



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

2 maart 2023*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 138, lid 1 – Vrijstellingen met betrekking tot intracommunautaire handelingen – Leveringen van goederen – Beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid – Voldoen aan de materiële voorwaarden – Termijn voor het leveren van de bewijzen”

In zaak C-664/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Vrhovno sodišče (hoogste rechterlijke instantie, Slovenië) bij beslissing van 13 oktober 2021, ingekomen bij het Hof op 5 november 2021, in de procedure

Nec Plus Ultra Cosmetics AG

tegen

Republika Slovenija,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: D. Gratsias, kamerpresident, I. Jarukaitis en Z. Csehi (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Pikamäe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Nec Plus Ultra Cosmetics AG, vertegenwoordigd door I. Kranjec, odvetnik,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en B. Rous Demiri als gemachtigden,

* Procestaal: Sloveens.

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 artikel 131 en artikel 138, lid 1, 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), alsmede van de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Nec Plus Ultra Cosmetics AG (hierna: „Nec”) en de Republika Slovenija (Republiek Slovenië), vertegenwoordigd door het Ministrstvo za finance (ministerie van Financiën, Slovenië), over een btw-naheffingsaanslag.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 131 van richtlijn 2006/112, de enige bepaling van hoofdstuk 1 van titel IX („Vrijstellingen”), luidt als volgt:
„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”
- 4 Artikel 138, lid 1, van deze richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk 4 van titel IX, luidt als volgt:
„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.”

Sloveens recht

- 5 Artikel 46, lid 1, van de zakon o davku na dodano vrednost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde) van 4 februari 2011 (Uradni list RS, nr. 13/11), in de versie die gold ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, bepaalde:

„Van de btw zijn vrijgesteld:

1. leveringen van goederen die door de verkoper, of door de ontvanger van de goederen, of door een andere persoon voor rekening van een van de voornoemde personen, vanaf Sloveens grondgebied naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd, wanneer de leveringen worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in die andere lidstaat”.

- 6 Artikel 140 van de zakon o davčnem postopku (wet op de fiscale procedure; Uradni list RS, nr. 13/11; hierna: „ZDavP-2”) bepaalt:

„(1) Binnen tien dagen na de afronding van de belastingcontrole stelt de belastingautoriteit een proces-verbaal op, waarvan zij de belastingplichtige vervolgens kennisgeeft. In het proces-verbaal wordt de vastgestelde feitelijke situatie uiteengezet, die alle voor het besluit relevante feiten en omstandigheden omvat. In het proces-verbaal wordt de belastingplichtige erop gewezen dat nieuwe feiten en bewijzen kunnen worden overgelegd en in aanmerking kunnen worden genomen als bedoeld in lid 2 van dit artikel. De belastingplichtige kan tot uiterlijk 20 dagen na de kennisgeving van het proces-verbaal opmerkingen daarover indienen; de belastingplichtige moet in het proces-verbaal van deze mogelijkheid in kennis worden gesteld. De termijn voor indiening van opmerkingen wordt verlengd wanneer de belastingplichtige vóór het verstrijken van die termijn daarom verzoekt, mits er geldige redenen voor verlenging zijn. Op de verlenging van de termijn wordt beslist bij een besluit. Verdere verlengingen van de termijn zijn niet toegestaan.

(2) In zijn opmerkingen over het in lid 1 van dit artikel bedoelde proces-verbaal kan de belastingplichtige nieuwe feiten en bewijzen aanbieden, maar dient hij te motiveren waarom hij deze feiten en bewijzen niet vóór de vaststelling van het proces-verbaal heeft aangevoerd. De belastingautoriteit stelt binnen 30 dagen na ontvangst van de opmerkingen een aanvullend proces-verbaal op indien deze opmerkingen van invloed zijn op het bedrag van de belastingschuld. De nieuwe feiten en bewijzen worden uitsluitend in aanmerking genomen indien zij vóór de kennisgeving van het proces-verbaal reeds bestonden en de belastingplichtige deze feiten en bewijzen om een geldige reden niet kon aanvoeren of overleggen vóór de kennisgeving van het proces-verbaal. Lid 1 van dit artikel is van toepassing op de kennisgeving en de indiening van opmerkingen over het aanvullende proces-verbaal.”

- 7 Artikel 141, lid 1, ZDavP-2 luidt als volgt:

„Na de belastingcontrole te hebben afgerond stelt de belastingautoriteit een naheffingsaanslag vast overeenkomstig artikel 84 van deze wet, of een besluit waarin onregelmatigheden worden vastgesteld die niet van invloed zijn op het bedrag van de belastingschuld.”

- 8 Artikel 238, lid 3, van de zakon o splošnem upravnem postopku (wet inzake het administratief procesrecht; Uradni list RS, nr. 24/06) bepaalt:

„In zijn bezwaar kan de verzoeker nieuwe feiten en nieuwe bewijzen aanvoeren, maar dient hij te motiveren waarom hij die feiten en bewijzen niet reeds in eerste aanleg heeft aangevoerd. Nieuwe feiten en nieuwe bewijzen kunnen uitsluitend als gronden van bezwaar in aanmerking worden genomen indien zij reeds bestonden op de datum van de beslissing in eerste aanleg, en de partij deze om een geldige reden niet tijdens de behandeling van de zaak heeft kunnen aanvoeren of overleggen.”

- 9 Artikel 52 van de zakon o upravnem sporu (wet op de administratieve rechtspraak; Uradni list RS, nr. 105/06) bepaalt:

„In het verzoekschrift kan de verzoeker nieuwe feiten en bewijzen aanvoeren, maar hij dient te motiveren waarom hij die feiten en bewijzen niet reeds heeft aangevoerd tijdens de procedure voor de vaststelling van de administratieve handeling. Nieuwe feiten en nieuwe bewijzen kunnen slechts als beroepsmiddelen in aanmerking worden genomen indien zij bestonden op de datum van de beslissing in eerste aanleg in de procedure tot vaststelling van de administratieve handeling, en indien de partij deze feiten en bewijzen om een geldige reden niet heeft kunnen aanvoeren of overleggen tijdens de procedure tot vaststelling van de administratieve handeling.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 10 Nec, verzoekster in het hoofdgeding, is een in Zwitserland gevestigde vennootschap. In 2017 heeft zij cosmetica geleverd aan een in Kroatië gevestigde afnemer en, in één geval, aan een in Roemenië gevestigde afnemer. Volgens de beweringen van Nec werden deze goederen, die zich in een opslagplaats in Slovenië bevonden, overgenomen door een afnemer in Kroatië of door een derde, die voor rekening van de afnemer optrad, en vanuit Slovenië naar een andere lidstaat vervoerd, zodat de betrokken leveringen in aanmerking kwamen voor de btw-vrijstelling die overeenkomstig artikel 46, lid 1, van de wet op de belasting over de toegevoegde waarde, in de versie die gold ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, geldt voor leveringen van goederen binnen de Europese Unie.
- 11 De finančna uprava Republike Slovenije (belastingdienst van de Republiek Slovenië; hierna: „belastingautoriteit in eerste aanleg”) heeft bij Nec, in het kader van een btw-controle voor het jaar 2017, de bewijzen en de documenten gecontroleerd betreffende goederenleveringen en dienstverrichtingen in andere lidstaten. Bij besluit van 14 februari 2019 heeft die belastingautoriteit Nec verzocht om alle documentatie met betrekking tot de betrokken leveringen over te leggen.
- 12 In navolging van dit verzoek heeft Nec de facturen en de kopieën van de vrachtbrieven overgelegd, waarmee zij heeft bewezen dat de goederen vanuit Slovenië naar een andere lidstaat zijn vervoerd. Nec heeft destijds evenwel niet de leveringsbonnen of andere in de vrachtbrieven vermelde documenten aan de belastingautoriteit in eerste aanleg overgelegd, maar te kennen gegeven dat zij niet over alle documenten beschikte en zou proberen deze in bezit te krijgen.
- 13 Op 1 april 2019 heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg het proces-verbaal van de belastingcontrole opgesteld en aan Nec betekend. In haar opmerkingen over het proces-verbaal, die werden ingediend binnen de daartoe gestelde termijn, heeft Nec kopieën van prijsopgave en leveringsbonnen overgelegd waaruit blijkt dat de betrokken goederen in een andere lidstaat dan Slovenië waren geleverd. Bovendien heeft Nec de tardieve indiening van die bewijzen gerechtvaardigd door te stellen dat haar kantoor in Hamburg (Duitsland), dat verantwoordelijk was voor de leveringen aan Kroatië, zijn activiteiten in augustus 2018 had stopgezet en haar niet alle noodzakelijke documentatie tijdig had bezorgd.
- 14 Op 30 mei 2019 heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg ter afsluiting van de administratieve procedure in eerste aanleg een besluit vastgesteld, waarbij zij Nec heeft gelast een aanvullend bedrag aan btw te betalen voor het jaar 2017. Daartoe heeft deze autoriteit vastgesteld dat Nec met de facturen en de vrachtbrieven niet had aangetoond dat de betrokken goederen daadwerkelijk naar een andere lidstaat dan Slovenië waren vervoerd. Bijgevolg was volgens haar niet voldaan aan de voorwaarden voor btw-vrijstelling voor de betrokken leveringen. In dat verband heeft zij, wegens de tardieve indiening ervan en overeenkomstig artikel 140, lid 2, ZDavP-2, geen rekening gehouden met de bewijzen die na de opstelling van het proces-verbaal waren overgelegd.
- 15 Het door Nec tegen de naheffingsaanslag ingediende bezwaar werd door het ministerie van Financiën – dat optrad als belastingautoriteit in tweede aanleg en dat het standpunt van de belastingautoriteit in eerste aanleg heeft bevestigd – afgewezen. Ook het beroep dat door Nec werd ingesteld tegen het besluit van dit ministerie werd bij vonnis van de Upravno sodišče (bestuursrechter in eerste aanleg, Slovenië) verworpen, op gronden die vergelijkbaar zijn met die in de besluiten van de belastingautoriteiten.

- 16 Vervolgens heeft Nec om toestemming verzocht om tegen dit vonnis beroep tot herziening in te stellen bij de Vrhovno sodišče (hoogste rechterlijke instantie, Slovenië), de verwijzende rechter. Bij beslissing van 18 november 2020 heeft de Vrhovno sodišče dit verzoek gedeeltelijk ingewilligd, met het oog op de beantwoording van de – volgens haar belangrijke – rechtsvraag of het in artikel 140, lid 2, ZDavP-2 bedoelde verval van het recht om in belastingprocedures bewijzen over te leggen na de kennisgeving van het proces-verbaal van de belastingcontrole, voorrang kan hebben op het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel.
- 17 De Vrhovno sodišče merkt op dat richtlijn 2006/112 niet bepaalt vanaf welk tijdstip een goederenleverancier in het kader van een administratieve of gerechtelijke procedure geen bewijzen meer kan overleggen, om aan te tonen dat aan de voorwaarden voor de btw-vrijstelling van artikel 138, lid 1, van deze richtlijn is voldaan. Deze rechter merkt eveneens op dat artikel 131 van richtlijn 2006/112 enkel bepaalt dat de in de hoofdstukken 2 tot en met 9 ervan geregelde vrijstellingen van toepassing zijn onder de door de lidstaten gestelde voorwaarden.
- 18 In dit verband verwijst deze rechter met name naar de zaak die heeft geleid tot het arrest van 9 september 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723), waarin het Hof een vergelijkbare vraag heeft behandeld. Niettemin is het feitelijke en wettelijke kader dat in die zaak aan de orde was, niet wezenlijk vergelijkbaar met dat van het geding dat bij de verwijzende rechter aanhangig is. De verwijzende rechter vraagt zich dan ook af of de benadering die in dat arrest werd gevolgd ook op dit geding kan worden toegepast.
- 19 In dit verband is de verwijzende rechter van oordeel dat het rechtszekerheidsbeginsel in het hoofdgeding voldoende wordt beschermd door de vervaltermijnen voor het instellen van beroep nadat de naheffingsvordering is vastgesteld alsook door de regeling die van toepassing is met betrekking tot de inaanmerkingneming van nieuwe feiten en bewijzen in de administratieve bezwaarprocedure en in de administratieve gerechtelijke procedure.
- 20 In die omstandigheden heeft de Vrhovno sodišče de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staan de bepalingen van [richtlijn 2006/112], met name artikel 131 en artikel 138, lid 1, daarvan, en de beginselen van Unierecht, met name de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid, in de weg aan een nationale regeling die reeds tijdens de administratieve procedure in eerste aanleg en meer in het bijzonder in het kader van de opmerkingen die worden ingediend met betrekking tot het proces-verbaal van de belastingcontrole waarvan kennis is gegeven voordat de naheffingsaanslag is opgelegd, verbiedt om nieuwe bewijzen aan te voeren en te aanvaarden waarmee kan worden aangetoond dat is voldaan aan de materiële vereisten van artikel 138, lid 1, van deze richtlijn?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 21 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 131 en artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid, in de weg staan aan een nationale regeling die verbiedt om tijdens de administratieve procedure die tot de vaststelling van de naheffingsaanslag heeft geleid – in het bijzonder na de belastingcontrole maar voor de vaststelling van die aanslag – nieuwe bewijzen aan te voeren en te aanvaarden, die aantonen dat aan de materiële vereisten van artikel 138, lid 1, van deze richtlijn is voldaan.

- 22 Uit de rechtspraak van het Hof inzake het recht op btw-af trek blijkt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten moet waarborgen, ongeacht het doel of het resultaat van deze activiteiten, mits die activiteiten zelf, in beginsel, aan de btw zijn onderworpen [zie in die zin arrest van 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen), C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 77].
- 23 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].
- 24 Nog op het gebied van het recht op aftrek van btw, heeft het Hof eveneens geoordeeld dat het fundamentele beginsel van neutraliteit van de btw vereist 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 (Teruggaaf van btw – Facturen), C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punten 80 en 81 en aldaar aangehaalde rechtspraak].
- 25 Dergelijke overwegingen gelden ook voor de regels ter vaststelling van de aan btw belastbare handelingen, en met name voor de regels betreffende de vrijstelling van dergelijke handelingen, zoals die welke zijn neergelegd in artikel 131 en artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 betreffende de vrijstelling van intracommunautaire leveringen.
- 26 In dat opzicht bepaalt artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Unie, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.
- 27 Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing, heeft het hoofdgeding geen betrekking op de schending van formele vereisten die verhinderen dat wordt bewezen dat aan de materiële voorwaarden voor het recht op btw-vrijstelling voor de levering van de betrokken goederen is voldaan, maar op het tijdstip waarop dat bewijs kan worden geleverd.
- 28 In dit verband zij eraan herinnerd dat het Hof met betrekking tot 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 (PB 1979, L 331, blz. 11; hierna: „Achtste btw-richtlijn”), inzake het recht op teruggaaf van de btw, heeft geoordeeld dat deze bepalingen 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 vereisten 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 dergelijke bewijzen na dit besluit aanvaarden (arrest van 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punt 58).

- 29 Het Hof heeft eveneens geoordeeld dat, 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, deze maatregelen krachtens het beginsel van de procedurele autonomie van elke lidstaat onder de interne rechtsorde van elke lidstaat vallen, op voorwaarde evenwel dat zij 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) (arrest van 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punt 59).
- 30 Op die grond heeft het Hof geoordeeld dat de bepalingen van de Achtste btw-richtlijn en de Unierechtelijke beginselen, in het bijzonder het beginsel van fiscale neutraliteit, 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 (arrest van 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punt 63 en dictum).
- 31 Deze rechtspraak moet worden geacht naar analogie van toepassing te zijn op de bepalingen van richtlijn 2006/112 betreffende de vrijstelling voor de levering van goederen, verzonden of vervoerd buiten het grondgebied van een lidstaat maar binnen de Unie, in het bijzonder op artikel 138, lid 1, van deze richtlijn.
- 32 Gelet op artikel 131 van richtlijn 2006/112, volgens hetwelk de in de hoofdstukken 2 tot en met 9 van die richtlijn bedoelde vrijstellingen, waaronder de vrijstelling van artikel 138, lid 1, van die richtlijn, onverminderd andere Unierechtelijke bepalingen van toepassing zijn en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, vallen de nationale maatregelen waarbij in het kader van een naheffingsaanslag wordt geweigerd rekening te houden met de overgelegde bewijzen, zoals in het hoofdgeding, 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 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 33 In de eerste plaats, wat het doeltreffendheidsbeginsel betreft, zij opgemerkt dat – in het kader van een naheffingsprocedure – de mogelijkheid om zonder enige tijdsbepanking bijkomende bewijzen te leveren, 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 (zie naar analogie arrest van 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 34 Niettemin moet worden opgemerkt dat het niet in aanmerking nemen van de bewijzen, die aantonen dat aan de voorwaarden voor de btw-vrijstelling voor intracommunautaire goederenleveringen is voldaan, leidt tot een situatie waarin het beginsel van fiscale neutraliteit – waarvan het belang voor het gemeenschappelijke btw-stelsel in herinnering werd gebracht in de punten 28 tot en met 30 van het onderhavige arrest en dat in beginsel niet kan worden beperkt – voor de betrokken economische activiteiten niet werd geëerbiedigd.
- 35 Hieruit volgt dat, hoewel het recht op btw-vrijstelling in bepaalde situaties kan worden geweigerd – met name omdat de betrokken marktdeelnemer de bewijzen die nodig zijn om het bestaan van dat recht aan te tonen na meerdere vruchteloze herinneringen van de belastingdienst te laat en terwijl de procedure zich reeds in een contentieuze fase bevond, heeft overgelegd, zoals in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 9 september 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723) – dit niet wegneemt dat wanneer de belastingdienst de btw-vrijstelling in een vroeg stadium van de belastingprocedure aan een belastingplichtige weigert toe te kennen, hij de strikte naleving van het beginsel van fiscale neutraliteit moet waarborgen.
- 36 In een situatie waarin de belastingdienst nog geen naheffingsaanslag heeft vastgesteld ten aanzien van een belastingplichtige op het tijdstip waarop deze aanvullende bewijzen aanlevert ter ondersteuning van het recht waarop hij aanspraak maakt, kan een weigering om die bewijzen in aanmerking te nemen weliswaar aan deze belastingplichtige worden tegengeworpen, maar die weigering moet worden gebaseerd op bijzondere omstandigheden, zoals met name het ontbreken van elke rechtvaardiging voor de opgelopen vertraging of het feit dat de vertraging tot derving van belastinginkomsten heeft geleid.
- 37 De weigering om bewijzen in aanmerking te nemen op een tijdstip vóór de vaststelling van een dergelijke naheffingsaanslag kan de uitoefening van de aan het Unierecht ontleende rechten namelijk uiterst moeilijk maken, aangezien een dergelijke weigering de mogelijkheid van de belastingplichtige beperkt om bewijzen aan te voeren waaruit blijkt dat de materiële vereisten voor het verkrijgen van btw-vrijstelling zijn vervuld. Een nationale regeling die de belastingplichtige in dit stadium van de belastingprocedure niet in staat stelt het nog ontbrekende bewijs te leveren ter ondersteuning van het recht waarop hij aanspraak maakt en die geen rekening houdt met eventuele toelichtingen over de redenen waarom dat bewijs niet eerder is geleverd, lijkt dus moeilijk verenigbaar te zijn met het evenredigheidsbeginsel alsook met het fundamentele beginsel van neutraliteit van de btw.
- 38 In casu staat het aan de verwijzende rechter om in het licht van de voorgaande overwegingen te beoordelen of de weigering om deze bewijzen in aanmerking te nemen al dan niet in overeenstemming is met het doeltreffendheidsbeginsel.
- 39 In dit verband moet de verwijzende rechter met name rekening houden met het feit dat het proces-verbaal van de belastingcontrole, volgens zijn eigen aanwijzingen, de procedure van fiscale controle niet afsluit en slechts een tussentijdse procedurele handeling vormt die uitsluitend tot doel heeft de belastingplichtige in te lichten over de feitelijke situatie die is vastgesteld door de belastingautoriteit in eerste aanleg en over de mogelijkheid om opmerkingen in te dienen.

- 40 Met betrekking tot de door verzoekster in het hoofdgeding geformuleerde opmerking – dat de Republiek Slovenië onlangs de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling heeft gewijzigd, welke wijziging volgens haar met name tot doel heeft de bepaling in te trekken op grond waarvan nieuwe feiten en bewijzen slechts in aanmerking worden genomen indien zij reeds vóór de kennisgeving van het proces-verbaal bestonden en de belastingplichtige deze feiten en bewijzen om een geldige reden niet kon aanvoeren of overleggen vóór die kennisgeving – volstaat het op te merken dat deze partij geenszins stelt dat het in het hoofdgeding toepasselijke rechtskader wordt aangetast.
- 41 In de tweede plaats staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of het gelijkwaardigheidsbeginsel, dat vereist dat de nationale procedurele bepalingen betreffende de btw-vrijstelling voor intracommunautaire goederenleveringen niet ongunstiger zijn dan de bepalingen die voor soortgelijke onder het nationale recht vallende situaties gelden, in casu in acht is genomen (zie naar analogie arrest van 9 september 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 42 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 131 en artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid, aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling die verbiedt om tijdens de administratieve procedure die tot de vaststelling van de naheffingsaanslag heeft geleid – in het bijzonder na de belastingcontrole maar voor de vaststelling van die aanslag – nieuwe bewijzen aan te voeren en te aanvaarden, die aantonen dat aan de materiële vereisten van artikel 138, lid 1, van deze richtlijn is voldaan, voor zover de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid worden geëerbiedigd.

Kosten

- 43 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 (Tiende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 131 en artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid,

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij niet in de weg staan aan een nationale regeling die verbiedt om tijdens de administratieve procedure die tot de vaststelling van de naheffingsaanslag heeft geleid – in het bijzonder na de belastingcontrole maar voor de vaststelling van die aanslag – nieuwe bewijzen aan te voeren en te aanvaarden, die aantonen dat aan de materiële vereisten van artikel 138, lid 1, van deze richtlijn is voldaan, voor zover de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid worden geëerbiedigd.

ondertekeningen