

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

H. SAUGMANDSGAARD ØE

van 12 oktober 2017 (1)

Zaak C-396/16

T – 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v stežaju)

tegen

Republika Slovenija

[verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Vrhovno sodišče Republike Slovenije (hoogste rechterlijke instantie, Slovenië)]

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2006/112/EG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Artikel 184 – Herziening van de aftrek van voorbelasting – Artikel 185, lid 1 – Wijziging in de elementen die voor het bepalen van de aftrek in aanmerking zijn genomen – Artikel 185, lid 2 – Handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven – Definitieve homologatie van een preventief akkoord – Artikelen 90 en 185, lid 2, tweede alinea – Fiscale neutraliteit – Inning van de volledige binnen het grondgebied verschuldigde btw – Verplichting van samenhang bij de uitvoering van de regelingen inzake de herziening van de belasting en de aftrek in geval van niet-betaling van de prijs”

I. Inleiding

1. De Vrhovno sodišče Republike Slovenije (hoogste rechterlijke instantie, Slovenië) heeft het Hof verschillende prejudiciële vragen gesteld over 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 (hierna: „btw-richtlijn”)(2).

2. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend in het kader van een geding tussen T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (sedaj v stežaju) (hierna: „T-2”) en de Republika Slovenija, vertegenwoordigd door het Ministrstvo za finance (ministerie van Financiën, Slovenië) over de herziening van de aftrek van btw met betrekking tot verwervingen van goederen of diensten waarvoor T-2 een preventief akkoord heeft genoten.

3. Nadat de homologatie van dit preventieve akkoord in kracht van gewijsde was gegaan, is

het bedrag dat T?2 aan haar leveranciers verschuldigd was voor aan de btw onderworpen handelingen, verminderd met 56 %. Het ministerie van Financiën meende dat T?2 de btw-aftrek moest herzien in verhouding tot de vermindering die zij had genoten, te weten 56 % van de oorspronkelijk op de betrokken facturen afgetrokken btw. T?2 heeft deze uitlegging betwist.

4. In deze context heeft de verwijzende rechterlijke instantie het Hof drie prejudiciële vragen gesteld om te kunnen uitmaken of de belastingdienst, gelet op de omzetting van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn in nationaal recht, een vermindering mag eisen van de btw-aftrek die is verricht door een insolvente belastingplichtige wiens schulden ten aanzien van zijn schuldeisers in het kader van een procedure van preventief akkoord zijn verminderd.

5. In wezen geef ik het Hof in overweging in die zin te antwoorden dat de belastingdienst in een situatie als aan de orde in het hoofdgeding een vermindering mag eisen van de btw-aftrek die is verricht door een insolvente belastingplichtige over wiens schulden een beslissing is genomen in het kader van een preventief akkoord indien en voor zover die beslissing een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw meebrengt.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

6. Artikel 73 van de btw-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.”

7. Artikel 90 van deze richtlijn bepaalt:

„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.”

8. Volgens artikel 168, onder a), van deze richtlijn is de belastingplichtige gerechtigd in de lidstaat waar hij zijn belaste handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de btw af te trekken die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, voor zover deze worden gebruikt voor die handelingen.

9. Artikel 184 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

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

10. Artikel 185 van deze richtlijn bepaalt:

„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.”

11. Volgens artikel 186 van deze richtlijn stellen de lidstaten nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 van deze richtlijn vast.

B. Sloveens recht

12. Artikel 39, leden 3 en 4, van de Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, nr. 13/11 (wet betreffende de btw; hierna: „ZDDV-1”) bepaalt:

„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, 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.”

13. Volgens artikel 63, lid 1, ZDDV-1 heeft de belastingplichtige het recht de btw die hij over de aankoop van goederen of diensten moet betalen of heeft betaald, af te trekken van het bedrag van de door hem verschuldigde btw, wanneer hij deze voor zijn belastbare handelingen gebruikt of zal gebruiken.

14. Artikel 68, „Herziening van de btw-aftrek”, ZDDV-1 luidt als volgt:

„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 herziert 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.”

15. Volgens artikel 214, lid 1, van de Zakon o finan?nem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (wet betreffende de financiële transacties, de insolventieprocedures en de gedwongen liquidatie, Uradni list RS, n° 126/07; hierna: „ZFPPIPP”)

maakt de definitieve homologatie van het preventief akkoord een einde aan het recht van de schuldeisers om voor het bevoegde nationale orgaan in een gerechtelijke of andere procedure betaling te eisen:

- van het bedrag van de gewone schuldvorderingen vermeld in artikel 212, lid 4, van die wet, voor een bedrag hoger dan in het preventief akkoord is bepaald, en vóór het verstrijken van de betalingstermijnen, als bepaald in het gehomologeerde preventief akkoord, en
- van de interesten over het bedrag van die schuldvorderingen tegen een interestvoet die hoger is dan de interestvoet vermeld in het gehomologeerde preventief akkoord.

16. Artikel 214, lid 2, ZFPPIP bepaalt dat wanneer de beslissing houdende homologatie van het preventief akkoord in kracht van gewijsde gaat, een einde wordt gemaakt aan het recht van de schuldeisers om voor het bevoegde nationale orgaan in een gerechtelijke of een andere procedure betaling te eisen van het gehele bedrag van de ondergeschikte schuldvorderingen als bedoeld in artikel 212, lid 4, van deze wet.

17. Volgens artikel 214, lid 3, ZFPPIP heeft de schuldenaar, wanneer hij zijn schulden vrijwillig betaalt voor een bedrag hoger dan wat in lid 1 of 2 van dit artikel is bepaald, geen recht om terugbetaling te eisen op grond van de regels inzake verrijking zonder oorzaak.

III. Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen

18. T?2 is een te Ljubljana (Slovenië) gevestigde vennootschap met als activiteit het leveren van elektronische communicatiediensten en -apparatuur. Op de datum van de verwijzingsbeslissing, namelijk 5 juli 2016, was zij failliet.

19. T?2 is het voorwerp geweest van een procedure van preventief akkoord, te weten een bijzondere procedure met het oog op de vermindering van de schulden van de insolvente schuldenaar. Het preventieve akkoord is ten aanzien van T?2 gehomologeerd bij beslissing van 28 november 2011 van de Okrožno sodiš?e v Mariboru (regionale rechter Maribor, Slovenië). Op grond van die beslissing moest T?2 44 % van haar schulden aan haar schuldeisers voldoen, zonder interesten, binnen een termijn van negen jaar vanaf het in kracht van gewijsde gaan van de beslissing. Die beslissing is op 24 februari 2012 in kracht van gewijsde gegaan.

20. T?2 heeft op verzoek van de belastingdienst een lijst opgesteld van de facturen die zij aan haar dienstverrichters niet had betaald en die aan de voorwaarden van het preventieve akkoord voldoen, op basis waarvan zij de btw als voorbelasting had afgetrokken. Op basis van die documenten meende de belastingdienst dat T?2 de aftrek van de btw als voorbelasting moest herzien in verhouding tot het lagere bedrag aan schulden waartoe in de procedure van preventief akkoord is besloten, te weten ten belope van 56 % van de oorspronkelijk afgetrokken btw.

21. Daarop heeft de belastingdienst op 27 mei 2013 een besluit vastgesteld waarbij hij T?2 gelastte een bedrag van 7 362 080,27 EUR btw te betalen, dat is berekend op een maatstaf van heffing van 36 810 401,35 EUR tegen een tarief van 20 %.

22. T?2 heeft tegen dat besluit bezwaar gemaakt bij het ministerie van Financiën, dat optreedt als bestuursorgaan in tweede aanleg. Het ministerie van Financiën heeft dat bezwaar bij besluit van 29 oktober 2013 ongegrond verklaard.

23. T?2 heeft tegen dat besluit beroep ingesteld bij de Upravno sodiš?e (bestuursrechter, Slovenië). Die rechter heeft dat beroep bij arrest van 18 november 2014 ongegrond verklaard.

24. T?2 heeft vervolgens bij de verwijzende rechterlijke instantie hogere voorziening ingesteld

tegen dat arrest.

25. De verwijzende rechterlijke instantie wijst erop dat de ZDDV-1, en in het bijzonder artikel 68 ervan, niet uitdrukkelijk bepaalt dat de in kracht van gewijsde gegane homologatie van een preventief akkoord een omstandigheid vormt die de belastingplichtige verplicht de btw te herzien die hij als voorbelasting heeft afgetrokken.

26. Die rechterlijke instantie oordeelt echter dat de homologatie van een preventief akkoord een „[wijziging van elementen] die in aanmerking worden genomen om het bedrag van de aftrek te bepalen” in de zin van artikel 68, lid 2, ZDDV-1 zou kunnen vormen. Zij wijst er in dit verband op dat, volgens artikel 63, lid 1, ZDDV-1, het bedrag van de aftrek afhangt van het btw-bedrag dat de belastingplichtige is verschuldigd aan de dienstverrichter die de factuur heeft opgesteld.

27. Nog steeds volgens die rechterlijke instantie heeft de definitieve homologatie van een preventief akkoord gevolgen voor de verplichtingen van de belastingplichtige, onder meer diens verplichting de btw aan de dienstverrichter te betalen. Volgens de ZFPPIP blijven de verplichtingen van de insolvente schuldenaar immers bestaan, maar kan de schuldeiser de gedwongen tenuitvoerlegging niet vorderen tijdens de geldigheidsduur van het preventief akkoord. Een dergelijk preventief akkoord kan weliswaar krachtens artikel 219 ZFPPIP worden ingetrokken wanneer achteraf blijkt dat de insolvente schuldenaar de schuldvorderingen van zijn schuldeisers kan betalen, maar de verwijzende rechterlijke instantie meent dat de homologatie van een preventief akkoord vanuit economisch oogpunt inhoudt dat de insolvente schuldenaar zijn bestaande schulden nooit volledig zal betalen en nooit verplicht zal worden deze te betalen, zodat deze homologatie niet alleen tot niet-betaling leidt, maar ook tot vermindering van de betrokken schuldvorderingen.

28. De rechterlijke instantie wijst erop dat zij in dit verband rekening zou kunnen houden met artikel 39 ZDDV-1, waarbij artikel 90 van de btw-richtlijn nationaal recht is omgezet en dat de procedure van preventief akkoord met betrekking tot de geadresseerde van een factuur uitdrukkelijk vermeldt als grond voor de herziening van de door de opsteller van de factuur verschuldigde btw.

29. Deze rechterlijke instantie meent dat de homologatie van een preventief akkoord ook onder het begrip „geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen” zoals bedoeld in artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn kan vallen. Zij beklemtoont echter dat artikel 68, lid 3, ZDDV-1 niet uitdrukkelijk de „geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen” vermeldt, en dat dit stilzwijgen ertoe heeft geleid dat T² dit artikel anders heeft uitgelegd dan het ministerie van Financiën. In dit verband rijst dus de vraag of van de mogelijkheid die in artikel 185, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn aan de lidstaten wordt geboden, geldig gebruik kan worden gemaakt op de wijze die bij artikel 68 ZDDV-1 is voorzien.

30. Deze rechterlijke instantie wil eveneens vernemen of de in artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn vermelde omstandigheden (handelingen die onbetaald zijn gebleven, vernietiging, diefstal, verstrekken van geschenken of monsters) onder het begrip „wijzigingen [...] in de elementen” in de zin van artikel 185, lid 1, van deze richtlijn vallen, dan wel of het autonome omstandigheden zijn. De uitlegging van artikel 68 ZDDV-1 zal afhangen van het antwoord op die vraag. Het is immers slechts ingeval de niet-betaling onder het begrip „wijzigingen [...] in de elementen” valt, dat de ZDDV-1 in het onderhavige geval een herziening van de aftrek eist.

31. In deze context heeft de Vrhovno sodišče 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)?

IV. Procedure voor het Hof

32. Het verzoek om een prejudiciële beslissing van 5 juli 2016 is bij de griffie van het Hof ingekomen op 15 juli 2016.

33. T², de Sloveense regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

34. Het Hof achtte zich aan het einde van de schriftelijke behandeling voldoende voorgelicht om uitspraak te doen zonder pleitzitting, overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof.

V. Analyse

35. Met zijn vragen wenst de verwijzende rechterlijke instantie te vernemen of de belastingdienst, gelet op de omzetting van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn in nationaal recht, een vermindering mag eisen van de btw-aftrek die is verricht door een belastingplichtige wiens schulden ten aanzien van zijn schuldeisers in het kader van een procedure van preventief akkoord zijn verminderd.

36. Vooraleer ik de vragen van de verwijzende rechterlijke instantie behandel, wil ik eerst kort de kenmerken van de herzieningsregeling van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn in herinnering brengen (afdeling A).

37. Vervolgens behandel ik de drie vragen van de verwijzende rechterlijke instantie. Zakelijk weergegeven, zal ik deze vragen in de zin beantwoorden dat de belastingdienst in een situatie als aan de orde in het hoofdgeding een vermindering mag eisen van de btw-aftrek die is verricht door een insolvente belastingplichtige over wiens schulden een beslissing genomen is in het kader van een preventief akkoord indien en voor zover die beslissing overeenkomstig de nationale bepalingen houdende omzetting van artikel 90 van de btw-richtlijn een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw meebrengt (afdelingen B tot en met D).

38. Ten slotte zal ik uiteenzetten waarom de nationale wetgever volgens mij geen uiteenlopende regelingen kan invoeren voor de herziening van de belasting (artikel 90 van de btw-richtlijn) en de herziening van de aftrek (artikel 185 van de btw-richtlijn) in geval van niet-betaling van de prijs. Met deze precisering kan het door mij voorgestelde antwoord op de derde vraag

worden bevestigd (afdeling E).

A. Regeling van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn betreffende de herziening van de aftrek

39. Ik herinner eraan dat de belastingplichtige op grond van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn gerechtigd is het bedrag van de btw die verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, af te trekken, voor zover de goederen en diensten voor zijn belaste handelingen worden gebruikt.

40. Het Hof heeft in dit verband gepreciseerd dat volgens de logica van het bij de btw-richtlijn ingevoerde stelsel de belastingen die in een eerder stadium zijn geheven ter zake van de goederen of diensten die een belastingplichtige in het kader van zijn belaste handelingen gebruikt, kunnen worden afgetrokken. De aftrek van de voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium. Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting. Worden goederen of diensten daarentegen gebruikt voor in een later stadium belaste handelingen, dan is aftrek van de hierop in een eerder stadium geheven belasting noodzakelijk om dubbele belasting te vermijden.(3)

41. Volgens vaste rechtspraak maakt het herzieningsmechanisme waarin de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn voorzien, integrerend deel uit van de bij deze richtlijn vastgestelde btw-aftrekregeling. Dit mechanisme heeft tot doel de precisie van de aftrek te vergroten om de neutraliteit van de btw te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die aan btw zijn onderworpen. Dit mechanisme beoogt aldus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor in een later stadium belaste handelingen.(4)

42. Het Hof heeft reeds de gelegenheid gehad te benadrukken dat de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn de voorwaarden bepalen waaronder de belastingdienst van een belastingplichtige een herziening kan eisen.(5)

43. Artikel 184 van deze richtlijn stelt het fundamentele beginsel vast dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek „wordt” herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Met andere woorden verplicht dit artikel de lidstaten te voorzien in een herziening wanneer blijkt dat de oorspronkelijk afgetrokken btw hoger of lager is dan het bedrag dat de belastingplichtige gerechtigd was af te trekken.

44. Artikel 185, lid 1, van deze richtlijn preciseert deze verplichting door te bepalen dat de herziening „met name” plaatsvindt 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.(6)

45. Volgens de rechtspraak komt uit de gezamenlijke lezing van deze bepalingen naar voren dat, enerzijds, 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 de aftrek die de belastingplichtige had mogen toepassen indien oorspronkelijk met deze wijziging rekening was gehouden. Anderzijds impliceert de berekening van dit bedrag dat rekening wordt gehouden met dezelfde elementen als die welke oorspronkelijk in aanmerking waren genomen, met uitzondering van het element dat is gewijzigd.(7)

46. Artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn voorziet echter in een afwijking op deze herzieningsverplichting. Volgens deze bepaling „vindt” immers „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 van deze richtlijn bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters. Deze bepaling verbiedt de lidstaten dus in beginsel te voorzien in een herziening van de aftrek in de in deze bepaling vermelde gevallen.

47. Artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn voorziet in een afwijking op deze afwijking door te bepalen dat de lidstaten herziening „kunnen [...] eisen” in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal. Deze bepaling biedt de lidstaten aldus de mogelijkheid om voor deze twee gevallen te voorzien in een herziening en aldus de algemene regeling van de artikelen 184 en 185, lid 1, van deze richtlijn toe te passen.

48. De verwijzende rechterlijke instantie wil met haar vragen in wezen allereerst vernemen of de vermindering van de verplichtingen van een belastingplichtige in het kader van een preventief akkoord onder artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn (algemene regeling) valt; vervolgens, of deze vermindering onder artikel 185, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn kan vallen als „handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven” (afwijking); en ten slotte, of de mogelijkheid die artikel 185, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn biedt (afwijking op de afwijking), correct in nationaal recht is omgezet.

B. Begrip „wijzigingen [...] in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” in de zin van artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn (eerste vraag)

49. Met haar eerste vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie van het Hof te vernemen of een vermindering van de schulden van een insolvente schuldenaar in het kader van een procedure van preventief akkoord, zoals aan de orde in het hoofdgeding, een „wijziging[...] [meebrengt] in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” in de zin van artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn dan wel als een andere in artikel 184 van deze richtlijn bedoelde situatie moet worden beschouwd.

50. Ik herinner eraan dat artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn een precisering is van het fundamentele beginsel van artikel 184 van deze richtlijn, volgens hetwelk de oorspronkelijk toegepaste aftrek moet worden herzien indien hij hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

51. Volgens mij kan het antwoord op deze vraag niet worden afgeleid uit het door T² in haar schriftelijke opmerkingen vermelde arrest van 4 oktober 2012 PIGI(8). Het Hof heeft in dat arrest inderdaad geoordeeld dat diefstal – een geval dat in artikel 185, lid 2, van die richtlijn is opgenomen, zoals ook de niet-betaling van de prijs – een „wijziging[...] in [een] element[...] [dat] in

aanmerking [is] genomen” vormde in de zin van artikel 185, lid 1, van dezelfde richtlijn.

52. Het Hof heeft deze slotsom echter gebaseerd op de omstandigheid dat diefstal tot gevolg heeft dat de betrokken goederen niet meer voor in een later stadium belaste handelingen kunnen worden gebruikt.⁽⁹⁾ Anders dan bij diefstal wijzigt een beslissing in het kader van een preventief akkoord de bestemming van de betrokken goederen voor in een later stadium belaste handelingen niet.

53. Een beslissing in het kader van een preventief akkoord kan echter een ander element wijzigen dat voor het bepalen van het bedrag van de oorspronkelijk uitgevoerde aftrek in aanmerking is genomen⁽¹⁰⁾, te weten de maatstaf van heffing van de betrokken verrichting.

54. Ik herinner eraan dat het bedrag van de aftrek die de belastingplichtige mag toepassen op grond van artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn, gelijk is aan het bedrag van de „belasting die verschuldigd of voldaan is” voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht. Aldus en zoals de verwijzende rechterlijke instantie, de Sloveense regering en de Commissie hebben beklemtoond, legt deze richtlijn, om de neutraliteit van de btw-regeling te waarborgen, een verband tussen de *belasting* van een bepaalde verrichting, met dien verstande dat het bedrag van de verschuldigde btw aan de belastingdienst moet worden betaald door de leverancier die voor deze belasting optreedt als de „belastingontvanger”⁽¹¹⁾, en de *aftrek* die de afnemer mag toepassen.

55. Zoals de verwijzende rechterlijke instantie heeft opgemerkt, heeft een beslissing in het kader van een preventief akkoord, zoals aan de orde in het hoofdgeding, tot gevolg dat het aan de afnemer wordt toegestaan de oorspronkelijk overeengekomen prijs niet aan de dienstverrichter te betalen.⁽¹²⁾ Die prijs heeft echter als basis gediend om het bedrag van de *belasting* vast te stellen op grond van artikel 73 van de btw-richtlijn. Aangezien het bedrag van de *aftrek* op grond van artikel 168, onder a), van deze richtlijn afhankelijk is van het bedrag van de „belasting die verschuldigd of voldaan is”, heeft die prijs indirect als basis gediend om het bedrag te bepalen van de aftrek die de afnemer mag toepassen.

56. Om de oorspronkelijk toegepaste belastingheffing en aftrek in overeenstemming te brengen met de prijs die de afnemer in werkelijkheid aan de leverancier heeft betaald, voeren de artikelen 90, 184 en 185 van de btw-richtlijn twee herzieningsmechanismen in voor het geval waarin de overeengekomen prijs niet wordt bepaald, waarbij het eerste betrekking heeft op de maatstaf van heffing en het tweede op de aftrek. Deze twee herzieningsmechanismen zijn noodzakelijkerwijze met elkaar verbonden, aangezien het bedrag van de aftrek, zoals ik in punt 54 van deze conclusie in herinnerd heb gebracht, afhankelijk is van het bedrag van de belasting en bijgevolg van de maatstaf van heffing.⁽¹³⁾

57. Volgens artikel 90, lid 1, van deze richtlijn wordt in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling of van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld. Volgens vaste rechtspraak is deze bepaling de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van deze richtlijn, volgens hetwelk de maatstaf van heffing de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie is, en dat als logisch gevolg heeft dat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd.⁽¹⁴⁾

58. Volgens artikel 90, lid 2, van deze richtlijn mogen de lidstaten echter afwijken van lid 1 in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs. De voorwaarden waaronder van deze mogelijkheid gebruik kan worden gemaakt, zijn weliswaar niet het onderwerp van de in onderhavige zaak gestelde vragen⁽¹⁵⁾, maar het bestaan van deze mogelijkheid van afwijking impliceert dat het gevolg van de niet-betaling van de prijs op de maatstaf van heffing moet worden

bepaald op basis van het nationale recht, waarvan de uitlegging tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort.

59. Meer concreet staat het in de omstandigheden van het hoofdgeding aan de verwijzende rechterlijke instantie om uit te maken of de beslissing in het kader van het preventieve akkoord volgens de nationale bepalingen houdende omzetting van artikel 90 van de btw-richtlijn(16) tot gevolg heeft gehad dat de maatstaf van heffing is verlaagd.

60. Indien dat werkelijk het geval is, heeft de beslissing in het kader van het preventieve akkoord tot gevolg gehad dat een element is gewijzigd dat in aanmerking was genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in de zin van artikel 185, lid 1, van deze richtlijn, te weten de maatstaf van heffing.

61. De verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig de nationale bepalingen houdende omzetting van artikel 90 van deze richtlijn heeft immers tot gevolg dat het bedrag van de belasting over de betrokken verrichting wordt verminderd. Gelet op het in artikel 168, onder a), van deze richtlijn gelegde verband tussen de belasting en de aftrek(17), brengt de verlaging van de maatstaf van heffing ook een vermindering van het bedrag van de aftrek mee.

62. Bijgevolg leidt de beslissing in het kader van het preventieve akkoord tot een „wijziging[...] in [een] element[...] [dat] [...] in aanmerking [is] genomen” in de zin van artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn, aangezien de maatstaf van heffing overeenkomstig de nationale bepalingen houdende omzetting van artikel 90 van deze richtlijn is verlaagd.

63. Volgens mij bestaat het enige relevante gevolg van een beslissing in het kader van een preventief akkoord zoals aan de orde in het hoofdgeding voor het recht op aftrek van de insolvente belastingplichtige, in de mogelijke verlaging van de maatstaf van heffing van de betrokken verrichtingen.(18) In het bijzonder, zoals ik in punt 52 van deze conclusie heb verklaard, heeft een dergelijke beslissing niet tot gevolg dat de bestemming van de goederen en diensten waarop het preventieve akkoord betrekking heeft, wordt gewijzigd.

64. Indien deze maatstaf van heffing niet daadwerkelijk is verlaagd overeenkomstig de nationale bepalingen houdende omzetting van artikel 90 van deze richtlijn, brengt een beslissing in het kader van een preventief akkoord dus niet de in artikel 185, lid 1, van deze richtlijn bedoelde „wijziging[...] in [een] element[..] [dat] [...] in aanmerking [is] genomen” mee.

65. Gelet op de mogelijkheid van afwijking waarin artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn voorziet, staat het aan de nationale rechter om uit te maken of dat daadwerkelijk het geval is in de omstandigheden in het hoofdgeding.

66. Voor de volledigheid wijs ik erop dat de voorgaande overwegingen eveneens gelden met betrekking tot artikel 184 van de btw-richtlijn. Aldus is het slechts ingeval de beslissing in het kader van een preventief akkoord een verlaging van de maatstaf van heffing meebrengt, dat de oorspronkelijke aftrek hoger is dan die welke de belastingplichtige mag toepassen, en bijgevolg moet worden herzien.

67. Uit het voorgaande volgt dat artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een vermindering van de schulden van een insolvente schuldenaar in het kader van een procedure van preventief akkoord, zoals aan de orde in het hoofdgeding, een „wijziging[...] in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” in de zin van deze bepaling vormt indien en voor zover zij overeenkomstig de nationale bepalingen houdende omzetting van artikel 90 van de btw-richtlijn een verlaging van de maatstaf van heffing meebrengt.

C. Begrip „handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven” in de zin van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn (tweede vraag)

68. Met haar tweede vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie van het Hof te vernemen of een vermindering van de schulden van een insolvente schuldenaar in het kader van een procedure van preventief akkoord, zoals aan de orde in het hoofdgeding, aanleiding geeft tot „handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven” in de zin van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn.

69. Ik wijs er vooraf op dat deze vraag alleen rijst ingeval deze vermindering onder artikel 185, lid 1, van deze richtlijn valt. De draagwijdte van lid 2 van artikel 185 is volgens de bewoordingen ervan immers beperkt tot de vaststelling van een afwijking op lid 1 van dat artikel. In dit verband heb ik er in mijn antwoord op de eerste vraag op gewezen dat een dergelijke vermindering onder artikel 185, lid 1, van deze richtlijn valt indien en voor zover zij overeenkomstig de nationale bepalingen houdende omzetting van artikel 90 van de btw-richtlijn een verlaging van de maatstaf van heffing meebrengt.

70. Voor het geval dat aan deze voorwaarde is voldaan, meen ik dat de verrichtingen waarop de procedure van preventief akkoord betrekking heeft, onder het begrip „handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven” in de zin van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn vallen, zoals T-2 heeft aangevoerd.

71. Het praktische gevolg van een preventief akkoord is immers dat het de gehele of gedeeltelijke niet-betaling meebrengt van de prijs van de verrichtingen waarop dat preventieve akkoord betrekking heeft. De verwijzende rechterlijke instantie meent in dat verband dat de homologatie van een preventief akkoord vanuit economisch oogpunt inhoudt dat de insolvente schuldenaar zijn bestaande schulden nooit volledig zal betalen, zodat deze homologatie niet alleen tot de niet-betaling, maar ook tot de vermindering van de betrokken schuldvorderingen leidt.⁽¹⁹⁾

72. Bijgevolg en onder voorbehoud dat aan de hierboven vermelde voorwaarde wordt voldaan, moeten de verrichtingen waarop een besluit in het kader van een preventief akkoord betrekking heeft, worden beschouwd als „handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven” in de zin van artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn.

73. Gelet op het voorgaande meen ik dat artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een vermindering van de schulden van een insolvente schuldenaar in het kader van een procedure van preventief akkoord, zoals aan de orde in het hoofdgeding, aanleiding geeft tot „handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven” in de zin van deze bepaling, mits deze vermindering echter onder artikel 185, lid 1, van deze richtlijn valt.

D. Gebruik van de in artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid (derde vraag)

74. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie te vernemen of, gelet op de door de Uniewetgever voorgeschreven duidelijkheid en rechtszekerheid en op artikel 186 van de btw-richtlijn, artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat bij het gebruik van de in deze bepaling vermelde mogelijkheid uitdrukkelijk moet voorzien in de verplichting tot herziening in het geval van niet-betaling en/of in het geval van definitieve homologatie van een preventief akkoord.

75. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat deze derde vraag betrekking heeft op de tekst van artikel 68, lid 3, ZDDV-1, dat artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn in nationaal recht omzet. Artikel 68, lid 3, ZDDV-1 voorziet immers niet uitdrukkelijk in een verplichting tot herziening in geval van „handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven”, maar beperkt zich ertoe dit geval niet in de lijst met afwijkingen van deze verplichting op te nemen.

76. De verwijzende rechterlijke instantie vraagt dus in wezen of artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat bij het gebruik van de in deze bepaling vermelde mogelijkheid uitdrukkelijk moet voorzien in een verplichting tot herziening in geval van „geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen” dan wel of hij ermee kan volstaan dit geval niet op te nemen in de lijst met afwijkingen waarbij artikel 185, lid 2, eerste alinea van deze richtlijn in nationaal recht wordt omgezet.

77. Ik wijs er opnieuw op dat deze vraag alleen rijst in het geval waarin een vermindering van de verplichtingen van een insolvente schuldenaar in het kader van een procedure van preventief akkoord onder artikel 185, lid 1, van deze richtlijn valt, dit wil zeggen wanneer deze vermindering daadwerkelijk een verlaging van de maatstaf van heffing meebrengt.(20)

78. Volgens vaste rechtspraak vereist de omzetting van een richtlijn in nationaal recht niet noodzakelijkerwijze dat de bepalingen ervan formeel en letterlijk worden overgenomen in een uitdrukkelijke en specifieke wettelijke bepaling, en kan een algemene juridische context volstaan wanneer deze daadwerkelijk de volledige toepassing van de richtlijn op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze verzekert.(21)

79. Bovendien moet elke lidstaat aan richtlijnen uitvoering geven op een wijze die ten volle voldoet aan de door de Uniewetgever gestelde vereisten van duidelijkheid en rechtszekerheid, zulks in het belang van de in de lidstaten gevestigde betrokken personen. Daartoe moeten de bepalingen van een richtlijn worden uitgevoerd met een onbetwistbare dwingende kracht en met de vereiste specificiteit, nauwkeurigheid en duidelijkheid.(22)

80. Hoewel het aan de verwijzende rechterlijke instantie staat om te beoordelen of in het hoofdgeding aan deze voorwaarden is voldaan, kan het Hof, om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, hem toch alle aanwijzingen geven die het noodzakelijk acht.(23)

81. In dit verband is het belangrijk erop te wijzen dat artikel 185, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn als *afwijking van een afwijking* voorziet in een terugkeer naar de algemene regeling van artikel 185, lid 1, van deze richtlijn (verplichting tot herziening).(24)

82. In deze context is het volgens mij niet in strijd met de vereisten van duidelijkheid en rechtszekerheid in de zin van de in punt 79 van de onderhavige conclusie vermelde rechtspraak, dat een lidstaat impliciet van deze mogelijkheid gebruikmaakt door de draagwijdte van de *afwijking* waarbij artikel 185, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn (verbod van herziening) in nationaal recht wordt omgezet, te beperken, zoals in artikel 68, lid 3, ZDDV-1.

83. In dit verband bepaalt artikel 68, lid 3, ZDDV-1 (dat artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn in

nationaal recht omzet) dat de belastingplichtige, in afwijking van de verplichting tot herziening in lid 2 van dat artikel, de oorspronkelijk toegepaste aftrek niet herziet bij naar behoren bewezen vernietiging of verlies, en bij onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters bedoeld in artikel 7 van deze wet.

84. Aldus heeft de Sloveense wetgever de tekst van artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn overgenomen, maar de twee in artikel 185, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn bepaalde gevallen, te weten de „geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen” en de „naar behoren bewezen diefstal”, weggelaten.

85. Artikel 68 ZDDV-1 vermeldt weliswaar niet uitdrukkelijk dat bij „geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen” en „naar behoren bewezen diefstal” herziening verplicht is, maar dit neemt niet weg dat deze twee gevallen niet worden vermeld in de tekst van de afwijking waarin artikel 68, lid 3, ZDDV-1 voorziet, zodat elke normaal zorgvuldige belastingplichtige daaruit kan afleiden dat zij onder de verplichting tot herziening van artikel 68, lid 2, ZDDV-1 kunnen vallen.(25)

86. Deze zienswijze wordt volgens mij bevestigd in het arrest Almos Agrárkölkereskedelmi, dat betrekking had op de omzetting van artikel 90 van de btw-richtlijn in nationaal recht.(26) Het Hof heeft immers aanvaard dat een nationale bepaling die de niet-betaling van de overeengekomen prijs niet opneemt in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 90, lid 1, van deze richtlijn wordt verlaagd, moet worden beschouwd als het gevolg van de keuze van de lidstaat om gebruik te maken van de hem krachtens artikel 90, lid 2, van deze richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid.(27)

87. Op dezelfde wijze moet worden aanvaard dat een nationale bepaling, zoals artikel 68, lid 3, ZDDV-1, die de niet-betaling van de overeengekomen prijs niet opneemt in de lijst van gevallen waarin de aftrek overeenkomstig artikel 185, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn niet wordt herzien, moet worden beschouwd als het gevolg 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.

88. In dezelfde lijn heeft het Hof in het arrest PIGI geoordeeld dat een nationale wetgeving in geval van diefstal geldig een verplichting tot herziening kon opleggen overeenkomstig deze laatste bepaling, zonder uitdrukkelijk te verwijzen naar dat geval, maar door de „vaststelling dat hoeveelheden goederen ontbreken” als grond voor herziening te vermelden.(28)

89. De verwijzende rechterlijke instantie heeft zich afgevraagd of het arrest SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft tegen die uitlegging kon worden ingeroepen. Volgens T?2 ondersteunt dat arrest het standpunt dat het gebruik van de door artikel 185, lid 2, tweede alinea van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid een bepaling vereist die uitdrukkelijk voorziet in de verplichting tot herziening in geval van „geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen”.

90. Het Hof heeft in dat arrest immers geoordeeld dat de lidstaten een uitdrukkelijke wettelijke bepaling moesten vaststellen om gebruik te kunnen maken van de in artikel 13, lid 2, van de btw-richtlijn (dat artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn heeft vervangen) vervatte mogelijkheid om bepaalde activiteiten van de publiekrechtelijke lichamen te beschouwen als „werkzaamheden van de overheid”.(29)

91. Volgens mij kan de oplossing die het Hof in dat arrest heeft gekozen, echter niet worden toegepast op de omstandigheden van de onderhavige zaak, aangezien de door artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid van een andere aard is dan die waarin artikel 13, lid 2, van deze richtlijn voorziet.

92. Artikel 185, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn voorziet, zoals ik hierboven heb opgemerkt⁽³⁰⁾, in een afwijking van een afwijking en bijgevolg in een terugkeer naar de algemene regeling van artikel 185, lid 1, van de richtlijn.

93. Daarentegen voorziet artikel 13, lid 2, van de btw-richtlijn in een gewone afwijking op basis waarvan de lidstaten de bijzondere regeling van artikel 13, lid 1, van deze richtlijn kunnen uitbreiden tot activiteiten die niet zijn verricht als werkzaamheden van de overheid. Met andere woorden, deze bepaling biedt de lidstaten de mogelijkheid een juridische fictie te creëren op basis waarvan zij activiteiten die geen „werkzaamheden van de overheid zijn”, toch aldus kunnen behandelen.

94. Een dergelijke uitbreiding van de werkingssfeer van artikel 13, lid 1, van de btw-richtlijn tot activiteiten die geen „werkzaamheden van de overheid” zijn, moet volgens mij door de lidstaten onbetwistbaar met een uitdrukkelijke bepaling worden verricht, zoals het Hof in voornoemd arrest heeft benadrukt.⁽³¹⁾

95. Gelet op het voorgaande, meen ik dat artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat van de in deze bepaling vermelde mogelijkheid gebruik kan maken zonder uitdrukkelijk te voorzien in de verplichting tot herziening in geval van „geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen”, maar door dit geval niet op te nemen in de lijst met afwijkingen waarbij artikel 185, lid 2, eerste alinea van deze richtlijn in nationaal recht wordt omgezet.

96. Los van wijze waarop van deze mogelijkheid gebruik kan worden gemaakt, het enige voorwerp van de derde vraag van de verwijzende rechterlijke instantie, wil ik nog uiteenzetten waarom het Unierecht eist dat het nationale recht voorziet in de verplichting tot herziening van de aftrek wanneer de maatstaf van heffing wordt verlaagd wegens de niet-betaling van de overeengekomen prijs.

97. Gelet op de verplichting tot Unierechtconforme uitlegging van het nationale recht, kan deze precisering het antwoord op deze vraag bevestigen.

E. Onmogelijkheid om uiteenlopende regelingen in te voeren voor de herziening van de belasting (artikel 90 van de btw-richtlijn) en de herziening van de aftrek (artikel 185 van de btw-richtlijn) in geval van niet-betaling van de prijs

98. Om de hieronder uiteengezette redenen ben ik van mening dat de nationale wetgever bij het gebruik van de door de artikelen 90 en 185 van de btw-richtlijn geboden mogelijkheden geen uiteenlopende regelingen mag invoeren voor de herziening van de belasting en de herziening van de aftrek in geval van niet-betaling van de prijs.

99. Uit artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn blijkt dat een lidstaat in beginsel moet voorzien in een verlaging van de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling van de prijs.⁽³²⁾ Ik heb uiteengezet waarom een dergelijke verlaging van de maatstaf van heffing een „wijziging” in de zin van artikel 185, lid 1, van deze richtlijn vormt.⁽³³⁾

100. De vraag die in dit geval rijst, is of deze wetgever moet voorzien in een vermindering van de aftrek die de afnemer mag toepassen, dan wel of hij deze vermindering kan uitsluiten overeenkomstig artikel 185, lid 2, van deze richtlijn.

101. Volgens mij is een nationale wetgeving die voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling van de prijs, maar uitsluit dat de door de afnemer toegepaste

af trek dienovereenkomstig wordt verminderd, in strijd met het beginsel van de fiscale neutraliteit.

102. Volgens vaste rechtspraak vereist dat beginsel immers dat de afgetrokken btw precies overeenstemt met het bedrag aan betaalde of voldane voorbelasting.⁽³⁴⁾ Dat is niet het geval wanneer de afnemer verplicht is btw te betalen die is berekend op een verlaagde maatstaf van heffing (de werkelijk betaalde prijs), maar het recht behoudt btw af te trekken die is berekend op een niet-verlaagde maatstaf (de oorspronkelijk overeengekomen prijs).

103. Voor zover deze discrepantie ertoe leidt dat de betrokken lidstaat minder btw ontvangt, is zij bovendien niet verenigbaar met de verplichting van de lidstaten om te waarborgen dat de btw op hun grondgebied volledig wordt geïnd⁽³⁵⁾ en dat de eigen middelen van de Unie doeltreffend worden geïnd⁽³⁶⁾.

104. In dit verband wijs ik erop dat het Hof heeft geoordeeld dat een verlaging van de btw-vorderingen in het kader van een procedure van preventief akkoord onder bepaalde voorwaarden verenigbaar kon zijn met bovengenoemde beginselen.⁽³⁷⁾ Volgens mij heeft het Hof echter nog niet de gelegenheid gehad zich uit te spreken over een eventuele discrepantie tussen de herziening van de belasting en de herziening van aftrek in geval van niet-betaling van de prijs, in het bijzonder ingevolge een preventief akkoord.

105. Uit het voorgaande leid ik af dat het beginsel van de fiscale neutraliteit, de verplichting van de lidstaten om te waarborgen dat de btw op hun grondgebied volledig wordt geïnd, en de doeltreffende inning van de eigen middelen van de Unie aldus moeten worden uitgelegd dat wanneer de nationale wetgever overeenkomstig van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling van de prijs, hij moet voorzien in een daarmee overeenstemmende vermindering van de aftrek overeenkomstig artikel 185, lid 2, tweede alinea van deze richtlijn.

106. In de praktijk moet de leverancier aan de belastingdienst een herzien (verminderd) btw-bedrag aangeven en zal het recht op aftrek van de afnemer dienovereenkomstig worden herzien (verlaagd), waarbij beide bedragen worden berekend op basis van de werkelijk betaalde prijs en niet op basis van de oorspronkelijk overeengekomen prijs.

107. Gelet op de verplichting tot Unierechtconforme uitlegging van het nationale recht⁽³⁸⁾, bevestigt deze uitlegging mijn antwoord op de derde vraag. Uit deze verplichting vloeit immers voort dat de verwijzende rechterlijke instantie artikel 68 ZDDV-1 zoveel mogelijk moet uitleggen in de zin dat het een verplichting tot herziening van de aftrek oplegt, wanneer een preventief akkoord tot een verlaging van de maatstaf van heffing leidt. Mijn antwoord op de derde vraag betekent in de praktijk dat met artikel 68 ZDDV-1 geldig gebruik is gemaakt van de mogelijkheid om een verplichting tot herziening van de aftrek op te leggen in geval van verlaging van de maatstaf van heffing ingevolge niet-betaling van de prijs, overeenkomstig artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn.

VI. Conclusie

108. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Vrhovno sodišče te beantwoorden als volgt:

„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 een vermindering van de schulden van een insolvente schuldenaar in het kader van een procedure van preventief akkoord, zoals aan de orde in het hoofdgeding, een „wijziging[...] in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen” in

de zin van deze bepaling vormt indien en voor zover zij overeenkomstig de nationale bepalingen houdende omzetting van artikel 90 van de btw-richtlijn een verlaging van de maatstaf van heffing meebrengt.

2) Artikel 185, lid 2, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat een vermindering van de schulden van een insolvente schuldenaar in het kader van een procedure van preventief akkoord, zoals aan de orde in het hoofdgeding, aanleiding geeft tot „handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven” in de zin van deze bepaling, mits deze vermindering echter onder artikel 185, lid 1, van deze richtlijn valt.

3) Artikel 185, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat van de in deze bepaling vermelde mogelijkheid gebruik kan maken zonder uitdrukkelijk te voorzien in een verplichting tot herziening in geval van „geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen”, maar door dit geval niet op te nemen in de lijst met afwijkingen waarbij artikel 185, lid 2, eerste alinea van deze richtlijn in nationaal recht wordt omgezet.”

1 Oorspronkelijke taal: Frans.

2 PB 2006, L 347, blz. 1.

3 Arrest van 16 juni 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, punt 24).

4 Arresten van 4 oktober 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614, punten 24 en 25), 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed (C?622/11, EU:C:2013:649, punt 34), 13 maart 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punt 50), 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C?332/14, EU:C:2016:417, punt 43) en 16 juni 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, punt 28).

5 Arrest van 13 maart 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punt 48).

6 Arrest van 16 juni 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, punt 29).

7 Arrest van 16 juni 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C?186/15, EU:C:2016:452, punt 47).

8 C?550/11, EU:C:2012:614.

9 Arrest van 4 oktober 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614, punt 27).

10 Op grond van de artikelen 63 en 167 van de btw-richtlijn is de btw verschuldigd en ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht. Zoals advocaat-generaal Kokott heeft uitgelegd, moet de dienstverrichter de btw betalen zodra de verrichting is uitgevoerd, zelfs wanneer de afnemer nog niet aan hem heeft betaald. Zie conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punten 1, 2 en 24). Het recht op aftrek van de afnemer ontstaat op hetzelfde tijdstip, onafhankelijk van de betaling van de verrichting.

11 Arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 Zie punt 27 van de onderhavige conclusie.

13 Op het verband tussen deze twee herzieningsmechanismen is in het bijzonder gewezen door Stadie, H., *Umsatzsteuergesetz: Kommentar* (3e uitgave, Otto Schmidt, Keulen, 2015, blz. 1198): „Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn

sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, nach der Angabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten. Ein solcher Faktor i.S.d. Art. 168 Buchst. a MwStSystRL ist vor allem die vom leistenden Unternehmer geschuldete Steuer, die nach Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL zu berichtigen ist.” (vrije vertaling: „Artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt dat de herziening met name plaatsvindt 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. Een dergelijk element in de zin van artikel 168, onder a), van deze richtlijn is vooral de door de leverancier verschuldigde belasting, die overeenkomstig artikel 90, lid 1, van deze richtlijn moet worden herzien”).

14 Arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 Zie in dit verband arresten van 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), en 15 mei 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), en conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440). Het Hof heeft met name geoordeeld dat deze afwijkmogelijkheid berust op de overweging dat niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en wegens de rechtssituatie in de betrokken lidstaat, moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig kan zijn. Zie arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

16 Tenzij ik mij vergis, staan de relevante nationale bepalingen in artikel 39 ZDDV-1.

17 Zie punten 54 en 55 van de onderhavige conclusie.

18 In dit verband wijs ik erop dat een procedure van preventief akkoord zoals aan de orde in het hoofdgeding niet per definitie betrekking heeft op de btw-bedragen die de dienstverrichters aan de belastingdienst verschuldigd zijn wegens de commerciële verrichtingen waarop het preventieve akkoord betrekking heeft. Een dergelijke procedure heeft immers slechts betrekking op de schulden van de insolvente afnemer, namelijk T-2 in het hoofdgeding. Deze schulden kunnen in het bijzonder bestaan in de prijs van de geleverde goederen of diensten, de aan deze leveranciers verschuldigde btw-bedragen of de btw-bedragen die verschuldigd zijn aan de belastingdienst wegens de levering van goederen of diensten door de insolvente belastingplichtige. Dit laatste geval, dat de betaling van „uitgaande” btw betreft en niet de aftrek van „inkomende” btw, zoals in casu, was het voorwerp van de arresten van 7 april 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206), en 16 maart 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219). Zie punt 104 van de onderhavige conclusie.

19 Zie punt 27 van de onderhavige conclusie.

20 Zie punt 69 van de onderhavige conclusie.

21 Arrest van 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Arrest van 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 Arrest van 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Zie punten 46 en 47 van de onderhavige conclusie.

25 Om de redenen die in de punten 59-62 van de onderhavige conclusie zijn vermeld, valt de gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs onder artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn, indien deze niet-betaling een verlaging van de maatstaf van heffing meebrengt. Deze bepaling is omgezet in artikel 68, lid 2, ZDDV-1.

26 Arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328).

27 Arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 24).

28 Arrest van 4 oktober 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, punten 31-35).

29 Zie in deze zin arrest van 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punten 51 en 52).

30 Zie punten 81 en 82 van deze conclusie.

31 Arrest van 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punt 58).

32 Tenzij ik mij vergis, heeft de Sloveense wetgever in artikel 39 ZDDV-1 daadwerkelijk voorzien in een verlaging van de maatstaf van heffing in het geval van niet-betaling van de prijs. De verwijzende rechterlijke instantie dient dit na te gaan. Weliswaar wordt in de leden 2 en 3 van dat artikel, die door de verwijzende rechterlijke instantie worden aangehaald, bepaald dat „[d]e belastingplichtige [...] het bedrag van de te betalen btw [kan] herzien (verminderen)”, maar deze precisering heeft volgens mij een procedurele draagwijdte in die zin dat het de leverancier is die de verlaging van de maatstaf van heffing moet vragen als hij de oorspronkelijk overeengekomen betaling niet ontvangt.

33 Zie punten 59 tot en met 62 van de onderhavige conclusie.

34 Zie met name arrest van 26 september 2013, Commissie/Spanje (C-189/11, EU:C:2013:587, punt 91).

35 Zie met name arresten van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25), 7 april 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en 16 maart 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punt 16).

36 Zie met name arresten van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punt 26), 7 april 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punt 22), en 16 maart 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punt 19).

37 Arrest van 7 april 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punten 23-29). Zie ook arrest van 16 maart 2017, Identi (C-493/15, EU:C:2017:219, punten 20-24), dat betrekking had op een Italiaanse procedure van „kwijtschelding van schulden”.

38 Volgens vaste rechtspraak moeten de nationale rechterlijke instanties bij de toepassing van het interne recht dit zo veel mogelijk uitleggen tegen de achtergrond van de bewoordingen en het doel van de betrokken richtlijn teneinde het daarmee beoogde resultaat te bereiken en aldus aan artikel 288, derde alinea, VWEU te voldoen. Zie met name arresten van 24 januari 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en, inzake de btw-richtlijn van 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punt 37).