



Datum van
inontvangstneming

:

17/01/2025

Zaak C-828/24**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

4 december 2024

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (Tsjechië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

26 november 2024

Verzoekende partij:

Erdrich Umformtechnik GmbH

Verwerende partij:

Odvolací finanční ředitelství

BESLISSING

De Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië; hierna: „NSS”), [OMISSIS] heeft in de zaak van verzoekster **Erdrich Umformtechnik GmbH** [OMISSIS] tegen verweerder, de **Odvolací finanční ředitelství** (kamer van beroep van de belastingdienst, Tsjechië), [OMISSIS] [betreffende het door verzoekster ingestelde beroep] tegen verweerdens besluiten van 21 oktober 2020 [OMISSIS], in de procedure inzake het door verzoekster ingestelde cassatieberoep tegen de uitspraak van de Městský soud v Praze (rechter in eerste aanleg Praag, Tsjechië; hierna: „MS”) van 11 april 2022, [OMISSIS]

beslist:**I.** Aan het Hof worden de volgende prejudiciële vragen **voorgelegd:**

1) Kan richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten aldus worden uitgelegd dat zij de bronstaat toestaat om krachtens een vrijstellingsbesluit overeenkomstig artikel 1, lid 12, van de genoemde richtlijn tevens vrijstelling te verlenen ten aanzien van een

tijdvak dat voorafgaat aan het tijdstip van verstrekking van het attest en de bewijsstukken waarom de bronstaat redelijkerwijs kan verzoeken of aan het tijdstip waarop het vrijstellingsbesluit is vastgesteld?

2) Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord: voorziet de richtlijn of een andere bepaling van het Unierecht rechtstreeks of indirect in

- a) **een termijn voor de verstrekking van het attest en de bewijsstukken waarom de bronstaat redelijkerwijs kan verzoeken voor de doeleinden van de vaststelling van een vrijstellingsbesluit overeenkomstig artikel 1, lid 12, van de richtlijn of**
- b) **een beperking van de duur van het tijdvak dat voorafgaat aan het tijdstip van verstrekking van het attest en de bewijsstukken waarom de bronstaat redelijkerwijs kan verzoeken, waarvoor een vrijstelling kan worden verleend?**

II. De cassatieprocedure wordt geschorst.

Motivering

I. Voorwerp van de zaak

[1] Verzoekster heeft voor de belastingtijdvakken die samenvallen met de kalenderjaren 2014, 2015, 2016, 2017 en 2018 verzocht om vrijstelling van belasting op inkomsten uit royalty's overeenkomstig § 38nb van de zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (wet nr. 586/1992 inzake de inkomstenbelasting; hierna: ook: „zdp”). Verweerder heeft haar vrijstelling verleend voor de belastingtijdvakken 2017 en 2018 en heeft haar verzoek voor het overige afgewezen. Zij heeft de vrijstelling namelijk aangevraagd op 5 juni 2019, zodat verweerder van mening was dat zij haar verzoek voor de belastingtijdvakken 2014, 2015 en 2016 na het verstrijken van de geldende termijn (te laat) heeft ingediend.

[2] Verzoekster heeft beroep tegen verweerders besluit ingesteld, maar dat beroep is door de MS afgewezen op grond dat verweerder bij de behandeling van haar verzoeken naar behoren een termijn van twee jaar heeft toegepast. Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (hierna ook: „richtlijn”) is omgezet bij § 38nb zdp. Naar het oordeel van de MS is een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* een verzoek in de zin van artikel 1, lid 15, van de richtlijn en bevestigt een *besluit tot verlening van vrijstelling* van inkomsten uit royalty's op gezaghebbende wijze dat is voldaan aan de voorwaarden van § 38nb, lid 2, zdp of artikel 1, lid 13, gelezen in samenhang met artikel 3 van de richtlijn. Hoewel de zdp zelf niet voorziet in een termijn voor de indiening van een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit*, vloeit deze termijn volgens de MS voort uit artikel 1, lid 15, vierde volzin, van de richtlijn. Volgens deze bepaling bedraagt

de termijn voor het indienen van een verzoek ten minste twee jaar en gaat deze in op de datum waarop de royalty's zijn uitgekeerd. Deze bepaling van de richtlijn bepaalt geen specifieke termijn voor de indiening van een verzoek maar stelt een minimumnorm vast. De lidstaten hebben derhalve een zekere beoordelingsmarge bij het vaststellen van deze termijn in hun nationale wetgeving. Aangezien het nationale recht niet voorziet in een termijn krachtens artikel 1, lid 15, van de richtlijn, was de richtlijn overeenkomstig de rechtspraak van het Hof rechtstreeks van toepassing. Naar het oordeel van de MS bedraagt de termijn voor het indienen van een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* derhalve twee jaar.

[3] De NSS heeft al eerder geoordeeld dat artikel 1, lid 15, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling van artikel 1, lid 13, en artikel 3 van de richtlijn, een termijn van twee jaar begint te lopen waarbinnen krachtens artikel 1, lid 12, van de richtlijn of § 38nb zdp om een passend besluit kan worden verzocht. Evenzo kan alleen om vrijstelling met terugwerkende kracht worden verzocht ten aanzien van een aldus vastgesteld tijdvak van twee jaar [uitspraak van de NSS van 4 januari 2018, nr. 3 Afs 250/2016 40, [OMISSIS] punt 25].

[4] Verzoekster heeft bij de NSS cassatieberoep tegen de uitspraak van de MS ingesteld. Zij is het er niet mee eens dat aan artikel 1, lid 15, van de richtlijn verticale rechtstreekse werking wordt toegekend. In haar geval is de genoemde bepaling, in strijd met de rechtspraak van het Hof, degressief en in haar nadeel toegepast (arrest van 26 februari 1986, Marshall/Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority, 152/84, EU:C:1986:84, punt 48). De toepassing van de termijn van twee jaar heeft tot gevolg dat verzoeksters *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* is afgewezen, zodat zij niet voor vrijstelling van belasting in aanmerking komt en haar belasting derhalve hoger zal zijn. Bovendien voldoet artikel 1, lid 15, van de richtlijn evenmin aan het vereiste van nauwkeurigheid en onvoorwaardelijkheid.

[5] Verzoekster is van mening dat de MS en de bestuurlijke autoriteiten geen onderscheid maken tussen de verschillende begrippen van de richtlijn en de zdp en dat zij deze begrippen met elkaar verwarren. Noch in de zdp noch in de richtlijn wordt een termijn vastgesteld waarbinnen de in artikel 1, lid 13, van de richtlijn bedoelde feiten moeten worden uiteengezet, en evenmin wordt in deze rechtshandelingen een termijn vastgesteld ter zake van de indiening van een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* overeenkomstig artikel 38nb, lid 1, zdp. De termijn van artikel 1, lid 15, van de richtlijn is de minimumtermijn voor de teruggaaf van reeds geïnde belasting en niet voor de indiening van een verzoek in de zin van artikel 1, leden 12 en 13, van de richtlijn.

[6] Een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* overeenkomstig § 38nb zdp is een verzoek in de zin van artikel 1, leden 11 tot en met 13, van de richtlijn. Verzoekster heeft betoogd dat een *verzoek om teruggaaf* in de zin van artikel 1, lid 15, van de richtlijn naar nationaal recht een belastingaangifte is. Volgens verzoekster komt dat tevens overeen met de bewoordingen van artikel 1,

lid 15, van de richtlijn, waarin is bepaald dat de minimumtermijn wordt berekend vanaf de datum waarop de royalty's zijn uitgekeerd en niet vanaf de datum waarop daadwerkelijk is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling. Deze bepaling kan derhalve niet worden toegepast in een situatie waarin de belasting nog niet is geïnd, aangezien in dat geval nog geen teruggaaf kan geschieden.

[7] Volgens verzoekster voorziet het nationale recht in eigen termijnen voor de teruggaaf van geïnde belasting, namelijk in de termijn voor de vaststelling van de belasting als bedoeld in artikel 148 en de termijn voor de betaling van belasting als bedoeld in artikel 160 van de zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (wet nr. 280/2009 inzake de belastingprocedure). Van een reden om rechtstreekse werking aan de richtlijn toe te kennen is derhalve geen sprake. Overeenkomstig de wet op de belastingprocedure is een *verzoek om teruggaaf van geïnde belasting* een belastingaangifte in de zin van § 139, lid 1, en § 143, lid 1, van de wet op de belastingprocedure.

II. Toepasselijke bepalingen van Unierecht en nationaal recht

[8] Artikel 1 van richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (onderstreping door de NSS):

11. De bronstaat kan eisen dat op het tijdstip van uitbetaling van de interest of royalty's door middel van een attest wordt aangetoond dat de voorwaarden van dit artikel en van artikel 3 vervuld zijn. Indien op het tijdstip van uitbetaling niet is aangetoond dat de voorwaarden van dit artikel vervuld zijn, staat het de lidstaat vrij inhouding van bronbelasting op te leggen.

12. De bronstaat mag aan vrijstelling uit hoofde van deze richtlijn de voorwaarde verbinden dat hij ingevolge een attest dat de voorwaarden van dit artikel en van artikel 3 zijn vervuld, een besluit heeft genomen op grond waarvan op dat ogenblik vrijstelling kan worden verleend. Het vrijstellingsbesluit moet uiterlijk drie maanden na de afgifte van het attest en de verstrekking van de bewijsstukken waarom de bronstaat redelijkerwijze kan verzoeken, worden genomen en heeft vervolgens een geldigheidsduur van ten minste een jaar.

13. Voor de toepassing van de leden 11 en 12 heeft het attest voor elke overeenkomst die aan de uitkering ten grondslag ligt, een geldigheidsduur van ten minste een jaar tot ten hoogste drie jaar vanaf de datum van afgifte; het behelst de volgende gegevens:

a) een bewijs van de fiscale woonplaats van de ontvangende onderneming en, in voorkomend geval, van het bestaan van een vaste inrichting, afgegeven door de belastingautoriteit van de lidstaat waar

de ontvangende onderneming haar fiscale woonplaats heeft of waar de vaste inrichting gelegen is;

b) een verklaring dat de ontvangende onderneming de uiteindelijk gerechtigde is zoals bedoeld in lid 4, dan wel dat de voorwaarden van lid 5 vervuld zijn indien de ontvanger van de uitkering een vaste inrichting is;

c) een verklaring dat de voorwaarden van artikel 3, onder a), punt iii), voor de ontvangende onderneming vervuld zijn;

d) een verklaring dat de ontvangende onderneming houdster is van een minimumdeelneming dan wel van een minimumpercentage van de stemrechten overeenkomstig artikel 3, onder b);

e) de vermelding hoelang die deelneming of stemrechten bestaan.

Daarnaast kunnen de lidstaten verzoeken om de rechtsgrond voor de uitkering uit hoofde van de overeenkomst (bijvoorbeeld de lenings- of licentieovereenkomst).

[...]

15. Indien de uitbetalende onderneming of vaste inrichting bronbelasting waarvoor op grond van dit artikel vrijstelling moet worden verleend, heeft ingehouden, kan een vordering tot teruggave van die bronbelasting worden ingesteld. De lidstaat kan de in lid 13 genoemde gegevens opeisen. Het verzoek om teruggave moet binnen de gestelde termijn worden ingediend. Die termijn bedraagt ten minste twee jaar en gaat in op de datum waarop de interest of royalty's uitgekeerd zijn.

[9] In het kader van het nationale recht wordt deze kwestie behandeld in § 19 en § 38nb zdp:

§ 19

Belastingvrijstellingen

(1) *Zijn van de belasting vrijgesteld:*

[...]

zj) royalty's die door een handelsvennootschap met fiscale woonplaats in een andere Unielidstaat dan Tsjechië zijn geïnd van een

1. een handelsvennootschap die voor belastingdoeleinden is gevestigd in Tsjechië, of

2. een in Tsjechië gevestigde vaste inrichting van een handelsvennootschap met fiscale woonplaats in een andere Unielidstaat dan Tsjechië,

[...]

(5) **De in lid 1, onder zj) en zk), bedoelde vrijstelling kan worden toegepast, indien**

1. de betaler van de interest op een schuldinstrument of royalty's en de ontvanger van dergelijke interest personen zijn die gedurende minstens 24 opeenvolgende maanden rechtstreekse kapitaalbanden met elkaar hebben gehad en

2. de ontvanger van de genoemde interest de uiteindelijk gerechtigde ervan is en

3. de interest op een schuldinstrument of royalty's niet kunnen worden toegerekend aan een vaste inrichting die gevestigd is op het grondgebied van Tsjechië of van een land dat geen lidstaat van de Europese Unie, geen staat van de Europese Economische Ruimte en niet de Zwitserse Bondsstaat is, en

4. een in artikel 38nb bedoeld besluit is vastgesteld ten aanzien van de ontvanger van de genoemde interest.

Vrijstelling kan ook worden toegepast voordat is voldaan aan de in punt 1 genoemde voorwaarde, maar aan die voorwaarde moet later worden voldaan. Als die voorwaarde niet wordt vervuld, is lid 4 van overeenkomstige toepassing op de procedure.

§ 38nb

Vrijstellingsbesluit ten aanzien van inkomsten uit royalty's en interest op een schuldinstrument

(1) **Een belastingplichtige die voldoet aan de voorwaarden voor vrijstelling van § 19, lid 1, onder zj) en zk), verzoekt de territoriaal bevoegde belastingautoriteit om vaststelling van een besluit tot vrijstelling van inkomsten uit royalty's en interest op een schuldinstrument. Het verzoek kan ook worden ingediend via de betaler van de belasting, maar het besluit wordt in ieder geval vastgesteld door de autoriteit die territoriaal bevoegd is voor de belastingplichtige.**

(2) De gegevens die in het verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit moeten worden opgenomen zijn:

a) een door een buitenlandse belastingautoriteit afgegeven certificaat van fiscale woonplaats van de ontvanger van de royalty's of de interest op een financieel schuldinstrument,

b) informatie waaruit volgt dat de ontvanger van de royalty's of de interest op een schuldinstrument de uiteindelijk gerechtigde ervan is,

c) een attest van de buitenlandse belastingautoriteit waaruit volgt dat de ontvanger van de royalty's of de interest op een schuldinstrument onderworpen is aan een van de in de toepasselijke bepalingen van het Unierecht genoemde belastingen van gelijke of soortgelijke aard als de inkomstenbelasting [§ 19, lid 3, onder a), punt 3],

d) informatie waaruit volgt dat de ontvanger van royalty's of interest op een schuldinstrument een rechtsvorm heeft zoals gedefinieerd in de toepasselijke wetgeving van de Unie,

e) informatie waaruit volgt dat de ontvanger en de betaler van de royalty's of de interest op een schuldinstrument personen zijn die rechtstreekse kapitaalbanden met elkaar hebben alsook gedurende welke periode zij dergelijke banden met elkaar hebben gehad,

f) de rechtstitel op de uitkering van de royalty's of de interest.

(3) De informatie in het verzoek en de vereiste bewijsstukken moeten minstens één jaar geldig zijn en mogen niet ouder zijn dan 3 jaar. In het geval van een wijziging die mogelijkwijs van invloed is op de vervulling van de voorwaarden voor vrijstelling van § 19, lid 1, onder zj) en zk), is de belastingplichtige gehouden om de betaler van de belasting en de plaatselijk bevoegde belastingautoriteit onverwijld van die wijziging in kennis te stellen.

(4) Op verzoek, waarvan de vereiste gegevens worden uiteengezet in lid 2, is de belastingautoriteit gehouden om een vrijstellingsbesluit vast te stellen wanneer is voldaan aan de voorwaarden van § 19, lid 1, onder zj) en zk), en lid 5, en § 23, lid 7. De belastingautoriteit is gehouden om dat besluit vast te stellen binnen een termijn van drie maanden nadat de belastingplichtige alle informatie en bewijzen heeft verstrekt die nodig zijn om aan te tonen dat is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling. Het besluit is tevens bindend voor de betaler van de belasting.

III. Analyse van de prejudiciële vragen

Toelaatbaarheid van het verlenen van vrijstelling ten aanzien van een tijdvak dat voorafgaat aan het tijdstip van verstrekking van het attest en de vereiste bewijsstukken of aan het tijdstip waarop het vrijstellingsbesluit is vastgesteld

[10] Het Hof heeft zich nog niet uitgesproken over de problematiek die aan de prejudiciële vragen ten grondslag ligt.

[11] De eerste vraag luidt of op grond van een besluit dat is vastgesteld krachtens artikel 1, lid 12, van de richtlijn tevens vrijstelling van inkomstenbelasting kan worden verleend ten aanzien van een tijdvak dat voorafgaat aan het tijdstip van verstrekking van een attest en de vereiste bewijsstukken (of aan het tijdstip waarop een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* is ingediend overeenkomstig artikel 38nb zdp). In een dergelijk geval gaat het in feite om de bekrachtiging van een eerdere niet-inning van belasting, mits de belastingplichtige achteraf aantoont dat aan de voorwaarden voor vrijstelling is voldaan. Uit een louter tekstuele uitlegging van de Tsjechische taalversie van de richtlijn kan niet worden afgeleid dat de Uniewetgever de invoering van een dergelijke praktijk in de lidstaten heeft voorgeschreven of toegestaan. Hieruit kan evenwel niet worden afgeleid dat zij het bestaan van die praktijk heeft verboden. Bij de NSS is evenwel twijfel gerezen over de vraag of deze uitlegging toelaatbaar is. Hij baseert zijn twijfel op de volgende gronden.

[12] Ten eerste gaat de NSS ervan uit dat de richtlijn verschillende mogelijke procedures voor het verlenen van vrijstelling toestaat en dat de lidstaten bij de omzetting van de richtlijn een van deze procedures kunnen kiezen. In de Tsjechische wetgeving (§ 19, lid 5, punt 4, zdp) is gebruikgemaakt van de in artikel 1, lid 12, van de richtlijn geboden mogelijkheid en is de verlening van vrijstelling afhankelijk gesteld van een besluit dat wordt vastgesteld naar aanleiding van een verzoek waarin de aanvrager verklaart te hebben voldaan aan de voorwaarden van de artikelen 1 en 3 van de richtlijn (§ 38nb zdp). Het vaststellen van een dergelijk besluit is volgens de Tsjechische nationale wetgeving derhalve een noodzakelijke voorwaarde voor de verlening van vrijstelling. In landen die ervoor hebben gekozen om geen gebruik te maken van de mogelijkheid van artikel 1, lid 12, van de richtlijn kan de procedure van artikel 1, lid 11, worden toegepast, waarbij de belastingplichtigen op het tijdstip van uitkering van de royalty's met behulp van een attest aantonen dat zij hebben voldaan aan de in de richtlijn vastgestelde eisen.

[13] Bij een dergelijke opzet van de relevante bepalingen is bij de NSS twijfel gerezen over de vraag of het verlenen van vrijstelling ten aanzien van een tijdvak dat voorafgaat aan het tijdstip van verstrekking van het attest en de vereiste bewijsstukken (of aan het tijdstip waarop een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* is ingediend) dan wel aan het vaststellen van een vrijstellingsbesluit niet in strijd is met het doel en de strekking van de door artikel 1, lid 12, van de richtlijn aan de lidstaten geboden mogelijkheid. Het lijkt onlogisch dat het de bedoeling van de Uniewetgever is geweest om in artikel 1, lid 12, van de richtlijn te voorzien in de mogelijkheid om vrijstelling met terugwerkende kracht te verlenen, wanneer artikel 1, lid 15, blijkbaar tegelijkertijd toestaat om zonder tussenstappen te verzoeken om teruggaaf van belasting die in voorgaande boekjaren is geïnd. De wetgevende opzet van de richtlijn lijkt erop te wijzen dat het in artikel 1, lid 12, bedoelde besluit alleen tot doel heeft om ervoor

te zorgen dat een formele verklaring wordt afgegeven waaruit volgt dat is voldaan aan de criteria voor de verlening van vrijstelling in de toekomst.

[14] Naar het oordeel van de NSS is evenmin duidelijk of het *vrijstellingsbesluit* van artikel 1, lid 12, van de richtlijn moet worden opgevat als een materiële dan wel als een formele voorwaarde voor het verlenen van vrijstelling. Als het een materiële voorwaarde is, is het per definitie volledig uitgesloten dat vrijstelling wordt verleend ten aanzien van een tijdvak waarin nog geen besluit jegens de belastingplichtige is vastgesteld. Derhalve kan de eerste prejudiciële vraag mogelijksterwijs pas worden beantwoord wanneer de aard van het *vrijstellingsbesluit* is verduidelijkt.

[15] Ten tweede zijn de twijfels van de NSS met betrekking tot de toelaatbaarheid van het verlenen van vrijstelling ten aanzien van een tijdvak dat voorafgaat aan het tijdstip van verstrekking van het attest en de vereiste bewijsstukken (of aan het tijdstip waarop een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* is ingediend overeenkomstig artikel 38nb zdp) of, subsidiair, aan het vaststellen van een vrijstellingsbesluit, ingegeven door de discrepanties in de bewoordingen van de verschillende taalversies van de richtlijn. Zoals volgt uit vaste rechtspraak van het Hof vereist de uitlegging van de bepalingen van het Unierecht een vergelijking van de verschillende taalversies (arrest van 6 oktober 1982, CILFIT/Ministerie van Volksgezondheid, C-283/81, EU:C:1982:335, punt 18). In het geval van twijfel kan de tekst van een bepaling in geval van twijfel niet op zichzelf worden beschouwd maar moet deze worden uitgelegd en toegepast in het licht van de tekst in de andere officiële talen (arrest van 17 juni 1998, Mecklenburg, C-321/96, EU:C:1998:300, punt 29).

[16] De Tsjechische taalversie van artikel 1, lid 12, van de richtlijn bepaalt dat „*stát zdroje může podmínit osvobození od daně dle této směrnice rozhodnutím, jímž přizná osvobození od daně na základě osvědčení potvrzujícího splnění požadavků uvedených v tomto článku a v článku 3*”. Op basis van de gebruikte tijdsvorm kan niet worden vastgesteld of een *vrijstellingsbesluit* kan worden vastgesteld ten aanzien van een tijdvak dat voorafgaat aan de indiening van een verzoek om vaststelling van een dergelijk besluit dan wel of in het tijdvak waarvoor vrijstelling moet worden verleend reeds een vrijstellingsbesluit jegens de belastingplichtigen moet zijn vastgesteld alvorens het tijdvak is ingegaan. Van een soortgelijke dubbelzinnigheid is geen sprake in de andere taalversies. De NSS verwijst bijvoorbeeld naar de Engelse taalversie („*The source State may make it a condition for exemption under this Directive that **it has issued** a decision currently granting the exemption following an attestation certifying the fulfilment of the requirements laid down in this Article and in Article 3.*”), de Duitse taalversie („*Der Quellenstaat kann die Befreiung gemäß dieser Richtlinie davon abhängig machen, dass er aufgrund einer Bestätigung, wonach die in diesem Artikel und in Artikel 3 geforderten Voraussetzungen erfüllt sind, eine Entscheidung über die Gewährung der Befreiung **gefällt hat.***”), de Franse taalversie („*L’État membre d’origine peut subordonner l’exonération prévue par la présente directive au fait qu’il **a rendu** une décision qui accorde actuellement*

*l'exonération à la suite d'une attestation certifiant que les conditions exigées dans le présent article et l'article 3 sont remplies.”), de Spaanse taalversie („El Estado de origen podrá establecer como condición de exención en virtud de la presente Directiva **la previa adopción** por su parte de una decisión de exención que esté en vigor, consecutiva a la presentación de un certificado que atestigüe el cumplimiento de los requisitos previstos en el presente artículo y en el artículo 3.”) en de Slowaakse taalversie („Štát pôvodu môže ako podmienku pre oslobodenie od dane na základe tejto smernice stanoviť, že na základe potvrdenia dosvedčujúceho splnenie požiadaviek v tomto článku a v článku 3 **vydal rozhodnutie o oslobodení od dane.**”) [aanvullende onderstreping in alle citaten]. In het licht van deze taalversies kan eerder worden ingestemd met de tweede mogelijke uitlegging, namelijk dat het *vrijstellingsbesluit* een document is dat voor de doeleinden van het verlenen van vrijstelling van tevoren wordt afgegeven ten bewijze dat is voldaan aan de vastgestelde criteria en dat slechts effect sorteert in de toekomst. Vanuit het oogpunt van de tijdsvorm bestaat dezelfde onduidelijkheid als in de Tsjechische taalversie in het kader van de Italiaanse taalversie („Lo Stato d'origine può subordinare l'esenzione a norma della presente direttiva **all'emanazione di una decisione** con cui l'esenzione è concessa attualmente sulla scorta di un certificato che attesta il soddisfacimento dei requisiti previsti nel presente articolo e nell'articolo 3.”) alsook in de Poolse taalversie („Państwo źródła może uczynić warunkiem uzyskania zwolnienia na mocy niniejszej dyrektywy **wydanie** decyzji obecnie przyznającej zwolnienie w następstwie zaświadczenia potwierdzającego spełnienie wymagań ustanowionych w niniejszym artykule oraz w art. 3.”).*

[17] Behalve Tsjechië hebben slechts twee andere lidstaten ervoor gekozen om gebruik te maken van de mogelijkheid van artikel 1, lid 12, van de richtlijn. Het nationale recht van geen van deze lidstaten bevat bepalingen krachtens welke vrijstelling kan worden verleend ten aanzien van een tijdvak dat voorafgaat aan de verstrekking van het attest en de vereiste bewijsstukken van artikel 1, lid 12, van de richtlijn. Het Duitse nationale recht staat bijvoorbeeld niet eens impliciet toe dat een vrijstellingsattest met terugwerkende kracht wordt afgegeven [§ 50c, lid 2, vierde volzin, van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting): „Eine Freistellungsbescheinigung ist auf einen Zeitraum von höchstens drei Jahren frühestens ab dem Tag, an dem der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eingeht, zu befristen und von der Einhaltung der Voraussetzungen ihrer Erteilung während ihrer Geltung abhängig zu machen; sie kann mit weiteren Nebenbestimmungen gemäß § 120 Absatz 2 der Abgabenordnung versehen werden.”].

Beperking in de tijd van de mogelijkheid om vrijstelling aan te vragen en te verlenen ten aanzien van een tijdvak dat voorafgaat aan het tijdstip van verstrekking van het attest en de bewijsstukken of aan het tijdstip waarop het vrijstellingsbesluit is vastgesteld

[18] Voor het geval dat het Hof de eerste vraag bevestigend beantwoordt, stelt de NSS een tweede, daarmee samenhangende vraag. Deze vraag luidt of de richtlijn

rechtstreeks of indirect voorziet in een termijn voor de indiening van een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* (verstrekking van een attest en bewijsstukken) in de zin van artikel 1, lid 12, van de richtlijn dan wel in een beperking in de tijd van het tijdvak van mogelijke vrijstelling dat voorafgaat aan de indiening van een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* (indiening van een attest en bewijsstukken).

[19] Verweerder heeft in verzoeksters geval een termijn van twee jaar toegepast, die is afgeleid van de minimumduur van de termijn voor de indiening van een *verzoek om teruggaaf van geïnde belasting*, zoals bepaald in artikel 1, lid 15, van de richtlijn. Deze termijn gaat beweerdelijk in wanneer daadwerkelijk is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling in de zin van artikel 1, lid 13, van de richtlijn. Volgens verweerder kan slechts vrijstelling van belasting ten aanzien van de aldus vastgestelde periode van twee jaar worden verleend, indien de aanvrager binnen die termijn aan de wettelijke voorwaarden heeft voldaan.

[20] Indien de richtlijn toestaat dat vrijstelling wordt verleend ten aanzien van een tijdvak dat voorafgaat aan de indiening van een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* (aan de vaststelling van het vrijstellingsbesluit zelf), dient de NSS te onderzoeken of de Tsjechische wetgeving of de richtlijn voorziet in een beperking in de tijd van de mogelijkheid tot het indienen van een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* (verstrekking van het attest en de bewijsstukken) of tot het verlenen van vrijstelling met terugwerkende kracht. De NSS is er evenwel niet van overtuigd dat de conclusies die aan verweerdere thans geldende besluit ten grondslag liggen juist zijn. Bij de NSS is met name twijfel gerezen over de vraag of het bestaan van een wezenlijke termijn voor de indiening van een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* in de zin van artikel 1, lid 12, van de richtlijn kan worden afgeleid uit artikel 1, lid 15, van de richtlijn. Volgens de NSS stelt artikel 1, lid 15, van de richtlijn een minimumnorm vast, dat wil zeggen een regel die gericht is tot de lidstaten in het kader van de omzetting van de richtlijn. Deze regel kan niet onder toepassing van een degressief verticaal effect worden uitgelegd als vaststelling van een termijn voor de indiening van een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* (verstrekking van een attest en bewijsstukken). Bovendien mag de minimumduur van de in artikel 1, punt 15, van de richtlijn vastgestelde termijn voor een *verzoek om teruggaaf van geïnde belasting* niet worden verward met de termijn voor de indiening van een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit*. Volgens de NSS zijn dit twee afzonderlijke rechtsfiguren die niet met elkaar in verband kunnen worden gebracht. Bij de NSS is derhalve twijfelt gerezen over de vraag of de bepalingen van de richtlijn rechtstreeks voorzien in een termijn die strekt tot beperking in de tijd van, enerzijds, de termijn voor de indiening van een *verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit* en, anderzijds, de termijn waarbinnen vrijstelling kan worden verleend.

[21] Naar het oordeel van de NSS kan de enige beperking in de tijd in feite voortvloeien uit artikel 1, lid 13, van de richtlijn, waarin is bepaald dat *het attest voor elke overeenkomst die aan de uitkering ten grondslag ligt een*

geldigheidsduur van ten minste een jaar tot ten hoogste drie jaar vanaf de datum van afgifte heeft, of uit de bepaling tot omzetting van deze bepaling, die is opgenomen in § 38nb, lid 3, van de zdp, waarin is bepaald dat de informatie in het verzoek en de vereiste bewijsstukken minstens één jaar geldig moeten zijn en niet ouder mogen zijn dan 3 jaar. Afgezien van de bepalingen van artikel 1, lid 13, voorziet de richtlijn volgens de NSS evenwel niet in een termijn voor de indiening van een verzoek om vaststelling van een vrijstellingsbesluit (verstrekking van een attest en bewijsstukken) in de zin van artikel 1, lid 12, van de richtlijn – derhalve is duidelijk dat de vaststelling van een mogelijke termijn volledig wordt overgelaten aan de lidstaten.

IV. [OMISSIS]

[herhaling van de prejudiciële vraag].

[OMISSIS]

[procedurele vereisten, datum, plaats, ondertekening] [OMISSIS]