

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

8 mei 2019 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 90 en 273 – Gehele of gedeeltelijke niet-betaling, door de schuldenaar, van het voor een aan de btw onderworpen handeling aan de belastingplichtige verschuldigde bedrag – Maatstaf van heffing – Verlaging – Beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid”

In zaak C-127/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) bij beslissing van 18 januari 2018, ingekomen bij het Hof op 16 februari 2018, in de procedure

**A-PACK CZ s. r. o.**

tegen

**Odvolací finanční úředitelství,**

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), kamerpresident, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: E. Tanchev,

griffier: M. Aleksejev, hoofd van een administratieve eenheid,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 9 januari 2019,

gelet op de opmerkingen van:

- A-PACK CZ s. r. o., vertegenwoordigd door R. Cholenský en F. Hejl, advokáti,
- Odvolací finanční úředitelství, vertegenwoordigd door T. Rozehnal als gemachtigde,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, J. Vlášil en O. Serdula als gemachtigden,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en A. Kramarczyk-Szałdowska als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Salyková, J. Jokubauskaitė en R. Lyal 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 beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid en van artikel 90 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).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen A?PACK CZ s. r. o. en Odvolací finanční ?editelství (kamer van beroep van de belastingdienst, Tsjechië) over de weigering van deze dienst om een herziening toe te staan van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) dat is voldaan met betrekking tot niet-gehonoreerde schuldvorderingen die oninbaar worden beschouwd als gevolg van de insolventie van de schuldenaar.

## **Toepasselijke bepalingen**

### **Unierecht**

3 Artikel 73 van richtlijn 2006/112 bepaalt het volgende:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

4 Artikel 90 van die richtlijn luidt:

„1. „In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken.”

5 In artikel 273 van die richtlijn staat te lezen:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

### **Tsjechisch recht**

6 Het recht op herziening van het belastingbedrag in geval van schuldvorderingen jegens schuldenaren die in een insolventieprocedure zijn verwickeld, is bij wet nr. 47/2011 ingevoerd in de Zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (wet nr. 235/2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) (hierna: „btw-wet”), waarvan de toelichting luidt:

„De bedoeling is een nieuwe mogelijkheid in te voeren voor de herziening van het bedrag aan belasting over handelingen in een later stadium in geval van schuldvorderingen jegens schuldenaren (afnemers) die in een insolventieprocedure zijn verwickeld, ingegeven door het feit dat de economische situatie zich ongunstig ontwikkelt. Dit voorstel komt proactief tegemoet aan de huidige economische situatie en vormt een crisismaatregel die tot doel heeft, ondernemingen te helpen waarvan de kasstroom ten gevolge van de oninbare schuldvorderingen jegens insolvente ondernemingen is geslonken.

Vanwege de gevolgen van de wereldwijde financiële crisis zijn steeds meer ondernemingen in een faillissementsprocedure verwickeld en zijn zij niet langer in staat hun verplichtingen ten aanzien van hun schuldeisers (leveranciers) na te komen. Heel wat leveranciers (schuldeisers) zijn niet langer in staat al hun openstaande schuldvorderingen jegens afnemers (schuldenaren) te innen. Een en ander heeft een negatieve weerslag op de economische situatie van ondernemingen die tot dusver ‚levensvatbaar’ waren.

Op grond van deze bepaling zal de schuldeiser (leverancier) dan ook recht hebben op herziening van het bedrag aan belasting over handelingen in een later stadium, indien de afnemer (schuldenaar) hem voor de geleverde goederen of verrichte diensten niet heeft betaald en indien de insolventierechter jegens de afnemer een insolventieprocedure heeft ingeleid. [...]

Dit voorstel is volstrekt in overeenstemming met de artikelen 90 en 185 van [richtlijn 2006/112]. In minstens twaalf lidstaten van de Europese Unie geldt een soortgelijke regeling. Deze regeling is in verschillende vormen ingevoerd in de volgende lidstaten: België, Luxemburg, Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Portugal, Ierland, Oostenrijk, Italië, Griekenland, Letland en het Verenigd Koninkrijk.”

7 § 44, lid 3, van de btw-wet, die ziet op de herziening van het belastingbedrag in geval van schuldvorderingen jegens schuldenaren die in een insolventieprocedure zijn verwickeld, bepaalt:

„De schuldeiser kan ten vroegste in de loop van het belastingjaar waarin aan de in lid 1 bepaalde voorwaarden wordt voldaan, overgaan tot herziening van de belasting over handelingen in een later stadium. Tot herziening kan niet worden overgegaan [...] ingeval de schuldenaar niet langer btw-plichtig is.”

### **Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen**

8 A?PACK CZ is een Tsjechische btw-plichtige vennootschap waarvan een van haar opdrachtgevers, de vennootschap Delpharma Nutraceuticals, a.s., in een op 27 mei 2009 ingeleide insolventieprocedure was verwickeld.

9 In haar belastingaangifte voor het vierde kwartaal van belastingjaar 2011 heeft A?PACK CZ verzocht om teruggaaf van een bedrag van 539 822 Tsjechische kronen (CZK) (ongeveer 21 000 EUR), met name vanwege een herziening van het btw-bedrag als gevolg was niet-gehonoreerde schuldvorderingen van deze vennootschap met betrekking tot goederenleveringen en diensten die tussen 30 oktober 2008 en 2 februari 2009 waren verricht.

10 Bij besluit van 17 april 2012 heeft de Finan?ní ú?ad pro Prahu 9 (belastingdienst Praag 9,

Tsjechië) het door A?PACK CZ gevorderde bedrag beperkt tot 41 211 CZK (ongeveer 1 600 EUR) op grond dat overeenkomstig § 44, lid 3, van de btw-wet het belastingbedrag niet kan worden herzien wanneer de schuldenaar niet langer btw-plichtig is, wat sinds 3 november 2011 voor Delpharma Nutraceuticals het geval was.

11 A?PACK CZ heeft tegen dat besluit administratief beroep ingesteld bij de Odvolací finan?ní ?editelství, die dat beroep heeft verworpen.

12 A-PACK CZ heeft tegen die afwijzingsbeslissing beroep tot nietigverklaring ingesteld bij de M?stský soud v Praze (rechter van de stad Praag, Tsjechië), die dat beroep heeft verworpen.

13 In die omstandigheden heeft A-PACK CZ bij de verwijzende rechter, de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië), cassatieberoep ingesteld. Zij voert aan dat de in § 44, lid 3, van de btw-wet gestelde voorwaarde met betrekking tot de status van belastingplichtige van de schuldenaar niet alleen in strijd is met artikel 90 van richtlijn 2006/112, maar tevens verboden staatssteun vormt.

14 De verwijzende rechter is van oordeel dat de door A-PACK CZ aangedragen argumenten die te maken hebben met het feit dat sprake zou zijn van staatssteun, moeten worden afgewezen. De in § 44, lid 3, van de btw-wet bepaalde voorwaarde dat de schuldenaar de hoedanigheid van belastingplichtige moet hebben behouden, lijkt hem daarentegen in strijd te zijn met artikel 90 van richtlijn 2006/112 omdat de herziening van de maatstaf van heffing voor de belastingplichtige schuldeiser daardoor onmogelijk kan worden zonder dat de onzekerheid betreffende het definitieve karakter van de niet-betaling dat rechtvaardigt.

15 Tegen deze achtergrond heeft de Nejvyšší správní soud de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1 ) Kan artikel 90, lid 2, van [richtlijn 2006/112], rekening houdend met de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten toestaat bij wijze van afwijking voorwaarden vast te stellen die voor bepaalde gevallen uitsluiten dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd bij een gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs?

2) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend is, is het nationale recht dan in strijd met het doel van artikel 90 van [richtlijn 2006/112] als het btw-plichtigen niet toestaat het btw-bedrag te herzien wanneer de belasting verschuldigd is geworden over een belastbare levering aan een andere belastingplichtige die er helemaal niet of slechts gedeeltelijk voor heeft betaald en die vervolgens niet langer btw-plichtig was?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

16 Met zijn twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 90 van richtlijn 2006/112, gelezen in het licht van de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling als die aan de orde in het hoofdgeding, volgens welke de belastingplichtige niet kan overgaan tot herziening van de maatstaf van heffing van de btw in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, door zijn schuldenaar, van een voor een aan deze belasting onderworpen handeling verschuldigd bedrag wanneer deze schuldenaar niet langer btw-plichtig is.

17 Volgens vaste rechtspraak van het Hof verplicht artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112, dat ziet op de annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling of prijsvermindering nadat de handeling is verricht die aan de betaling van de btw ten grondslag ligt,

de lidstaten ertoe om de maatstaf van heffing, en dus het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag, te verlagen telkens wanneer de belastingplichtige na de sluiting van een transactie de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Deze bepaling is de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van richtlijn 2006/112 volgens hetwelk de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is en dat tot gevolg heeft dat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (zie met name arrest van 6 december 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 Volgens artikel 90, lid 2, van die richtlijn mogen de lidstaten van die regel weliswaar afwijken in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs.

19 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, berust die afwijkingsmogelijkheid in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling evenwel op de overweging dat niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en wegens de juridische situatie in de betrokken lidstaat mogelijkwijs moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig is (zie in die zin arresten van 3 juli 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18; 23 november 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 17, en 22 februari 2018, *T?*, C-396/16, EU:C:2018:109, punt 37).

20 Het gebruik van dergelijke afwijkingsmogelijkheid moet bijgevolg gerechtvaardigd zijn, willen de door de lidstaten ter uitvoering ervan getroffen maatregelen niet ingaan tegen het doel van fiscale harmonisatie dat door richtlijn 2006/112 wordt nagestreefd (zie in die zin arresten van 3 juli 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18; 23 november 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 18, en 22 februari 2018, *T?*, C-396/16, EU:C:2018:109, punt 38), en dus kunnen de lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van niet-betaling niet gewoonweg uitsluiten (zie in die zin arrest van 23 november 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punten 20 en 21).

21 Deze vaststelling vindt steun in een teleologische uitlegging van artikel 90, lid 2, van richtlijn 2006/112. Hoewel het dienstig is dat de lidstaten het hoofd kunnen bieden aan de onzekerheid met betrekking tot de niet-betaling van een factuur of het definitieve karakter ervan, kan die afwijkingsmogelijkheid namelijk niet los van deze onzekerheid worden benut en kan zij met name geen betrekking hebben op de vraag of een verlaging van de maatstaf van heffing achterwege kan blijven in geval van niet-betaling (arresten van 23 november 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 22, en 22 februari 2018, *T?*, C-396/16, EU:C:2018:109, punt 40).

22 Indien zou worden aanvaard dat de lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw geheel en al kunnen uitsluiten, zou dit overigens indruisen tegen het beginsel van de neutraliteit van de btw, waaruit met name voortvloeit dat de ondernemer – als belastingontvanger voor rekening van de staat – volledig moet worden ontlast van de btw die hij verschuldigd is of betaald heeft in het kader van zijn economische activiteiten die zelf aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 23 november 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23).

23 Een vereiste als dat in de nationale wettelijke regeling die aan de orde is in het hoofdgeding, dat de herziening van de maatstaf van heffing van de btw afhankelijk stelt van de omstandigheid dat de schuldenaar btw-plichtig is gebleven, kan in casu niet worden gerechtvaardigd door het feit dat de onzekerheid met betrekking tot het definitieve karakter van de niet-betaling in kwestie in aanmerking moet worden genomen.

24 Zoals de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen overigens in wezen aangeeft, is de omstandigheid dat de schuldenaar niet langer belastingplichtig is, in de context van een insolventieprocedure immers integendeel veeleer van dien aard dat het definitieve karakter van de niet-betaling hierdoor wordt bevestigd.

25 Wat de vraag betreft of dit vereiste, zoals de Tsjechische regering in haar schriftelijke opmerkingen aanvoert door te verwijzen naar met name punt 33 van het arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), toch kan worden geacht in overeenstemming te zijn met artikel 90, lid 2, van richtlijn 2006/112 doordat ermee wordt tegemoetgekomen aan de doelstellingen om de juiste inning van de btw te waarborgen, fraude te voorkomen en het risico op verlies van belastinginkomsten uit te sluiten, moet worden opgemerkt dat deze doelstellingen niet mogen ingaan tegen de finaliteit en de opzet van deze bepaling en geen rechtvaardiging kunnen vormen om van artikel 90, lid 1, van deze richtlijn af te wijken op andere gronden dan die welke zien op de onzekerheid van de niet-betaling of van het definitieve karakter ervan.

26 Hoewel de lidstaten op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112, waarop Tsjechië zich eveneens beroept tot staving van de uitlegging die deze lidstaat voorstaat, verplichtingen kunnen vaststellen die zij voor een juiste heffing van de btw en ter voorkoming van fraude noodzakelijk achten, volgt uit vaste rechtspraak van het Hof evenzeer dat dergelijke maatregelen in beginsel slechts van de regels met betrekking tot de maatstaf van heffing mogen afwijken voor zover dat strikt noodzakelijk is om dit specifieke doel te bereiken, aangezien zij zo min mogelijk afbreuk mogen doen aan de doeleinden en beginselen van richtlijn 2006/112 en niet op zodanige wijze mogen worden aangewend dat zij de neutraliteit van de btw zouden aantasten (zie arrest van 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak), die een basisbeginsel vormt van het bij de Unieregeling ter zake ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel.

27 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt in casu niet dat wanneer een belastingplichtige schuldeiser, zoals A-PACK CZ, zou worden toegestaan zijn maatstaf van heffing van de btw te verlagen in een situatie waarin een inmiddels niet-belastingplichtig geworden insolvente schuldenaar zijn schuldvordering niet honoreert, dit een bijzonder gevaar van belastingfraude of -ontwijking zou inhouden. Bovendien wordt, wanneer in een dergelijk geval elke mogelijkheid tot verlaging van deze maatstaf van heffing wordt uitgesloten en op deze belastingplichtige schuldeiser de last van een btw-bedrag wordt afgewenteld dat hij in het kader van zijn economische activiteiten niet zou hebben ontvangen, hoe dan ook verdergegaan dan strikt noodzakelijk is om de met artikel 273 van richtlijn 2006/112 beoogde doelstellingen te bereiken.

28 In het licht van het voorgaande dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 90 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling als die aan de orde in het hoofdgeding, volgens welke de belastingplichtige niet kan overgaan tot herziening van de maatstaf van heffing van de btw in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, door zijn schuldenaar, van een voor een aan deze belasting onderworpen handeling verschuldigd bedrag wanneer deze schuldenaar niet langer btw-plichtig is.

### **Kosten**

29 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling als die aan de orde in**

**het hoofdgeding, volgens welke de belastingplichtige niet kan overgaan tot herziening van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, door zijn schuldenaar, van een voor een aan deze belasting onderworpen handeling verschuldigd bedrag wanneer deze schuldenaar niet langer btw-plichtig is.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Tsjechisch.