



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

23 november 2017*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Maatstaf van heffing – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikel 11, C, lid 1, tweede alinea – Beperking van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling door de medecontractant – Speelruimte van de lidstaten bij de omzetting – Evenredigheid van de periode van voorfinanciering door de ondernemer”

In zaak C-246/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Commissione tributaria provinciale di Siracusa (belastingrechter in eerste aanleg Syracuse, Italië) bij beslissing van 7 maart 2016, ingekomen bij het Hof op 28 april 2016, in de procedure

Enzo Di Maura

tegen

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev, S. Rodin en E. Regan, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. Kraehling en G. Brown als gemachtigden, bijgestaan door E. Mitrophanous, barrister,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Tomat en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

* Procestaal: Italiaans.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 juni 2017,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn 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 (77/388/EEG) (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), alsook van de beginselen van evenredigheid, doeltreffendheid van het Unierecht en neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Enzo Di Maura en de Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (belastingdienst – provinciale directie van Syracuse, Italië) (hierna: „belastingdienst”) over een naheffingsaanslag voor het belastingjaar 2004 met betrekking tot de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn regelt de verlaging van de maatstaf van heffing en bepaalt:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijk[e] niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

In geval van gehele of gedeeltelijk[e] niet-betaling kunnen de lidstaten evenwel van deze regel afwijken.”

Italiaans recht

- 4 Artikel 26 („Wijziging van de belastbare grondslag of van de belasting”) van het decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (decreet nr. 633 van de president van de Republiek tot instelling en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde) van 26 oktober 1972 (GURI nr. 292 van 11 november 1972), in de versie die van kracht was ten tijde van de feiten van het hoofdgeding (hierna: „presidentieel decreet”), bepaalt in lid 2:

„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 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 verkrijger of de opdrachtgever die de handeling reeds overeenkomstig laatstgenoemd artikel 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.”

- 5 De verwijzende rechter merkt op dat volgens de vaste uitlegging van deze bepaling door de belastingdienst en door de Italiaanse rechterlijke instanties de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling alleen wordt verlaagd indien de belastingplichtige het bewijs levert dat tevergeefs insolventieprocedures zijn ingesteld, wat pas mogelijk is wanneer de termijn voor de indiening van opmerkingen over een eventuele uitdelingslijst is verstreken, of anders 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.

Hoofding en prejudiciële vragen

- 6 Aangezien een van zijn klanten insolvent was verklaard en op dat tijdstip een factuur van 35 000 EUR nog niet had voldaan, heeft Di Maura zijn maatstaf van btw-heffing dienovereenkomstig verlaagd, waartoe hij zich gerechtigd achtte op grond van de reeds aangehaalde bepalingen van het presidentiële decreet.
- 7 De belastingdienst heeft deze herziening niet goedgekeurd, op grond dat daartoe pas kan worden overgegaan nadat tevergeefs een insolventieprocedure of een individuele executieprocedure is gevoerd – dat wil zeggen zodra met zekerheid is komen vast te staan dat de schuldvordering niet zal worden voldaan – en niet reeds na een eenvoudig declaratoir faillissementsvonnis zoals dat waarvan Di Maura's schuldenaar het voorwerp heeft uitgemaakt.
- 8 Di Maura, die de zaak aanhangig heeft gemaakt bij de Commissione tributaria provinciale di Siracusa (belastingrechter in eerste aanleg Syracuse, Italië), heeft daarentegen betoogd dat de verlaging van de maatstaf van heffing wegens niet-betaling van de tegenprestatie moet kunnen plaatsvinden vanaf de faillietverklaring van de schuldenaar.
- 9 Deze rechter twijfelt of de reeds aangehaalde bepaling van het presidentiële decreet verenigbaar is met de beginselen van evenredigheid, doeltreffendheid van het Unierecht en neutraliteit van de btw, met name gelet op de gemiddelde duur van insolventieprocedures in Italië, die volgens hem niet zelden meer dan tien jaar bedraagt. Hij is tevens van oordeel dat het Italiaanse recht het recht op verlaging van de belastbare grondslag onderwerpt aan een buitensporige beperking, aangezien de Zesde richtlijn voor dit soort verlaging enkel als voorwaarde stelt dat sprake is van niet-betaling, en niet dat insolventieprocedures of executiemaatregelen geen resultaten hebben opgeleverd.
- 10 Derhalve heeft de Commissione tributaria provinciale di Siracusa (belastingrechter in eerste aanleg Syracuse, Italië) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is het – in het licht van artikel 11, C, lid 1, en artikel 20, lid 1, onder b), tweede volzin, van [de Zesde richtlijn], 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 [het presidentiële decreet] – 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 11 Met zijn vragen, die gezamenlijk dienen te worden beantwoord, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 11, C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat voor de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van gehele of gedeeltelijk niet-betaling als voorwaarde mag stellen dat tevergeefs een insolventieprocedure is ingesteld, wanneer een dergelijke procedure meer dan tien jaar kan duren.
- 12 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn, met het oog op de harmonisatie van de maatstaf van heffing, bepaalt dat deze maatstaf in het binnenland in beginsel bestaat uit alles wat de leverancier of de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen vanwege de koper, de ontvanger of een derde.
- 13 Deze bepaling is de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de maatstaf van heffing wordt gevormd door de werkelijk ontvangen tegenprestatie, en met als logisch gevolg dat de belastingdienst uit hoofde van de btw geen bedrag kan ontvangen dat hoger is dan wat de belastingplichtige zelf aan btw heeft geïnd (arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15).
- 14 Krachtens artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn – dat van toepassing is in geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling, en in geval van prijsvermindering nadat de transactie heeft plaatsgevonden – moeten de lidstaten overeenkomstig dat beginsel de maatstaf van heffing en dus het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag verlagen telkens wanneer de belastingplichtige na de sluiting van een transactie de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt (zie in die zin arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punt 16).
- 15 Op grond van artikel 11, C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten van de in het vorige punt vermelde regel afwijken in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling.
- 16 Indien de koopprijs niet of slechts voor een deel wordt betaald zonder dat de overeenkomst is ontbonden of nietig is verklaard, blijft de koper de overeengekomen prijs namelijk verschuldigd en behoudt de verkoper – hoewel hij niet langer de eigenaar van het goed is – in beginsel zijn schuldvordering, die hij voor de rechter geldend kan maken. Aangezien evenwel niet kan worden uitgesloten dat een dergelijke schuldvordering de facto definitief oninbaar wordt, heeft de Uniewetgever het aan elke lidstaat willen overlaten om te bepalen of de niet-betaling van de koopprijs – die op zich, anders dan de ontbinding of de nietigverklaring van de overeenkomst, de partijen niet terugplaatst in hun oorspronkelijke toestand – onder de door hem vastgestelde voorwaarden recht geeft op een overeenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing, dan wel of een dergelijke verlaging in deze situatie niet is toegestaan (arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 25).

- 17 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, berust die afwijkingsmogelijkheid – die strikt beperkt is tot het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling – evenwel op de overweging dat niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en wegens de juridische situatie in de betrokken lidstaat mogelijkwerwijs moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig is (arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).
- 18 Bijgevolg moet het gebruik van een dergelijke afwijkingsmogelijkheid gerechtvaardigd zijn, willen de door de lidstaten ter uitvoering daarvan getroffen maatregelen niet ingaan tegen het doel van fiscale harmonisatie dat met de Zesde richtlijn wordt nagestreefd (arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).
- 19 Naar analogie volgt uit punt 23 van het arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), stellig dat wanneer de betrokken lidstaat heeft willen gebruikmaken van de afwijkingsmogelijkheid waarin artikel 11, C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn voorziet, de belastingplichtigen zich niet op grond van artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van dezelfde richtlijn kunnen beroepen op een recht op verlaging van hun maatstaf van btw-heffing in geval van niet-betaling van de prijs.
- 20 Daartegenover staat evenwel dat – zoals de advocaat-generaal in de punten 32 tot en met 44 van haar conclusie heeft opgemerkt – deze motivering, anders dan de Italiaanse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk betogen, niet aldus kan worden opgevat dat zij de in de punten 17 en 18 van dit arrest aangehaalde rechtspraak op losse schroeven zet, in die zin dat de lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw gewoonweg zouden kunnen uitsluiten.
- 21 In dit verband is het vaste rechtspraak van het Hof dat uitzonderingen restrictief moeten worden uitgelegd (zie in die zin arresten van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland, C-287/00, EU:C:2002:388, punt 47; 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punt 16, en 21 maart 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punt 23). Uit de bewoordingen zelf van artikel 11, C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn vloeit voort dat de lidstaten weliswaar over de mogelijkheid beschikken om af te wijken van de herziening van de maatstaf van heffing waarin de eerste alinea voorziet, maar van de Uniewetgever niet de bevoegdheid hebben gekregen om die herziening gewoonweg uit te sluiten.
- 22 Deze vaststelling wordt bevestigd door een teleologische uitlegging van artikel 11, C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Hoewel het dienstig is dat de lidstaten het hoofd kunnen bieden aan de in punt 16 van dit arrest in herinnering gebrachte onzekerheid met betrekking tot het definitieve karakter van de niet-betaling van een factuur, kan de bovengenoemde afwijkingsmogelijkheid namelijk niet los van deze onzekerheid worden benut en kan zij met name geen betrekking hebben op de vraag of een verlaging van de maatstaf van heffing achterwege kan blijven in geval van niet-betaling.
- 23 Indien zou worden aanvaard dat de lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw geheel en al kunnen uitsluiten, zou dit overigens indruisen tegen het beginsel van de neutraliteit van de btw, waaruit met name voortvloeit dat de ondernemer – als belastingontvanger voor rekening van de staat – volledig moet worden ontlast van de btw die hij verschuldigd is of betaald heeft in het kader van zijn economische activiteiten die zelf aan deze belasting onderworpen zijn (zie in die zin arresten van 13 maart 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25, en 13 maart 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41).
- 24 Vervolgens dient ter beantwoording van de prejudiciële vragen te worden onderzocht in hoeverre een regeling inzake de verlaging van de maatstaf van heffing zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, gerechtvaardigd is.

- 25 Overeenkomstig het evenredigheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de algemene beginselen van het Unierecht, moeten de ter omzetting van de Zesde richtlijn gebruikte middelen geschikt zijn om de met deze richtlijn nagestreefde doelstellingen te verwezenlijken en mogen zij niet verder gaan dan nodig is om die doelstellingen te bereiken (zie naar analogie arrest van 26 april 2012, Commissie/Nederland, C-508/10, EU:C:2012:243, punt 75).
- 26 Zoals in punt 22 van het onderhavige arrest is opgemerkt, heeft de afwijking van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing waarin artikel 11, C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn voorziet, tot doel dat rekening wordt gehouden met de onzekerheid over de vraag of de betaling van een factuur definitief achterwege blijft.
- 27 Met deze onzekerheid wordt uiteraard rekening gehouden wanneer de belastingplichtige zijn recht op verlaging van de maatstaf van heffing wordt ontzegd zolang de schuldvordering niet definitief oninbaar is, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling in wezen bepaalt. Vastgesteld dient evenwel te worden dat dezelfde doelstelling ook zou kunnen worden nagestreefd door de verlaging toe te staan indien de belastingplichtige aantoont dat het redelijk waarschijnlijk is dat de schuld niet zal worden voldaan, waarbij de maatstaf van heffing wordt verhoogd wanneer alsnog betaling plaatsvindt. Alsdan staat het aan de nationale autoriteiten om met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel en onder rechterlijk toezicht de – door de belastingplichtige in het licht van de bijzonderheden van het toepasselijke nationale recht te leveren – bewijzen te beoordelen waaruit blijkt dat betaling waarschijnlijk gedurende langere tijd zal uitblijven. Deze werkwijze zou even doeltreffend zijn om de nagestreefde doelstelling te bereiken, maar zou minder bezwaarlijk zijn voor de belastingplichtige die de btw voorfinanciert door deze belasting voor rekening van de staat te innen, zoals in punt 23 van dit arrest in herinnering is gebracht.
- 28 De vaststelling in het vorige punt geldt a fortiori in de context van een nationale wettelijke regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan in de praktijk pas na een tiental jaren zekerheid kan worden gekregen over de vraag of de schuldvordering definitief oninbaar is. Een dergelijke termijn kan hoe dan ook tot gevolg hebben dat de aan die wettelijke regeling onderworpen ondernemers die worden geconfronteerd met de niet-betaling van een factuur, ten opzichte van hun concurrenten uit andere lidstaten een liquiditeitsnadeel lijden dat onmiskenbaar zou kunnen ingaan tegen het met de Zesde richtlijn nagestreefde doel van fiscale harmonisatie.
- 29 Op de prejudiciële vragen dient dan ook te worden geantwoord dat artikel 11, C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat voor de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw niet als voorwaarde mag stellen dat tevergeefs een insolventieprocedure is ingesteld, wanneer een dergelijke procedure meer dan tien jaar kan duren.

Kosten

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

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 11, C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn 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 (77/388/EEG) moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat voor de verlaging van de maatstaf

van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde niet als voorwaarde mag stellen dat tevergeefs een insolventieprocedure is ingesteld, wanneer een dergelijke procedure meer dan tien jaar kan duren.

ondertekeningen