CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
G. HOGAN
van 17 januari 2019[1]

Zaak C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH
tegen
Ministre de l'Action et des Comptes publics

[verzoek van de Tribunal administratif de Montreuil (bestuursrechter in eerste aanleg Montreuil, Frankrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 171 – Teruggaaf van de btw – Richtlijn 2008/9/EG – Artikel 20 – Verzoek van de lidstaat van teruggaaf om aanvullende gegevens – Aan de lidstaat van teruggaaf binnen een maand na ontvangst van het verzoek om gegevens te verstrekken aanvullende gegevens – Juridische aard van de termijn en gevolgen van de niet-naleving ervan"

1. Wanneer een belastingplichtige verzuimt om binnen de periode van een maand die is neergelegd in 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[2], te voldoen aan het verzoek van de betrokken belastingautoriteiten om aanvullende gegevens, betekent dat dan dat zijn recht op teruggaaf van een btw-krediet automatisch tenietgaat? Dat is de kernvraag waar het in deze prejudiciële verwijzing om gaat.

2. De onderhavige prejudiciële verwijzing betreft de uitlegging van artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend in het kader van een geding dat aanhangig is bij de Tribunal administratif de Montreuil (bestuursrechter in eerste aanleg Montreuil, Frankrijk) tussen Sea Chefs Cruise Services GmbH (hierna: „Sea Chefs"), een in Duitsland gevestigde vennootschap, en de Ministre de l'Action et des Comptes publics (minister van Overheidsoptreden en Overheidsrekeningen, Frankrijk) betreffende de afwijzing door laatstgenoemde van het verzoek van Sea Chefs om teruggaaf van een btw-krediet over het tijdvak van 1 januari tot en met 31 december 2014.

3. Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de termijn van een maand voor het verstrekken van gegevens die is neergelegd in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 een dwingende termijn is, dat wil zeggen dat niet-inachtneming van deze termijn leidt tot verlies van het recht op teruggaaf, dan wel aldus kan worden uitgelegd dat het mogelijk is een verzoek om btw-teruggaaf door het overleggen van bewijs in het kader van het beroep als bedoeld in artikel 23 van de richtlijn te regulariseren.

4. Alvorens in te gaan op deze punten moeten evenwel eerst de relevante wettelijke bepalingen worden weergegeven.

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 PB 2008, L 44, blz. 23.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Richtlijn 2006/112

5. Artikel 169 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[3], zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van 12 februari 2008[4], bepaalt het volgende:

„Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht;

[...]"

6. Artikel 170 van deze richtlijn luidt:

„Een belastingplichtige die in de zin van artikel 1 van richtlijn 86/560/EEG, artikel 2, punt 1, en artikel 3 van richtlijn 2008/9/EG, 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."

7. Artikel 171 van deze richtlijn bepaalt het volgende:

„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/EG vastgestelde uitvoeringsbepalingen.

[...]"

2. Richtlijn 2008/9

8. 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."

3 PB 2006, L 347, blz. 1.

4 PB 2008, L 44, blz. 1.

9. Artikel 8 van richtlijn 2008/9 bepaalt het volgende:

„1. Het teruggaafverzoek moet de volgende informatie bevatten:

a) de naam en het volledige adres van de aanvrager;

b) een elektronisch adres;

c) een omschrijving van de beroepsactiviteit van de aanvrager waarvoor de goederen of diensten worden afgenomen;

d) het teruggaaftijdvak waarop het verzoek betrekking heeft;

e) een verklaring van de aanvrager dat hij gedurende het teruggaaftijdvak geen goederenleveringen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in de lidstaat van teruggaaf te zijn gelegen, met uitzondering van de handelingen bedoeld in artikel 3, punt b), onder i) en ii);

f) het btw-identificatienummer of het fiscaal registratienummer van de aanvrager;

g) zijn bankgegevens (inclusief IBAN en BIC).

2. Naast de in lid 1 bedoelde gegevens worden in het teruggaafverzoek voor iedere lidstaat van teruggaaf en voor iedere factuur en ieder invoerdocument de volgende gegevens vermeld:

a) de naam en het volledige adres van de leverancier of dienstverrichter;

b) behalve in het geval van invoer, het btw-identificatienummer van de leverancier of dienstverrichter of zijn fiscaal registratienummer, toegekend door de lidstaat van teruggaaf overeenkomstig artikelen 239 en 240 van richtlijn 2006/112/EG;

c) behalve in het geval van invoer, het landencodenummer van de lidstaat van teruggaaf overeenkomstig artikel 215 van richtlijn 2006/112/EG;

d) de datum en het nummer van de factuur of het invoerdocument;

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

f) het overeenkomstig artikel 5 en artikel 6, tweede alinea, berekende bedrag van de aftrekbare btw, uitgedrukt in de munteenheid van de lidstaat van teruggaaf;

g) indien van toepassing, het overeenkomstig artikel 6 berekende pro rata, uitgedrukt in procenten;

h) de aard van de afgenomen goederen en diensten, aangegeven door middel van de codes als bepaald in artikel 9."

10. Artikel 15 van richtlijn 2008/9 luidt:

„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.

[...]"

11. Artikel 20 van die richtlijn bepaalt het volgende:

„1. 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.

2. De krachtens lid 1 gevraagde gegevens moeten binnen een maand na ontvangst van het verzoek om informatie door de bestemmeling van het verzoek aan de lidstaat van teruggaaf worden verstrekt."

12. Artikel 21 van die richtlijn luidt als volgt:

„Indien een lidstaat van teruggaaf om aanvullende gegevens heeft verzocht, deelt hij zijn beschikking om het teruggaafverzoek in te willigen of af te wijzen aan de aanvrager mee binnen twee maanden na ontvangst van de gevraagde gegevens of, indien niet op zijn verzoek gereageerd is, binnen twee maanden na het verstrijken van de in artikel 20, lid 2 genoemde termijn. [...]"

13. Artikel 23 van die richtlijn bepaalt het volgende:

„1. Indien het teruggaafverzoek geheel of ten dele wordt afgewezen, worden de redenen hiervoor door de lidstaat van teruggaaf tegelijkertijd met de beschikking aan de aanvrager meegedeeld.

2. De aanvrager kan bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van teruggaaf rechtsmiddelen instellen tegen een beschikking tot afwijzing van een teruggaafverzoek, in de vorm en binnen de termijnen die gelden voor het instellen van rechtsmiddelen door in de lidstaat van teruggaaf gevestigde personen.

[...]"

B. Nationaal recht

14. Artikel 242-0 W van bijlage II bij de code général des impôts, (Frans algemeen belastingwetboek), dat is ingevoegd ter omzetting van artikel 20 van voornoemde richtlijn 2008/9, bepaalt het volgende:

„I. – De belastingdienst kan [...] langs elektronische weg in het bijzonder de aanvrager of de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van de Europese Unie waar hij is gevestigd om aanvullende gegevens verzoeken, indien deze dienst meent niet alle gegevens te hebben ontvangen die nodig zijn om op het geheel of een deel van het door de aanvrager ingediende teruggaafverzoek te kunnen beslissen. Indien deze aanvullende gegevens worden opgevraagd bij een andere persoon dan de aanvrager of de bevoegde autoriteiten van een lidstaat, wordt langs elektronische weg om gegevens verzocht indien de adressaat van het verzoek over de desbetreffende apparatuur beschikt. De belastingdienst kan om nieuwe aanvullende gegevens verzoeken indien hij dit dienstig acht. De belastingdienst kan de aanvrager in het kader van die verzoeken om overlegging van het origineel van een factuur of invoerdocument vragen wanneer deze dienst op goede gronden het bestaan of de juistheid van een bepaalde vordering betwijfelt. Het verzoek kan op alle handelingen betrekking hebben, ongeacht het bedrag ervan.

II. — De aanvullende gegevens die overeenkomstig het onder I bepaalde worden verlangd, dienen te worden verstrekt binnen een maand te rekenen vanaf de datum van ontvangst van het verzoek om gegevens door de adressaat."

II. Hoofdgeding en prejudiciële vraag

15. Sea Chefs heeft op 17 september 2015 de Franse belastingautoriteiten verzocht om teruggaaf van een btw-krediet van 40 054,31 EUR over het tijdvak van 1 januari tot en met 31 december 2014, welk bedrag in het hoofdgeding is beperkt tot 32 143,47 EUR.

16. Dit verzoek is bij besluit van 29 januari 2016 in zijn geheel afgewezen omdat Sea Chefs niet had gereageerd op een verzoek om aanvullende gegevens dat de Franse belastingdienst bij e-mail van 14 december 2015 aan haar had gericht.

17. Bij een verzoekschrift en een memorie, neergelegd op 7 april 2016 en 2 januari 2017, heeft Sea Chefs de Tribunal administratif de Montreuil onder andere verzocht de teruggaaf te gelasten van een btw-krediet van 32 143,47 EUR over het betrokken tijdvak.

18. Bij memories, neergelegd op 24 oktober 2016 en 28 december 2017, heeft de directeur van de direction des impôts des non-résidents (directoraat voor de belasting van niet-ingezetenen, Frankrijk) afwijzing van het verzoek gevorderd op grond dat de termijn van een maand voor het verstrekken van gegevens, neergelegd in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 en omgezet in het laatste lid van artikel 242-0 W van bijlage II bij de code général des impôts, niet was nageleefd. Volgens de betrokken directeur is het recht op teruggaaf door de niet-inachtneming van de termijn van een maand tenietgegaan. De directeur voerde tevens aan dat het niet mogelijk is een btw-teruggaafaanvraag te regulariseren door overlegging aan de belastingrechter van de gegevens waarmee het bestaan van het recht op teruggaaf kan worden aangetoond.

19. Bij uitspraak van 27 juni 2017 heeft de Tribunal administratif de Montreuil de behandeling van het verzoekschrift van Sea Chefs geschorst, teneinde de stukken van het geding op grond van artikel L. 113-1 van de code de justice administrative (Frans wetboek bestuursprocesrecht) over te dragen aan de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) en die rechter een aantal vragen te stellen.

20. De Conseil d'État heeft deze vragen op 18 oktober 2017 beantwoord in een *avis contentieux* (advies inzake nieuwe juridische vragen van bestuursrechters in eerste en tweede aanleg die een ernstige moeilijkheid opleveren en in veel gedingen aan de orde zijn) met referentienummer 412053.

21. De Tribunal administratif de Montreuil overweegt onder andere dat de Franse belastingdienst, wanneer hij niet over alle gegevens beschikt die hem in staat stellen zich ervan te vergewissen dat de niet in Frankrijk gevestigde belastingplichtige voldoet aan de voorwaarden voor het recht op teruggaaf van de btw die is geheven over de goederen of diensten die hem in Frankrijk zijn geleverd, langs elektronische weg de belastingplichtige om deze gegevens kan verzoeken. De belastingplichtige heeft een maand de tijd, te rekenen vanaf de datum van ontvangst van dit verzoek, om deze gegevens aan te leveren.

22. Deze rechterlijke instantie overweegt voorts dat richtlijn 2008/9, om de doeltreffendheid van het btw-stelsel te waarborgen, voorziet in termijnen die een snelle afhandeling van teruggaafverzoeken mogelijk moeten maken en die door de aanvragers in acht moeten worden genomen. De Tribunal administratif de Montreuil merkt evenwel op dat noch richtlijn 2008/9, noch enige nationale bepaling de gevolgen preciseert van niet-inachtneming van de antwoordtermijn voor het recht op teruggaaf van de btw. In het bijzonder preciseert volgens deze rechter geen van deze teksten of de belastingplichtige zijn verzoek voor de belastingrechter kan regulariseren of dat zijn verzoek definitief is vervallen.

23. Sea Chefs betoogt voor de Tribunal administratif de Montreuil dat de onmogelijkheid om haar situatie in het kader van het beroep als voorzien in artikel 23 van richtlijn 2008/9 te regulariseren in strijd is met het door het Unierecht gewaarborgde beginsel van neutraliteit van de btw. De btw-neutraliteit wordt gewaarborgd door het recht op volledige aftrek dat een fundamenteel beginsel van de btw is en mede het recht op beroep omvat.

24. Sea Chefs voert verder aan dat die onmogelijkheid van regularisatie bij een rechterlijke instantie van haar verzoek om btw-teruggaaf in strijd is met het beginsel van de evenredigheid van de btw. Volgens Sea Chefs dient de belastingdienst er zich weliswaar van te vergewissen dat de belastingplichtige aan zijn aangifte- en betalingsverplichting voldoet en mag hij andere verplichtingen opleggen om de juiste heffing van de belasting te verzekeren en fraude te voorkomen, maar die verplichtingen mogen niet verder gaan dan wat nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken.

25. Volgens de Tribunal administratif de Montreuil is de vraag of deze vervalregel verenigbaar is met de beginselen van neutraliteit en evenredigheid bepalend voor de beslechting van het geding waarin deze rechter uitspraak moet doen en is die lastig te beantwoorden.

26. In die omstandigheden heeft de Tribunal administratif de Montreuil de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Moet artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 aldus worden uitgelegd dat het een vervalregel in het leven roept die inhoudt dat een belastingplichtige van een lidstaat die in een lidstaat waar hij niet is gevestigd om teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde verzoekt, zijn teruggaafverzoek niet voor de belastingrechter kan regulariseren indien hij zich niet heeft gehouden aan de termijn die geldt voor de beantwoording van een door de belastingdienst overeenkomstig artikel 20, lid 1, van die richtlijn geformuleerd verzoek om gegevens, of moet dit artikel daarentegen aldus worden uitgelegd dat die belastingplichtige zijn verzoek in het kader van het recht op beroep dat is neergelegd in artikel 23 van de richtlijn en in het licht van de beginselen van neutraliteit en evenredigheid van de belasting over de toegevoegde waarde voor de belastingrechter kan regulariseren?”

III. Procedure bij het Hof

27. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Sea Chefs, de Franse en de Spaanse regering alsmede de Europese Commissie. Het Hof achtte zich aan het einde van de schriftelijke fase van de procedure voldoende voorgelicht om uitspraak te doen zonder pleitzitting, overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof.

IV. Analyse

28. Ingevolge artikel 1 van richtlijn 2008/9 beoogt deze richtlijn 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. 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 de tegenhanger van het door richtlijn 2006/112 te zijnen gunste ingevoerde recht op aftrek van de in zijn eigen lidstaat betaalde btw.[5]

5 Arrest van 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punten 34 en 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29. Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die in eerdere stadia is geheven over de aan hen geleverde goederen en verleende diensten, een basisbeginsel van het bij het Unierecht ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. 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 volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van deze activiteiten, mits die activiteiten zelf, in beginsel, aan de btw zijn onderworpen. Het recht op btw-aftrek is evenwel afhankelijk gesteld van de naleving van zowel materiële als formele voorwaarden of vereisten. [6]

30. Ondanks de parallellen die in de rechtspraak van het Hof zijn getrokken tussen het recht op btw-aftrek en het recht op btw-teruggaaf, zijn de regels in richtlijn 2008/9 betreffende de informatie die een teruggaafverzoek moet bevatten [7] en de termijnen voor het indienen van een teruggaafverzoek [8] veel gedetailleerder dan die voor de aftrek van btw vervat in richtlijn 2006/112. [9]

31. Richtlijn 2006/112 bevat bijvoorbeeld geen enkele termijn waarbinnen de btw moet worden afgetrokken. Niettemin heeft het Hof in het op 28 juli 2016 gewezen arrest Astone [10] geoordeeld dat de artikelen 167, 168, 178, 179, eerste alinea, 180 en 182 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die voor de uitoefening van het recht op aftrek voorziet in een vervaltermijn, voor zover het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel worden geëerbiedigd, wat, naar het oordeel van het Hof, door de verwijzende rechter moet worden nagegaan. Bovendien heeft het Hof in de arresten van 8 mei 2008, Ecotrade [11], en 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport [12], verklaard dat de mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen zonder tijdsbeperking haaks staat op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, met name wat betreft zijn rechten en plichten jegens de belastingadministratie, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft.

32. Richtlijn 2008/9 stelt daarentegen een aantal termijnen vast voor de procedure voor het indienen van een aanvraag en voor de toekenning van een btw-teruggave. Dienaangaande heeft het Hof in het arrest Elsacom [13] van 21 juni 2012 geoordeeld dat artikel 15, lid 1, eerste volzin, van richtlijn 2008/9 een dwingende termijn vastlegt voor de indiening van een verzoek om btw-teruggaaf en dat de niet-inachtneming van die termijn leidt tot het verval van het recht op teruggaaf.

33. Het Hof was daarom van mening dat het gebruik van het woord „uiterlijk" (*au plus tard*) in artikel 7, lid 1, eerste alinea, van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen [14] en in artikel 15, lid 1, eerste volzin, van richtlijn 2008/9 deze termijnen tot dwingende termijnen maakt en dat na de betrokken datum een verzoek tot btw-teruggaaf niet meer kan worden ingediend.

6 Arrest van 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punten 37-40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

7 Zie artikel 8 van richtlijn 2008/9. Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat het verzoek van Sea Chefs om btw-teruggaaf op tijd is ingediend overeenkomstig artikel 15, lid 1, van die richtlijn. Bovendien is er, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, niets in het aan het Hof overgelegde dossier dat erop duidt dat Sea Chefs zich niet heeft gehouden aan de nationale bepalingen tot omzetting van artikel 8 van richtlijn 2008/9, hetgeen betekent dat Sea Chefs een geldig en volledig verzoek om btw-teruggaaf heeft ingediend. Bovendien is er geen enkele aanwijzing dat sprake is van enige vorm van fraude of misbruik van rechten.

8 Zie artikel 15, lid 1, van richtlijn 2008/9.

9 Zie artikel 178 van richtlijn 2006/112 inzake de voorwaarden om het recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen.

10 C-332/15, EU:C:2016:614, punt 39.

11 C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 44.

12 C-284/11, EU:C:2012:458, punt 48.

13 C-294/11, EU:C:2012:382, punten 26 en 33.

14 PB 1979, L 331, blz. 11.

34. Terzijde wijs ik er evenwel op dat het Hof in zijn op 21 juni 2012 gewezen arrest Elsacom [15] geen gewicht toekende aan het in de betrokken bepalingen gebezigde woord „moet".

35. Anders dan uit de in artikel 15, lid 1, eerste volzin, van richtlijn 2008/9 neergelegde termijn valt uit de bewoordingen zelf van artikel 20, lid 2, van die richtlijn niet duidelijk op te maken of de hierin vervatte termijn van een maand dwingend is, aangezien een woord als „uiterlijk" in laatstgenoemde bepaling ontbreekt. Weliswaar wordt in artikel 20, lid 2, van de richtlijn gebruikgemaakt van het werkwoord „moeten", maar in deze omstandigheden beschouw ik het gebruik van dit werkwoord niet als beslissend.

36. Ik acht daarentegen de afwezigheid van een woord als „uiterlijk" in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9, in tegenstelling tot in artikel 15, lid 1, van die richtlijn, van belang en beschouw dit niet louter als toeval. Deze omissie doet duidelijk het vermoeden rijzen dat de Uniewetgever niet heeft beoogd om een dwingende termijn vast te leggen in de eerstgenoemde bepaling. [16] Gelet op het fundamentele karakter van het recht op btw-teruggaaf in het kader van het gemeenschappelijke btw-stelsel en het neutraliteitsbeginsel dat hierin centraal staat, moet de vaststelling van dwingende termijnen die tot het verval van dat recht leiden, noodzakelijkerwijs op een duidelijke en ondubbelzinnige manier gebeuren door ondubbelzinnige bewoordingen in de richtlijn zelf.

37. Ik merk ook op dat de lidstaat die het verzoek om teruggaaf behandelt krachtens artikel 20, lid 1, van richtlijn 2008/9 aanvullende gegevens kan opvragen bij de aanvrager of de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van vestiging, en trouwens ook bij een derde partij. Artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 stelt niettemin een uniforme termijn van een maand vast voor het verstrekken van de gevraagde gegevens, ongeacht aan wie het verzoek om gegevens is gericht.

38. Dit feit alleen al wijst er mijns inziens sterk op dat de uitlegging van deze bepaling door de Franse belastingautoriteiten [17] niet juist kan zijn. Hoewel het recht op aftrek een fundamenteel aspect van het gehele btw-stelsel is, zou, gesteld dat deze uitlegging juist is, het recht van de belastingplichtige in dit opzicht volledig afhangen van het handelen van derden, die niet allemaal in de positie zullen zijn om op een dergelijk verzoek binnen die relatief korte termijn te reageren. Het zou dan ook ronduit oneerlijk zijn indien de nalatigheid van een derde – zoals de belastingautoriteiten van de lidstaat van vestiging – om de gevraagde gegevens binnen de in artikel 20, lid 2, van die richtlijn gestelde termijn te verstrekken, zou kunnen resulteren in het verlies van het recht van de belastingplichtige op teruggaaf.

39. Deze slotsom vindt tevens steun in een overweging in de vaste rechtspraak van het Hof, waarin het belang wordt benadrukt van het recht van eenieder op behoorlijk bestuur [18] en het recht op een doeltreffende voorziening in rechte, zoals gewaarborgd door artikel 47 van het Handvest. [19] In dit verband ben ik van mening dat een wezenlijk aspect van het recht van eenieder op behoorlijk bestuur en het recht op een doeltreffende voorziening in rechte is dat een door het Unierecht gewaarborgd materieel recht niet kan worden ondermijnd of tenietgedaan door de toepassing van een termijn die

15 C-294/11, EU:C:2012:382, punten 26 en 33.

16 Een dergelijke benadering zou ook stroken met de aanpak van de Uniewetgever van procedures betreffende het recht op btw-aftrek en het ontbreken in richtlijn 2006/112 van enige specifieke termijn voor de indiening van een verzoek om aftrek.

17 Zie punt 18 hierboven.

18 Zie naar analogie artikel 41 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest") dat bindend is voor onder andere de instellingen van de Unie. Ook al zijn de autoriteiten van de lidstaten niet gebonden door artikel 41 van het Handvest, zij zijn wel onderworpen aan de in dat artikel van het Handvest neergelegde verplichting tot behoorlijk bestuur wanneer zij het Unierecht implementeren, aangezien dit artikel een afspiegeling vormt van een algemeen beginsel van het Unierecht; zie arrest van 8 mei 2014, HN (C-604/12, EU:C:2014:302, punten 49 en 50).

19 Zie naar analogie arrest van 19 september 2018, C.E. en N.E., C-325/18 PPU en C-375/18 PPU, EU:C:2018:739, punt 82. Zie wat betreft de instelling van rechtsmiddelen als bedoeld in artikel 23, lid 2, van richtlijn 2008/9 punten 44-46 hieronder.

vatbaar is voor oneerlijke of willekeurige toepassing. Dat zou echter wel het geval zijn wanneer bijvoorbeeld het recht van de belastingplichtige op aftrek automatisch teniet zou gaan op grond van de nalatigheid van *een andere partij* om binnen de termijn van een maand op het verzoek om gegevens te reageren.

40. Ook zij eraan herinnerd dat artikel 21, eerste alinea, van richtlijn 2008/9 een termijn vaststelt voor de lidstaat van teruggaaf om de aanvrager op de hoogte te stellen van zijn beschikking om het teruggaafverzoek in te willigen of af te wijzen na ontvangst van de overeenkomstig artikel 20, lid 1, van die richtlijn gevraagde gegevens of indien niet op zijn verzoek is gereageerd. Daarom kan worden betoogd dat artikel 21 van richtlijn 2008/9 dus niet de mogelijkheid uitsluit dat de lidstaat een teruggaafverzoek inwilligt, ofschoon de aanvrager niet reageerde op een verzoek om aanvullende gegevens. Dit levert verder bewijs voor de stelling dat de termijn van artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 niet is bedoeld als een dwingende termijn in de zin dat niet-naleving ervan automatisch leidt tot verlies van het recht op aftrek.

41. Bovendien is de betrokken lidstaat ingevolge artikel 26, tweede alinea, van richtlijn 2008/9 over het bedrag van de te betalen teruggaaf na verstrijken van de termijn van artikel 22, lid 1, van richtlijn 2008/9 geen rente verschuldigd aan de aanvrager wanneer de aanvrager de door de lidstaat van teruggaaf gevraagde aanvullende gegevens niet binnen de voorgeschreven termijn heeft verstrekt. Artikel 26, tweede alinea, van richtlijn 2008/9 heeft dus duidelijk als uitgangspunt dat niet-inachtneming van de termijn om aanvullende gegevens te verstrekken in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 niet leidt tot het verlies van het recht op btw-teruggaaf.

42. Ik kan daarom enkel tot de slotsom komen dat het bij de door artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 voorgeschreven termijn niet gaat om een dwingende termijn in de zin waarin deze door de Franse belastingautoriteiten in de onderhavige zaak is toegepast. Hoewel de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 gestelde termijn niet dwingend van aard is, zij niettemin opgemerkt dat niet-inachtneming ervan niet zonder gevolgen is.

43. In de eerste plaats: wanneer de lidstaat van teruggaaf geen reactie op zijn verzoek om aanvullende gegevens heeft ontvangen, moet hij zijn beschikking om het teruggaafverzoek in te willigen of af te wijzen overeenkomstig artikel 21, eerste alinea, van richtlijn 2008/9 binnen twee maanden na het verstrijken van de in artikel 20, lid 2, van die richtlijn genoemde termijn aan de aanvrager meedelen. Het nalaten van een reactie bewerkstelligt dus in beginsel de vaststelling van een beschikking met betrekking tot het teruggaafverzoek, waartegen de aanvrager overeenkomstig artikel 23, lid 2, van richtlijn 2008/9 een rechtsmiddel kan instellen.

44. Artikel 23, lid 2, van richtlijn 2008/9 bevat geen nadere regels voor de hierin vervatte instelling van rechtsmiddelen. Bij gebreke van een nadere omschrijving of beperking en met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel is de omvang van de rechtsmiddelen een aangelegenheid van het nationale procesrecht. Hieruit volgt dat in beginsel op zijn minst beroep, op feitelijke en juridische gronden, kan worden ingesteld bij een bestuursorgaan en/of een rechterlijke instantie.

45. Gelet op het feit dat ik van mening ben dat het bij de in artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 gestelde termijn niet gaat om een dwingende termijn en dat de aanvrager zijn recht op btw-teruggaaf niet heeft verloren door de niet-naleving van een verzoek om aanvullende gegevens binnen de vastgestelde termijn, kan de aanvrager de eerder door de lidstaat van teruggaaf gevraagde aanvullende gegevens verstrekken in het kader van de beroepsprocedure ter regularisatie van zijn teruggaafverzoek.

46. Om ervoor te zorgen dat deze mogelijkheid niet stelselmatig wordt aangewend en dat de door artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/9 gestelde termijn toch wordt nageleefd, dunkt me dat, opnieuw met inachtneming van de beginselen van doeltreffendheid en gelijkwaardigheid, de lidstaat van teruggaaf de mogelijkheid – evenwel niet de verplichting – moet hebben te gelasten dat de kosten van de beroepsprocedure die voortvloeien uit het feit dat de aanvrager niet binnen de in die bepaling gestelde termijn aanvullende gegevens heeft verstrekt, door hem worden betaald.

47. In de tweede plaats: zoals uiteengezet in punt 41 hierboven kan het niet op tijd reageren op een verzoek om aanvullende gegevens krachtens artikel 26 van richtlijn 2008/9 gevolgen hebben in termen van aan de aanvrager verschuldigde rente indien de btw-teruggaaf tardief plaatsvindt.

V. Conclusie

48. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vraag van de Tribunal administratif de Montreuil te beantwoorden als volgt:

„Artikel 20, lid 2, 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, moet aldus worden uitgelegd dat deze bepaling geen dwingende termijn in het leven roept waarvan de niet-inachtneming leidt tot automatisch verlies van het recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) door een lidstaat. Een belastingplichtige kan zijn verzoek om btw-teruggaaf dus regulariseren door het overleggen van bewijs in het kader van een beroep krachtens artikel 23 van die richtlijn."