Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

14 februari 2019 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Dertiende richtlijn (86/560/EEG) – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Gelijkwaardigheidsbeginsel en doeltreffendheidsbeginsel – Niet in de Europese Unie gevestigde onderneming – Voorafgaand definitief besluit tot weigering van teruggaaf van btw – Onjuist btw-identificatienummer”

In zaak C?562/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Audiencia Nacional (nationaal gerechtshof, Spanje) bij beslissing van 15 september 2017, ingekomen bij het Hof op 25 september 2017, in de procedure

Nestrade SA

tegen

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe, kamerpresident, E. Juhász en C. Vajda (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: L. Carrasco Marco, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 28 november 2018,

gelet op de opmerkingen van:

– Nestrade SA, vertegenwoordigd door E. Codes Feijoo, procurador, en A. Iglesias Querol, abogada,

– de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en F. Clotuche-Duvieusart als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de bepalingen van de Dertiende richtlijn (86/560/EEG) van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (PB 1986, L 326, blz. 40; hierna: „Dertiende richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen, enerzijds, Nestrade SA, een in Zwitserland gevestigde handelsonderneming, en, anderzijds, de Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (belastingdienst, Spanje) en de Tribunal Económico-Administrativo Central (centraal beroepsorgaan voor economische en bestuurszaken, Spanje), over een gedeeltelijke weigering om de belasting over de toegevoegde waarde (btw) terug te geven vanwege een aan die weigering voorafgaand definitief besluit.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Dertiende richtlijn

3 Artikel 2 van de Dertiende richtlijn bepaalt:

„1. Onverminderd de artikelen 3 en 4, geeft elke lidstaat aan iedere niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige, onder de hierna volgende voorwaarden, de [btw] terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, onder a) en b), van [de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),] of de diensten bedoeld in artikel 1, punt 1, onder b), van de onderhavige richtlijn.

2. De lidstaten kunnen de in lid 1 bedoelde teruggaaf afhankelijk stellen van de toekenning door de derde staten van vergelijkbare voordelen op het gebied van de omzetbelasting.

3. De lidstaten kunnen de aanwijzing van een fiscaal vertegenwoordiger eisen."

4 Artikel 3, lid 1, van de Dertiende richtlijn luidt:

„De in artikel 2, lid 1, bedoelde teruggaaf wordt verleend op verzoek van de belastingplichtige. De lidstaten stellen de voorwaarden voor de indiening van dit verzoek vast, met inbegrip van de termijnen, de periode waarop het verzoek betrekking moet hebben, de bevoegde dienst waarbij dit moet worden ingediend en de minimumbedragen waarvoor de teruggaaf kan worden gevraagd. Zij stellen eveneens de voorwaarden vast waaronder de teruggaaf plaatsvindt, met inbegrip van de termijnen. Zij leggen de aanvrager de verplichtingen op die noodzakelijk zijn om de gegrondheid van de aanvraag te beoordelen en fraude te voorkomen, en meer in het bijzonder laten zij hem het bewijs leveren dat hij een economische activiteit verricht overeenkomstig artikel 4, lid 1, van richtlijn [77/388]. De aanvrager moet door middel van een schriftelijke verklaring aantonen dat hij in de vastgestelde periode geen enkele handeling heeft verricht die niet voldoet aan de in artikel 1, punt 1, vastgestelde voorwaarden."

Richtlijn 2006/112/EG

5 Artikel 170 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 1) (hierna: „richtlijn 2006/112”), bepaalt:

„Een belastingplichtige die in de zin van artikel 1 van [de Dertiende richtlijn], artikel 2, punt 1, en artikel 3 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)], en artikel 171 van deze richtlijn, niet gevestigd is in de lidstaat waar hij goederen en diensten aankoopt of aan btw onderworpen goederen invoert, heeft recht op teruggaaf van de btw indien de goederen en diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) de in artikel 169 bedoelde handelingen;

b) de handelingen waarvoor de belasting overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 alleen door de afnemer verschuldigd is.”

6 In artikel 171 van die richtlijn is bepaald:

„1. De teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat waar zij goederen en diensten aankopen of aan btw onderworpen goederen invoeren, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij richtlijn [2008/9] vastgestelde uitvoeringsbepalingen.

2. De teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij [de Dertiende richtlijn] vastgestelde uitvoeringsbepalingen.

De in artikel 1 van [de Dertiende richtlijn] bedoelde belastingplichtigen die in de lidstaat waar zij goederen en diensten aankopen of aan btw onderworpen goederen invoeren, slechts goederenleveringen of diensten hebben verricht waarvoor degene voor wie deze handelingen zijn bestemd, overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199, is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, worden voor de toepassing van die richtlijn eveneens beschouwd als niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen.

3. [De Dertiende richtlijn] is niet van toepassing op:

a) volgens de wetgeving van de lidstaat van teruggaaf incorrect gefactureerde btw-bedragen;

b) gefactureerde btw-bedragen voor goederenleveringen die krachtens artikel 138 of artikel 146, lid 1, punt b), van btw vrijgesteld zijn of kunnen worden.”

Spaans recht

7 Artikel 119 bis van Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (wet 37/1992 op de belasting over de toegevoegde waarde) van 28 december 1992 heeft als opschrift „Bijzondere teruggaafregeling voor bepaalde ondernemers of zelfstandigen die niet zijn gevestigd op het grondgebied waar de [btw] van toepassing is, in de Gemeenschap, op de Canarische Eilanden, in Ceuta of Melilla”, en bepaalt in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie het volgende:

„Ondernemers en zelfstandigen die niet zijn gevestigd op het grondgebied waar de [btw] van toepassing is, in de Gemeenschap, op de Canarische Eilanden, in Ceuta of Melilla, kunnen overeenkomstig de in de uitvoeringsbepalingen voorgeschreven procedure verzoeken om teruggaaf van door hen afgedragen [btw] ter zake van goederen die zijn verkregen of ingevoerd dan wel diensten die zijn verricht op dat grondgebied, wanneer is voldaan aan de voorwaarden en beperkingen van artikel 119 van deze wet, en met inachtneming van de hierna vermelde vereisten.

[...]”

8 Artikel 31 van Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (koninklijk besluit 1624/1992 tot vaststelling van de uitvoeringsregeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde) van 29 december 1992 heeft als opschrift „Teruggaaf aan ondernemers of zelfstandigen die niet zijn gevestigd op het grondgebied waar de [btw] van toepassing is, maar in de Gemeenschap, op de Canarische Eilanden, in Ceuta of Melilla”, en luidt in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie als volgt:

„[…]

7. [...]

Wanneer er twijfels bestaan over de geldigheid of juistheid van de gegevens in een teruggaafverzoek of in de elektronische kopie van de facturen of van de importdocumenten waarnaar dat verzoek verwijst, kan het met de behandeling ervan belaste orgaan de aanvrager in voorkomend geval verzoeken om de originelen, via de procedure voor het verkrijgen van aanvullende of nadere informatie zoals bedoeld in artikel 119, lid 7, van wet 37/1992. Deze originelen moeten gedurende de verjaringstermijn voor deze belasting ter beschikking van de belastingdienst blijven.

Binnen een maand na ontvangst van het verzoek om aanvullende of nadere informatie dient de geadresseerde hieraan te voldoen.

8. Binnen vier maanden na ontvangst van een teruggaafverzoek moet het daartoe bevoegde orgaan een besluit nemen en ter kennis brengen van de aanvrager.

Wanneer moet worden verzocht om aanvullende of nadere informatie, moet het besluit echter binnen twee maanden na ontvangst van de gevraagde informatie worden genomen en ter kennis gebracht van de aanvrager of, indien de geadresseerde niet heeft gereageerd op het verzoek, nadat er sinds dit verzoek een maand is verstreken. In deze gevallen bedraagt de duur van de teruggaafprocedure minstens zes maanden, te rekenen vanaf de ontvangst van het verzoek door het bevoegde orgaan.

Wanneer moet worden verzocht om aanvullende of nadere informatie, dient in elk geval binnen een termijn van acht maanden vanaf de datum van ontvangst van een teruggaafverzoek te worden beslist over dit verzoek. Een teruggaafverzoek waarvoor binnen de in dit lid gestelde termijnen niet uitdrukkelijk kennis is gegeven van een besluit, moet als afgewezen worden beschouwd.

[...]

10. De aanvrager kan opkomen tegen de volledige of gedeeltelijke afwijzing van zijn verzoek overeenkomstig het bepaalde in titel V van [Ley 58/2003 General Tributaria (wet 58/2003 houdende de algemene belastingwet; hierna: „algemene belastingwet") van 17 december 2003].

[...]"

9 Artikel 31 bis van koninklijk besluit 1624/1992 bepaalt:

„[…]

3. De originele facturen en overige bewijsstukken waarmee het recht op teruggaaf wordt aangetoond, moeten gedurende de verjaringstermijn voor deze belasting ter beschikking van de belastingdienst blijven.

[...]

5. De behandeling van en beslissing op de verzoeken om teruggaaf als bedoeld in dit artikel geschieden overeenkomstig artikel 31, leden 6 tot en met 11, van deze uitvoeringsbepalingen."

10 Artikel 139 van de algemene belastingwet heeft als opschrift „Beëindiging van de procedure van beperkte controle" en bepaalt:

„1. De procedure van beperkte controle eindigt op een van de volgende wijzen:

a) bij een uitdrukkelijk besluit van de belastingdienst met de in het volgende lid vermelde inhoud;

b) door verval, nadat de in artikel 104 van deze wet gestelde termijn is verstreken en er geen kennis is gegeven van een uitdrukkelijk besluit, zonder dat dit de belastingdienst belet deze procedure binnen de verjaringstermijn opnieuw te starten.

[...]

2. Het administratief besluit dat een einde maakt aan de procedure van beperkte controle moet in ieder geval het volgende bevatten:

a) de fiscale verplichting of elementen ervan en de periode waarop de controle betrekking heeft;

b) een specificatie van de concreet verrichte handelingen;

c) een overzicht van de feiten en rechtsgronden die aan het besluit ten grondslag liggen;

d) de voorlopige aanslag [...]".

11 Artikel 219 van de algemene belastingwet heeft als opschrift „Intrekking van besluiten waarbij aanslagen zijn vastgesteld en boeten zijn opgelegd" en luidt als volgt:

„1. De belastingdienst kan zijn besluiten ten gunste van de betrokkenen intrekken wanneer deze kennelijk in strijd met de wet worden geacht, wanneer uit nieuwe omstandigheden die gevolgen hebben voor een specifieke juridische situatie blijkt dat het gegeven besluit ongegrond is, of wanneer de betrokkenen tijdens de procedure niet de mogelijkheid hebben gehad om verweer te voeren.

Deze intrekking kan in geen geval leiden tot volgens het belastingrecht verboden ontheffingen of vrijstellingen, en mag niet in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel, het openbaar belang of de rechtsorde.

2. Intrekking is uitsluitend mogelijk zolang de verjaringstermijn niet is verstreken.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Nestrade, waarvan de statutaire zetel en de fiscale woonplaats zich in Zwitserland bevinden, verricht in Spanje btw-plichtige handelingen.

13 Op 21 september 2010 heeft Nestrade overeenkomstig de procedure voor de teruggaaf van voorbelasting die was betaald in verband met de toepassing van Spaanse btw op een niet in de Europese Unie gevestigde ondernemer, AEAT verzocht om teruggaaf van de btw die zij had afgedragen in verband met door haar leverancier Hero España SA (hierna: „Hero”) in het derde en het vierde kwartaal van 2009 geleverde goederen. Voorts verzocht Nestrade om teruggaaf van alle andere bedragen aan btw die voor de belastingjaren 2008 tot en met 2010 waren betaald naar aanleiding van de levering van goederen door Hero.

14 Voor al deze jaren heeft AEAT Nestrade verzocht om overlegging van de facturen voor de leveringen van goederen door Hero (hierna: „correcte facturen”), aangezien de oorspronkelijk overgelegde facturen het Nederlandse btw-identificatienummer van Nestrade droegen, terwijl daarop het Zwitserse btw-identificatienummer had moeten zijn vermeld.

15 Zo heeft AEAT op 23 november 2010 Nestrade verzocht om binnen een termijn van tien werkdagen na de kennisgeving van het verzoek, die op 13 december 2010 plaatsvond, de correcte facturen over het derde en het vierde kwartaal van het belastingjaar 2009 te verstrekken. Nestrade heeft niet binnen de gestelde termijn aan dat verzoek voldaan.

16 Hero heeft de corrigerende facturen over het derde en het vierde kwartaal van het belastingjaar 2009 op 10 januari 2011 uitgereikt.

17 Op 5 april 2011 heeft AEAT een besluit genomen waarbij de teruggaaf van het voor het derde en het vierde kwartaal van het belastingjaar 2009 gevorderde bedrag van 114 662,59 EUR werd geweigerd omdat de gegrondheid van het verzoek niet kon worden vastgesteld.

18 Dit besluit, dat door Nestrade niet werd betwist, is op 14 mei 2011 definitief geworden.

19 Op 5 augustus 2011 heeft Nestrade AEAT opnieuw verzocht om teruggaaf van de bedragen aan voorbelasting die in de belastingjaren 2008 tot en met 2010 waren afgedragen en heeft zij ook verzocht om teruggaaf van de bedragen aan voorbelasting die in de periode tussen januari en maart 2011 waren afgedragen. Bij dit verzoek heeft Nestrade corrigerende facturen gevoegd en heeft zij de facturen die oorspronkelijk door Hero waren uitgereikt voor elk van deze jaren, met inbegrip van het derde en het vierde kwartaal van het belastingjaar 2009, ingetrokken.

20 In zijn besluit van 12 december 2011 heeft AEAT in de eerste plaats beslist over te gaan tot teruggaaf van de bedragen aan voorbelasting die voor de belastingjaren 2008 en 2010 en voor het eerste en het tweede kwartaal van het belastingjaar 2009 waren betaald, voor een totaalbedrag van 542 094,25 EUR. AEAT was van mening dat Nestrade op zijn verzoeken had gereageerd en de gevraagde corrigerende facturen had overgelegd. Hij heeft het verzoek om teruggaaf ingewilligd na te hebben vastgesteld dat was voldaan aan de voorwaarden daartoe. In de tweede plaats heeft AEAT de teruggaaf geweigerd van de btw-bedragen die betrekking hebben op twee facturen van Hero voor het derde en het vierde kwartaal van het belastingjaar 2009. Deze weigering was gebaseerd op het feit dat deze laatste teruggaaf was geweigerd bij besluit van 5 april 2011, dat op 14 mei 2011 definitief was geworden.

21 Op 8 maart 2012 heeft AEAT dit besluit van 12 december 2011 bevestigd.

22 Nestrade heeft bezwaar ingediend tegen de besluiten van AEAT van 12 december 2011 en 8 maart 2012. Dit bezwaar werd verworpen bij besluit van de Tribunal Económico-Administrativo Central van 22 januari 2015. De voornaamste grond voor de verwerping was het bestaan van een definitieve administratieve beslissing.

23 Nestrade heeft bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tegen de besluiten van AEAT van 12 december 2011 en 8 maart 2012 en tegen het besluit van de Tribunal Económico-Administrativo Central van 22 januari 2015.

24 De verwijzende rechter is van oordeel dat er een zekere spanning bestaat tussen enerzijds de noodzakelijke eerbiediging van het beginsel van rechtszekerheid dat inherent is aan een definitieve bestuurshandeling, zoals het besluit van 5 april 2011, en anderzijds de noodzaak om het Unierecht en met name de bepalingen van richtlijn 2006/112 betreffende het recht op btw-aftrek eenvormig toe te passen.

25 In dit verband herinnert de verwijzende rechter eraan dat het Hof in het arrest van 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C?271/12, EU:C:2013:297), heeft geoordeeld dat de teruggaaf van voorbelasting kan worden geweigerd indien de corrigerende facturen bij de belastingdienst worden ingediend nadat deze een besluit heeft genomen waarbij het recht op teruggaaf van btw is geweigerd. Hij vraagt zich echter af of deze rechtspraak niet buiten toepassing moet blijven in een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die daardoor zou worden gekenmerkt dat Nestrade niet nalatig is geweest of een gebrek aan samenwerking met AEAT aan de dag heeft gelegd, en dat haar rechten van verdediging zijn geschonden.

26 Daarop heeft de Audiencia Nacional (nationaal gerechtshof, Spanje) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan de rechtspraak [die voortvloeit uit het arrest van 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C?271/12, EU:C:2013:297),] worden genuanceerd in die zin dat de btw-teruggaaf waarom een buiten de Unie gevestigde onderneming verzoekt, kan worden toegestaan ofschoon de nationale belastingautoriteiten reeds een besluit hebben genomen waarbij die teruggaaf is geweigerd omdat de onderneming niet heeft gereageerd op een verzoek om informatie over het fiscale identificatienummer, rekening houdend met het feit dat die autoriteiten op dat tijdstip reeds beschikten over de gevraagde informatie, die door de onderneming was verstrekt naar aanleiding van andere verzoeken?

Ingeval deze vraag bevestigend wordt beantwoord:

2) Vereist de toepassing met terugwerkende kracht van de rechtspraak [die voortvloeit uit het

arrest van 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691),] dat een administratief besluit waarbij de teruggaaf van de betrokken btw-bedragen wordt geweigerd, nietig wordt verklaard, in aanmerking nemende dat dit besluit slechts een bevestiging is van een eerder definitief administratief besluit waarbij de teruggaaf van die bedragen is geweigerd, waarbij AEAT een andere procedure heeft gevolgd dan die welke voor dergelijke gevallen wettelijk is voorgeschreven en waarbij bovendien de rechten van de verzoeker op teruggaaf zijn beknot en bijgevolg zijn rechten van verdediging zijn geschonden?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

27 Om te beginnen zij er ten eerste op gewezen dat de verwijzende rechter in zijn beslissing verwijst naar de bepalingen van richtlijn 2006/112 betreffende het recht op btw-aftrek en de rechtspraak van het Hof betreffende die bepalingen.

28 De omstandigheid dat een nationale rechter bij de formulering van een verzoek om een prejudiciële beslissing formeel heeft verwezen naar bepaalde voorschriften van het Unierecht, staat er echter niet aan in de weg dat het Hof deze rechter alle uitleggingsgegevens verschaft die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding, ongeacht of de uitgelegde bepalingen in zijn vragen worden vermeld. Het staat in dit verband aan het Hof om uit alle door de nationale rechter verschafte gegevens, met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing, de aspecten van Unierecht te putten die, gelet op het voorwerp van het geschil, uitlegging behoeven (arrest van 29 september 2016, Essent Belgium, C?492/14, EU:C:2016:732, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Zoals de Spaanse regering en de Europese Commissie hebben opgemerkt, ziet het hoofdgeding op een verzoek om teruggaaf van btw dat is ingediend door een onderneming die is gevestigd in een derde land, namelijk in Zwitserland. De nadere regels voor de teruggaaf van btw aan niet op het grondgebied van de Unie gevestigde belastingplichtigen staan in de Dertiende richtlijn, zoals blijkt uit artikel 2, lid 1, ervan. Dienaangaande heeft het Hof erop gewezen dat de bepalingen van de Dertiende richtlijn, en met name artikel 2, lid 1, moeten worden beschouwd als lex specialis ten opzichte van de artikelen 170 en 171 van richtlijn 2006/112 (arrest van 15 juli 2010, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C?582/08, EU:C:2010:429, punt 35).

30 De gestelde vragen moeten dus worden onderzocht in het licht van de bepalingen van de Dertiende richtlijn.

31 Ten tweede zij erop gewezen dat het hoofdgeding geen betrekking heeft op de temporele werking van de correcties van een factuur. Over die kwestie heeft het Hof zich, in samenhang met het recht op btw-aftrek, reeds uitgesproken in zijn arrest van 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691). In het hoofdgeding daarentegen is de vraag aan de orde of de lidstaten de mogelijkheid om onjuiste facturen te corrigeren ter uitoefening van het recht op btw-teruggaaf, in de tijd kunnen beperken. De verwijzende rechter legt uit dat een dergelijke correctie naar Spaans recht geen effect meer kan sorteren nadat het bestuursbesluit waarbij de teruggaaf is geweigerd, definitief is geworden.

32 Gelet op het voorgaande moet worden aangenomen dat de verwijzende rechter met zijn vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, in essentie wenst te vernemen of de bepalingen van de Dertiende richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat een lidstaat de mogelijkheid om onjuiste facturen te corrigeren ter uitoefening van het recht op btw-teruggaaf, bijvoorbeeld door het oorspronkelijk op de factuur vermelde btw-identificatienummer te corrigeren, in de tijd beperkt.

33 Het Hof heeft voor recht verklaard dat de bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388) aldus

moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan belastingplichtigen het recht op btw-aftrek 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 mogelijkerwijs blijkt dat de gefactureerde handelingen daadwerkelijk zijn verricht en waaruit ook de aard en het bedrag ervan blijkt (zie in die zin arrest van 8 mei 2013, Petroma Transports e.a., C?271/12, EU:C:2013:297, punt 36). Er zij echter op gewezen dat de Zesde richtlijn (77/388) de lidstaten evenmin belette om de correctie van een onvolledige factuur te aanvaarden nadat de belastingdienst een besluit tot weigering van het recht op aftrek of teruggaaf van de btw had vastgesteld.

34 Een dergelijke vaststelling geldt ook voor de Dertiende richtlijn. Uit artikel 3, lid 1, daarvan blijkt immers dat de lidstaten de voorwaarden voor de indiening van een verzoek om teruggaaf van btw vaststellen, met inbegrip van de termijnen, en dat zij de verplichtingen opleggen die noodzakelijk zijn om de gegrondheid van een dergelijke aanvraag te beoordelen.

35 Aangezien de Dertiende richtlijn niet van toepassing is op de invoering van maatregelen die voorzien in een termijn waarvan het verstrijken tot gevolg heeft dat een sanctie wordt opgelegd aan een onvoldoende voortvarende belastingplichtige die heeft nagelaten onjuiste of onvolledige facturen te corrigeren ter uitoefening van het recht op btw-teruggaaf, moet bedoelde invoering worden beheerst door het nationale recht, vooropgesteld dat deze procedure op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van dit recht bovendien in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (zie naar analogie arresten van 8 mei 2008, Ecotrade, C?95/07 en C?96/07, EU:C:2008:267, punt 46, en 26 april 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 In dat verband zij eraan herinnerd dat het weliswaar aan de nationale rechter staat om te beoordelen of nationale maatregelen verenigbaar zijn met het recht van de Unie, maar dat het Hof hem evenwel alle aanwijzingen kan verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de afdoening van het bij hem aanhangige geschil (arrest van 28 juli 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punt 36).

37 Wat in de eerste plaats het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, zij eraan herinnerd dat hieruit voortvloeit dat personen die door de rechtsorde van de Unie toegekende rechten doen gelden, niet mogen worden benadeeld ten opzichte van personen die zuiver nationale rechten doen gelden (arrest van 7 maart 2018, Santoro, C?494/16, EU:C:2018:166, punt 39).

38 De verwijzende rechter vraagt zich af of AEAT het gelijkwaardigheidsbeginsel heeft geschonden door zijn besluit van 5 april 2011 niet in te trekken op grond van artikel 219 van de algemene belastingwet. In dit verband zij erop gewezen dat niets in het aan het Hof voorgelegde dossier erop wijst dat de toepassing van dit artikel verschilt naargelang het recht in kwestie door het Unierecht dan wel het nationale recht is toegekend.

39 In tegenstelling tot wat Nestrade ter terechtzitting heeft betoogd, wordt het gelijkwaardigheidsbeginsel bovendien evenmin geschonden door de omstandigheid dat AEAT de verzoeken om teruggaaf van voorbelasting over de belastingjaren 2008 en 2010 en over het eerste en het tweede kwartaal van het belastingjaar 2009 anders zou hebben behandeld dan de verzoeken om teruggaaf van voorbelasting over het derde en het vierde kwartaal van het belastingjaar 2009. Uit een dergelijk verschil in behandeling, gesteld dat het bewezen zou zijn, zou immers geenszins een verschil in behandeling blijken tussen rechten die door de rechtsorde van de Unie worden toegekend en zuiver nationale rechten.

40 Wat in de tweede plaats het doeltreffendheidsbeginsel betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de vraag of een nationale procedureregel de uitoefening van de door de rechtsorde

van de Unie aan particulieren toegekende rechten in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk maakt, moet worden onderzocht rekening houdend met de plaats van die bepaling in de gehele procedure en met het verloop en de bijzondere kenmerken ervan voor de verschillende nationale instanties. In dit verband moeten de beginselen die aan het nationale rechtsplegingssysteem ten grondslag liggen, zoals de bescherming van de rechten van verdediging, het rechtszekerheidsbeginsel en het goede verloop van de procedure, in voorkomend geval in overweging worden genomen (arrest van 7 maart 2018, Santoro, C?494/16, EU:C:2018:166, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat 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 belastingplichtige, met name zijn rechten en plichten jegens de fiscus, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (arrest van 21 juni 2012, Elsacom, C?294/11, EU:C:2012:382, punt 29). Het Hof heeft erkend dat het met het recht van de Unie verenigbaar is dat in het belang van de rechtszekerheid, die zowel de belastingbetaler als de betrokken bestuursinstantie beschermt, redelijke beroepstermijnen worden vastgesteld die gelden op straffe van verval van recht. Dergelijke termijnen maken de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten immers niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk, ook al leidt het verstrijken van deze termijnen per definitie tot gehele of gedeeltelijke afwijzing van de ingestelde vordering (arrest van 14 juni 2017, Compass Contract Services, C?38/16, EU:C:2017:454, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 In casu heeft AEAT Nestrade op 23 november 2010 verzocht om de correcte facturen over te leggen binnen tien werkdagen na de kennisgeving van dit verzoek, die op 13 december 2010 plaatsvond.

43 Vastgesteld dient te worden dat uit de verwijzingsbeslissing niet blijkt dat Nestrade AEAT heeft meegedeeld dat zij op de datum van het verzoek van deze bestuursinstantie niet in het bezit was van de correcte facturen. Uit die beslissing blijkt voorts dat Nestrade deze facturen niet aan AEAT heeft verstrekt gedurende de periode van bijna drie maanden tussen de datum waarop zij deze heeft ontvangen en de datum waarop het besluit tot weigering van de btw-teruggaaf is genomen. Nestrade heeft dit laatste besluit evenmin betwist voordat het definitief werd, hoewel zij volgens de verwijzende rechter binnen een redelijke termijn beroep tegen dat besluit had kunnen instellen.

44 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat het, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, Nestrade niet in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk is gemaakt om haar recht op teruggaaf van de btw uit te oefenen.

45 In dat verband zij eraan herinnerd dat wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige tot voldoening van de btw gehouden is, zij geen nadere voorwaarden kan stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van het recht op aftrek van de btw wordt verhinderd (zie in die zin arrest van 30 september 2010, Uszodaépít?, C?392/09, EU:C:2010:569, punt 40).

46 Dezelfde redenering geldt voor het recht op teruggaaf van btw. Wat het hoofdgeding betreft, blijkt echter, zoals de Commissie heeft betoogd, dat AEAT niet over de nodige gegevens beschikte om het recht op teruggaaf van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde btw te beoordelen op basis van de informatie die Nestrade had verstrekt in andere verzoeken om teruggaaf betreffende dezelfde leverancier, hetgeen door de verwijzende rechter moet worden geverifieerd.

47 Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat de bepalingen

van de Dertiende richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat een lidstaat de mogelijkheid om onjuiste facturen te corrigeren ter uitoefening van het recht op teruggaaf van btw, bijvoorbeeld door het oorspronkelijk op de factuur vermelde btw-identificatienummer te corrigeren, in de tijd beperkt, mits het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel in acht worden genomen, hetgeen ter beoordeling van de verwijzende rechter staat.

Kosten

48 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

De bepalingen van de Dertiende richtlijn (86/560/EEG) van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat een lidstaat de mogelijkheid om onjuiste facturen te corrigeren ter uitoefening van het recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), bijvoorbeeld door het oorspronkelijk op de factuur vermelde btw-identificatienummer te corrigeren, in de tijd beperkt, mits het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel in acht worden genomen, hetgeen ter beoordeling van de verwijzende rechter staat.

ondertekeningen

* Procestaal: Spaans.