Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

22 februari 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 184 en 185 – Herziening van de aftrek van voorbelasting – Wijziging in de elementen die voor het bepalen van de aftrek in aanmerking zijn genomen – Begrip ‚handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven' – Gevolgen van een beslissing tot homologatie van een preventief akkoord die gezag van gewijsde heeft verkregen"

In zaak C?396/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (hoogste rechter van de Republiek Slovenië) bij beslissing van 5 juli 2016, ingekomen bij het Hof op 15 juli 2016, in de procedure

T?2,družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., insolvent verklaard,

tegen

Republika Slovenija,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, C. G. Fernlund, J.?C. Bonichot (rapporteur), S. Rodin en E. Regan, rechters,

advocaat-generaal: H. Saugmandsgaard Øe,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– T?2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., insolvent verklaard, vertegenwoordigd door V. Bajuk, odvetnik, en J. ?ešnovar, odvetnica,

– de Sloveense regering, vertegenwoordigd door B. Jovin Hrastnik als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Žebre als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 oktober 2017,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 184 tot en met 186 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: „btw?richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen T?2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (hierna: „T?2”), insolvent verklaard, en de Republika Slovenija (Republiek Slovenië), vertegenwoordigd door het Ministrstvo za finance (ministerie van Financiën), met betrekking tot het betalen van over het tijdvak van 1 februari tot en met 29 februari 2012 af te dragen belasting over de toegevoegde waarde (btw) ten bedrage van 7 362 080,27 EUR.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 90 van de btw?richtlijn luidt als volgt:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke 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.”

4 Artikel 184 van deze richtlijn luidt:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.”

5 Artikel 185 van de richtlijn is in de volgende bewoordingen gesteld:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw?aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.”

6 Artikel 186 van de btw?richtlijn luidt:

„De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.”

Sloveens recht

7 Artikel 39, leden 3 en 4, van de Zakon o davku na dodano vrednost (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) (Uradni list RS, nr. 13/11; hierna: „ZDDV?1”) luidt als volgt:

„3) De belastingplichtige kan het bedrag van de te betalen btw ook herzien (verminderen) wanneer die nog niet is betaald of slechts gedeeltelijk is betaald, op basis van een in kracht van gewijsde gegane rechterlijke beslissing die een afgesloten faillissementsprocedure homologeert, of op basis van een beëindigde procedure inzake een preventief akkoord. De belastingplichtige kan op dezelfde wijze handelen wanneer hij een definitieve rechterlijke beslissing ontvangt betreffende de opschorting van de executieprocedure of een ander document waaruit blijkt dat hij bij beëindiging van de executieprocedure de betaling niet, of gedeeltelijk, heeft ontvangen. Dit geldt ook voor de belastingplichtige die de betaling niet, of gedeeltelijk, heeft ontvangen doordat de schuldenaar uit het vennootschapsregister of uit andere relevante registers of andere documenten is geschrapt. Indien de belastingplichtige later een totale of gedeeltelijke betaling ontvangt in verband met zijn levering van goederen of met zijn dienstverrichting, waarvoor hij de maatstaf van heffing overeenkomstig dit artikel heeft herzien, dient hij de btw over het ontvangen bedrag te voldoen.

4) Onverminderd het vorige lid kan de belastingplichtige het bedrag van de door hem te betalen btw waarvan hij geen betaling heeft ontvangen, ook herzien (verminderen) voor alle erkende schuldvorderingen die hij in het kader van de procedure van het preventief akkoord of faillissement heeft aangegeven.”

8 Artikel 68 ZDDV?1 draagt het opschrift „Herziening van de btw?aftrek” en luidt:

„1) Een belastingplichtige moet de oorspronkelijk toegepaste aftrek herzien indien deze hoger of lager is dan die welke hij gerechtigd was toe te passen.

2) Een belastingplichtige moet een herziening verrichten wanneer na de btw?aftrek elementen zijn gewijzigd die in aanmerking waren genomen om het bedrag van de aftrek te bepalen, zoals het geval is bij annulering van aankopen of wanneer prijsverminderingen zijn verkregen.

3) In afwijking van lid 2 van dit artikel herziet de belastingplichtige de oorspronkelijke aftrek niet bij naar behoren bewezen vernietiging of verlies, en bij onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters als bedoeld in artikel 7 van deze wet.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 Bij beslissing van 28 november 2011 heeft de Okrožno sodiš?e v Mariboru (regionale rechter Maribor, Slovenië) een preventief akkoord gehomologeerd. Op grond van dit akkoord dient T?2, een Sloveense onderneming uit de elektronischecommunicatiesector, slechts 44 % van haar schulden aan haar schuldeisers te voldoen binnen een termijn van negen jaar. Die beslissing is onherroepelijk geworden op 24 februari 2012.

10 Op basis daarvan heeft de Dav?ni urad Ljubljana (belastingdienst Ljubljana, Slovenië) zich op het standpunt gesteld dat T?2 ingevolge artikel 68 ZDDV?1 haar btw?aftrek moest herzien, en heeft de belastingdienst bij besluit van 27 mei 2013 T?2 verzocht 7 362 080,27 EUR aan btw te betalen over het tijdvak van 1 februari tot en met 29 februari 2012.

11 Het bezwaar dat T?2 tegen dat besluit bij het ministerie van Financiën heeft gemaakt, is ongegrond verklaard. Het bij de Upravno sodiš?e Republike Slovenije (bestuursrechter van de Republiek Slovenië) aanhangig gemaakte beroep is bij vonnis van 18 november 2014 eveneens afgewezen. Tegen dit vonnis is cassatieberoep ingesteld bij de Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (hoogste rechter van de Republiek Slovenië).

12 T?2 verzet zich tegen de herziening van de in aftrek gebrachte voorbelasting. Zij betoogt dat

bij de homologatie van een preventief akkoord, die gezag van gewijsde heeft verkregen, geen sprake is van een wijziging in de zin van artikel 68 ZDDV?1 van elementen die in aanmerking waren genomen om het bedrag van de aftrek te bepalen, maar van een specifieke situatie waarin de ZDDV?1 niet voorziet.

13 Volgens de verwijzende rechter kan de homologatie van het preventief akkoord, die gezag van gewijsde heeft verkregen, vallen binnen het bereik van artikel 68 ZDDV?1, dat de omzetting behelst van de artikelen 184 en 185 van de btw?richtlijn en bepaalt dat een belastingplichtige een herziening van de aftrek moet verrichten wanneer elementen zijn gewijzigd die in aanmerking waren genomen om het bedrag van die aftrek te bepalen.

14 De verwijzende rechter wijst er in dit verband op dat een belastingplichtige de btw die hij over de aankoop van goederen of diensten aan zijn leverancier moet betalen of heeft betaald, krachtens artikel 63 ZDDV?1 mag aftrekken van de btw die hij verschuldigd is aan de belastingdienst, en voegt hieraan toe dat een onherroepelijk geworden beslissing tot homologatie van een preventief akkoord voor de betrokken belastingplichtige gevolgen heeft voor zijn verplichting om btw te betalen aan zijn leverancier en daarmee ook bepalend is voor de op hem rustende verplichtingen jegens de belastingdienst.

15 De verwijzende rechter merkt tevens op dat artikel 39 ZDDV?1, waarbij artikel 90 van de btw?richtlijn is omgezet naar Sloveens recht, expliciet bepaalt dat bij homologatie van een preventief akkoord ten behoeve van een schuldenaar de verkoper de op zijn aangifte vermelde btw kan herzien.

16 Verder blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de omstandigheid dat de beslissing tot homologatie van het preventief akkoord onherroepelijk is geworden, eraan in de weg staat dat schuldeisers verlangen dat hun vorderingen geheel worden voldaan. De op de schuldenaar rustende verplichtingen blijven echter in stand. Hieruit volgt dat de schuldenaar die vrijwillig een groter deel van zijn schulden betaalt dan in het preventief akkoord is vastgelegd, ingevolge de nationale bepalingen met betrekking tot ongerechtvaardigde verrijking geen terugbetaling van het desbetreffende bedrag kan verlangen.

17 De verwijzende rechter geeft voorts aan dat de homologatie van een preventief akkoord voor de belastingheffing moet worden bekeken vanuit economisch oogpunt. Vanuit dat oogpunt leidt de procedure van preventief akkoord tot vermindering van schulden, en niet slechts tot het niet betalen van schulden, aldus de verwijzende rechter.

18 Tegen deze achtergrond is de verwijzende rechter van oordeel dat het voor de toepassing van artikel 68 ZDDV?1 van belang is om de inhoud van de in dat artikel omgezette bepalingen van de btw?richtlijn te begrijpen en dat dit met name geldt voor artikel 185, lid 2, van de btw?richtlijn, dat bepaalt dat geen herziening plaatsvindt voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, tenzij de lidstaten herziening eisen.

19 De verwijzende rechter wenst met name te vernemen of de omstandigheid dat handelingen geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in de zin van artikel 185, lid 1, van de btw?richtlijn is aan te merken als „wijzigingen [...] in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen”, en of bij de homologatie van een preventief akkoord sprake is van onbetaald gebleven handelingen als bedoeld in artikel 185, lid 2, van die richtlijn.

20 De verwijzende rechter vraagt zich ook af welke mate van nauwkeurigheid vereist is willen nationaalrechtelijke bepalingen tot omzetting van de btw?richtlijn overeenkomstig artikel 185, lid 2, tweede alinea, van die richtlijn rechtsgeldig kunnen afwijken van de regel dat voor geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen geen herziening van de aftrek plaatsvindt. Uit de

verwijzingsbeslissing blijkt dat artikel 68 ZDDV?1 geen expliciete regeling bevat voor geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen.

21 In het licht van het voorgaande heeft de Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dient de vermindering van de schulden op grond van de definitieve homologatie van een preventief akkoord, zoals het in het hoofdgeding vermelde akkoord, te worden beschouwd als een wijziging in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek van voorbelasting in aanmerking zijn genomen in de zin van artikel 185, lid 1, van de btw?richtlijn, of als een andere situatie waarin de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen in de zin van artikel 184 van de btw?richtlijn?

2) Dient de vermindering van de schulden op grond van de definitieve homologatie van een preventief akkoord, zoals het in het hoofdgeding vermelde akkoord, te worden beschouwd als een (gedeeltelijke) niet-betaling in de zin van artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw?richtlijn?

3) Moet een lidstaat, gelet op de door de Uniewetgever voorgeschreven duidelijkheid en rechtszekerheid en op artikel 186 van de btw?richtlijn, om overeenkomstig artikel 185, lid 2, tweede alinea, van die richtlijn herziening van de aftrek in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling te kunnen eisen, in de nationale wettelijke regeling specifiek voorzien in het geval van niet-betaling en daaronder zelfs de definitieve homologatie van een preventief akkoord opnemen (voor zover dit onder het begrip niet-betaling valt)?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

22 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 185, lid 1, van de btw?richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat bij de vermindering van de schulden van een schuldenaar die voortvloeit uit de onherroepelijke homologatie van een preventief akkoord, sprake is van wijzigingen in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen als bedoeld in die bepaling.

23 Er moet aan worden herinnerd dat de artikelen 184 tot en met 186 van de btw?richtlijn de voorwaarden bepalen waaronder de belastingadministratie van een belastingplichtige een herziening kan eisen. Het herzieningsmechanisme waarin die artikelen voorzien, maakt integrerend deel uit van de bij de btw?richtlijn vastgestelde btw?aftrekregeling. Het heeft tot doel de precisie van de aftrek te vergroten om de btw?neutraliteit te waarborgen (arrest van 13 maart 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punten 48 en 50).

24 Het beginsel van neutraliteit van de btw is gewaarborgd daar de tussenschakels in de distributieketen op grond van de aftrekregeling van hoofdstuk X van de btw?richtlijn de voor de overeenkomstige transactie aan hun leverancier betaalde btw van hun eigen maatstaf van heffing kunnen aftrekken, en aldus aan de belastingadministratie het deel van de btw kunnen afdragen dat overeenkomt met het verschil tussen de prijs die eenieder aan zijn leverancier heeft betaald, en de prijs waarvoor hij de goederen aan zijn koper heeft geleverd (zie naar analogie arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, punt 33; 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland, C?427/98, EU:C:2002:581, punt 42, en 29 april 2004, Terra Baubedarf?Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, punt 36).

25 Met betrekking tot de verplichting om de als voorbelasting afgetrokken btw te herzien,

bepaalt artikel 184 van de btw?richtlijn dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

26 Volgens artikel 185, lid 1, van de btw?richtlijn wordt met name overgegaan tot herziening indien zich na de btw?aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die bij de bepaling van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen (zie in die zin arrest van 13 maart 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punt 51).

27 Uit de gezamenlijke lezing van artikel 184 en artikel 185, lid 1, van de btw?richtlijn komt naar voren dat wanneer, naar aanleiding van de wijziging van een van de elementen die oorspronkelijk in aanmerking zijn genomen om de aftrek te berekenen, herziening noodzakelijk blijkt, de berekening van het bedrag van deze herziening erin moet resulteren dat het bedrag van de uiteindelijk toegepaste aftrek overeenkomt met datgene dat de belastingplichtige had mogen toepassen indien oorspronkelijk met deze wijziging rekening was gehouden (arrest van 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C?186/15, EU:C:2016:452, punt 47).

28 In casu staat vast dat de onherroepelijke homologatie van een preventief akkoord ertoe heeft geleid dat de verplichtingen van een koper, namelijk T?2, jegens zijn leveranciers geringer zijn geworden.

29 Door die homologatie is de door T?2 aan haar leveranciers betaalde btw dan ook verminderd, met als gevolg dat de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, in overeenstemming met de in punt 24 van dit arrest genoemde beginselen zijn gewijzigd.

30 Gelet op al het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 185, lid 1, van de btw?richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat bij de vermindering van de schulden van een schuldenaar die voortvloeit uit de onherroepelijke homologatie van een preventief akkoord, sprake is van wijzigingen in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen als bedoeld in die bepaling.

Tweede vraag

31 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw?richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat bij de vermindering van de schulden van een schuldenaar die voortvloeit uit de onherroepelijke homologatie van een preventief akkoord, in de zin van die bepaling sprake is van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen waarvoor geen herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek plaatsvindt.

32 Wat de uitlegging van artikel 185, lid 2, van de btw?richtlijn betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat voor de uitlegging van een bepaling van het Unierecht niet alleen rekening dient te worden gehouden met de bewoordingen van die bepaling, maar ook met de context ervan en met de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (arrest van 26 oktober 2017, I, C?195/16, EU:C:2017:815, punt 32).

33 Dienaangaande moet in herinnering worden geroepen dat artikel 90, lid 1, van de btw?richtlijn, dat van toepassing is in geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling of prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de lidstaten verplicht 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 overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt (arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punt 22).

34 Zoals uit de punten 23 tot en met 29 van dit arrest volgt, valt een dergelijke situatie ook onder artikel 185 van de btw?richtlijn, dat onder meer van toepassing is als de verplichtingen van een koper jegens zijn leverancier geringer zijn geworden.

35 Artikel 90 van de btw?richtlijn regelt het recht van een leverancier op verlaging van de maatstaf van heffing wanneer hij na de sluiting van een overeenkomst de tegenprestatie niet of slechts gedeeltelijk ontvangt, terwijl artikel 185 van die richtlijn ziet op de herziening van de aftrek die oorspronkelijk is toegepast door de andere partij bij de overeenkomst. Het betreft dus de twee kanten van een en dezelfde transactie, zodat beide artikelen samenhangend uitgelegd moeten worden.

36 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat niet-betaling van de aankoopprijs in de zin van artikel 90 van de btw?richtlijn de partijen niet terugplaatst in hun oorspronkelijke toestand. Indien de aankoopprijs niet of slechts voor een deel wordt betaald zonder dat de overeenkomst is ontbonden of geannuleerd, blijft de koper immers de overeengekomen prijs verschuldigd en behoudt de verkoper, hoewel hij niet langer de eigenaar van het goed is, in beginsel zijn vordering, die hij voor de rechter geldend kan maken. Aangezien evenwel niet kan worden uitgesloten dat een dergelijke vordering de facto definitief oninbaar wordt, heeft de Uniewetgever het aan elke lidstaat overgelaten om te bepalen of de niet-betaling van de aankoopprijs onder de door hem vastgestelde voorwaarden recht geeft op een overeenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing, dan wel of een dergelijke verlaging in deze situatie niet is toegestaan (arrest van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, punt 29).

37 Die afwijkingsmogelijkheid – die strikt beperkt is tot het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling – berust op de overweging dat niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en wegens de juridische situatie in de betrokken lidstaat mogelijkerwijs moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig is (arrest van 23 november 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punt 17).

38 Het gebruik van een dergelijke afwijkingsmogelijkheid moet gerechtvaardigd zijn, willen de door de lidstaten ter uitvoering daarvan getroffen maatregelen niet ingaan tegen het doel van fiscale harmonisatie dat met de btw?richtlijn wordt nagestreefd (arrest van 23 november 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punt 18).

39 Uit het voorgaande volgt dat de niet-betaling zich kenmerkt door de onzekerheid die inherent is aan het niet-definitieve karakter ervan (arrest van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, punt 30).

40 Hoewel het dienstig is dat de lidstaten het hoofd kunnen bieden aan de genoemde onzekerheid, kan de afwijkingsmogelijkheid niet los van die 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 (arrest van 23 november 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punt 22).

41 Gelet op de in de punten 32 tot en met 35 van dit arrest genoemde overwegingen, geldt deze uitlegging van het begrip „niet-betaling” als bedoeld in artikel 90 van de btw?richtlijn ook voor het begrip „handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven” als bedoeld in artikel 185, lid 2, van die richtlijn.

42 De verwijzende rechter dient bij de beoordeling of het bij hem aanhangige geding geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen betreft, dan ook aan de hand van de in de punten 36 tot en met 40 van dit arrest aangegeven criteria met name na te gaan of de koper na de

onherroepelijke homologatie van een preventief akkoord naar het toepasselijke nationale recht de overeengekomen prijs verschuldigd blijft, en of de verkoper of leverancier nog steeds een vordering heeft die hij voor de rechter geldend kan maken. Zou de verwijzende rechter echter tot de constatering komen dat de schulden van de schuldenaar zodanig verminderd zijn dat het desbetreffende deel van de vorderingen van diens leveranciers definitief oninbaar is geworden, dan zou geen gebruik kunnen worden gemaakt van de in artikel 185, lid 2, van de btw?richtlijn neergelegde afwijkingen voor geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen.

43 Wat voorts de criteria betreft die zijn te hanteren bij de beoordeling of een vordering al dan niet definitief is, moet eraan worden herinnerd dat de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw?stelsel vormt (arresten van 7 oktober 2010, Loyalty Management UK en Baxi Group, C?53/09 en C?55/09, EU:C:2010:590, punt 39, en 20 juni 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punt 42).

44 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde beslissing tot homologatie van het preventief akkoord eraan in de weg staat dat schuldeisers verlangen dat hun vorderingen geheel worden voldaan, en dat die beslissing vanuit economisch oogpunt ertoe leidt dat de verplichtingen van de schuldenaar jegens zijn schuldeisers geringer worden en niet slechts impliceert dat niet wordt betaald. Derhalve blijkt niet dat bij de vermindering van de schulden van een schuldenaar die voortvloeit uit de onherroepelijke homologatie van een preventief akkoord, sprake is van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen. Dit staat evenwel ter beoordeling van de verwijzende rechter.

45 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat op de tweede vraag dient te worden geantwoord dat artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw?richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat bij de vermindering van de schulden van een schuldenaar die voortvloeit uit de onherroepelijke homologatie van een preventief akkoord, geen sprake is van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen waarvoor geen herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek plaatsvindt, wanneer het een definitieve vermindering betreft. Een en ander staat evenwel ter beoordeling van de verwijzende rechter.

Derde vraag

46 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw?richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de lidstaat die gebruik wil maken van de daarin geboden mogelijkheid, gelet op de geldende eisen met betrekking tot duidelijkheid en rechtszekerheid, verplicht is expliciet te bepalen dat in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen wordt overgegaan tot herziening van de aftrek.

47 Met betrekking tot de verplichting om de als voorbelasting afgetrokken btw te herzien, bepaalt artikel 184 van de btw?richtlijn dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Volgens artikel 185, lid 1, van de btw?richtlijn wordt met name tot herziening overgegaan indien zich na de btw?aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen.

48 In artikel 185, lid 2, van de btw?richtlijn is echter bepaald dat, in afwijking van de regel van lid 1 van dat artikel, geen herziening plaatsvindt voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters. Volgens artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw?richtlijn kunnen de lidstaten in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal evenwel herziening eisen.

49 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat artikel 68, lid 3, ZDDV?1, waarbij artikel 185, lid 2, van de btw?richtlijn is omgezet naar Sloveens recht, geen expliciete verplichting bevat om bij diefstal en voor geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen tot herziening over te gaan, maar ermee volstaat deze gevallen niet te vermelden in de lijst van uitzonderingen op de verplichting tot herziening.

50 Het Hof heeft er in dit verband op gewezen dat de lidstaten bij de uitoefening van een door de btw?richtlijn verleende bevoegdheid de wetgevingstechniek mogen kiezen die hun het meest geschikt lijkt (zie in die zin arresten van 4 juni 2009, SALIX Grundstücks?Vermietungsgesellschaft, C?102/08, EU:C:2009:345, punt 56, en 4 oktober 2012, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, punt 33). Zij kunnen zich bijvoorbeeld ertoe beperken in hun nationale wetgeving de in die richtlijn gebruikte formulering of een gelijkwaardige uitdrukking op te nemen, dan wel een uitputtende lijst geven van de gevallen waarin de oorspronkelijk toegepaste aftrek in afwijking van artikel 185, lid 1, van de btw?richtlijn niet wordt herzien.

51 De omstandigheid dat geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen niet vermeld worden in een dergelijke lijst, kan worden geacht het gevolg te zijn van de keuze van de lidstaat om gebruik te maken van de hem krachtens artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw?richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid (zie naar analogie arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punt 24).

52 Aangezien de verwijzende rechter zich afvraagt of de geldende eisen met betrekking tot duidelijkheid en rechtszekerheid worden nageleefd, moet eraan worden herinnerd dat het rechtszekerheidsbeginsel, waarvan het vertrouwensbeginsel het rechtstreekse uitvloeisel is, vereist dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en dat de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar is (arrest van 9 oktober 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, punt 28).

53 Zoals uit de voorgaande punten van dit arrest volgt, blijkt niet dat de aan de orde zijnde nationale regeling eraan in de weg staat dat belastingplichtigen de omvang van hun uit die regeling voortvloeiende verplichtingen nauwkeurig kennen, of dat de regeling hen niet in staat stelt ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen te kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen te treffen.

54 Gelet op het voorgaande dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw?richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de lidstaat die gebruik wil maken van de daarin geboden mogelijkheid, niet verplicht is expliciet te bepalen dat in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen wordt overgegaan tot herziening van de aftrek.

Kosten

55 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 185, lid 1, 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 bij de vermindering van de schulden van een schuldenaar die voortvloeit uit de onherroepelijke homologatie van een preventief akkoord, sprake is van wijzigingen in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen als bedoeld in die bepaling.**

2) **Artikel 185, lid 2, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat bij de vermindering van de schulden van een schuldenaar die voortvloeit uit de onherroepelijke homologatie van een preventief akkoord, geen sprake is van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen waarvoor geen herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek plaatsvindt, wanneer het een definitieve vermindering betreft. Een en ander staat evenwel ter beoordeling van de verwijzende rechter.**

3) **Artikel 185, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat de lidstaat die gebruik wil maken van de daarin geboden mogelijkheid, niet verplicht is expliciet te bepalen dat in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen wordt overgegaan tot herziening van de aftrek.**

ondertekeningen

* Procestaal: Sloveens.