



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT  
van 8 juni 2017<sup>1</sup>

**Zaak C-246/16**

**Enzo Di Maura  
tegen**

**Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa**

[verzoek van de Commissione tributaria provinciale di Siracusa (belastingrechter in eerste aanleg Syracuse, Italië) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Btw-recht – Beperking van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling door de medecontractant [artikel 11, C, lid 1, tweede volzin, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) of artikel 90, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG] – Speelruimte van de lidstaten bij de omzetting – Evenredigheid van de periode van voorfinanciering door de ondernemer”

## I. Inleiding

1. In het handelsverkeer komt het regelmatig voor dat een klant zijn facturen niet stipt of in het geheel niet vereffent. Dat is op zichzelf al niet aangenaam voor een onderneming, met name wanneer de uitstaande vorderingen een bepaalde omvang bereiken. Bijzonder onaangenaam wordt het wanneer ondanks niet-voldoening van de facturen in kwestie belastingen moeten worden betaald die gebaseerd zijn op het bedrag van die facturen en die de klant behoort te dragen.

2. Dat deze situatie zich kan voordoen, komt doordat de staat in het btw-recht „zijn” belasting reeds van de onderneming heeft ontvangen, terwijl degene die uiteindelijk de belasting dient te voldoen (de afnemer), deze nog helemaal niet heeft betaald aan de onderneming. Al bij al moet de onderneming de belasting over de toegevoegde waarde voorfinancieren totdat de klant heeft betaald. Zij moet de staat dus een renteloze lening verstrekken. In casu gaat het om een niet-betalde factuur uit 2004.

3. Gelet op het voorgaande voorzien alle lidstaten in een navenante correctie van de belasting over de toegevoegde waarde die de onderneming in kwestie reeds verschuldigd is geworden. In Italië was dit tot nog toe evenwel pas mogelijk na *beëindiging van een insolventieprocedure* betreffende de afnemer. In andere staten wordt de *opening van de insolventieprocedure* tot uitgangspunt genomen. Zowel op de beëindiging als op de opening van een insolventieprocedure kan de betrokken onderneming zelf slechts tot op zekere hoogte invloed uitoefenen. In zoverre kunnen zeker meerdere jaren voorbijgaan vooraleer de voorfinanciering kan worden beëindigd.

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Duits.

4. In deze procedure, die al de tweede uit Italië<sup>2</sup> is, dient het Hof zich dan ook uit te spreken over een van de belangrijkste kwesties in verband met een indirecte inning van de belasting over de toegevoegde die in overeenstemming is met de eisen van de rechtsstaat. Al bij al dient het Hof voor het eerst<sup>3</sup> vast te stellen hoelang het evenredig is dat de lidstaten een particuliere onderneming verplichten om op haar kosten een belasting voor te financieren die zij economisch niet behoort te dragen. Moet een onderneming werkelijk twee, tien of nog meer jaren wachten vooraleer de verschuldigd geworden en reeds afgedragen belasting over de toegevoegde waarde aan haar wordt terugbetaald? Is een onderneming ook nog verplicht een in economisch opzicht mogelijkerwijs volstrekt zinloos rechtsgeding te voeren om te kunnen aantonen dat de overeengekomen tegenprestatie, die tot nog toe niet is verricht, *definitief* uitblijft?

## II. Toepasselijke bepalingen

### A. Unierecht

5. Het in casu relevante Unierecht is vervat in het tijdens het belastingtijdvak in kwestie toepasselijke artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag<sup>4</sup> (hierna: „Zesde richtlijn”). Deze bepaling heeft dezelfde inhoud als het thans van kracht zijnde artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde<sup>5</sup> (hierna: „btw-richtlijn”).

6. Artikel 90 van de btw-richtlijn (oud artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn), dat de wijziging van de maatstaf van heffing regelt, luidt:

„1. In geval van annulering, opzegging, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken.”

### B. Italiaans recht

7. Het Decreto del presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, „Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto” (presidentieel decreet nr. 633 van 26 oktober 1972 tot instelling en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „decreet nr. 633/72”) bepaalt in artikel 26, lid 2 (in de versie die van kracht was ten tijde van de feiten van het hoofdeding):

„Indien een handeling waarvoor een factuur is uitgereikt na de registratie als bedoeld in de artikelen 23 en 24, geheel of gedeeltelijk komt te vervallen of het belastbare bedrag wordt verlaagd ten gevolge van een nietigverklaring, annulering, herroeping, ontbinding, opzegging of een vergelijkbare handeling, wegens gehele of gedeeltelijke niet-betaling na tevergeefs ingestelde insolventieprocedures dan wel tenuitvoerleggingsprocedures, of ten gevolge van de toepassing van contractueel overeengekomen

2 De andere procedure uit Italië, zaak C-202/15 (H3g), is thans informeel geschorst omdat de verwijzende rechter in die zaak wegens de gewijzigde regelgeving kennelijk overweegt het verzoek om een prejudiciële beslissing in te trekken. Het Hof dient zich over een soortgelijke kwestie ook nog uit te spreken in zaak C-404/16.

3 Anders dan in de arresten van 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339); 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); 26 maart 2015 (Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201); 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), en 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 PB 1977, L 145, blz. 1.

5 PB 2006, L 347, blz. 1.

forfaitaire of procentuele kortingen, heeft degene die het goed heeft geleverd of de dienst heeft verricht, het recht om de met de wijziging corresponderende belasting overeenkomstig artikel 19 in aftrek te brengen en haar overeenkomstig artikel 25 te registreren. De afnemer die de handeling reeds overeenkomstig artikel 25 heeft geregistreerd, moet in een dergelijk geval de wijziging overeenkomstig de artikelen 23 of 24 registreren, onverminderd zijn recht op terugbetaling van het aan de leverancier of dienstverrichter bij wijze van compensatie betaalde bedrag.”

8. Voorts wordt in artikel 101, lid 5, van de Testo Unico delle Imposte sui Redditi (gecoördineerde wet op de inkomstenbelastingen; hierna: „TUIR”) bepaald:

„Verliezen van goederen als bedoeld in lid 1 [...] en verliezen ter zake van andere vorderingen dan die welke in aftrek kunnen worden gebracht op grond van [...], zijn aftrekbaar indien zij blijken uit zekere en nauwkeurige elementen en, wat verliezen ter zake van vorderingen betreft, in elk geval indien de schuldenaar aan een insolventieprocedure is onderworpen of een door de rechter goedgekeurde [...] schuldherschikkingsovereenkomst heeft gesloten. Voor de toepassing van dit lid wordt de schuldenaar geacht aan een insolventieprocedure te zijn onderworpen vanaf de datum van de beslissing tot opening van de insolventieprocedure, van de beschikking waarbij de verplichte administratieve liquidatie wordt gelast, of [...].”

9. Tevens heeft de verwijzende rechter meegedeeld dat artikel 26, lid 2, van decreet nr. 633/72 bij wet nr. 208 van 28 november 2015 weliswaar aldus is gewijzigd dat de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde in geval van niet-betaling van de prijs uitdrukkelijk wordt toegestaan vanaf de opening van de insolventieprocedure, maar dat deze bepaling enkel van toepassing is op insolventieprocedures die na 31 december 2016 zijn geopend.

### III. Hoofdgeding

10. In 2004 heeft Enzo di Maura (hierna: „verzoeker”) aan de onderneming Sertenko srl een factuur van 35 000 EUR gestuurd, kennelijk nadat hij eerder dat jaar aan haar een goed had geleverd of ten behoeve van haar een dienst had verricht. Sertenko heeft deze factuur niet voldaan omdat zij bij vonnis van 30 november 2004 insolvent was verklaard. Gelet op dat vonnis heeft verzoeker op 31 december 2004 de maatstaf van heffing met het genoemde bedrag verlaagd door de oorspronkelijk opgemaakte factuur te wijzigen en de met deze wijziging corresponderende belastingen af te trekken.

11. Niettemin heeft de Agenzia delle Entrate (Italiaanse belastingdienst) voor het belastingjaar 2004 een naheffingsaanslag ter zake van inkomstenbelasting, regionale bedrijfsbelasting en belasting over de toegevoegde waarde toegepast alsook sancties opgelegd. Volgens de Agenzia delle Entrate kan de betrokkene op grond van artikel 26, lid 2, van decreet nr. 633/72 de aan haar betaalde voorbelasting in geval van insolventie van de schuldenaar namelijk alleen terugkrijgen wanneer vaststaat dat geen fondsen meer beschikbaar zijn en zijn vordering dus oninbaar is.

12. Verzoeker heeft bij de Commissione tributaria provinciale di Siracusa (belastingrechter in eerste aanleg Syracuse, Italië) verzocht om nietigverklaring van de belastingaanslag. Volgens hem dient artikel 26 van decreet nr. 633/72 aldus te worden uitgelegd dat de maatstaf van heffing bij het uitblijven van prestaties reeds kan worden verlaagd wanneer een insolventieprocedure is geopend, aangezien een dergelijke procedure doorgaans zeer lang duurt. Voorts is hij van mening dat artikel 101, lid 5, TUIR de schuldeiser vrijstelt van de verplichting om te bewijzen dat het verlies onherroepelijk is. Op grond van die bepaling is het immers uitdrukkelijk toegestaan dat vorderingen die de schuldeiser heeft op ondernemingen die aan een insolventieprocedure zijn onderworpen, worden afgetrokken vanaf de opening van de procedure.

13. In de procedure voor de Commissione tributaria provinciale di Siracusa heeft de Agenzia delle Entrate zich op grond van artikel 101, lid 5, TUIR eens verklaard met verzoekers bezwaren over de inkomstenbelasting en de regionale bedrijfsbelasting, maar zijn bezwaren met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde van de hand gewezen. Volgens haar blijkt namelijk uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 26 van decreet nr. 633/72 dat de belasting over de toegevoegde waarde in dit geval niet kan worden afgetrokken. Uit die ontstaansgeschiedenis volgt dat de voorwaarde van vergeefsheid ziet op de insolventieprocedure.

14. Het bewijs dat de insolventieprocedure tevergeefs is ingesteld, wordt enkel geleverd wanneer de activa zijn verdeeld en de termijn voor de indiening van opmerkingen over de uitdelingslijst is verstreken, of wanneer – bij het ontbreken van een uitdelingslijst – de termijn om een rechtsmiddel in te stellen tegen de beschikking tot beëindiging van de insolventieprocedure is verstreken. Deze uitlegging van artikel 26 van decreet nr. 633/72 is volgens de Agenzia delle Entrate in overeenstemming met zowel de door haar gehanteerde praktijk als de nationale rechtspraak.

15. De Commissione tributaria provinciale di Siracusa heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen.

#### **IV. Procedure bij het Hof**

16. De Commissione tributaria provinciale di Siracusa, voor wie het hoofdgeding aanhangig is, heeft het Hof de volgende vragen voorgelegd:

- „1) Is het – in het licht van artikel 11, C, lid 1, en artikel 20, lid 1, onder b), tweede volzin, van richtlijn 77/388/EEG, waarin het gaat over de verlaging van de maatstaf van heffing en de herziening van de voor belastbare handelingen in rekening gebrachte belasting over de toegevoegde waarde in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de door de partijen overeengekomen tegenprestatie – verenigbaar met de door het VWEU gewaarborgde beginselen van evenredigheid en doeltreffendheid alsook met het bij de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde in acht te nemen neutraliteitsbeginsel dat beperkingen worden opgelegd die het de belastingplichtige – gelet op de onvoorspelbare duur van een insolventieprocedure mede uit temporeel oogpunt – onmogelijk of buitensporig moeilijk maken om de belasting ter zake van de geheel of gedeeltelijk niet verrichte tegenprestatie terug te krijgen?
- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, is met voormelde beginselen dan een bepaling verenigbaar die – zoals artikel 26, lid 2, van decreet nr. 633/72, in de versie ervan die van kracht was vóór de wijziging bij artikel 1, leden 126 en 127, van wet nr. 208 van 28 december 2015 – behelst dat alleen recht op teruggaaf van de belasting bestaat indien het bewijs wordt geleverd dat voorafgaandelijk tevergeefs insolventieprocedures zijn ingesteld – dat wil zeggen dat volgens de rechtspraak en volgens de praktijk van de belastingdienst van de betrokken lidstaat van de Unie teruggaaf uitsluitend plaatsvindt na de vergeefse definitieve verdeling van de boedel of, bij ontstentenis daarvan, nadat de beschikking tot beëindiging van het faillissement in kracht van gewijsde is gegaan – ook al zijn deze handelingen gezien het bedrag van de vordering, de kans op inning daarvan en de kosten van insolventieprocedures redelijkerwijs oneconomisch, en voorts in aanmerking genomen dat het na de opening van de insolventieprocedure hoe dan ook jaren kan duren voordat aan de bovengenoemde voorwaarden is voldaan?”

17. Met betrekking tot deze vragen zijn in de procedure voor het Hof schriftelijke opmerkingen ingediend door de Italiaanse Republiek, het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie.

## V. Juridische beoordeling

### A. De twee prejudiciële vragen

#### 1. Algemeen

18. Met zijn twee prejudiciële vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen onder welke voorwaarden de lidstaten kunnen gebruikmaken van de door artikel 11, C, lid 1, tweede volzin, van de Zesde richtlijn (thans artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn) geboden mogelijkheid om af te wijken van artikel 11, C, lid 1, eerste volzin, van de Zesde richtlijn (thans artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn<sup>6</sup>). Concreet wenst hij te vernemen of het Unierecht de Italiaanse wetgever toestaat te bepalen dat de maatstaf van heffing enkel kan worden herzien indien het bewijs wordt geleverd dat voorafgaandelijk tevergeefs een insolventieprocedure is ingesteld, ook al kan een dergelijke procedure onder bepaalde omstandigheden meer dan een decennium in beslag nemen.

19. In artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn wordt niet geregeld onder welke voorwaarden de toepassing van artikel 90, lid 1, van die richtlijn kan worden beperkt. Het antwoord op de hierboven gestelde vraag kan dan ook alleen maar uit de beginselen van het btw-recht worden afgeleid.

20. Daarom wordt eerst de betekenis van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn toegelicht (punten 21 e.v.). Daarna ga ik in op de uitzondering van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn (punten 32 e.v.). In dit verband wordt uiteengezet waarom de bewoordingen van laatstgenoemde bepaling restrictief moeten worden uitgelegd. Wat de beperking van de mogelijkheid tot herziening betreft, dient met name rekening te worden gehouden met het neutraliteitsbeginsel (zie dienaangaande punten 40 e.v.), de positie van de ondernemer in het btw-recht en zijn grondrechten (zie dienaangaande punten 45 e.v.). In aansluiting daarop zal ik uiteenzetten wat de criteria voor een evenredige toepassing van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn zijn (zie dienaangaande punten 53 e.v.).

#### 2. Betekenis van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn

21. Over de principes bestaat waarschijnlijk – ondanks het betoog van het Verenigd Koninkrijk en de Italiaanse Republiek – geen verschil van mening. De ondernemer is weliswaar degene die gehouden is tot voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, maar volgens vaste rechtspraak van het Hof is deze belasting een indirecte verbruiksbelasting die de eindverbruiker dient te dragen.<sup>7</sup> De belastingplichtige onderneming treedt „slechts” op als belastingontvanger voor rekening van de staat.<sup>8</sup>

<sup>6</sup> Aangezien artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 90 van de btw-richtlijn alsook de overige in casu relevante bepalingen van de respectievelijke richtlijnen dezelfde inhoud hebben, maar het de voorkeur verdient de bepalingen van de btw-richtlijn aan te halen, wordt voor het gemak in het vervolg naar de huidige bepalingen verwezen.

<sup>7</sup> Arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), en 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), alsook beschikking van 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, niet gepubliceerd, EU:C:2011:825, punt 21).

<sup>8</sup> Arresten van 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), en 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21).

22. Als algemene verbruiksbelasting strekt de belasting over de toegevoegde waarde ertoe dat belasting wordt geheven over de draagkracht van de consument, die blijkt uit het feit dat deze zijn *vermogen aanspreekt* om zich een verbruikbaar voordeel te verschaffen.<sup>9</sup> Dit komt duidelijk naar voren in de regeling van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn („onder bezwarende titel”), in de regeling van artikel 65 van deze richtlijn (verschuldigd worden van de belasting ten belope van de vooraf ontvangen bedragen) en met name in de regeling van artikel 73 van die richtlijn. Volgens laatstgenoemde bepaling omvat de maatstaf van heffing alles wat degene die de prestatie verricht, als tegenprestatie *verkrijgt*.

23. Het Hof heeft dan ook meermaals uitdrukkelijk geoordeeld dat „de maatstaf van heffing van de aan de fiscus af te dragen btw niet hoger [kan] zijn dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie, waarover de uiteindelijk door hem verschuldigde btw is berekend”.<sup>10</sup> Wanneer de onderneming niet door de eindverbruiker wordt betaald, is zij derhalve *materieel* ook geen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd. De grond voor de heffing van belasting over de toegevoegde waarde doet zich dan niet voor, aangezien de ondernemer uiteindelijk geen levering of andere prestatie *onder bezwarende titel* heeft verricht in de zin van artikel 2 van de btw-richtlijn.

24. Volgens artikel 63 van de btw-richtlijn wordt de belasting evenwel reeds verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Beslissend is niet dat daarnaast de afnemer de tegenprestatie heeft verricht (zogenoemd beginsel van de overeengekomen betaling). Dat de belasting op deze wijze verschuldigd wordt, berust kennelijk op de aanname dat de overeengekomen tegenprestatie doorgaans kort na een levering of andere prestatie zal worden verricht.

25. Wanneer materieelrechtelijk evenwel enkel de *daadwerkelijke besteding* van de afnemer voor goederen of diensten wordt belast terwijl de wijze van belastingheffing de *overeengekomen besteding* tot uitgangspunt neemt, moeten beide benaderingen op een gegeven ogenblik met elkaar in overeenstemming worden gebracht. Daarvoor zorgt artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, op grond waarvan de aanvankelijk ontstane belastingschuld van de onderneming die de prestatie heeft verricht, dienovereenkomstig moet worden aangepast.

26. In dit verband zij opgemerkt dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn volgens vaste rechtspraak van het Hof de uitdrukking is van een *fundamenteel beginsel van de btw-richtlijn* op grond waarvan de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is en ten gevolge waarvan de belastingdienst geen hoger bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde mag innen dan het bedrag dat aan de belastingplichtige is betaald.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Zie, bij wijze van voorbeeld, arresten van 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punten 20 en 23), en 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 en C-312/06, EU:C:2007:598, punt 37: „het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt”).

<sup>10</sup> Arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19). Zie in die zin ook arresten van 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland (C-427/98, EU:C:2002:581, punt 30), en 16 januari 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punt 19), alsook de conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punt 69).

<sup>11</sup> Arresten van 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15); 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 27); 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 22); 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 37), en 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 35).

27. Artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn vormt dus de noodzakelijke aanvulling op de wijze van belastingheffing (zogenoemd beginsel van de overeengekomen betaling) waarin artikel 63 van die richtlijn voorziet.<sup>12</sup> Het verplicht de lidstaten de maatstaf van heffing dienovereenkomstig te verlagen.<sup>13</sup>

28. Het Hof heeft in zijn arrest *Goldsmiths* dan ook geoordeeld dat een afwijking van het bovengenoemde, in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn neergelegde fundamentele beginsel moet worden gerechtvaardigd opdat de door de lidstaten op de grondslag van artikel 90, lid 2, van die richtlijn vastgestelde maatregelen niet indruisen tegen het doel van fiscale harmonisatie.<sup>14</sup>

29. In het arrest *Almos Agrárkülkereskedelmi* heeft het Hof evenwel ook uiteengezet dat de belastingplichtigen zich bij niet-betaling van de prijs niet overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn op een recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde kunnen beroepen wanneer de betrokken lidstaat gebruik heeft willen maken van de door artikel 90, lid 2, van die richtlijn geboden afwijkingmogelijkheid.<sup>15</sup>

30. Op die overweging is het betoog van het Verenigd Koninkrijk en van de Italiaanse Republiek in wezen gebaseerd. Indien een herziening daadwerkelijk volledig zou kunnen worden uitgesloten, zou een herziening pas toelaatbaar zijn na beëindiging van een insolventieprocedure die meerdere jaren in beslag neemt, zoals het Verenigd Koninkrijk en de Italiaanse Republiek betogen. Niets wijst er evenwel op dat het Hof met zijn arrest in de zaak *Almos Agrárkülkereskedelmi* werkelijk heeft willen terugkomen van zijn – mijns inziens juiste – oordeel in de zaak *Goldsmiths*.

31. Bijgevolg dient te worden vastgesteld of artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn de betrokken lidstaat inderdaad volledig vrijlaat om onbeperkt af te wijken van artikel 90, lid 1, van die richtlijn, dan wel of afwijkingen moeten worden gerechtvaardigd.

### **3. De uitzonderingsbepaling van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn**

#### **a) Algemeen**

32. Volgens de bewoordingen van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn is het de lidstaten op grond van deze bepaling toegestaan van artikel 90, lid 1, van die richtlijn af te wijken in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling. Dientengevolge kunnen zij voorzien in een uitzondering op het beginsel dat de maatstaf van heffing wordt herzien. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten uitzonderingen evenwel strikt worden uitgelegd.<sup>16</sup>

12 Dezelfde functie wordt vervuld door de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn, die een aanvulling vormen op de in de artikelen 168 en 178 van die richtlijn geregelde aftrek van voorbelasting overeenkomstig het beginsel van de overeengekomen betaling, en op grond waarvan de aanvankelijk toegepaste aftrek wordt herzien wanneer hij te hoog was. Op grond van met name artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn kan worden gewaarborgd dat de aftrek uiteindelijk in overeenstemming wordt gebracht met de daadwerkelijk aangerekende belasting over de toegevoegde waarde. Aangezien de afnemer bij het uitblijven van de tegenprestatie geen belasting over de toegevoegde waarde betaalt, hoeft hij in dat geval evenmin te worden bevrijd van een (fictieve) last door toepassing van een aftrek.

13 In die zin uitdrukkelijk ook het arrest van 3 september 2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 31), en 26 januari 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 26).

14 Arrest van 3 juli 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

15 Arrest van 15 mei 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 23).

16 Dit geldt echter alleen voor zover deze strikte uitlegging geen afbreuk doet aan het doel van de uitzondering in kwestie. Zie in die zin de – inmiddels vaste – rechtspraak het Hof in btw-zaken: arresten van 21 maart 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, punt 23); 14 juni 2007, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, punt 16), en 20 juni 2002, *Commissie/Duitsland* (C-287/00, EU:C:2002:388, punt 47), alsook mijn conclusie in de zaak *Brockenhurst College* (C-699/15, EU:C:2016:991, punt 41). In wezen maant het Hof met deze woorden niet zozeer aan tot een strikte als wel tot een nauwkeurige uitlegging van uitzonderingsgronden.

33. Alleen al om die reden kan de mogelijkheid tot herziening – anders dan het Verenigd Koninkrijk en de Italiaanse Republiek stellen – niet volledig worden uitgesloten op grond van de bewoordingen van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn, ook al staan deze de lidstaten in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling toe om af te wijken van de door artikel 90, lid 1, van die richtlijn voorgeschreven verlaging van de maatstaf van heffing.

34. Een algehele uitsluiting van de mogelijkheid tot herziening is namelijk niet hetzelfde als een afwijking van de mogelijkheid van een onmiddellijke herziening, en zou indruisen tegen het bovengenoemde, door artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn ingevulde beginsel dat de belasting over de toegevoegde waarde een verbruiksbelasting is. Een algehele uitsluiting is evenmin een *strikte uitlegging* van het begrip „afwijken”.

#### ***b) Doel en strekking van de uitzondering van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn***

35. Ook het doel en de strekking van de uitzondering van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn wijzen erop dat deze bepaling de lidstaten niet machtigt om de mogelijkheid tot herziening in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling uit te sluiten. Aan de bewoordingen van die bepaling kan enkel een vermoeden worden ontleend met betrekking tot de reden voor de afwijkingsmogelijkheid die zij biedt. Het enige onderscheid tussen enerzijds de gevallen van annulering, verbreking of ontbinding dan wel van een prijsvermindering nadat de handeling is verricht – op welke gevallen artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn niet van toepassing is – en anderzijds de gehele of gedeeltelijke niet-betaling, is dat het *onzekerder* is of het laatstgenoemde geval zich voordoet.<sup>17</sup>

36. Met name blijft er een recht op betaling (dat wil zeggen een vordering) bestaan, zodat niet uitgesloten is dat later alsnog betaling volgt. Derhalve is het zinvol dat de lidstaten deze onzekerheid kunnen ondervangen door middel van regelingen die afwijken van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn. Gelet op deze ratio ziet de bevoegdheid van de lidstaten om af te wijken evenwel enkel op deze onzekerheid, maar niet op de vraag *of* een herziening dient plaats te vinden. Ook deze omstandigheid staat – in weerwil van de opvatting van de Italiaanse Republiek – eraan in de weg dat een lidstaat de mogelijkheid tot herziening volledig uitsluit.

37. Ik ben het niet eens met het argument van de Commissie dat afwijkingen op grond van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn gerechtvaardigd kunnen zijn om misbruik te voorkomen. Ten eerste heeft de wetgever de lidstaten in artikel 273 en niet in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn een mogelijkheid geboden om misbruiken te bestrijden. Ten tweede mogen de maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen nemen om een juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van deze doelstellingen noodzakelijk is, en geen afbreuk doen aan de neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde.<sup>18</sup> Een onvoorwaardelijke aansprakelijkheid van de leverancier of dienstverrichter tot een bepaalde datum (in casu de dag waarop de insolventieprocedure wordt beëindigd) zou evenwel verder gaan dan voor de bescherming van de rechten van de schatkist noodzakelijk is.<sup>19</sup>

<sup>17</sup> In zoverre terecht het arrest van 15 mei 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 25).

<sup>18</sup> Zie onder meer arrest van 9 juli 2015, *Salomie en Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 62) en aldaar aangehaalde rechtspraak.

<sup>19</sup> Arresten van 6 december 2012, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 42), en 21 juni 2012, *Mahagében* (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 48).



38. Met name valt niet in te zien hoe btw-misbruik kan worden bestreden door de mogelijkheid tot herziening van de verschuldigde belasting te beperken totdat zich een bepaalde gebeurtenis voordoet. Als de herziening inderdaad de uitdrukking is van een *fundamenteel beginsel van de btw-richtlijn* op grond waarvan de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is en ten gevolge waarvan de belastingdienst geen hoger bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde mag innen dan het bedrag dat aan de belastingplichtige is betaald<sup>20</sup>, dan is alleen beslissend dat de tegenprestatie uitblijft.

39. Indien het in werkelijkheid niet gaat om een geval van wanbetaling, maar om een levering of andere prestatie die om niet wordt verricht, wordt de desbetreffende prestatie op grond van artikel 16 respectievelijk artikel 26 van de btw-richtlijn gelijkgesteld met een levering of dienstverrichting onder bezwarende titel. Dit onderscheid kan en moet de belastingdienst hoe dan ook maken. Derhalve kan misbruik op het niveau van de onderneming die de prestatie verricht, eigenlijk niet voorkomen. Misbruik kan zich dus enkel voordoen op het niveau van de wanbetalende afnemer, te weten wanneer deze ondanks niet-betaling aanspraak maakt op de aftrek van voorbelasting. Het misbruik dat op dit niveau eventueel plaatsvindt, wordt evenwel voorkomen door artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn. Deze bepaling biedt namelijk de mogelijkheid om de aftrek van voorbelasting te herzien indien een onderneming niet heeft betaald, zodat haar geen belasting over de toegevoegde waarde in rekening is gebracht.

### ***c) Het neutraliteitsbeginsel in het btw-recht***

40. Voorts moet het beginsel van fiscale neutraliteit ook bij de uitlegging van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn in acht worden genomen. Het neutraliteitsbeginsel is een fundamenteel beginsel inzake de belasting over de toegevoegde waarde, dat voortvloeit uit het feit dat deze belasting een verbruiksbelasting<sup>21</sup> is. Het impliceert in wezen twee zaken.

41. Ten eerste staat het neutraliteitsbeginsel eraan in de weg dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de inning van belasting over de toegevoegde waarde.<sup>22</sup> Dit is van belang in verband met de afwijkingen van de regel dat belasting wordt geheven over de overeengekomen tegenprestatie, waarin de btw-richtlijn zelf voorziet (zie dienaangaande punten 56 en 57 infra).

42. Ten tweede houdt het neutraliteitsbeginsel in dat de onderneming als belastingontvanger voor rekening van de staat in beginsel dient te worden bevrijd van de uiteindelijke btw-last<sup>23</sup>, voor zover de ondernemingsactiviteiten zelf dienen om handelingen te verrichten die (in principe) belastbaar zijn<sup>24</sup>.

43. Wanneer de onderneming die de prestatie verricht, wegens de wijze van belastingheffing evenwel verplicht is om jarenlang belasting over de toegevoegde waarde voor te financieren die zij niet kon invorderen, vormt deze voorfinanciering een aanzienlijke last voor die onderneming. De belasting over de toegevoegde waarde kan dan niet meer worden geacht volstrekt<sup>25</sup> neutraal te zijn.

20 Arresten van 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15); 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 27); 15 mei 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 22); 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 37), en 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 35).

21 Het Hof spreekt in zijn arrest van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 43), van een uitleggingsbeginsel.

22 Arresten van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20); 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 30), en 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 22).

23 Arresten van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), en 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

24 Arresten van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41); 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57), en 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51), alsook mijn conclusie in de zaak Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punt 25).

25 Aldus nog het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 23).

44. Ook het neutraliteitsbeginsel vereist dus in principe dat bij het uitblijven van de tegenprestatie een herziening mogelijk is. De door artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid om in een dergelijk geval de verlaging van de maatstaf van heffing te beperken, dient derhalve ook in het licht van het neutraliteitsbeginsel *restrictief te worden uitgelegd*, en moet – zoals het Hof in het arrest Goldsmiths heeft uiteengezet<sup>26</sup> – worden gerechtvaardigd.

#### **d) Grondrechten van ondernemers in het btw-recht**

45. Daarenboven moet in aanmerking worden genomen dat particulieren – het merendeel van de belastingplichtigen in het btw-recht – ook dragers zijn van grondrechten wanneer zij belastingen verschuldigd zijn. De op een particulier rustende verplichting om voor rekening van de staat en in de plaats van de belastingdienst van deze staat een belasting in te vorderen van derden (de afnemers), maakt inbreuk op zijn grondrechten zoals die thans in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) zijn neergelegd.

46. De voorfinanciering van de belasting over de toegevoegde waarde raakt de vrijheid van beroep, de vrijheid van ondernemerschap en het fundamentele eigendomsrecht (artikelen 15, 16 en 17 van het Handvest). Ook vóór de inwerkingtreding van het Handvest beschermde het Hof de vrijheid van beroep en de vrijheid van ondernemen op dezelfde wijze als algemene rechtsbeginselen.<sup>27</sup> Tevens is er sprake van een met artikel 20 van het Handvest strijdig verschil in behandeling ten opzichte van ondernemingen die de belasting overeenkomstig artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn pas bij ontvangst van de tegenprestatie dienen te betalen (heffing van belasting over de daadwerkelijk ontvangen betaling).

47. Elke beperking van de erkende rechten en vrijheden die hierboven zijn genoemd, moet evenredig zijn, ook wat de periode vóór de vaststelling van artikel 52, lid 1, van het Handvest betreft. In eerste instantie dient dan ook te worden onderzocht hoelang een inbreuk in de vorm van een voorfinanciering (invordering en afdracht van door derden verschuldigde belastingen zonder dat het geldbedrag is ontvangen van degene die uiteindelijk de belasting dient te betalen) evenredig is. Wat dat betreft, uit de Commissie terecht twijfel in verband met de tijd die verstrijkt vooraleer een insolventieprocedure in Italië wordt beëindigd.

48. Uit het evenredigheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de algemene beginselen van het Unierecht, vloeit voor overheidshandelen het vereiste voort dat een bezwarend besluit „voor het daarmee nagestreefde doel geschikt en noodzakelijk alsook aan dit doel evenredig”<sup>28</sup> is.<sup>29</sup>

49. De inning van de belasting bij de ondernemer *voordat* deze de tegenprestatie heeft ontvangen, is in elk geval niet noodzakelijk om de met de btw-richtlijn nagestreefde doelstelling te bereiken. Deze doelstelling bestaat erin dat de consument belasting dient te betalen wanneer te zijnen behoeve *onder bezwarende titel* (artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn) een levering of andere prestatie wordt verricht. Het even doeltreffende, maar eenvoudiger en minder ingrijpende middel om die doelstelling te bereiken, is dat belasting wordt geheven over de in het concrete geval daadwerkelijk ontvangen tegenprestaties.

26 Arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

27 Arrest van 14 mei 1974, Nold/Commissie (4/73, EU:C:1974:51, punt 14).

28 Zie mijn conclusie in de zaak G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, punt 98) in verband met deze formulering, die aansluit bij de rechtspraak van de Conseil constitutionnel (grondwettelijk hof, Frankrijk), te weten beslissing nr. 2015-527 QPC van 22 december 2015 (FR:CC:2015:2015.527.QPC, punten 4 en 12) en beslissing nr. 2016-536 QPC van 19 februari 2016 (FR:CC:2016:2016.536.QPC, punten 3 en 10); in die zin ook Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk), arrest nr. 317827 van 26 oktober 2011 (FR:CEASS:2011:317827.20111026); zie voorts het Bundesverfassungsgericht (federaal grondwettelijk hof, Duitsland), BVerfGE 120, 274, 318 en 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, punt 218).

29 Zie bijvoorbeeld arrest van 4 mei 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en in dezelfde zin in btw-zaken arresten van 2 september 2015, CGIL en INCA (C-309/14, EU:C:2015:523, punt 24); 26 april 2012, Commissie/Nederland (C-508/10, EU:C:2012:243, punt 75), en 26 maart 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punten 48 e.v.).

50. Het evenredigheidsbeginsel vereist voorts dat van een onderneming als „belastingontvanger voor rekening van de staat” niet meer kan worden verlangd dan haar draagkracht toelaat. Haar (financiële) draagkracht beperkt zich – bij een indirecte verbruiksbelasting – in beginsel evenwel tot datgene wat zij kon invorderen van degene die in feite uiteindelijk de belasting dient te betalen. Al wat zij niet kon invorderen, moet zij uit haar eigen vermogen financieren. De belasting over de toegevoegde waarde heeft echter niet tot doel dat belasting wordt geheven over het vermogen van de belastingplichtige.

51. In zoverre is het mijns inziens volstrekt noodzakelijk dat bij een indirecte belasting het bedrag van de verschuldigde belasting wordt gebaseerd op *wat degene die de prestatie verricht, ontvangt*. Alleen in dat geval is hij immers objectief gezien in staat zijn belastingschuld te voldoen en de (ontvangen) belasting over de toegevoegde waarde af te dragen. De heffing van belasting over de louter overeengekomen tegenprestatie (zogenoemd beginsel van de overeengekomen betaling) wijkt van dit uitgangspunt af en zou zonder de regeling van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn onevenredig zijn.

52. Ook om die reden noopt artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn tot een restrictieve uitlegging ervan. De lidstaten kunnen weliswaar in afwijking van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn de *onmiddellijke* herziening bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling uitsluiten, doch – in overeenstemming met het arrest Goldsmiths<sup>30</sup> – enkel op een *wijze die evenredig is* en die zowel rekening houdt met het feit dat de belasting over de toegevoegde waarde een verbruiksbelasting is, als het neutraliteitsbeginsel en de grondrechten van de betrokken onderneming eerbiedigt.

#### **4. Rechtvaardiging van een afwijking in de zin van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn**

##### **a) Autonome uitlegging van gronden voor herziening**

53. De vraag waar het om gaat, is dus niet of de lidstaten de mogelijkheid tot herziening bij niet-betaling geheel en al kunnen uitsluiten. Gelet op de bovenstaande overwegingen kunnen zij dat niet. Beslissend is veeleer hoelang in afwijking van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn de uitsluiting van de mogelijkheid tot herziening *gerechtvaardigd* is, of omgekeerd vanaf wanneer de belastingplichtige overeenkomstig die bepaling die mogelijkheid bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling uiterlijk moet worden geboden.

54. In casu is in dit verband met name van belang of de Italiaanse wetgever een herziening kan beletten totdat door de beëindiging van de insolventieprocedure (*onherroepelijk*) vaststaat dat de vordering oninbaar is (wat onder bepaalde omstandigheden meer dan tien jaar kan duren), dan wel of een herziening reeds mogelijk moet zijn zodra kan worden aangenomen dat *hoogstwaarschijnlijk* (binnen afzienbare tijd) geen betaling meer zal volgen.

55. Dit is een zuiver btw-rechtelijke vraag, die los van andere soorten belastingen of zelfs boekhoudkundige beoordelingen dient te worden beantwoord. De afwijkende regeling in het Italiaanse recht betreffende de winstbelasting is niet van belang, aangezien het niet raadzaam is dit recht naar analogie toe te passen op de belasting over de toegevoegde waarde. Aan zowel de belastingdienst als de belastingplichtige moet evenwel rechtszekerheid worden geboden door hen in staat te stellen te beoordelen vanaf wanneer het bedrag van de verschuldigd geworden belasting over de toegevoegde waarde uiterlijk dient te worden herzien in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn.

30 Arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

### ***b) Gelijke behandeling van alle ondernemingen***

56. Bij de uitlegging van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn moet ook rekening worden gehouden met artikel 66, onder b), en met de artikelen 194 en volgende van deze richtlijn, gelezen in samenhang met het – thans ook in artikel 20 van het Handvest neergelegde – beginsel van gelijke behandeling. Dit brengt met zich mee dat er *tijdig* een mogelijkheid tot herziening moet bestaan.

57. Op grond van artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten voor een bepaalde categorie belastingplichtigen bepalen dat de belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd wordt bij „ontvangst van de prijs” (heffing van belasting over de daadwerkelijk ontvangen betaling). Van deze mogelijkheid hebben de lidstaten op zijn minst gedeeltelijk gebruikgemaakt. Voorts dient rekening te worden gehouden met prestaties waarvoor de btw-richtlijn voorschrijft dan wel toestaat dat de belasting over de toegevoegde waarde wordt verlegd, in die zin dat de ontvanger van de prestatie wordt aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon (zie artikelen 194 e.v. van de btw-richtlijn). Ondernemingen die dergelijke handelingen verrichten – het gaat bijvoorbeeld om diensten die worden verricht ten behoeve van in het buitenland gevestigde ondernemers – hoeven geen belasting over de toegevoegde waarde voor te financieren.

58. Een onderneming die onder de regeling valt waarbij belasting wordt geheven over de overeengekomen betaling – dat wil zeggen dat de belasting verschuldigd wordt ongeacht of de betaling is ontvangen – en die daardoor gedurende een langere periode belastingen moet voorschieten, zou een duidelijk concurrentienadeel ondervinden ten opzichte van een onderneming die onder de regeling valt waarbij belasting wordt geheven over de daadwerkelijk ontvangen betaling, en die de belasting dus pas moet afdragen wanneer zij de prijs heeft ontvangen. Hetzelfde zou gelden ten opzichte van ondernemingen die enkel handelingen verrichten waarop de verleggingsregeling van toepassing is, waarbij de ontvanger van de prestatie wordt aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Dit concurrentienadeel is alleen gerechtvaardigd indien de periode van de voorfinanciering niet te lang duurt.

### ***c) Ter vergelijking: herziening bij het uitblijven van de prestatie***

59. Voor een tijdige mogelijkheid tot herziening bij het uitblijven van de tegenprestatie pleit ook de vergelijking met de mogelijkheid tot herziening van de verschuldigde belasting in het geval waarin zowel de prestatie als de tegenprestatie geheel uitblijft. In dit verband volgt uit de rechtspraak van het Hof<sup>31</sup> dat ook een belastingschuld op basis van een onjuiste factuur (artikel 203 van de btw-richtlijn) kan worden herzien, bijvoorbeeld wanneer deze factuur een prestatie onder bezwarende titel vermeldt die in werkelijkheid niet is verricht.

60. Dat degene die de onjuiste factuur heeft opgemaakt, belasting verschuldigd is, enkel omdat door het opmaken van die factuur gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat, wordt door het Hof alleen geacht verenigbaar te zijn met het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde indien – en op grond dat – het *mogelijk is deze risicoaansprakelijkheid te herzien*.<sup>32</sup> Daarvan kan degene die de factuur heeft opgemaakt, voor zover het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig is afgewend, zelfs profiteren wanneer hij te kwader trouw is.<sup>33</sup>

31 Arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punten 58 e.v.).

32 Arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punten 57 e.v.).

33 Arrest van 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punten 60 en 63), bevestigd door de arresten van 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 35), en 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punt 50).

61. Hetzelfde moet a fortiori gelden wanneer de factuur juist is, maar de verrichte prestatie niet is betaald en er ook geen gevaar voor verlies van belastinginkomsten bestaat. In dat geval kan van een dergelijk gevaar om te beginnen geen sprake zijn zolang degene die in feite uiteindelijk de belasting dient te voldoen, nog niet heeft betaald, zodat er materieel nog geen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is geworden (cf. punt 23). Daarnaast is het uitgesloten dat gevaar voor verlies van belastinginkomsten ontstaat doordat de wanbetalende afnemer ten onrechte voorbelasting aftrekt, aangezien de lidstaten van hem een herziening van de toegepaste aftrek kunnen eisen op grond van artikel 185, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn.

***d) Afwijkingen als bedoeld in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn***

62. Gepreciseerd dient dus „enkel” nog te worden wat de concrete voorwaarden zijn waaronder afwijkingen in de zin van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn toelaatbaar zijn. In het arrest Goldsmiths<sup>34</sup> heeft het Hof weliswaar een rechtvaardiging voor een afwijking verlangd, maar ter zake geen concrete richtsnoeren verstrekt.

63. Artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn staat afwijkingen van de in artikel 90, lid 1, van deze richtlijn neergelegde regel dat de maatstaf van heffing in de aldaar genoemde gevallen wordt verlaagd, enkel toe omdat aldus rekening kan worden gehouden met het feit dat onzeker is of de niet-betaling „definitief” is (zie dienaangaande punten 35 e.v.). Met deze onzekerheid bij gehele of gedeeltelijke niet-betaling kan evenwel ook rekening worden gehouden door de maatstaf van heffing achteraf te verhogen wanneer alsnog betaling plaatsvindt.

64. Indien later alsnog betaling aan de betrokken onderneming volgt – bijvoorbeeld in de loop van of na beëindiging van de insolventieprocedure – dient het bedrag van de verschuldigde belasting bij ontvangst van die betaling opnieuw dienovereenkomstig te worden verhoogd. Dit vloeit reeds voort uit artikel 73 van de btw-richtlijn, op grond waarvan de maatstaf van heffing alles omvat wat de afnemer besteedt als tegenprestatie voor de handelingen in kwestie. Hetzelfde geldt voor een daarmee corresponderende herziening van de door de afnemer toegepaste aftrek van voorbelasting op grond van artikel 185 van de btw-richtlijn.

65. Een verlaging van de maatstaf van heffing onder voorbehoud van een verhoging wanneer alsnog betaling plaatsvindt, is ten opzichte van een op de ontvanger van de belasting<sup>35</sup> rustende verplichting om jarenlang – totdat een insolventieprocedure wordt geopend of zelfs totdat deze wordt beëindigd – de belasting voor te financieren, een minder ingrijpend maar even geschikt middel om te zorgen voor een juiste belastingheffing bij de eindverbruiker.

66. In dit verband laten noch de bewoordingen noch het doel en de strekking van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn een uitlegging toe volgens welke de mogelijkheid tot herziening kan worden uitgesloten totdat mag worden aangenomen dat met een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid geen betaling meer zal plaatsvinden, dat wil zeggen totdat de insolventieprocedure wordt geopend dan wel beëindigd. Anders dan de Commissie en allicht ook het Verenigd Koninkrijk menen, kan in het kader van het btw-recht namelijk geen onderscheid worden gemaakt tussen vorderingen waarvan de niet-betaling onherroepelijk vaststaat en vorderingen waarbij dat niet het geval is.

<sup>34</sup> Arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

<sup>35</sup> Van een belastingambtenaar zou niemand verlangen dat hij de belasting die de door hem aangeslagen belastingplichtigen verschuldigd zijn, eerst uit eigen middelen voorfinanciert.

67. Reden hiervoor is dat voor de toepassing van het btw-recht een „definitieve” niet-betaling onbestaanbaar is, alleen al op grond van de bewoordingen van artikel 73 van de btw-richtlijn. Volgens deze bepaling omvat de maatstaf van heffing namelijk ook *betalingen door een derde*, zodat deze losstaat van de insolventie of van het bestaan van een schuldenaar.<sup>36</sup> Bovendien is in het kader van het btw-recht niet van belang of er sprake is van een afdwingbare vordering, zoals blijkt uit het feit dat belasting wordt geheven over fooien<sup>37</sup>, per vergissing te veel betaalde bedragen en bedragen die worden betaald ter voldoening van een ereschuld<sup>38</sup>.

68. Ook nadat een insolventieprocedure is beëindigd, hetgeen door de Commissie lijkt te worden beschouwd als een geval waarin de vordering definitief oninbaar is, valt overigens niet uit te sluiten dat een derde (bewust of bij vergissing) alsnog betaalt aan de onderneming die de prestatie heeft verricht. Alsdan ontstaat een overeenkomstige btw-schuld. Ook hieruit blijkt dat er uit btw-rechtelijk oogpunt geen definitieve zekerheid kan bestaan dat geen betaling meer zal plaatsvinden. Er bestaat altijd slechts een *bepaalde mate van waarschijnlijkheid*, die met name toeneemt naargelang de niet-betaling langer duurt.

69. Uit het oogpunt van de grondrechten van de betrokken onderneming, het evenredigheidsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel is een *zich over meerdere jaren uitstrekkende* voorfinanciering van de belasting over de toegevoegde waarde mijns inziens niet aanvaardbaar. Beslissend kan alleen zijn of een vordering gedurende langere tijd niet kan worden geïnd. Daarbij kan van oninbaarheid ook reeds sprake zijn in geval van een ernstige en definitieve weigering van de schuldenaar om te betalen. Wanneer deze bijvoorbeeld het bestaan van de vordering zelf of het bedrag ervan uitdrukkelijk betwist, is er al een toegenomen mate van waarschijnlijkheid dat de vordering gedurende langere tijd niet of niet ten volle kan worden geïnd.

70. Daartegenover staat dat bij de heffing van een indirecte belasting de staat aangewezen is op de „invordering” van de belasting – in casu de belasting over de toegevoegde waarde – door de ondernemer. Deze is tot op zekere hoogte in staat om het betalingsrisico te beïnvloeden door de keuze van zijn medecontractant en het bedingen van een voorschot. Voorts kan de belastingschuld van de onderneming jegens de staat niet afhangen van de (subjectief te beoordelen) vraag of de betwisting door de schuldenaar gegrond is, maar enkel van *objectieve criteria*. Daarvoor komen uiteindelijk evenwel alweer slechts maatregelen in aanmerking die de belastingplichtige zelf in de hand heeft en die redelijkerwijs van hem kunnen worden verlangd.

71. Welke maatregelen redelijkerwijs in een bepaalde lidstaat van een onderneming kunnen worden verlangd vooraleer deze het bedrag van de door haar verschuldigde belasting wegens het uitblijven van de tegenprestatie kan herzien, hangt af van de omstandigheden in de betrokken lidstaat, en kan door het Hof niet van tevoren in abstracto worden vastgesteld. Veeleer moet de verwijzende rechter de afwijking van de fundamentele verplichting tot herziening waarin het nationale recht voorziet, van geval tot geval beoordelen in het kader van een afweging van alle omstandigheden, en die afwijking toepassen in overeenstemming met de richtlijn. Het Hof kan de verwijzende rechter daarvoor evenwel aanwijzingen geven.

72. Zo is het evenredig dat de betrokken lidstaat verlangt dat bepaalde bewijzen worden aangedragen waaruit blijkt dat betaling waarschijnlijk gedurende langere tijd zal uitblijven. Een dergelijk bewijs is het feit dat een insolventieprocedure is geopend. Van een voor de toepassing van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn in aanmerking te nemen wanbetaling kan evenwel ook reeds veel vroeger sprake zijn, bijvoorbeeld wanneer de schuldenaar de vordering betwist in het kader van een gerechtelijke

<sup>36</sup> Zo is het reeds gebeurd dat een bank de vorderingen voldeed van handwerkers van wie de opdrachtgever insolvent was geworden, om te vermijden dat haar imago verdere schade zou oplopen. Zie het geval dat aan de orde was in de zaak die heeft geleid tot het arrest van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) van 19 oktober 2001 – V R 75/98, UR 2002, 217.

<sup>37</sup> Arrest van 29 maart 2001, Commissie/Frankrijk (C-404/99, EU:C:2001:192, punten 40 e.v.).

<sup>38</sup> Arrest van 17 september 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punten 21 e.v.).

handhavingsprocedure. Evenredig zou het ook zijn dat met betrekking tot de niet-betaling een redelijke termijn wordt vastgesteld (bijvoorbeeld zes maanden vanaf de uitreiking van de factuur), bij het verstrijken waarvan kan worden aangenomen dat sprake is van niet-betaling in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn.

73. Of van de belastingplichtige kan worden verlangd dat hij een gerechtelijke handhavingsprocedure instelt, hangt met name af van de daaruit voortvloeiende kosten. Een verplichting om ten behoeve van de staat mogelijkwerijs waardeloze vorderingen in rechte te innen, die *aanzienlijke kosten* met zich meebrengt, is principieel noch met het neutraliteitsbeginsel noch met het evenredigheidsbeginsel verenigbaar. Zoals de Commissie als haar mening te kennen geeft, gaat het daarbij vooral (maar niet uitsluitend) om vorderingen waarmee een gering bedrag is gemoeid. In dat geval is de eventuele cessie van de vordering in kwestie aan de staat bij wijze van inbetalinggeving waarschijnlijk het meest evenredige middel.

74. Dat een vereenvoudigde en goedkope, door de overheid vastgestelde handhavingsprocedure in de vorm van een betalingsbevelprocedure moet worden gevolgd vooraleer de maatstaf van heffing wordt herzien, lijkt evenwel in het algemeen evenredig te zijn, althans in beginsel voor zover geen aanwijzingen bestaan dat deze procedure hoe dan ook vergeefs of oneconomisch zal zijn. Het vereiste van een beëindigde insolventieprocedure is echter in elk geval onevenredig, aangezien een dergelijke procedure lang duurt en de belastingplichtige daarop weinig of geen invloed kan uitoefenen.

## B. Slotsom

75. De slotsom luidt dat artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn de lidstaten toestaat rekening te houden met de bijzondere onzekerheid bij niet-betaling, in die zin dat pas onder bepaalde omstandigheden – zoals het verstrijken van een termijn of het feit dat de belastingplichtige vergeefs bepaalde maatregelen heeft getroffen – met voldoende zekerheid kan worden aangenomen dat betaling gedurende langere tijd zal uitblijven. De herziening van de maatstaf van heffing kan evenwel niet volledig worden uitgesloten.

76. Bovendien staan de grondrechten van de belastingplichtige, het evenredigheidsbeginsel, de aard van de belasting over de toegevoegde waarde en met name het neutraliteitsbeginsel eraan in de weg dat de mogelijkheid om de maatstaf van heffing te herzien aldus wordt beperkt dat zij afhankelijk wordt gemaakt van gebeurtenissen die de betrokken belastingplichtige niet autonoom kan beïnvloeden, zoals de beëindiging of opening van een insolventieprocedure.

## VI. Conclusie

77. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de twee prejudiciële vragen van de Commissione tributaria provinciale di Siracusa te beantwoorden als volgt:

„Artikel 11, C, lid 1, tweede volzin, van de Zesde richtlijn (77/388) laat niet toe dat de mogelijkheid om de maatstaf van heffing te herzien op onevenredige wijze wordt beperkt. Het staat de lidstaten evenwel toe met de bijzondere onzekerheid bij niet-betaling rekening te houden door de betrokken belastingplichtige bepaalde maatregelen op te leggen die redelijkerwijs van hem kunnen worden verlangd. Het vereiste dat de insolventieprocedure tegen de afnemer is beëindigd, vormt echter een onevenredige beperking.”