Downloaded via the EU tax law app / web

62019CJ0335
ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

15 oktober 2020 (*1)

[Zoals gerectificeerd bij beschikking van 26 november 2020]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 90 – Verlaging van de maatstaf van heffing van de btw – Gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs – Door een nationale regeling opgelegde voorwaarden voor uitoefening van het recht op verlaging – Voorwaarde dat de schuldenaar niet in een insolventieprocedure verwikkeld is of in liquidatie verkeert – Voorwaarde dat de schuldeiser en de schuldenaar btw-plichtig zijn”

In zaak C?335/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny S?d Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 6 december 2018, ingekomen bij het Hof op 24 april 2019, in de procedure

E. sp. z o.o. sp. k.

tegen

minister Finansów,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: J.?C. Bonichot (rapporteur), kamerpresident, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan en N. Jääskinen, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

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

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen ingediend door:

–

E. sp. z o.o. sp. k., vertegenwoordigd door A. Bartosiewicz, belastingadviseur,

–

de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,

–

de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskait? en M. Siekierzy?ska als

gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 4 juni 2020,

het navolgende

Arrest

1

Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 E. sp. z o.o. sp. k. en de minister Finansów (minister van Financiën, Polen) over individuele rulings die deze minister heeft uitgebracht.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3

Artikel 63 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

4

Artikel 73 van deze richtlijn luidt:

„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.”

5

In artikel 90 van deze richtlijn is bepaald:

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

6

Artikel 184 van diezelfde richtlijn bepaalt:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de

belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.”

7

Artikel 185 van richtlijn 2006/112 luidt:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de aangifte [van de belasting over de toegevoegde waarde (btw)] 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.”

8

In artikel 273 van deze richtlijn is bepaald:

„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.”

Pools recht

9

Artikel 89a van de ustawa o podatku od towarów i us?ug (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (Dz.U. van 2011, nr. 177, volgnr. 1054; hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„1. Belastingplichtigen mogen de maatstaf van heffing en de belasting die verschuldigd is voor de levering van goederen of de verrichting van diensten binnen het nationale grondgebied corrigeren in geval van vorderingen waarvan aannemelijk is gemaakt dat zij oninbaar zijn. Deze correctie heeft ook betrekking op de maatstaf van heffing en het bedrag van de belasting over het gedeelte van de vordering waarvan aannemelijk is gemaakt dat het oninbaar is.

1a. De oninbaarheid van een vordering wordt aannemelijk geacht indien de schuld niet binnen een periode van 150 dagen na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn is voldaan of in welke vorm dan ook is vervreemd.

2. Lid 1 is van toepassing indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1)

de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht ten behoeve van een

belastingplichtige als bedoeld in artikel 15, lid 1, die geregistreerd is als actief btw-plichtige en die niet in een insolventieprocedure verwikkeld is of in liquidatie verkeert;

[…]

3)

de dag vóór de datum van indiening van de belastingaangifte waarbij de in lid 1 bedoelde correctie wordt toegepast:

a)

zijn de schuldeiser en de schuldenaar geregistreerd als actief btw-plichtige;

b)

is de schuldenaar niet in een insolventieprocedure verwikkeld en verkeert hij evenmin in liquidatie;

[…]

5)

sinds de uitreiking van de factuur voor de vordering zijn niet meer dan twee jaar verstreken, te rekenen vanaf het einde van het jaar waarin de factuur is uitgereikt;

[…]

3. De correctie als bedoeld in lid 1 kan worden toegepast in de aangifte voor het tijdvak waarin aannemelijk is gemaakt dat de vordering oninbaar is, op voorwaarde dat de schuld tegen de datum waarop de schuldeiser zijn belastingaangifte voor dat tijdvak heeft ingediend niet is voldaan of in welke vorm dan ook is vervreemd.

4. Indien de schuld na de indiening van de belastingaangifte waarbij de in lid 1 bedoelde correctie is toegepast is voldaan of in welke vorm dan ook is vervreemd, is de schuldeiser verplicht tot verhoging van de maatstaf van heffing en van het bedrag van de verschuldigde belasting in de aangifte voor het tijdvak waarin de schuld is voldaan of vervreemd. Indien de schuld gedeeltelijk is voldaan, worden de maatstaf van heffing en het bedrag van de verschuldigde belasting voor dat deel verhoogd.

[…]”

10

Artikel 89b van de btw-wet luidt:

„1. Indien de schuld uit hoofde van een factuur voor de levering van goederen of de verrichting van diensten binnen het nationale grondgebied niet is voldaan binnen een termijn van 150 dagen na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn, dient de schuldenaar de op grond van die factuur afgetrokken voorbelasting te herzien in de aangifte voor het tijdvak waarin de 150e dag na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn valt.

1a. Lid 1 is niet van toepassing indien de schuldenaar de schuld heeft voldaan op uiterlijk de laatste dag van het aangiftetijdvak waarin de 150e dag na het verstrijken van de betalingstermijn van deze schuld valt.

2. Indien de schuld gedeeltelijk is voldaan binnen een periode van 150 dagen na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn, heeft de herziening betrekking op de voorbelasting over het nog uitstaande deel van de schuld. Lid 1a is van overeenkomstige toepassing.

[…]

4. Indien de schuld wordt voldaan nadat de in lid 1 bedoelde herziening is toegepast, mag de belastingplichtige de voorbelasting verhogen met het in lid 1 bedoelde bedrag in de aangifte voor het tijdvak waarin de schuld is voldaan. Indien de schuld gedeeltelijk is voldaan, mag de voorbelasting voor dat deel worden verhoogd.

[…]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11

E., een btw-plichtige in Polen gevestigde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Pools recht, verleent belastingadvies ten behoeve van met name niet met haar verbonden btw-plichtige entiteiten. Zij past op de aldus in Polen verrichte diensten het normale btw-tarief toe.

12

E. heeft aan een van haar klanten voor belastingadviesdiensten die op het Poolse grondgebied belastbaar zijn, een factuur met btw uitgereikt. Op het ogenblik van verrichting van de dienst was die afnemer als actief btw-plichtige geregistreerd en was hij niet in een insolventieprocedure verwikkeld of verkeerde hij niet in liquidatie. Deze afnemer is evenwel in het tijdvak van 150 dagen na het verstrijken van de betalingstermijn in liquidatie gesteld, terwijl hij als btw-plichtige geregistreerd bleef. Aangezien deze factuur niet werd voldaan of in welke vorm dan ook is vervreemd, heeft E. vóór het verstrijken van een periode van twee jaar na de datum van uitreiking van die factuur de minister van Financiën verzocht om een individuele ruling, teneinde te vernemen of zij, ondanks het feit dat haar klant in liquidatie was gesteld nadat de betrokken dienst was verricht, in aanmerking kon komen voor de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw wegens niet-betaling van de uit diezelfde factuur voortvloeiende vordering, gelet op het feit dat was voldaan aan de andere voorwaarden van artikel 89a van de btw-wet.

13

Bij besluit van 12 januari 2015 heeft de minister van Financiën het verzoek van E. afgewezen. Hij heeft met name aangegeven dat artikel 90 van richtlijn 2006/112 belastingplichtigen recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw verleent doch uitsluitend onder de door elke lidstaat bepaalde voorwaarden, waarbij voor de Republiek Polen deze voorwaarden zijn vastgesteld in artikel 89a van de btw-wet. Indien aan een van de voorwaarden van dat artikel niet is voldaan, kan de belastingplichtige dus geen aanspraak maken op het recht op verlaging door dit recht rechtstreeks aan het Unierecht te ontlenen.

14

De verwijzende rechter preciseert dat E. ook om drie andere individuele rulings heeft verzocht aangaande de naleving van de voorwaarden van artikel 89a van de btw-wet in de verschillende feitelijke omstandigheden waarin dit artikel toepassing kan vinden. Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt dat ook deze verzoeken waren afgewezen. De verwijzende rechter geeft aan dat hij de vier zaken betreffende de litigieuze individuele rulings wegens samenhang heeft gevoegd.

15

E. heeft deze individuele rulings zonder succes betwist voor de in eerste aanleg bevoegde Poolse rechter. Zij heeft vervolgens cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter. Zij betoogt dat de rechter in eerste aanleg ten onrechte heeft geoordeeld dat de litigieuze bepalingen van de btw-wet geen afbreuk doen aan de vereisten van het Unierecht.

16

De verwijzende rechter heeft twijfels over de aan de lidstaten toegekende beoordelingsmarge om in hun nationale recht de voorwaarden voor toepassing van artikel 90 van richtlijn 2006/112 vast te stellen. In het licht van met name de arresten van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328), en 23 november 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887), vraagt hij zich af of de voorwaarden van artikel 89a, lid 2, van de btw-wet rechtmatig zijn.

17

De verwijzende rechter preciseert dat de Poolse wetgever ter omzetting van artikel 185, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 artikel 89b van de btw-wet heeft vastgesteld teneinde de schuldenaar te verplichten om het bedrag van de aftrekbare btw te herzien, als uitvloeisel van het recht van de schuldeiser om de maatstaf van heffing te verlagen onder de voorwaarden van artikel 89a van de btw-wet. Op deze wijze garanderen de voorwaarden van artikel 89a van de btw-wet, in het bijzonder de voorwaarde dat de schuldeiser en de schuldenaar btw-plichtig zijn, de symmetrie van die belastingmechanismen met het oog op een juiste inning van de belasting.

18

De verwijzende rechter preciseert bovendien dat de voorwaarde krachtens artikel 89a, lid 2, van de btw-wet dat de schuldenaar niet in een insolventieprocedure verwikkeld is of in liquidatie verkeert, het mogelijk maakt de samenhang van het Poolse rechtsstelsel te waarborgen door met name te vermijden dat afbreuk wordt gedaan aan de in het faillissementsrecht vastgelegde rangorde van de schuldeisers. Voor het geval dat het Hof oordeelt dat artikel 90, lid 2, van richtlijn 2006/112 zich verzet tegen voorwaarden als die van artikel 89a, lid 2, van de btw-wet, vraagt de verwijzende rechter zich dan ook af of hij bij zijn uitspraak de toepasselijke nationale faillissementsregels buiten toepassing moet laten.

19

Daarop heeft de Naczelny S?d Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1)

Staan de bepalingen van [richtlijn 2006/112] en met name artikel 90, lid 2, daarvan, gelet op de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, toe dat de mogelijkheid om de maatstaf van

heffing te verlagen in de nationale wetgeving wordt beperkt in geval van gedeeltelijke of gehele niet-betaling op grond van de specifieke fiscale status van de schuldenaar en de schuldeiser?

2)

Meer in het bijzonder: staat het Unierecht in de weg aan de invoering in het nationale recht van een regeling inzake ‚schuldvermindering wegens oninbare vorderingen', waarvan kan worden gebruikgemaakt op voorwaarde dat op de datum van verrichting van de dienst/levering van de goederen en op de dag vóór indiening van de correctie van de belastingaangifte met het oog op toepassing van deze schuldvermindering:

–

de schuldenaar niet in een insolventieprocedure verwikkeld is of in liquidatie verkeert, en

–

de schuldeiser en de schuldenaar als actief btw-plichtige geregistreerd zijn?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

20

Met zijn twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 90 van richtlijn 2006/112 zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke als voorwaarde voor de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw geldt dat de schuldenaar op de dag van levering van het goed of verrichting van de dienst en op de dag vóór indiening van de correctie van de belastingaangifte met het oog op toekenning van die verlaging als actief btw-plichtige is geregistreerd en niet in een insolventieprocedure verwikkeld is of in liquidatie verkeert, en dat de schuldeiser zelf op de dag vóór indiening van de correctie van de belastingaangifte nog steeds als actief btw-plichtige is geregistreerd.

21

In dat verband zij in herinnering gebracht dat 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 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. 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 (arrest van 8 mei 2019, A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22

Bovendien kunnen de lidstaten krachtens artikel 273 van richtlijn 2006/112, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, de 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.

23

Aangezien artikel 90, lid 1, en artikel 273 van richtlijn 2006/112, buiten de door deze bepalingen gestelde beperkingen, noch de voorwaarden noch de verplichtingen preciseren waarin de lidstaten kunnen voorzien, moet worden vastgesteld dat deze bepalingen aan de lidstaten een beoordelingsmarge verlenen betreffende met name de formaliteiten die de belastingplichtigen jegens de belastingdienst dienen te vervullen om een verlaging van de maatstaf van heffing door te voeren (arrest van 6 december 2018, Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24

Uit de rechtspraak van het Hof blijkt evenwel dat maatregelen ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking in beginsel slechts van de regels inzake de maatstaf van heffing mogen afwijken voor zover dit strikt noodzakelijk is om dat specifieke doel te bereiken. Zij dienen namelijk zo min mogelijk afbreuk te doen aan de doeleinden en beginselen van richtlijn 2006/112 en mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij de neutraliteit van de btw zouden aantasten (arrest van 6 december 2018, Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25

Het is bijgevolg van belang dat de formaliteiten waaraan de belastingplichtigen moeten voldoen om ten aanzien van de belastingdienst het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw te kunnen uitoefenen, beperkt zijn tot die welke de mogelijkheid bieden om aan te tonen dat de tegenprestatie of een deel ervan na de sluiting van de overeenkomst definitief niet zal worden ontvangen. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of de door de betrokken lidstaat opgelegde formaliteiten aan deze voorwaarde voldoen (arrest van 6 december 2018, Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26

Artikel 90, lid 2, van richtlijn 2006/112 staat de lidstaten toe om van de in artikel 90, lid 1, van die richtlijn bedoelde regel af te wijken in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs van de handeling.

27

Indien de prijs van de handeling niet of slechts voor een deel wordt betaald zonder dat de overeenkomst is ontbonden of nietig is verklaard, blijft de koper of de afnemer de overeengekomen prijs namelijk verschuldigd en behoudt de verkoper of de dienstverrichter 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 willen overlaten om te bepalen of de niet-betaling van de koopprijs – die op zich, anders dan de ontbinding of de nietigverklaring van de overeenkomst, de partijen niet terugplaatst in hun oorspronkelijke toestand – 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 (zie in die zin arrest van 23 november 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28

Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, berust die afwijkingsmogelijkheid 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 8 mei 2019, A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29

Het gebruik van die 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, en dus kunnen de lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van niet-betaling niet gewoonweg uitsluiten (arrest van 8 mei 2019, A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30

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 van de niet-betaling, kan die afwijkingsmogelijkheid 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 (arrest van 8 mei 2019, A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31

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 (arrest van 8 mei 2019, A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32

In casu moeten de voorwaarden van artikel 89a, lid 2, punt 1, en punt 3, onder a) en b), van de btw-wet aldus worden opgevat dat de Republiek Polen daarin zowel krachtens artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 de formaliteiten vaststelt die belastingplichtigen moeten vervullen om het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw te kunnen uitoefenen in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs, als, ten aanzien van belastingplichtigen die net zoals E. die maatstaf van heffing niet mogen verlagen omdat zij niet aan die voorwaarden voldoen, gebruikmaakt van de afwijkingsmogelijkheid van artikel 90, lid 2, van richtlijn 2006/112. Bijgevolg moet worden onderzocht of de beperking die deze voorwaarden voor belastingplichtigen als E. met zich brengen, wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om rekening te houden met de onzekerheid betreffende het definitieve karakter van de niet-betaling.

33

Wat in de eerste plaats de voorwaarde betreft dat de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw slechts mogelijk is indien de schuldenaar op de dag van levering van het goed of verrichting van de dienst als actief btw-plichtige is geregistreerd, moet worden vastgesteld dat een dergelijke

voorwaarde niet kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om rekening te houden met de onzekerheid over het definitieve karakter van de niet-betaling. Louter op grond van het feit dat de schuldenaar al dan niet btw-plichtig is op de dag waarop het goed wordt geleverd of de dienst wordt verricht, kan immers niet worden geoordeeld dat het risico bestaat dat de vordering niet wordt voldaan. Dit geldt des te meer daar, zoals de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen aanvoert, goederen kunnen worden geleverd aan en diensten kunnen worden verricht voor personen die niet btw-plichtig zijn, zoals van btw vrijgestelde entiteiten of consumenten, zonder dat dit afdoet aan de verplichting voor de schuldeiser om de btw voor rekening van de staat te innen en aan het recht van die schuldeiser om de maatstaf van heffing a posteriori te corrigeren.

34

Wat in de tweede plaats de voorwaarde betreft dat de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw slechts mogelijk is indien de schuldenaar op de dag vóór indiening van de correctie van de belastingaangifte nog steeds als actief btw-plichtige is geregistreerd, moet worden benadrukt dat, naast de in het vorige punt van dit arrest in herinnering gebrachte omstandigheid dat de schuldenaar niet noodzakelijkerwijs een belastingplichtige is, het Hof in punt 28 van het arrest van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377), heeft geoordeeld dat artikel 90 van richtlijn 2006/112 in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling volgens welke de belastingplichtige niet kan overgaan tot de verlaging van de maatstaf van heffing in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, door zijn schuldenaar, van een voor een aan de btw onderworpen handeling verschuldigd bedrag wanneer de schuldenaar niet langer btw-plichtig is.

35

Wat in de derde plaats de voorwaarde betreft dat de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw slechts mogelijk is indien de schuldeiser nog steeds als actief btw-plichtige is geregistreerd op de dag vóór die van indiening van de correctie van de belastingaangifte, dient te worden geoordeeld dat deze voorwaarde niet wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om rekening te houden met de onzekerheid over het definitieve karakter van de niet-betaling. Aangezien het bestaan van de vordering en de verplichting voor de schuldenaar om deze te betalen niet afhangen van het behoud van de hoedanigheid van belastingplichtige van de schuldeiser, kan immers louter op grond van het feit dat de schuldeiser op de dag vóór indiening van de correctie van de belastingaangifte al dan niet btw-plichtig is, niet worden geoordeeld dat het risico bestaat dat de vordering niet wordt voldaan.

36

Aan de overwegingen in de punten 32 tot en met 35 van dit arrest wordt niet afgedaan door het argument van de Poolse regering in haar schriftelijke opmerkingen dat, gelet op het verband tussen artikel 90 van richtlijn 2006/112 en de artikelen 184 en 185 van die richtlijn, namelijk de onderlinge samenhang tussen de door de schuldeiser als verkoper of dienstverrichter verschuldigde btw en de door de schuldenaar als koper of dienstafnemer aftrekbare btw, het vereiste dat de schuldeiser en de schuldenaar btw-plichtig zijn het toelaat om een symmetrische verlaging te waarborgen van het bedrag van de maatstaf van heffing voor de berekening van de verschuldigde btw, zoals bepaald in artikel 89a van de btw-wet, en van het bedrag van de aftrekbare btw, zoals bepaald in artikel 89b van de btw-wet, en het bijgevolg toelaat om de samenhang en de goede werking van het btw-stelsel te waarborgen, met eerbiediging van het beginsel van neutraliteit.

37

Het Hof heeft inderdaad geoordeeld dat artikel 90 van richtlijn 2006/112 het recht van een leverancier of dienstverrichter op verlaging van de maatstaf van heffing regelt 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, zodat beide artikelen op die manier de twee kanten van een en dezelfde economische handeling vertegenwoordigen en samenhangend uitgelegd moeten worden (arrest van 22 februari 2018, T?2, C?396/16, EU:C:2018:109, punt 35).

38

In het bijzonder moet een lidstaat, wanneer hij krachtens artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt dat een belastingplichtige onder bepaalde voorwaarden de maatstaf van heffing na sluiting van een overeenkomst kan verlagen, toepassing maken van artikel 185, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 om het beginsel van fiscale neutraliteit te waarborgen, opdat de andere partij bij diezelfde overeenkomst van haar kant het bedrag van de aftrekbare btw herziet. Dit is inderdaad wat de Poolse wetgever heeft gedaan door de artikelen 89a en 89b van de btw-wet vast te stellen.

39

De waarborg van een symmetrische verlaging van de maatstaf van heffing van de verschuldigde btw en van het bedrag van de aftrekbare btw hangt echter niet af van de omstandigheid dat beide partijen btw-plichtig zijn. Noch het recht voor de schuldeiser om de maatstaf van heffing te verlagen, noch de verplichting voor de schuldenaar om het bedrag van de aftrekbare btw te verlagen hangt immers af van het behoud van de hoedanigheid van belastingplichtige.

40

Wat ten eerste de schuldeiser betreft, moet worden vastgesteld dat, aangezien hij belastingplichtig was op het tijdstip waarop de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht – datum waarop volgens artikel 63 van richtlijn 2006/112 het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt –, hij de btw verschuldigd blijft die hij voor rekening van de staat heeft geïnd, ongeacht of hij in de tussentijd zijn hoedanigheid van belastingplichtige heeft verloren. Gelet op het feit dat, zoals blijkt uit punt 21 van dit arrest, de maatstaf van heffing, zoals omschreven in artikel 73 van richtlijn 2006/112, de werkelijk ontvangen tegenprestatie omvat, kan deze schuldeiser, zelfs nadat hij de hoedanigheid van belastingplichtige heeft verloren, bovendien de maatstaf van heffing zodanig corrigeren dat deze de werkelijk ontvangen tegenprestatie weergeeft en de belastingdienst uit hoofde van de btw geen hoger bedrag ontvangt dan het door deze schuldeiser geïnde bedrag. Het recht van de schuldeiser om de maatstaf van heffing met het oog op correctie te verlagen, hangt dus niet af van het behoud van zijn hoedanigheid van belastingplichtige.

41

Wat ten tweede de schuldenaar betreft, zij eraan herinnerd dat eenieder die belastingplichtig is en die als zodanig handelt op het tijdstip waarop hij een goed aanschaft of een dienst afneemt, voor dat geleverde goed of die verrichte dienst een recht op aftrek heeft en dat het recht op aftrek, zodra het is ontstaan, verworven blijft, behalve wanneer sprake is van fraude of misbruik en behoudens eventuele herzieningen overeenkomstig de voorwaarden van artikel 185 van richtlijn 2006/112 (arresten van 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C?378/02, EU:C:2005:335, punt 32, en 22 maart 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punt 46). In die omstandigheden moet het bedrag van de aftrekbare btw kunnen worden herzien door eenieder die niet langer de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, maar deze hoedanigheid bezat op het tijdstip waarop

het recht op aftrek is ontstaan. De verplichting van de schuldenaar om het bedrag van de aftrekbare btw te verlagen, hangt dus niet af van het behoud van zijn hoedanigheid van belastingplichtige.

42

Wat betreft het feit dat na correctie van de maatstaf van heffing en herziening van de aftrekbare btw het risico bestaat dat de thans door de schuldenaar verschuldigde btw niet aan de staat wordt doorgestort omdat de schuldenaar in een insolventieprocedure verwikkeld is of in liquidatie verkeert, volstaat het erop te wijzen, zoals de advocaat-generaal in de punten 58 tot en met 60 van haar conclusie heeft gedaan, dat de correlatie tussen de correctie van de maatstaf van heffing en de herziening van de aftrekbare btw niet noodzakelijk impliceert dat deze correcties op hetzelfde tijdstip moeten plaatsvinden. Aangezien in artikel 185, lid 2, tweede zin, van richtlijn 2006/112 geen tijdscriterium voorkomt, staat deze correlatie er dus niet aan in de weg dat de lidstaten eisen dat de aftrekbare btw wordt herzien zodra de schuldenaar zijn verplichting om te betalen niet nakomt en nog voordat een insolventie- of liquidatieprocedure tegen hem wordt ingeleid, zodat elk risico van financieel verlies voor de staat wordt voorkomen.

43

Bovendien kan een vereiste als dat in het hoofdgeding, namelijk dat de schuldeiser en de schuldenaar btw-plichtig zijn, niet worden gerechtvaardigd door het streven onregelmatigheden of misbruik te voorkomen en evenmin door artikel 273 van richtlijn 2006/112.

44

Allereerst moet immers worden opgemerkt dat de doelstelling om onregelmatigheden en misbruik te voorkomen niet mag ingaan tegen de finaliteit en de opzet van artikel 90, lid 2, van richtlijn 2006/112, zoals uiteengezet in de punten 26 tot en met 30 van dit arrest, en geen rechtvaardiging kan 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 (zie naar analogie arrest van 8 mei 2019, A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, punt 25).

45

Gelet op de in punt 24 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak over artikel 273 van richtlijn 2006/112, blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt vervolgens niet dat het feit dat een schuldeiser zoals E. wordt toegestaan om de maatstaf van heffing van de btw te verlagen ook al verliest hij a posteriori de hoedanigheid van belastingplichtige of verliest de schuldenaar de hoedanigheid van belastingplichtige, een bijzonder risico van belastingfraude of -ontwijking inhoudt. Dit geldt des te meer daar, zoals in de punten 40 en 41 van dit arrest in herinnering is gebracht, het recht om de maatstaf van heffing te corrigeren en de verplichting om het bedrag van de aftrekbare btw te herzien niet afhangen van het behoud van de hoedanigheid van belastingplichtige van de schuldeiser of de schuldenaar. Wanneer in een dergelijk geval elke mogelijkheid tot verlaging van de maatstaf van heffing wordt uitgesloten en op deze schuldeiser de last van een btw-bedrag wordt afgewenteld dat hij in het kader van zijn economische activiteiten niet zou hebben ontvangen, wordt hoe dan ook verdergegaan dan strikt noodzakelijk is om de met artikel 273 van richtlijn 2006/112 beoogde doelstellingen te bereiken (arrest van 8 mei 2019, A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, punt 27).

46

Wat in de vierde plaats de voorwaarde betreft dat de verlaging van de maatstaf van heffing van de

btw slechts mogelijk is indien de schuldenaar op de dag van levering van het goed of verrichting van de dienst en op de dag vóór indiening van de correctie van de belastingaangifte niet in een insolventieprocedure verwikkeld is of in liquidatie verkeert, dient te worden vastgesteld dat een dergelijke voorwaarde daadwerkelijk rekening houdt met de onzekerheid betreffende het definitieve karakter van de niet-betaling, doordat de schuldeiser zijn recht op verlaging wordt ontnomen op grond van het feit dat vóór de uitkomst van de insolventie- of liquidatieprocedure niet kan worden vastgesteld dat de vordering definitief oninbaar is.

47

Evenwel zij eraan herinnerd dat overeenkomstig het evenredigheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de algemene beginselen van het Unierecht, de ter omzetting van richtlijn 2006/112 gebruikte middelen van dien aard moeten zijn dat de met deze richtlijn nagestreefde doelstellingen kunnen worden verwezenlijkt en dat zij niet verder mogen gaan dan nodig is om die doelstellingen te bereiken (arrest van 23 november 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punt 25).

48

Vastgesteld dient te worden dat ook rekening zou kunnen worden gehouden met de onzekerheid die verband houdt met het definitieve karakter van de niet-betaling, door de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw toe te staan indien de schuldeiser vóór de uitkomst van de insolventie- of liquidatieprocedure aantoont dat het redelijk waarschijnlijk is dat de schuld niet zal worden voldaan, waarbij die maatstaf van heffing wordt verhoogd wanneer alsnog betaling plaatsvindt. Alsdan staat het aan de nationale autoriteiten om met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel en onder rechterlijk toezicht de – door de schuldeiser naargelang van de bijzonderheden van het toepasselijke nationale recht te leveren – bewijzen te beoordelen waaruit blijkt dat betaling waarschijnlijk gedurende langere tijd zal uitblijven. Deze werkwijze zou even doeltreffend zijn om de nagestreefde doelstelling te bereiken, maar minder bezwarend voor de schuldeiser die de btw voorfinanciert door deze belasting voor rekening van de staat te innen (zie naar analogie arrest van 23 november 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punt 27).

49

In dit verband moet overigens worden benadrukt dat, ten eerste, artikel 89a, lid 1a, van de btw-wet juist voorziet in een tijdscriterium waarna de vordering als aannemelijk oninbaar wordt beschouwd en, ten tweede, de schuldeiser krachtens artikel 89a, lid 4, van deze wet de maatstaf van heffing en het bedrag van de verschuldigde btw moet verhogen wanneer de vordering na verlaging van de maatstaf van heffing uiteindelijk wordt voldaan of vervreemd. In hun onderlinge samenhang gelezen vormen deze bepalingen op zich een passende maatregel die, zoals in het vorige punt van dit arrest in herinnering is gebracht, voldoet aan de vereisten van het evenredigheidsbeginsel.

50

De vaststelling in punt 48 van dit arrest geldt a fortiori in de context van insolventie- of liquidatieprocedures, waarin de zekerheid dat de vordering definitief oninbaar is, in beginsel pas na een lange periode kan worden verkregen. Een dergelijk tijdsverloop kan hoe dan ook tot gevolg hebben dat de aan die wettelijke regeling onderworpen ondernemers die worden geconfronteerd met de niet-betaling van een factuur, ten opzichte van hun concurrenten uit andere lidstaten een liquiditeitsnadeel lijden dat onmiskenbaar zou kunnen ingaan tegen het met richtlijn 2006/112 nagestreefde doel van fiscale harmonisatie (zie naar analogie arrest van 23 november 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punt 28).

51

[Zoals gerectificeerd bij beschikking van 26 november 2020] Wat het door de verwijzende rechter aangevoerde feit betreft dat de in punt 46 van dit arrest vermelde voorwaarde het mogelijk maakt de samenhang van het Poolse rechtsstelsel te waarborgen doordat met name wordt voorkomen dat afbreuk wordt gedaan aan de in het faillissementsrecht vastgelegde rangorde van de schuldeisers, dient eraan te worden herinnerd dat ten eerste artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 voldoet aan de voorwaarden om rechtstreekse werking te hebben (arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punt 34) en ten tweede het beginsel van voorrang van het Unierecht impliceert dat iedere nationale rechter die in het kader van zijn bevoegdheid is aangezocht, als orgaan van een lidstaat verplicht is om iedere nationale bepaling die strijdig is met een bepaling van het Unierecht met rechtstreekse werking in het geschil dat aan hem is voorgelegd buiten toepassing te laten (arrest van 24 juni 2019, Pop?awski, C?573/17, EU:C:2019:530, punt 61).

52

Hieruit volgt dat wanneer een belastingplichtige als E. enkel niet voldoet aan de voorwaarden van de nationale regeling die niet in overeenstemming zijn met artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112, hij zich voor de nationale rechter tegenover de staat op deze bepaling kan beroepen om een verlaging van de maatstaf van heffing te verkrijgen (zie in die zin arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punt 35), waarbij het aan de aangezochte nationale rechter staat om deze niet-conforme voorwaarden buiten toepassing te laten. Het feit dat daardoor andere bepalingen van nationaal recht worden geraakt is niet relevant, omdat anders de verplichting voor de nationale rechter om een bepaling van nationaal recht die in strijd is met een rechtstreeks werkende bepaling van Unierecht buiten toepassing te laten, zou worden uitgehold, waardoor aldus afbreuk zou worden gedaan aan het beginsel van voorrang van het Unierecht.

53

Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 90 van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke als voorwaarde voor de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw geldt dat de schuldenaar op de dag van levering van het goed of verrichting van de dienst en op de dag vóór indiening van de correctie van de belastingaangifte met het oog op toekenning van die verlaging, als actief btw-plichtige is geregistreerd en niet in een insolventieprocedure verwikkeld is of in liquidatie verkeert, en dat de schuldeiser zelf op de dag vóór indiening van de correctie van de belastingaangifte nog steeds als actief btw-plichtige is geregistreerd.

Kosten

54

Ten aanzien van partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke als voorwaarde voor de verlaging van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) geldt dat de schuldenaar op de dag van levering van het goed of verrichting van de dienst en op de dag vóór indiening van de correctie van de belastingaangifte met het oog op toekenning van die verlaging als actief btw-plichtige is geregistreerd en niet in een insolventieprocedure verwikkeld is of in liquidatie verkeert, en dat de schuldeiser zelf op de dag vóór indiening van de correctie van de belastingaangifte nog steeds als actief btw-plichtige is geregistreerd.

ondertekeningen

(*1) Procestaal: Pools.