

Zaak C-398/20**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

20 augustus 2020

Verwijzende rechter:

Krajský soud v Brně (Tsjechië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 juli 2020

Verzoekende partij:

ELVOSPOL, s.r.o.

Verwerende partij:

Odvolací finanční ředitelství

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Het hoofdgeding heeft betrekking op het door ELVOSPOL, s.r.o. gemaakte beroep tegen het besluit van de Odvolací finanční ředitelství (kamer van beroep van de belastingdienst, Tsjechië; hierna: „kamer van beroep”) waarbij het de genoemde vennootschap niet is toegestaan de door haar verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde te verminderen met het bedrag van een schuldvordering die niet is voldaan door een gefailleerde schuldenaar op grond dat deze vordering is ontstaan gedurende het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de rechterlijke beslissing tot faillietverklaring van de schuldenaar.

Prejudiciële vraag

Is een nationale rechtsregeling die een voorwaarde stelt die het voor een belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde die belasting verschuldigd is over een belastbare prestatie aan een andere belastingplichtige, onmogelijk maakt om het bedrag van de door hem verschuldigde belasting te

herzien op basis van het bedrag van een schuldvordering die is ontstaan gedurende het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de rechterlijke beslissing tot faillietverklaring van die andere belastingplichtige, indien deze de verrichte prestatie slechts gedeeltelijk of in het geheel niet heeft betaald, in strijd met het doel van artikel 90, leden 1 en 2, 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)?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 63, artikel 73, artikel 90, leden 1 en 2, en artikel 273 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; hierna: „richtlijn”).

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Het recht op belastingherziening in het geval van schuldvorderingen jegens schuldenaren tegen wie een insolventieprocedure is ingeleid, is geregeld in § 44 van de zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”). Op de referentiedatum luidden de relevante passages van dit artikel als volgt:

(1) Een belastingplichtige die uit hoofde van een belastbare prestatie aan een andere belastingplichtige verplicht is belasting te betalen en die een schuldvordering heeft die uiterlijk 6 maanden vóór de datum van de rechterlijke beslissing tot faillietverklaring van de schuldenaar van die prestatie is ontstaan en nog niet teniet is gegaan (hierna: „schuldeiser”) kan het bedrag van de door hem verschuldigde belasting herzien op basis van het bedrag van de betrokken schuldvordering [...]¹.

[...]

(3) De schuldeiser kan ten vroegste in de loop van de belastingperiode 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 na het verstrijken van 3 jaar na afloop van de aanslagperiode waarin de oorspronkelijke belastbare prestatie is verricht of ingeval de schuldenaar niet langer btw-plichtig is.^[2]

¹ In het bijzonder wanneer de schuldenaar voorwerp is van een insolventieprocedure waarin de rechter heeft beslist tot de liquidatie van het vermogen van deze schuldenaar en de schuldeiser zijn vorderingen in die procedure op rechtsgeldige wijze heeft ingediend en deze vorderingen zijn vastgesteld en in aanmerking genomen.

² Zoals hierna zal worden aangegeven, is de voorwaarde dat de schuldeiser het belastingbedrag evenmin mag herzien wanneer de schuldenaar niet langer btw-plichtig is, niet van toepassing

[...]

(5) Indien de schuldeiser overeenkomstig lid 1 het belastingbedrag herziet, is de schuldenaar verplicht om zijn voorbelasting over de afgenomen belastbare prestatie te verminderen met het bedrag dat overeenkomt met de door de schuldeiser verrichte belastingherziening, dat wil zeggen de voorbelasting die hij over de belastbare prestatie heeft afgetrokken. [...]

(6) Indien de schuldvordering in verband waarmee de schuldeiser overeenkomstig lid 1 de belasting heeft herzien, vervolgens in haar geheel of gedeeltelijk wordt voldaan, is de schuldeiser verplicht belasting aan te rekenen over de ontvangen betaling op de datum waarop de schuldvordering in haar geheel of gedeeltelijk is voldaan en aan de schuldenaar een door hem op te stellen belastingdocument uit te reiken [...].”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 In haar belastingaangiften voor het belastingtijdvak mei 2015 heeft ELVOSPOL, s.r.o. (hierna: „verzoekster”) overeenkomstig § 44, lid 1, van de btw-wet het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) herzien (hierna: „litigieuze belastingherziening”). Verzoekster heeft dit gedaan omdat de vennootschap MPS Mont a.s. een door haar uitgereikte factuur voor de levering van goederen waarin als datum van verrichting van de belastbare prestatie 29 november 2013 stond aangegeven, niet heeft betaald.
- 2 Op 19 mei 2014 heeft de faillissementsrechter MPS Mont a.s. failliet verklaard.
- 3 Op 14 december 2015 heeft de Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (belastingkantoor van de regio Zuid-Moravië, Tsjechië; hierna: „belastingkantoor”) verzoekster verzocht zijn twijfels over de juistheid en de volledigheid van de in de litigieuze belastingherziening vermelde bedragen weg te nemen. Bij brief van 6 januari 2016 heeft verzoekster de door het belastingkantoor gehanteerde uitlegging van § 44, lid 1, van de btw-wet betwist op grond dat volgens haar was voldaan aan de in die bepaling opgenomen voorwaarden voor het verrichten van de litigieuze belastingherziening. Het belastingkantoor is evenwel tot de conclusie gekomen dat de door verzoekster bepleite uitlegging van § 44, lid 1, van de btw-wet onjuist is, heeft geweigerd de litigieuze belastingherziening in aanmerking te nemen en heeft verzoekster bij besluit van 22 februari 2016 verplicht tot het betalen van bijkomende btw ten bedrage van 160 896 Tsjechische kroon (CZK) voor het belastingtijdvak mei 2015.
- 4 Verzoekster heeft bezwaar tegen dit besluit gemaakt bij de kamer van beroep, die bij besluit van 2 mei 2018 de afwijzing van de litigieuze belastingherziening heeft

wegens strijd met artikel 90 van de richtlijn. Zie daarvoor arrest van 8 mei 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377.

bevestigd op grond van het tijdstip van de genoemde schuldvordering, meer bepaald omdat deze vordering is ontstaan gedurende het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de datum van de beslissing van de faillissementsrechter waarbij MPS Mont a.s. failliet is verklaard (hierna: „voorwaarde inzake het tijdstip van ontstaan van de schuldvordering”).

- 5 In het besluit van het belastingkantoor noch in dat van de kamer van beroep is betwist dat MPS Mont a.s. heeft nagelaten de factuur van verzoekster voor de belastbare prestatie geheel of gedeeltelijk te betalen. De niet-ervulling van de voorwaarde inzake het tijdstip van ontstaan van de schuldvordering was derhalve de enige reden waarom het bijkomende belastingbedrag is vastgesteld en de litigieuze belastingherziening niet in aanmerking is genomen.
- 6 Verzoekster heeft het besluit van de kamer van beroep aangevochten bij de Krajský soud v Brně (rechter in eerste aanleg Brno, Tsjechië; hierna: „Krajský soud”) en is daarbij bij haar standpunt gebleven dat zij heeft voldaan aan de wettelijke voorwaarden voor het verrichten van de litigieuze belastingherziening en dat de voorwaarde inzake het tijdstip van ontstaan van de schuldvordering in strijd is met artikel 90 van de richtlijn.

Begrip „voorwaarde inzake het tijdstip van ontstaan van de schuldvordering” in het Tsjechische recht

- 7 De Krajský soud is van mening dat een belastingplichtige (schuldeiser) het bedrag van de door hem verschuldigde belasting op basis van het bedrag van een schuldvordering kan herzien indien is voldaan aan de voorwaarden van § 44, lid 1, van de btw-wet, **maar dat de belastingplichtige (schuldeiser), zelfs wanneer is voldaan aan de overige voorwaarden van de btw-wet, een dergelijke herziening niet kan verrichten indien de schuldvordering die voortvloeit uit de belastbare prestatie jegens de betrokken belastingplichtige is ontstaan binnen het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de door de rechter uitgesproken faillietverklaring van de belastingplichtige (schuldenaar).**
- 8 Deze uitlegging is bevestigd in de beslissing van de uitgebreide kamer van de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië; hierna: „Nejvyšší správní soud”) van 16 juli 2019 (dossiernummer 3922/2019 Sb. NSS). Daarin is namelijk geoordeeld dat § 44, lid 1, van de btw-wet, in de versie die van kracht was van 1 april 2011 tot en met 28 juli 2016, aldus moet worden uitgelegd dat het recht [van de schuldeiser] om het bedrag van de door hem verschuldigde belasting op basis van het bedrag van een schuldvordering te herzien, betrekking heeft op schuldvorderingen die zijn ontstaan naar aanleiding van een prestatie in het tijdvak dat zes maanden vóór het door de rechter uitgesproken faillissement [van de schuldenaar] afloopt.
- 9 Volgens de Nejvyšší správní soud is ook het economische argument relevant dat „beroepsbeoefenaren op een bepaalde markt de signalen van het nakende faillissement van hun handelspartner gemakkelijker kunnen herkennen naarmate

zij korter voor dit toekomstige faillissement met deze handelspartner onderhandelen of transacties met hem aangaan. Omgekeerd is het voor de handelspartner van een toekomstig gefailleerde gewoonlijk minder duidelijk dat er voor die laatste een crisis dreigt naarmate de onderhandeling of de eigenlijke transactie verder in de tijd van de faillissementsdatum verwijderd ligt”.

- 10 In zijn beslissing heeft de Nejvyšší správní soud eveneens verwezen naar de voordien geldende zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (wet nr. 328/1991 betreffende het faillissement en het faillissementsakkoord), krachtens welke bepaalde rechtshandelingen van de schuldenaar gedurende de laatste zes maanden vóór het verzoek tot opening van de insolventieprocedure van rechtswege ongeldig waren. Deze rechterlijke instantie heeft geoordeeld dat „er in een situatie van dreigende insolventie ook krachtens de thans geldende bepalingen van de insolventiewet verschillen bestaan tussen de kortere periode die onmiddellijk aan de opening van de insolventieprocedure voorafgaat en een langere, in de regel meerjarige periode, meer bepaald vanuit het oogpunt van de vereisten die normaal gesproken gelden voor marktdeelnemers die transacties aangaan en van het „gemak” waarmee dergelijke transacties in voorkomend geval op het ene of het andere gebied en om de ene of de andere reden kunnen worden geannuleerd (nietig kunnen worden verklaard). [...]. [Het doel van de termijn van zes maanden] was ervoor te zorgen dat de bescherming die voortvloeit uit het voorrecht van § 44 van de btw-wet uitsluitend betrekking had op de handelspartners van de betrokken schuldenaar die meer dan zes maanden vóór de door de rechter uitgesproken faillietverklaring transacties met deze schuldenaar zijn aangegaan. Met betrekking tot deze handelspartners kon namelijk worden aangenomen dat zij hun transacties met de toekomstige failliet zijn aangegaan terwijl zij met recht op zijn solvabiliteit vertrouwden en dat zij destijds niet konden voorzien dat hun schuldvordering later oninbaar zou worden. Zoals volgt uit algemene economische kennis zouden handelspartners die met een toekomstige failliet transacties zijn aangegaan gedurende de laatste zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring door de rechter daarentegen meer kans moeten hebben om het dreigende faillissement te voorzien, zodat er geen reden was om hun een groter fiscaal comfort te verlenen. Dit past tevens in de algemene historische context waarin de hier van toepassing zijnde regeling in 2011 is vastgesteld, namelijk de verdieping van de economische crisis, die voor veel mensen die voordien met succes een economische activiteit uitoefenden, economische moeilijkheden heeft veroorzaakt. [...] Ook om die reden was het toentertijd logisch om eerder ‚bescherming’ te verlenen aan diegenen die zaken met toekomstige faillieten hebben gedaan in een welbepaald tijdvak voorafgaand aan het door de rechter uitgesproken faillissement dan aan diegenen die transacties met faillieten hebben gesloten in de periode die onmiddellijk aan die faillietverklaring voorafging”.

Analyse van de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 90 van de richtlijn

- 11 Naar het oordeel van het Hof is bijvoorbeeld niet voldaan aan de voorwaarden voor afwijkingen van artikel 90, lid 1, van de richtlijn door: (i) een wettelijke regeling krachtens welke de maatstaf van heffing van de btw in het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van een schuldvordering uitsluitend kan worden verlaagd indien het een geldvordering betreft (arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths, **C-330/95**, EU:C:1997:339), (ii) een wettelijke regeling die het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw ervan afhankelijk stelt dat tevergeefs een insolventieprocedure is ingesteld, wanneer een dergelijke procedure meer dan tien jaar kan duren (arrest van 23 november 2017), Di Maura, **C-246/16**, EU:C:2017:887), (iii) een wettelijke regeling volgens welke de belastingplichtige de maatstaf van heffing van de btw niet kan herzien in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, door zijn schuldenaar, van een voor een belastbare handeling verschuldigd bedrag wanneer deze schuldenaar niet langer btw-plichtig is (arrest van 8 mei 2019, A-PACK CZ, **C-127/18**, EU:C:2019:377), alsmede (iv) een wettelijke regeling op grond waarvan een belastingplichtige het recht op verlaging van de betaalde btw voor een oninbare schuldvordering wordt geweigerd indien hij heeft verzuimd deze schuldvordering in te dienen in de faillissementsprocedure die is ingeleid jegens zijn schuldenaar, zelfs wanneer die belastingplichtige aantoont dat die schuldvordering niet zou zijn geïnd als hij deze had ingediend (arrest van 11 juni 2020, SCT d.d., **C-146/19**, EU:C:2020:464).
- 12 Een wettelijke regeling die het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw ervan afhankelijk stelde dat de belastingplichtige (schuldeiser) in het bezit was van een bevestiging van ontvangst van de corrigerende factuur door de afnemer van de goederen of diensten (schuldenaar), indien het voor de schuldeiser niet onmogelijk of uiterst moeilijk was om binnen een redelijke termijn een dergelijke ontvangstbevestiging te verkrijgen, is daarentegen verenigbaar met de vereisten van artikel 90 van de richtlijn verklaard (arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, **C-588/10**, EU:C:2012:40).
- 13 Volgens de Krajský soud volgt uit de hierboven aangehaalde arresten onder meer:
- artikel 90, lid 1, van de richtlijn geeft uitdrukking aan het fundamentele beginsel dat de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is en dat dientengevolge de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd³;

³ Zie de punten 17-22 van het arrest van 8 mei 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377.

- de aanvaarding van het standpunt dat de lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw geheel en al kunnen uitsluiten druist in tegen het beginsel van de neutraliteit van de btw⁴;
- de lidstaten kunnen krachtens artikel 90, lid 2, van de richtlijn van die regel afwijken indien niet-betaling van de tegenprestatie mogelijkwijs moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig is en een dergelijke afwijking gerechtvaardigd en evenredig is⁵;
- afwijkingen ter waarborging van de juiste heffing van de btw en ter voorkoming van fraude moeten strikt noodzakelijk zijn om dit specifieke doel te bereiken en mogen niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij de neutraliteit van de btw aantasten⁶.

Slotopmerkingen

- 14 Volgens de Krajský soud heeft de in § 44 van de btw-wet aangehaalde regeling van nationaal recht betrekking op situaties waarin de schuldenaar volledig of gedeeltelijk heeft verzuimd de schuldeiser voor een belastbare prestatie te betalen. Derhalve is hier sprake van gevallen waarin de lidstaten overeenkomstig artikel 90, lid 2, van de richtlijn mogen voorzien in afwijkingen van de algemene regeling van artikel 90, lid 1, daarvan.
- 15 De Krajský soud betwijfelt evenwel of de voorwaarde inzake het tijdstip van ontstaan van de schuldvordering van § 44, lid 1, van de btw-wet in overeenstemming is met artikel 90 van de richtlijn, in voorkomend geval met het doel ervan en met de door het Hof aan de toepassing van dit artikel gestelde eisen.
- 16 Indien aan de overige voorwaarden van de btw-wet is voldaan, zou de vaststelling dat de litigieuze belastingherziening uitgesloten is wegens de niet-inachtneming van de voorwaarde inzake het tijdstip van ontstaan van de schuldvordering volgens de Krajský soud tot een schending van het beginsel van de neutraliteit van de btw leiden.
- 17 Ten slotte is de Krajský soud van oordeel dat de onderzochte zaak verschilt van alle andere zaken die reeds aan het Hof zijn voorgelegd.

⁴ Zie de arresten van 13 maart 2008, *Securita*, C-437/06, EU:C:2008:166, en 13 maart 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147.

⁵ *Ibidem*.

⁶ Zie de punten 25-27 van het arrest van 8 mei 2019, *A-PACK CZ*, C-127/18, EU:C:2019:377, en punt 28 van het arrest van 26 januari 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40.