

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

13 juli 2023 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Nationale regeling op grond waarvan, in geval van een gerechtelijke procedure, de verjaringstermijn van de vordering van de belastingdienst voor onbepaalde tijd kan worden geschorst – Herhaalde belastingprocedure – Verordening nr. 2988/95 – Werkingssfeer – Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid”

In zaak C-615/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Szegedi Törvényszék (rechter in eerste aanleg Szeged, Hongarije) bij beslissing van 4 oktober 2021, ingekomen bij het Hof op 4 oktober 2021, in de procedure

Napfény-Toll Kft.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan (rapporteur), kamerpresident, K. Lenaerts, president van het Hof, waarnemend rechter van de Vijfde kamer, D. Gratsias, M. Ilešič en I. Jarukaitis, rechters,

advocaat-generaal: A. Rantos,

griffier: I. Illéssy, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 november 2022,

gelet op de opmerkingen van:

- Napfény-Toll Kft., vertegenwoordigd door L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy en Gy. Tiborfi, ügyvédek,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en R. Kissné Berta als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door A. Ballesteros Panizo als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Blanc, J. Jokubauskaitis en A. Sipos als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 2 februari 2023,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid in het kader van de toepassing 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).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Napfény?Toll Kft. en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije) betreffende het recht van deze vennootschap om het bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde (btw) over verschillende in juni 2010 alsook tussen november 2010 en september 2011 verworven goederen af te trekken van het door haar verschuldigde bedrag aan btw.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2006/112

3 Overweging 8 van richtlijn 2006/112 luidt:

„Krachtens Besluit 2000/597/EG, Euratom van de Raad van 29 september 2000 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen [(PB 2000, L 253, blz. 42)] wordt de begroting van de Gemeenschappen, onverminderd de andere ontvangsten, in haar geheel gefinancierd uit de eigen middelen van de Gemeenschappen. Deze middelen omvatten onder meer de ontvangsten uit de btw, verkregen door toepassing van een gemeenschappelijk percentage op een grondslag die op uniforme wijze volgens communautaire voorschriften wordt vastgesteld.”

Verordening nr. 2988/95

4 Artikel 1 van verordening (EG, Euratom) nr. 2988/95 van de Raad van 18 december 1995 betreffende de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen (PB 1995, L 312, blz. 1) bepaalt:

„1. Met het oog op de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen wordt een algemene regeling inzake homogene controles en administratieve maatregelen en sancties met betrekking tot onregelmatigheden ten aanzien van het gemeenschapsrecht aangenomen.

2. Onder onregelmatigheid wordt elke inbreuk op het gemeenschapsrecht verstaan die bestaat in een handeling of een nalaten van een marktdeelnemer waardoor de algemene begroting van de Gemeenschappen of de door de Gemeenschappen beheerde begrotingen worden of zouden kunnen worden benadeeld, hetzij door de vermindering of het achterwege blijven van ontvangsten uit de eigen middelen, die rechtstreeks voor rekening van de Gemeenschappen worden geïnd, hetzij door een onverschuldigde uitgave.”

5 Artikel 3, leden 1 en 3, van deze verordening luidt:

„1. De verjaringstermijn van de vervolging bedraagt vier jaar vanaf de datum waarop de in

artikel 1, lid 1, bedoelde onregelmatigheid is begaan. [...]

Voor voortdurende of voortgezette onregelmatigheden gaat de verjaringstermijn in op de dag waarop de onregelmatigheid is geëindigd. Bij meerjarige programma's loopt de verjaringstermijn in elk geval tot de dag waarop het programma definitief wordt afgesloten.

De verjaring van de vervolging wordt gestuit door elke onderzoekshandeling of daad van vervolging van de onregelmatigheid door de bevoegde autoriteit, mits deze de betrokkene ter kennis is gebracht. Na de stuiting vangt een nieuwe verjaringstermijn aan.

De verjaring treedt echter in ieder geval in na verloop van een termijn die het dubbele bedraagt van de verjaringstermijn indien de bevoegde autoriteit binnen deze termijn geen sanctie heeft opgelegd, behoudens in geval van schorsing van de administratieve procedure overeenkomstig artikel 6, lid 1.

[...]

3. Het staat de lidstaten vrij langere termijnen toe te passen dan de in de leden 1 en 2 bepaalde.”

Besluit 2007/436

6 Besluit 2007/436/EG, Euratom van de Raad van 7 juni 2007 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB L 2007, blz. 163, blz. 17), waarbij besluit 2000/597 is ingetrokken en vervangen, bepaalt in artikel 2, lid 1, onder b):

„De op de algemene begroting van de Europese Unie opgevoerde eigen middelen worden gevormd door de ontvangsten uit:

[...]

b) [...] de toepassing van een voor alle lidstaten geldend uniform percentage op de btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens communautaire voorschriften. [...]”

Hongaars recht

Regelgeving inzake de schorsing van verjaringstermijnen in belastingzaken

7 § 164 van de az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet nr. XCII van 2003 houdende het wetboek fiscaal procesrecht) [*Magyar Közlöny* 2003/131 (XI.14.)], in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „oud wetboek fiscaal procesrecht”), luidt als volgt:

„(1) Het recht om de belasting vast te stellen verjaart door verloop van vijf jaar vanaf 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, vanaf de laatste dag van het kalenderjaar waarin de belasting had moeten worden betaald.

[...]

(5) Wanneer het besluit van de belastingautoriteit in rechte wordt getoetst, wordt de verjaringstermijn ter zake van het recht om het juiste bedrag van de verschuldigde belasting vast te stellen, geschorst vanaf de datum waarop het besluit van de belastingautoriteit in tweede aanleg definitief is geworden tot de datum waarop de rechterlijke beslissing onherroepelijk wordt of, in geval van cassatieberoep, tot de uitspraak op het cassatieberoep.”

8 Het oude wetboek fiscaal procesrecht is per 1 januari 2018 ingetrokken en vervangen door de bepalingen van de az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (wet nr. CLI van 2017 op de belastingadministratie) (*Magyar Közlöny* 2017/192), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, en die van de az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (wet nr. CL van 2017 tot invoering van een wetboek fiscaal procesrecht) (*Magyar Közlöny* 2017/192), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „nieuw wetboek fiscaal procesrecht”).

9 § 203, lid 3, van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht komt in wezen overeen met de inhoud van § 164 van het oude wetboek fiscaal procesrecht. Krachtens deze § 203, lid 3, wordt, wanneer de belastingplichtige bestuursrechtelijk beroep heeft ingesteld tegen een besluit van de belastingautoriteit, de verjaringstermijn ter zake van het recht van de belastingdienst om het juiste bedrag van de verschuldigde belasting vast te stellen geschorst vanaf de datum waarop het besluit van de belastingautoriteit in tweede aanleg definitief is geworden tot de datum waarop de rechterlijke beslissing onherroepelijk wordt of, in geval van cassatieberoep, tot de uitspraak op het cassatieberoep.

10 § 203, lid 7, onder c), van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht bepaalt dat deze verjaringstermijn wordt verlengd met twaalf maanden in onder meer het geval waarin de rechter naar aanleiding van een bestuursrechtelijk beroep tegen een besluit van de belastingautoriteit gelast dat een nieuwe procedure wordt gevoerd.

11 Overeenkomstig § 271, lid 1, van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht zijn de bepalingen van dit wetboek – waaronder die van § 203, lid 7, onder c) – van toepassing op procedures die na de inwerkingtreding ervan worden ingesteld of worden overgedaan.

Rechtspraak betreffende de toepassing van de regelgeving inzake de schorsing van verjaringstermijnen in belastingzaken

12 In arrest Kfv.I.35.343/2019/11 heeft de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije) met betrekking tot het doel van de regelgeving inzake de schorsing van verjaringstermijnen in belastingzaken verklaard:

„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 [...] beroep [...]. Een nietig besluit heeft na de vaststelling van de nietigheid ex tunc geen enkel rechtsgevolg; de belastingautoriteit 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.”

13 Bij beslissing van 25 januari 2022, dat wil zeggen na de indiening van het verzoek om een prejudiciële beslissing, heeft de Alkotmánybíróság (grondwettelijk hof, Hongarije) § 271, lid 1, van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht nietig verklaard voor zover deze paragraaf de term „nieuwe” bevatte, in wezen op grond dat deze term tot gevolg had dat de verlenging van de verjaringstermijn van § 203, lid 7, onder c), van dat nieuwe wetboek met terugwerkende kracht van toepassing zou worden op lopende herhaalde procedures na terugverwijzing.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

14 Napfény-Toll heeft de btw over verscheidene door haar in juni 2010 alsook tussen november 2010 en september 2011 verrichte goederenverwervingen afgetrokken van de door haar verschuldigde btw.

15 In december 2011 heeft de Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (nationale belasting? en douanediens – directie van Zuid?Boedapest, Hongarije) als belastingautoriteit in eerste aanleg een belastingcontrole uitgevoerd, waarvan Napfény-Toll op 13 december 2011 in kennis is gesteld.

16 Na afloop van deze belastingcontrole heeft die belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat Napfény-Toll een deel van de voor de betrokken perioden afgetrokken belasting ten onrechte had afgetrokken, omdat aan sommige van de daartoe overgelegde facturen geen werkelijke economische handelingen ten grondslag lagen en andere deel uitmaakten van een met haar medeweten gepleegde belastingfraude. Derhalve heeft voornoemde belastingdienst bij besluit van 8 oktober 2015 (hierna: „primaire besluit”) van Napfény-Toll betaling gevorderd van 144 785 000 Hongaarse forint (HUF) (ongeveer 464 581 EUR) aan achterstallige belasting en haar een fiscale boete van 108 588 000 HUF (ongeveer 348 433 EUR) opgelegd, vermeerderd met 46 080 000 HUF (ongeveer 147 860 EUR) aan vertragsrente.

Eerste besluit op bezwaar

17 Bij besluit van 11 december 2015, betekend op 14 december 2015 (hierna: „eerste besluit op bezwaar”), heeft de Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága (nationale belasting- en douanediens – algemene directie van Centraal-Hongarije, Hongarije; hierna: „algemene directie Centraal-Hongarije”), de rechtsvoorganger van de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, waarbij verzoekster bezwaar had ingediend, als belastingautoriteit in tweede aanleg het primaire besluit vernietigd wat de aan Napfény-Toll opgelegde vertragsrente betreft en het bezwaar voor het overige afgewezen. Napfény-Toll heeft beroep ingesteld tegen het eerste besluit op bezwaar.

18 Bij vonnis van 2 maart 2018, dat op dezelfde dag onherroepelijk is geworden, heeft de F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs? en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) het eerste besluit op bezwaar nietig verklaard en de inleiding van een nieuwe procedure gelast. Ter onderbouwing van dit vonnis heeft de F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság aangegeven dat hij had vastgesteld dat de motivering van dit eerste besluit op bezwaar tegenstrijdig was. In dat besluit werd namelijk gewag gemaakt van andere feiten dan in het primaire besluit waren geconstateerd, terwijl in eerstgenoemd besluit tevens stond te lezen dat de belastingautoriteit die het primaire besluit had genomen de feiten juist had vastgesteld.

Tweede besluit op bezwaar

19 Bij besluit van 5 maart 2018, waarvan Napfény-Toll in kennis is gesteld op 7 maart 2018 (hierna: „tweede besluit op bezwaar”), heeft de algemene directie Centraal-Hongarije het primaire

besluit grotendeels bevestigd. Niettemin heeft zij het bedrag van de aan Napfény-Toll opgelegde verdragingsrente verlaagd.

20 Bij vonnis van 5 juli 2018, dat op dezelfde dag onherroepelijk is geworden, heeft de F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, waarbij Napfény-Toll beroep had ingesteld, het tweede besluit op bezwaar nietig verklaard en de inleiding van een nieuwe procedure gelast, op grond dat, ten eerste, het tweede besluit op bezwaar – dat was vastgesteld op de eerste werkdag na de uitspraak van het vonnis van 2 maart 2018 – grotendeels woordelijk overeenkwam met het eerste besluit op bezwaar, zonder aan te geven in hoeverre de vaststellingen in het primaire besluit door dit tweede besluit op bezwaar werden gewijzigd, zodat de gevolgen van dit vonnis van 2 maart 2018 louter formeel waren, en, ten tweede, het tweede besluit op bezwaar nog steeds tegenstrijdige vaststellingen bevatte met betrekking tot de vraag of de betrokken handelingen werkelijk hadden plaatsgevonden.

21 Bij arrest van 30 januari 2020 heeft de Kúria, naar aanleiding van een door de belastingdienst ingesteld cassatieberoep, het vonnis van 5 juli 2018 inhoudelijk bevestigd op grond van twee redenen. De Kúria was ten eerste van oordeel dat de F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság terecht had vastgesteld dat de algemene directie Centraal-Hongarije de in het vonnis van 2 maart 2018 gegeven bindende aanwijzingen niet had opgevolgd, aangezien de motivering van het tweede besluit op bezwaar overeenkwam met die van het eerste besluit op bezwaar. Weliswaar beschikte die algemene directie – zoals zij had aangevoerd – slechts over weinig tijd voordat het recht om de belasting en dus het terug te betalen btw-bedrag vast te stellen zou verjaren, maar deze omstandigheid ontsloeg haar niet van haar wettelijke verplichtingen. Ten tweede was de Kúria, net als de F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, van oordeel dat het tweede besluit op bezwaar tegenstrijdig was gemotiveerd.

Derde besluit op bezwaar

22 Bij besluit van 6 april 2020 (hierna: „derde besluit op bezwaar”) heeft de algemene directie Centraal-Hongarije het primaire besluit bevestigd en het bedrag van de aan Napfény-Toll opgelegde verdragingsrente gewijzigd. Ter motivering van dit besluit heeft die algemene directie verklaard dat zij geen andere feiten had vastgesteld dan die in het primaire besluit, waarin deze feiten naar behoren waren geconstateerd.

23 Napfény-Toll heeft tegen het derde besluit op bezwaar beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Szegedi Törvényszék (rechter in eerste aanleg Szeged, Hongarije), met name op grond dat het recht van de belastingdienst om het terug te betalen btw-bedrag vast te stellen volgens § 164, leden 1 en 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht verjaart door verloop van vijf jaar vanaf 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, vanaf de laatste dag van het kalenderjaar waarin de belasting had moeten worden betaald. Het recht van de belastingdienst om het voor de betrokken perioden terug te betalen btw-bedrag vast te stellen was echter al verjaard vóór de datum van het derde besluit op bezwaar. Napfény-Toll is van mening dat het herhaaldelijk vaststellen van besluiten indruist tegen het rechtzekerheidsbeginsel dat de verjaring beoogt te waarborgen. Dit geldt des te meer in het hoofdgeding, waarin het inleiden van een tweede nieuwe procedure te wijten was aan het feit dat de algemene directie Centraal-Hongarije de in de eerste rechterlijke beslissing vervatte aanwijzingen niet had opgevolgd. Het is dus de schuld van die algemene directie dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde procedure zich heeft uitgestrekt over bijna tien jaar sinds het begin van de belastingcontrole waarvan Napfény-Toll in kennis is gesteld.

24 In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat § 164, lid 5, van het oude wetboek fiscaal procesrecht geen bovengrens stelt aan het aantal keer dat de belastingdienst de

belastingprocedure kan herhalen, noch aan de totale duur van de schorsing van die procedure. Volgens de rechtspraak van de Kúria is de verjaringstermijn geschorst voor de gehele duur van de rechterlijke toetsing van een besluit van de belastingdienst. In geval van rechterlijke toetsing is de schorsing van de verjaringstermijn dus van onbepaalde duur, zodat het recht van de belastingdienst om het terug te betalen btw-bedrag vast te stellen met jaren en in extreme gevallen zelfs met decennia kan worden verlengd. Om die reden vraagt de verwijzende rechter zich af of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling en de daarmee samenhangende bestuurlijke praktijk verenigbaar zijn met de beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid.

25 Tegen deze achtergrond heeft de Szegedi Törvényszék de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht 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 regeling van een lidstaat die de rechter geen beoordelingsruimte laat, zoals de regeling die is neergelegd in § 164, lid 5, van [het oude wetboek fiscaal procesrecht], alsmede tegen de op die regeling gebaseerde praktijk op grond waarvan de verjaringstermijn ter zake van het recht van de belastingdienst om de [btw] vast te stellen is geschorst tijdens de volledige duur van de procedures van toetsing in rechte, ongeacht het aantal nieuwe bestuurlijke belastingprocedures na terugverwijzing door de rechter, zonder dat de gecumuleerde duur van de perioden van schorsing begrensd is wanneer meerdere procedures van toetsing in rechte elkaar opvolgen, ook ingeval de rechter met betrekking tot een besluit van de belastingdienst dat is genomen in het kader van een nieuwe bestuurlijke procedure na een eerdere rechterlijke beslissing, vaststelt dat de belastingdienst de in die eerdere rechterlijke beslissing vervatte aanwijzingen niet heeft opgevolgd, dat wil zeggen wanneer het aan de belastingdienst te wijten is dat de nieuwe gerechtelijke procedure is gevoerd?”

Procedure na het verzoek om een prejudiciële beslissing

26 Na de indiening van het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft de verwijzende rechter het Hof bij brief van 3 mei 2022 een afschrift doen toekomen van de beslissing van de Alkotmánybíróság (grondwettelijk hof) van 25 januari 2022, waarbij deze § 271, lid 1, van het nieuwe wetboek fiscaal procesrecht nietig heeft verklaard voor zover daar de term „nieuwe” in voorkwam, alsmede een afschrift van een soortgelijke tweede beslissing van de Alkotmánybíróság van 26 april 2022.

27 Bij brief van 30 juni 2022 heeft het Hof de verwijzende rechter verzocht om – gelet op bepaalde aanwijzingen die deze eerder had verstrekt – te bevestigen dat de procedure in het hoofdgeding na de beslissing van de Alkotmánybíróság om § 271, lid 1, van het nieuwe wetboek van fiscaal procesrecht nietig te verklaren voor zover die paragraaf de term „nieuwe” bevatte, hoe dan ook niet was verjaard.

28 Bij brief van 7 juli 2022 heeft de verwijzende rechter in wezen verklaard dat de beslissing van de Alkotmánybíróság enkel had geleid tot verjaring van het recht van de belastingdienst om het voor het belastingjaar 2010 terug te betalen bedrag van de geïnde btw vast te stellen. Wat daarentegen het belastingjaar 2011 betreft, heeft deze rechter opgemerkt dat zijn beoordeling van de vraag of dat recht van de belastingdienst al dan niet verjaard is, afhangt van het antwoord van het Hof op de gestelde vraag.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

29 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat en de daarmee samenhangende bestuurlijke praktijk

op grond waarvan de termijn waarin het recht van de belastingdienst om de btw vast te stellen verjaart, wordt geschorst voor de gehele duur van de rechterlijke toetsing, ongeacht hoe vaak dezelfde bestuurlijke belastingprocedure na die toetsing moet worden herhaald en zonder beperking van de cumulatieve duur van de schorsingen van die termijn, ook wanneer de rechter die uitspraak doet over een besluit van de betrokken belastingautoriteit in het kader van een herhaalde procedure naar aanleiding van een eerdere rechterlijke beslissing vaststelt dat die belastingautoriteit de in deze rechterlijke beslissing vervatte aanwijzingen niet heeft opgevolgd.

30 Vooraf moet worden opgemerkt dat het Unierecht bij de huidige stand ervan geen termijn vaststelt waarin het recht van de belastingdienst om de btw vast te stellen verjaart, en a fortiori niet specificeert in welke gevallen een dergelijke termijn moet worden geschorst.

31 Het is juist dat verordening nr. 2988/95, die ter terechtzitting voor het Hof is aangevoerd, bepaalde eisen stelt aan de berekening en de schorsing van de verjaringstermijnen voor de in deze verordening bedoelde vervolging van onregelmatigheden. Uit artikel 1, lid 2, van die verordening blijkt echter dat deze verordening alleen van toepassing is wanneer de begroting van de Unie wordt benadeeld door de vermindering of het achterwege blijven van ontvangsten uit de eigen middelen „die rechtstreeks voor rekening van de Unie worden geïnd”. Weliswaar omvatten de eigen middelen van de Unie volgens overweging 8 van richtlijn 2006/112 en artikel 2, lid 1, onder b), van besluit 2007/436 de ontvangsten uit de toepassing van een voor alle lidstaten geldend uniform percentage op de geharmoniseerde btw-grondslag, zodat er volgens de rechtspraak van het Hof een verband bestaat tussen de inning van btw-ontvangsten met inachtneming van het toepasselijke Unierecht en de terbeschikkingstelling van de overeenkomstige btw-middelen van de begroting van de Unie (arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, punt 26), maar dit neemt niet weg dat de btw niet kan worden geacht rechtstreeks voor rekening van de Unie te worden geïnd in de zin van artikel 1, lid 2, van verordening nr. 2988/95.

32 Deze belasting wordt immers geïnd door de belastingplichtigen en pas daarna door hen afgedragen aan de lidstaten. Daarnaast blijkt uit artikel 1 van verordening (EEG, Euratom) nr. 1553/89 van de Raad van 29 mei 1989 betreffende de definitieve uniforme regeling voor de inning van de eigen middelen uit de belasting over de toegevoegde waarde (PB 1989, L 155, blz. 9) dat de eigen middelen van de Unie op basis van de btw niet eenvoudigweg bestaan uit een percentage van de daadwerkelijk geïnde btw-ontvangsten, maar voortvloeien uit de toepassing van een uniform percentage over de btw-grondslag van de lidstaten, welke grondslag wordt berekend overeenkomstig artikel 3 van deze verordening en onderworpen is aan verschillende in die verordening vastgestelde correcties.

33 In dit verband is het juist dat het Hof heeft erkend dat de Overeenkomst opgesteld op grond van artikel K.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen, ondertekend te Luxemburg op 26 juli 1995 (PB 1995, C 316, blz. 48), van toepassing is op de ontvangsten uit de toepassing van een uniform percentage op de btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens de voorschriften van de Unie. In tegenstelling tot de duidelijke bewoordingen van artikel 1, lid 2, van verordening nr. 2988/95 bevat artikel 1 van die overeenkomst echter niet de voorwaarde dat de ontvangsten rechtstreeks voor rekening van de Unie worden geïnd (zie in die zin arrest van 8 september 2015, Taricco e.a., C?105/14, EU:C:2015:555, punt 41).

34 Bij gebreke van toepasselijke Unierechtelijke bepalingen staat het aan de lidstaten om, met betrekking tot het recht van de belastingdienst om de btw vast te stellen, verjaringsregels vast te stellen en toe te passen, met inbegrip van regels inzake de schorsing en/of stuiting van de verjaring (zie naar analogie arrest van 21 januari 2021, Whiteland Import Export, C?308/19,

EU:C:2021:47, punt 45).

35 Hoewel de vaststelling en de toepassing van deze regels tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, moeten zij bij de uitoefening van die bevoegdheid het Unierecht in acht nemen, dat verlangt dat redelijke termijnen worden vastgesteld die zowel de betrokken belastingplichtige als de betrokken administratie beschermen (zie naar analogie arrest van 8 september 2011, Q-Beef en Bosschaert, C-789/10 en C-796/10, EU:C:2011:555, punt 36).

36 In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat een verjaringstermijn van vijf jaar die wordt toegepast op verzoeken om teruggaaf van te veel betaalde btw en die begint te lopen vanaf het einde van het kalenderjaar waarin de betalingstermijn van de belasting is verstreken, in overeenstemming was met het Unierecht (zie in die zin arrest van 20 december 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, punt 43).

37 Een verjaringstermijn voor het recht van de belastingdienst om de verschuldigde btw vast te stellen die loopt voor een periode van vijf jaar vanaf 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, vanaf de laatste dag van het kalenderjaar waarin de belasting had moeten worden betaald – zoals in het hoofdgeding – moet, gelet op de hierboven uiteengezette rechtspraak, naar analogie worden geacht in overeenstemming te zijn met het Unierecht.

38 Tegen deze achtergrond vraagt de verwijzende rechter zich af of de beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat een dergelijke verjaringstermijn kan worden geschorst voor de gehele duur van de rechterlijke toetsing.

39 In de eerste plaats dient in herinnering te worden gebracht dat het rechtszekerheidsbeginsel deel uitmaakt van de rechtsorde van de Unie en uit dien hoofde door de lidstaten in acht moet worden genomen bij de uitoefening van de in de punten 31 en 32 van het onderhavige arrest bedoelde bevoegdheden (zie in die zin arresten van 10 december 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 20 mei 2021, BTA Baltic Insurance Company, C-230/20, niet gepubliceerd, EU:C:2021:410, punt 45).

40 Volgens vaste rechtspraak beoogt dit beginsel te waarborgen dat rechtssituaties en -betrekkingen voorzienbaar zijn, en vereist het met name dat de situatie van een belastingplichtige, wat zijn rechten en plichten jegens de belasting- of de douanediens ten aanzien van, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (arrest van 10 december 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak), hetgeen impliceert dat deze belastingplichtige, wil hij op nuttige wijze een beroep doen op de toepassing van dit beginsel, zich moet kunnen beroepen op een specifieke rechtssituatie.

41 Aangezien de belastingdienst de betrokken belastingplichtige vóór het verstrijken van de daartoe vastgestelde verjaringstermijn in kennis heeft gesteld van zijn voornemen om de fiscale situatie opnieuw te onderzoeken en dus impliciet om zijn besluit tot aanvaarding van de aangifte in te trekken, kan deze belastingplichtige zich niet meer beroepen op de situatie die op basis van die aangifte zou zijn ontstaan, zodat in een dergelijk geval en bij gebreke van andere omstandigheden geen sprake kan zijn van een schending van het rechtszekerheidsbeginsel (zie in die zin arrest van 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 40).

42 De uit de toepassing van het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeiende vereisten zijn evenwel niet absoluut, wat betekent dat de lidstaten er bovendien op moeten toezien dat zij deze

afwegen tegen de andere vereisten waarmee hun lidmaatschap van de Unie gepaard gaat, in het bijzonder die bedoeld in artikel 4, lid 3, VEU, om alle algemene en bijzondere maatregelen te treffen die geschikt zijn om de nakoming van de uit de Verdragen of uit de handelingen van de instellingen ter uitvoering daarvan voortvloeiende verplichtingen te verzekeren. De nationale regels inzake de schorsing van de verjaringstermijn voor het recht van de belastingdienst om de verschuldigde btw vast te stellen moeten dan ook aldus zijn opgezet dat een evenwicht wordt bereikt tussen enerzijds de vereisten die inherent zijn aan de toepassing van het rechtszekerheidsbeginsel en anderzijds de vereisten die een daadwerkelijke en doeltreffende uitvoering van richtlijn 2006/112 mogelijk maken, waarbij bij de beoordeling van dit evenwicht rekening moet worden gehouden met alle elementen van de nationale verjaringsregeling (zie naar analogie arrest van 21 januari 2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, punten 49 en 50).

43 Hoewel een nationale regeling en een bestuurlijke praktijk als beschreven door de verwijzende rechter, waarvan de voorzienbaarheid van de toepassing jegens de justitiabelen in het hoofdgeding niet wordt betwist, kunnen leiden tot een verlenging van een dergelijke verjaringstermijn, kunnen zij in beginsel niet tot gevolg hebben dat de situatie van de betrokken belastingplichtigen voor onbepaalde tijd in het ongewisse blijft. Een dergelijke schorsing maakt het daarentegen mogelijk om te voorkomen dat de daadwerkelijke en doeltreffende uitvoering van richtlijn 2006/112 in gevaar kan worden gebracht door het instellen van verdragende beroepen en het daaruit voortvloeiende structurele risico dat inbreuken op die richtlijn onbestraft blijven (zie naar analogie arrest van 21 januari 2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, punten 53 en 56).

44 Bijgevolg moet worden geoordeeld dat het rechtszekerheidsbeginsel zich niet verzet tegen een nationale regeling en een bestuurlijke praktijk op grond waarvan de termijn waarin het recht van de belastingdienst om de btw vast te stellen verjaart, wordt geschorst voor de gehele duur van de rechterlijke toetsing, ongeacht het aantal keren dat de betrokken bestuurlijke procedure na die toetsing moet worden herhaald en zonder beperking van de cumulatieve duur van de schorsingen van die termijn.

45 Wat in de tweede plaats het doeltreffendheidsbeginsel betreft, dat ook door de verwijzende rechter wordt genoemd in zijn vraag, dient eraan te worden herinnerd dat dit beginsel – samen met het gelijkwaardigheidsbeginsel, waarvan de verwijzende rechter de eerbiediging niet ter discussie heeft gesteld – een kader vormt voor de procedurele autonomie van de lidstaten om de wijze van uitvoering van de door de rechtsorde van de Unie aan particulieren toegekende rechten vast te stellen wanneer het Unierecht daar geen specifieke regeling voor bevat.

46 De nationaalrechtelijke regels inzake de termijnen waarin de rechten en verplichtingen van richtlijn 2006/112 verjaren en inzake de voorwaarden voor schorsing van die termijnen, regelen de wijze van uitvoering van bepalingen van die richtlijn en moeten dus als zodanig voldoen aan de beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid (zie in die zin met name arresten van 20 december 2017, *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, punt 37; 26 april 2018, *Zabrus Siret*, C-781/17, EU:C:2018:283, punt 38; 14 februari 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, punt 35, en 23 april 2020, *Sole Mizo en Dalmandi Mezgazdasági*, C-13/18 en C-126/18, EU:C:2020:292, punt 53), hetgeen in casu overigens niet wordt betwist.

47 Derhalve mogen deze procedurele regelingen op grond van het doeltreffendheidsbeginsel niet aldus zijn opgesteld dat zij de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken [zie in die zin arresten van 19 juli 2012, *Littlewoods Retail* e.a., C-591/10, EU:C:2012:478, punt 28, en 28 juni 2022, *Commissie/Spanje* (Schending van het Unierecht door de wetgever), C-278/20, EU:C:2022:503, punt 33].

48 De omstandigheid dat op grond van een nationale regeling of een nationale bestuurlijke praktijk de termijn waarin het recht van de belastingdienst om de btw vast te stellen verjaart, wordt geschorst voor de gehele duur van de rechterlijke toetsing, ongeacht het aantal keren dat de bestuurlijke belastingprocedure na die toetsing moet worden herhaald en zonder beperking van de cumulatieve duur van de schorsingen van die termijn, maakt de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk echter niet onmogelijk of uiterst moeilijk.

49 De schorsing van de termijn voor verjaring van het recht van de belastingdienst om de btw vast te stellen voor de gehele duur van de rechterlijke toetsing belet de belastingplichtige namelijk geenszins om zich te beroepen op de door de rechtsorde van de Unie en met name door richtlijn 2006/112 verleende rechten, maar heeft juist tot doel om die belastingplichtige in staat te stellen naar behoren de rechten te doen gelden die hij aan het Unierecht ontleent, met behoud van de rechten van de belastingdienst.

50 Overigens blijkt in casu uit de beschrijving van de feiten in het verzoek om een prejudiciële beslissing dat verzoekster in het hoofdgeding beroepen heeft kunnen instellen tegen de opeenvolgende besluiten van de belastingdienst en daarbij telkens de rechten heeft kunnen doen gelden die zij aan het Unierecht ontleent. In het bijzonder heeft verzoekster, ondanks het bestaan van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling en bestuurlijke praktijk, zich op grond van het rechtszekerheidsbeginsel kunnen beroepen op de verplichting voor de lidstaten om te voorzien in een redelijke verjaringstermijn waarin de belastingdienst de procedure voor het onderzoek van de situatie van een belastingplichtige kan heropenen. Zo blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt – en dit is overigens ter terechtzitting bevestigd door zowel de Hongaarse regering als verzoekster in het hoofdgeding – dat het recht van de belastingdienst om de btw over de in juni 2010 verrichte handelingen vast te stellen is verjaard, zonder dat de belastingdienst erin is geslaagd om een wijzigingsaanslag uit te vaardigen die in overeenstemming is met richtlijn 2006/112.

51 Derhalve moet worden geoordeeld dat ook het doeltreffendheidsbeginsel zich niet verzet tegen een nationale regeling en een bestuurlijke praktijk op grond waarvan de termijn waarin het recht van de belastingdienst om de btw vast te stellen verjaart, wordt geschorst voor de gehele duur van de rechterlijke toetsing, ongeacht het aantal keren dat de betrokken bestuurlijke procedure na die toetsing moet worden herhaald en zonder beperking van de cumulatieve duur van de schorsingen van die termijn.

52 In de derde plaats moet worden opgemerkt, met de advocaat-generaal in de punten 60 tot en met 65 van zijn conclusie, dat de omstandigheid dat noch het rechtszekerheidsbeginsel noch het doeltreffendheidsbeginsel zich tegen een dergelijke regeling en een dergelijke bestuurlijke praktijk verzet, niet uitsluit dat het Unierecht in voorkomend geval vereist dat bepaalde gevolgen worden verbonden aan het buitensporig vaak herhalen van de belastingprocedure alvorens een besluit overeenkomstig richtlijn 2006/112 te nemen, of aan de buitensporige gecumuleerde duur van de schorsingen van de termijn waarin dat recht van de belastingdienst verjaart.

53 Wanneer een nationale overheidsinstantie ten aanzien van een persoon het Unierecht ten uitvoer brengt, heeft die persoon er op grond van het recht op behoorlijk bestuur – dat een afspiegeling vormt van een Unierechtelijk beginsel – recht op dat zijn situatie binnen een redelijke

termijn wordt behandeld (zie in die zin arrest van 14 mei 2020, Agrobet CZ, C?446/18, EU:C:2020:369, punt 43), en dat vervolgens, in geval van een beroep in rechte, ook dit beroep overeenkomstig artikel 47, tweede alinea, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie binnen een redelijke termijn wordt behandeld.

54 Wanneer de procedure voor het onderzoek van de situatie van een belastingplichtige in het licht van de regels van het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt heropend, vereisen het beginsel van behoorlijk bestuur en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten dus dat de duur van een dergelijk heronderzoek en van de eventueel daaropvolgende rechterlijke toetsing niet onredelijk zijn met het oog op de specifieke omstandigheden van het individuele geval.

55 Hoewel niet iedere vruchteloze poging van de belastingdienst om te voldoen aan een rechterlijke beslissing waarbij Unierechtelijke bepalingen worden toegepast en de daaruit voortvloeiende verlenging van de duur van de bestuurlijke procedure kan worden aangemerkt als een schending van het Unierecht, zou dit wel het geval kunnen zijn wanneer de bestuurlijke procedure moest worden herhaald omdat de belastingdienst een beslissende grond van een gerechtelijke beslissing over die bestuurlijke procedure kennelijk heeft miskend terwijl deze duidelijk en uitdrukkelijk in die rechterlijke beslissing was vermeld.

56 Niettemin dient in herinnering te worden gebracht dat de buitensporig lange duur van een procedure, of het nu gaat om een bestuurlijke of gerechtelijke procedure, alleen een grond voor nietigverklaring van het na afloop ervan genomen besluit kan vormen indien die duur van invloed is geweest op het vermogen van de betrokkene om zich te verdedigen (zie in die zin arresten van 26 november 2013, Gascogne Sack Deutschland/Commissie, C?40/12 P, EU:C:2013:768, punt 81, en 8 mei 2014, Bolloré/Commissie, C?414/12 P, niet gepubliceerd, EU:C:2014:301, punt 84).

57 Aangezien belastingplichtigen kunnen verwachten dat hun op basis van hun aangifte ontstane rechtspositie in de loop van de verjaringstermijn ter discussie wordt gesteld, dat zij vervolgens, indien de belastingdienst hen ervan in kennis stelt dat de procedure voor het onderzoek van die situatie wordt heropend, de gegevens in hun belastingaangifte moeten rechtvaardigen, en dat zij ten slotte, indien zij beroep instellen tegen de na afloop van deze procedure uitgevaardigde wijzigingsaanslag, de gegrondheid van dit beroep moeten aantonen door bewijs aan te leveren, moeten zij ervoor zorgen dat zij alle relevante bewijsstukken met betrekking tot hun aangifte bewaren tot de belastingaanslagen definitief worden. Aangezien deze bewijsstukken en de aangifte zelf een doorslaggevende rol spelen bij het aantonen van de juistheid van de aangiften van belastingplichtigen in het kader van het gemeenschappelijke btw-stelsel, kan dus slechts in uitzonderlijke omstandigheden vast komen te staan dat de buitensporig lange duur van een bestuurlijke of gerechtelijke procedure van invloed kan zijn geweest op het vermogen van de betrokkene om zich te verdedigen.

58 In casu blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt niet dat de beoordeling van de geldigheid van het derde besluit op bezwaar door de verwijzende rechter uitsluitend afhangt van bewijs dat niet onder de in het vorige punt bedoelde verplichting valt en dat inmiddels is verloren gegaan vanwege de herhaling van belastingprocedures of de gecumuleerde duur van de schorsingen van de verjaringstermijn.

59 Niettemin staat het aan deze rechter om te bepalen, met name gelet op de omstandigheden van het geval, of de veelvuldige herhaling van de bestuurlijke procedure en schorsing van de verjaringstermijn kunnen worden aangemerkt als niet-nakoming, door de belastingdienst of de nationale rechters, van de verplichting van behoorlijk bestuur respectievelijk de verplichting om binnen een redelijke termijn uitspraak te doen, en dat dit bovendien van invloed is geweest op het vermogen van de betrokkene om zich te verdedigen.

60 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een regeling van een lidstaat en de daarmee samenhangende bestuurlijke praktijk op grond waarvan de termijn waarin het recht van de belastingdienst om de btw vast te stellen verjaart, wordt geschorst voor de gehele duur van de rechterlijke toetsing, ongeacht hoe vaak de bestuurlijke belastingprocedure na die toetsing moet worden herhaald en zonder beperking van de cumulatieve duur van de schorsingen van die termijn, ook wanneer de rechter die uitspraak doet over een besluit van de betrokken belastingautoriteit in het kader van een herhaalde procedure naar aanleiding van een eerdere rechterlijke beslissing vaststelt dat die belastingautoriteit de in deze rechterlijke beslissing vervatte aanwijzingen niet heeft opgevolgd.

Kosten

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

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

De Unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en doeltreffendheid moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een regeling van een lidstaat en de daarmee samenhangende bestuurlijke praktijk op grond waarvan de termijn waarin het recht van de belastingdienst om de belasting over de toegevoegde waarde vast te stellen verjaart, wordt geschorst voor de gehele duur van de rechterlijke toetsing, ongeacht hoe vaak de bestuurlijke belastingprocedure na die toetsing moet worden herhaald en zonder beperking van de cumulatieve duur van de schorsingen van die termijn, ook wanneer de rechter die uitspraak doet over een besluit van de betrokken belastingautoriteit in het kader van een herhaalde procedure naar aanleiding van een eerdere rechterlijke beslissing vaststelt dat die belastingautoriteit de in deze rechterlijke beslissing vervatte aanwijzingen niet heeft opgevolgd.

ondertekeningen

* Procestaal: Hongaars.