



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

9 september 2021*

„Prejudiciële verwijzing – Harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Achtste richtlijn 79/1072/EEG – Artikelen 3, 6 en 7 – Regeling voor teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen – Weigering van teruggaaf van betaalde btw – Documenten die het recht op teruggaaf aantonen – Niet-overlegging van bewijsstukken binnen de gestelde termijnen”

In zaak C-294/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Audiencia Nacional (nationaal hof, Spanje) bij beslissing van 5 maart 2020, ingekomen bij het Hof op 1 juli 2020, in de procedure

GE Auto Service Leasing GmbH

tegen

Tribunal Económico Administrativo Central,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, E. Juhász (rapporteur) en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: E. Tanchev,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- GE Auto Service Leasing GmbH, vertegenwoordigd door A. Azpeitia Gamazo en A. Albarrán Jiménez, abogados,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García en M.J. Ruiz Sánchez als gemachtigden,

* Procestaal: Spaans.

- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, O. Serdula en J. Vláčil als gemachtigden,
- de Estse regering, vertegenwoordigd door N. Grünberg als gemachtigde,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Tassopoulou, S. Trekli en G. Avdikos als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en J. Jokubauskaitė 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 Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB 1979, L 331, blz. 11; hierna: „Achtste btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen GE Auto Service Leasing GmbH (hierna: „Auto Service”) en de Tribunal Económico-Administrativo Central (centrale rechter in economische en bestuurszaken, Spanje) over de weigering van teruggaaf van de door deze vennootschap in rekening gebrachte belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Zesde btw-richtlijn

- 3 Artikel 17 van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/18/EG van de Raad van 14 februari 2006 (PB 2006, L 51, blz. 12) (hierna: „Zesde btw-richtlijn”), bepaalt:

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

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

- a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;
- b) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;
- c) de belasting over de toegevoegde waarde, welke overeenkomstig artikel 5, lid 7, onder a), en artikel 6, lid 3, verschuldigd is.

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

- a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;
- b) door de belastingplichtige verrichte handelingen die overeenkomstig artikel 14, lid 1, onder i), artikel 15 en artikel 16, lid 1, punten B, C en D, en lid 2, zijn vrijgesteld;
- c) door de belastingplichtige verrichte handelingen die krachtens artikel 13, punt B, onder a) en onder d), punten 1 tot en met 5, zijn vrijgesteld, wanneer de ontvanger buiten de Gemeenschap gevestigd is of wanneer de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een land buiten de Gemeenschap.

[...]”

4 Artikel 28 septies van deze richtlijn luidt als volgt:

„[...]

4. Teruggaaf van de in lid 3 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde vindt plaats

- aan belastingplichtigen die niet in het binnenland, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, volgens de bij [de Achtste btw-richtlijn] vastgestelde uitvoeringsbepalingen;

[...]”

Achtste btw-richtlijn

5 Artikel 2 van de Achtste btw-richtlijn luidt als volgt:

„Elke lidstaat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hiernavolgende artikelen gestelde voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van

goederen in het betrokken land, een en ander voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, onder a) en b), van [de Zesde btw-richtlijn] of de dienstverrichtingen bedoeld in artikel 1, onder b).”

6 In artikel 3 van deze richtlijn staat het volgende te lezen:

„Een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, die geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het binnenland te zijn gelegen, moet, om teruggaaf te verkrijgen:

- a) bij de in artikel 9, eerste alinea, bedoelde bevoegde dienst een verzoek indienen, opgemaakt overeenkomstig het in bijlage A opgenomen model en vergezeld van de originele facturen of invoerdocumenten. De lidstaten stellen een toelichting ter beschikking van de aanvrager, die in elk geval de in bijlage C aangegeven minimaal te verstrekken informatie moet bevatten;
- b) door middel van een verklaring, afgegeven door de overheid van de staat waar hij gevestigd is, aantonen dat hij in die staat onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde. Wanneer de in artikel 9, eerste alinea, bedoelde bevoegde dienst reeds over een dergelijke verklaring beschikt, behoeft de belastingplichtige gedurende een jaar te rekenen vanaf de datum van afgifte van de eerste verklaring door de overheid van de staat waar hij is gevestigd, geen nieuwe verklaring te verstrekken. De lidstaten geven geen verklaring af aan belastingplichtigen die krachtens artikel 24, lid 2, van [de Zesde btw-richtlijn] vrijstelling van belasting genieten;
- c) schriftelijk verklaren dat hij gedurende de periode, bedoeld in artikel 7, lid 1, eerste alinea, eerste en tweede zin, geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het binnenland te zijn gelegen;
- d) zich ertoe verplichten alle ten onrechte ontvangen bedragen terug te betalen.”

7 Artikel 4 van die richtlijn bepaalt:

„Een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, die in het binnenland geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen, met uitzondering van diensten als bedoeld in artikel 1, onder a) en b), moet, om teruggaaf te verkrijgen:

- a) voldoen aan de in artikel 3, onder a), b) en d), bedoelde verplichtingen;

[...]”

8 Artikel 6 van diezelfde richtlijn bepaalt:

„De lidstaten mogen de in artikel 2 bedoelde belastingplichtigen, naast de in artikel 3 en artikel 4 omschreven verplichtingen, geen andere verplichting opleggen dan die om in bijzondere gevallen de inlichtingen te verstrekken welke voor de beoordeling van de gegrondheid van het verzoek om teruggaaf nodig zijn.”

9 Artikel 7 van de Achtste btw-richtlijn luidt:

„1. Het in de artikelen 3 en 4 bedoelde verzoek om teruggaaf moet betrekking hebben op aankopen van goederen of diensten die zijn gefactureerd of op invoer die heeft plaatsgevonden binnen een periode van ten minste drie maanden en ten hoogste een kalenderjaar. Het verzoek kan evenwel betrekking hebben op een periode van minder dan drie maanden, wanneer deze periode het resterende gedeelte van een kalenderjaar vormt. De verzoeken kunnen ook facturen of invoerdocumenten betreffen waarvoor eerder geen verzoek werd ingediend en die betrekking hebben op handelingen welke tijdens het bedoelde kalenderjaar werden verricht. Het verzoek moet uiterlijk zes maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de belasting verschuldigd is geworden, worden ingediend bij de in artikel 9, eerste alinea, bedoelde bevoegde dienst.

[...]

3. De in artikel 9, eerste alinea, bedoelde bevoegde dienst plaatst zijn visum op elke factuur en elk invoerdocument, opdat deze stukken niet meer voor een ander verzoek kunnen worden gebruikt, en zendt ze binnen een maand terug.

4. Van de beslissingen over verzoeken om teruggaaf moet mededeling worden gedaan binnen zes maanden nadat de betreffende verzoeken, vergezeld van alle documenten die volgens deze richtlijn voor het onderzoek van de verzoeken nodig zijn, bij de in lid 3 bedoelde bevoegde dienst zijn ingediend. De teruggaaf moet plaatsvinden vóór het verstrijken van voornoemde termijn, op verzoek van de aanvrager hetzij in de lidstaat waar de teruggaaf wordt verleend, hetzij in de staat waar hij is gevestigd. In het laatstgenoemde geval komen de bankkosten voor het overmaken ten laste van de aanvrager.

Afwijzende beslissingen moeten met redenen zijn omkleed. Er kan beroep tegen worden ingesteld bij de bevoegde instanties van de betrokken lidstaat, volgens de vormvereisten en binnen de termijnen die gelden voor klachten omtrent teruggaven waarom door in die staat gevestigde belastingplichtigen is verzocht.

[...]”

Richtlijn 2006/112

- 10 De artikelen 411 en 413 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) bepalen dat deze richtlijn de Zesde btw-richtlijn intrekt en op 1 januari 2007 in werking treedt.

Richtlijn 2008/9

- 11 Uit artikel 28, leden 1 en 2, van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde waarin richtlijn 2006/112 voorziet ten gunste van belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB 2008, L 44, blz. 23), blijkt dat richtlijn 2008/9 van toepassing is op verzoeken om teruggaaf die na 31 december 2009 zijn ingediend en dat zij de Achtste btw-richtlijn met ingang van 1 januari 2010 intrekt.

Spaans recht

- 12 Artikel 119 van Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet nr. 37/1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) van 28 december 1992 (BOE nr. 312 van 29 december 1992, blz. 44247), met als opschrift „Bijzondere regeling voor teruggaaf aan bepaalde ondernemers of zelfstandigen die niet zijn gevestigd op het grondgebied waar de btw van toepassing is”, bepaalt:

„1. Ondernemers of zelfstandigen die niet zijn gevestigd op het grondgebied waar de btw van toepassing is en aan de in de volgende alinea genoemde voorwaarden voldoen, kunnen overeenkomstig de bepalingen van dit artikel het recht uitoefenen op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde die zij hebben betaald of die hun, in voorkomend geval, op dit grondgebied is doorberekend.

[...]

2. Voor de uitoefening van het in dit artikel bedoelde recht op teruggaaf gelden de volgende voorwaarden:

1.° De ondernemers of zelfstandigen die gebruik willen maken van dat recht zijn gevestigd in de Gemeenschap, op de Canarische Eilanden, te Ceuta of Melilla of in andere derde gebieden.

[...]

2.° In het tijdvak waarop het verzoek betrekking heeft, hebben [de ondernemers of zelfstandigen] op het grondgebied waar de btw van toepassing is, geen andere goederenleveringen of diensten verricht dan hierna genoemd:

- a) goederenleveringen en dienstverrichtingen ten behoeve van de btw-plichtige overeenkomstig artikel 84, lid 1, punten 2, 3 en 4, van deze wet;
- b) vervoerdiensten en daarmee samenhangende diensten, die krachtens de artikelen 21, 23, 24 en 64 van de onderhavige wet van btw zijn vrijgesteld.

[...]

8. Teruggaafverzoeken kunnen slechts betrekking hebben op de onmiddellijk voorafgaande jaarlijkse of kwartaalperioden.

Verzoeken om teruggaaf die betrekking hebben op een kortere periode zijn echter ontvankelijk op voorwaarde dat de betrokken periode eindigt op 31 december van het betrokken jaar.

9. De belastingdienst kan van de belanghebbenden verlangen dat zij de nodige gegevens en bewijsstukken overleggen om de gegrondheid van de ingediende verzoeken om teruggaaf te beoordelen en in het bijzonder om het terug te geven bedrag correct te bepalen overeenkomstig de leden 4 en 5 van dit artikel.

[...]”

- 13 Artikel 112 van Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (wet nr. 30/1992 van 26 november 1992 houdende de wettelijke regeling op de overheidsdiensten en de algemene regels van bestuursrecht), van 26 november 1992, dat thans is opgenomen in artikel 118 van Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (wet nr. 39/2015 betreffende de algemene regels van bestuursrecht), van 1 oktober 2015 (BOE nr. 236 van 2 oktober 2015, blz. 89343), verbiedt „om bij de beslechting van het beroep rekening te houden met feiten, documenten of argumenten van de verzoeker die deze had kunnen overleggen maar niet heeft overgelegd ten tijde van zijn opmerkingen”, en bepaalt dat „niet om bewijsvoering kan worden verzocht indien het verzuim daarvan tijdens de procedure die tot de bestreden beslissing heeft geleid, aan de betrokkene te wijten is”.

Hoofding en prejudiciële vragen

- 14 Auto Service is een in Duitsland gevestigde vennootschap die op 30 juni 2006 en 29 juni 2007 bij de Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos (nationaal bureau belastingbeheer – afdeling btw voor niet in Spanje gevestigde belastingplichtigen, Spanje; hierna: „Spaanse belastingdienst”) verzoeken heeft ingediend om teruggaaf van bedragen aan btw van in totaal 407 396,469 EUR die in de belastingjaren 2005 en 2006 waren betaald door ondernemers of zelfstandigen die niet waren gevestigd op het grondgebied waar de belasting van toepassing is.
- 15 Op 19 maart 2008 heeft de Spaanse belastingdienst twee verzoeken om inlichtingen gezonden naar Auto Service om hem de originele facturen te doen toekomen op basis waarvan Auto Service om teruggaaf verzocht, en hem nadere gegevens te verstrekken over de in Spanje verrichte handelingen en de bestemming van de verworven goederen of diensten waarop het verzoek om teruggaaf betrekking had.
- 16 Op 12 december 2008 heeft Auto Service de Spaanse belastingdienst meegedeeld dat zij vasthield aan haar verzoek om teruggaaf, maar dat zij moeilijkheden ondervond om de gevraagde stukken over te leggen.
- 17 Bij besluiten van 18 februari 2009, die op 21 april 2009 aan Auto Service werden betekend, heeft de Spaanse belastingdienst de verzoeken tot teruggaaf van deze vennootschap afgewezen. Op 20 februari 2009 heeft deze vennootschap de Spaanse belastingdienst meegedeeld dat zij een Duitse onderneming was die zich op grond van leaseovereenkomsten bezighoudt met de levering van auto's aan Spaanse ondernemingen, alsmede de incidentele verkoop van tweedehandsvoertuigen op het Spaanse grondgebied, en heeft zij bij deze uitleg een aantal facturen als bewijs gevoegd.
- 18 Auto Service heeft bezwaar ingediend tegen de besluiten tot afwijzing van de verzoeken om teruggaaf. Zij heeft daarbij erkend dat zij met vertraging had geantwoord op de verzoeken om inlichtingen, maar in ieder geval wel vóór de betekening van deze besluiten, en zij heeft facturen bijgevoegd voor de geleverde verhuurdiensten, maar niet alle facturen op basis waarvan om teruggaaf van btw werd verzocht.
- 19 Alvorens uitspraak te doen op het bezwaar, heeft de Spaanse belastingdienst Auto Service op 13 juli 2009 opnieuw om inlichtingen verzocht. In dit verzoek werd Auto Service gevraagd om details over de bestemming van de verworven goederen en/of diensten waarvoor om teruggaaf van btw werd verzocht, en om aan te tonen dat deze bestemd waren voor handelingen die recht

geven op teruggaaf. Daartoe werd Auto Service verzocht om overlegging van de overeenkomsten met de klanten en de uitgereikte facturen, een verklaring van de belastingautoriteiten van het land waar zij gevestigd was of haar hoofdvestiging had, dat zij btw-plichtig was, alsmede nadere gegevens over het belastingtarief dat op haar activiteit van toepassing was en in voorkomend geval de aftrek pro rata.

- 20 Auto Service heeft op dit nieuwe verzoek om inlichtingen niet geantwoord.
- 21 Aangezien de Spaanse belastingdienst op 1 februari 2010 niet over alle vereiste documenten beschikte, werd het bezwaar afgewezen en de weigering van teruggaaf bevestigd op grond dat Auto Service de gegrondheid van haar verzoeken niet had bewezen.
- 22 In dit verband heeft de Spaanse belastingdienst Auto Service erop gewezen dat de door hem gevraagde documenten bedoeld waren om aan te tonen dat de handelingen daadwerkelijk waren verricht op het grondgebied waar de belasting van toepassing was, en dat de goederen en diensten bestemd waren voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. De belastingdienst heeft daaraan toegevoegd dat deze documenten zelf bedoeld waren om hem in staat te stellen na te gaan of de met de klanten gesloten leaseovereenkomsten een koopoptie en de aankoopmodaliteiten bevatten, om vast te stellen of de goederen waarop de overeenkomsten betrekking hadden zich bevonden op het grondgebied waar de belasting van toepassing is en of de klanten van de onderneming entiteiten of personen waren die waren gevestigd op het grondgebied waar de belasting van toepassing is. Dergelijke inlichtingen werden ook gevraagd om vast te stellen of het bij de activiteiten van Auto Service ging om leasing, alsmede wat het belastingtarief in de staat van vestiging en het toepasselijke aftrekpercentage was.
- 23 Auto Service heeft dit besluit aangevochten bij de Tribunal Económico-Administrativo Central en overlegde daarbij facturen voor diensten, leaseovereenkomsten, verschillende periodieke btw-aangiften en officiële verklaringen van de Duitse autoriteiten waaruit blijkt dat zij een belastingplichtige met recht op aftrek was.
- 24 De Tribunal Económico-Administrativo Central heeft de vorderingen van Auto Service afgewezen op grond dat de relevante bewijsstukken aan het bevoegde bestuursorgaan moesten worden overgelegd en niet meer in het stadium van het administratief beroep.
- 25 Op 24 januari 2013 heeft Auto Service bij de Audiencia Nacional (nationaal hof, Spanje) administratiefrechtelijk hoger beroep ingesteld tegen de afwijzende beslissing van de Tribunal Económico-Administrativo Central. Bij arrest van 22 september 2016 heeft de Audiencia Nacional dat hoger beroep verworpen.
- 26 Ter motivering van deze afwijzing heeft deze rechter met name aangegeven dat de verzoeker om teruggaaf van de btw het bewijs moet leveren dat hij recht heeft op teruggaaf in het stadium van de administratieve procedure en dat zijn verzuim om te antwoorden op de verzoeken van de administratie niet ongedaan kan worden gemaakt in het stadium van het administratief beroep of het administratiefrechtelijk hoger beroep.
- 27 Auto Service heeft tegen dat arrest cassatieberoep ingesteld bij de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje).

- 28 In zijn arrest van 10 september 2018 heeft de Tribunal Supremo opgemerkt dat de Tribunal Económico-Administrativo Central, ondanks het semirechterlijke karakter ervan, een bestuursorgaan is dat verplicht moet worden aangezocht alvorens een beroep in rechte te kunnen instellen.
- 29 De Tribunal Supremo was van oordeel dat het Spaanse recht, behoudens wanneer er sprake is van rechtsmisbruik, de administratieve rechterlijke instanties verplicht om rekening te houden met bewijzen die een belastingplichtige in het stadium van het administratief onderzoek van zijn dossier niet aan de belastingdienst heeft verstrekt.
- 30 De Tribunal Supremo heeft vervolgens opgemerkt dat op het gebied van de btw de rechtspraak van het Hof op basis van het beginsel van btw-neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel voorrang heeft gegeven aan de materiële regels voor btw-af trek boven de formele regels. Aldus heeft het Hof het recht op aftrek of teruggaaf aanvaard wanneer vaststond dat was voldaan aan de materiële regels betreffende dergelijke rechten, ook al waren bepaalde formele voorwaarden niet vervuld.
- 31 De Tribunal Supremo heeft – van oordeel dat niet werd betwist dat in het hoofdgeding was voldaan aan de voorwaarden voor het recht op teruggaaf van de btw als bedoeld in artikel 119 van richtlijn 2006/112 – het arrest van de Audiencia Nacional vernietigd en gelast dat de zaak betreffende Auto Service naar deze rechterlijke instantie werd terugverwezen, zodat hij uitspraak zou doen op basis van de bewijselementen in het dossier betreffende het verzoek van deze vennootschap om teruggaaf van btw.
- 32 De Audiencia Nacional merkt op dat, mocht zij de redenering van de Tribunal Supremo volgen, hij zeer waarschijnlijk de bepalingen van de artikelen 3 en 7 van de Achtste btw-richtlijn zou schenden, aangezien Auto Service niet binnen de in deze laatste bepaling gestelde termijnen haar recht op teruggaaf van de btw heeft aangetoond, hoewel zij daartoe door de Spaanse belastingdienst in staat werd gesteld.
- 33 Dienaangaande merkt deze rechter op dat het Hof weliswaar reeds heeft geoordeeld dat niet-nakoming van formele verplichtingen in beginsel niet tot verlies van het recht op aftrek kan leiden, maar dat dit niet wegneemt dat dergelijke formele voorwaarden de materiële grondslag voor de uitoefening van dit recht kunnen vormen, en dat zij de wijze van uitoefening van dit recht en het toezicht op de uitoefening daarvan alsook de goede werking van het btw-stelsel regelen.
- 34 De verwijzende rechter geeft aan dat het Hof in die geest heeft geoordeeld dat de mogelijkheid om het recht op btw-af trek zonder tijds limiet uit te oefenen, in strijd zou zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, dat vereist dat de fiscale situatie van de belastingplichtige, gelet op zijn rechten en plichten jegens de belastingdienst, niet gedurende een onbepaalde tijd in het ongewisse blijft.
- 35 Hij wijst erop dat, aangezien de Spaanse belastingdienst alle maatregelen heeft genomen die noodzakelijk zijn om de belastingplichtige in staat te stellen de documenten over te leggen waaruit zijn recht op teruggaaf van de btw blijkt, en deze laatste dit niet binnen de in artikel 7, lid 1, van de Achtste btw-richtlijn gestelde termijnen heeft gedaan, de rechten van deze belastingplichtige moeten worden geacht te zijn vervallen, zoals het Hof heeft geoordeeld in punt 34 van het arrest van 21 juni 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382).

- 36 In dit verband is de verwijzende rechter van oordeel dat, rekening houdend met het arrest van de Tribunal Supremo, volgens hetwelk het tijdstip waarop de belastingplichtige de aan zijn verzoek ten grondslag liggende bewijzen aandraagt, irrelevant is voor de teruggaaf van btw, moet worden beoordeeld of de vertraging bij de overlegging van die bewijzen ongerechtvaardigd is, hetgeen als misbruik zou kunnen worden aangemerkt.
- 37 Volgens deze rechter kan de vertraging waarmee Auto Service in het hoofdgeding de bewijzen van haar recht op teruggaaf heeft overgelegd, worden beschouwd als een aanwijzing voor haar kwade trouw, aangezien zij de informatie die nodig was om teruggaaf van de btw te verkrijgen willens en wetens voor de administratie verborgen heeft gehouden, zonder enige duidelijke reden, en ondanks de talrijke mogelijkheden die zij heeft gehad om gevolg te geven aan haar verzoek.
- 38 Daarop heeft de Audiencia Nacional de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Moet worden aanvaard dat een belastingplichtige, nadat de belastingdienst hem meerdere verzoeken om inlichtingen heeft gezonden om aan te tonen dat aan de voorwaarden voor het recht op teruggaaf is voldaan, daaraan zonder redelijke rechtvaardiging geen gevolg geeft en hij, nadat hem de teruggaaf is geweigerd, de stukken slechts overlegt in het kader van het administratief beroep of het instellen van beroep in rechte?
- 2) Is er sprake van rechtsmisbruik wanneer de belastingplichtige de voor zijn recht noodzakelijke inlichtingen zonder rechtvaardiging niet aan de belastingdienst overlegt, hoewel hij daartoe gemachtigd is en er verzoeken om inlichtingen tot hem zijn gericht, en hij deze informatie vervolgens vrijwillig verstrekt aan de instantie waarbij het administratief beroep is ingesteld of bij de rechterlijke instantie?
- 3) Verliest de niet-gevestigde belastingplichtige zijn recht op teruggaaf, hetzij omdat hij niet binnen de gestelde termijn en zonder redelijke rechtvaardiging de voor zijn recht op teruggaaf relevante informatie heeft verstrekt, hetzij door zijn als misbruik aan te merken handelwijze, na het verstrijken van de daartoe gestelde of toegestane termijn en nadat de belastingdienst de teruggaaf heeft geweigerd?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 39 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat Auto Service betoogt dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk moet worden verklaard aangezien, ten eerste, de vragen van de verwijzende rechter reeds zijn beslecht door de Tribunal Supremo en daardoor in strijd zijn met het gezag van gewijsde en, ten tweede, de vraag inzake het rechtsmisbruik theoretisch is, aangezien deze vraag nooit werd gesteld voordat de verwijzende rechter zich tot het Hof heeft gewend.
- 40 Dienaangaande zij opgemerkt dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de nationale rechterlijke instanties de meest uitgebreide bevoegdheid hebben om het Hof een vraag over de uitlegging van de relevante bepalingen van het Unierecht voor te leggen. Het is uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd, die als enige kennisneemt van zijn nationale recht en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, rekening houdend met de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt, te

beoordelen. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging of de geldigheid van een regel van het Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden. Bijgevolg rust op door de nationale rechters gestelde vragen een vermoeden van relevantie. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer de gevraagde uitlegging kennelijk geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op die vragen (zie in die zin arresten van 5 april 2016, PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 16 juli 2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 41 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt duidelijk dat de door de verwijzende rechter aan het Hof gestelde vragen rechtstreeks verband houden met de feiten van het hoofdgeding.
- 42 Daarbij komt dat volgens vaste rechtspraak van het Hof een regel van nationaal recht op grond waarvan rechters die niet in laatste aanleg uitspraak doen, zijn gebonden door het rechtsoordeel van de hogere rechters, eerstgenoemde rechters niet de bevoegdheid kan ontnemen het Hof vragen voor te leggen over de uitlegging van het Unierecht waarop bedoeld oordeel betrekking heeft. Volgens het Hof moet het de niet in laatste aanleg uitspraak doende rechter immers vrijstaan zich met zijn vragen tot het Hof te wenden indien hij meent dat het rechtsoordeel van de hogere rechter hem tot een met het Unierecht strijdig vonnis zou kunnen brengen (arrest van 5 maart 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 43 Bijgevolg is het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.
- 44 Bovendien heeft het Hof volgens vaste rechtspraak, in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking met de nationale rechterlijke instanties, tot taak de verwijzende rechter een antwoord te geven dat nuttig is voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding. Daartoe kan het Hof uit alle door de verwijzende rechter verschaft gegevens, met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing, de normen en beginselen van het Unierecht putten die, gelet op het voorwerp van het hoofdgeding, uitlegging behoeven, ook wanneer die bepalingen niet uitdrukkelijk worden genoemd in de door die rechter voorgelegde vragen (arrest van 11 november 2020, DenizBank, C-287/19, EU:C:2020:897, punt 59).
- 45 In de motivering van zijn beslissing verwijst de verwijzende rechter zonder onderscheid naar richtlijn 2006/112, de Achtste btw-richtlijn en richtlijn 2008/9. In de aan het Hof voorgelegde vragen geeft hij niet nader aan van welke bepalingen om uitlegging wordt verzocht.
- 46 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt evenwel dat de verzoeken om teruggaaf van de btw die in het hoofdgeding aan de orde zijn, op respectievelijk 20 juni 2006 en 29 juni 2007 bij de Spaanse belastingdienst zijn ingediend en betrekking hebben op handelingen die in de belastingjaren 2005 en 2006 hebben plaatsgevonden.
- 47 Ingevolge de artikelen 411 en 413 van richtlijn 2006/112 is deze richtlijn, waarbij de Zesde btw-richtlijn is ingetrokken, pas op 1 januari 2007 in werking getreden. Krachtens artikel 28, lid 1, van richtlijn 2008/9 is deze richtlijn, waarbij de Achtste btw-richtlijn is ingetrokken, bovendien van toepassing op verzoeken om teruggaaf die na 31 december 2009 zijn ingediend.
- 48 Hieruit volgt dat op de feiten van het hoofdgeding enkel de Zesde btw-richtlijn en de Achtste btw-richtlijn van toepassing zijn.

Eerste en derde prejudiciële vraag

- 49 Met zijn eerste en zijn derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van de Achtste btw-richtlijn en de Unierechtelijke beginselen, in het bijzonder het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat een verzoek om teruggaaf van de btw wordt afgewezen wanneer de belastingplichtige niet binnen de gestelde termijn alle door deze richtlijn vereiste documenten en inlichtingen bij de bevoegde belastingdienst heeft ingediend, zelfs niet na daartoe door die dienst te zijn verzocht, ongeacht het feit dat deze documenten en deze inlichtingen door die belastingplichtige op eigen initiatief zijn overgelegd in het kader van het administratief beroep of het beroep in rechte tegen het besluit waarbij dat recht op teruggaaf werd geweigerd.
- 50 In dit verband moet worden benadrukt dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het recht op teruggaaf, evenals het recht op aftrek, een basisbeginsel is van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, dat tot doel heeft 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 die activiteiten zelf, in beginsel, aan de btw zijn onderworpen [arrest van 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen), C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 77].
- 51 Dit recht op teruggaaf van de in een andere lidstaat betaalde btw, zoals geregeld in de Achtste btw-richtlijn, is de tegenhanger van het bij de Zesde btw-richtlijn ingevoerde recht op aftrek van de in zijn eigen lidstaat betaalde voorbelasting [zie in die zin arresten van 25 oktober 2012, Daimler en Widex, C-318/11 en C-319/11, EU:C:2012:666, punt 41, en 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen), C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 78 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 52 Het Hof heeft meermaals geoordeeld dat het recht op aftrek, en dus het recht op teruggaaf, een integrerend deel van de btw-regeling vormt en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt [arrest van 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen), C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 79 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 53 Bovendien vereist het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit volgens vaste rechtspraak van het Hof 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. Dit kan echter anders zijn wanneer de niet-naleving van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, verhindert [arrest van 18 november 2020, Commissie/Duitsland, reeds aangehaald] (Teruggaaf van btw – Facturen), C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punten 80 en 81 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 54 Uit de artikelen 3 en 4 van de Achtste btw-richtlijn volgt dat een belastingplichtige slechts in aanmerking komt voor teruggaaf van de btw indien hij voldoet aan de verplichtingen van deze artikelen, waaronder het overleggen van de originele facturen of invoerdocumenten van de in de lidstaat van teruggaaf aan btw onderworpen handelingen.

- 55 In dit verband blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de Spaanse belastingdienst deze vennootschap tweemaal – op 19 maart 2008 en, na de aanvankelijke afwijzing van de verzoeken om teruggaaf, in het kader van het door Auto Service aangetekende bezwaar, op 13 juli 2009 – heeft verzocht om aanvullende bewijzen bij haar oorspronkelijke verzoeken over te leggen, met name de overlegging van alle facturen waarop deze verzoeken waren gebaseerd, alsmede een document van de lidstaat van vestiging van deze vennootschap waaruit blijkt dat deze laatste btw-plichtig was. De genoemde vennootschap heeft echter niet alle gevraagde documenten en inlichtingen aan de belastingdienst overgelegd. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt daarentegen dat deze inlichtingen en documenten door Auto Service zijn overgelegd in de procedure voor de Tribunal Económico-Administrativo Central.
- 56 Hieruit volgt dat het hoofdgeding geen betrekking heeft op de schending van formele voorwaarden die verhinderen dat wordt bewezen dat aan de materiële voorwaarden voor het recht op teruggaaf van de btw is voldaan, maar op de datum waarop dat bewijs kan worden geleverd.
- 57 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat de bepalingen van de Zesde btw-richtlijn zich niet verzetten tegen een nationale regeling volgens welke belastingplichtigen het recht op btw-af trek kan worden geweigerd wanneer zij in het bezit zijn van onvolledige facturen, ook al worden die facturen, nadat de belastingdienst een besluit tot weigering van het recht op aftrek heeft genomen, vervuldigd via overlegging van gegevens waaruit mogelijk blijkt dat de gefactureerde handelingen daadwerkelijk zijn verricht en waaruit ook de aard en het bedrag ervan aan het licht treden (arrest van 8 mei 2013, Petroma Transports e.a., C-271/12, EU:C:2013:297, punten 34-36). Deze bepalingen beletten de lidstaten echter evenmin om de correctie van een onvolledige factuur te aanvaarden nadat de belastingdienst een dergelijk afwijzend besluit heeft genomen (arrest van 14 februari 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punt 33).
- 58 Derhalve dient naar analogie te worden geoordeeld dat de bepalingen van de Achtste btw-richtlijn zich niet verzetten tegen een nationale regeling volgens welke het recht op teruggaaf van de btw kan worden geweigerd wanneer een belastingplichtige, zonder redelijke rechtvaardiging en in weerwil van tot hem gerichte verzoeken om inlichtingen, de documenten waaruit blijkt dat is voldaan aan de materiële voorwaarden voor teruggaaf niet verstrekt voordat de belastingdienst zijn besluit vaststelt. Deze bepalingen staan er echter niet aan in de weg dat de lidstaten de levering van dergelijk bewijs na dit besluit aanvaarden.
- 59 Aangezien de Achtste btw-richtlijn niet van toepassing is op nationale maatregelen waarbij wordt geweigerd rekening te houden met bewijzen die zijn overgelegd nadat het besluit tot afwijzing van een verzoek om teruggaaf is genomen, vallen zij krachtens het beginsel van de procedurele autonomie van elke lidstaat 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 14 februari 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punt 35).
- 60 Wat om te beginnen het doeltreffendheidsbeginsel betreft, zij opgemerkt dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de mogelijkheid om zonder enige tijdsbepanking een verzoek om teruggaaf van een btw-overschot in te dienen, haaks staat op het rechtszekerheidsbeginsel, dat

verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de fiscus, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (arrest van 14 februari 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 61 In casu heeft de Spaanse belastingdienst Auto Service tweemaal verzocht om hem de ontbrekende gegevens te verstrekken die hij nodig had om het recht op teruggaaf van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde btw te beoordelen. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt niet dat de termijn voor beantwoording van deze verzoeken kennelijk ontoereikend was, en evenmin dat Auto Service deze dienst ervan op de hoogte heeft gebracht dat zij niet in het bezit was van deze gegevens. In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat de belastingdienst – vergeefs – de nodige zorgvuldigheid aan de dag heeft gelegd om de gegevens te verkrijgen aan de hand waarvan de gegrondheid van het verzoek van Auto Service om teruggaaf kan worden vastgesteld. Bijgevolg moet, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, worden vastgesteld dat het Auto Service dus niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk is gemaakt om haar recht op teruggaaf van de btw uit te oefenen.
- 62 Daarnaast staat het eveneens aan de verwijzende rechter om na te gaan of het gelijkwaardigheidsbeginsel, dat vereist dat de nationale procedurele bepalingen betreffende de teruggaaf van btw op basis van de Achtste btw-richtlijn niet ongunstiger zijn dan de bepalingen die voor soortgelijke onder het nationale recht vallende situaties gelden, in casu in acht is genomen (zie in die zin arrest van 3 juni 2021, *Bankia*, C-910/19, EU:C:2021:433, punten 46 en 47).
- 63 Gelet op een en ander dient op de eerste en de derde vraag te worden geantwoord dat de bepalingen van de Achtste btw-richtlijn en de Unierechtelijke beginselen, in het bijzonder het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet eraan in de weg staan dat een verzoek om teruggaaf van de btw wordt afgewezen wanneer de belastingplichtige niet binnen de gestelde termijn alle ten bewijze van zijn recht op teruggaaf nodige documenten en inlichtingen bij de bevoegde belastingdienst heeft ingediend, zelfs niet na daartoe door die dienst te zijn verzocht, ongeacht het feit dat deze documenten en deze inlichtingen door die belastingplichtige op eigen initiatief zijn overgelegd in het kader van het administratief beroep of het beroep in rechte tegen het besluit waarbij dat recht op teruggaaf werd geweigerd, voor zover de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid worden geëerbiedigd, hetgeen ter verificatie aan de verwijzende rechter staat.

Tweede vraag

- 64 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het feit dat een belastingplichtige die verzoekt om teruggaaf van de btw, de door de belastingdienst gevraagde documenten niet tijdens de administratieve procedure overlegt maar dit spontaan doet tijdens latere procedures, rechtsmisbruik oplevert.
- 65 Er zij aan herinnerd dat het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld dat justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Bijgevolg staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (zie naar analogie arrest van 28 juli 2016, *Astona*, C-332/15, EU:C:2016:614, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 66 Dienaangaande dient te worden opgemerkt dat volgens vaste rechtspraak, voor de vaststelling van misbruik op het gebied van btw moet worden voldaan aan twee voorwaarden, te weten, ten eerste, dat de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend en, ten tweede, dat uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat dat belastingvoordeel te verkrijgen (arrest van 10 juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 67 In casu houdt de vaststelling van eventueel misbruik door Auto Service geen verband met de handelingen die tot de verzoeken om teruggaaf van de btw hebben geleid, maar met de procedure die verband houdt met het geschil over dat verzoek.
- 68 Vanuit dat oogpunt moet worden geoordeeld dat het enkele feit dat de belastingplichtige de documenten en inlichtingen waaruit blijkt dat is voldaan aan de materiële voorwaarden voor zijn recht op teruggaaf van de btw, pas verstrekt nadat de bevoegde administratieve autoriteit heeft besloten om hem deze teruggaaf te weigeren, op zich niet kan worden beschouwd als misbruik in de zin van punt 66 van het onderhavige arrest. Het volstaat immers vast te stellen dat uit het aan het Hof overgelegde dossier niet blijkt dat dit enkele feit bedoeld was om een belastingvoordeel te verkrijgen waarvan de toekenning in strijd zou zijn met het doel dat wordt nagestreefd door de Unierechtelijke bepalingen die voorzien in de toekenning van een dergelijk voordeel.
- 69 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat het feit dat een belastingplichtige die verzoekt om teruggaaf van de btw, de door de belastingdienst gevraagde documenten niet tijdens de administratieve procedure overlegt maar dit spontaan doet tijdens latere procedures, geen rechtsmisbruik oplevert.

Kosten

- 70 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie 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 (Tiende kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De bepalingen van de Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, en de Unierechtelijke beginselen, in het bijzonder het beginsel van fiscale neutraliteit, moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet eraan in de weg staan dat een verzoek om teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) wordt afgewezen wanneer de belastingplichtige niet binnen de gestelde termijn alle ten bewijze van zijn recht op teruggaaf nodige documenten en inlichtingen bij de bevoegde belastingdienst heeft ingediend, zelfs niet na daartoe door die dienst te zijn verzocht, ongeacht het feit dat deze documenten en deze inlichtingen door die belastingplichtige op eigen initiatief zijn overgelegd in het kader van het administratief**

beroep of het beroep in rechte tegen het besluit waarbij dat recht op teruggaaf werd geweigerd, voor zover de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid worden geëerbiedigd, hetgeen ter verificatie aan de verwijzende rechter staat.

- 2) Het Unierecht moet aldus worden uitgelegd dat het feit dat een belastingplichtige die verzoekt om teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), de door de belastingdienst gevraagde documenten niet tijdens de administratieve procedure overlegt maar dit spontaan doet tijdens latere procedures, geen rechtsmisbruik oplevert.**

ondertekeningen