

Zaak C-746/22

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

6 december 2022

Verwijzende rechter:

Fővárosi Törvényszék (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 november 2022

Verzoekende partij:

Slovenské Energetické Strojárne A. S. (Slowakije)

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije)

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Rechterlijke toetsing van een besluit in belastingzaken

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Ten eerste moet worden vastgesteld of een nationale regeling die de aanvrager in het kader van de beoordeling van een verzoek om btw-teruggaaf niet toestaat om in de bezwaarfase nieuwe feiten aan te voeren of zich te beroepen op nieuwe bewijzen waarvan hij 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, al dan niet leidt tot een inhoudelijke beperking die verder gaat dan de in artikel 23, lid 2, van richtlijn 2008/9/EG van de Raad gestelde voorwaarden met betrekking tot rechtsmiddelen.

In de tweede plaats moet worden bepaald of de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9/EG van de Raad vastgestelde termijn van één maand een vervaltijd is

en, zo ja, of dit in overeenstemming is met de relevante Unierechtelijke beginselen en bepalingen.

In de derde plaats moet worden vastgesteld of een nationale regeling 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 en het verzoek om btw-teruggaaf bij gebreke daarvan niet kan worden beoordeeld, verenigbaar is met artikel 23, lid 1, van richtlijn 2008/9.

Rechtsgrondslag: artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1. Moet artikel 23, lid 2, van richtlijn 2008/9/EG van de Raad 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 (hierna: „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 wet CLI van 2017 inzake fiscaal procesrecht (hierna: „wet CLI van 2017”) – die bij de beoordeling van verzoeken om btw-teruggaaf overeenkomstig richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „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 richtlijn 2008/9 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 van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „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 van Justitie van de Europese Unie ontwikkelde beginselen van fiscale 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 wet CLI van 2017 – 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?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

- Artikel 47 van het Handvest (PB 2012, L 145, blz. 5 – PB 1998, C 326, blz. 391);
- De artikelen 167, 169 en 170 en artikel 171, lid 1, van de btw-richtlijn (PB 2006, L 347, blz. 1);
- Artikel 1, artikel 20, leden 1 en 2, artikel 21, artikel 23, leden 1 en 2, artikel 26 en artikel 29, leden 1 en 2, van richtlijn 2008/9 (PB 2008, L 44, blz. 23);
- Rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, met name arrest von Colson en Kamann van 10 april 1984, 14/83, EU:C:1984:153, en arrest Sea Chefs Cruise Services van 2 mei 2019, C-133/18, EU:C:2019:354.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

- § 251/C, lid 2, § 251/E, leden 1 en 2, § 251/F, leden 1 tot en met 4, § 251/G, leden 1 en 2, § 251/H, leden 1 en 2, alsmede § 251/I, leden 1 en 4, van az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény (wet CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-wet”));
- § 9, § 49, lid 1, onder b), en § 124, van az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény wet CLI van 2017;
- § 78, lid 4, van a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (wet I van 2017 betreffende het bestuursprocesrecht; hierna: „wet I van 2017”).

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster is een marktdeelnemer naar Slowaaks recht die actief is in de energiesector en in dat kader verwarmingsapparatuur produceert, dergelijke apparatuur en bijbehorende reserveonderdelen levert en technische werkzaamheden uitvoert met betrekking tot energiecentrales. Verzoekster heeft op grond van de met Budapesti Erőmű Zrt. gesloten overeenkomst vanaf juni 2020 montage- en installatiewerkzaamheden verricht in Hongarije. Daarbij heeft zij in Hongarije diverse goederen aangekocht en diensten afgenomen. In dat kader heeft zij met haar verzoek van 18 februari 2021 in de hoedanigheid van een in een andere lidstaat van de Europese Unie, in dit geval Slowakije, gevestigde belastingplichtige op grond van § 244 van de btw-wet verzocht om teruggaaf van

btw ten bedrage van 37 013 654 HUF over in Hongarije gekochte goederen en diensten in de periode tussen 1 januari 2020 en 31 december 2020.

- 2 De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (directoraat-generaal Belastingen en Douane van de rijksbelastingdienst; hierna: „belastingdienst”) heeft verzoekster bij besluit van 22 februari 2021 op grond van § 251/F, lid 1, van de btw-wet verzocht om aanvullende gegevens te verstrekken aangezien de belastingdienst van mening was dat er op basis van de beschikbare informatie geen gefundeerde beslissing kon worden genomen over het verzoek om btw-teruggaaf. In dit verband heeft de belastingdienst verzoekster verzocht om indiening binnen één maand na de bekendmaking van het besluit van onder meer de facturen en de aan de facturen ten grondslag liggende contracten en bestellingen, die niet bij het oorspronkelijke verzoek waren gevoegd maar die essentieel zijn voor de beoordeling ervan, de verklaring van verzoekster over met welk doel en voor wie de op de facturen vermelde diensten waren afgenomen en op welke wijze deze verband houden met haar economische activiteiten. De belastingdienst stuurde het besluit naar het e-mailadres van verzoekster en achtte het te zijn ontvangen.
- 3 De belastingdienst heeft de naar aanleiding van het verzoek om btw-teruggaaf ingestelde procedure bij besluit van 6 mei 2021 op grond van § 49, lid 1, onder b), van wet CLI van 2017 beëindigd op grond dat verzoekster ondanks het daartoe strekkende verzoek niet had voldaan aan haar verplichting om gegevens te verstrekken en dat op basis van de beschikbare informatie de feiten niet nauwkeurig konden worden vastgesteld.
- 4 Verzoekster heeft bezwaar gemaakt tegen het primaire besluit en heeft tegelijkertijd voldaan aan het verzoek om gegevensverstrekking door de gevraagde documenten toe te zenden aan de belastingdienst.
- 5 Verweerster (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanedienst) heeft het primaire besluit bij besluit van 20 juli 2021 bevestigd. Zij stelde vast dat verzoekster tot de bekendmaking van het primaire besluit niet had voldaan aan het verzoek om gegevensverstrekking en de gevraagde documenten niet binnen de gestelde termijn had overgelegd, zodat niet kon worden vastgesteld of verzoekster recht had op btw-teruggaaf. § 124, lid 3, van wet CLI van 2017 luidt immers als volgt: „in het bezwaarschrift en in de naar aanleiding van het bezwaarschrift ingestelde procedure kunnen, behoudens nietigheidsgronden, geen nieuwe feiten of nieuwe bewijzen worden aangevoerd waarvan de aanvrager reeds 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”. De belastingdienst heeft verzoekster in zijn besluit houdende het verzoek om gegevensverstrekking gewezen op dit verbod. Gelet hierop en op het bepaalde in § 124, lid 3, van wet CLI van 2017 kon verweerster in de bezwaarprocedure geen rekening meer houden met de stukken en gegevens die verzoekster had overgelegd.

- 6 Verzoekster heeft tegen het besluit van verweerster beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 7 **Verzoekster** betoogt dat § 124, lid 3, van wet CLI van 2017 niet van toepassing is op de procedure voor btw-teruggaaf. Aangezien richtlijn 2008/9 een uitputtende regeling bevat van de materiële en procedurele regels voor btw-teruggaaf, vormt § 124, lid 3, van wet CLI van 2017 een inhoudelijke beperking omdat deze bepaling het overleggen van nieuw bewijs in de bezwaarfase en in de bezwaarprocedure uitsluit (hierna: verbod op het aanvoeren van nova).
- 8 Volgens verzoekster bepaalt artikel 23, lid 2, van richtlijn 2008/9, dat voorziet in de mogelijkheid voor het instellen van rechtsmiddelen, dat de voorschriften van de lidstaat van teruggaaf van toepassing zijn op de wijze waarop, en de termijn waarbinnen, verzoeken om btw-teruggaaf moeten worden ingediend. Voor het overige legt richtlijn 2008/9 echter noch uitdrukkelijk, noch impliciet enige inhoudelijke beperking op ten aanzien van het instellen van rechtsmiddelen, zodat de inhoudelijke beperking van de Hongaarse regeling, volgens welke in de bezwaarfase geen nieuwe feiten of nieuwe bewijzen kunnen worden aangedragen waarvan de om teruggaaf verzoekende partij vóór de vaststelling van het primaire besluit kennis had, haar niet kan worden tegengeworpen.
- 9 Volgens verzoekster wordt met de beperking van de mogelijkheid van bezwaar in de Hongaarse regeling het niet-dwingende karakter van de termijn van een maand voor de verstrekking van aanvullende gegevens uitgehold, aangezien de aanvrager van de btw-teruggaaf na de vaststelling van het primaire besluit, maar vóór de vaststelling van de definitieve beslissing geen nieuwe feiten, omstandigheden of bewijzen die ten tijde van de primaire procedure reeds bestonden, maar die de aanvrager door zijn schuld niet naar voren heeft gebracht, onder de aandacht van de Hongaarse belastingdienst kan brengen op zodanige wijze dat de belastingdienst daar rekening mee houdt. Daarentegen is het enige rechtsgevolg waarin artikel 26 van richtlijn 2008/9 en § 251/I, lid 4, van de btw-wet voorzien, dat de aanvrager die de termijn voor de gegevensverstrekking niet in acht neemt geen rente kan eisen over het door de lidstaat van teruggaaf verschuldigde bedrag van de teruggaaf in geval van een eventuele vertraging van de autoriteit.
- 10 Voorts betoogt verzoekster dat de termijn van een maand overeenkomstig artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 en § 251/F, lid 4, van de btw-wet, waarbij deze bepaling in Hongaars recht is omgezet, geen vervaltermijn is, zodat de niet-inachtneming ervan er niet toe kan leiden dat verzoekster haar recht op teruggaaf definitief verliest. Bijgevolg behoudt verzoekster ook na het verstrijken van die termijn het recht om de documenten waarop haar recht op btw-teruggaaf is gebaseerd, en die de belastingdienst nodig acht, in de bezwaarprocedure over te leggen.

- 11 Ten slotte stelt verzoekster dat verweerster in die omstandigheden de procedure niet had mogen beëindigen.
- 12 **Verweerster** stelt dat § 124, lid 3, van wet CLI van 2017 ook van toepassing is op de beoordeling van verzoeken om btw-teruggaaf. Deze bepaling maakt het in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk om de door het Unierecht gewaarborgde rechten uit te oefenen, aangezien zij alleen beoogt te voorkomen dat de bezwaarprocedures te lang duren.
- 13 Volgens verweerster zijn de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid evenmin geschonden. Zij betoogt dat in de slotparagraaf van het primaire besluit, anders dan verzoekster stelt, geen onderscheid wordt gemaakt tussen de formele en de materiële regels voor het instellen van bezwaar, maar verwezen wordt naar de regels betreffende de wijze van instellen van bezwaar en voor de beperking van het recht op bezwaar. In het licht van het voorgaande is de nationale regeling in overeenstemming met het Unierecht en de door het Hof van Justitie ontwikkelde rechtsbeginselen, en is deze dan ook niet in strijd met de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid.
- 14 Verweerster benadrukt dat de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 vastgestelde termijn van een maand voor het indienen van aanvullende gegevens geen vervaltermijn is, aangezien verzoekster bij niet-inachtneming van deze termijn een regularisatieverzoek had kunnen indienen.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 15 Middels het verzoek om een prejudiciële beslissing wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 23, lid 2, van richtlijn 2008/9 zich verzet tegen het in § 124, lid 3, van wet CLI van 2017 neergelegde verbod op het aanvoeren van nova, en of dit verbod in strijd is met de beginselen van de rechtspraak van de Unie inzake bezwaar en beroep, aangezien het Unierecht voorziet in de mogelijkheid om bewijs aan te voeren totdat een definitieve beslissing is genomen.
- 16 Voorts wenst de verwijzende rechter antwoord te krijgen op de vraag of de toepassing van het in § 124, lid 3, van wet CLI van 2017 neergelegde verbod op het aanvoeren van nova er tevens toe leidt dat de termijn van een maand voor het indienen van aanvullende gegevens verwordt tot een vervaltermijn, doordat de Hongaarse belastingdienst geen rekening meer houdt met de verklaringen, documenten en andere bewijzen die tegelijk met het bezwaarschrift zijn ingediend.
- 17 Ten slotte wenst de verwijzende rechter te vernemen of de belastingdienst onder deze omstandigheden het recht heeft om de procedure tot btw-teruggaaf te beëindigen.
- 18 Wat de **eerste vraag** betreft merkt de verwijzende rechter op dat verzoekster in casu in eerste instantie niet heeft voldaan aan het verzoek van de belastingdienst

om gegevens te verstrekken, maar na kennisneming van het primaire besluit de gevraagde gegevens en documenten als bijlage bij het bezwaarschrift heeft toegezonden aan verweerster. Verweerster heeft echter op grond van § 124, lid 3, van wet CLI van 2017 geweigerd om rekening te houden met deze gegevens en documenten. De verwijzende rechter wijst er evenwel op dat richtlijn 2008/9 niet voorziet in de mogelijkheid om overgelegde informatie op deze wijze buiten beschouwing te laten indien de voor de indiening van de door de lidstaat van teruggaaf gevraagde aanvullende informatie voorgeschreven termijn van een maand wordt overschreden. Hij voegt hieraan toe dat een verbod op het aanvoeren van nova waarin § 124, lid 3, van wet CLI van 2017 voorziet evenmin is opgenomen in de voorschriften van richtlijn 2008/9 inzake het instellen van rechtsmiddelen.

- 19 De verwijzende rechter verwijst naar zaak C-133/18, *Sea Chefs Cruise Services*, waarvan de feiten zich volgens hem uitsluitend onderscheiden van de feiten van de onderhavige zaak doordat de Hongaarse administratieve procedure een bezwaarprocedure kent en het in § 124, lid 3, van wet CLI van 2017 neergelegde verbod op het aanvoeren van nova in het Hongaarse recht uitdrukkelijk al in de bezwaarprocedure van toepassing is.
- 20 Volgens de verwijzende rechter moeten de in richtlijn 2008/9 neergelegde rechten van verzoekster, die onder de personele werkingssfeer van de richtlijn valt, ook in het kader van de behandeling van het verzoek om btw-teruggaaf worden gewaarborgd.
- 21 In dit verband vraagt de verwijzende rechter zich af of in het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en het recht op een eerlijk proces worden geschonden wanneer het recht van justitiabelen om in de bezwaarprocedure bewijs over te leggen wordt beperkt doordat het Hongaarse recht het aanvoeren van nova verbiedt. Als gevolg van dat verbod is het niet mogelijk om nieuwe feiten en bewijzen aan te dragen, hetgeen per definitie van invloed is op de beslissing van de belastingautoriteit die het bezwaar beoordeelt, en uiteindelijk ook op de definitieve uitkomst van de zaak indien tegen het besluit op bezwaar beroep bij de rechter wordt ingesteld.
- 22 In dit verband acht de verwijzende rechter ook van belang dat ook in § 78, lid 4, van wet I van 2017 een bepaling is neergelegd volgens welke „feiten of omstandigheden die ten tijde van de voorafgaande procedure bestonden, maar in de voorafgaande procedure niet zijn beoordeeld, [...] door de verzoeker of de belanghebbende kunnen worden aangevoerd wanneer het bestuursorgaan daarmee in de voorafgaande procedure, ondanks te zijn aangevoerd, geen rekening heeft gehouden, dan wel wanneer hij daarvan buiten zijn schuld niet op de hoogte was of wanneer hij die buiten zijn schuld niet heeft aangevoerd”. Met andere woorden: het verbod op het aanvoeren van nova geldt ook voor de procedure bij de bestuursrechter.

- 23 Dienaangaande vraagt de verwijzende rechter of het verbod op het aanvoeren van nova evenredig en verenigbaar is met de vereisten van een eerlijke procedure, aangezien het kan leiden tot een inhoudelijke beperking van het recht van de belastingplichtige om een rechtsmiddel in te dienen, hetgeen een fundamenteel procedureel recht is.
- 24 In verband met de **tweede vraag** verwijst de verwijzende rechter eveneens naar het arrest van het Hof in zaak C-133/18, Sea Chefs Cruise Services, waarvan het voorwerp inhoudelijk overeenkomt met de tweede vraag.
- 25 Volgens de verwijzende rechter rijst de vraag naar de verenigbaarheid van § 124, lid 3, van wet CLI van 2017 met richtlijn 2008/9, omdat de toepassing van de Hongaarse regeling in procedures tot btw-teruggaaf ertoe kan leiden dat de termijn van een maand op het moment van de vaststelling van het primaire besluit van de belastingdienst verwordt tot een vervaltermijn, aangezien na de vaststelling van dit besluit geen enkel bewijs meer kan worden aangevoerd waarvan de aanvrager kennis had maar dat hij door zijn schuld niet ter kennis van de belastingdienst had gebracht.
- 26 Wat betreft de **derde vraag** wijst de verwijzende rechter erop dat richtlijn 2008/9 slechts de vaststelling van het besluit tot inwilliging of afwijzing van een verzoek om teruggaaf vermeldt, maar niet voorziet in de mogelijkheid om de procedure te beëindigen. Bovendien merkt hij op dat de btw-wet, waarmee deze richtlijn is omgezet, evenmin de mogelijkheid biedt om de procedure te beëindigen. Overeenkomstig § 251/C, lid 2, van de btw-wet neemt de belastingdienst een inhoudelijk besluit over het verzoek indien dat binnen de termijn is ingediend. Met andere woorden, zowel richtlijn 2008/9 als de btw-wet eist een inhoudelijke beslissing.
- 27 In de onderhavige zaak heeft de Hongaarse belastingdienst daarentegen § 49, lid 1, onder b), van wet CLI van 2017 inzake de beëindiging van de procedure toegepast. In dit verband vraagt de verwijzende rechter zich af of de bepaling van richtlijn 2008/9 betreffende de inwilliging of de afwijzing van een verzoek om btw-teruggaaf eraan in de weg staat dat de nationale autoriteit een besluit vaststelt tot beëindiging van de procedure tot btw-teruggaaf.