ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

21 oktober 2021 *

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Nadere voorschriften voor teruggaaf van btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf zijn gevestigd – Richtlijn 2008/9/EG – Artikel 20, lid 1 – Verzoek om aanvullende gegevens door de lidstaat van teruggaaf – Informatie waarop een verzoek om aanvullende gegevens betrekking kan hebben – Verschil tussen het in het teruggaafverzoek genoemde bedrag en het op de overgelegde facturen vermelde bedrag – Beginsel van behoorlijk bestuur – Beginsel van btw-neutraliteit – Vervaltermijn – Gevolgen voor de correctie van de vergissing van de belastingplichtige”

In zaak C-396/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije) bij beslissing van 2 juli 2020, ingekomen bij het Hof op 30 juli 2020, in de procedure

CHEP Equipment Pooling NV

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal, president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Derde kamer, J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi en N. Wahl (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: G. Hogan,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– CHEP Equipment Pooling NV, vertegenwoordigd door Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,

* Procestaal: Hongaars.

– de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en R. Kissné Berta als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en Zs. Teleki 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 artikel 20, 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; hierna: „richtlijn 2008/9”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen CHEP Equipment Pooling NV en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanedienst, Hongarije) over het besluit van deze laatste om een verzoek om teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) slechts gedeeltelijk toe te wijzen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2008/9

3 De overwegingen 1 en 2 van richtlijn 2008/9 luiden als volgt:

„(1) De uitvoeringsvoorschriften als vastgesteld in 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 [btw] aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen [(PB 1979, L 331, blz. 11)] – stellen zowel de bestuurlijke autoriteiten van de lidstaten als het bedrijfsleven voor aanzienlijke moeilijkheden.

(2) De in die richtlijn vastgestelde regeling moet worden gewijzigd met betrekking tot de termijn waarbinnen beschikkingen aangaande verzoeken om teruggaaf ter kennis van bedrijven worden gebracht. Tegelijkertijd moet worden bepaald dat bedrijven eveneens binnen specifieke termijnen moeten antwoorden. Bovendien moet de procedure worden vereenvoudigd en gemoderniseerd door het gebruik van moderne technologieën toe te staan.”

4 Artikel 2 van richtlijn 2008/9 bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

1. niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige: iedere belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG [van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke btw-stelsel (PB 2006, L 347, blz. 1)] die niet in de lidstaat van teruggaaf, maar in een andere lidstaat gevestigd is;

2. lidstaat van teruggaaf: de lidstaat waar de btw aan de niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige in rekening werd gebracht ter zake van de voor genoemde belastingplichtige door andere belastingplichtigen in deze lidstaat verrichte diensten of goederenleveringen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in deze lidstaat;

[...]

4. teruggaafverzoek: het verzoek om teruggaaf van de aan de niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige in rekening gebrachte btw ter zake van de voor genoemde belastingplichtige door andere belastingplichtigen in deze lidstaat verrichte diensten of goederenleveringen, of ter zake van de invoer van goederen in deze lidstaat;

[...]”

5 Artikel 5 van richtlijn 2008/9 luidt:

„Elke lidstaat verleent iedere niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige teruggaaf van de btw die werd geheven ter zake van de voor genoemde belastingplichtige door andere belastingplichtigen in deze lidstaat verrichte goederenleveringen of diensten, of ter zake van de invoer van goederen in deze lidstaat, voor zover deze goederen of diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) de handelingen bedoeld in artikel 169, [onder] a) en b), van [richtlijn 2006/112];

b) handelingen, waarvan de afnemer overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 van [richtlijn 2006/112], als toegepast in de lidstaat van teruggaaf, tot voldoening van de belasting is gehouden.

Onverminderd artikel 6 wordt voor de toepassing van deze richtlijn het recht op teruggaaf van voorbelasting bepaald overeenkomstig [richtlijn 2006/112], als toegepast in de lidstaat van teruggaaf.”

6 Artikel 7 van richtlijn 2008/9 luidt als volgt:

„Een niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige die in die lidstaat teruggaaf van de btw wenst te verkrijgen, richt langs elektronische weg een teruggaafverzoek tot die lidstaat, dat hij indient bij zijn lidstaat van vestiging, via de door deze lidstaat ingestelde portaalsite.”

7 Artikel 8, lid 2, onder e), van deze richtlijn bepaalt:

„[…] [I]n het teruggaafverzoek [worden] voor iedere lidstaat van teruggaaf en voor iedere factuur en ieder invoerdocument de volgende gegevens vermeld:

[…]

e) de maatstaf van heffing en het bedrag aan btw, uitgedrukt in de munteenheid van de lidstaat van teruggaaf;

[…]"

8 In artikel 15 van deze richtlijn is het volgende opgenomen:

„1. Het teruggaafverzoek moet uiterlijk 30 september van het kalenderjaar volgend op het teruggaaftijdvak bij de lidstaat van vestiging worden ingediend. Het teruggaafverzoek geldt alleen als ingediend indien de aanvrager alle in de artikelen 8, 9 en 11 verlangde gegevens verstrekt heeft.

2. De lidstaat van vestiging stuurt de aanvrager onverwijld langs elektronische weg een bevestiging van ontvangst."

9 Artikel 18 van deze richtlijn luidt:

„1. De lidstaat van vestiging stuurt het verzoek niet door aan de lidstaat van teruggaaf wanneer de aanvrager in zijn lidstaat van vestiging gedurende het teruggaaftijdvak:

a) niet aan de btw onderworpen is;

b) slechts goederenleveringen of diensten verricht die uit hoofde van de artikelen 132, 135, 136 en 371, de artikelen 374 tot en met 377, artikel 378, lid 2, onder a), artikel 379, lid 2, of de artikelen 380 tot en met 390 van [richtlijn 2006/112] of van inhoudelijk identieke bepalingen van de Akte van toetreding van 2005 zonder recht op aftrek van voorbelasting vrijgesteld zijn;

c) valt onder de in de artikelen 284 tot en met 287 van [richtlijn 2006/112] vervatte vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen;

d) valt onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten van de artikelen 296 tot en met 305 van [richtlijn 2006/112].

2. De lidstaat van vestiging stelt de aanvrager langs elektronische weg in kennis van zijn beschikking uit hoofde van lid 1."

10 Artikel 19 van richtlijn 2008/9 bepaalt:

„1. De lidstaat van teruggaaf stelt de aanvrager onverwijld langs elektronische weg in kennis van de datum van ontvangst van het verzoek.

2. De lidstaat van teruggaaf deelt zijn beschikking om het teruggaafverzoek in te willigen of af te wijzen binnen vier maanden na ontvangst van het verzoek in die lidstaat aan de aanvrager mee."

11 Artikel 20, lid 1, van deze richtlijn luidt als volgt:

„Ingeval de lidstaat van teruggaaf meent niet alle dienstige informatie te hebben ontvangen om met betrekking tot het geheel of een deel van het teruggaafverzoek een beschikking te kunnen geven, kan hij binnen de in artikel 19, lid 2, genoemde termijn van vier maanden, langs elektronische weg in het bijzonder de aanvrager of de lidstaat van vestiging om aanvullende gegevens verzoeken. Indien de aanvullende gegevens worden opgevraagd bij een andere persoon dan de aanvrager of de bevoegde autoriteiten van een lidstaat, wordt alleen langs elektronische weg om gegevens verzocht indien de bestemmeling van het verzoek over de desbetreffende apparatuur beschikt.

Zo nodig kan de lidstaat van teruggaaf om verdere aanvullende gegevens verzoeken.

De overeenkomstig dit lid verlangde gegevens kunnen het overleggen van het origineel of een afschrift van de factuur of het invoerdocument omvatten wanneer de lidstaat van teruggaaf op goede gronden het bestaan van een bepaalde vordering betwijfelt. In dat geval zijn de drempelnormen van artikel 10 niet van toepassing."

Richtlijn 2006/112

12 Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase."

13 Artikel 171, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„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."

Hongaars recht

14 § 249 van általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 betreffende de btw) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.); hierna: „btw-wet"] bepaalt dat teruggaaf van btw aan een niet in Hongarije gevestigde belastingplichtige geschiedt op schriftelijk verzoek. Volgens § 251/E van deze wet beslist de belastingdienst binnen een termijn van vier maanden.

15 Volgens § 251/F van deze wet kan de belastingdienst de niet op Hongaars grondgebied gevestigde belastingplichtige schriftelijk om aanvullende gegevens verzoeken en met name van hem het origineel of een voor eensluidend gewaarmerkt afschrift van de factuur verlangen indien er redelijke twijfel bestaat over de rechtsgrondslag voor teruggaaf of het bedrag van de terug te geven btw.

16 Volgens § 127, lid 1, onder a), van deze wet moet de belastingplichtige in het bezit zijn van een op zijn naam uitgereikte factuur waaruit blijkt dat de handeling is verricht.

17 § 120 van de btw-wet bepaalt:

„Voor zover een – als zodanig handelende – belastingplichtige goederen of diensten gebruikt of anderszins exploiteert om belaste goederenleveringen of diensten te verrichten, mag hij van de door hem verschuldigde belasting de belasting aftrekken die

a) een andere belastingplichtige – waaronder personen of entiteiten die zijn onderworpen aan de vereenvoudigde bedrijfsbelasting – hem in rekening heeft gebracht voor de verwerving van goederen en het gebruik van diensten;

[...]"

18 Volgens § 4, lid 2, onder e), van belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatérítтetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítтetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet [reglement 32/2009 (XII. 21.) betreffende een aantal bepalingen inzake de uitoefening van het recht op btw-teruggaaf in Hongarije door niet op het nationale grondgebied gevestigde belastingplichtigen en van het recht op btw-teruggaaf in andere lidstaten van de Europese Unie door in Hongarije gevestigde belastingplichtigen] (*Magyar Közlöny* 2009/188.) moet het door een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige gedane teruggaafverzoek voor elke ingediende factuur de maatstaf van heffing en het bedrag van de btw bevatten.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

19 CHEP Equipment Pooling, een btw-plichtige vennootschap naar Belgisch recht, is actief in de logistieke sector en gespecialiseerd in de handel van pallets. Nadat zij in Hongarije pallets had gekocht die zij vervolgens aan haar dochterondernemingen in verschillende lidstaten verhuurde, heeft zij op 28 september 2017, als btw-plichtige in België, bij de Hongaarse autoriteiten een verzoek ingediend tot teruggaaf van de voorbelasting die zij had betaald over tussen 1 januari 2016 en 31 december 2016 verworven goederen en diensten.

20 Dit verzoek ging vergezeld van een btw-overzicht met acht kolommen, getiteld „factuurnummer", „factuurdatum", „opsteller van de factuur", „maatstaf van heffing", „belasting", „aftrekbare belasting", „omschrijving" en „codes", alsook van de in het overzicht vermelde facturen.

21 Nadat de belastingautoriteit had vastgesteld dat het overzicht soms verwees naar facturen waarvoor de btw reeds was teruggegeven en er haar bovendien verschillen waren opgevallen tussen de btw-bedragen in dat overzicht en de btw-bedragen op de bijgevoegde facturen, waarbij het gefactureerde bedrag nu eens lager, dan weer hoger was dan het bedrag in het overzicht, heeft zij verzoekster in het hoofdgeding op 2 november 2017 verzocht om aanvullende gegevens te verstrekken, te weten documenten en verklaringen betreffende de omstandigheden waarin de economische transacties van 143 facturen hadden plaatsgevonden.

22 Verzoekster in het hoofdgeding heeft de belastingautoriteit de volgende documenten overgelegd: de aan de vervoerder afgegeven bestelbonnen voor de pallets, de met de vervoerder gesloten koopovereenkomst, de met CHEP Magyarország gesloten overeenkomst voor de verhuur van de pallets, de aan deze laatste uitgereikte facturen voor de verhuur van de pallets, de door CHEP Magyarország aan de klanten uitgereikte facturen en de lijst van de plaatsen waar de pallets zich daadwerkelijk bevonden.

23 Na onderzoek van de door verzoekster in het hoofdgeding overgelegde aanvullende documenten heeft de belastingautoriteit bij besluit van 29 november 2017 het verzoek om btw-teruggaaf toegewezen ten belope van 254 636 343 Hongaarse forint (HUF) (destijds ongeveer 826 715 EUR). Een bedrag van 92 803 004 HUF (destijds ongeveer 301 300 EUR) heeft zij verzoekster in het hoofdgeding echter geweigerd terug te geven. De belastingautoriteit heeft drie categorieën verzoeken vastgesteld. Ten eerste heeft zij geweigerd de verzoeken in te willigen die reeds tot terugbetaling hadden geleid. Wat ten tweede de verzoeken betreft waarvan het btw-bedrag hoger was dan het bedrag op de desbetreffende factuur, heeft zij slechts btw teruggegeven ten belope van het op de factuur vermelde bedrag. Ten derde heeft zij, wat de verzoeken betreft waarvan het btw-bedrag lager was dan het bedrag op de desbetreffende factuur, enkel btw teruggegeven ten belope van het in het teruggaafverzoek vermelde bedrag.

24 Bij een tegen dit besluit ingediend bezwaar heeft verzoekster in het hoofdgeding met betrekking tot de derde categorie verzoeken aangevoerd dat het btw-bedrag dat op de facturen stond, haar in theorie een recht op een hogere btw-teruggaaf gaf dan waarom zij zelf in het overzicht had gevraagd.

25 De afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanedienst heeft het besluit van de belastingautoriteit bevestigd. Zij heeft uiteengezet dat verzoekster in het hoofdgeding een vergissing met betrekking tot het bedrag van haar oorspronkelijke teruggaafverzoek slechts kon corrigeren middels indiening van een nieuw verzoek. Verzoekster in het hoofdgeding kon evenwel geen dergelijk verzoek meer indienen, aangezien de termijn daarvoor afliep op 30 september 2017, dat wil zeggen, in casu, twee dagen nadat zij haar oorspronkelijke verzoek had ingediend. Zij heeft daaraan toegevoegd dat de belastingautoriteit niet verplicht was haar om andere aanvullende gegevens te verzoeken, aangezien de feiten van het hoofdgeding gemakkelijk konden worden vastgesteld.

26 Verzoekster in het hoofdgeding heeft beroep ingesteld bij de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije), de rechter in eerste aanleg.

27 Die rechter heeft het beroep verworpen. Hij heeft uiteengezet dat het recht op teruggaaf, de inleiding van de procedure en de bepaling van het btw-bedrag waarop die teruggaaf betrekking heeft, afhankelijk zijn van de belastingplichtige zelf en dat de regeling inzake het teruggaafverzoek zou worden uitgehold indien een beroep zoals dat van verzoekster in het hoofdgeding werd toegewezen, aangezien het voor de belastingplichtige zou volstaan om de facturen te verstrekken waarop het recht op teruggaaf is gebaseerd, en de belastingautoriteit verplicht zou zijn om in alle gevallen – behoudens bij aanpassing van het pro rata – teruggaaf van het maximumbedrag aan btw op basis van de facturen te gelasten. De rechter in eerste aanleg heeft daaraan toegevoegd dat de belastingautoriteit slechts verplicht was gebruik te maken van de mogelijkheid om te verzoeken om aanvullende gegevens indien deze noodzakelijk waren om een gefundeerd besluit te kunnen nemen of indien essentiële informatie ontbrak, waarvan in het onderhavige geval geen sprake was.

28 Verzoekster in het hoofdgeding heeft zich daarop gewend tot de verwijzende rechter, de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije), waarbij zij met name heeft aangevoerd dat de rechter in eerste aanleg het in artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112 neergelegde beginsel van btw-neutraliteit had geschonden.

29 De verwijzende rechter stelt ten eerste vast dat er geen beperking staat op het aantal teruggaafverzoeken dat binnen de vervaltermijn kan worden ingediend en de mogelijkheid voor de belastingplichtigen om eventuele eerdere vergissingen te corrigeren door nieuwe verzoeken in te dienen, en ten tweede dat een verzoek dat kort vóór het verstrijken van de vervaltermijn wordt ingediend, in dat opzicht relevant is. In het licht hiervan is de verwijzende rechter van oordeel dat het van wezenlijk belang is om te bepalen of de belastingautoriteit wel in staat is om een gefundeerd besluit te nemen over het verzoek van een belastingplichtige bij gebreke van nadere gegevens over de verschillen tussen de in het verzoek vermelde btw-bedragen en de bedragen die zijn vermeld op de ter ondersteuning van het verzoek overgelegde facturen.

30 Hij wijst op de gelijkenis tussen de toepasselijke Unierechtelijke en nationaalrechtelijke bepalingen, aangezien zowel artikel 8, lid 2, onder e), van richtlijn 2008/9 als § 4, lid 2, onder e), van het in punt 18 van het onderhavige arrest genoemde reglement 32/2009 vereist dat elk verzoek het btw-bedrag vermeldt. Bovendien kan krachtens artikel 20, lid 1, van deze richtlijn en § 251/F, lid 3, van de btw-wet slechts tot teruggaaf worden besloten indien de belastingautoriteit beschikt over alle informatie die relevant is voor het nemen van een gegrond besluit, waaronder de exacte vermelding van het btw-bedrag waarvan om teruggaaf wordt verzocht. Ten slotte biedt de btw-wet de belastingautoriteit de mogelijkheid om contact op te nemen met de belastingplichtige in geval van ernstige twijfel over het bedrag van de voorbelasting waarvan om teruggaaf wordt verzocht, net zoals artikel 20, lid 1, in de Hongaarse taalversie van richtlijn 2008/9 de belastingautoriteit de mogelijkheid geeft om de belastingplichtige om aanvullende gegevens over „essentiële informatie” te verzoeken wanneer er gegronde redenen zijn om te twijfelen aan de juistheid van bepaalde verzoeken.

31 De verwijzende rechter vraagt zich af of de belastingautoriteit de belastingplichtige om aanvullende gegevens kan verzoeken wanneer, zoals in casu, het bedrag in het teruggaafverzoek verschilt van het bedrag op de ter staving daarvan overgelegde facturen. Het kan weliswaar worden aangenomen dat dit verschil geen essentiële informatie in de zin van artikel 20, lid 1, van richtlijn 2008/9 is, zodat die autoriteit niet verplicht is om de belastingplichtige op zijn vergissing of vergissingen te wijzen. De verwijzende rechter is echter veeleer van oordeel dat deze autoriteit in een dergelijk geval juist om aanvullende gegevens zou moeten verzoeken, aangezien het bestaan van een dergelijk verschil de juistheid van het verzoek zelf ter discussie stelt.

32 Daarop heeft de Kúria de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 20, lid 1, van [richtlijn 2008/9] aldus worden uitgelegd dat de lidstaat van teruggaaf het standpunt kan innemen dat het niet noodzakelijk is om aanvullende gegevens op te vragen en dat hij alle dienstige informatie heeft ontvangen om met betrekking tot het teruggaafverzoek een besluit te kunnen geven, ook wanneer er ten nadele van de belastingplichtige onmiskenbare kwantitatieve verschillen bestaan tussen het teruggaafverzoek en de factuur, en pro-ratatoerekening niet aan de orde is?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

33 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 20, lid 1, van richtlijn 2008/9 aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de belastingautoriteit van de lidstaat waarin een verzoek om teruggaaf van btw is ingediend door een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, aanneemt dat zij over voldoende gegevens beschikt om over dat verzoek een besluit te nemen en de belastingplichtige dus niet hoeft te verzoeken aanvullende gegevens te verstrekken.

34 Deze vraag is gesteld in de volgende context. Ten eerste bestaat er een verschil tussen het btw-bedrag dat is vermeld in het verzoek en het bedrag dat is vermeld op de ter ondersteuning daarvan overgelegde facturen. Ten tweede is het verzoek kort vóór het verstrijken van de vervaltermijn ingediend, hetgeen de vraag doet rijzen of de belastingplichtige het recht heeft om hetzij een corrigerend verzoek, hetzij een nieuw verzoek in te dienen, rekening houdend met de door de belastingautoriteit gesignaleerde vergissingen. Ten derde neemt de belastingautoriteit bij een dergelijk verschil niet het in het verzoek vermelde btw-bedrag in aanmerking, maar het bedrag op de factuur indien dit lager is, en baseert zij zich omgekeerd op het bedrag in het verzoek indien dit lager is dan het bedrag op de factuur, waarbij zij zich dus gebonden acht aan het bedrag in het teruggaafverzoek als plafond, zodat de belastingplichtige niet het volledige btw-bedrag kan terugkrijgen waarop hij recht heeft.

35 Vooraf zij eraan herinnerd dat richtlijn 2008/9 volgens artikel 1 ervan tot doel heeft de nadere voorschriften vast te stellen voor de teruggaaf van de btw krachtens artikel 170 van richtlijn 2006/112 aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die aan de voorwaarden van artikel 3 van richtlijn 2008/9 voldoen, en niet beoogt de wijze van uitoefening en de omvang van het recht op teruggaaf te bepalen. Artikel 5, tweede alinea, ervan bepaalt immers dat, onverminderd artikel 6 en voor de toepassing van de richtlijn, het recht op teruggaaf van voorbelasting wordt bepaald overeenkomstig richtlijn 2006/112, zoals toegepast in de lidstaat van teruggaaf. Het recht van een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige op teruggaaf van de in een andere lidstaat betaalde btw, zoals geregeld in richtlijn 2008/9, is dus de tegenhanger van het door richtlijn 2006/112 te zijnen gunste ingevoerde recht op aftrek van de in zijn eigen lidstaat betaalde voorbelasting (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punten 34-36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Het recht op teruggaaf vormt, net zoals het recht op aftrek, een basisbeginsel van het bij het Unierecht ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (arrest van 11 juni 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, punt 53) dat in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die is geheven over handelingen die in eerdere stadia zijn verricht [arrest van 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen), C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 79]. De aftrekregeling – en derhalve de teruggaafregeling – heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Het basisbeginsel van btw-neutraliteit verlangt dat de aftrek of de teruggaaf van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daarvoor zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden [arrest van 18 november 2020, Commissie/Duitsland (Teruggaaf van btw – Facturen), C-371/19, niet gepubliceerd, EU:C:2020:936, punt 80 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

38 Artikel 15, lid 1, van richtlijn 2008/9 beperkt echter zelf het recht op teruggaaf van de btw door te bepalen dat het verzoek om teruggaaf uiterlijk op 30 september van het kalenderjaar dat volgt op het teruggaaftijdvak moet worden ingediend bij de lidstaat van vestiging, die het vervolgens aan de lidstaat van teruggaaf moet sturen, tenzij een van de in artikel 18 van deze richtlijn genoemde gronden zich daartegen verzet.

39 Deze eerste controle door de lidstaat van vestiging wordt aangevuld met een controle door de lidstaat van teruggaaf, die de aanvrager of de lidstaat van vestiging daartoe krachtens artikel 20, lid 1, van richtlijn 2008/9 om aanvullende gegevens kan verzoeken.

40 Deze laatste bepaling vertoont weliswaar bepaalde redactionele verschillen naargelang de taalversie, maar die wijzigen de kern van die bepaling niet, aangezien de gegevens die door de lidstaat van teruggaaf kunnen worden verlangd, gegevens zijn die hem in staat moeten stellen om over het teruggaafverzoek een besluit te nemen, zoals overigens blijkt uit de algemene opzet van richtlijn 2008/9 en uit het doel van artikel 20 ervan.

41 In dit verband moet worden opgemerkt dat de Uniewetgever, na te hebben vastgesteld, zoals blijkt uit overweging 1 van richtlijn 2008/9, dat de regeling voor de teruggaaf van de btw „aanzienlijke problemen [stelde voor] zowel de bestuurlijke autoriteiten van de lidstaten als het bedrijfsleven", heeft besloten om, zoals in overweging 2 van deze richtlijn is uiteengezet, de procedure voor de teruggaaf soepeler te laten verlopen „met betrekking tot de termijn waarbinnen beschikkingen aangaande verzoeken om teruggaaf ter kennis van bedrijven worden gebracht", termijnen vast te stellen waarbinnen bedrijven „eveneens [...] moeten antwoorden", en het gebruik van elektronische post mogelijk te maken voor de mededeling van besluiten en antwoorden, teneinde „de procedure [te vereenvoudigen en moderniseren] door het gebruik van moderne technologieën toe te staan".

42 Artikel 20 van richtlijn 2008/9 moet worden begrepen in het licht van deze logica van versoepeling, in die zin dat de Uniewetgever heeft willen voorkomen dat de lidstaat van teruggaaf, ten gevolge van de vertragende werking van verzoeken om gegevens, zijn verplichting tot terugbetaling uitstelt of de doeltreffendheid ervan vermindert. Daarom preciseert deze bepaling dat verzoeken om aanvullende gegevens betrekking moeten hebben op hetgeen de betrokken belastingautoriteit in staat stelt een beluit te nemen. Teneinde de neutraliteit van de btw-regeling door een volledige teruggaaf van de btw mogelijk te maken, moeten de verzoeken om gegevens dus betrekking hebben op alle daarvoor relevante, en dus essentiële, gegevens.

43 In casu blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt dat de Hongaarse belastingautoriteit gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid waarin artikel 20, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2008/9 voorziet en verzoekster in het hoofdgeding om aanvullende gegevens heeft verzocht, aangezien zij verschillen had vastgesteld tussen de btw-bedragen die waren vermeld in het teruggaafverzoek enerzijds en op de ter ondersteuning van dat verzoek overgelegde facturen anderzijds. Na deze gegevens te hebben onderzocht, heeft zij daarentegen geen gebruik gemaakt

van de in artikel 20, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn geboden mogelijkheid om te verzoeken om verdere aanvullende gegevens, aangezien zij zich voldoende voorgelicht achtte om over het teruggaafverzoek een besluit te nemen.

44 Zoals in punt 23 van het onderhavige arrest is uiteengezet, heeft de belastingautoriteit op basis van de door de belastingplichtige verstrekte gegevens namelijk drie typen van verzoeken kunnen onderscheiden, te weten, in de eerste plaats, verzoeken die reeds tot teruggaaf hebben geleid en waarvoor zij niet opnieuw btw heeft teruggegeven; in de tweede plaats, verzoeken met betrekking tot facturen waarop een lager btw-bedrag stond vermeld dan in het teruggaafverzoek, waarvoor zij btw heeft teruggegeven ten belope van het op die facturen vermelde btw-bedrag, en, in de derde plaats, verzoeken met betrekking tot facturen waarop een hoger btw-bedrag was vermeld dan in het teruggaafverzoek, waarvoor zij de btw slechts gedeeltelijk heeft teruggeven, ten belope van het in dat verzoek vermelde bedrag. Verzoekster in het hoofdgeding betwist enkel de weigering van de Hongaarse belastingautoriteit met betrekking tot dit derde type verzoeken.

45 In dit verband blijkt uit de opmerkingen van de Hongaarse regering dat deze weigering eraan te wijten was dat de belastingautoriteit zich gebonden achtte aan het in het teruggaafverzoek vermelde btw-bedrag en niet méér wilde terugbetalen dan daarin was vermeld, ook al duidde het op de facturen vermelde btw-bedrag mogelijkerwijs op een recht op hogere teruggaaf.

46 In een situatie als in het hoofdgeding moeten de op de belastingplichtige rustende verplichtingen worden afgewogen tegen die van de betrokken nationale belastingautoriteit. Er zij aan herinnerd dat de belastingplichtige het best kan weten of de handelingen waarvoor hij om teruggaaf verzoekt daadwerkelijk hebben plaatsgevonden en dat hij dus, althans tot op zekere hoogte, de gevolgen van zijn eigen gedrag tegenover het bestuur moet dragen. Hij is met name gebonden aan de vermeldingen die hij overeenkomstig artikel 226 van richtlijn 2006/112 op de door hem uitgereikte facturen plaatst, met name aan die betreffende het btw-bedrag en het toegepaste tarief.

47 Bovendien heeft het Hof in het kader van zijn rechtspraak over de mogelijkheid voor de lidstaten om een vervaltermijn inzake btw-aftrek in te voeren, reeds benadrukt dat een dergelijke termijn, met het verstrijken waarvan een onvoldoende voortvarende belastingplichtige wordt bestraft, niet kan worden beschouwd als onverenigbaar met de bij richtlijn 2006/112 ingevoerde regeling voor zover hij op dezelfde wijze geldt voor soortgelijke rechten in belastingzaken naar nationaal recht en naar Unierecht (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van het recht op btw-aftrek in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maakt (doeltreffendheidsbeginsel) (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 47).

48 In het verlengde van deze op de indiener van een teruggaafverzoek rustende verplichtingen moet erop worden gewezen dat richtlijn 2008/9 geen bepalingen bevat over diens mogelijkheid om zijn teruggaafverzoek te corrigeren – behalve in het bijzondere geval van aanpassing van het pro rata als bedoeld in artikel 13 van deze richtlijn, dat in casu niet relevant is – of over de indiening van een nieuw teruggaafverzoek na de intrekking van het eerste. Er moet echter aan worden herinnerd dat wanneer een lidstaat het Unierecht ten uitvoer brengt, de vereisten die voortvloeien uit het recht op behoorlijk bestuur – dat een afspiegeling vormt van een algemeen beginsel van het Unierecht, met name het recht van eenieder dat zijn zaken onpartijdig en binnen een redelijke termijn worden behandeld – toepassing vinden op een belastingcontrole. Dit beginsel van behoorlijk bestuur vereist dat een administratieve autoriteit, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingautoriteit, ter naleving van haar controleverplichtingen

alle relevante aspecten zorgvuldig en onpartijdig onderzoekt, zodat zij haar besluit kan vaststellen op basis van zo volledig en betrouwbaar mogelijke gegevens (arrest van 14 mei 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, punten 43 en 44).

49 Indien de belastingplichtige een of meer vergissingen begaat in zijn teruggaafverzoek en hij noch de betrokken belastingautoriteit deze later ontdekt, kan hij de verantwoordelijkheid hiervoor dus niet bij die autoriteit leggen, tenzij die vergissingen gemakkelijk achterhaalbaar zijn, in welk geval de belastingautoriteit ze moet kunnen vaststellen in het kader van de krachtens het beginsel van behoorlijk bestuur op haar rustende controleverplichtingen.

50 Zoals in de punten 21 en 23 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, heeft de Hongaarse belastingautoriteit in casu verschillen vastgesteld tussen de btw-bedragen in het teruggaafverzoek en op sommige van de overgelegde facturen, waarop zij verzoekster in het hoofdgeding om aanvullende gegevens heeft verzocht en vervolgens, toen zij meende over voldoende gegevens te beschikken, een besluit heeft genomen, waarmee zij dus heeft voldaan aan de letter van artikel 20, lid 1, van richtlijn 2008/9. Indien deze gegevens daadwerkelijk volstonden, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan, hoefde zij niet nog eens om aanvullende gegevens te verzoeken, aangezien dat nutteloos zou zijn geweest.

51 Aangezien het recht op teruggaaf, zoals in de punten 36 en 37 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, een basisbeginsel van het door de Uniewetgever ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel vormt en het beginsel van btw-neutraliteit verlangt dat aftrek of teruggaaf van de voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daarvoor zijn vervuld, moet niettemin worden nagegaan of de belastingautoriteit van de lidstaat van teruggaaf het neutraliteitsbeginsel dan wel, in voorkomend geval, het beginsel van behoorlijk bestuur heeft geschonden door te besluiten, zoals volgens de verwijzende rechter in de onderhavige zaak is gebeurd, om een btw-bedrag ten laste van verzoekster in het hoofdgeding te laten waarvan zij wist dat het haar in theorie verschuldigd was, maar waarbij het verschil met het in het teruggaafverzoek vermelde bedrag eraan in de weg stond dat het werd teruggegeven.

52 De omstandigheid dat verzoekster in het hoofdgeding haar verzoek om teruggaaf op 28 september 2017 heeft ingediend, terwijl de vervaltermijn verstreek op 30 september 2017, is niet relevant, aangezien de lidstaat van teruggaaf volgens artikel 19, lid 2, van richtlijn 2008/9 vanaf de ontvangst van het teruggaafverzoek over een termijn van vier maanden beschikt om zijn besluit te nemen. Hieruit volgt dat de termijnen voor de behandeling van een teruggaafverzoek in een geval als dat van het hoofdgeding aanleiding geven tot de vraag of die autoriteit verplicht is om de belastingplichtige te vragen, niet om een nieuw verzoek in te dienen, maar om zijn oorspronkelijke verzoek te corrigeren in het licht van de door haar gemaakte opmerkingen. Daarbij moet er nogmaals op worden gewezen dat het aan de belastingplichtige staat om bijzondere aandacht te schenken aan de inhoud van zijn verzoek.

53 In dit verband moet worden opgemerkt dat wanneer de belastingautoriteit de belastingplichtige ingevolge het beginsel van behoorlijk bestuur en overeenkomstig het beginsel van btw-neutraliteit – op grond waarvan, zoals in punt 37 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, teruggaaf van voorbelasting moet worden toegestaan indien de materiële voorwaarden daarvoor zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele voorwaarden – vraagt om zijn verzoek te corrigeren nadat zij daarin een vergissing heeft ontdekt, een corrigerend verzoek wordt geacht te zijn ingediend op de datum van het oorspronkelijke verzoek aangezien het op dit laatste is gebaseerd, dat wil zeggen, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, vóór het verstrijken van de vervaltermijn. Aangezien richtlijn 2008/9, behoudens het

in artikel 13 bedoelde bijzondere geval, dat in casu niet relevant is, geen bepalingen bevat betreffende de mogelijkheid om een teruggaafverzoek te corrigeren, is het aan de lidstaten om de nadere voorschriften daarvoor in overeenstemming met die beginselen vast te stellen.

54 Wanneer de betrokken belastingautoriteit na een vergissing van de belastingplichtige die zij naar behoren heeft geconstateerd, het bedrag van de hem terug te geven btw met zekerheid heeft kunnen vaststellen, verplicht het beginsel van behoorlijk bestuur haar dus de belastingplichtige daar met spoed van in kennis te stellen langs de weg die haar het meest geschikt lijkt, en hem te verzoeken zijn teruggaafverzoek te corrigeren zodat zij daar een gunstig gevolg aan kan geven.

55 Bovendien zou de belastingautoriteit van de betrokken lidstaat zonder een dergelijk verzoek het beginsel van btw-neutraliteit onevenredig schenden door de btw waarvoor de belastingplichtige recht op teruggaaf heeft, te zijnen laste te laten, hoewel het gemeenschappelijke btw-stelsel tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.

56 Gelet op het voorgaande moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 20, lid 1, van richtlijn 2008/9, gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit en behoorlijk bestuur, aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de belastingautoriteit van de lidstaat van teruggaaf slechts btw teruggeeft ten belope van het in het teruggaafverzoek vermelde bedrag wanneer zij, in voorkomend geval op basis van de door de belastingplichtige verstrekte aanvullende gegevens, de zekerheid heeft verkregen dat het bedrag van de daadwerkelijk voldane btw zoals dat is vermeld op de bij het teruggaafverzoek gevoegde factuur hoger is dan het bedrag dat is vermeld in dat verzoek, zonder de belastingplichtige vooraf met spoed en langs de weg die haar het meest geschikt lijkt, te hebben gevraagd om zijn teruggaafverzoek te corrigeren door middel van een verzoek dat wordt geacht te zijn ingediend op de datum van het oorspronkelijke verzoek.

Kosten

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

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 20, 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, gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit en behoorlijk bestuur, moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de belastingautoriteit van de lidstaat van teruggaaf slechts belasting over de toegevoegde waarde teruggeeft ten belope van het in het teruggaafverzoek vermelde bedrag wanneer zij, in voorkomend geval op basis van de door de belastingplichtige verstrekte aanvullende gegevens, de zekerheid heeft verkregen dat het bedrag van de daadwerkelijk voldane belasting over de toegevoegde waarde zoals dat is vermeld op de bij het teruggaafverzoek gevoegde factuur hoger is dan het bedrag dat is vermeld in dat verzoek, zonder de belastingplichtige vooraf met spoed en langs de weg die haar het meest

geschikt lijkt, te hebben gevraagd om zijn teruggaafverzoek te corrigeren door middel van een verzoek dat wordt geacht te zijn ingediend op de datum van het oorspronkelijke verzoek.

ondertekeningen