ARREST VAN HET GERECHT (Tweede kamer, zitting hebbend met vijf rechters)

3 juni 2026*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Herziening van de ten onrechte in rekening gebrachte btw – Handelingen uit een met een belastingcontrole afgesloten periode – Nationale regeling die de inleiding van een nieuwe controle afhankelijk stelt van een door de belastingplichtige geactualiseerd en nieuw feit – Doeltreffendheidsbeginsel – Beginsel van fiscale neutraliteit – Evenredigheid”

In zaak T-198/25,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de stad Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 19 februari 2025, ingekomen bij het Hof op 4 maart 2025, in de procedure

G Kft.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET GERECHT (Tweede kamer, zitting hebbend met vijf rechters),

samengesteld als volgt: N. Półtorak, president, G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (rapporteur) en I. Dimitrakopoulos, rechters,

advocaat-generaal: M. Brkan,

griffier: A. Juhász-Tóth, administrateur,

gelet op de doorzending door het Hof van het verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Gerecht op 25 maart 2025 overeenkomstig artikel 50 ter, derde alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie,

gelet op de in artikel 50 ter, eerste alinea, onder a), van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie genoemde materie en het ontbreken van een opzichzelfstaande uitleggingsvraag in de zin van artikel 50 ter, tweede alinea, van dat Statuut,

* Procestaal: Hongaars.

gezien de stukken,

na de terechtzitting op 17 december 2025,

gelet op de opmerkingen van:

– G, vertegenwoordigd door A. Németh, ügyvéd,

– de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Fehér en R. Kissné Berta als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Herold en A. Sipos als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 167, 168, 179, 180, 183, 250 en 252 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”), en de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen G Kft. en Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanedienst, Hongarije) over de herziening van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die ten onrechte in rekening werd gebracht door deze onderneming.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 203 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt.”

Hongaars recht

4 § 54, lid 5, 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.) bepaalt:

„Vanaf het moment dat een belastingcontrole is aangevat, kunnen de in die controleperiode onderzochte belastingen en subsidies niet meer door de belastingplichtige zelf worden gecorrigeerd. De belastingplichtige kan de door de belastingdienst vastgestelde naheffingen of achteraf vastgelegde subsidies niet corrigeren. Een correctie van de belasting, subsidie of periode wordt beschouwd als een vóór de inleiding van de controle uitgevoerde zelfcorrectie indien de belastingplichtige de aangifte die hij zelf heeft gecorrigeerd bij de belastingdienst (per post) heeft ingediend, uiterlijk op de dag

voorafgaand aan de dag waarop de belastingdienst de belastingplichtige over de aanstaande controle in kennis stelt, of, indien geen kennisgeving heeft plaatsgevonden, de schriftelijke machtiging wordt betekend of overhandigd."

5 § 89, lid 2, van az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (wet nr. CLI van 2017 op de belastingadministratie) (*Magyar Közlöny* 2017/192.) bepaalt:

„Mits aan de bij wet bepaalde voorwaarden is voldaan, kan een met een controle afgesloten periode aan een controle worden onderworpen (nieuwe controle)."

6 § 92 van de wet op de belastingadministratie luidt als volgt:

„Een aangifteperiode afgesloten met een belastingcontrole, kan aan een nieuwe controle van belastingen of subsidies worden onderworpen,

[…]

b) op verzoek van de belastingplichtige, indien de opheldering van door de belastingplichtige geactualiseerde nieuwe feiten of omstandigheden de bevindingen van de eerdere controle wijzigen, voor zover de te goeder trouw handelende belastingplichtige voorheen niet beschikte of kon beschikken over die nieuwe feiten of omstandigheden, of hiervan niet op de hoogte was en ook niet kon zijn,

[…]"

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 G is een vennootschap naar Hongaars recht die als hoofdactiviteit inleverbare en herbruikbare bakjes en kisten (hierna: „betrokken goederen") verhuurt aan fruitproducenten, detailhandelaren, groothandelaren en voedselverwerkende bedrijven.

8 Bij de in punt 7 aangehaalde activiteit, gebruikte G een statiegeldsysteem waarbij bij de levering van de goederen statiegeld in rekening werd gebracht, opdat de klanten de geleverde goederen binnen een bepaalde termijn aan verweerster zouden teruggeven. Indien de klanten slechts een deel van deze goederen teruggaven, werden de statiegeldfacturen gecorrigeerd. Indien de klanten alle goederen teruggaven, werden deze facturen geannuleerd. De door G uitgereikte facturen voor het statiegeld vermeldden de btw.

9 Bij voorafgaande fiscale rulings van 1 juni 2015 (hierna: „voorafgaande fiscale rulings") heeft het Nemzetgazdasági Minisztérium (ministerie van Economische Zaken, Hongarije) geoordeeld dat het betrokken statiegeld niet binnen de werkingssfeer van de btw viel en dat, voor het statiegeld waarvoor ten onrechte btw was aangerekend, G het recht had om corrigerende facturen uit te reiken zonder vermelding van de btw en om haar btw-aangiften middels een „autocorrectie" te corrigeren. G heeft na 9 november 2015 de btw niet meer vermeld op haar statiegeldfacturen.

10 Op 12 december 2017 heeft de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (belasting- en douanedienst van het district Heves, ressorterend onder de nationale belasting- en douanedienst, Hongarije; hierna: „belastingdienst in eerste aanleg") bij G een belastingcontrole op btw uitgevoerd met betrekking tot de periode van januari 2015 tot en

met juli 2017 (hierna: „onderzochte periode”). Krachtens de toepasselijke nationale regeling kon G vanaf het begin van deze controle haar btw-aangiften voor dat tijdvak niet meer corrigeren met een „autocorrectie”.

11 Bij besluit van 19 juli 2018 heeft de belastingdienst in eerste aanleg de belastingcontrole afgesloten zonder btw-vaststellingen te doen. Dit besluit is op 22 augustus 2018 definitief geworden, nadat G hiertegen geen bezwaar had gemaakt. De onderzochte periode moest derhalve op grond van de toepasselijke nationale regeling worden beschouwd als een „met een controle afgesloten periode”.

12 Op 13 november 2020 heeft G de belastingdienst in eerste aanleg verzocht de btw van de reeds onderzochte periode opnieuw te controleren. Ter ondersteuning van haar verzoek heeft zij met name verwezen naar de voorafgaande fiscale rulings en aangegeven dat zij, na de afsluiting van de vorige belastingcontrole, had vastgesteld dat sommige van de door haar opgemaakte corrigerende statiegeldfacturen niet waren opgenomen in de btw-aangiften voor de onderzochte periode en dat andere facturen pas na het begin van die controle waren opgemaakt. Zij was van mening dat de aldus bijgewerkte gegevens haar in het kader van een nieuwe controle recht moesten geven op een btw-teruggave voor die periode.

13 Bij besluit van 26 november 2020 heeft de belastingdienst in eerste aanleg het verzoek om een nieuwe controle afgewezen, zonder onderzoek ten gronde, omdat niet was voldaan aan de voorwaarden van artikel 92, onder b), van de wet op de belastingadministratie. De belastingdienst heeft zich op het standpunt gesteld dat de voorafgaande fiscale rulings geen nieuwe feiten of omstandigheden uitmaakten in de zin van die bepaling en geen nieuwe belastingcontrole rechtvaardigden aangezien G vóór de vorige belastingcontrole, naar aanleiding van de rulings, een „autocorrectie” van de btw had kunnen uitvoeren. Evenzo was de belastingadministratie van mening dat de facturen die niet in de btw-aangiften van de onderzochte periode waren opgenomen, geen nieuwe feiten of omstandigheden opleverden, gelet op het feit dat G al bij de vorige belastingcontrole over de bewijsstukken betreffende deze facturen beschikte.

14 Bij besluit van 18 januari 2021 heeft de afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanedienst, zonder onderzoek ten gronde, het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg bevestigd. Zij heeft met name opgemerkt dat G tussen de vaststelling van de voorafgaande fiscale rulings, op 1 juni 2015, en het begin van de vorige belastingcontrole, op 12 december 2017, de mogelijkheid had gehad om de ten onrechte in rekening gebrachte btw middels een „autocorrectie” te corrigeren.

15 G heeft tegen het besluit van 18 januari 2021 beroep ingesteld bij de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de stad Boedapest, Hongarije), de verwijzende rechter, met het betoog dat dit besluit in strijd was met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid. Verzoekster heeft met name aangevoerd dat de correcties die zij voornemens was te doen, betrekking hadden op een periode waarvoor de verjaringstermijn nog niet was verstreken en dat zij haar btw-heffing niet binnen de wettelijke termijn had kunnen betwisten, aangezien zij destijds niet beschikte over de bewijsstukken betreffende de aangebrachte correcties.

16 De verwijzende rechter vraagt zich af of de in artikel 92, onder b), van de wet op de belastingadministratie gestelde voorwaarden waaraan een verzoek om een nieuwe belastingcontrole moet voldoen, verenigbaar zijn met het Unierecht, als die periode reeds met een controle werd afgesloten.

17 De verwijzende rechter merkt op dat krachtens artikel 92, onder b), van die wet, een nieuwe controle slechts kan plaatsvinden indien de belastingplichtige nieuwe feiten of omstandigheden actualiseert, die de vaststellingen van de vorige controle wijzigen, en waarover de te goeder trouw handelende belastingplichtige niet eerder beschikte en niet kon beschikken, of die hem voordien niet bekend waren en waarmee hij evenmin bekend kon zijn. De verwijzende rechter voegt daaraan toe dat volgens de uitlegging van de afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanedienst dergelijke nieuwe feiten of omstandigheden slechts geldig kunnen worden aangevoerd wanneer de belastingplichtige, als gevolg van externe omstandigheden en buiten diens schuld, pas later de noodzakelijke correcties kon verrichten.

18 In die omstandigheden heeft de Fővárosi Törvényszék de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten de artikelen 167, 168, 179, 180, 183, 250 en 252 van de [btw-richtlijn], en de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling (of bepaling), namelijk § 92, onder b), van [de wet op de belastingadministratie], dan wel de uitlegging en toepassing in de praktijk van een dergelijke regeling (of bepaling), volgens welke, met betrekking tot een met een controle afgesloten periode, de correctie en teruggaaf van ten onrechte in rekening gebrachte [btw] uitsluitend mogelijk zijn indien er sprake is van nieuwe feiten of omstandigheden waarover de te goeder trouw handelende belastingplichtige niet eerder beschikte en niet kon beschikken, of die voordien bij deze laatste niet bekend waren en evenmin bekend konden zijn, ook al bestaat er geen risico voor verlies van belastinginkomsten, aangezien de ten onrechte in rekening gebrachte belasting waarvan de correctie wordt verzocht, aan de staatskas is afgedragen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19 Vooraf moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat wanneer een nationale rechter bij de formulering van een verzoek om een prejudiciële beslissing formeel heeft verwezen naar bepaalde voorschriften van het Unierecht, het er niet aan in de weg staat dat de Unierechter deze rechter alle uitleggingsgegevens verschaft die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding, ongeacht of de uitgelegde bepalingen in zijn vragen worden vermeld. Het staat in dit verband aan de Unierechter om uit alle door de nationale rechter verschafte gegevens, met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing, de aspecten van het Unierecht te putten die, gelet op het voorwerp van het geschil, uitlegging behoeven (arrest van 14 februari 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punt 28).

20 In casu blijkt uit de gegevens in de verwijzingsbeslissing dat het hoofdgeding enkel gaat over een verzoek tot herziening van de ten onrechte in rekening gebrachte btw. In zijn vraag verwijst de verwijzende rechter evenwel naar de artikelen 167, 168, 179, 180 en 183 van de btw-richtlijn, aangaande het recht op btw-aftrek, alsmede naar de artikelen 250 en 252 van dezelfde richtlijn, die de belastingplichtige verplichten om btw-aangiften in te dienen en ook grenzen stellen aan het recht van de lidstaten wat betreft de termijnen om aan deze verplichting te voldoen. Voor zover het hoofdgeding geen betrekking heeft op deze aspecten en de verwijzingsbeslissing niet preciseert om welke reden om de uitlegging van deze bepalingen wordt verzocht, hoeft het Gerecht zich hierover niet uit te spreken.

21 In de tweede plaats volgt uit de rechtspraak van het Hof dat in een situatie als die in het hoofdgeding, waarbij een belastingplichtige een bedrag heeft betaald dat overeenkomt met ten onrechte in rekening gebrachte met btw waaruit een belastingschuld uit hoofde van artikel 203 van de btw-richtlijn is voortgekomen, het in beginsel aan de opsteller van de factuur is om deze te herzien, met dien verstande dat de btw-richtlijn geen bepaling bevat inzake een door de opsteller uitgevoerde herziening van een factuur die ten onrechte in rekening gebrachte btw bevat, en het in beginsel aan de lidstaten staat om te bepalen onder welke voorwaarden deze btw kan worden herzien (zie arrest van 13 maart 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Meer concreet staat het aan de lidstaten om ter waarborging van de neutraliteit van de btw in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur aantoont dat hij te goeder trouw is, alle ten onrechte in rekening gebrachte belasting te herzien (zie arrest van 13 maart 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak), of wanneer deze laatste het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld (zie in die zin arrest van 8 mei 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Wat het verband tussen de twee in punt 22 aangehaalde voorwaarden betreft, heeft het Hof geoordeeld dat wanneer de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft weggenomen, de lidstaten de herziening van de btw niet afhankelijk kunnen stellen van de goede trouw van de opsteller van de factuur (zie in die zin arrest van 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 28).

24 In casu blijkt uit de bewoording van de prejudiciële vraag zelf dat de verwijzende rechter uitgaat van de premisse dat het gevaar voor verlies van belastinginkomsten in het hoofdgeding was afgewend.

25 Aangezien het Gerecht dient uit te gaan van de in de verwijzingsbeslissing omschreven feitelijke en wettelijke context waarin de prejudiciële vraag moet worden geplaatst (zie in die zin arrest van 17 maart 2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, punt 92 en aldaar aangehaalde rechtspraak), staat het niet aan het Gerecht om na te gaan of de in punt 24 hierboven aangehaalde beoordeling van de verwijzende rechter juist is.

26 In de derde plaats en zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing en de aan het Gerecht ter terechtzitting verstrekte toelichting, stelt de in de prejudiciële vraag bedoelde nationale bepaling, te weten artikel 92, onder b), van de wet op de belastingadministratie, de procedurele voorwaarden vast waaronder een belastingplichtige zijn recht op btw-herziening kan uitoefenen voor een periode die reeds aan een belastingcontrole werd onderworpen.

27 Volgens artikel 92, onder b), van de wet op de belastingadministratie kan de btw worden herzien in het kader van een nieuwe controle, ook nadat deze aangifteperiode reeds met een controle was afgesloten, op voorwaarde dat de belastingplichtige nieuwe feiten of omstandigheden aanbrengt die de bevindingen van de eerdere controle wijzigen en voor zover de te goeder trouw handelende belastingplichtige voorheen niet op de hoogte was van deze gegevens of hierover niet beschikte, of er niet van op de hoogte kon zijn of over kon beschikken.

28 Wat inzonderheid het in die bepaling genoemde begrip „goede trouw” betreft, dit begrip heeft, zoals door alle aan de hoorzitting bij het Gerecht deelnemende partijen werd bevestigd, geen betrekking op de vraag of de belastingplichtige te goeder trouw was toen deze een factuur heeft

opgemaakt met een foutieve btw-vermelding, maar wel op de vraag of de belastingplichtige die een nieuw gegeven inroept om een nieuwe belastingcontrole te kunnen inleiden, hiervan voordien niet op de hoogte kon zijn of hierover niet kon beschikken. Hieruit volgt dat de in de nationale bepaling vastgestelde voorwaarde van goede trouw waarop de prejudiciële vraag betrekking heeft, niet overeenstemt met het begrip goede trouw in de zin van de in punt 23 hierboven aangehaalde rechtspraak.

29 Gelet op het voorgaande moet worden geoordeeld dat de verwijzende rechter met zijn vraag in essentie wenst te vernemen of de btw-richtlijn en de beginselen van doeltreffendheid, fiscale neutraliteit en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die de uitoefening van het recht op herziening van ten onrechte in rekening gebrachte btw, over een periode die reeds aan een belastingcontrole werd onderworpen, afhankelijk stelt van voorwaarden die verband houden met de overlegging van een nieuw gegeven dat de vaststellingen van die controle kan wijzigen, ook al bestaat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten.

30 Ter beantwoording van deze vraag moet eraan worden herinnerd dat, bij gebreke van Unierechtelijke regels inzake verzoeken om teruggaaf van belastingen, het op grond van het beginsel van de procedurele autonomie van de lidstaten een aangelegenheid is van het interne recht van elke lidstaat om de procedurele voorwaarden vast te leggen die ervoor moeten zorgen dat de rechten die burgers ontlenen aan het Unierecht worden gewaarborgd, waarbij deze voorwaarden het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel moeten eerbiedigen, dat wil zeggen dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke vorderingen op basis van het nationale recht gelden, en dat zij evenmin van dien aard mogen zijn dat zij de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (zie arrest van 11 april 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, waarop de vragen van de verwijzende rechter betrekking hebben, heeft het Hof reeds geoordeeld dat de mogelijkheid om zonder enige tijdsbeperking een verzoek om btw-teruggave in te dienen, haaks staat op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat een belastingplichtige wat betreft zijn fiscale situatie, met name zijn rechten en plichten jegens de belastingadministratie, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft. Dienaangaande volgt uit de rechtspraak dat het doeltreffendheidsbeginsel niet wordt geschonden wanneer de belastingplichtige, krachtens de nationaal rechtelijke procedureregels, beschikt over een redelijke termijn om zijn rechten uit te oefenen, waarna die uitoefening niet meer mogelijk is in het belang van de rechtszekerheid, die zowel de betrokken belastingplichtige als de betrokken administratie beschermt. Het bestaan van dergelijke beperkingen in de tijd maakt de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten in de praktijk namelijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk, ook al kan hun toepassing ertoe leiden dat de ingestelde vordering geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen (zie in die zin arrest van 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Het staat aan de verwijzende rechter om, gelet op alle omstandigheden van het hoofdgeding, te oordelen of de nationale procedureregels verenigbaar zijn met het doeltreffendheidsbeginsel. Het Gerecht kan de verwijzende rechter evenwel alle aanwijzingen geven die hiervoor van nut kunnen zijn (zie in die zin arrest van 12 februari 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de vraag of een nationale procedureregel de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie aan particulieren toegekende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maakt, moet worden onderzocht rekening houdend met de plaats van die bepaling in de gehele procedure en met het verloop en de bijzondere kenmerken ervan voor de verschillende nationale instanties (zie arrest van 14 februari 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de belastingplichtige, volgens de op het hoofdgeding toepasselijke nationale regeling, de ten onrechte in rekening gebrachte btw kan herzien door daartoe een „autocorrectie”-aangifte in te dienen. Het is juist dat een „autocorrectie” voor een bepaalde periode niet meer kan worden uitgevoerd vanaf de aanvang van een belastingcontrole over die periode, ook al is de verjaringstermijn voor het verzoek om teruggaaf van die btw nog niet verstreken.

35 Zoals de verwijzende rechter echter in zijn antwoord op de door het Gerecht verzochte verduidelijking heeft aangegeven, heeft de belastingplichtige krachtens de toepasselijke nationale regeling, ten eerste, de mogelijkheid om tijdens de controle corrigerende facturen in te dienen om de herziening te verkrijgen van de btw die tijdens de aan een controle onderworpen periode ten onrechte in rekening werd gebracht. Ten tweede kan de belastingplichtige een herziening verkrijgen door corrigerende facturen in te dienen in het kader van een bezwaar tegen het besluit tot beëindiging van de belastingcontrole.

36 In dit verband blijkt uit de aanwijzingen van de verwijzende rechter dat, gelet op de toepasselijke nationale regeling, G vóór de inleiding van de belastingcontrole over een tijdvak van meer dan tweeënhalf jaar heeft beschikt om de ten onrechte in rekening gebrachte btw te herzien middels een „autocorrectie”. Overigens kon G ook een herziening van de btw verkrijgen door corrigerende facturen over te leggen gedurende de belastingcontrole, die meer dan zeven maanden heeft geduurd. Bovendien beschikte G over een extra termijn om de herziening te verkrijgen door dergelijke facturen in te dienen in het kader van een eventueel bezwaar tegen het besluit tot beëindiging van de belastingcontrole.

37 Hieruit volgt ten eerste dat de betrokken belastingplichtige meer dan drie jaar tijd heeft gehad om te verzoeken om een herziening van de ten onrechte in rekening gebrachte btw. Een dergelijke termijn is in beginsel redelijk te noemen, ten aanzien van het doeltreffendheidsbeginsel (zie naar analogie arrest van 15 december 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, punt 25).

38 Ten tweede wijst niets in het dossier waarover het Gerecht beschikt op het bestaan van bijzondere omstandigheden die de betrokken belastingplichtige objectief hebben belet om een herziening van de betrokken btw te verkrijgen. G heeft dienaangaande in wezen louter aangevoerd dat het om een groot aantal te corrigeren facturen ging. Deze enkele omstandigheid lijkt G echter niet te hebben verhinderd om tijdens de in punt 37 hierboven bedoelde periode om een btw-herziening te verzoeken.

39 In omstandigheden als die in het hoofdgeding, waarbij de belastingplichtige over voldoende tijd beschikt om de ten onrechte in rekening gebrachte btw te herzien vóór de inleiding van een belastingcontrole, tijdens een dergelijke controle, of in het kader van een bezwaar tegen het besluit tot beëindiging van die controle, lijkt de toepassing van een nationale regeling als bedoeld

in de prejudiciële vraag de uitoefening van het recht op btw-herziening in de praktijk dan ook niet onmogelijk of uiterst moeilijk te maken, ook al kan zij ertoe leiden dat het onmogelijk wordt een btw-herziening te verkrijgen in het kader van een nieuwe belastingcontrole.

40 Het feit dat de verjaringstermijn voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen ten tijde van de indiening van het verzoek om een nieuwe belastingcontrole nog niet was verstreken, doet niet af aan deze vaststelling. Het enkele feit dat de nationale regeling boven op de algemene verjaringstermijn nog in andere procedureregels voor de uitoefening van het recht op btw-herziening voorziet, is immers niet in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel, voor zover de toepassing van die regels de uitoefening van dat recht in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt, zoals volgt uit de in punt 31 hierboven aangehaalde rechtspraak.

41 In dit verband blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie dat volgens de toepasselijke nationale regeling de inleiding van een belastingcontrole over een bepaalde periode leidt tot een wijziging, ongeacht de verjaringstermijn, van de voorwaarden waaronder de belastingplichtige een herziening van de btw voor een bepaalde periode kan verkrijgen. Een dergelijke herziening is in dat geval niet meer mogelijk middels een „autocorrectie”, maar de belastingplichtige moet de belastingdienst dan verzoeken om de corrigerende facturen in aanmerking te nemen bij die belastingcontrole, dan wel in het kader van een eventueel bezwaar tegen het besluit tot afsluiting daarvan, of nog in het kader van een nieuwe belastingcontrole, waarvan de inleiding evenwel afhankelijk is van de voorwaarden van de in de prejudiciële vraag aan de orde zijnde nationale bepaling.

42 De toepassing van de in punt 41 hierboven genoemde procedurele voorwaarden, die los van de algemene verjaringstermijn gelden, kan – in omstandigheden als die in het hoofdgeding – de uitoefening van het recht op herziening van de btw in de praktijk evenwel niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken, aangezien, zoals in punt 37 hierboven is vastgesteld, de termijn waarbinnen de belastingplichtige die herziening kon verkrijgen – vóór de inleiding van een belastingcontrole, tijdens een dergelijke controle, of in het kader van een bezwaar tegen het besluit tot beëindiging van die controle – in beginsel redelijk was.

43 De vaststellingen in punt 39 hierboven worden evenmin op losse schroeven gezet door de arresten van 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), en 2 juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). De in die arresten ontwikkelde oplossingen hadden immers betrekking op situaties die werden gekenmerkt door het feit dat de belastingplichtige over een zeer korte termijn beschikte om zijn rechten uit te oefenen (zie in die zin arresten van 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punt 41, en 2 juli 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punt 34). Zoals in punt 36 hierboven in herinnering is gebracht, heeft de belastingplichtige in omstandigheden als die in het hoofdgeding veel meer tijd gehad om zijn recht op herziening van de ten onrechte in rekening gebrachte btw uit te oefenen, zowel vóór de inleiding van een belastingcontrole, tijdens een dergelijke controle, en in het kader van een bezwaar tegen het besluit tot beëindiging van die controle.

44 Voor het overige zij eraan herinnerd dat, betreffende de eveneens in de prejudiciële vraag genoemde beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, eerstgenoemd beginsel geen regel van primair recht is, maar een uitleggingsbeginsel dat samen met andere beginselen moet worden toegepast, waaronder het rechtszekerheidsbeginsel (zie arrest van 7 juli 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Bijgevolg kan het beginsel van fiscale neutraliteit op zichzelf niet tot gevolg hebben dat een belastingplichtige de ten onrechte in rekening gebrachte btw kan herzien in een situatie waarin hij zijn herzieningsrecht niet heeft uitgeoefend volgens de nationaal rechtelijke procedureregels, wanneer die regels niet van dien aard zijn dat zij de uitoefening van dat recht in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (zie in die zin en naar analogie arrest van 7 juli 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, punt 50).

46 Daarnaast is het juist dat het Hof heeft geoordeeld dat zelfs wanneer het verzoek tot teruggaaf van ten onrechte betaalde btw het gevolg is van de nalatigheid van de belastingplichtige zelf, de betrokken lidstaat middelen moet aanwenden waarmee het door de nationale regeling nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, maar die de in de wetgeving van de Unie neergelegde beginselen – zoals het beginsel van btw-neutraliteit – zo min mogelijk aantasten en dat, gelet op de plaats die dit beginsel in het gemeenschappelijke btw-stelsel inneemt, een sanctie, in de vorm van een absolute weigering van het recht op teruggaaf van ten onrechte in rekening gebrachte en onverschuldigd betaalde btw, onevenredig lijkt te zijn (zie in die zin arrest van 2 juli 2020,Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punten 36 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Hoewel de toepassing van een nationale regeling als bedoeld in de prejudiciële vraag in bepaalde gevallen ertoe kan leiden dat het recht op teruggaaf van de btw in het kader van een nieuwe belastingcontrole wordt geweigerd, neemt dit niet weg dat de belastingplichtige in omstandigheden als die in het hoofdgeding niet de mogelijkheid is ontnomen om dit recht doeltreffend uit te oefenen vóór de inleiding van de vorige belastingcontrole, tijdens die controle, en in het kader van een bezwaar tegen het besluit tot beëindiging ervan. Bijgevolg kan de toepassing van die regeling niet worden geacht neer te komen op een algehele ontzegging van het recht op teruggaaf van ten onrechte in rekening gebrachte btw, die niet evenredig is aan het doel om de eerbiediging van het rechtszekerheidsbeginsel te waarborgen, zoals in punt 31 hierboven in herinnering is gebracht.

48 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn alsmede de beginselen van doeltreffendheid, fiscale neutraliteit en evenredigheid aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die de uitoefening van het recht op herziening van ten onrechte in rekening gebrachte btw, over een periode die reeds aan een belastingcontrole werd onderworpen, afhankelijk stelt van voorwaarden die verband houden met de overlegging van een nieuw gegeven dat de vaststellingen van die controle kan wijzigen, ook al bestaat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten, mits de betrokken belastingplichtige zijn recht op herziening daadwerkelijk kan uitoefenen gedurende een redelijke periode.

Kosten

49 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 Gerecht gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

HET GERECHT (Tweede kamer, zitting hebbend met vijf rechters)

verklaart voor recht:

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en de beginselen van doeltreffendheid, fiscale neutraliteit en evenredigheid

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die de uitoefening van het recht op herziening van ten onrechte in rekening gebrachte btw, over een periode die reeds aan een belastingcontrole werd onderworpen, afhankelijk stelt van voorwaarden die verband houden met de overlegging van een nieuw gegeven dat de vaststellingen van die controle kan wijzigen, ook al bestaat er geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten, mits de betrokken belastingplichtige zijn recht op herziening daadwerkelijk kan uitoefenen gedurende een redelijke periode.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 3 juni 2026.

ondertekeningen