

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

11 november 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – 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 wegens het faillissement van de schuldenaar – Door een nationale regeling opgelegde voorwaarden voor de herziening van de in rekening gebrachte btw – Voorwaarde op grond waarvan de geheel of gedeeltelijk niet-betaalde schuldvordering niet mag zijn ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de schuldplichtige vennootschap – Niet-naleving”

In zaak C-398/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Krajský soud v Brně (rechter in eerste aanleg Brno, Tsjechië) bij beslissing van 29 juli 2020, ingekomen bij het Hof op 20 augustus 2020, in de procedure

ELVOSPOL s.r.o.

tegen

Odvolací finanční úředitelství,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, vicepresident van het Hof, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, J.-C. Bonichot (rapporteur) en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- ELVOSPOL s.r.o., vertegenwoordigd door T. Klima,
- Odvolací finanční úředitelství, vertegenwoordigd door T. Rozehnal,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, O. Serdula en J. Vlášil als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door P. Carlin en M. Salyková als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van 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; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen ELVOSPOL s.r.o. (hierna: „ELVOSPOL”), een vennootschap naar Tsjechisch recht, en de Odvolací finanční úřad (afdeling beroep van de belastingdienst, Tsjechië) over de weigering van deze afdeling om in te stemmen met een herziening van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 63 van de btw-richtlijn 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 bepaalt:

„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 Artikel 90 van diezelfde richtlijn luidt:

„1. In geval van annulering, opzegging, 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.”

6 Artikel 273 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

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

Tsjechisch recht

7 § 44, lid 1, van zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?ídané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) bepaalt:

„Een belastingplichtige die uit hoofde van een belastbare prestatie aan een andere belastingplichtige verplicht is tot aangifte van de belasting en wiens bijbehorende schuldvordering, die uiterlijk zes maanden vóór de datum van de rechterlijke beslissing tot faillietverklaring is ontstaan, nog niet teniet is gegaan (hierna: „schuldeiser”) kan het bedrag van de in rekening gebrachte belasting herzien op basis van het bedrag van de vastgestelde schuldvordering wanneer:

- a) de belastingplichtige jegens wie de schuldeiser deze vordering heeft (hierna: „schuldenaar”) onderwerp is van een faillissementsprocedure en de faillissementsrechter heeft beslist tot de liquidatie van het vermogen van de schuldenaar,
- b) de schuldeiser de betrokken schuldvordering uiterlijk binnen de bij beslissing van de faillissementsrechter vastgestelde termijn heeft ingediend, deze schuldvordering is vastgesteld en in aanmerking wordt genomen in de faillissementsprocedure,
- c) de schuldeiser en de schuldenaar op het tijdstip waarop de schuldvordering is ontstaan geen:
 - 1. personen waarvan het kapitaal verbonden is [...],
 - 2. verwanten, of
 - 3. aandeelhouders van dezelfde vennootschap, indien het belastingplichtigen zijn,zijn en waren,
- d) de schuldeiser de schuldenaar het in § 46, lid 1, bedoelde fiscale document heeft toegezonden.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 Op 29 november 2013 heeft ELVOSPOL goederen geleverd aan MPS Mont a.s. (hierna: „Mont”). Op 19 mei 2014 heeft een Tsjechische rechter deze laatste vennootschap failliet verklaard en de wijze van haar liquidatie vastgesteld.

9 Daarop heeft verzoekster in het hoofdgeding in haar btw-aangifte voor mei 2015 en vervolgens in een aanvullende belastingaangifte haar maatstaf van heffing herzien op grond van § 44, lid 1, van de btw-wet, met het betoog dat Mont de factuur van de verrichte levering niet had betaald.

10 De Finan?ní ú?ad pro Jihomoravský kraj (belastingkantoor van de regio Zuid-Moravië, Tsjechië) (hierna: „belastingkantoor”) was evenwel van mening dat de door verzoekster in het hoofdgeding gegeven uitlegging van § 44, lid 1, van de btw-wet onjuist was en dat zij niet het recht had om haar maatstaf van heffing te herzien. In die omstandigheden heeft het belastingkantoor op 22 februari 2016 een besluit genomen waarbij het het bedrag van de btw heeft vastgesteld zonder rekening te houden met het verzoek om herziening.

11 Verzoekster in het hoofdgeding heeft tegen dit besluit bezwaar gemaakt bij de afdeling

beroep van de belastingdienst. Bij besluit van 2 mei 2018 heeft deze afdeling dit bezwaar afgewezen op grond dat verzoekster in het hoofdgeding haar maatstaf van heffing niet kon herzien op grond van § 44, lid 1, van de btw-wet, aangezien de niet-betaalde schuldvordering was ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van Mont.

12 Volgens de afdeling beroep van de belastingdienst stelt § 44, lid 1, van de btw-wet namelijk meerdere voorwaarden vast om het bedrag van de btw te kunnen herzien, waaronder de voorwaarde dat de niet-betaalde schuldvordering niet is ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de rechterlijke beslissing waarbij de betrokken schuldplichtige vennootschap failliet is verklaard. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde niet-betaalde schuldvordering is op 29 november 2013 ontstaan, en dus in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de rechterlijke uitspraak van 19 mei 2014 tot faillietverklaring van Mont.

13 Verzoekster in het hoofdgeding heeft tegen het besluit van de afdeling beroep van de belastingdienst beroep ingesteld bij de Krajský soud v Brně (rechter in eerste aanleg Brno, Tsjechië), de verwijzende rechter.

14 Deze rechter vraagt zich af of een nationale bepaling, zoals § 44, lid 1, van de btw-wet, die de herziening van het btw-bedrag afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de niet-betaalde schuldvordering niet is ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de schuldplichtige vennootschap, in strijd is met artikel 90 van de btw-richtlijn.

15 In dit verband herinnert de verwijzende rechter er onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof inzake artikel 90 van de btw-richtlijn aan dat het neutraliteitsbeginsel impliceert 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 en dat de lidstaten weliswaar mogen afwijken van de mogelijkheid om de maatstaf van heffing van de belasting te herzien, maar de mogelijkheid van een dergelijke herziening niet volledig mogen uitsluiten op straffe van schending van het neutraliteitsbeginsel.

16 In het licht van deze rechtspraak van het Hof is de verwijzende rechter van oordeel dat een nationale bepaling, zoals § 44, lid 1, van de btw-wet, die de herziening van het bedrag van de btw afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de niet-betaalde schuldvordering niet is ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de betrokken schuldplichtige vennootschap, in strijd kan zijn met het beginsel van btw-neutraliteit.

17 De verwijzende rechter betwijfelt ook of een dergelijke nationale bepaling kan vallen onder de in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn bedoelde uitzondering. In dit verband herinnert hij eraan dat deze bepaling volgens de rechtspraak van het Hof op de overweging berust dat de niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en wegens de bestaande juridische situatie in de betrokken lidstaat mogelijkwerwijs moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig is. De uitoefening van een dergelijke afwijkingsmogelijkheid moet dus worden gerechtvaardigd door de onzekerheid over de betaling van de tegenprestatie en moet evenredig zijn met die doelstelling.

18 Voorts vraagt de verwijzende rechter zich af of een nationale bepaling als § 44, lid 1, van de btw-wet kan worden gerechtvaardigd door artikel 273 van de btw-richtlijn, dat de lidstaten toestaat de verplichtingen voor te schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude. De verwijzende rechter herinnert eraan dat volgens de rechtspraak van het Hof de op voormelde bepaling gebaseerde maatregelen beperkt moeten blijven tot het strikt noodzakelijke en niet op zodanige wijze mogen worden gebruikt dat afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van de btw-neutraliteit.

19 De verwijzende rechter preciseert voorts dat volgens een beschikking van de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) van 16 juli 2019 § 44, lid 1, van de btw-wet is gebaseerd op de economische hypothese dat hoe dichterbij het tijdstip van onderhandeling en sluiting van een overeenkomst tussen een beroepsbeoefenaar en zijn handelspartner aanleunt tegen het faillissement van deze handelspartner, hoe meer deze beroepsbeoefenaar in staat is om op de markt de tekens van dat faillissement op te merken. Ingevolge deze beschikking kan een beroepsbeoefenaar die in het tijdstip van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring zakendoet met een toekomstige gefailleerde volgens de algemene economische kennis namelijk niet onkundig zijn van het nakende faillissement, zodat het niet gerechtvaardigd is om hem de mogelijkheid te bieden het bedrag van de btw te herzien.

20 De verwijzende rechter benadrukt dat deze rechtvaardigingen die ten grondslag liggen aan de vaststelling van § 44, lid 1, van de btw-wet, niet berusten op de idee dat de niet-betaling van de tegenprestatie moeilijk kan worden geverifieerd of slechts voorlopig kan zijn, en is van oordeel dat die rechtvaardigingen niet tot doel hebben fraude te voorkomen. Volgens de verwijzende rechter betekent het enkele feit dat aan btw onderworpen handelingen worden verricht met een marktdeelnemer die de tekens van een nakend faillissement kan vertonen, namelijk op zich niet dat dergelijke handelingen a priori oneerlijk zijn of worden verricht om een ongerechtvaardigd belastingvoordeel te verkrijgen.

21 Derhalve kan volgens de verwijzende rechter een nationale bepaling, zoals § 44, lid 1, van de btw-wet, die de herziening van het bedrag van de btw afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de niet-betaalde schuldvordering niet is ontstaan in het tijdstip van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de schuldplichtige vennootschap, noch door artikel 90, lid 2, noch door artikel 273 van de btw-richtlijn worden gerechtvaardigd.

22 In deze omstandigheden heeft de Krajský soud v Brně de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is een nationale regeling die een voorwaarde stelt die het een btw-plichtige die de belasting over een belastbare prestatie aan een andere belastingplichtige moet aangeven, belet om het bedrag te herzien van de belasting die in rekening is gebracht over het bedrag van de schuldvordering die is ontstaan in de loop van een tijdstip van zes maanden voorafgaand aan de rechterlijke beslissing tot faillietverklaring van de belastingplichtige die de verrichte prestatie slechts gedeeltelijk of in het geheel niet heeft betaald, in strijd met het doel van artikel 90, leden 1 en 2, van de [btw-richtlijn]?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

23 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 90 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling die de herziening van het btw-bedrag afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de gedeeltelijk of geheel niet-betaalde schuldvordering niet is ontstaan in het tijdstip van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de schuldplichtige vennootschap.

24 In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt dat in geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

25 Volgens de rechtspraak van het Hof verplicht deze bepaling de lidstaten ertoe om de maatstaf van heffing, en dus het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag, te verlagen telkens wanneer de belastingplichtige na de sluiting van een overeenkomst de tegenprestatie

geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Deze bepaling is de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de btw-richtlijn 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 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing), C-335/19, EU:C:2020:829, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

26 Artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn bepaalt dat in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling de lidstaten kunnen afwijken van de in artikel 90, lid 1, van die richtlijn neergelegde verplichting om de maatstaf van heffing van de btw te verlagen.

27 Het Hof heeft verduidelijkt dat die afwijkmogelijkheid – 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 mogelijkwerijs moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig is (arrest van 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Het gebruik van die afwijkmogelijkheid moet bijgevolg gerechtvaardigd zijn, willen de door de lidstaten ter uitvoering ervan getroffen maatregelen niet ingaan tegen het doel van fiscale harmonisatie dat door de btw-richtlijn 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 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing), C-335/19, EU:C:2020:829, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

29 In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat die afwijkmogelijkheid er dan ook enkel toe strekt het de lidstaten mogelijk te maken de onzekerheid over de inning van de verschuldigde bedragen weg te nemen (arrest van 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Met die onzekerheid kan overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit rekening worden gehouden door de belastingplichtige zijn recht op verlaging van de maatstaf van heffing te onzeggen zolang de schuldvordering niet definitief oninbaar is. Met die onzekerheid kan evenwel eveneens rekening worden gehouden door de verlaging toe te staan indien de belastingplichtige aantoont dat het redelijk waarschijnlijk is dat de schuld niet zal worden voldaan, hetgeen onverlet laat dat de maatstaf van heffing kan worden verhoogd wanneer alsnog betaling plaatsvindt (zie in die zin arrest van 3 juli 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Indien daarentegen zou worden aanvaard dat de lidstaten in geval van definitieve niet-betaling de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw volledig kunnen uitsluiten, zou dit indruisen tegen het beginsel van de neutraliteit van de btw, waaruit met name voortvloeit dat de ondernemer – als belastingontvanger voor rekening van de staat – volledig moet worden ontlast van de btw die hij verschuldigd is of betaald heeft in het kader van zijn economische activiteiten die zelf aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Het Hof heeft in dit verband geoordeeld dat een situatie die wordt gekenmerkt door de definitieve inperking van de verplichtingen van de schuldenaar jegens zijn schuldeisers niet kan worden aangemerkt als „niet-betaling” in de zin van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn. In een dergelijk geval moet een lidstaat de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw toestaan indien de belastingplichtige kan aantonen dat de schuldvordering jegens zijn schuldenaar onherroepelijk oninbaar is (zie in die zin arrest van 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punten 26 en 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 In casu heeft de gestelde vraag betrekking op niet-betaalde schuldvorderingen die zijn ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de betrokken schuldplichtige vennootschap, waarvan niet is aangetoond dat zij als „onherroepelijk oninbaar” moeten worden aangemerkt in de zin van de in de punten 30 en 32 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak.

34 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt namelijk dat een dergelijke kwalificatie afhangt van de wijze waarop deze schuldvorderingen in het kader van de faillissementsprocedure worden behandeld. In verband met de inning van de schuldvorderingen die zijn ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de betrokken schuldplichtige vennootschap is dus sprake van onzekerheid, die berust op de wijze waarop deze schuldvorderingen in het kader van die faillissementsprocedure zullen worden behandeld.

35 De algemene voorwaarde voor herziening van de maatstaf van heffing van de btw dat de niet-betaalde schuldvorderingen niet mogen zijn ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de schuldplichtige vennootschap, kan echter, bij gebreke van enig objectief element betreffende de context van de schuldvorderingen, niet worden geacht te beogen de onzekerheid over de inning van die schuldvorderingen weg te nemen.

36 Deze voorwaarde houdt namelijk geen verband met de wijze waarop de betrokken schuldvorderingen daadwerkelijk zullen worden behandeld in het kader van de faillissementsprocedure, aangezien zij geen rekening houdt met het feit dat bepaalde schuldvorderingen na afloop van die procedure eventueel zullen kunnen worden geïnd.

37 Een dergelijke voorwaarde heeft juist tot gevolg dat elke verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van niet-betaalde schuldvorderingen die zijn ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de betrokken schuldplichtige vennootschap, eenvoudigweg wordt uitgesloten, zelfs wanneer deze schuldvorderingen na de faillissementsprocedure definitief oninbaar worden. Het op die manier automatisch weigeren van het recht op verlaging druist in tegen het beginsel van btw-neutraliteit, aangezien de maatstaf van heffing niet bestaat uit de tegenprestatie die daadwerkelijk is ontvangen door de belastingplichtige schuldeiser, die dan in de plaats van de consument de last van de btw moet dragen.

38 Om al deze redenen kan een nationale bepaling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet worden geacht uitvoering te geven aan de in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid.

39 Voorts kan het argument van de Tsjechische regering dat een dergelijke bepaling de uitvoering van artikel 273 van de btw-richtlijn beoogt niet worden aanvaard.

40 In dit verband zij eraan herinnerd dat de lidstaten krachtens artikel 273 van de btw-richtlijn weliswaar maatregelen kunnen vaststellen die tot gevolg hebben dat het in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn neergelegde recht op verlaging van de maatstaf van heffing wordt beperkt, maar dat die maatregelen erop gericht moeten zijn de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te

voorkomen.

41 Bovendien mogen, overeenkomstig rechtspraak van het Hof, dergelijke maatregelen in beginsel slechts van de regels inzake de maatstaf van heffing afwijken voor zover dit strikt noodzakelijk is om dat specifieke doel te bereiken. Volgens het Hof dienen zij namelijk zo weinig mogelijk afbreuk te doen aan de doeleinden en beginselen van de btw-richtlijn en mogen zij 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)

42 De uitsluiting van elke mogelijkheid tot rectificatie van de maatstaf van heffing die overeenkomt met een schuldvordering die is ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de betrokken schuldplichtige vennootschap, kan echter niet worden geacht belastingfraude te voorkomen en evenredig te zijn met een dergelijke doelstelling.

43 Zoals de verwijzende rechter benadrukt, kan uit het feit dat een niet-betaalde schuldvordering is ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de schuldplichtige vennootschap, zonder enig aanvullend element, namelijk niet op goede gronden worden afgeleid dat de schuldeiser en de schuldenaar hebben gehandeld met als doel belastingfraude of -ontwijking.

44 Daarnaast gaat het uitsluiten van elke mogelijkheid tot verlaging van de maatstaf van heffing en, in voorkomend geval, het afwentelen op een schuldeiser, zoals verzoekster in het hoofdgeding, van de last van een btw-bedrag dat hij in het kader van zijn economische activiteiten niet zou hebben ontvangen, verder dan strikt noodzakelijk is om de met artikel 273 van de btw-richtlijn beoogde doelstellingen te bereiken [zie in die zin arrest van 15 oktober 2020, *E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing)*, C-335/19, EU:C:2020:829, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

45 Bovendien kan niet worden gesteld dat een nationale bepaling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, de juiste inning van de btw beoogt te waarborgen.

46 De toepassing van deze bepaling heeft juist tot gevolg dat het recht op verlaging van de maatstaf van heffing systematisch wordt geweigerd in geval van niet-betaalde schuldvorderingen die zijn ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de schuldplichtige vennootschap, ook al zouden sommige van die schuldvorderingen na de faillissementsprocedure definitief oninbaar kunnen worden, hetgeen de neutraliteit van de btw op losse schroeven zet.

47 Bijgevolg dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 90 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale bepaling die de herziening van het btw-bedrag afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de gedeeltelijk of geheel niet-betaalde schuldvordering niet is ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de schuldplichtige vennootschap, terwijl met deze voorwaarde niet kan worden uitgesloten dat deze schuldvordering mogelijk uiteindelijk onherroepelijk oninbaar is.

Kosten

48 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde 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 bepaling die de herziening van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de gedeeltelijk of geheel niet-betaalde schuldvordering niet is ontstaan in het tijdvak van zes maanden voorafgaand aan de faillietverklaring van de schuldplichtige vennootschap, terwijl met deze voorwaarde niet kan worden uitgesloten dat deze schuldvordering mogelijk uiteindelijk onherroepelijk oninbaar is.

ondertekeningen

* Procestaal: Tsjechisch.