesteld voor de teruggaaf van overschotten aan aftrekbare btw die op grond van de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie waren ingehouden –, dat wil zeggen tot en met 31 december 2016.
- 58 Bijgevolg blijkt die nationale praktijk voor de uitoefening van het recht om rente te vorderen op een overschot aan aftrekbare btw dat door de staat in strijd met het Unierecht is ingehouden, een vervaltermijn van vijf jaar te hanteren die is ingegaan op de datum van inwerkingtreding van de nationale wet tot instelling van een procedure voor de teruggaaf van dat overschot. Een dergelijke nationale praktijk vervult de uit het doeltreffendheidsbeginsel voortvloeiende vereisten.
- 59 Wat in de tweede plaats het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, beschikt het Hof niet over gegevens die twijfel kunnen doen rijzen over de verenigbaarheid van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale praktijk met dat beginsel voor zover een verzoek tot betaling van rente binnen een vervaltermijn van vijf jaar moet worden ingediend ongeacht of het verzoek teruggaat op een schending van het Unierecht dan wel op een schending van nationaal recht met een vergelijkbaar voorwerp en een soortgelijke oorzaak.
- 60 Bijgevolg moet op het tweede onderdeel van de zevende vraag in zaak C-126/18 worden geantwoord dat het recht van de Unie en, in het bijzonder, de beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een praktijk van een lidstaat waarbij een vervaltermijn van vijf jaar geldt voor verzoeken tot betaling van rente op een overschot aan aftrekbare btw dat is ingehouden op grond van een met het Unierecht in strijd bevonden nationale bepaling.

Derde en vierde vraag in zaak C-126/18

- 61 Met zijn derde en vierde vraag in zaak C-126/18, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of het Unierecht en, in het bijzonder, artikel 183 van de btw-richtlijn en het doeltreffendheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een praktijk van een lidstaat die 1) van de belastingplichtige verlangt dat hij een bijzonder verzoek indient om de vertragingsrente te ontvangen waarop hij recht heeft omdat de belastingdienst een vordering van rente, die verschuldigd was uit hoofde van de teruggaaf van een in strijd met het Unierecht ingehouden btw-overschot, niet binnen de gestelde termijn heeft voldaan, terwijl een dergelijke rente in andere gevallen ambtshalve wordt toegekend, en 2) die rente toepast vanaf het verstrijken van de termijn van 30 of 45 dagen waarover de belastingdienst beschikt om een dergelijk verzoek te behandelen, en niet vanaf de datum waarop dat overschot is ontstaan.

- 62 Allereerst moet erop worden gewezen dat deze vragen niet zien op de rente die geldt voor overschotten aan aftrekbare btw die in strijd met het Unierecht zijn ingehouden, maar op de verdragingsrente waarin § 37, leden 4 en 6, van het wetboek fiscaal procesrecht voorziet, die van toepassing is wanneer de belastingdienst een bedrag waarvan de belastingplichtige om teruggaaf verzoekt, tardief betaalt. Dienaangaande blijkt uit de verwijzingsbeslissing in zaak C-126/18 dat Dalmandi Mezőgazdasági haar verzoek tot betaling van de rente op de overschotten die zij had voor verschillende aangiftetijdvakken van december 2005 tot en met juni 2011, niet onmiddellijk heeft ingediend nadat de wijzigingswet, waarbij een procedure werd ingesteld voor de teruggaaf van overschotten aan aftrekbare btw die door de Hongaarse Staat waren ingehouden wegens de voorwaarde inzake de betaalde tegenprestatie, in 2011 in werking was getreden, maar pas op 30 december 2016. Het verzoek van Dalmandi Mezőgazdasági tot betaling van verdragingsrente overeenkomstig § 37, lid 6, van het wetboek fiscaal procesrecht, vanaf een datum voorafgaand aan de indiening van dat verzoek en aan het verstrijken van de behandelingstermijn voor de belastingdienst, is door de belastingdienst afgewezen op grond dat hem bij gebreke van een verzoek geen verdraging kan worden verweten.
- 63 Zoals de advocaat-generaal in punt 100 van zijn conclusie heeft uiteengezet, is de verdragingsrente van § 37, leden 4 en 6, van het wetboek fiscaal procesrecht verschuldigd wanneer de belastingdienst een door de belastingplichtige ingediende vordering niet tijdig heeft gehonoreerd, en vloeit de betaling van een dergelijke rente dus rechtstreeks voort uit het feit dat de belastingdienst een door het nationale recht voorgeschreven procedurele termijn heeft overschreden, en niet uit de Unierechtelijke verplichting om de verliezen te vergoeden die worden veroorzaakt doordat de belastingplichtige niet kon beschikken over het in strijd met het Unierecht ingehouden btw-overschot.
- 64 Wanneer, zoals in het hoofdgeding, de schuldvordering haar oorsprong vindt in de schending van het Unierecht door een lidstaat, verlangt het doeltreffendheidsbeginsel echter dat die staat verdragingsrente betaalt wanneer de schuldvordering niet tijdig door de belastingdienst wordt voldaan. Anders zouden de lidstaten er immers niet toe worden aangezet om de gevolgen van die schending, die de belastingplichtigen hebben moeten dragen, onverwijld te vergoeden.
- 65 Wat betreft de voorwaarden waaronder een dergelijke rente wordt betaald, blijkt uit de in punt 37 van dit arrest aangehaalde rechtspraak dat het bij gebreke van een Unieregeling een aangelegenheid van het interne recht van elke lidstaat is om die voorwaarden vast te stellen, met inachtneming van met name de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid.
- 66 Wat betreft het doeltreffendheidsbeginsel – het enige beginsel waarop de derde en de vierde vraag in zaak C-126/18 betrekking hebben – is het vereiste dat de belastingplichtige een verzoek indient om betaling te ontvangen van de verdragingsrente die verschuldigd is wanneer de belastingdienst zijn vordering, die haar oorzaak vindt in de schending van het Unierecht door de staat, te laat voldoet, op zichzelf beschouwd niet van dien aard dat het de uitoefening van het recht op teruggaaf van een in strijd met het Unierecht ingehouden btw-overschot praktisch onmogelijk maakt. Zoals de Hongaarse regering heeft uiteengezet, brengt de belastingplichtige, door een dergelijk verzoek in te dienen, de belastingdienst op de hoogte van zijn vordering, en stelt het verzoek die dienst in staat om zich te vergewissen van het bedrag en de rechtsgrond van de betrokken schuldvordering.
- 67 Gezien de procedurele autonomie waarover de lidstaten beschikken om in hun nationale recht de procedurele voorwaarden vast te stellen voor de betaling van rente op bedragen van in strijd met het Unierecht geheven belasting, is het vereiste dat de belastingplichtige een verzoek indient om betaling te verkrijgen van de verdragingsrente die verschuldigd is wanneer de belastingdienst zijn schuldvordering, die haar oorzaak vindt in de schending van het Unierecht door de staat, te laat voldoet, niet in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel.

- 68 Bijgevolg is een nationale praktijk waarbij de verdragingsrente die het nationale recht voorschrijft voor het geval dat de belastingdienst een op verzoek van de belastingplichtige te honoreren vordering te laat voldoet, wordt toegepast vanaf het verstrijken van een termijn van 30 of 45 dagen waarover de belastingdienst beschikt om dat verzoek af te handelen, evenmin in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel. Het is daarbij niet van belang dat die vordering is ontstaan in verband met de teruggaaf van een in strijd met het Unierecht ingehouden btw-overschot.
- 69 Daarom moet op de derde en de vierde vraag in zaak C-126/18 worden geantwoord dat het Unierecht en, in het bijzonder, het doeltreffendheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een praktijk van een lidstaat die 1) van de belastingplichtige verlangt dat hij een bijzonder verzoek indient om de verdragingsrente te ontvangen waarop hij recht heeft omdat de belastingdienst een vordering uit hoofde van de teruggaaf van een in strijd met het Unierecht ingehouden btw-overschot niet binnen de gestelde termijn heeft gehonoreerd, terwijl een dergelijke rente in andere gevallen ambtshalve wordt toegekend, en 2) die rente toepast vanaf het verstrijken van de termijn van 30 of 45 dagen waarover de belastingdienst beschikt om een dergelijk verzoek af te handelen, en niet vanaf de datum waarop dat overschot is ontstaan.

Vijfde en zesde vraag in zaak C-126/18

- 70 Aangezien de vijfde vraag in zaak C-126/18 werd gesteld voor het geval dat het Hof de vierde vraag bevestigend zou beantwoorden, en de zesde vraag in deze zaak werd voorgelegd voor het geval dat het Hof de vijfde vraag bevestigend zou beantwoorden, hoeven die vragen niet te worden beantwoord.

Achtste vraag in zaak C-126/18

- 71 Met zijn achtste vraag in zaak C-126/18 wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of het Unierecht en, in het bijzonder, artikel 183 van de btw-richtlijn en het doeltreffendheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een praktijk van een lidstaat waarbij de verdragingsrente waarop een belastingplichtige recht heeft omdat de belastingdienst de door hem gevorderde rente uit hoofde van de teruggaaf van een in strijd met het Unierecht ingehouden btw-overschot niet binnen de gestelde termijn heeft betaald, voor het tijdvak waarin dat overschot is ontstaan slechts kan worden toegekend voor zover uit de aangifte van de belastingplichtige over het tijdvak waarin de lidstaat die schending van het Unierecht heeft beëindigd, blijkt dat hij een overschot aan aftrekbare btw heeft.
- 72 Dienaangaande blijkt uit de verwijzingsbeslissing in zaak C-126/18 dat aan Dalmandi Mezőgazdasági wegens overschrijding van de termijn voor afhandeling van haar verzoek van 30 september 2016, dat strekte tot betaling van rente op de overschotten aan aftrekbare btw die in strijd met het Unierecht waren ingehouden, 7 000 HUF (ongeveer 22 EUR) aan verdragingsrente is betaald voor het tijdvak volgend op de indiening van haar verzoek, maar dat de belastingdienst heeft geweigerd haar een dergelijke rente te betalen voor het tijdvak voorafgaand aan haar verzoek. Daarnaast staat vast dat de aangifte van die onderneming over het tijdvak waarin de Hongaarse Staat die schending van het Unierecht heeft beëindigd, geen overschot aan aftrekbare btw vertoonde.
- 73 Zoals blijkt uit de punten 67 en 68 van dit arrest, kon de belastingdienst betaling van een dergelijke verdragingsrente over het tijdvak voorafgaand aan de indiening van het verzoek echter weigeren zonder dat hij daardoor inbreuk maakte op het doeltreffendheidsbeginsel.

74 In die omstandigheden hoeft niet te worden geantwoord op de vraag of de belastingdienst, gelet op de vereisten die uit dat beginsel voortvloeien, betaling van een dergelijke rente voor diezelfde periode kon weigeren op een andere grond dan dat het verzoek tardief werd ingediend, namelijk op de grond dat uit de aangifte van de belastingplichtige over het tijdvak waarin de Hongaarse Staat de schending van het Unierecht heeft beëindigd, geen btw-overschot bleek.

Kosten

75 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechters over de kosten hebben te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Het Unierecht en, in het bijzonder, de beginselen van doeltreffendheid en fiscale neutraliteit moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een praktijk van een lidstaat waarbij de rente op de overschotten aan aftrekbare belasting over de toegevoegde waarde (btw) die door die lidstaat in strijd met het Unierecht langer dan redelijk is zijn ingehouden, wordt berekend op basis van een rentevoet die overeenkomt met de basisrentevoet van de nationale centrale bank, terwijl die rentevoet lager is dan die welke een belastingplichtige die geen kredietinstelling is, zou krijgen om diezelfde bedragen te lenen, en de rente op de betrokken btw-overschotten bovendien gedurende een bepaald aangiftetijdvak loopt zonder dat rente wordt toegekend om de belastingplichtige te vergoeden voor de geldontwaarding die het gevolg is van het tijdsverloop na dat aangiftetijdvak totdat de rente daadwerkelijk wordt betaald.**
- 2) **Het recht van de Unie en, in het bijzonder, de beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een praktijk van een lidstaat waarbij een vervaltermijn van vijf jaar geldt voor verzoeken tot betaling van rente op een overschot aan aftrekbare btw dat is ingehouden op grond van een met het Unierecht in strijd bevonden nationale bepaling.**
- 3) **Het Unierecht en, in het bijzonder, het doeltreffendheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een praktijk van een lidstaat die 1) van de belastingplichtige verlangt dat hij een bijzonder verzoek indient om de vertragsrente te ontvangen waarop hij recht heeft omdat de belastingdienst een vordering uit hoofde van de teruggaaf van een in strijd met het Unierecht ingehouden btw-overschot niet binnen de gestelde termijn heeft gehonoreerd, terwijl een dergelijke rente in andere gevallen ambtshalve wordt toegekend, en 2) die rente toepast vanaf het verstrijken van de termijn van 30 of 45 dagen waarover de belastingdienst beschikt om een dergelijk verzoek af te handelen, en niet vanaf de datum waarop dat overschot is ontstaan.**

ondertekeningen