



Datum van inontvangstneming : 24/12/2021

Verzoek om een prejudiciële beslissing – Zaak C-664/21**Prejudiciële verwijzing****Datum van indiening:**

5 november 2021

Verwijzende rechter:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

13 oktober 2021

Verzoekende partij:

NEC PLUS ULTRA COSMETICS AG

Verwerende partij:

Republiek Slovenië

[omissis] VERZOEK**OM EEN PREJUDICIËLE BESLISSING**

Bij de Vrhovno sodišče Republike Slovenije (hoogste rechterlijke instantie, Slovenië) is een herzieningsprocedure aanhangig in het administratiefrechtelijke geding tussen verzoekster, **NEC PLUS ULTRA COSMETICS AG**, [omissis] Zwitserland, [omissis] en verweerster, de **Republiek Slovenië**, vertegenwoordigd door het Ministrstvo za finance (ministerie van Financiën), [omissis] op het gebied van belasting over de toegevoegde waarde.

Gezien de voor hem gerezen vragen over de uitlegging van het recht van de Unie, heeft de Vrhovno sodišče Republike Slovenije [omissis], bij beslissing [omissis] van 13 oktober 2021 besloten het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 VWEU om een prejudiciële beslissing te verzoeken, en de behandeling van de zaak geschorst.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster, die in Zwitserland is gevestigd, heeft goederen (cosmetica) geleverd aan een in Kroatië gevestigde afnemer en, in één geval, aan een in Roemenië

gevestigde afnemer. Zij heeft verklaard dat de Kroatische afnemer, of een derde voor rekening van die afnemer, de goederen heeft afgehaald bij een in Slovenië gelegen opslagplaats (EXW – af fabriek) en vanuit Slovenië naar een andere lidstaat heeft vervoerd. Met betrekking tot die leveringen heeft verzoekster verzocht om vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die geldt voor leveringen van goederen binnen de Europese Unie (hierna: „EU”) als bedoeld in de op dat moment geldende versie van artikel 46, punt 1, van de Zakon o davku na dodano vrednost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDV-1”).

Procedure voor de belastingautoriteiten

- 2 De Finančna uprava Republike Slovenije (belastingdienst van de Republiek Slovenië; hierna: „belastingautoriteit in eerste aanleg”) heeft bij verzoekster, in het kader van een btw-controle voor het jaar 2017, de bewijsstukken en de documenten betreffende leveringen van goederen en diensten in andere lidstaten van de EU gecontroleerd. Bij besluit van 14 februari 2019 heeft die belastingautoriteit verzoekster gevraagd om alle documentatie met betrekking tot de betrokken leveringen over te leggen.
- 3 In navolging van dit verzoek heeft verzoekster de facturen en de kopieën van de vrachtbrieven (hierna: „CMR”) overgelegd, waarmee zij heeft aangetoond dat de goederen (vanuit Slovenië) naar een andere lidstaat zijn vervoerd. Zij heeft destijds evenwel niet de leveringsbonnen of andere in de CMR 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.
- 4 Op 1 april 2019 heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg het proces-verbaal van de btw-controle (hierna: „proces-verbaal”) opgesteld en aan verzoekster betekend. Verzoekster heeft binnen de gestelde termijn kopieën van prijsopgaven en leveringsbonnen bij haar opmerkingen over het proces-verbaal gevoegd waarmee (aanvullend) bewijs werd geleverd dat de betrokken goederen aan een andere lidstaat waren geleverd. Als reden voor de tardieve indiening voerde zij aan dat haar kantoor in Hamburg, dat verantwoordelijk was voor de leveringen aan Kroatië en zijn activiteiten in augustus 2018 heeft stopgezet, haar niet alle documentatie tijdig had bezorgd.
- 5 Op 30 mei 2019 heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg een besluit vastgesteld waarbij zij aan verzoekster een naheffingsaanslag heeft opgelegd voor het hogere bedrag dat als btw verschuldigd is voor het jaar 2017, en haar heeft gelast het betrokken bedrag te betalen. In de motivering van haar besluit heeft deze autoriteit verklaard dat verzoekster met de facturen en CMR niet had aangetoond dat de goederen daadwerkelijk naar een andere lidstaat waren vervoerd. Bijgevolg was volgens haar niet voldaan aan de in artikel 46 van ZDDV-1 en artikel 79 van de Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (uitvoeringsregeling van de wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „PZDDV-1”) gestelde

voorwaarden voor vrijstelling van btw voor goederenleveringen binnen de EU. In haar besluit heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg geen rekening gehouden met de bewijsstukken (prijsopgaven en leveringsbonnen) die na de opstelling van het proces-verbaal zijn overgelegd. Volgens haar heeft verzoekster deze stukken zonder geldige reden tardief ingediend in de zin van artikel 140, lid 2, van de Zakon o davčnem postopku (wet op de fiscale procedure; hierna: „ZDavP-2”). De belastingautoriteit in eerste aanleg was namelijk van oordeel dat de redenen voor de tardieve indiening van de stukken die verzoekster bij haar opmerkingen over de naheffingsaanslag heeft verstrekt, louter een aanwijzing zijn van haar onregelmatige bedrijfsvoering.

- 6 Bij besluit van het ministerie van Financiën, als belastingautoriteit in tweede aanleg, is het bezwaar van verzoekster afgewezen. In dat besluit heeft het ministerie van Financiën het standpunt van de belastingautoriteit in eerste aanleg over de tardief ingediende bewijsstukken bevestigd, en daarnaast geoordeeld dat ook uit de afzonderlijke bewijsstukken die voor het eerst (a posteriori) samen met het bezwaar waren ingediend, niet bleek dat de goederen vanuit Slovenië naar het buitenland waren vervoerd.

Administratiefrechtelijke procedure

- 7 Verzoekster heeft beroep in rechte ingesteld tegen de door de autoriteit in eerste aanleg opgelegde naheffingsaanslag, dat door de Upravno sodišče (bestuursrechter in eerste aanleg, Slovenië) is verworpen op gronden die in essentie identiek zijn aan die in de besluiten van de belastingautoriteiten. Die rechter heeft dus de beoordeling van de belastingautoriteiten bevestigd dat verzoekster geen geloofwaardig bewijs had verstrekt waaruit bleek dat de betrokken goederen naar een andere lidstaat waren vervoerd. Wat de a posteriori ingediende bewijsstukken betreft, was (ook) de Upravno sodišče van oordeel dat de door verzoekster in haar opmerkingen over het proces-verbaal aangevoerde reden voor de tardieve indiening van de stukken niet kan worden aangemerkt als een geldige reden in de zin van artikel 140, lid 2, van ZDavP-2. Ook had verzoekster die reden volgens hem niet aangetoond. Daarnaast onderschreef deze rechter de beoordeling van de bewijsstukken die de belastingautoriteit bij de vaststelling van het besluit op het bezwaar had verricht.
- 8 Verzoekster heeft om toestemming verzocht om beroep tot herziening in te stellen tegen het vonnis van de Upravno sodišče. Dit verzoek is gedeeltelijk ingewilligd door de Vrhovno sodišče, die bij beslissing [*omissis*] van 18 november 2020 toestemming voor beroep tot herziening heeft verleend, ook, onder andere, met het oog op de beantwoording van de belangrijke rechtsvraag of het verval van het recht om in belastingprocedures bewijsstukken over te leggen na de kennisgeving van het proces-verbaal van de belastingcontrole (artikel 140, lid 2, van ZDavP-2), voorrang kan hebben op het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel.
- 9 Op die grond heeft verzoekster beroep tot herziening ingediend. In dat beroep heeft verzoekster, onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van de

Europese Unie (hierna: „Hof”) van 27 september 2007, ██████ (C-146/05, EU:C:2007:549), aangevoerd dat het beginsel dat het genoemde recht vervalt geen voorrang kan hebben op het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel. Volgens haar moet in situaties als de onderhavige, overeenkomstig de praktijk van het Hof, worden beoordeeld of de bewijsstukken dermate laat zijn ingediend dat daardoor belastinginkomsten worden misgelopen of de inning van btw in gevaar komt, en of er eventueel sprake is van btw-fraude.

- 10 Aangezien een juiste uitlegging van het Unierecht noodzakelijk is om te beoordelen of de door de btw-richtlijn ingevoerde regeling zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling volgens welke het belastingplichtigen in het kader van een belastingcontrole niet is toegestaan om (zonder geldige reden) nieuwe bewijsstukken over te leggen bij hun opmerkingen over het proces-verbaal van de controle (zijnde een tussentijdse procedurele handeling), dat wil zeggen, voordat de belastingautoriteit in eerste aanleg een besluit heeft genomen, moet de Vrhovno sodišče, in zijn hoedanigheid van hoogste rechterlijke instantie van de Republiek Slovenië, een prejudiciële vraag aan het Hof voorleggen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 11 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 (hierna: „btw-richtlijn”) 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.”

- 12 Artikel 131 van de btw-richtlijn bepaalt:

„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.

Nationaal recht

- 13 Artikel 46, lid 1, ZDDV-1, luidde, in de destijds geldende versie, als volgt:

„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.”

14 Artikel 138 ZDDV-1 bepaalt:

„De vaststelling en de betaling van de btw worden gecontroleerd door de belastingdienst, overeenkomstig de wet betreffende de fiscale procedure en de wet betreffende de belastingadministratie.”

15 Artikel 140 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 belastingschuldige erop gewezen dat nieuwe feiten en bewijsstukken 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 bewijsstukken aanbieden, maar moet hij geldige redenen aanvoeren waarom hij deze feiten en bewijsstukken 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 bewijsstukken worden uitsluitend in aanmerking genomen indien zij vóór de kennisgeving van het proces-verbaal reeds bestonden en de belastingplichtige deze feiten en bewijsstukken 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.”

16 Artikel 141, lid 1, ZDavP-2 bepaalt het volgende:

„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.”

- 17 Artikel 238, lid 3, ZUP (Zakon o splošnem upravnem postopku - wet inzake het administratief procesrecht) luidt als volgt:

„In zijn bezwaar kan de verzoeker nieuwe feiten en nieuwe bewijsstukken aanvoeren, maar dient hij te motiveren waarom hij die feiten en bewijsstukken niet reeds in eerste aanleg heeft aangevoerd. Nieuwe feiten en nieuwe bewijsstukken 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.”

- 18 Artikel 52 ZUS-1 (Zakon o upravnem sporu - wet op de administratieve rechtspraak) bepaalt het volgende:

„In het verzoekschrift kan de verzoeker nieuwe feiten en bewijsstukken aanvoeren, maar hij dient te motiveren waarom hij die feiten en bewijsstukken niet reeds heeft aangevoerd tijdens de procedure voor de vaststelling van de administratieve handeling. Nieuwe feiten en nieuwe bewijsstukken 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 bewijsstukken om een geldige reden niet heeft kunnen aanvoeren of overleggen tijdens de procedure tot vaststelling van de administratieve handeling.”

Vragen over het Unierecht

- 19 Bij artikel 46, lid 1, ZDDV-1 is artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn in Sloveens recht omgezet, waarin is bepaald dat de lidstaten vrijstelling moeten verlenen voor levering van goederen binnen de EU.
- 20 Het Hof heeft reeds gepreciseerd¹ dat die vrijstelling – als afwijking van het fundamentele beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, volgens hetwelk bij elke transactie inzake productie of distributie btw is verschuldigd – gebaseerd is op de overgangsregeling voor de btw die van toepassing is op de intracommunautaire handel, binnen het kader van welke regeling de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten berust op het beginsel dat de belastingopbrengst toekomt aan de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt. Zo kan met het vrijstellen van een intracommunautaire levering in de lidstaat van aanvang van de intracommunautaire verzending of het intracommunautair vervoer van goederen, waarmee een intracommunautaire verwerving die wordt belast in de lidstaat van aankomst van voornoemde verzending of voornoemd vervoer correspondeert, dubbele belasting en dus

¹ Zie bijvoorbeeld arrest ██████ reeds aangehaald, punt 22.

schending van het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit – worden vermeden.²

- 21 De rechtspraak van het Hof waarin is gepreciseerd wie dient aan te tonen dat aan de voorwaarden voor btw-vrijstelling is voldaan en wat moet worden aangetoond, is duidelijk. Een goederenlevering binnen de Unie wordt eerst vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier (verkoper) heeft aangetoond dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten.³
- 22 De btw-richtlijn specificeert niet tot wanneer de leverancier (verkoper) in het kader van een administratieve (of gerechtelijke) procedure bewijsstukken kan overleggen waaruit blijkt dat is voldaan aan de (materiële) voorwaarden om in aanmerking te komen voor de in artikel 138, lid 1, van die richtlijn bedoelde btw-vrijstelling. Artikel 131 van de richtlijn bepaalt slechts dat de in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen van toepassing zijn onder de door de lidstaten vastgestelde voorwaarden.
- 23 Het Hof heeft meerdere malen geoordeeld dat de maatregelen die de lidstaten kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder mogen gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is. Deze maatregelen mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend, dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw.⁴ Daarnaast heeft het Hof in het arrest ██████ – waarnaar verzoekster verwijst – gepreciseerd dat volgens vaste rechtspraak het beginsel van neutraliteit vereist dat wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, de btw-vrijstelling wordt verleend, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet voldoen aan bepaalde formele vereisten. Daarnaast heeft het Hof verklaard dat dit slechts anders zou zijn wanneer de schending van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou hebben verhinderd.⁵
- 24 Volgens de Vrhovno sodišče betreft de zaak in het hoofdgeding geen situatie waarin wel is voldaan aan de materiële voorwaarden voor btw-vrijstelling, maar niet aan de procedurele (zoals in de zaak ██████ maar gaat het daarin, zoals gezegd, om de vraag tot op welk tijdstip in de procedure voor de belastingautoriteit in eerste aanleg – dus nog vóór de vaststelling van de naheffingsaanslag – bewijs kan worden geleverd dat is voldaan aan de materiële voorwaarden voor btw-vrijstelling. Mogelijk gaat het om een situatie waarin

² Zie in die zin arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punten 24 en 25.

³ Zie bijvoorbeeld arrest Teleos, punt 42.

⁴ Zie bijvoorbeeld arrest ██████ punt 26.

⁵ Ibidem, punt 31.

wegens niet-naleving van een vormvoorschrift niet kon worden vastgesteld of aan de inhoudelijke vereisten voor btw-vrijstelling is voldaan.

- 25 Een vergelijkbare vraag⁶ heeft het Hof reeds behandeld in het arrest van 9 september 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723). In dat arrest verwijst het Hof ook naar vaste rechtspraak volgens welke het fundamentele beginsel van btw-neutraliteit 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. Daarbij heeft het Hof ook in deze zaak benadrukt dat dit anders zou zijn wanneer de schending van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou hebben verhinderd.⁷ Het Hof heeft evenwel opgemerkt dat het in het hoofdgeding in die zaak (die gelijkenis vertoont met de onderhavige zaak) niet gaat om 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 om de uiterste datum waarop dat bewijs kan worden geleverd.⁸
- 26 In dit verband heeft het Hof in het genoemde arrest gepreciseerd dat de invoering van nationale maatregelen die uitsluiten dat rekening wordt gehouden met bewijzen die zijn overgelegd nadat het besluit tot afwijzing van een verzoek om teruggaaf is genomen, niet wordt geregeld door 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 (hierna: „Achtste btw-richtlijn”). Een dergelijke maatregel valt bijgevolg, krachtens het beginsel van de procedurele autonomie van elke lidstaat, onder de interne rechtsorde van elke lidstaat. Volgens het Hof mag een dergelijke maatregel evenwel 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)⁹. Wat in dit verband het doeltreffendheidsbeginsel betreft, heeft het Hof meerdere malen benadrukt dat volgens vaste rechtspraak de mogelijkheid om zonder enige tijdsbeperking een verzoek om teruggaaf van een btw-overschot in te dienen, haaks staat op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een

⁶ Dit betrof de vraag of 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 (punt 38 van het arrest).

⁷ Zie punt 53 van het arrest.

⁸ Zie punt 56 van het arrest.

⁹ Zie punt 59 van het arrest.

belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de fiscus, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft.¹⁰

- 27 Gelet op een en ander heeft het Hof in het betreffende arrest 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 belasting op de toegevoegde waarde 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.
- 28 Uit het voorgaande zou kunnen worden afgeleid dat de vraag die in de onderhavige zaak aan de orde is, reeds is beantwoord (*acte éclairé*). De Vrhovno sodišče constateert evenwel dat de feitelijke en juridische omstandigheden van zaak C-294/20 inhoudelijk niet vergelijkbaar zijn met die van de onderhavige zaak.
- 29 In zaak C-294/20 ging het namelijk om de vraag of al dan niet rekening moet worden gehouden met nieuwe bewijsstukken die worden overgelegd tijdens de administratieve procedure waarin een bezwaar wordt onderzocht¹¹ en, daarna, in het kader van de gerechtelijke procedure, dat wil zeggen nadat de belastingautoriteit in eerste aanleg een beslissing heeft genomen. In de onderhavige zaak is daarentegen de vraag aan de orde of al dan niet rekening moet worden gehouden met nieuwe bewijsstukken die zijn overgelegd in het kader van de opmerkingen over het proces-verbaal, dat wil zeggen nog tijdens de administratieve procedure in eerste aanleg, ofwel voordat de belastingautoriteit in eerste aanleg een beslissing heeft genomen. De procedure van de

¹⁰ Zie punt 60 van het arrest.

¹¹ In dit verband moet erop worden gewezen dat de mogelijkheid voor de verzoekster in zaak C-294/20 om bewijs te overleggen uitsluitend was uitgesloten in het kader van het administratief hoger beroep dat zij had ingesteld tegen het besluit van de Spaanse belastingdienst van 1 februari 2010 waarbij het bezwaar was afgewezen dat was ingesteld tegen het besluit van de Spaanse belastingdienst van 18 februari 2009 tot afwijzing van het verzoek om teruggaaf van de btw, dat wil zeggen uitsluitend in het kader van de administratiefrechtelijke procedure waarin de klacht werd onderzocht voor het Tribunal Económico-Administrativo Central (centrale rechter in economische en bestuurszaken), en vervolgens in de gerechtelijke procedure voor de Audiencia Nacional (nationaal Hof), maar niet in kader van het administratief beroep tegen het besluit van de Spaanse belastingdienst van 18 februari 2009 tot afwijzing van het verzoek om teruggaaf van de btw, op welk beroep de Spaanse belastingdienst bij besluit van 1 februari 2010 een beslissing heeft genomen, en die uitsluiting gold hoe dan ook niet vóór de vaststelling van het besluit van 18 februari 2009.

belastingcontrole wordt immers (los van artikel 140, lid 1, eerste volzin, ZDavP-2) niet afgesloten met de opstelling van een proces-verbaal (en de indiening van opmerkingen daarover), maar uitsluitend met een naheffingsaanslag (artikel 141, lid 1, ZDavP-2). Het in artikel 140 ZDavP-2 bedoelde proces-verbaal, dat in de procedure slechts een tussenhandeling vormt, heeft dus uitsluitend tot doel ervoor te zorgen dat de belastingplichtige (in beginsel pas op dat tijdstip) in kennis wordt gesteld van de resultaten die de bewijsprocedure tot dan toe heeft opgeleverd (dat wil zeggen betreffende de door de belastingdienst vastgestelde feitelijke situatie, die alle voor de beslissing relevante feiten en omstandigheden omvat) en opmerkingen over dat proces-verbaal indient. Indien de belastingplichtige in zijn opmerkingen over het proces-verbaal nieuw bewijs aanvoert waarmee hij de vastgestelde feiten betwist, dient hij te motiveren waarom hij dat bewijs niet heeft overgelegd voordat het proces-verbaal werd opgesteld, en worden de nieuwe feiten en bewijsstukken uitsluitend in aanmerking genomen indien zij reeds bestonden voordat het proces-verbaal werd opgesteld en de belastingplichtige deze feiten en omstandigheden om geldige redenen niet heeft kunnen aanvoeren of overleggen voordat het proces-verbaal werd opgesteld.

- 30 Voorts heeft het Hof in zaak C-294/20 het neutraliteitsbeginsel uitgelegd met betrekking tot het recht op aftrek van btw en de Achtste btw-richtlijn, die vervolgens is ingetrokken bij richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn. Volgens artikel 4 daarvan is de richtlijn daarentegen niet van toepassing op btw-bedragen die in rekening zijn gebracht voor leveringen van goederen die zijn vrijgesteld of kunnen worden vrijgesteld op grond van artikel 138 van de btw-richtlijn.
- 31 In het licht van de door het Hof ingenomen standpunten vraagt de Vrhovno sodišče zich derhalve, onder verwijzing naar de omstandigheden van de onderhavige zaak, af of de overwegingen in zaak C-294/20 ook van toepassing kunnen zijn op een zaak als de onderhavige.
- 32 Gezien het feit dat de uitlegging van het begrip „geldige redenen”¹² afhangt van de omstandigheden van het concrete geval, en dat het Hof reeds heeft geoordeeld (overigens in verband met de uitlegging van de Achtste btw-richtlijn) dat de bepalingen van deze richtlijn de lidstaten niet beletten om nieuwe bewijsstukken te aanvaarden nadat de naheffingsaanslag is vastgesteld¹³, vraagt de Vrhovno sodišče zich af of het verbod om op een bepaald tijdstip nieuwe feiten aan te voeren en nieuwe bewijsstukken te overleggen (zoals in de onderhavige zaak) als

¹² Volgens de huidige stand van de Sloveense rechtspraak dient de belastingplichtige te bewijzen dat hij buiten zijn schuld geen (nieuwe) feiten en bewijzen heeft kunnen aandragen voordat het proces-verbaal werd vastgesteld.

¹³ Zie punt 58 van het arrest GE Auto Service Leasing.

zodanig – en dus afgezien van de mogelijkheid om dit verbod gedeeltelijk te „omzeilen” op grond van de voormelde geldige redenen – verenigbaar is met het bij de Achtste btw-richtlijn ingevoerde stelsel, en meer in het bijzonder met de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en evenredigheid.

- 33 Enerzijds komt het verbod om nieuwe feiten en bewijsstukken aan te voeren (en over te leggen) ten goede aan de proceseconomie en de doelmatigheid van de belastingcontrole, maar anderzijds zou dit verbod het buitensporig moeilijk (kunnen) maken om de door het Unierecht verleende rechten uit te oefenen, aangezien de belastingplichtige daardoor, nog vóór de vaststelling van de naheffingsaanslag, wordt beperkt in de mogelijkheid aan te tonen dat hij voldoet aan de materiële voorwaarden voor btw-vrijstelling.
- 34 Dat een dergelijk verbod het belastingplichtigen buitensporig moeilijk kan maken om hun rechten uit te oefenen, kan naar analogie worden afgeleid uit de rechtspraak van het Hof, dat met betrekking tot correcties van facturen op grond waarvan belastingplichtigen hun recht op btw-aftrek uitoefenen, onderscheid maakt naargelang de gecorrigeerde factuur bij de belastingdienst is ingediend *voordat* dan wel *nadat* de naheffingsaanslag is opgelegd. In het eerste geval kan dit recht, wanneer is voldaan aan alle materiële voorwaarden voor het recht op btw-aftrek en de belastingplichtige de betrokken autoriteit een gecorrigeerde factuur heeft bezorgd voordat deze autoriteit een beslissing neemt, de belastingplichtige in beginsel niet worden geweigerd op grond dat de oorspronkelijke factuur een fout bevatte.¹⁴ In het tweede geval heeft het Hof daarentegen geoordeeld dat de bepalingen van de Zesde richtlijn 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 (richtlijn 77/388/EEG), zoals gewijzigd bij richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994, zich *niet* verzetten tegen een nationale regeling volgens welke belastingplichtige dienstontvangers het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde kan worden geweigerd wanneer zij in het bezit zijn van onvolledige facturen, ook al worden die facturen, *nadat* de beslissing tot weigering van aftrek is genomen, vervolledigd 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.¹⁵
- 35 Bovendien wordt volgens de Vrhovno sodišče het rechtszekerheidsbeginsel (dat volgens de rechtspraak van het Hof voortvloeit uit de noodzaak dat de fiscale positie van de belastingplichtige, wat zijn rechten en verplichtingen jegens de belastingdienst betreft, niet gedurende onbepaalde tijd ter discussie kan worden gesteld) in deze procedure reeds beschermd door de termijnen voor het instellen van beroep (nadat de naheffingsvordering is opgelegd), alsook door het verbod om

¹⁴ Zie arrest van 8 mei 2013, Petroma Transports e.a., C-271/12, EU:C:2013:297, punt 34.

¹⁵ Zie arrest Petroma Transports, punt 35.

daarna feiten en bewijsstukken aan te voeren in administratief beroep (artikel 238, lid 3, ZUP) en in de administratieve gerechtelijke procedure (artikel 52 ZUS-1). Bovendien heeft het Hof van Justitie, zoals gezegd, in het arrest GE auto Service Leasing verklaard dat een dergelijk verbod om nieuwe feiten aan te voeren (in deze fasen van de procedure) op zich niet in strijd is met het beginsel van de fiscale neutraliteit van de btw.

Prejudiciële vraag:

- 36 In het licht van het bovenstaande besluit de Vrhovno sodišče om de volgende prejudiciële vraag aan het Hof voor te leggen:

„Staan de bepalingen van de btw-richtlijn, en met name artikel 131 en artikel 138, lid 1, daarvan, en de beginselen van Unierecht, met name de beginselen van fiscale [*omissis*] 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 bewijsstukken aan te voeren en te aanvaarden waarmee kan worden aangetoond dat is voldaan aan de materiële vereisten van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn?”

[*omissis*]