



Datum van inontvangstneming : 28/01/2026

Zaak T-880/25*

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 204, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht

Datum van indiening:

4 december 2025

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Köln (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

14 mei 2025

Verzoekende partij:

Czechanowicz Ekologia i Zieleń Sp. z o.o.

Verwerende partij:

Bundeszentralamt für Steuern

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Fiscale procedure voor het Finanzgericht, beroep in eerste aanleg bij het Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg, Keulen, Duitsland) strekkende tot vaststelling van teruggaaf van voorbelasting

Aard en voorwerp van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU, btw

Prejudiciële vragen

1. Moeten artikel 7 juncto artikel 8, lid 2, en artikel 15, lid 1, van 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

* Procestaal: Duits.

lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (hierna: „richtlijn 2008/9”), aldus worden uitgelegd dat voor een geldige indiening van een verzoek in het kader van de elektronische aanvraagprocedure er een bepaald door de lidstaat van teruggaaf voorgeschreven formaat voor gegevensbestanden voor elke afzonderlijke factuur moet bestaan, alle krachtens artikel 8, lid 2, van richtlijn 2008/9 vereiste factuurgegevens in dit formaat moeten zijn verstrekt en een samenvatting van factuurgegevens in één gegevensbestand niet is toegestaan?

2. Geldt een elektronisch teruggaafverzoek als bedoeld in artikel 7 van richtlijn 2008/9 waarbij in plaats van de gegevens voor elke afzonderlijke factuur in het door de lidstaat van teruggaaf voorgeschreven formaat voor gegevensbestanden een door de aanvrager zelf opgesteld overzicht van de facturen waarvoor om teruggaaf wordt verzocht, wordt aangeleverd dat alle in artikel 8, lid 2, van richtlijn 2008/9 bedoelde gegevens bevat en langs elektronische weg aan de belastingdienst van de lidstaat van teruggaaf is toegezonden, als formeel volledig en binnen de in artikel 15, lid 1, tweede volzin, van richtlijn 2008/9 gestelde termijn ingediend, en moet het bijgevolg door de belastingdienst van de lidstaat van teruggaaf worden behandeld?

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van nationaal recht

- 1 § 18, lid 9, eerste en tweede volzin, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, luidt:

„Teneinde de belastingprocedure te vereenvoudigen kan het Bondsministerie van Financiën met instemming van de Bondsraad bij verordening, in afwijking van § 16 en de leden 1 tot en met 4, in een bijzondere procedure de teruggaaf regelen van voorbelastingbedragen (§ 15) aan in het buitenland gevestigde ondernemers. Daarbij kan ook worden gelast [...] (2.) binnen welke termijn het verzoek om teruggaaf moet worden ingediend, [...] (4.) hoe en in welke omvang de voorbelastingbedragen aan de hand van facturen en bewijzen van invoer moeten worden aangetoond, [...]”

- 2 Op grond van §18, lid 9, eerste volzin, UStG, luidde § 61, lid 1, eerste en tweede volzin, van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsregeling omzetbelasting; hierna: „UStDV”) in de voor het teruggaافتijdvak toepasselijke versie:

„De ondernemer die elders in de Gemeenschap is gevestigd zendt het elektronische teruggaafverzoek, dat beantwoordt aan alle wettelijk voorgeschreven gegevens, via het elektronische portaal dat is opgezet in de

lidstaat waar hij is gevestigd aan het Bundeszentralamt für Steuern (federale centrale belastingdienst). Het teruggaafverzoek geldt pas als ingediend wanneer de ondernemer

1. alle gegevens heeft verstrekt die vereist zijn krachtens artikel 8 en artikel 9, lid 1, van 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 (PB 2008, L 44, blz. 23), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/66/EU (PB 2010, L 275, blz. 1), in de meest actuele versie, [...]"

Verder bepaalt § 61, lid 2, eerste volzin, UStDV:

„Het teruggaafverzoek wordt ingediend binnen negen maanden na het einde van het kalenderjaar waarin de vordering is ontstaan.”

Unierecht

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), artikel 171, lid 1

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 (PB 2008, L 44, blz. 23), artikel 7, artikel 8, lid 2, artikel 15, lid 1, artikel 20, lid 1, en overweging 2

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 3 Partijen zijn het oneens over verzoeksters recht op teruggaaf van voorbelasting en in het bijzonder over de vraag of er sprake is van een geldig verzoek wanneer facturen in één post (één gegevensbestand) worden samengevat.
- 4 Verzoekster is een in Polen gevestigde bouwonderneming. Op 20 juli 2022 heeft zij verweerder – in elektronische vorm, via de portaalsite die daartoe door de Poolse belastingdienst ter beschikking is gesteld – voor de periode mei tot en met december 2021 verzocht om teruggaaf van voorbelasting voor een bedrag van 80 527,46 EUR. Daarbij heeft zij als enige post in de bijlage bij de aanvraag een gegevensbestand verstrekt waarin verschillende facturen werden samengevat. Bij de aanvraag in de vorm van een bestand was een tabellarisch overzicht met gegevens (factuurnummer, datum, factuurbedrag, btw-bedrag) gevoegd betreffende in totaal 121 facturen, waarvoor verzoekster om teruggaaf van

voorbelasting verzocht. Bij de aanvraag van 20 juli 2022 waren de facturen niet bijgevoegd.

- 5 Verweerder heeft deze aanvraag bij beschikking van 21 september 2022 afgewezen, met als reden dat de gescande originele facturen ontbraken en niet voor elke afzonderlijke factuur de vereiste gegevens waren vermeld, maar alle facturen in één post waren samengevat.
- 6 Op 30 september 2022 heeft verzoekster per e-mail bezwaar gemaakt en in de vorm van een bestand alle afzonderlijke facturen in elektronische (gescande) vorm bij verweerder ingediend.
- 7 Bij schrijven van 20 oktober 2022 heeft verweerder nogmaals meegedeeld dat er vanwege de formele gebreken in de bijlage geen correcte aanvraag was ingediend. Daarop heeft de gevolmachtigde van verzoekster bij brief van 24 november 2022 meegedeeld dat de aanvraag onjuist was ingevuld door de onervarenheid van de bevoegde medewerker van verzoekster. Bovendien was het afwijzende besluit aldus opgevat dat enkel de aanvankelijk ontbrekende facturen alsnog moesten worden toegezonden.
- 8 Op 8 december 2022 heeft verzoekster opnieuw verzocht om teruggaaf van de voorbelasting over de periode januari tot en met december 2021 voor een bedrag van 80 527,46 EUR. Deze aanvraag kwam qua bedrag overeen met de aanvraag van 20 juli 2022, maar bevatte in de bijlage voor elke afzonderlijke factuur een bestand met de factuurgegevens.
- 9 Het bezwaar van verzoekster werd bij beslissing van 15 december 2022 ongegrond verklaard, in wezen omdat binnen de op 30 september 2022 afgelopen termijn geen formeel geldige aanvraag was ontvangen. Hiertegen komt verzoekster met haar beroep in het hoofdgeding op.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 10 Ter ondersteuning van haar beroep voert verzoekster aan dat haar teruggaafverzoek inderdaad formele gebreken vertoonde. Maar verzoekster had de mogelijkheid moeten worden geboden om deze te herstellen. In het teruggaafverzoek zijn de aard van verzoeksters commerciële activiteit (bouwwerkzaamheden) en de aard van de afgenomen goederen en diensten (brandstof, huisvesting, accommodatie en overige in de vorm van bouw materiaal) vermeld. In een aparte bijlage bij het verzoek zijn de facturen afzonderlijk aangegeven. Aan de hand daarvan heeft verweerder kunnen opmaken dat verzoekster een onderneming is die recht heeft op teruggaaf en dat de aanvraag ziet op de teruggaaf van de voorbelasting ten aanzien van de afzonderlijk aangeduide in een eerder stadium verrichte prestaties. Verzoekster heeft op grond van de door de Poolse belastingdienst verstuurd ontvangstbevestiging en het verzendrapport niet hoeven te twijfelen aan de geldigheid van de aanvraag.

- 11 In de beschikking van 21 september 2022 ontbreekt de aanwijzing dat alleen een via het elektronische portaal ingediend teruggaafverzoek als geldig wordt erkend. Pas bij brief van 20 oktober 2022 heeft verweerder concrete toelichtingen gegeven. Wanneer verzoekster deze reeds in het afwijzingsbesluit of in een andere brief had ontvangen, had zij nog aanvullende informatie kunnen verstrekken.
- 12 Bovendien bestaat er volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) een recht op teruggaaf, wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, ook al heeft de belastingplichtige niet voldaan aan bepaalde formele vereisten. De lidstaat van teruggaaf moet een verzoek dan beschouwen als „ingediend” in de zin van artikel 15, lid 1, van richtlijn 2008/9 en gebruik maken van de in artikel 20, lid 1, van die richtlijn geboden mogelijkheid om om aanvullende gegevens te vragen. Met het oog hierop moet de bij het verzoek van 8 december 2022 aan verweerder gestuurde bijlage met de factuurgegevens niet worden beschouwd als eerste aanvraag, maar als aanvulling op het verzoek van 20 juli 2022.
- 13 Verzoekster vordert dat, onder wijziging van de beschikking van 21 september 2022 in de vorm van de beslissing op bezwaar van 15 december 2025, voor de periode van mei tot en met december 2021 een teruggaaf van voorbelasting ten bedrage van 80 527,46 EUR wordt vastgesteld.
- 14 Verweerder concludeert tot afwijzing van het beroep.
- 15 Hij voert als reden aan dat het teruggaafverzoek van 20 juli 2022 niet voldoet aan de wettelijke vereisten van § 18, lid 9, eerste volzin, UStG juncto § 61, leden 1 en 2, UStDV. Ook uit de artikelen 8 en 9 van richtlijn 2008/9 volgt dat de aanvraag zelf en de bijlage met de individuele overzichten van de facturen als één geheel moeten worden beschouwd en het eigenlijke teruggaafverzoek vormen. Voor elke factuur of elk invoerdocument moeten alle krachtens artikel 8, lid 2, en artikel 9 van richtlijn 2008/9 vereiste gegevens correct en volledig worden ingevuld. Deze gegevens moeten op basis van officieel voorgeschreven gegevensbestanden via het portaal van de lidstaat van vestiging worden verstuurd. Daarentegen is toezending van de gegevens via e-mail in plaats van via het elektronische portaal niet mogelijk. Het is juist dat richtlijn 2008/9, anders dan § 61, lid 1, UStDV, geen gedetailleerde eis bevat dat de afzonderlijke factuurgegevens in de vorm van een „gegevensbestand” moeten worden verzonden. Artikel 7 van richtlijn 2008/9 bepaalt echter dat de aanvrager langs elektronische weg een teruggaafverzoek moet indienen.
- 16 Het door verzoekster binnen de aanvraagtermijn ingediende teruggaafverzoek voldoet niet aan deze vereisten, aangezien de bijlage bij het verzoek geen overzicht van de afzonderlijke facturen bevatte. De formele aanvraagvereisten zijn niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Op grond van artikel 20 van richtlijn 2008/9 kunnen facturen inderdaad ook nog na afloop van de aanvraagtermijn worden ingediend. Elke afzonderlijke factuur moet echter binnen de aanvraagtermijn in de bijlage bij het verzoek worden aangegeven. Alleen op die

manier is gewaarborgd dat uit hoofde van een factuur teruggevraagde btw eenduidig kan worden geïdentificeerd.

- 17 Verweerder heeft verzoekster ook tijdig gewezen op de formele vereisten. Uit de beschikking blijkt duidelijk dat de door verzoekster ingediende aanvraag niet geldig was, omdat in de bijlage meerdere facturen samen in één post waren opgenomen. Verzoekster heeft zich naar aanleiding daarvan in beginsel ook genoodzaakt gevoeld te handelen, aangezien zij op 30 september 2022 per e-mail een overzicht van de facturen alsook kopieën daarvan heeft ingediend.
- 18 Aan de ongeldige aanvraag had ook verweerders verzoek om aanvullende informatie niets meer kunnen veranderen. Aangezien de aanvraag hoegenaamd geen informatie of aanknopingspunten bevatte waaruit kon worden opgemaakt op welke facturen en diensten deze betrekking had, zou een aanvulling onvoldoende zijn geweest. De gegevens waren niet geschikt voor aanvulling of correctie en moesten om die reden worden geacht in het geheel niet te zijn verstrekt. Het arrest van het Hof van 17 december 2020 (C-346/19) is op het onderhavige geval niet van toepassing. Het door het Hof behandelde geval ziet enkel op het gedeeltelijk ontbreken van informatie bij een factuurpost in de bijlage bij het teruggaafverzoek. Aan de orde is in casu niet alleen een incorrecte en voor correctie geschikte bijlage, maar een geheel ongeldige bijlage en daarmee een geheel ongeldige aanvraag.
- 19 Tenslotte had verzoekster nog binnen de aanvraagtermijn een nieuw, correct verzoek met een volledige bijlage kunnen indienen. Verzoekster heeft dit echter pas na afloop van de aanvraagtermijn in december 2022 gedaan.

Motivering van de verwijzing

- 20 Indien enkel wordt gekeken naar het nationale recht, zou het beroep moeten worden verworpen. De gevraagde belastingteruggaaf zou alleen aan verzoekster kunnen worden toegekend, wanneer zij binnen de in § 61, lid 2, eerste volzin, UStDV gestelde termijn een geldig verzoek heeft ingediend dat „beantwoordt aan alle wettelijk voorgeschreven gegevens” en „via het elektronische portaal [...]” (§ 61, lid 1, eerste volzin, UStDV) is verzonden. In casu is dit niet zo. Indien het vereiste van wettelijk voorgeschreven gegevens echter niet verenigbaar is met het Unierecht of tenminste een overzicht met de specifieke gegevens van de facturen volstaat, zou het beroep moeten worden toegewezen.
- 21 De uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting in het kader van de teruggaafprocedure veronderstelt dat een verzoek correct en binnen de gestelde termijn is ingediend. Volgens de nationale rechtspraak gaat het om een niet verlengbare fatale termijn. Dat strookt ook met de rechtspraak van het Hof (zie arresten van 21 juni 2012, Elsacom, C-294/11, nog met betrekking tot artikel 7, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 79/1072/EEG; 14 februari 2019, Nestrade, C-562/17, en 2 mei 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18).

- 22 De aanvraagtermijn wordt slechts in acht genomen door een aanvraag die volledig is en in alle details voldoet aan de wettelijke vereisten. Voorwerp van het wettelijk voorgeschreven gegevensbestand waarnaar § 61, lid 1, eerste volzin, UStDV verwijst, is onder andere een bijlage bij de aanvraag. Hierin moeten de facturen waarvoor om teruggaaf van voorbelasting wordt verzocht, afzonderlijk worden vermeld. Daarbij moeten overeenkomstig § 61, lid 1, tweede volzin, UStDV „alle gegevens [...] die in artikel 8 en artikel 9, lid 1, van richtlijn 2008/9” worden genoemd, worden vermeld, dat wil zeggen voor elke factuur onder andere de naam en het volledige adres van de dienstverrichter, diens fiscale nummer of btw-identificatienummer, de datum en het nummer van de factuur, de maatstaf van heffing en het bedrag aan btw, alsmede de aard van de afgenomen goederen en diensten.
- 23 De litigieuze aanvraag van verzoekster voldoet niet aan deze vereisten. In de aanvraag van 20 juli 2022 ontbraken voor elke van de in totaal 121 facturen de specifieke gegevens die overeenkomstig artikel 8, lid 2, van richtlijn 2008/9 in een apart gegevensbestand moesten worden verstrekt. De aanvraag bevat slechts één gegevensbestand met een samenvatting van de voorbelastingbedragen van alle facturen.
- 24 Het is juist dat gegevens die in de vorm van een bestand (bijvoorbeeld in pdf-formaat) worden doorgegeven, in beginsel elektronisch leesbaar en bruikbaar zijn. Verweerder had echter een niet onaanzienlijke inspanning moeten leveren om de individuele gegevens uit het bestandsformaat van verzoekster te exporteren en deze over te nemen in diens gegevensstructuur teneinde de gegevens in het kader van de elektronische aanvraagprocedure verder te kunnen verwerken. Het doel van de elektronische aanvraagprocedure en de daartoe door de betreffende lidstaat van vestiging van de verzoeker ter beschikking gestelde aanvraagportalen is juist om deze administratieve inspanning te vermijden. Om een gestandaardiseerde behandeling van de aanvragen mogelijk te maken, zijn de aanvragers die om teruggaaf van voorbelasting verzoeken, om die reden dan ook verplicht om de gegevens die nodig zijn voor de behandeling van het verzoek in de voorgeschreven gestandaardiseerde vorm („dat beantwoordt aan alle wettelijk voorgeschreven gegevens”) op te nemen en via het aanvraagportaal door te geven.
- 25 Overigens wordt in de nationale rechtspraak het volgende onderscheid gemaakt: enerzijds geldt een teruggaafverzoek dat voor elke factuur in de bijlage bij het verzoek een apart gegevensbestand bevat, als formeel geldig en binnen de termijn ingediend, ook wanneer de daarin verstrekte gegevens inhoudelijk onjuist of onvolledig zijn en dus aanvulling behoeven, maar niettemin een eigen aangiftewaarde hebben, dat wil zeggen niet „loos” zijn. Anderzijds wordt alleen een loze aangifte geacht niet te zijn gedaan en dus beschouwd als een ongeldig verzoek. Bijgevolg is een teruggaafverzoek ongeldig en niet binnen de termijn ingediend, wanneer de daarin opgenomen gegevens betreffende de facturen niet alleen aanvulling behoeven, maar volledig ontbreken omdat zij niet vergezeld gaan van de bijlage bij het verzoek of van de gegevensbestanden betreffende de afzonderlijk facturen.

- 26 Het geschil in hoofdgeding is eerder vergelijkbaar met een loze aangifte en moet dus als een ongeldige aanvraag worden beschouwd. Het vereiste van specifieke gegevens voor elke factuur waarop een verzoek betrekking heeft, is dus niet louter een vormgebrek dat mogelijk nog kan worden hersteld. Het gaat evenmin om een omstandigheid die dient als formeel bewijs van de materiële verschuldigdheid van de belasting en dus nog na het verstrijken van de aanvraagtermijn kan worden ingediend. Het betreft veeleer een essentiële voorwaarde voor een formeel geldig teruggaafverzoek, waaraan binnen de aanvraagtermijn moet zijn voldaan.
- 27 Een verzoek met gedetailleerde gegevens van alle facturen in de vorm van een gegevensbestand als bijlage bij het verzoek is pas in december 2022 door verweerder ontvangen. Op dat ogenblik was de aanvraagtermijn reeds verstreken.
- 28 De Senat (verwijzende rechter) betwijfelt echter of de afwijzing van het recht op teruggaaf op grond van de nationale rechtsgronden verenigbaar kan zijn met de Unierechtelijke bepalingen van richtlijn 2006/112/EG en richtlijn 2008/9, waarop § 18, lid 9, UStG juncto § 61 UStDV berusten.
- 29 Het is de vraag of de bewoordingen van richtlijn 2008/9 in artikel 7 (teruggaafverzoek „langs elektronische weg”) en artikel 8, lid 2 (gegevens „voor iedere factuur”), de lidstaat van teruggaaf de mogelijkheid bieden om voor te schrijven dat de gegevens voor iedere factuur worden aangeleverd in een vorm die „beantwoordt aan de wettelijk voorgeschreven gegevens”, zoals bepaald in het nationale recht (§ 61, lid 1, eerste volzin, UStDV), en een verzoek dat niet aan deze vereisten voldoet, als ongeldig te beschouwen. Het lijkt in dit verband inderdaad geen twijfel dat een elektronisch teruggaafverzoek in beginsel via het voorgeschreven portaal moet worden ingediend. Men kan zich echter afvragen welke eisen aan het doorgeven van de factuurgegevens moeten worden gesteld. Het lijkt vooral twijfelachtig, of een aanlevering zonder voorgeschreven bestandsformaat kan worden toegestaan en of aan de vereisten betreffende de voor elke factuur verlangde specifieke gegevens mogelijk ook niet kan worden voldaan, wanneer de aanvrager de bevoegde autoriteit van de lidstaat van teruggaaf langs elektronische weg een zelf opgesteld overzicht met alle noodzakelijke gegevens toezendt en dit overzicht in de elektronische aanvraagprocedure kan worden verwerkt of gebruikt.
- 30 Voor zover kan worden vastgesteld, heeft het Hof zich nog niet uitgesproken over een geval als het onderhavige.
- 31 Het nagestreefde doel van de ingevoerde elektronische aanvraagprocedure, zoals blijkt uit overweging 2 van richtlijn 2008/9 en de bewoordingen van artikel 8, lid 2, ervan („worden”) pleiten voor de stelling dat de specifieke gegevens voor elke factuur dwingend noodzakelijk zijn om teruggaaf van de belasting te verkrijgen.
- 32 Anderzijds kan in bepaalde omstandigheden ook na het verstrijken van de aanvraagtermijn nog aanvullende informatie worden verstrekt, in voorkomend

geval buiten het elektronische portaal om (richtlijn 2008/9 in artikel 20). Dit geldt echter alleen voor „aanvullende informatie” en maakt het bijvoorbeeld mogelijk om informatie na afloop van de aanvraagtermijn of buiten het elektronische portaal te vervolledigen. Dit geldt echter, gelet op de artikelen 7 en 8 van richtlijn 2008/9, niet voor de essentiële aanvraagvereisten.

- 33 Het Unierechtelijke grondbeginsel van neutraliteit van het btw-stelsel zou zich daartegen kunnen verzetten, dat twijfels doet rijzen over een (te) formele uitlegging van de vereisten van het Europese recht en een (te) strikte bestuurspraktijk. In dit verband lijkt het op zijn minst de vraag hoe de termijnvoorschriften van artikel 15 en artikel 20 van richtlijn 2008/9 zich in de praktijk tot elkaar verhouden, welke aangiften en inlichtingen in het kader van de procedure voor teruggaaf van voorbelasting moeten worden ingediend binnen de aanvraagtermijn van artikel 15 van richtlijn 2008/9 als fatale termijn en welke aanvullende toelichtingen alsnog kunnen worden verstrekt op grond van artikel 20 van richtlijn 2008/9.