

Zaak C-397/21

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

29 juni 2021

Verwijzende rechter:

Fővárosi Törvényszék (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

25 mei 2021

Verzoekende partij:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Fővárosi Törvényszék

[OMISSIS]

De Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije; hierna: „verwijzende rechter”) geeft in de bestuursrechtelijke procedure tussen [OMISSIS] HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (vóór de naamsverandering: VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság), 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 besluit in belastingzaken [OMISSIS] 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 vragen:

1. Moeten de bepalingen van de btw-richtlijn en de daarmee samenhangende fundamentele beginselen, met name de beginselen van doeltreffendheid en fiscale

neutraliteit, aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling en de daarop gebaseerde nationale praktijk volgens welke, indien een belastingplichtige bij vergissing een btw-factuur opstelt over een van btw vrijgestelde transactie, waarna de ontvanger van de factuur de btw aan de opsteller van de factuur betaalt en de opsteller van de factuur de over de transactie verschuldigde btw aantoonbaar aan de schatkist afdraagt, de nationale belastingdienst de btw noch aan de opsteller van de factuur, noch aan de ontvanger van de factuur terugbetaalt?

2. Indien het antwoord van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de vorige vraag bevestigend is, moeten dan de bepalingen van de btw-richtlijn en de daarmee samenhangende fundamentele beginselen, met name de beginselen van doeltreffendheid, fiscale neutraliteit en non-discriminatie, aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling die in het in de vorige vraag bedoelde geval niet mogelijk maakt dat de ontvanger van de factuur zijn verzoek tot teruggaaf van btw rechtstreeks tot de belastingdienst kan richten, of dit uitsluitend mogelijk maakt wanneer de terugvordering van het op de factuur vermelde btw-bedrag via een civielrechtelijke procedure onmogelijk of uiterst moeilijk is, vooral omdat de opsteller van de factuur inmiddels in liquidatie verkeert?

3. Indien het antwoord op de vorige vraag bevestigend is, is de belastingdienst van de lidstaat dan verplicht om over de terug te betalen btw rente te betalen, en zo ja, over welke periode, en is op de teruggaaf de algemene regeling voor teruggaaf van de btw van toepassing?

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

MOTIVERING

I. Aan de zaak ten grondslag liggende feiten

- 1 De rechtsvoorganger van verzoekster, Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., heeft als opdrachtgever voor de uitvoerende werkzaamheden van het project „Realisatie van het Hongaarse paviljoen op de wereldtentoonstelling in Milaan in 2015” gebruikgemaakt van de diensten van BHA Bíró Hűtésteknikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (hierna: „BHA”). BHA heeft over haar werkzaamheden aan de rechtsvoorganger van verzoekster negen facturen opgesteld met een totaalbedrag van 486 620 000 HUF inclusief btw. De rechtsvoorganger van verzoekster heeft de facturen aan BHA betaald en BHA heeft de btw aan de schatkist afgedragen. Na controle van BHA door de belastingdienst heeft de belastingdienst vastgesteld dat de transactie buiten de territoriale werkingssfeer van de az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) viel en als zodanig vrijgesteld was van btw, terwijl BHA de btw wel in rekening had gebracht.

- 2 Verzoekster heeft de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (belasting- en douanedirectie Észak-Budapest, ressorterend onder de nationale belasting- en douaneautoriteit, Hongarije; hierna: „belastingdienst”) op 19 juli 2019 verzocht om teruggaaf van 126 248 760 HUF btw en vaststelling en betaling van de over dat bedrag verschuldigde rente. Ter ondersteuning van haar verzoek heeft zij aangevoerd dat zij alle negen, door BHA uitgereikte facturen volledig had betaald en dat BHA de op de facturen vermelde btw aan de schatkist had afgedragen. Zij heeft betoogd dat zij de btw, waarvan zij om teruggaaf verzoekt, in eerste instantie van de opsteller van de factuur zou kunnen terugvorderen door middel van een civielrechtelijke procedure, aangezien in de betrokken facturen ten onrechte btw in rekening werd gebracht. Na de civielrechtelijke procedure zou de bevoegde belastingdienst met BHA moeten afrekenen, BHA verkeerde echter inmiddels in liquidatie en de rechtsvoorganger van verzoekster had een schuldvordering bij de curator ingediend. Volgens de informatie van de curator was de kans op terugbetaling van de geregistreerde vordering nagenoeg nihil.
- 3 De belastingdienst [OMISSIS] heeft het verzoek van verzoekster om teruggaaf van de btw en vaststelling en betaling van de bijbehorende rente afgewezen. Ingevolge het door verzoekster ingediende bezwaar heeft verweester [OMISSIS] het besluit van de belastingdienst bevestigd. De belastingdienst heeft niet betwist dat verzoekster de tegenwaarde van de onder de gewone belastingregeling opgestelde facturen inclusief btw aan BHA had betaald, dat BHA de btw in haar aangifte had vermeld en dat de btw aan de schatkist ten goede was gekomen, maar heeft erop gewezen dat volgens § 39 van de btw-wet de plaats van economische handelingen de plaats is waar het onroerend goed is gelegen, in dit geval Milaan. De transactie is derhalve niet in het binnenland verricht en valt daarom niet binnen de werkingssfeer van de btw-wet. Aangezien de economische handeling is verricht op een plaats die buiten de werkingssfeer van de btw-wet valt, had de opsteller van de factuur geen btw op de factuur mogen vermelden.

II. Geschil tussen partijen

- 4 In haar verzoek tot rechterlijke toetsing van verweesters besluit vordert verzoekster primair wijziging van het besluit overeenkomstig § 90, lid 1, van de a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (wet I van 2017 inzake het bestuursprocesrecht) en de vaststelling dat zij de belastingdienst op goede gronden om terugbetaling had gevraagd van het in haar verzoek tot teruggaaf vermelde bedrag van 126 248 760 HUF en de over dat bedrag overeenkomstig § 64, lid 3, en § 65, lid 1, van de az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (wet CL van 2017 inzake de belastingheffing; hierna: „algemene belastingwet”) verschuldigde rente, overeenkomend met 5 % van de geldende basisdagrente van de centrale bank. Subsidiair vordert verzoekster nietigverklaring of vernietiging van het besluit en terugverwijzing van de zaak naar verweester voor een nieuwe procedure en een nieuw besluit dat tegemoetkomt aan haar verzoek tot teruggaaf. Meer subsidiair vordert zij dat zowel het besluit van verweester als het besluit

van de belastingdienst nietig worden verklaard of worden vernietigd en dat de belastingdienst wordt gelast een nieuw besluit te nemen. Verzoekster betwist de beslissing van de belastingdienst op haar verzoek tot teruggaaf uitvoerig. Zij wijst erop dat de belastingdienst in haar besluiten heeft vastgesteld dat verzoekster zonder meer recht had op de door haar bij vergissing betaalde btw die onverschuldigd, dat wil zeggen zonder geldige rechtsgrondslag, aan de schatkist is betaald. Als gevolg van de afwijzing van haar verzoek tot teruggaaf kan zij echter niet over dit bedrag beschikken, hetgeen onrechtmatig is. Verzoekster is van mening dat de afwijzing van haar verzoek tot teruggaaf door verweerster, gelet op de uitspraken van het Hof inzake de terugbetaling van belastingen, in strijd is met de fundamentele bepalingen van de btw-richtlijn.

- 5 Verweerster concludeert tot afwijzing van de vordering, die naar haar mening ongegrond is. In de onderhavige zaak was de plaats van de economische handeling Milaan, welke plaats niet in het binnenland is gelegen, zodat deze handeling buiten de werkingssfeer van de btw-wet valt. Aangezien de economische handeling is verricht op een plaats die buiten de werkingssfeer van de btw-wet valt, had BHA de facturen zonder btw moeten opstellen. Aangezien met de transactie geen btw is gemoeid, zijn in verband daarmee geen binnenlandse fiscale verplichtingen ontstaan en heeft de dienstontvanger dan ook geen recht op aftrek. Verweerster is van mening dat de feiten van de door verzoekster aangehaalde beslissingen van het Hof niet overeenkomen met de aan deze zaak ten grondslag liggende feiten, zodat deze beslissingen niet kunnen worden toegepast op de uitleggingsvragen die in verband met de btw-richtlijn in deze zaak zijn gerezen.
- 6 Tussen partijen wordt niet betwist dat BHA facturen met btw heeft opgesteld over een van btw vrijgestelde transactie, dat verzoekster deze factuurbedragen heeft betaald aan de opsteller en dat de op de facturen vermelde btw de schatkist ten goede is gekomen (wegens onverschuldigde betalingen door de opsteller van de facturen). Aangezien tussen partijen vast staat dat de btw onverschuldigd aan de schatkist is betaald, heeft verzoekster na het instellen van de bestuursrechtelijke procedure op 17 maart 2020 een civielrechtelijke procedure bij de Fővárosi Törvényszék [OMISSIS] aangespannen tegen de nationale belasting- en douanediens wegens ongerechtvaardigde verrijking, welke procedure op dit moment is opgeschort. Verzoekster is nochtans van mening dat de fundamentele beginselen van de btw-richtlijn, namelijk het doeltreffendheidsbeginsel, het beginsel van fiscale neutraliteit en het non-discriminatiebeginsel, waaruit op zijn beurt het beginsel van het verbod van ongerechtvaardigde verrijking door een belastingdienst die onder het Unierecht valt, kan worden afgeleid, doorslaggevend zijn in het geval van btw-facturen die over van btw vrijgestelde transacties zijn opgesteld. Verzoekster heeft haar verzoek tot teruggaaf voornamelijk gebaseerd op de arresten van het Hof in de zaken C-564/15 en C-691/17, die niet buiten de territoriale werkingssfeer van de btw-wet vallen.

III. Toepasselijk Unierecht

- 7 Krachtens artikel 167 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (de btw-richtlijn) ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.
- 8 Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn bepaalt dat voor zover de goederen en diensten gebruikt worden voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, deze gerechtigd is in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken: de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht.
- 9 Volgens artikel 45 van de btw-richtlijn is de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, met inbegrip van diensten van makelaars in onroerende goederen en van experts, alsmede van diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus die op de uitvoering van het werk toezicht houden, de plaats waar het goed is gelegen.

IV. Toepasselijk Hongaars recht

- 10 Overeenkomstig § 2, onder a), van de btw-wet is de belastingplichtige – in deze hoedanigheid – btw verschuldigd over goederenleveringen en diensten die op het nationale grondgebied onder bezwarende titel zijn verricht.
- 11 § 39, lid 1, van de btw-wet bepaalt dat de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed de plaats is waar het goed is gelegen. Volgens het tweede lid zijn diensten die betrekking hebben op een onroerend goed vooral diensten van makelaars in onroerende goederen en van experts, commerciële accommodatiediensten, het overdragen van rechten in verband met het gebruik van onroerende goederen en diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerkzaamheden voor te bereiden en te coördineren.
- 12 Met ingang van 1 januari 2020 is in de Hongaarse btw-wet op grond van § 257/J een bijzondere regel voor de teruggaaf van btw ingevoerd, die hoofdzakelijk tot doel heeft de belastingplichtigen de mogelijkheid te geven om uiterlijk zes maanden vóór de vervalltermijn voor de vaststelling van de belasting een verzoek tot teruggaaf van anders niet terugvorderbare voorbelasting in te dienen bij de belastingdienst. Deze regel maakte ten tijde van de indiening van verzoeksters verzoek tot teruggaaf geen onderdeel uit van de btw-wet.
- 13 § 64, lid 3, van de algemene belastingwet luidt: In afwijking van lid 1 wordt de terugggevraagde btw, tenzij de belastingplichtige zijn verzoek tot teruggaaf heeft ingediend in het kader van een belastingaangifte ter afsluiting van een (vereenvoudigde) liquidatieprocedure of (vereenvoudigde)

faillissementsprocedure, uitbetaald binnen 30 dagen na de ontvangst van de aangifte, maar ten vroegste binnen 30 dagen, of, indien de terug te vorderen btw meer dan een miljoen bedraagt, binnen 45 dagen, te rekenen vanaf de datum van de opeisbaarheid, wanneer de belastingplichtige tot de dag van de indiening van de belastingaangifte de in de facturen vermelde tegenwaarde inclusief btw van alle handelingen die de rechtsgrondslag voor de afwenteling van de belasting vormen – waarover hij op basis van een factuur (facturen) waaruit de verrichting blijkt in een belastingtijdvak het recht op aftrek uitoefent – volledig heeft betaald of zijn schuld op een andere wijze volledig teniet is gegaan, en de belastingplichtige in zijn aangifte verklaart dat aan deze voorwaarde is voldaan. Wanneer bij een in liquidatie verkerende belastingplichtige binnen deze termijn een belastingcontrole wordt gestart of uitgevoerd in verband met de teruggevraagde begrotingssteun, wordt de termijn voor de uitbetaling van de begrotingssteun berekend vanaf de dag waarop het besluit met de bevindingen van de belastingcontrole definitief is geworden. Bij de toepassing van deze bepaling wordt de tegenwaarde geacht te zijn voldaan indien inhoudingen daarop uitsluitend zijn verricht uit hoofde van vooraf contractueel vastgelegde uitvoeringsgaranties.

- 14 Ingevolge § 65, lid 1, van de btw-wet is de belastingdienst, wanneer hij de teruggaaf te laat verricht, per dag vertraging rente verschuldigd overeenkomend met de boeten wegens te late betaling. Ondanks vertraging bij de teruggaaf is geen rente verschuldigd indien meer dan 30 procent van het in het verzoek (in de aangifte) genoemde bedrag ten onrechte wordt teruggevraagd of een verzuim van de belastingplichtige of de persoon die de vereiste informatie dient te verstrekken de uitbetaling belemmert.

V. Motivering van de noodzaak van de prejudiciële verwijzing

- 15 De verwijzende rechter is van oordeel dat het geschil tussen partijen niet kan worden beslecht op basis van de Hongaarse regelgeving en de daarop gebaseerde praktijk van de belastingdienst, dus op basis van de ten tijde van de indiening van verzoeksters verzoek geldende Hongaarse regelgeving en praktijk, zonder het Unierecht en de fundamentele beginselen van de btw-richtlijn te vergelijken met het recht dat de nationale rechter moet toepassen en zonder te onderzoeken of de Hongaarse regelgeving en de daarop gebaseerde praktijk van de belastingdienst de eisen waarborgen die uit de Unierechtelijke beginselen van btw-neutraliteit, rechtszekerheid, doeltreffendheid en non-discriminatie voortvloeien.
- 16 Het voorwerp van dit geding is de uit de territoriale werkingssfeer van de ten tijde van de indiening van verzoeksters verzoek, in 2019, geldende btw-wet voortvloeiende praktijk van de belastingdienst volgens welke de belastingdienst weigerde de aantoonbaar onverschuldigde btw terug te betalen aan de opsteller van de factuur, hoewel deze verplichting kon worden afgeleid uit de bepalingen waarin de fundamentele beginselen zijn neergelegd. De nationale belastingdienst heeft de nationale wetgeving inzake het recht op btw-aftrek en het daaraan verbonden recht op terugbetaling van onverschuldigd betaalde btw aldus uitgelegd

dat verzoekster geen recht had op terugbetaling van de in de litigieuze facturen vermelde en onbetwistbaar betaalde btw, ondanks dat BHA de btw aan de schatkist heeft afgedragen, geen vermoeden van fraude is gerezen en gelet op de omstandigheid dat de arresten van het Hof in de zaken PORR Építési Kft en Farkas in de onderhavige zaak niet kunnen worden toegepast, aangezien in deze zaak sprake is van een van btw vrijgestelde transactie waarbij geen recht op teruggaaf bestaat, in tegenstelling tot de zaken C-564/15 en C-691/17, waarin facturen ten onrechte volgens de gewone belastingregeling in plaats van volgens de verleggingsregeling waren opgesteld.

- 17 De belastingdienst is van mening dat verzoekster geen recht heeft op teruggaaf van de btw omdat de plaats van de verrichting van de dienst niet in het binnenland is, waardoor ook geen recht op aftrek bestaat. Verzoekster heeft zelf ook niet getracht om haar recht op aftrek uit te oefenen, maar baseerde haar verzoek op het recht op teruggaaf, bovendien heeft zij niet aangetoond dat zij van de betrokken dienst als belastingplichtige gebruik heeft gemaakt. Anders dan in de zaken Porr en Farkas, waarin de betrokkenen de facturen in plaats van op basis van de toegepaste gewone belastingregeling op basis van een andere regeling van nationaal recht (de verleggingsregeling) hadden moeten opstellen, draait deze zaak erom dat over de betrokken transactie een factuur had moeten worden opgesteld waarop de btw-wet niet van toepassing is. De belastingdienst is van mening dat uit de arresten van het Hof niet kan worden afgeleid dat verzoekster recht heeft op teruggaaf van de btw. Het voorwerp van dit geding is het nationale recht dat in de periode vóór 1 januari 2020 van toepassing was. Op basis van dat recht en de daarop gebaseerde rechtspraak heeft de belastingdienst geoordeeld dat het verzoek tot teruggaaf van verzoekster ongegrond was.
- 18 De verwijzende rechter wenst van het Hof te vernemen of de relevante rechtspraak van de Unie en de beginselen van doeltreffendheid, belastingneutraliteit en non-discriminatie zich verzetten tegen de in de litigieuze periode geldende Hongaarse regelgeving en de daarop gebaseerde praktijk van de belastingdienst volgens welke, wanneer de ontvanger van de factuur een btw-factuur ontvangt van een van btw vrijgestelde transactie waarvoor geen feitelijk recht op aftrek bestaat, hij rechtstreeks een verzoek tot teruggaaf kan indienen bij de belastingdienst, mits voldaan is aan de voorwaarde dat de terugvordering van het op de factuur vermelde btw-bedrag van de opsteller van de factuur via een civielrechtelijke procedure onmogelijk of uiterst moeilijk is, vooral omdat de opsteller van de factuur inmiddels in liquidatie verkeert, de factuur volgens de verklaring van de curator niet kan worden aangepast, de opsteller van de factuur de betaalde btw niet heeft teruggevraagd en verzoekster een civielrechtelijke procedure heeft aangespannen tegen de belastingdienst, en mits eveneens voldaan is aan de voorwaarde dat de btw onbetwist aan de schatkist ten goede is gekomen en geen vermoeden van fraude is gerezen.
- 19 Volgens de verwijzende rechter moet worden beoordeeld of in een geval zoals in dit geding aan de orde is, waarbij geen sprake is van een binnenlandse dienstverrichting en de transactie daarom buiten de werkingssfeer van de btw-wet

valt, de beginselen van fiscale neutraliteit en doeltreffendheid worden geschonden wanneer de belastingdienst weigert de ongerechtvaardigd betaalde btw terug betalen, zonder eerst na te gaan of de opsteller van de factuur de ten onrechte in rekening gebrachte btw kan terugbetalen aan de dienstontvanger, aangezien deze beginselen vereisen dat wanneer de terugbetaling van de onverschuldigd betaalde btw door de dienstverrichter aan de dienstontvanger onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, met name als gevolg van de insolventie van de dienstverrichter, de dienstontvanger de belastingdienst rechtstreeks om teruggaaf van de betaalde btw kan verzoeken.

20 De verwijzende rechter wenst ook te vernemen of, indien de ontvanger van de factuur het recht heeft om een verzoek tot teruggaaf rechtstreeks bij de belastingdienst in te dienen, de indiening van het verzoek volgens de algemene regels dient te geschieden waarbij de belastingdienst verpagingsrente dient te betalen, en zo ja, vanaf welke datum deze rente is verschuldigd, en of bij de berekening van de termijnen rekening moet worden gehouden met de relevante beslissingstermijnen.

21 [OMISSIS]

22 [OMISSIS]

23 [OMISSIS]

24 [OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

Boedapest, 25 mei 2021

[OMISSIS]

[OMISSIS] [ondertekeningen]