



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

15 september 2022*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek van de voorbelasting – Verkoop van een onroerend goed tussen belastingplichtigen – Verkoper die in een insolventieprocedure is verwickeld – Nationale praktijk waarbij de koper het recht op aftrek wordt geweigerd op grond dat hij op de hoogte was of had moeten zijn van de moeilijkheden van de verkoper om de in een later stadium verschuldigde btw te betalen – Fraude en misbruik van recht – Voorwaarden”

In zaak C-227/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) bij beslissing van 31 maart 2021, ingekomen bij het Hof op 9 april 2021, in de procedure

UAB „HA.EN.”

tegen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: C. Lycourgos, kamerpresident, S. Rodin, J.-C. Bonichot, L. S. Rossi en O. Spineanu-Matei (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- UAB „HA.EN.”, vertegenwoordigd door G. Kaminskas en Z. Stuglytė, advokatai,
- de Litouwse regering, vertegenwoordigd door K. Dieninis en V. Kazlauskaitė-Švenčionienė als gemachtigden,

* Procestaal: Litouws.

- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door O. Serdula, M. Smolek en J. Vláčil als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 5 mei 2022,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 UAB „HA.EN.” en de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nationale belastinginspectie bij het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen; hierna: „belastingdienst”) over de weigering van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) wegens rechtsmisbruik waaraan HA.EN. zich schuldig zou hebben gemaakt.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 De overwegingen 7 en 42 van de btw-richtlijn vermelden:
 - „(7) Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.
 - [...]
 - (42) De lidstaten moeten in specifieke gevallen de afnemer van goederen of diensten kunnen aanwijzen als de tot voldoening van de btw gehouden persoon. Dit moet de lidstaten helpen in bepaalde sectoren en bij bepaalde soorten handelingen de regelgeving te vereenvoudigen en belastingfraude en -ontwijking aan te pakken.”
- 4 Artikel 168 van deze richtlijn bepaalt:
 - „Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:
 - a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]

- 5 In artikel 193 van deze richtlijn wordt bepaald:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”

- 6 Artikel 199, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon degene is voor wie de volgende goederenleveringen of diensten worden verricht:

[...]

g) de levering van onroerend goed dat in een openbare verkoop op grond van een executoriale titel door de executieschuldenaar aan een andere persoon wordt verkocht.”

- 7 Artikel 273 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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.

[...]

Litouws recht

- 8 Artikel 58, lid 1, van de Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (wet van de Republiek Litouwen inzake de belasting over de toegevoegde waarde), in de versie van wet nr. IX-751 van 5 maart 2002, bepaalt:

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

[...]

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

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

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 10 Bij overeenkomst van 21 september 2007 heeft UAB „Medicinos Bankas” (hierna: „bank”) een lening aan UAB „Sostinės būstai” (hierna: „verkoper”) verstrekt voor de uitvoering van vastgoedontwikkelingsactiviteiten. Ter waarborging van de behoorlijke uitvoering van deze overeenkomst heeft de verkoper ten behoeve van de bank een contractuele hypotheek gevestigd op een in de stad Vilnius (Litouwen) gelegen perceel grond waarop zich een gebouw in aanbouw bevond.
- 11 Krachtens een overeenkomst tot cessie van schuldvorderingen van 27 november 2015 heeft HA.EN. van de bank die de lening heeft verstrekt, onder bezwarende titel alle schuldvorderingen overgenomen die voortvloeiden uit de kredietovereenkomst die tussen de bank en de verkoper was gesloten, alsook alle ter waarborging van de uitvoeringsverplichtingen vastgestelde rechten, waaronder de contractuele hypotheek. Door die overeenkomst aan te gaan heeft HA.EN. onder meer bevestigd dat de economische en financiële situatie alsook de juridische status van de verkoper haar bekend waren en dat zij wist dat de verkoper insolvent was en een herstructureringsprocedure moest ondergaan bij de Vilniaus apygardos teismas (rechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen). Bij overeenkomst van 18 december 2015 heeft de bank de hypotheek op het goed van de verkoper overgedragen aan HA.EN.
- 12 Bij gerechtsdeurwaardersexploot van 23 mei 2016 werd de openbare verkoop van een deel van het onroerend goed van de verkoper (hierna: „onroerend goed in kwestie”) bekendgemaakt, maar er daagden geen gegadigden op. Nadat de openbare verkoop niets had opgeleverd, werd aan HA.EN. naar aanleiding van die openbare verkoop het aanbod gedaan om het onroerend goed in kwestie tegen de oorspronkelijke verkoopprijs over te nemen, waarbij de schuldvorderingen van HA.EN. gedeeltelijk zouden worden gerealiseerd. HA.EN. heeft gebruikgemaakt van dit recht en het onroerend goed in kwestie overgenomen.
- 13 Daartoe heeft een gerechtsdeurwaarder op 21 juli 2016 een akte opgemaakt waarin de overdracht van de eigendom van het onroerend goed in kwestie aan HA.EN. werd vastgesteld.
- 14 Op 5 augustus 2016 heeft de verkoper een factuur opgesteld waarin stond dat de eigendom van het onroerend goed in kwestie bij die akte aan HA.EN. was overgedragen voor een totaalbedrag van 5 468 000 EUR, zijnde een bedrag van 4 519 008,26 EUR vermeerderd met 948 991,74 EUR btw. HA.EN. heeft de btw-factuur opgenomen in haar boekhouding, de btw in aftrek gebracht en aangegeven in haar btw-aangifte voor november 2016. Ook de verkoper heeft de btw-factuur opgenomen in zijn boekhouding en het erop vermelde bedrag aan btw als verschuldigde btw aangegeven in zijn btw-aangifte voor augustus 2016, maar hij heeft dit bedrag nooit aan de schatkist afgedragen.
- 15 Op 1 oktober 2016 werd de verkoper failliet verklaard.
- 16 Op 20 december 2016 heeft HA.EN. de belastingdienst verzocht om teruggaaf van de btw die, gelet op de aangegeven aftrekbare btw, te veel was betaald, namelijk 948 991,74 EUR. De belastingdienst heeft bij HA.EN. een belastingcontrole uitgevoerd en daarbij vastgesteld dat HA.EN., doordat zij de transactie voor de aankoop van het onroerend goed in kwestie was aangegaan terwijl zij wist of had moeten weten dat de verkoper de btw over die transactie niet aan de schatkist zou afdragen, te slechter trouw had gehandeld en zich aan rechtsmisbruik schuldig had gemaakt. Op

basis van deze motivering heeft de belastingdienst HA.EN. bij besluit van 12 juli 2017 het recht op aftrek van deze voorbelasting geweigerd, rente ten belope van 38 148,46 EUR wegens te late betaling van de btw in rekening gebracht en een geldboete van 284 694 EUR opgelegd.

- 17 HA.EN. heeft tegen dat besluit van de belastingdienst bezwaar gemaakt bij de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissie voor belastinggeschillen bij de regering van de Republiek Litouwen). Bij besluit van 22 januari 2018 heeft deze commissie het besluit van de belastingdienst nietig verklaard voor zover daarbij verdragingsrente werd aangerekend en een geldboete werd opgelegd, maar heeft zij het bevestigd voor zover de belastingdienst HA.EN. het recht op btw-aftrek heeft geweigerd.
- 18 HA.EN. heeft tegen dat besluit van de commissie voor belastinggeschillen bij de regering van de Republiek Litouwen beroep ingesteld bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen), die bij vonnis van 14 november 2018 het standpunt van de belastingdienst heeft bevestigd en het beroep ongegrond heeft verklaard.
- 19 Op 12 december 2018 heeft HA.EN. hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen), die bij beschikking van 13 mei 2020 het hoger beroep gedeeltelijk heeft toegewezen, het vonnis van de Vilniaus apygardos administracinis teismas heeft vernietigd en de zaak naar die rechter heeft terugverwezen, waarbij hij met name heeft geoordeeld dat die rechter moest nagaan onder welke voorwaarden sprake was van rechtsmisbruik en of er in het onderhavige geval aanwijzingen daarvoor waren.
- 20 Nadat de Vilniaus apygardos administracinis teismas het belastinggeschil opnieuw had onderzocht, is bij vonnis van 3 september 2020 opnieuw geoordeeld dat HA.EN. zich aan rechtsmisbruik schuldig had gemaakt en dat de belastingdienst haar het recht op aftrek van voorbelasting dus terecht had geweigerd. Daarop heeft HA.EN. bij de verwijzende rechter opnieuw hoger beroep ingesteld.
- 21 De verwijzende rechter merkt op dat, aangezien op de factuur voor de openbare verkoop het nettobedrag van 4 519 008,26 EUR en een btw-bedrag van 948 991,74 EUR waren vermeld, HA.EN. de btw daadwerkelijk heeft gedragen. Op die grond is de verwijzende rechter van oordeel dat de belastingdienst a priori niet kon stellen dat niet was voldaan aan de materiële en formele voorwaarden van de btw-richtlijn voor de uitoefening door HA.EN. van haar recht op aftrek.
- 22 Niettemin vraagt de verwijzende rechter zich af of de belastingdienst zich terecht kon beroepen op het feit dat HA.EN. wist of had moeten weten dat de verkoper wegens zijn financiële moeilijkheden en zijn dreigende insolventie de btw niet aan de schatkist zou afdragen of zou kunnen afdragen, om haar het recht op aftrek van de btw over de aankoop van het onroerend goed in kwestie te weigeren.
- 23 Daarom heeft de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet [de btw-richtlijn], gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een praktijk van nationale autoriteiten waarbij een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting wordt geweigerd wanneer hij bij de verwerving van onroerende goederen wist (of had moeten weten) dat de leverancier wegens zijn insolventie de verschuldigde btw niet zou (kunnen) afdragen aan de schatkist?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 24 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen tegen de achtergrond van het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij bij de verkoop van een onroerend goed tussen belastingplichtigen de koper het recht op aftrek van de voorbelasting wordt geweigerd op de enkele grond dat hij wist of had moeten weten dat de verkoper in financiële moeilijkheden verkeerde of zelfs insolvent was, en dat deze omstandigheid ertoe had kunnen leiden dat de verkoper de btw niet aan de schatkist zou afdragen of zou kunnen afdragen.
- 25 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het recht van belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verleende diensten, een basisbeginsel is van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. De aftrekregeling, waarvan artikel 168 van de btw-richtlijn deel uitmaakt, heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt dus een neutrale belastingdruk van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arrest van 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punten 26 en 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, is het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van de btw-richtlijn voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling, en kan het in beginsel niet worden beperkt (arrest van 16 oktober 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 26 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat de vraag of de leverancier van de goederen de over de verkopen verschuldigde btw al dan niet aan de schatkist heeft betaald, niet van invloed is op het recht van de belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting (arrest van 22 oktober 2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Wanneer het recht op aftrek van de btw afhankelijk wordt gesteld van de daadwerkelijke voorafgaande betaling van die btw door de goederenleverancier, zou dit tot gevolg hebben dat de belastingplichtige aan een economische last wordt onderworpen die niet voor zijn rekening komt en die het stelsel van aftrek nu juist beoogt te voorkomen (zie in die zin arrest van 29 maart 2012, *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, punt 30).
- 27 Tegelijk vormt de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventueel misbruik een doel dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd, en het is vaste rechtspraak van het Hof dat justitiabelen zich in geval van bedrog of misbruik niet op het Unierecht kunnen beroepen. Derhalve dienen de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat dit recht frauduleus of met misbruik wordt ingeroepen (arrest van 10 juli 2019, *Kuršu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 28 Aangezien de weigering van het recht op aftrek een uitzondering is op de toepassing van het fundamentele beginsel dat dit recht is, staat het evenwel aan de belastingautoriteiten om aan de hand van objectieve gegevens rechtens genoegzaam te bewijzen dat de belastingplichtige btw-fraude of rechtsmisbruik heeft gepleegd of wist of had moeten weten dat de handeling waarvoor aanspraak op het recht op aftrek wordt gemaakt, onderdeel was van fraude. De

nationale rechter moet vervolgens nagaan of de betrokken belastingautoriteiten het bestaan van dergelijke objectieve gegevens hebben aangetoond (zie in die zin arrest van 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 29 In het licht van deze rechtspraak moet worden bepaald of de nationale belastingautoriteiten, in geval van verkoop van een onroerend goed door een vennootschap in financiële moeilijkheden, de koper van dat goed het recht op aftrek van voorbelasting rechtsgeldig kunnen weigeren op grond dat hij, doordat hij op de hoogte was van deze financiële moeilijkheden en van de mogelijke gevolgen daarvan voor de betaling van de btw aan de schatkist, wist of had moeten weten dat hij deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude, of zich aan rechtsmisbruik schuldig heeft gemaakt.
- 30 Aangaande – in de eerste plaats – de eventuele deelname van de koper van het onroerend goed aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude, moet worden benadrukt dat de financiële belangen van de Unie onder meer de btw-ontvangsten omvatten (arrest van 2 mei 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 31 Ook zij eraan herinnerd dat het begrip „fraude waardoor de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen worden geschaad”, zoals gedefinieerd in artikel 1 van de Overeenkomst die is opgesteld op grond van artikel K.3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen, ondertekend te Brussel op 26 juli 1995 en gehecht aan de Akte van de Raad van 26 juli 1995 (PB 1995, C 316, blz. 48), met name betrekking heeft op „elke opzettelijke handeling of elk opzettelijk nalaten waarbij valse, onjuiste of onvolledige verklaringen of documenten worden gebruikt of overgelegd, met als gevolg dat de middelen van de algemene begroting van de Europese Gemeenschappen of van de door of voor de Europese Gemeenschappen beheerde begrotingen wederrechtelijk worden verminderd”. Zoals uit het vorige punt blijkt, omvat dit begrip dus elke opzettelijke handeling of elk opzettelijk nalaten waardoor de ontvangsten uit de toepassing van een uniform percentage op de maatstaf van heffing voor de btw die op uniforme wijze is vastgesteld volgens voorschriften van de Unie lager zijn (zie in die zin arrest van 8 september 2015, Taricco e.a, C-105/14, EU:C:2015:555, punt 41).
- 32 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat, voor zover de belastingplichtige zijn aangifteverplichtingen inzake btw naar behoren is nagekomen, het enkele verzuim om de naar behoren aangegeven btw af te dragen geen btw-fraude kan vormen, ongeacht of een dergelijk verzuim al dan niet opzettelijk is (zie in die zin arrest van 2 mei 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punten 38-41).
- 33 Een belastingplichtige die executieschuldenaar is, in financiële moeilijkheden verkeert en bij een bij wet georganiseerde executoriale openbare verkoop een van zijn goederen verkoopt om zijn schulden aan te zuiveren, vervolgens de btw daarover aangeeft maar daarna wegens deze moeilijkheden deze btw niet of niet volledig kan voldoen, kan dus niet louter op grond daarvan worden geacht zich aan btw-fraude schuldig te maken. Bijgevolg kan de koper van een dergelijk goed in dergelijke omstandigheden a fortiori niet worden verweten dat hij wist of had moeten weten dat hij, door dat goed te kopen, deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude.
- 34 Aangaande – in de tweede plaats – het eventuele rechtsmisbruik door de koper van het onroerend goed in kwestie, zij eraan herinnerd dat het Unierecht inzake btw zich verzet tegen het recht van een belastingplichtige om de voorbelasting af te trekken indien de transacties waarop dit recht is gebaseerd, misbruik vormen (arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121,

punt 85). Dit recht kan zich immers niet uitstrekken tot misbruik door ondernemers, dat wil zeggen transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door dat recht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen (zie in die zin arrest van 22 december 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punt 26).

- 35 Om te kunnen vaststellen of er op btw-gebied sprake is van misbruik, moet aan twee voorwaarden zijn voldaan. Ten eerste moeten de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties uitsluitend erin bestaat dat belastingvoordeel te verkrijgen (zie in die zin arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 74 en 75, en 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In deze context staat het aan de verwijzende rechter om conform de bewijsregels van het nationale recht na te gaan of er sprake is van de wezenskenmerken van misbruik. Het Hof kan in zijn prejudiciële beslissing in voorkomend geval niettemin preciseringen geven teneinde de nationale rechterlijke instantie bij haar uitlegging te leiden (zie in die zin arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punten 76 en 77).
- 36 Inzake de eerste voorwaarde zij vastgesteld dat zelfs indien wordt aangenomen dat de door de koper van een onroerend goed gevraagde aftrek van de door hem bij de overname van dat goed betaalde voorbelasting als belastingvoordeel kan worden aangemerkt, dat belastingvoordeel niet kan worden geacht in strijd te zijn met de doelstellingen van de btw-richtlijn. Zoals de advocaat-generaal in de punten 40 tot en met 44 van haar conclusie heeft benadrukt, blijkt dit uit artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn, dat de lidstaten de mogelijkheid biedt gebruik te maken van de verleggingsregeling en de btw-last over te dragen aan de belastingplichtige voor wie de aan die belasting onderworpen handeling wordt verricht in het geval van de levering van een onroerend goed dat in een executoriale openbare verkoop door de executieschuldenaar wordt verkocht. Hoewel de Republiek Litouwen ervoor heeft gekozen om geen gebruik te maken van deze regeling, blijkt uit het bestaan zelf van de door deze bepaling geboden mogelijkheid dat de Uniewetgever de aftrek van de btw die door de koper van een onroerend goed bij een executoriale openbare verkoop werd betaald, niet in strijd met de doelstellingen van de btw-richtlijn heeft geacht.
- 37 In de punten 42 tot en met 45 van het arrest van 20 mei 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), heeft het Hof in wezen voor recht verklaard dat de btw-richtlijn niet in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke de medecontractant van een tot voldoening van de btw gehouden persoon – van wie is aangetoond dat hij wist of had moeten weten dat die belastingplichtige de belasting niet zou afdragen en die desondanks gebruik heeft gemaakt van zijn recht op aftrek van voorbelasting – wordt geacht hoofdelijk medeschuldenaar te zijn van de niet-voldane btw en van de verhogingen ervan.
- 38 Om de door de advocaat-generaal in de punten 46 en 47 van haar conclusie uiteengezette redenen moet echter worden vastgesteld dat de situatie van een belastingplichtige die onder toezicht van de overheid een onroerend goed koopt na een bij de wet georganiseerde executoriale openbare verkoop, niet vergelijkbaar is met de situatie van de medecontractant van de hoofdschuldenaar van de btw die aan de orde was in de zaak die tot dat arrest heeft geleid. Louter uit de financiële moeilijkheden van een schuldenaar wiens goed wordt verkocht via gedwongen tenuitvoerlegging,

kan immers niet worden afgeleid dat hij zich onwettig heeft voorgenomen de btw niet af te dragen. Louter op basis daarvan kan dus niet worden geoordeeld dat de koper van dat goed zich aan rechtsmisbruik schuldig maakt door met hem een handelstransactie aan te gaan.

- 39 Volgens de tweede bestaansvoorwaarde voor rechtsmisbruik moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transactie uitsluitend erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen. In dit verband moet om te beginnen worden opgemerkt dat uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt dat HA.EN. in het hoofdgeding schuldeiser van de verkoper was en een hypotheek had op het onroerend goed in kwestie, dat via een executoriale openbare verkoop van de hand is gedaan. In dergelijke omstandigheden moet worden geoordeeld dat als een schuldeiser een onroerend goed waarop hij een dergelijke zekerheid had na een onsuccesvolle openbare verkoop overneemt, dit in wezen niet is ingegeven door het verkrijgen van enig belastingvoordeel, maar door zijn wens om zijn schuldvordering geheel of gedeeltelijk te innen bij een schuldenaar die een herstructureringsprocedure ondergaat, met de hem ter beschikking staande wettelijke middelen, zoals een executoriale openbare verkoop.
- 40 Een dergelijke transactie kan niet worden gelijkgesteld met een zuiver kunstmatige constructie die geen verband houdt met de economische realiteit en alleen bedoeld is om een belastingvoordeel te verkrijgen, hetgeen op grond van het beginsel van het verbod van misbruik verboden is, gelet op het feit dat zij plaatsvindt in het kader van een bij de wet geregelde procedure – die weliswaar dient te worden toegepast in een uitzonderlijke context, namelijk de insolventie van een ondernemer, maar niettemin inherent is aan het economisch leven – en gelet op het doel dat zij a priori legitiem nastreeft (zie in die zin arresten van 17 december 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 20 mei 2021, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 41 Het feit dat de koper op de hoogte was van de financiële moeilijkheden van de verkoper, van zijn dreigende insolventie of, zoals in casu, van het openen van een herstructureringsprocedure, alsmede van de mogelijke gevolgen daarvan voor de afdracht van de btw over de transactie aan de schatkist, lijkt in dit verband een omstandigheid te zijn die inherent is aan executoriale openbare verkopen en die op zich niet kan volstaan om aan te tonen dat de betrokken transactie misbruik vormt en dus om de weigering van het recht op aftrek te rechtvaardigen.
- 42 Gelet op het voorgaande kunnen de belastingautoriteiten van een lidstaat vanuit het perspectief van het Unierecht niet rechtsgeldig ervan uitgaan dat bij de verkoop van een onroerend goed tussen belastingplichtigen na een bij de wet georganiseerde executoriale verkoop het enkele feit dat de koper wist of had moeten weten dat de verkoper in financiële moeilijkheden verkeerde en dit ertoe kon leiden dat de verkoper de btw niet aan de schatkist zou afdragen, impliceert dat de koper zich aan rechtsmisbruik schuldig heeft gemaakt, en hem dus het recht op aftrek van voorbelasting weigeren.
- 43 Een dergelijke nationale praktijk zou immers ook in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit zijn, aangezien zij inhoudt dat de kopers van onroerende goederen de voorbelasting die zij naar aanleiding van een executoriale openbare verkoop hebben betaald, niet mogen aftrekken, hetgeen erop neer komt dat zij de last van deze belasting moeten dragen, terwijl het beginsel van fiscale neutraliteit juist tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw (zie in die zin arrest van 13 maart 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 44 Door deze praktijk wordt het risico dat een insolvente verkoper de btw niet daadwerkelijk aan de schatkist afdraagt, bij dergelijke kopers gelegd terwijl het nochtans de schatkist is die dat risico in beginsel moet dragen.
- 45 Deze conclusie klemmt te meer daar de Republiek Litouwen ervoor heeft gekozen om geen gebruik te maken van de door artikel 199, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid om in deze specifieke omstandigheden een verleggingsregeling in te voeren, die juist tot doel heeft het risico van insolventie van de schuldenaar van de btw te ondervangen (zie in die zin arrest van 13 juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punt 28).
- 46 Zoals de advocaat-generaal in de punten 47, 51 en 52 van haar conclusie heeft opgemerkt, kan deze praktijk, doordat zij erop neerkomt dat belastingplichtigen die een onroerend goed bij een executoriale openbare verkoop hebben aangekocht hun recht op aftrek wordt ontzegd, er ook toe bijdragen dat de kring van potentiële kopers wordt beperkt. Zij druist derhalve in tegen het doel van een dergelijke verkoop, namelijk de activa van de schuldenaar zo goed mogelijk te gelde maken om zijn schuldeisers zo veel mogelijk te voldoen. Bovendien leidt deze praktijk ertoe dat ondernemers die financiële moeilijkheden ondervinden, worden geïsoleerd en belemmerd in hun vermogen om handel te drijven, op een wijze die niet strookt met het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich verzet tegen een onderscheid tussen belastingplichtigen naargelang hun financiële situatie.
- 47 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij bij de verkoop van een onroerend goed tussen belastingplichtigen de koper het recht op aftrek van de voorbelasting wordt geweigerd op de enkele grond dat hij wist of had moeten weten dat de verkoper in financiële moeilijkheden verkeerde of zelfs insolvent was, en dat deze omstandigheid ertoe had kunnen leiden dat de verkoper de btw niet aan de schatkist zou afdragen of zou kunnen afdragen.

Kosten

- 48 Ten aanzien van de 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit,

moet aldus worden uitgelegd dat:

het zich verzet tegen een nationale praktijk waarbij bij de verkoop van een onroerend goed tussen belastingplichtigen de koper het recht op aftrek van de voorbelasting wordt geweigerd op de enkele grond dat hij wist of had moeten weten dat de verkoper in financiële moeilijkheden verkeerde of zelfs insolvent was, en dat deze omstandigheid ertoe

had kunnen leiden dat de verkoper de belasting over de toegevoegde waarde niet aan de schatkist zou afdragen of zou kunnen afdragen.

ondertekeningen