

Zaak C-615/21**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

4 oktober 2021

Verwijzende rechter:

Szegedi Törvényszék (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

4 oktober 2021

Verzoekende partij:

Napfény-Toll Kft.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

SZEGEDI TÖRVÉNYSZÉK

[OMISSIS]

De Szegedi Törvényszék (rechter in eerste aanleg Szeged, Hongarije; hierna: „verwijzende rechter”) geeft in de bestuursrechtelijke procedure tussen [OMISSIS] **Napfény-Toll Kft.** ([OMISSIS], Árpádhalom [OMISSIS]), **verzoekster**, en [OMISSIS] **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens van Hongarije) ([OMISSIS], Boedapest [OMISSIS]), **verweerster**, betreffende de rechterlijke toetsing van een administratief besluit in belastingzaken de volgende

beschikking:

De verwijzende rechter [OMISSIS] verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Moeten de beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid, die deel uitmaken van het Unierecht, aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling zoals § 164, lid 5, van az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet nr. XCII van 2003 tot vaststelling van het wetboek fiscaal

procesrecht; hierna: „oud wetboek fiscaal procesrecht”), die de rechter geen beoordelingsbevoegdheid laat, en de daarop gebaseerde praktijk volgens welke de verjaring van het recht van de belastingdienst om de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) vast te stellen tijdens de volledige duur van de bestuursrechtelijke beroepsprocedures wordt geschorst, ongeacht het aantal nieuwe procedures na terugverwijzing door de rechter, en de duur van de periodes van schorsing tijdens de bestuursrechtelijke beroepsprocedures zonder beperking in de tijd bij elkaar wordt opgeteld, ook wanneer de rechter met betrekking tot het besluit van de belastingdienst dat is genomen in een nieuwe procedure na terugverwijzing heeft vastgesteld dat de belastingdienst niet had voldaan aan de aanwijzingen die de rechter in een eerdere procedure had gegeven, dat wil zeggen dat het aan de belastingdienst te wijten is dat er wederom een bestuursrechtelijke beroepsprocedure is ingesteld?

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

Motivering

Feiten:

[1] Verzoekster heeft in de in het geding aan de orde zijnde periode, te weten in juni 2010 en tussen november 2010 en september 2011 (hierna: „betrokken periode”), de btw over door haar verworven goederen afgetrokken van de door haar verschuldigde belasting.

[2] De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (regionale directie van Zuid-Boedapest, ressorterend onder de nationale belasting- en douanediens van Hongarije; hierna: „belastingdienst Zuid-Boedapest”) [OMISSIS] heeft bij machtiging van 9 december 2011, die aan verzoekster is overhandigd op 13 december 2011, een controle uitgevoerd over de betrokken periode. Daarbij is gebleken dat bepaalde van de door verzoekster verworven goederen in werkelijkheid niet afkomstig waren van de ondernemingen die de facturen aan haar hadden uitgereikt.

Primair besluit

[3] De belastingdienst Zuid-Boedapest heeft bij besluit van 8 oktober 2015 [OMISSIS] een belastingverschil van 144 785 000 HUF ten laste van verzoekster vastgesteld dat in zijn geheel als belastingschuld is aangemerkt, en heeft verzoekster een fiscale boete van 108 588 000 HUF opgelegd, vermeerderd met 46 080 000 HUF verdragingsrente.

[4] Volgens de motivering van het besluit lagen aan een deel van de betrokken facturen geen werkelijke economische handelingen ten grondslag; voor een ander deel hadden er wél economische handelingen plaatsgevonden, maar was met medeweten van verzoekster belastingfraude gepleegd.

Eerste besluit op bezwaar

[5] De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (regionale directie belastingen van Centraal- Hongarije, ressorterend onder de nationale belasting- en douanediens van Hongarije), de rechtsvoorgangster van verweerster, heeft het primaire besluit bij besluit van 11 december 2015 gewijzigd met betrekking tot de verdragingsrente en bevestigd voor het overige. Dit besluit is op 14 december 2015 betekend.

Eerste rechterlijke beslissing

[6] Beslissend op het door verzoekster ingestelde beroep heeft de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) het besluit op bezwaar bij beslissing [OMISSIS] van 2 maart 2018, die onherroepelijk is geworden op dezelfde dag, nietig verklaard en de zaak terugverwezen voor een nieuwe procedure. In de motivering van de beslissing staat dat het bestreden besluit tegenstrijdig is: het bevat immers zowel feiten die verschillen van die in het primaire besluit, als de conclusie dat de belastingdienst Zuid-Boedapest de feiten juist heeft vastgesteld. De rechter heeft verweerster opgedragen om in het dispositief van het in de nieuwe procedure te nemen besluit te vermelden dat de motivering van het primaire besluit wordt gewijzigd en in de motivering uiteen te zetten welke van de door de belastingdienst Zuid-Boedapest vastgestelde feiten zij onjuist acht en welke andere feiten zij daarvoor in de plaats stelt.

Tweede besluit op bezwaar

[7] Bij besluit [OMISSIS] van 5 maart 2018 heeft verweerster het bedrag van de verdragingsrente verminderd en het primaire besluit met een gewijzigde motivering bevestigd. Verweerster heeft de nieuwe procedure gevoerd overeenkomstig de bepalingen van de a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (wet CXL van 2004 betreffende algemene bepalingen inzake de administratieve procedure en diensten; hierna: „wet algemene bepalingen”) en de bepalingen van het oude wetboek fiscaal procesrecht.

[8] Verweerster heeft dit besluit op 7 maart 2018 aan verzoekster bekend gemaakt.

Tweede rechterlijke beslissing

[9] Beslissend op het door verzoekster ingestelde beroep heeft de bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest verweersters besluit bij beslissing [OMISSIS] van 5 juli 2018, die onherroepelijk is geworden op dezelfde dag, nietig verklaard en de zaak terugverwezen naar verweerster voor een nieuwe procedure. Volgens de motivering van de beslissing heeft verweerster in de nieuwe procedure na terugverwijzing slechts formeel gevolg gegeven aan de bindende aanwijzingen

van de rechter, aangezien haar besluit, dat op de eerste werkdag na de bekendmaking van de rechterlijke beslissing is genomen, grotendeels woordelijk overeenkomt met het eerste besluit op bezwaar, niet aangeeft in hoeverre verweerster de feitenvaststelling van de belastingdienst Zuid-Boedapest heeft gewijzigd en nog steeds tegenstrijdige, elkaar wederzijds uitsluitende vaststellingen bevat met betrekking tot de totstandkoming van de transacties. Dit alles leidt tot de nietigheid van het besluit op grond van § 109, lid 4, en § 121, lid 1, onder f), van de wet algemene bepalingen.

Arrest van de Kúria in cassatie

[10] Beslissend op het cassatieverzoek van verweerster heeft de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije) de tweede rechterlijke beslissing bij beslissing [OMISSIS] van 30 januari 2020 inhoudelijk bekrachtigd.

[11] Volgens de motivering van het arrest van de Kúria was het door de bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest nietig verklaarde besluit van verweerster tegenstrijdig en is de motivering ervan ook na de nieuwe procedure tegenstrijdig gebleven, zodat de rechter in eerste aanleg terecht heeft vastgesteld dat verweerster de bindende aanwijzingen van de rechter niet had opgevolgd, hetgeen de nietigheid van het bestreden besluit met zich meebrengt.

[12] De Kúria heeft erop gewezen dat de door verweerster in haar cassatieverzoek aangevoerde omstandigheid dat zij tot de vervaltermijn van het recht om de belasting vast te stellen slechts 17 dagen tot haar beschikking had, haar niet ontslaat van haar wettelijke verplichtingen.

[13] Tegelijkertijd heeft de Kúria vastgesteld dat de belastingdienst bij de krachtens de rechterlijke beslissing na 1 januari 2018 gevoerde nieuwe procedure, gelet op de datum van de eerste rechterlijke beslissing, te weten 2 maart 2018, de procedurevoorschriften van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht in acht had moeten nemen.

Derde besluit op bezwaar (bestreden besluit)

[14] Verweerster heeft bij haar besluit [OMISSIS] van 6 april 2020, dat in het kader van de onderhavige procedure wordt bestreden (hierna: „bestreden besluit”), het primaire besluit gewijzigd wat de vertragingsrente betreft, en bevestigd voor het overige.

[15] Verweerster heeft, onder verwijzing naar de bindende aanwijzing in de eerste rechterlijke beslissing om een nieuwe procedure te voeren, benadrukt dat zij geen andere feiten had vastgesteld dan de belastingdienst Zuid-Boedapest en dat deze belastingdienst de feiten voldoende had onderzocht en naar behoren had vastgesteld.

Beroep bij de verwijzende rechter

[16] Verzoekster verzoekt in haar naar aanleiding van het verweer van verweerster herhaaldelijk gepreciseerde en aangevulde beroepschrift om nietigverklaring van het bestreden besluit inclusief het primaire besluit. Daartoe voert zij onder meer aan dat het recht van de belastingdienst om de belasting vast te stellen krachtens § 164, leden 1 en 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht vóór de datum van het bestreden besluit al was verjaard, zodat het bestreden besluit niet ten gronde kan worden onderzocht.

[17] Verzoekster benadrukt dat het recht om de belasting vast te stellen krachtens § 164, leden 1 en 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht verjaart 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.

[18] § 164, lid 13, van het oude wetboek fiscaal procesrecht, van kracht vanaf 1 januari 2012, bepaalt weliswaar dat het recht om de belasting vast te stellen in de daarin genoemde gevallen met zes maanden wordt verlengd, maar deze bepaling is ingevolge de overgangsbepaling van § 189, lid 2, van het oude wetboek fiscaal procesrecht uitsluitend van toepassing op procedures die op of na 1 januari 2012 zijn ingesteld.

[19] Aangezien de belastingcontrole is begonnen met de betekening van de machtiging aan verzoekster op 13 december 2011, is § 164, lid 13, van het oude wetboek fiscaal procesrecht in de onderhavige zaak niet van toepassing.

[20] § 164, lid 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht, waarin is bepaald dat wanneer een besluit van de belastingdienst aan rechterlijke toetsing wordt onderworpen, de verjaring wordt geschorst vanaf de datum waarop het besluit op bezwaar van de belastingdienst definitief is geworden tot de datum waarop de rechterlijke beslissing onherroepelijk wordt, of, in geval van cassatieberoep, tot de uitspraak op het cassatieberoep, verzet zich tegen een ruime uitlegging volgens welke de bepaling ook van toepassing is tijdens de rechterlijke toetsing van besluiten die in nieuwe procedures na terugverwijzing zijn genomen. Een dergelijke extensieve uitlegging zou erop neerkomen dat elke rechterlijke toetsing van opeenvolgende administratieve besluiten waarin slechts formeel gevolg wordt gegeven aan de rechterlijke beslissingen de verjaringstermijn als gevolg van de herhaalde schorsing van die termijn mogelijk met jaren zou verlengen, hetgeen een ernstige inbreuk zou zijn op de rechtszekerheid die de verjaring beoogt te waarborgen.

[21] De op grond van § 164, lid 1, van het oude wetboek fiscaal procesrecht berekende verjaringstermijn bedraagt in de gecontroleerde periode 1827 dagen in het jaar 2010 en 1828 dagen in de betrokken periodes in 2011.

[22] In de onderhavige zaak is de verjaring derhalve uitsluitend geschorst gedurende 810 dagen, namelijk vanaf de datum waarop het eerste besluit op

bezwaar definitief is geworden (14 december 2015) tot de eerste rechterlijke beslissing onherroepelijk is geworden (2 maart 2018). Door de respectievelijk 1809 en 1444 dagen die tussen de aanvang van de verjaring (31 december 2010 en 31 december 2011) en de begindatum van de schorsing van de verjaring (14 december 2015) zijn verstreken, op te tellen bij de 775 dagen die zijn verstreken tussen het einde van de schorsing van de verjaring (2 maart 2018) en de dag waarop het bestreden besluit aan verzoekster is meegedeeld (15 april 2020), kan worden vastgesteld dat het recht om de belasting vast te stellen voor elke controleperiode is verjaard.

[23] Verzoekster stelt zich op het standpunt dat het recht om de belasting vast te stellen voor alle controleperiodes uiterlijk in februari 2020 is verjaard, zelfs indien § 164, lid 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht aldus zou moeten worden uitgelegd dat deze bepaling ook van toepassing is op bestuursrechtelijke beroepsprocedures die zijn ingeleid naar aanleiding van een nieuwe procedure na terugverwijzing door de rechter.

[24] Verweerster heeft in haar cassatieberoep tegen de tweede rechterlijke beslissing immers aangegeven dat zij na het onherroepelijk worden van de eerste rechterlijke beslissing op 2 maart 2018 slechts 17 dagen tot haar beschikking had, welke omstandigheid in het arrest in cassatie is bevestigd.

[25] Na de uitspraak van het arrest in cassatie (30 januari 2020) bedroeg de verjaringstermijn derhalve nog 17 dagen, te verminderen met het aantal dagen dat is verstreken tussen de datum van de eerste rechterlijke beslissing (2 maart 2018) en het onherroepelijk worden van het tweede besluit op bezwaar (7 maart 2018), gedurende welke periode de verjaring niet was geschorst. Het aantal dagen dat is verstreken tussen het arrest in cassatie en de vaststelling van het bestreden besluit (6 april 2020) overstijgt derhalve de resterende periode van de verjaringstermijn.

[26] Voor het geval de verwijzende rechter de bovenvermelde uitlegging van de aangehaalde wettelijke bepalingen niet zou volgen, heeft verzoekster voorgesteld om het Hof om een prejudiciële beslissing te vragen teneinde het in staat te stellen te beoordelen of de nationale praktijk die de herhaalde schorsing van de verjaring als gevolg van de rechterlijke toetsing mogelijk maakt, verenigbaar is met de Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en gewettigd vertrouwen.

Verweer van verweerster

[27] In verband met de schorsing van de verjaring verwijst verweerster naar een [OMISSIS] arrest van de Kúria, waarin deze rechter onder verwijzing naar zijn eerdere arresten onder meer heeft overwogen dat de bepalingen van het oude wetboek fiscaal procesrecht inzake verjaring niet buiten beschouwing kunnen worden gelaten, ook niet indien de rechter de nietigheid van een besluit heeft vastgesteld. § 164, lid 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht geeft regels met betrekking tot de schorsing van de verjaring voor het geval dat een besluit van de belastingdienst aan rechterlijke toetsing wordt onderworpen. Voor de toepassing

van het oude wetboek fiscaal procesrecht is de rechterlijke toetsing zelf, en niet de inhoud van de rechterlijke beslissing waarmee die toetsing wordt beëindigd, bepalend voor de toepasselijkheid van de schorsing en de verlenging van de verjaringstermijn. Verweester heeft zich met een beroep op de overwegingen van dit arrest van de Kúria verzet tegen het inleiden van een prejudiciële procedure.

Toepasselijke bepalingen:

Unierecht

[28] Artikel 4, lid 3, van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: „VEU”) bepaalt dat de Unie en de lidstaten krachtens het beginsel van loyale samenwerking elkaar respecteren en steunen bij de vervulling van de taken die uit de Verdragen voortvloeien.

De lidstaten treffen alle algemene en bijzondere maatregelen die geschikt zijn om de nakoming van de uit de Verdragen of uit de handelingen van de instellingen van de Unie voortvloeiende verplichtingen te verzekeren.

(...).

[29] Overeenkomstig artikel 113 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: „VWEU”) stelt de Raad na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité met eenparigheid van stemmen, volgens een bijzondere wetgevingsprocedure, de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen.

[30] Krachtens artikel 288, derde alinea, VWEU, is een richtlijn verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is, doch wordt aan de nationale instanties de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen.

[31] Krachtens artikel 267 VWEU is het Hof bevoegd, bij wijze van prejudiciële beslissing, een uitspraak te doen:

- a) over de uitlegging van de Verdragen;
- b) over de geldigheid en de uitlegging van de handelingen van de instellingen, de organen of de instanties van de Unie.

Indien een vraag te dien aanzien wordt opgeworpen voor een rechterlijke instantie van een der lidstaten, kan deze instantie, indien zij een beslissing op dit punt noodzakelijk acht voor het wijzen van haar vonnis, het Hof verzoeken over deze vraag een uitspraak te doen.

Hongaars recht

[32] In Hongarije zijn met ingang van 1 januari 2018 nieuwe voorschriften inzake administratieve procedures in werking getreden. Bij deze herziening heeft de wetgever de wet algemene bepalingen en het oude wetboek fiscaal procesrecht ingetrokken. Vanaf die datum zijn de algemene regels voor administratieve procedures niet meer van toepassing op belastingprocedures, die thans worden geregeld bij az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (wet CLI van 2017 op de belastingadministratie; hierna: „wet op de belastingadministratie”) en az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (wet CL van 2017 inzake regels van fiscaal procesrecht; hierna: „nieuw wetboek fiscaal procesrecht”).

[33] § 164, lid 1, van het oude wetboek fiscaal procesrecht, in de versie die op de datum van de overhandiging van de machtiging aan verzoekster van kracht was, bepaalt dat het recht om de belasting vast te stellen verjaart door verloop van vijf jaar vanaf de laatste dag van het kalenderjaar waarin de belastingaangifte had moeten worden ingediend of, bij ontstentenis van een aangifte, waarin de belasting had moeten worden betaald (...).

[34] § 164, lid 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht bepaalt dat wanneer een besluit van de belastingdienst aan rechterlijke toetsing wordt onderworpen, de verjaring van het recht om de belasting vast te stellen, wordt geschorst vanaf de datum waarop het besluit op bezwaar van de belastingdienst definitief is geworden tot de datum waarop de rechterlijke beslissing onherroepelijk wordt, of, in geval van cassatieberoep, tot de uitspraak op het cassatieberoep.

[35] Volgens de bij de inwerkingtreding van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht van kracht geworden versie van § 203, lid 3, wordt, wanneer de belastingplichtige tegen een besluit van de belastingdienst bestuursrechtelijk beroep heeft ingesteld, de verjaring van het recht om de belasting vast te stellen geschorst vanaf de datum waarop het besluit op bezwaar van de belastingdienst definitief is geworden tot de datum waarop de rechterlijke beslissing onherroepelijk wordt, of, in geval van cassatieberoep, tot de uitspraak op het cassatieberoep. (De met ingang van 1 januari 2019 geldende versie van dezelfde bepaling koppelt de begindatum van de schorsing aan het ontstaan van het recht op bestuursrechtelijk beroep.)

[36] Krachtens § 203, lid 7, van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht wordt de verjaring van het recht om de belasting vast te stellen eenmaal met ten hoogste twaalf maanden verlengd indien

(...)

c) de rechter in het kader van de bestuursrechtelijke beroepsprocedure tegen het besluit van de belastingdienst de zaak naar de belastingdienst terugverwijst voor een nieuwe procedure.

[37] § 271, lid 1, van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht, dat woordelijk overeenkomt met § 139, lid 1, van de wet op de belastingadministratie, bepaalt dat de bepalingen van deze wet van toepassing zijn op procedures die zijn ingesteld na de inwerkingtreding ervan alsook op nieuwe procedures na terugverwijzing door de rechter die dateren van na die inwerkingtreding.

[38] Volgens § 109, lid 4, wet algemene bepalingen is de administratieve autoriteit gebonden aan het dictum en de motivering van de beslissing van de voor administratieve rechtsvorderingen bevoegde rechter en handelt zij dienovereenkomstig in de nieuwe procedure en bij het nemen van een nieuwe beslissing.

[39] § 121, lid 1, onder f), van wet algemene bepalingen schrijft voor dat (...) het besluit nietig wordt verklaard indien het inhoudelijk in strijd is met § 109, leden 3 en 4.

Nationale rechtspraak:

[40] De motivering van het [hierboven in punt 27 aangehaalde] [OMISSIS] arrest van de Kúria luidt als volgt:

[41] [17] De Kúria heeft, met verwijzing naar zijn [diverse eerdere] [OMISSIS] beslissingen, vastgesteld dat aan de regels van het oude wetboek van fiscaal procesrecht inzake verjaring ook niet kan worden voorbijgegaan indien een besluit in het kader van de rechterlijke toetsing nietig wordt verklaard.

[42] [18] Het oude wetboek fiscaal procesrecht bevat afzonderlijke regels met betrekking tot de berekening en de rechtsgevolgen van de verjaring van het recht om de belasting vast te stellen in bestuursrechtelijke beroepsprocedures en in nieuwe administratieve procedures na terugverwijzing door de rechter. Door het instellen van bestuursrechtelijk beroep tegen een definitieve beslissing van de belastingdienst wordt de verjaringstermijn geschorst totdat de rechterlijke beslissing definitief wordt, of, in geval van cassatieberoep, tot de uitspraak op het cassatieberoep [§ 164, lid 5, van het oude wetboek van fiscaal procesrecht], en, wanneer de rechter de zaak terugverwijst voor een nieuwe procedure, ook verlengd [§ 165, lid 4 en lid 13, onder c)]. Hieruit volgt dat de tot het definitief worden van het administratief besluit verstreken verjaring hervat wordt vanaf de bekendmaking van de onherroepelijke rechterlijke beslissing en dat de duur van de rechterlijke procedure niet meetelt in de verjaringstermijn. De tijd die is verstreken tot het nemen van het definitieve besluit van de belastingdienst vangt weer aan op de datum van de uitspraak van de rechter, waarbij

- krachtens § 164, lid 13, onder c), dat van kracht was op de datum van de aanvang van de litigieuze controle,
- nog zes maanden worden meegeteld.

[43] [19] §164, lid 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht, regelt de schorsing van de verjaring indien het besluit van de belastingdienst door de rechter wordt getoetst. Volgens de formulering van het oude wetboek fiscaal procesrecht is de rechterlijke toetsing zelf, en niet de inhoud van de beslissing waarmee de gerechtelijke procedure wordt afgesloten, bepalend voor de toepasselijkheid van de schorsing en de hervatting van de verjaring. De rechterlijke toetsing vangt aan met het instellen van bestuursrechtelijk beroep en behelst niet noodzakelijkerwijs de inhoudelijke toetsing van het besluit van de belastingdienst; ook indien de rechter de nietigheid ambtshalve vaststelt, doet hij dat in het kader van bestuursrechtelijk beroep. De bepalingen van het oude wetboek fiscaal procesrecht, waaronder § 143, lid 1, maken geen onderscheid naargelang van de inhoud van de beslissing waarmee de rechterlijke toetsing wordt afgesloten. Een nietig besluit heeft na de vaststelling van de nietigheid ex tunc geen enkel rechtsgevolg, de belastingdienst kan echter, gelet op de rechterlijke toetsing, binnen de door het oude wetboek fiscaal procesrecht bepaalde termijn een nieuw besluit nemen dat rechtsgevolgen teweeg kan brengen.

Standpunt van de verwijzende rechter over de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing:

[44] De verwijzende rechter benadrukt allereerst dat § 164, lid 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht en, voor de na 1 januari 2018 ingestelde en na verwijzing opnieuw gevoerde procedures de inhoudelijk in wezen gelijklopende § 203, lid 3, van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht, bepaalt dat de verjaring van het recht van de belastingdienst om de belasting vast te stellen geschorst wordt voor de periode waarin een in de oorspronkelijke procedure of in een na verwijzing ingestelde nieuwe procedure genomen besluit op bezwaar aan rechterlijke toetsing of aan cassatie door de Kúria wordt onderworpen, zonder een grens te stellen aan het aantal nieuwe procedures of aan de totale duur van de schorsing van de verjaring. De verwijzende rechter is gebonden aan de uitlegging van de Kúria in haar [hierboven in punt 27 genoemde] [OMISSIS] arrest inzake de schorsing en de verlenging van de verjaringstermijn in geval van rechterlijke toetsing van nietig verklaarde besluiten van de belastingdienst.

[45] In de onderhavige zaak is de verjaring volgens de Hongaarse regeling en de bindende rechtspraak van de Kúria derhalve geschorst geweest gedurende de rechterlijke toetsing in het kader van de oorspronkelijke procedure, de nieuwe procedures na verwijzing, de cassatieprocedure door de Kúria alsook tijdens de onderhavige gerechtelijke procedure. Aangezien op de tweede nieuwe procedure na verwijzing overeenkomstig § 271, lid 1, van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht § 203, lid 7, van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht van toepassing is, volgens welke de van de verjaringstermijn overeenkomstig het oude wetboek fiscaal procesrecht resterende periode van 12 dagen na het derde besluit op bezwaar (het bestreden besluit) met 12 maanden wordt verlengd, beschikt de belastingdienst na de onherroepelijke beslissing in de onderhavige zaak over één

jaar en 12 dagen, welke situatie met inachtneming van de bovengeschetste Hongaarse regeling en rechtspraak kan resulteren in een verdere verlenging van de procedure met mogelijk jaren.

[46] De verwijzende rechter wijst er eveneens vooraf op dat ook bij een andere uitlegging, dus ook indien hij de bepaling die voorziet in de schorsing van de verjaring in geval van rechterlijke toetsing van nietig verklaarde besluiten op grond van het Unierecht niet hoeft toe te passen, het recht van de belastingdienst om de belasting vast te stellen in casu 17 dagen na de eerste rechterlijke beslissing, dus in maart 2018, zonder twijfel zou zijn verjaard, aangezien § 164, lid 13, van het oude wetboek fiscaal procesrecht, die vanaf 1 januari 2015 voorziet in een verlenging van de verjaringstermijn met 12 maanden indien het besluit aan rechterlijke toetsing wordt onderworpen, in nieuwe procedures na terugverwijzing geen toepassing vindt.

[47] De Raad heeft richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw-richtlijn) vastgesteld op basis van artikel 288 VWEU.

[48] De btw-richtlijn bevat geen uitdrukkelijke bepaling over de verjaring van het recht van de belastingautoriteit om de btw vast te stellen.

[49] Wel verplicht artikel 4, lid 3, WEU (voorheen: verdrag tot instelling van de Europese Economische Gemeenschap; hierna: artikel 5 van het EEG-verdrag) de lidstaten om alle algemene of bijzondere maatregelen te treffen welke geschikt zijn om de nakoming van de uit de verdragen of uit de handelingen van de instellingen van de Unie voortvloeiende verplichtingen te verzekeren.

[50] Volgens vaste rechtspraak van het Hof na het arrest van 10 april 1984, Von Colson en Kamann, zaak 14/83, geldt de uit een richtlijn voortvloeiende verplichting van de lidstaten om het daarmee beoogde doel te verwezenlijken, alsook de verplichting van de lidstaten krachtens artikel 5 EEG-verdrag, om alle algemene of bijzondere maatregelen te treffen die geschikt zijn om de nakoming van die verplichting te verzekeren, voor alle met overheidsgezag beklede instanties in de lidstaten gelden, en dus, binnen het kader van hun bevoegdheden, ook voor de rechterlijke instanties. Verder volgt uit 's Hofs arresten van 13 november 1990 (zaak C-106/89, Marleasing) en 16 december 1993 (zaak C-334/92, Wagner Miret), dat de nationale rechter bij de toepassing van bepalingen van nationaal recht, ongeacht of zij van eerdere of latere datum dan de richtlijn zijn, deze zoveel mogelijk moet uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn, teneinde het hiermee beoogde resultaat te bereiken en aldus aan artikel 189, derde alinea, EEG-Verdrag te voldoen (arrest van 14 juli 1994, Faccini Dori, C-91/92, punt 26).

[51] Volgens van het arrest van 5 oktober 2004, Pfeiffer e.a., punt 114, in de gevoegde zaken C-397/01 tot en met C-403/01, is het vereiste van een richtlijnconforme uitlegging van het nationale recht inherent aan het systeem van

het verdrag aangezien het de nationale rechter in staat stelt binnen het kader van zijn bevoegdheden de volle werking van het gemeenschapsrecht te verzekeren bij de beslechting van het bij hem aanhangige geding.

[52] Blijkens punt 115 van hetzelfde arrest en de aldaar aangehaalde rechtspraak betreft het door het gemeenschapsrecht opgelegde beginsel van richtlijnconforme uitlegging van het nationale recht in de eerste plaats de ter uitvoering van de betrokken richtlijn ingevoerde nationale bepalingen, blijft het echter niet beperkt tot de uitlegging van deze bepalingen, maar vereist het dat de nationale rechter het gehele nationale recht in beschouwing neemt om te beoordelen in hoeverre dit zodanig kan worden toegepast dat het niet tot een resultaat leidt dat in strijd is met het door de richtlijn beoogde resultaat.

[53] Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten bij een nationale regeling die tot doel heeft richtlijnen om te zetten in de nationale rechtsorde van de betrokken lidstaat de algemene beginselen van gemeenschapsrecht in acht worden genomen (arrest van 10 september 2009, Plantanol GmbH, C-201/08, punt 44).

[54] Het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel maken deel uit van de communautaire rechtsorde. Uit dien hoofde moeten zij in acht worden genomen door de gemeenschapsinstellingen, maar ook door de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrichtlijnen verleende bevoegdheden (arresten van 3 december 1998, Belgocodex, C-381/97, punt 26; 26 april 2005, „Goed Wonen”, C-376/02, punt 32, en 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, punt 18).

[55] De uitlegging van de basisbeginselen van het btw-stelsel behoort derhalve tot de bevoegdheid van het Hof, ook al hebben zij geen betrekking op de bepalingen inzake de omzetting van de btw-richtlijn. Het Hof heeft zowel het rechtszekerheidsbeginsel als het vertrouwensbeginsel reeds uitgelegd, zonder rechtstreeks te verwijzen naar de bepalingen van de btw-richtlijn en de VWEU (bijvoorbeeld: arrest van 12 mei 2021, technoRent International e.a., C-844/19, arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16).

[56] Het door het Hof ontwikkelde rechtszekerheidsbeginsel 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 23 april 2020, Volkswagen, C-533/16, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[57] Het Hof heeft vastgesteld dat het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat de rechtsregels duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar zijn, zodat de belanghebbenden er houvast aan hebben in door het Unierecht beheerste rechtssituaties en - betrekkingen (arrest van 31 januari 2013, LVK, C-643/11, punt 51).

[58] Een mogelijke vertraging van de belastingprocedure betreffende het recht op aftrek van de btw voor een in wezen onbepaalde tijd werpt ook vragen op in

verband met de doeltreffendheid van het recht op aftrek van de btw, dat volgens talloze uitspraken van het Hof een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel is (bijvoorbeeld de beschikking van 3 september 2020 in de zaak Vikingo Fővállalkozó Kft, C-610/19, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[59] Ook in het licht van de Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid zijn vraagtekens te zetten bij de litigieuze regels die voorzien in de mogelijkheid van schorsing van de verjaringstermijn voor een in wezen onbepaalde tijd.

[60] De beoordeling van de verenigbaarheid van een nationale regeling zoals in het hoofdgeding met de basisbeginselen van het btw-stelsel valt volgens de verwijzende rechter derhalve krachtens artikel 267 VWEU onder de bevoegdheid van het Hof.

Motivering van de vraag en standpunt van de verwijzende rechter

[61] Zoals de verwijzende rechter in verband met de ontvankelijkheid van de vraag onder verwijzing naar de hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof heeft betoogd, maken de beginselen van rechtszekerheid en gewettigd vertrouwen deel uit van de communautaire rechtsorde.

[62] § 164, lid 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht en § 203, lid 3, van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht regelen de schorsing van de verjaring tijdens de rechterlijke toetsing van een administratief besluit in wezen op dezelfde wijze.

[63] Geen van deze bepalingen voorziet in enige beperking ten aanzien van de tijdsduur van de schorsing of maakt een uitzondering voor besluiten van de belastingdienst die naar het oordeel van de rechter niet voor inhoudelijke toetsing in aanmerking komen.

[64] Volgens het door verweerster aangehaalde [hierboven in punt 27 genoemde] [OMISSIS] arrest van de Kúria is de verjaring ook geschorst tijdens de rechterlijke toetsing van een nietig verklaard besluit van de belastingdienst. De uitlegging van de Kúria bindt ook de verwijzende rechter in het onderhavige geding.

[65] Volgens de Hongaarse wetgeving en de relevante rechtspraak van de Kúria is de schorsing van de verjaring in geval van rechterlijke toetsing derhalve niet in de tijd beperkt en vormen rechterlijke procedures die worden gevoerd met betrekking tot nietig verklaarde besluiten van de belastingdienst geen uitzondering op deze regel.

[66] In casu is het tweede besluit op bezwaar genomen slechts één werkdag na het onherroepelijk worden van de eerste rechterlijke beslissing. Van de

verjaringstermijn waren ten tijde van de tweede nieuwe procedure slechts 76 dagen verstreken.

[67] Het behoeft geen betoog dat in een geval zoals in het hoofdgeding, waarin de belastingdienst na terugverwijzing door de rechter voor een nieuwe procedure binnen een zo kort tijdbestek als in deze zaak telkens nieuwe en wederom onwettige (of zelfs nietige) besluiten neemt, de schorsing van de verjaring tijdens de rechterlijke toetsing tot gevolg heeft dat de verjaring van het recht om de belasting vast te stellen met jaren, in extreme gevallen zelfs met decennia, kan worden verlengd.

[68] De verwijzende rechter meent dat de rechtsfiguur verjaring beoogt de rechtszekerheid te waarborgen.

[69] De bij verzoekster verrichte belastingcontrole is ingesteld op 13 december 2011, verweerder heeft het eerste primaire besluit van 8 oktober 2015 op 11 december 2015, het in het onderhavige geding aan de orde zijnde besluit op 6 april 2020 bevestigd. Tussen de data van de twee besluiten heeft de belastingdienst de bezwaarprocedure op rechterlijk bevel twee keer herhaald. De eerste nieuwe procedure heeft plaatsgevonden wegens de innerlijke tegenstrijdigheid van het eerste besluit op bezwaar, de tweede nieuwe procedure omdat verweerder de aanwijzingen in de eerste rechterlijke beslissing niet had opgevolgd, hetgeen tot nietigheid van het tweede besluit op bezwaar heeft geleid. Het is dan ook aan de belastingdienst te wijten dat de procedure sinds het begin van de controle al bijna tien jaar voortsleept.

[70] In geen van de na terugverwijzing gevoerde nieuwe procedures is de zaak inhoudelijk onderzocht. Vóór het onderhavige geding zijn de vaststellingen van de belastingdienst betreffende de weigering van de btw-af trek in de betrokken periode door de rechter nimmer ten gronde beoordeeld.

[71] In het bestreden besluit heeft de belastingdienst de feitelijke bevindingen van het primaire besluit zonder enig onderzoek naar de feiten als juist aanvaard en het primaire besluit met een gewijzigde motivering bevestigd.

[72] Aangezien de bewijzen die aan het besluit van 6 april 2020 ten grondslag liggen al ten tijde van het nemen van het primaire besluit, te weten 6 oktober 2015, beschikbaar waren en verweerder het niet noodzakelijk heeft geacht nieuwe bewijzen in te winnen, bestaan geen gegronde redenen voor de vertraging van de procedure en is de vertraging uitsluitend te wijten aan de gebreken van het besluit op bezwaar.

[73] Het doeltreffendheidsbeginsel, dat door het Hof ook in btw-gerelateerde zaken regelmatig is onderzocht, vereist dat de nationale procedureregels het in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken om op Unierecht gebaseerde vorderingen geldend te maken (zie in dit verband het arrest van 8 mei 2008, Ecotrade SpA, in de gevoegde zaken C-95/07 en C-96/07, punt 46).

[74] Het Hof heeft in talloze arresten met betrekking tot de weigering van het recht op belastingaftrek vastgesteld dat het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten een basisbeginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling en kan het, in beginsel, niet worden beperkt wanneer zowel de materiële als de formele voorwaarden of vereisten waarvan dit recht afhankelijk is gesteld, worden nageleefd door de belastingplichtigen die het wensen uit te oefenen (beschikking Vikingo Fővállalkozó Kft., zaak C-610/19, punt 40).

[75] De verwijzende rechter is van oordeel dat de onredelijk lange duur van de belastingprocedure ter beoordeling van de materiële [en formele] voorwaarden van het recht op belastingaftrek tot gevolg heeft dat de uitoefening van het recht op belastingaftrek uiterst moeilijk wordt gemaakt.

[76] Op basis van al het voorgaande heeft de verwijzende rechter twijfels over de vraag of de bovengenoemde regeling en de daarop gebaseerde rechtspraktijk verenigbaar is met de Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid.

[77] [OMISSIS]

[78] [OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

Szeged, 4 oktober 2021

[OMISSIS]

[ondertekening]