

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

16 mei 2024 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Nadere voorschriften voor de teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf zijn gevestigd – Richtlijn 2008/9/EG – Artikel 20 – Verzoek om aanvullende gegevens door de lidstaat van teruggaaf – Gegevens die binnen een maand moeten worden verstrekt – Beëindiging van de procedure bij gebreke van een antwoord binnen deze termijn – Artikel 23 – Weigering om rekening te houden met gegevens die voor het eerst tijdens de beroepsprocedure worden aangedragen – Doeltreffendheidsbeginsel – Beginsel van btw-neutraliteit – Beginsel van behoorlijk bestuur”

In zaak C-746/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 18 november 2022, ingekomen bij het Hof op 6 december 2022, in de procedure

**Slovenské Energetické Strojárne a.s.**

tegen

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal, kamerpresident, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer en M. L. Arastey Sahún (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Slovenské Energetické Strojárne a.s., vertegenwoordigd door P. Barta, T. Fehér en P. Jalsovszky, ügyvédek,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en R. Kissné Berta als gemachtigden,
- de Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door Zs. Bodnár, J. Haunold en E. d’Ursel als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en A. Tokár als

gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 december 2023,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 20, lid 2, en artikel 23 van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB 2008, L 44, blz. 23), van artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”), van de artikelen 167 en 169 tot en met 171 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 11) (hierna: „btw-richtlijn”), en van de beginselen van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), doeltreffendheid en evenredigheid.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Slovenské Energetické Strojárne a.s. en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije) (hierna: „hogere belastingautoriteit”) over de beëindiging van de btw-teruggaafprocedure die deze onderneming heeft ingesteld met betrekking tot de btw die zij in 2020 heeft betaald.

## **Toepasselijke bepalingen**

### ***Unierecht***

#### *Btw-richtlijn*

3 Artikel 167 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

4 In artikel 170 van deze richtlijn staat te lezen:

„Een belastingplichtige die in de zin van [...] artikel 2, punt 1, en artikel 3 van richtlijn [2008/9], en artikel 171 van deze richtlijn, niet gevestigd is in de lidstaat waar hij goederen en diensten aankoopt of aan btw onderworpen goederen invoert, heeft recht op teruggaaf van de btw indien de goederen en diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

[...]

b) de handelingen waarvoor de belasting overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 alleen door de afnemer verschuldigd is.”

5 Artikel 171, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„De teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat waar zij goederen en diensten aankopen of aan btw onderworpen goederen invoeren, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij richtlijn [2008/9] vastgestelde uitvoeringsbepalingen.”

6 Overweging 3 van richtlijn 2008/9 luidt als volgt:

„De nieuwe procedure zal het bedrijfsleven in een betere positie plaatsen, aangezien de lidstaten rente verschuldigd zullen zijn wanneer de teruggaaf te laat geschiedt; ook zullen bedrijven over meer rechtsmiddelen beschikken.”

7 Artikel 1 van deze richtlijn bepaalt:

„In deze richtlijn worden de nadere voorschriften vastgesteld voor de teruggaaf van de [btw] krachtens artikel 170 van [de btw-richtlijn] aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die aan de voorwaarden van artikel 3 voldoen.”

8 Artikel 19, lid 2, van richtlijn 2008/9 luidt als volgt:

„De lidstaat van teruggaaf deelt zijn beschikking om het teruggaafverzoek in te willigen of af te wijzen binnen vier maanden na ontvangst van het verzoek in die lidstaat aan de aanvrager mee.”

9 In artikel 20 van deze richtlijn staat het volgende te lezen:

„1. Ingeval de lidstaat van teruggaaf meent niet alle dienstige informatie te hebben ontvangen om met betrekking tot het geheel of een deel van het teruggaafverzoek een beschikking te kunnen geven, kan hij binnen de in artikel 19, lid 2, genoemde termijn van vier maanden, langs elektronische weg in het bijzonder de aanvrager of de lidstaat van vestiging om aanvullende gegevens verzoeken. [...]

Zo nodig kan de lidstaat van teruggaaf om verdere aanvullende gegevens verzoeken.

De overeenkomstig dit lid verlangde gegevens kunnen het overleggen van het origineel of een afschrift van de factuur of het invoerdocument omvatten wanneer de lidstaat van teruggaaf op goede gronden het bestaan van een bepaalde vordering betwijfelt. [...]

2. De krachtens lid 1 gevraagde gegevens moeten binnen een maand na ontvangst van het verzoek om informatie door de bestemming van het verzoek aan de lidstaat van teruggaaf worden verstrekt.”

10 Artikel 21, eerste alinea, van deze richtlijn luidt als volgt:

„Indien een lidstaat van teruggaaf om aanvullende gegevens heeft verzocht, deelt hij zijn beschikking om het teruggaafverzoek in te willigen of af te wijzen aan de aanvrager mee binnen twee maanden na ontvangst van de gevraagde gegevens of, indien niet op zijn verzoek gereageerd is, binnen twee maanden na het verstrijken van de in artikel 20, lid 2, genoemde termijn. De termijn waarover de lidstaat van teruggaaf vanaf de ontvangst van het teruggaafverzoek beschikt om over een volledige of gedeeltelijke teruggaaf een beschikking te geven, belooft evenwel in ieder geval ten minste zes maanden.”

11 Artikel 23 van die richtlijn bepaalt het volgende:

„1. Indien het teruggaafverzoek geheel of ten dele wordt afgewezen, worden de redenen hiervoor door de lidstaat van teruggaaf tegelijkertijd met de beschikking aan de aanvrager meegedeeld.

2. De aanvrager kan bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van teruggaaf rechtsmiddelen

instellen tegen een beschikking tot afwijzing van een teruggaafverzoek, in de vorm en binnen de termijnen die gelden voor het instellen van rechtsmiddelen door in de lidstaat van teruggaaf gevestigde personen.

Indien het feit dat de lidstaat van teruggaaf nalaat om ten aanzien van het teruggaafverzoek een beschikking te geven in de vorm en binnen de termijnen als vastgesteld bij deze richtlijn, volgens het recht van deze lidstaat noch als inwilliging noch als afwijzing te beschouwen is, zijn de eventuele bestuursrechtelijke of strafrechtelijke procedures waartoe in deze lidstaat gevestigde belastingplichtigen toegang hebben, op dezelfde wijze voor de aanvrager toegankelijk. Indien dergelijke procedures niet voorhanden zijn, wordt het feit dat de lidstaat van teruggaaf nalaat om binnen deze termijnen een beschikking ten aanzien van het teruggaafverzoek te geven, opgevat als afwijzing van het verzoek.”

12 Artikel 26 van richtlijn 2008/9 bepaalt:

„Indien de teruggaaf plaatsvindt na de laatste datum van betaling overeenkomstig artikel 22, lid 1, wordt door de lidstaat van teruggaaf aan de aanvrager rente betaald over het aan de aanvrager terug te geven bedrag.

De eerste alinea is niet van toepassing indien de aanvrager de gevraagde aanvullende of verdere aanvullende gegevens niet binnen de voorgeschreven termijn aan de lidstaat van teruggaaf heeft verstrekt. [...]”

### **Hongaars recht**

#### *Btw-wet*

13 § 251/F van az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 inzake de belasting over de toegevoegde waarde), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„(1) Indien de nationale belastingdienst op basis van de gegevens of andere informatie waarover hij beschikt van oordeel is dat op het verzoek om teruggaaf van belasting niet binnen de in § 251/E, lid 1, gestelde termijn een gefundeerde beslissing kan worden genomen, kan hij in een schriftelijk verzoek om aanvullende gegevens en inlichtingen vragen

- a) aan een niet op het nationale grondgebied gevestigde belastingplichtige
- b) aan de materieel en territoriaal bevoegde autoriteit die de niet op het nationale grondgebied gevestigde belastingplichtige overeenkomstig § 244, leden 2 en 3, als een in die staat gevestigde belastingplichtige heeft geregistreerd, of
- c) aan een derde, als er redelijke gronden zijn om aan te nemen dat deze een wezenlijke bijdrage kan leveren aan de beoordeling van het verzoek om teruggaaf.

[...]

(3) Wanneer er redelijke twijfel bestaat over de rechtsgrondslag van de teruggaaf of over het bedrag van de voorbelasting waarvan teruggaaf wordt gevraagd, kan door middel van een schriftelijk verzoek overeenkomstig de leden 1 en 2 worden gevraagd om indiening van het origineel of een voor eensluidend gewaarmerkt afschrift van het in § 127, lid 1, onder a), c) en d), bedoelde document dat is opgesteld op naam van de niet op het nationale grondgebied gevestigde belastingplichtige en waaruit blijkt dat de handeling is verricht. [...]

(4) De antwoordtermijn bedraagt één maand vanaf de datum van kennisgeving van het in de leden 1 en 2 bedoelde verzoek.”

14 § 251/I, lid 4, van de btw-wet luidt als volgt:

„In geval van vertraging bij de betaling van de teruggaaf van de belasting door de nationale belastingdienst is voor elke dag vertraging rente verschuldigd tegen het tarief van de boete wegens te late betaling. De nationale belastingdienst is niet verplicht deze rente te betalen indien de niet op het nationale grondgebied gevestigde belastingplichtige niet binnen de beslissingstermijn een volledig inhoudelijk antwoord heeft gegeven op het in § 251/F, leden 1 en 2, bedoelde verzoek om inlichtingen.”

#### *Wet op de belastingadministratie*

15 § 49, lid 1, onder b), van az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (wet nr. CLI van 2017 op de belastingadministratie) (hierna: „wet op de belastingadministratie”) bepaalt:

„De belastingdienst beëindigt de procedure wanneer

[...]

b) de aanvrager, na hierom door de belastingdienst te zijn verzocht, geen aangifte heeft ingediend of niet heeft voldaan aan zijn verplichting tot regularisatie en het verzoek bij gebreke van een dergelijke aangifte of regularisatie niet kan worden beoordeeld, en de procedure niet ambtshalve wordt voortgezet.”

16 § 124, leden 3 en 4, van deze wet bepaalt:

„(3) Behoudens een nietigheidgrond kan de aanvrager noch in zijn bezwaarschrift noch in het kader van de daaropvolgende procedure nieuwe feiten aanvoeren of nieuwe bewijzen aandragen of overleggen waarvan hij vóór het primaire besluit kennis had, maar die hij – waar het om bewijzen gaat – niet had verstrekt hoewel de belastingdienst hem daarom had verzocht of die hij – waar het om feiten gaat – niet had aangevoerd.

(4) Het in lid 3 bedoelde verzoek bevat een beschrijving van de bevindingen en omstandigheden waaromtrent de belastingautoriteit de belastingplichtige verzoekt bewijs te leveren, alsmede een waarschuwing over de rechtsgevolgen.”

#### **Hoofdeding en prejudiciële vragen**

17 Slovenské Energetické Strojárne is een in Slowakije gevestigde onderneming die actief is in de energiesector en met name technische werkzaamheden in verband met elektriciteitscentrales verricht.

18 In 2020 heeft zij montage- en installatiewerkzaamheden verricht in de elektriciteitscentrale in Újpest (Hongarije). Te dien einde heeft zij in Hongarije diverse goederen aangekocht en diensten afgenomen.

19 Op 18 februari 2021 heeft deze onderneming in de hoedanigheid van een in een andere lidstaat, namelijk Slowakije, gevestigde belastingplichtige de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (directoraat-generaal belasting en douane voor grote belastingplichtigen van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije) (hierna: „lagere belastingautoriteit”) verzocht om teruggaaf van de voorbelasting die zij had betaald over de

goederen en de diensten die zij in Hongarije had aangekocht en afgenomen in de periode van 1 januari 2020 tot en met 31 december 2020. Dit verzoek om teruggaaf, voor een bedrag van 37 013 654 Hongaarse forint (HUF) (ongeveer 97 400 EUR), was gebaseerd op 19 facturen van de leveranciers van die goederen en diensten.

20 Op 22 februari 2021 heeft de lagere belastingautoriteit Slovenské Energetické Strojárne op grond van § 251/F, lid 1, van de btw-wet een verzoek om inlichtingen toegestuurd teneinde duidelijkheid te krijgen over de feiten en haar recht op de gevraagde teruggaaf van de btw na te gaan. Meer bepaald heeft deze autoriteit gevraagd om verstrekking, binnen één maand na de kennisgeving van het verzoek om inlichtingen, van verschillende documenten in verband met het verzoek om teruggaaf.

21 Dit verzoek is naar het e-mailadres van Slovenské Energetické Strojárne gestuurd en zij wordt geacht het te hebben ontvangen.

22 Bij besluit van 6 mei 2021 (hierna: „primaire besluit”) heeft de lagere belastingautoriteit op grond van § 49, lid 1, onder b), van de wet op de belastingadministratie de btw-teruggaafprocedure beëindigd op grond dat deze onderneming de door haar gevraagde inlichtingen niet had verstrekt en dat de aan dit verzoek ten grondslag liggende feiten op basis van de beschikbare informatie niet voldoende nauwkeurig konden worden vastgesteld.

23 Op 9 juni 2021 heeft Slovenské Energetické Strojárne bezwaar tegen dit besluit ingediend bij de hogere belastingautoriteit. Zij heeft alle documenten die de lagere belastingautoriteit in haar verzoek om inlichtingen had opgevraagd bij haar bezwaarschrift gevoegd.

24 Bij besluit van 20 juli 2021 heeft de hogere belastingautoriteit het primaire besluit bevestigd, onder meer op grond dat zij geen rekening kon houden met de bij het bezwaarschrift gevoegde documenten aangezien § 124, lid 3, van de wet op de belastingadministratie niet toestaat dat ter ondersteuning van een bezwaar nieuwe bewijzen worden overgelegd waarvan degene die het bezwaar maakt vóór de vaststelling van het primaire besluit kennis had.

25 Slovenské Energetické Strojárne heeft tegen het besluit van 20 juli 2021 beroep ingesteld bij de F?városi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije), de verwijzende rechter.

26 Deze onderneming betoogt bij de verwijzende rechter dat § 124, lid 3, van de wet op de belastingadministratie niet van toepassing is in het kader van een btw-teruggaafprocedure. Zij is van mening dat het in deze bepaling vastgestelde verbod om nieuwe bewijzen over te leggen een inhoudelijke beperking oplevert van het in artikel 23, lid 2, van richtlijn 2008/9 neergelegde recht op het instellen van rechtsmiddelen. De in artikel 20, lid 2, van deze richtlijn bepaalde regularisatietermijn van een maand waarbinnen de aanvullende gegevens moeten worden verstrekt die de belastingdienst heeft opgevraagd om een verzoek om teruggaaf van de btw te kunnen behandelen, is geen vervaltermijn. Volgens artikel 26 van die richtlijn en § 251/I, lid 4, van de btw-wet is de enige consequentie indien de verzoeker deze termijn niet naleeft dat hij in geval van tardieve teruggaaf geen betaling van vertragingsrente meer kan eisen.

27 De hogere belastingautoriteit is van mening dat § 124, lid 3, van de wet op de belastingadministratie in casu wel van toepassing is. Deze bepaling eerbiedigt de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid en beoogt alleen te voorkomen dat de bezwaarprocedure te lang duurt. Bovendien leidt het verstrijken van voornoemde regularisatietermijn niet tot verval van het recht aangezien de mogelijkheid bestaat om een verzoek tot verlening van een nieuwe termijn in te dienen.

28 De verwijzende rechter vraagt zich dus ten eerste af of het in § 124, lid 3, van de wet op de belastingadministratie vastgestelde verbod om nieuwe bewijzen over te leggen strijdig is met artikel 23, lid 2, van richtlijn 2008/9 doordat dit verbod ertoe kan leiden dat het recht van de belastingplichtige om rechtsmiddelen in te stellen inhoudelijk wordt beperkt.

29 Ten tweede vraagt deze rechter zich af of dit verbod er niet toe leidt dat de in § 251/F, lid 4, van de btw-wet bepaalde regularisatietermijn van een maand een vervaltermijn wordt, doordat er na het verstrijken van deze termijn, met name in de bezwaarfase, geen rekening meer kan worden gehouden met documenten die niet tijdig zijn ingediend.

30 Dienaangaande vraagt hij zich af of een dergelijk verbod wel evenredig is, met name in het licht van het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte. Weliswaar heeft het Hof in het arrest van 2 mei 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), geoordeeld dat de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 bepaalde termijn van een maand geen vervaltermijn is, maar de verwijzende rechter wijst erop dat de omstandigheden in het bij hem aanhangige geding anders zijn dan in de zaak die tot dat arrest heeft geleid. De Hongaarse bestuurlijke procedure omvat immers twee niveaus en het Hongaarse recht bepaalt uitdrukkelijk dat het op het hogere niveau niet toegestaan is om nieuwe bewijzen over te leggen.

31 Ten derde vraagt de verwijzende rechter zich af of de belastingdienst volgens richtlijn 2008/9 de btw-teruggaafprocedure mag beëindigen zonder een inhoudelijk besluit te nemen, aangezien deze richtlijn slechts voorziet in de vaststelling van een besluit tot inwilliging of tot afwijzing van het verzoek om teruggaaf van de btw.

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

„1) Moet artikel 23, lid 2, van [richtlijn 2008/9] aldus worden uitgelegd dat de in deze richtlijn gestelde voorwaarden inzake het instellen van rechtsmiddelen niet in de weg staan aan een nationale regeling – namelijk § 124, lid 3, van [de wet op de belastingadministratie] – die bij de beoordeling van verzoeken om btw-teruggaaf overeenkomstig [de btw-richtlijn] niet toestaat dat in de bezwaarfase nieuwe feiten worden aangevoerd of nieuwe bewijzen worden overgelegd waarvan de aanvrager vóór de vaststelling van het primaire besluit kennis had, maar die hij ondanks het daartoe strekkende verzoek van de belastingdienst niet heeft aangevoerd of overgelegd, hetgeen een inhoudelijke beperking oplevert die verder gaat dan de voorwaarden die de richtlijn ten aanzien van de vorm en de termijn stelt?

2) Heeft een bevestigend antwoord op de eerste vraag tot gevolg dat de in artikel 20, lid 2, van [richtlijn 2008/9] gestelde termijn van een maand is aan te merken als een vervaltermijn? Is deze handelwijze in overeenstemming met het in artikel 47 van het [Handvest] neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht, met de artikelen 167, 169 en 170 en artikel 171, lid 1, van de btw-richtlijn en met de door het [Hof] ontwikkelde beginselen van [btw-neutraliteit], doeltreffendheid en evenredigheid?

3) Moet hetgeen in artikel 23, lid 1, van [richtlijn 2008/9] is bepaald over de gehele of gedeeltelijke afwijzing van het teruggaafverzoek aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling – namelijk § 49, lid 1, onder b), van de wet op de belastingadministratie – waarbij de belastingdienst de procedure beëindigt indien de om teruggaaf verzoekende belastingplichtige ondanks het daartoe strekkende verzoek van de belastingdienst niet voldoet aan zijn verplichting om aanvullende gegevens te verstrekken, het verzoek bij gebreke daarvan niet kan worden beoordeeld en er geen sprake is van ambtshalve voortzetting van de

procedure?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### ***Eerste en tweede vraag***

33 Met zijn eerste en zijn tweede vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 23, lid 2, eerste alinea, van richtlijn 2008/9, gelezen in het licht van de beginselen van btw-neutraliteit en doeltreffendheid, aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling op grond waarvan het een belastingplichtige die een verzoek om teruggaaf van de btw heeft ingediend niet is toegestaan om in de bezwaarfase bij een hogere belastingautoriteit aanvullende gegevens in de zin van artikel 20 van deze richtlijn te verstrekken die de lagere belastingautoriteit had opgevraagd, maar die de belastingplichtige niet binnen de in artikel 20, lid 2, van die richtlijn bepaalde termijn van een maand aan deze laatste autoriteit heeft verstrekt. In die context vraagt deze rechter zich ook af of deze termijn een vervaltermijn is en, zo ja, of dat verenigbaar is met artikel 47 van het Handvest.

34 Er zij om te beginnen aan herinnerd dat richtlijn 2008/9 volgens artikel 1 ervan beoogt voorschriften vast te stellen voor de teruggaaf van de btw krachtens artikel 170 van de btw-richtlijn aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die aan de voorwaarden van artikel 3 van richtlijn 2008/9 voldoen.

35 Het recht op teruggaaf vormt, net zoals het recht op aftrek, een basisbeginsel van het bij het Unierecht ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel en kan in beginsel niet worden beperkt. Het wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt. De aftrekregeling – en dus ook de teruggaafregeling – heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van deze activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 21 oktober 2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Dit fundamentele beginsel van btw-neutraliteit verlangt dat aftrek of teruggaaf van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten (arrest van 21 oktober 2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Dit kan echter anders liggen wanneer de niet-naleving van dergelijke formele vereisten tot gevolg heeft dat wordt verhinderd dat het zekere bewijs wordt geleverd dat aan de materiële voorwaarden is voldaan (arrest van 21 oktober 2021, Wilo Salmson France, C?80/20, EU:C:2021:870, punt 77 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Wat de wijze van uitoefening van het recht op teruggaaf van de btw betreft, biedt artikel 20 van richtlijn 2008/9 de lidstaat van teruggaaf de mogelijkheid, ingeval deze meent niet alle dienstige informatie te hebben ontvangen om met betrekking tot het geheel of een deel van het teruggaafverzoek een besluit te kunnen nemen, om in het bijzonder de belastingplichtige of de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van vestiging te verzoeken om aanvullende gegevens, die binnen een maand na ontvangst van het verzoek om informatie door de adressaat van het verzoek moeten worden verstrekt (arrest van 2 mei 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, punt 37).



39 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld in het arrest van 2 mei 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354, punt 46), is deze in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 bepaalde termijn van een maand geen vervaltermijn.

40 Ten slotte kan de belastingplichtige overeenkomstig artikel 23, lid 2, eerste alinea, van richtlijn 2008/9 bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van teruggaaf rechtsmiddelen instellen tegen een besluit tot afwijzing van een teruggaafverzoek, in de vorm en binnen de termijnen die gelden voor het instellen van rechtsmiddelen door in de lidstaat van teruggaaf gevestigde personen.

41 Deze bepaling moet worden gelezen in het licht van overweging 3 van die richtlijn, waaruit blijkt dat de richtlijn onder meer beoogt bedrijven meer rechtsmiddelen te geven.

42 Volgens artikel 23, lid 2, eerste alinea, van richtlijn 2008/9 is een rechtsmiddel zoals het (administratieve) bezwaar dat in het hoofdgeding aan de orde is, voor wat betreft de vorm en de termijn waarbinnen een dergelijk bezwaar moet worden ingediend, een aangelegenheid van de interne rechtsorde van de lidstaat van teruggaaf.

43 Aldus vallen nationale maatregelen waarbij er wordt geweigerd rekening te houden met bewijzen die worden overgelegd nadat het besluit tot afwijzing van een verzoek om teruggaaf is genomen, krachtens het beginsel van de procedurele autonomie van de lidstaten onder de interne rechtsorde van elke lidstaat, op voorwaarde evenwel dat deze maatregelen niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale situaties gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door de rechtsorde van de Unie verleende rechten niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie naar analogie arrest van 9 september 2021, *GE Auto Service Leasing*, C-294/20, EU:C:2021:723, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

44 Daarnaast mogen dergelijke maatregelen, gelet op de in punt 39 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, niet tot gevolg hebben dat de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 bepaalde termijn van een maand na ontvangst van het verzoek om aanvullende gegevens waarbinnen de adressaat ervan de lidstaat van teruggaaf de gevraagde inlichtingen, waaronder eventueel ook aanvullende bewijzen, moet verstrekken, in strijd met deze bepaling verwordt tot een vervaltermijn.

45 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat Slovenské Energetické Strojárne, nadat zij een verzoek om teruggaaf van de btw had ingediend, van de lagere belastingautoriteit een verzoek om aanvullende gegevens in de zin van artikel 20 van richtlijn 2008/9 heeft ontvangen, maar dat zij die informatie niet heeft verstrekt. Pas in het kader van het bij de hogere belastingautoriteit ingediende bezwaar, dat overeenstemt met het in artikel 23, lid 2, van deze richtlijn bedoelde rechtsmiddel, heeft deze onderneming de gevraagde informatie verstrekt. Daar is echter geen rekening mee gehouden omdat de aanvrager van de teruggaaf volgens § 124, lid 3, van de wet op de belastingadministratie in zijn bezwaarschrift geen nieuw bewijsmateriaal mag aanvoeren waarvan hij vóór de vaststelling van het primaire besluit kennis had.

46 Hieruit volgt dat het hoofdgeding niet gaat over de niet-naleving van formele vereisten waardoor niet het bewijs kan worden geleverd dat aan de materiële voorwaarden voor het recht op teruggaaf van de btw is voldaan, maar over de datum waarop dat bewijs moet worden geleverd.

47 Dienaangaande moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat een nationale regeling zoals in het hoofdgeding tot gevolg heeft dat stelselmatig wordt verhinderd dat belastingplichtigen die – ook al hebben zij tardief gevolg gegeven aan een verzoek om aanvullende gegevens –

voldoen aan alle materiële voorwaarden voor btw-teruggaaf, deze teruggaaf kunnen verkrijgen. Zoals in de punten 35 en 36 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, vormt het recht op teruggaaf ten eerste een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel en kan dit in beginsel niet worden beperkt, en vereist het beginsel van btw-neutraliteit ten tweede dat de aftrek of de teruggaaf van de in een eerder stadium voldane btw wordt toegekend indien aan de materiële vereisten is voldaan.

48 In de tweede plaats heeft het Hof vastgesteld dat de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 bepaalde termijn van een maand voor het verstrekken van aanvullende gegevens geen vervaltermijn is, en vervolgens geoordeeld dat de belastingplichtige, ook al heeft hij de aanvullende gegevens niet binnen deze termijn meegedeeld, het recht heeft om overeenkomstig artikel 23, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van teruggaaf een rechtsmiddel in te stellen tegen een beslissing tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van het teruggaafverzoek en om in het kader van dat rechtsmiddel zijn verzoek om teruggaaf te regulariseren door aanvullende gegevens te verstrekken waarmee zijn recht op teruggaaf van de btw kan worden aangetoond (zie in die zin arrest van 2 mei 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C?133/18, EU:C:2019:354, punt 48).

49 Zoals de advocaat-generaal in punt 35 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, geldt deze rechtspraak ongeacht of het rechtsmiddel een (administratief) bezwaar is, zoals in het hoofdgeding, dan wel een beroep bij een rechterlijke instantie.

50 In de derde plaats is een nationale regeling zoals in het hoofdgeding in strijd met de vereisten die voortvloeien uit het recht op behoorlijk bestuur – dat een afspiegeling vormt van een algemeen beginsel van het Unierecht – en die toepassing vinden op een belastingcontrole. Het beginsel van behoorlijk bestuur vereist namelijk dat een administratieve autoriteit, zoals de belastingautoriteit in het hoofdgeding, ter naleving van haar controleverplichtingen alle relevante aspecten zorgvuldig en onpartijdig onderzoekt, zodat zij haar besluit kan vaststellen op basis van zo volledig en betrouwbaar mogelijke gegevens (arrest van 21 oktober 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C?396/20, EU:C:2021:867, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Wanneer de belastingdienst echter wegens de strekking van § 124, lid 3, van de wet op de belastingadministratie geen rekening kan houden met informatie die in antwoord op een verzoek om aanvullende gegevens tardief is verstrekt, waardoor die tardieve antwoorden stelselmatig buiten beschouwing worden gelaten, brengt dit noodzakelijkerwijs met zich dat die administratieve autoriteit dat beginsel schendt, aangezien zij een besluit neemt waarvan zij weet dat het mogelijk is gebaseerd op onvolledige of zelfs onjuiste gegevens. Bovendien leidt dit ertoe dat deze autoriteit het beginsel van btw-neutraliteit onevenredig schendt door de btw waarvoor de belastingplichtige recht op teruggaaf heeft, te zijnen laste te laten, hoewel het gemeenschappelijke btw-stelsel tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw (zie in die zin arrest van 21 oktober 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C?396/20, EU:C:2021:867, punt 55).

52 In de vierde plaats zij er ten slotte op gewezen dat ook artikel 26, tweede alinea, van richtlijn 2008/9, dat uitdrukkelijk verwijst naar de situatie waarin een belastingplichtige de hem gevraagde aanvullende gegevens niet binnen de voorgeschreven termijn verstrekt, de uitlegging bevestigt volgens welke de lidstaat van teruggaaf niet stelselmatig mag weigeren om rekening te houden met informatie die tardief in antwoord op een verzoek om aanvullende gegevens is verstrekt.

53 In die omstandigheden dient te worden geoordeeld dat een nationale regeling zoals in het hoofdgeding het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit schendt alsook, met name doordat zij tot gevolg heeft dat de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 bepaalde termijn een vervaleffect krijgt, het doeltreffendheidsbeginsel.

54 Gelet op de voorgaande overwegingen dient op de eerste en de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 23, lid 2, eerste alinea, van richtlijn 2008/9, gelezen in het licht van de beginselen van btw-neutraliteit en doeltreffendheid, aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling op grond waarvan het een belastingplichtige die een verzoek om teruggaaf van de btw heeft ingediend niet is toegestaan om in de bezwaarfase bij een hogere belastingautoriteit aanvullende gegevens in de zin van artikel 20 van deze richtlijn te verstrekken die de lagere belastingautoriteit had opgevraagd, maar die de belastingplichtige niet binnen de in artikel 20, lid 2, van die richtlijn bepaalde termijn van een maand aan deze laatste autoriteit heeft verstrekt, aangezien deze termijn geen vervaltermijn is.

### ***Derde vraag***

55 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 23 van richtlijn 2008/9 aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling op grond waarvan een belastingautoriteit de btw-teruggaafprocedure moet beëindigen wanneer de belastingplichtige de aanvullende gegevens waar die autoriteit overeenkomstig artikel 20 van deze richtlijn om heeft verzocht niet binnen de voorgeschreven termijn heeft verstrekt en het verzoek om teruggaaf van de btw bij gebreke daarvan niet kan worden beoordeeld.

56 Dienaangaande dient te worden opgemerkt dat de verwijzende rechter in de formulering van de derde vraag enkel artikel 23, lid 1, van richtlijn 2008/9 vermeldt, dat bepaalt dat indien het verzoek om teruggaaf van de btw geheel of ten dele wordt afgewezen, de redenen hiervoor door de lidstaat van teruggaaf tegelijkertijd met de beschikking aan de aanvrager worden meegedeeld.

57 Op vergelijkbare wijze bepaalt artikel 21, eerste alinea, van deze richtlijn de termijnen waarbinnen de lidstaat van teruggaaf, wanneer hij om aanvullende gegevens verzoekt, zijn besluit om het verzoek om teruggaaf in te willigen of af te wijzen aan de aanvrager moet medelen.

58 Deze bepalingen van richtlijn 2008/9 voorzien dus uitdrukkelijk enkel in de mogelijkheid om een besluit tot inwilliging of tot afwijzing, geheel of ten dele, van het verzoek om teruggaaf van de btw vast te stellen, dus niet in de mogelijkheid om de teruggaafprocedure te beëindigen.

59 Het is juist dat artikel 23, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn daarnaast bepaalt dat wanneer het feit dat de lidstaat van teruggaaf nalaat om ten aanzien van het verzoek om teruggaaf een besluit vast te stellen binnen de bij die richtlijn vastgestelde termijnen noch als inwilliging noch als afwijzing te beschouwen is volgens het recht van deze lidstaat, de eventuele administratieve of gerechtelijke procedures waartoe in die lidstaat gevestigde belastingplichtigen toegang hebben, op dezelfde wijze toegankelijk moeten zijn voor de in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige. Indien dergelijke administratieve of gerechtelijke procedures niet voorhanden zijn, wordt het feit dat de lidstaat van teruggaaf nalaat om binnen deze termijnen een besluit ten aanzien van het verzoek om teruggaaf vast te stellen, opgevat als afwijzing van het verzoek.

60 In casu moet evenwel worden vastgesteld dat een besluit om de procedure te beëindigen zoals in het hoofdgeding aan de orde is geenszins gelijk te stellen valt met het nalaten om binnen de voorgeschreven termijn een besluit vast te stellen. Een dergelijk besluit om de procedure te beëindigen stelt immers een einde aan de met het verzoek van de belastingplichtige ingestelde procedure zonder dat de door hem gevraagde teruggaaf wordt toegekend, en moet dus worden

opgevat als een besluit tot afwijzing van dat verzoek in de zin van artikel 23 van richtlijn 2008/9.

61 Hieruit volgt dat wanneer ten aanzien van een verzoek om teruggaaf van de btw dat is ingediend door een belastingplichtige die is gevestigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van teruggaaf een dergelijk besluit om de procedure te beëindigen wordt genomen, ten eerste, overeenkomstig artikel 23, lid 1, van richtlijn 2008/9 de redenen hiervoor tegelijkertijd met dit besluit aan de belastingplichtige moeten worden meegedeeld en, ten tweede, overeenkomstig artikel 23, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn tegen dat besluit rechtsmiddelen moeten kunnen worden ingesteld bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van teruggaaf.

62 Zoals volgt uit de punten 48 en 49 van het onderhavige arrest moet de belastingplichtige in het kader van die rechtsmiddelen in ieder geval over het recht beschikken om de aanvullende gegevens die hij niet binnen de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 bepaalde termijn heeft verstrekt, over te leggen.

63 Gelet op deze overwegingen dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 23 van richtlijn 2008/9 aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale regeling op grond waarvan een belastingautoriteit de btw-teruggaafprocedure moet beëindigen wanneer de belastingplichtige de aanvullende gegevens waar die autoriteit overeenkomstig artikel 20 van deze richtlijn om heeft verzocht niet binnen de voorgeschreven termijn heeft verstrekt en het verzoek om teruggaaf bij gebreke daarvan niet kan worden beoordeeld, op voorwaarde dat het besluit om de procedure te beëindigen te beschouwen is als een besluit tot afwijzing van dat verzoek om teruggaaf in de zin van artikel 23, lid 1, van die richtlijn en dat hiertegen rechtsmiddelen kunnen worden ingesteld die voldoen aan de vereisten van artikel 23, lid 2, eerste alinea, van die richtlijn.

## **Kosten**

64 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

**1) Artikel 23, lid 2, eerste alinea, van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, gelezen in het licht van de beginselen van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) en doeltreffendheid,**

**moet aldus worden uitgelegd dat**

**het in de weg staat aan een nationale regeling op grond waarvan het een belastingplichtige die een verzoek om teruggaaf van de btw heeft ingediend niet is toegestaan om in de bezwaarfase bij een hogere belastingautoriteit aanvullende gegevens in de zin van artikel 20 van deze richtlijn te verstrekken die de lagere belastingautoriteit had opgevraagd, maar die de belastingplichtige niet binnen de in artikel 20, lid 2, van die richtlijn bepaalde termijn van een maand aan deze laatste autoriteit heeft verstrekt, aangezien deze termijn geen vervaltermijn is.**

2) **Artikel 23 van richtlijn 2008/9**

**moet aldus worden uitgelegd dat**

**het niet in de weg staat aan een nationale regeling op grond waarvan een belastingautoriteit de btw-teruggaafprocedure moet beëindigen wanneer de belastingplichtige de aanvullende gegevens waar die autoriteit overeenkomstig artikel 20 van deze richtlijn om heeft verzocht niet binnen de voorgeschreven termijn heeft verstrekt en het verzoek om teruggaaf van de btw bij gebreke daarvan niet kan worden beoordeeld, op voorwaarde dat het besluit om de procedure te beëindigen te beschouwen is als een besluit tot afwijzing van dat verzoek om teruggaaf in de zin van artikel 23, lid 1, van die richtlijn en dat hiertegen rechtsmiddelen kunnen worden ingesteld die voldoen aan de vereisten van artikel 23, lid 2, eerste alinea, van die richtlijn.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Hongaars.