

Zaak C-227/21**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:**

9 april 2021

Verwijzende rechter:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litouwen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

31 maart 2021

Verzoekster en appellante:

„HA. EN.” UAB

Verweerster en geïntimeerde:

Valstybinė mokesčių inspekcija

Voorwerp van het hoofdgeding

Belastinggeschil over de weigering om verzoeksters recht op aftrek van voorbelasting te erkennen wanneer verzoekster bij de verwerving van onroerende goederen wist of had moeten weten dat de leverancier wegens haar insolventie de verschuldigde btw niet zou afdragen aan de schatkist.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en van het beginsel van fiscale neutraliteit.

Artikel 267, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

Prejudiciële vraag

Moet richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een praktijk van nationale autoriteiten, waarbij een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting wordt ontzegd wanneer hij bij de verwerving van onroerende goederen wist (of had moeten weten) dat de leverancier wegens zijn insolventie de verschuldigde btw niet zou (of niet zou kunnen) afdragen aan de schatkist?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”).

Aangevoerde nationale bepalingen

Artikel 58, lid 1, punt 1, van de Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (wet van de Republiek Litouwen inzake belasting over de toegevoegde waarde) (zoals gewijzigd bij wet nr. IX-751 van 5 maart 2020):

„Een btw-plichtige heeft recht op aftrek van voorbelasting en/of van btw bij invoer die is verschuldigd voor verworven en/of ingevoerde goederen en/of diensten, indien deze goederen en/of diensten bestemd zijn om te worden gebruikt voor een van de volgende activiteiten van deze btw-plichtige: [...] het leveren van goederen en/of het verrichten van diensten waarover btw is verschuldigd [...]”.

Artikel 719, lid 1, van de Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (wetboek van burgerlijke rechtsvordering van de Republiek Litouwen) (zoals gewijzigd bij wet nr. XII-889 van 15 mei 2014):

„Indien een openbare verkoop wegens het ontbreken van bieders nietig wordt verklaard [...], wordt het goed aan de executant overgedragen tegen de oorspronkelijke verkoopprijs voor het goed in het kader van de openbare verkoop.”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Bij kredietovereenkomst van 21 september 2007 heeft „Medicinos bankas” UAB (hierna: „bank”) een lening aan „Sostinės būstai” UAB (hierna: „kredietnemer”) verstrekt voor de uitvoering van vastgoedontwikkelingsactiviteiten, waarbij de kredietnemer ter waarborging van de behoorlijke uitvoering van de overeenkomsten een contractuele hypotheek heeft gevestigd op een in de stad Vilnius gelegen perceel grond waarop zich een gebouw in aanbouw bevond.

- 2 Krachtens een overeenkomst tot cessie van schuldvorderingen van 27 november 2015 verkreeg verzoekster onder bezwarende titel van de bank alle financiële aanspraken die voortvloeiden uit de kredietovereenkomst tussen de bank en de kredietnemer, alsook alle ter waarborging van de uitvoeringsverplichtingen vastgestelde rechten, waaronder de voornoemde contractuele hypotheek. Door die overeenkomst aan te gaan bevestigde verzoekster onder andere dat de economische en financiële situatie alsook de juridische status van de kredietnemer haar bekend waren en dat zij wist dat de kredietnemer insolvent was en aan een herstructureringsprocedure was onderworpen.
- 3 Bij deurwaardersbevel van 23 mei 2016 werd de openbare verkoop van een deel van de onroerende goederen van de kredietnemer aangekondigd, maar er daagden geen gegadigden op.
- 4 Na de mislukte openbare verkoop werd aan verzoekster het aanbod gedaan om de betreffende onroerende goederen van de kredietnemer (hierna: „onroerend goed”) over te nemen, waarbij verzoeksters vorderingen gedeeltelijk zouden worden gerealiseerd. Verzoekster heeft gebruik gemaakt van dit recht en heeft het onroerend goed overgenomen.
- 5 Ten behoeve daarvan werd op 21 juli 2016 een akte van overdracht van eigendom aan een executant opgesteld, waarbij de deurwaarder het onroerend goed voor een waarde van 5 468 000 EUR aan verzoekster heeft overgedragen.
- 6 Op 5 augustus 2016 heeft de kredietnemer een btw-factuur opgesteld, waarin stond dat het onroerend goed was overgedragen voor de prijs van 4 519 008,26 EUR en 948 991,74 EUR aan btw. Verzoekster heeft de btw-factuur opgenomen in haar boekhouding, de voorbelasting in aftrek gebracht en de btw aangegeven in de btw-aangifte voor november 2016.
- 7 De kredietnemer heeft de btw-factuur opgenomen in haar boekhouding en het op de btw-factuur vermelde bedrag aan btw aangegeven in de btw-aangifte voor augustus 2016, maar zij heeft de verschuldigde btw niet aan de schatkist afgedragen. Op 1 oktober 2016 werd de insolventieprocedure tegen de kredietnemer ingeleid.
- 8 Op 20 december 2016 heeft verzoekster de Valstybinė mokesčių inspekcija (nationale belastinginspectie; hierna: „belastinginspectie” of „belastingdienst”) verzocht om teruggaaf van de btw die, gelet op de aangegeven aftrekbare voorbelasting, te veel was betaald. De belastinginspectie voerde een belastingcontrole bij verzoekster uit en stelde vast dat verzoekster, doordat zij transacties voor de aankoop van het onroerend goed was aangegaan en wist of had moeten weten dat de kredietnemer geen btw over een dergelijke transactie zou betalen, oneerlijk had gehandeld en rechtsmisbruik had gepleegd, en derhalve geen recht op btw-aftrek had. Bij besluit van 12 juli 2017 werd verzoekster om die reden het recht op aftrek van 948 980 EUR aan btw ontzegd, rente ten belope van

38 148,46 EUR wegens te late betaling van de btw in rekening gebracht en een btw-boete van 284 694 EUR opgelegd.

- 9 Verzoekster heeft tegen dat besluit van de belastinginspectie bezwaar gemaakt bij de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissie voor belastinggeschillen bij de regering van de Republiek Litouwen; hierna: „commissie voor belastinggeschillen”). Bij besluit van 22 januari 2018 heeft deze commissie het besluit van de belastinginspectie nietig verklaard, voor zover daarbij verdragingsrente werd aangerekend en een geldboete werd opgelegd, maar op grond van haar bevinding dat verzoekster rechtsmisbruik had gepleegd, heeft zij het besluit van de belastingdienst bevestigd, voor zover daarbij het recht van die belastingplichtige op btw-aftrek niet werd erkend.
- 10 Verzoekster heeft tegen het laatste onderdeel van het besluit van de commissie voor belastinggeschillen beroep ingesteld bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen), die bij vonnis van 14 november 2018 het beroep ongegrond heeft verklaard.
- 11 Bij beschikking van 13 mei 2020, waarbij verzoeksters hoger beroep gedeeltelijk is toegewezen, heeft de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) voornoemd vonnis van de rechter in eerste aanleg vernietigd en de zaak naar de rechter in eerste aanleg terugverwezen om opnieuw te worden behandeld, waarbij hij met name verklaarde dat die rechter onder andere moest nagaan onder welke voorwaarden sprake was van rechtsmisbruik en of er in het onderhavige geval aanwijzingen daarvoor waren.
- 12 Nadat de Vilniaus apygardos administracinis teismas het belastinggeschil opnieuw had onderzocht, heeft hij bij vonnis van 3 september 2020 vastgesteld dat verzoekster rechtsmisbruik had gepleegd en dat de belastinginspectie haar recht op aftrek van voorbelasting dus terecht niet had erkend. Verzoekster is wederom in hoger beroep gegaan bij de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

Opmerkingen vooraf

- 13 In casu heeft de belastingdienst in de eerste plaats verzoekster het recht op aftrek ontzegd op grond van zijn bevinding dat verzoekster, toen zij de onroerende goederen verwierf en voornemens was om voorbelasting in aftrek te brengen, rechtsmisbruik heeft gepleegd, omdat zij wist of had moeten weten dat de kredietnemer de verschuldigde btw niet zou afdragen aan de schatkist, dat wil zeggen dat zij wist of had moeten weten dat zij bijdroeg tot de niet-betaling van belastingen, maar deze handeling toch had verricht.
- 14 Om deze redenen was de belastingdienst ook van mening dat verzoekster „oneerlijk” had gehandeld, omdat zij had deelgenomen aan een transactie die tot belastingontwijking of -fraude leidt.

- 15 De feiten van de zaak wettigen de vaststelling dat verzoekster wist of had moeten weten dat de kredietnemer na de overname van het onroerend goed door verzoekster niet zou kunnen voldoen aan haar verplichting om de btw aan de schatkist af te dragen, omdat:
- (1) verzoekster, door voornoemde overeenkomsten met de bank te sluiten, kennis had genomen van de financiële situatie van de kredietnemer en in kennis was gesteld van de ingeleide herstructureringsprocedure en het eerdere voornemen van de bank om een insolventieprocedure tegen de kredietnemer te openen;
 - (2) de tegenprestatie in het kader van de afrekening met betrekking tot het onroerend goed bestond in de verrekening van een schuldvordering en de kredietnemer geenszins in geld werd vergoed;
 - (3) op het tijdstip waarop verzoekster het onroerend goed verwierf, een van haar aandeelhouders ook schuldeiser van de kredietnemer en voorzitter van de vergadering van schuldeisers van de kredietnemer in herstructurering was, en ongetwijfeld wist dat de kredietnemer, nadat verzoekster haar enige actief had overgenomen, geen andere activa meer bezat en niet meer in staat zou zijn om de btw aan de schatkist af te dragen of de schuldvorderingen van andere schuldeisers te voldoen.
- 16 Voorts moet ook worden vastgesteld dat de kredietnemer het onroerend goed heeft geleverd in de wetenschap dat zij wegens haar insolventie de btw niet zou afdragen aan de schatkist.

Recht op aftrek van voorbelasting wanneer de leverancier de verschuldigde btw niet heeft afgedragen aan de schatkist

- 17 Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie wordt 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 verrichte diensten, beschouwd als een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel (zie arrest van 11 december 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat dit recht een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt (zie arresten van 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punt 37, en 16 oktober 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 18 Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten zelf in beginsel aan de btw zijn onderworpen [zie arresten van 3 juli 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, punt 22 en aldaar

aangehaalde rechtspraak, en 18 maart 2021, A. (Uitoefening van het recht op aftrek), C-895/19, EU:C:2021:216, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak]. Wanneer na beoordeling van de handelingen blijkt dat de goederenleveringen die aan de orde zijn, daadwerkelijk zijn verricht en deze goederen door de persoon die om aftrek verzoekt in een later stadium zijn gebruikt voor zijn belaste handelingen, kan die persoon het recht op aftrek daarom in beginsel niet worden geweigerd (arrest van 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punt 33).

- 19 Gelet op de argumenten van de procespartijen en op basis van de in casu beschikbare objectieve gegevens, zijn de bovengenoemde voorwaarden voor btw-aftrek volgens de verwijzende rechter vervuld.
- 20 Dat neemt niet weg dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en mogelijke misbruiken een doel is dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd, en het Hof van Justitie herhaalde malen heeft geoordeeld dat justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Bijgevolg staat het aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties om het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik (zie arrest van 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 21 Zoals reeds is vermeld, werd verzoekster het recht op btw-aftrek in wezen ontzegd op grond dat zij rechtsmisbruik had gepleegd en oneerlijk had gehandeld.
- 22 Wat rechtsmisbruik betreft, heeft het Hof uiteengezet dat, op het gebied van btw, voor de vaststelling van misbruik moet worden voldaan aan twee voorwaarden, te weten, ten eerste, dat de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van de btw-richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend en, ten tweede, dat uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat dat belastingvoordeel te verkrijgen (zie arrest van 10 juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Het beginsel van het verbod van misbruik brengt het verbod met zich mee van zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen (zie in die zin arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punten 35 en 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 23 Ten eerste is het in de onderhavige zaak onzeker of het doel om gebruik te maken van het recht op aftrek van voorbelasting, onverenigbaar is met de doelstellingen van de bepalingen van de btw-richtlijn, waarbij dit recht is vastgesteld, omdat de btw, waarvan de aftrek aan de orde is, wegens de insolventie van de leverancier

niet was afgedragen aan de schatkist, ook al wist de belastingplichtige dat of had hij dat moeten weten.

- 24 In dit verband heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat de vraag of de over de vroegere transacties van de betrokken goederen verschuldigde btw al dan niet aan de schatkist is betaald, *niet van invloed is op het recht op btw-afrek* (beschikking van 3 september 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punt 62, en arresten van 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punt 54; 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punt 28, en 9 november 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punt 44). Dit is ook bevestigd door de uitlegging die het Hof heeft gegeven van de termen „verschuldigd of voldaan” in artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn (zie in die zin arresten van 29 maart 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punt 25, en 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 45).
- 25 Voorts kan uit de beoordeling van het Hof in het arrest van 29 maart 2012, Véleclair (C-414/10, EU:C:2012:183), worden opgemaakt dat de handelingen van een belastingplichtige die hebben geleid tot niet-betaling van btw bij invoer, geen afbreuk doen aan zijn recht om de btw bij invoer later in afrek te brengen, zelfs wanneer die btw uiteindelijk wegens de ten aanzien van die persoon ingeleide insolventieprocedure niet is afgedragen aan de schatkist. Met andere woorden, deze prejudiciële beslissing kan aldus worden opgevat dat het recht op afrek van btw bij invoer ook wordt erkend wanneer het wordt uitgeoefend in de wetenschap dat die btw niet zal worden betaald.
- 26 Ten tweede heeft verzoekster in casu, hoewel zij wist of had moeten weten dat de kredietnemer de verschuldigde btw niet zou kunnen afdragen aan de schatkist, ervoor gekozen om de schuldvordering af te wikkelen op een wijze waardoor zij de voorbelasting in afrek kon brengen en dus een overeenkomstig belastingvoordeel kon verkrijgen. Niettemin moet in herinnering worden geroepen dat een belastingplichtige volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie in de regel vrij is om die organisatorische structuren en die voorwaarden van een transactie te kiezen welke hem het meest geschikt lijken om zijn economische activiteiten uit te oefenen en om de op hem rustende belastingdruk te verlichten (zie arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 42), en er niet toe verplicht is de transactie te kiezen waarvoor de hoogste btw is verschuldigd (zie arrest van 22 december 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punt 27).
- 27 Ten derde moet worden aangenomen dat in casu *het enkele feit* dat verzoekster haar vordering deels heeft gerealiseerd door volgens de bij wet ingestelde procedure eigenaar te worden van een zeer waardevol onroerend goed van de schuldenaar, niet volstaat om tot de slotsom te komen dat die transactie uitsluitend of hoofdzakelijk tot doel had een belastingvoordeel te verkrijgen.

- 28 Wat betreft de oneerlijke handelwijze van verzoekster als voorwaarde om haar het recht op btw-af trek te ontzeggen, zij eraan herinnerd dat een belastingplichtige het recht op btw-af trek moet worden ontzegd wanneer hij wist of had moeten weten dat hij met zijn aankoop deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude (zie bijvoorbeeld arresten van 21 juni 2012, Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 46, en 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 35).
- 29 Het valt echter te betwijfelen of er sprake is van btw-fraude (of belastingontwijking) als bedoeld in de rechtspraak van het Hof van Justitie, wanneer (1) de levering van onroerende goederen plaatsvindt in het kader van een executoriale openbare verkoop door een deurwaarder van de activa van de leverancier, (2) de leverancier verschuldigde btw aangeeft, maar (3) wegens zijn insolventie deze btw niet afdraagt (dat wil zeggen, objectief gezien niet beschikt over de middelen om zijn verplichting jegens de staat na te komen).
- 30 Anderzijds moet bij de beantwoording van de vraag wat in casu als „btw-fraude” moet worden beschouwd, er mee rekening worden gehouden dat de relevante bepalingen van de btw-richtlijn geen uitsluitel geven over de inhoud van dit begrip. Ook het Hof heeft de onderdelen van de inhoud van dat begrip niet uitdrukkelijk gespecificeerd.
- 31 Gelet op de doelstellingen die de btw-richtlijn nastreeft met de invoering van een gemeenschappelijk btw-stelsel, moet ervan worden uitgegaan dat het in de rechtspraak van het Hof van Justitie gebruikte begrip „btw-fraude” een Unierechtelijk begrip is; een verschillende nationale uitlegging van dit begrip, dat het een voorwaarde is om een belastingplichtige het recht op btw-af trek te ontzeggen, kan dus in strijd zijn met de doelstellingen van deze richtlijn. Bijgevolg moet worden verduidelijkt hoe de situatie waarin een belastbare goederenlevering plaatsvindt en een btw-factuur wordt opgesteld, moet worden beoordeeld wanneer de leverancier wegens insolventie en/of een dreigende insolventieprocedure niet voornemens is de verschuldigde btw aan de schatkist af te dragen.
- 32 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat het recht van een belastingplichtige op af trek van voorbelasting herhaaldelijk is geweigerd in de praktijk van de Litouwse belastingdienst en in de rechtspraak van de nationale rechterlijke instanties, wanneer de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de leverancier wegens financiële moeilijkheden of dreigende insolventie de verschuldigde btw niet zou afdragen aan de schatkist en/of de voor de geleverde goederen ontvangen middelen voornamelijk zou aanwenden om zijn bedrijfskosten te dekken en/of om de vorderingen van andere schuldeisers te voldoen.
- 33 Het antwoord op de prejudiciële vraag is in casu van cruciaal belang, omdat op basis daarvan – in het bijzonder ter waarborging van de voorrang van het

Unierecht – een ondubbelzinnige en duidelijke beslissing over verzoeksters recht op btw-aftrek in de onderhavige zaak zal kunnen worden gegeven.

WERKDOCUMENT