



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

6 december 2018*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Maatstaf van heffing –
Verlaging – Beginsel van fiscale neutraliteit”

In zaak C-672/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] bij beslissing van 16 november 2017, ingekomen bij het Hof op 28 november 2017, in de procedure

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

tegen

Autoridade Tributária e Aduaneira,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), president van de Eerste kamer, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, A. Arabadjiev en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA, vertegenwoordigd door A. G. Schwalbach, advogado,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, M. Figueiredo en R. Campos Laires als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Caeiros en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

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

* Procestaal: Portugees.

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van het beginsel van fiscale neutraliteit en van artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (hierna: „Tratave”) en Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens, Portugal) over de weigering van deze dienst om een herziening toe te staan van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) dat is voldaan voor onbetaalde schuldvorderingen die oninbaar worden beschouwd als gevolg van de insolventie van de schuldenaren.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 Artikel 73 van de btw-richtlijn luidt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”
- 4 Artikel 90 van deze richtlijn luidt:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk 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.”
- 5 Artikel 184 van deze richtlijn preciseert dat „[d]e oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen”.
- 6 Artikel 185 van diezelfde richtlijn bepaalt:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal [...].

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.”
- 7 Ingevolge artikel 219 van de btw-richtlijn geldt „[i]eder document of bericht dat wijzigingen aanbrengt in en specifiek en ondubbelzinnig verwijst naar de oorspronkelijke factuur, [...] als factuur”.

8 Artikel 273 van deze richtlijn luidt:

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

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

Portugees recht

9 Artikel 78, lid 7, onder b), van de Código do IVA (btw-wetboek) bepaalt:

„De belastingplichtigen hebben [...] recht op aftrek van de btw voor schuldvorderingen die oninbaar worden beschouwd:

[...]

b) in het kader van een insolventieprocedure, wanneer de schuldenaar insolvent is verklaard.”

10 Artikel 78, lid 11, van dit wetboek bepaalt:

„In het in lid 7 en lid 8, onder d), bedoelde geval wordt aan de btw-plichtige afnemer van het goed of ontvanger van de dienst meegedeeld dat de belasting geheel of gedeeltelijk is geannuleerd, met het oog op herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek.”

11 Artikel 98, lid 2, van het btw-wetboek bepaalt:

„Onverminderd bijzondere bepalingen kan het recht op aftrek of teruggaaf van de te veel betaalde belasting slechts worden uitgeoefend binnen een termijn van vier jaar nadat het recht op aftrek is ontstaan respectievelijk nadat de te veel betaalde belasting is voldaan.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 De vennootschap Tratave, gevestigd te Serzedelo (Portugal), exploiteert en beheert openbare gemeentelijke diensten voor afwatering, zuivering en verwijdering van afvalwater in het kader van het geïntegreerde afvalwerkingssysteem van Vale do Ave (Portugal).

13 Tratave is btw-plichtig. In haar periodieke aangifte voor juli 2010 heeft zij de maatstaf van heffing verlaagd en een correctie toegepast van de btw-bedragen die voorheen waren voldaan en doorgerekend aan acht van haar klanten, afnemers van haar diensten, die bij in kracht van gewijsde getreden vonnissen insolvent waren verklaard.

14 Als gevolg van deze correctie is de btw met een bedrag van 59 017,35 EUR verlaagd in het voordeel van Tratave.

15 Naar aanleiding van deze aangifte is bij Tratave een belastingcontrole uitgevoerd en na afloop daarvan heeft de belasting- en douanedienst Tratave gemeld dat deze correctie onrechtmatig was op grond dat de certificaten waaruit blijkt dat het insolventievonnissen in kracht van gewijsde is getreden, niet waren

overgelegd en de onderneming evenmin had voldaan aan het in artikel 78, lid 11, van het btw-wetboek gestelde vereiste dat aan de insolvente schuldenaren vooraf het voornemen om de btw te annuleren wordt meegedeeld opdat zij de reeds toegepaste btw-aftrek herzien.

- 16 Bijgevolg heeft deze dienst op 2 september 2014 voor het tijdvak juli 2010 een naheffingsaanslag in de btw ten bedrage van 59 017,35 EUR, vermeerderd met vergoedende rente van 9 216,41 EUR, aan Tratave betekend.
- 17 Op 28 oktober 2014 heeft Tratave deze bedragen betaald.
- 18 In januari en februari 2015 heeft Tratave aan de betrokken schuldenaren haar voornemen om de btw voor de onbetaalde schuldvorderingen te annuleren meegedeeld.
- 19 Op 27 februari 2015 heeft deze vennootschap bezwaar tegen de naheffingsaanslag van 2 september 2014 gemaakt. Dit bezwaar is afgewezen.
- 20 Op 25 juni 2015 heeft Tratave tegen de afwijzing van haar bezwaar administratief beroep ingesteld en ook dit beroep is op 5 augustus 2016 verworpen.
- 21 Op 6 januari 2017 heeft Tratave zich tot de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal] gewend, met het verzoek de naheffingsaanslag van 2 september 2014 en de beslissing tot verwerping van haar administratief beroep nietig te verklaren.
- 22 Dit scheidsgerecht heeft geoordeeld dat er geen wettelijke basis bestaat voor het vereiste dat de btw-plichtige in het bezit is van een certificaat waaruit blijkt dat het insolventievonnis in kracht van gewijsde is getreden, maar dat Tratave had moeten voldoen aan het vereiste dat aan de insolvente schuldenaren vooraf het voornemen om de btw voor onbetaalde schuldvorderingen te annuleren wordt meegedeeld.
- 23 Bovendien heeft dit scheidsgerecht vastgesteld dat voor deze herziening in elk geval een verjaringstermijn van vier jaar gold.
- 24 Het vraagt zich evenwel af of deze naar nationaal recht geldende herzieningsregels in overeenstemming zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit en met de btw-richtlijn.
- 25 Tegen deze achtergrond heeft de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
 - „1) Verzetten het neutraliteitsbeginsel en artikel 90 van [de btw-richtlijn] zich tegen een nationale wettelijke regeling als die vervat in artikel 78, lid 11, van [het btw-wetboek], wanneer deze regeling aldus wordt uitgelegd dat regularisatie van de belasting in geval van niet-betaling niet mogelijk is voordat de annulering van de belasting aan de btw-plichtige afnemer van het goed of de btw-plichtige dienstontvanger is meegedeeld met het oog op herziening van de oorspronkelijk toegepaste aftrek?
 - 2) Indien op deze vraag bevestigend wordt geantwoord, verzetten het neutraliteitsbeginsel en artikel 90 van [de btw-richtlijn] zich dan tegen een nationale wettelijke regeling als die vervat in artikel 78, lid 11, van [het btw-wetboek], wanneer deze regeling aldus wordt uitgelegd dat regularisatie van de belasting in geval van niet-betaling niet mogelijk is wanneer annulering van de belasting niet binnen de in artikel 98, lid 2, van [het btw-wetboek] gestelde termijn voor btw-aftrek is meegedeeld aan de btw-plichtige afnemer van het goed of de btw-plichtige dienstontvanger?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

- 26 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het neutraliteitsbeginsel en artikel 90 van de btw-richtlijn zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke een belastingplichtige de maatstaf van heffing voor de btw in geval van niet-betaling niet kan verlagen zolang hij niet vooraf zijn voornemen om de btw geheel of gedeeltelijk te annuleren heeft meegedeeld aan de afnemer van het goed of de ontvanger van de dienst, indien deze een belastingplichtige is, met het oog op herziening van de aftrek van het btw-bedrag die laatstbedoelde belastingplichtige heeft kunnen toepassen.
- 27 Vooraf zij vastgesteld dat het weliswaar niet uitgesloten is dat de door Tratave in juli 2010 doorgevoerde verlaging van de maatstaf van heffing betrekking heeft op btw-bedragen die verschuldigd waren voor de inwerkingtreding van de btw-richtlijn op 1 januari 2007, maar sowieso hoeft niet te worden geantwoord op de vraag welke Unierechtelijke tekst van toepassing is, aangezien de voor de onderhavige zaak relevante bepalingen van de btw-richtlijn identiek zijn aan die 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 (PB 1977, L 145, blz. 1), die aan de btw-richtlijn voorafging.
- 28 Volgens artikel 73 van de btw-richtlijn omvat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden.
- 29 Artikel 90, lid 1, van deze richtlijn, dat betrekking heeft op de annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling of prijsvermindering nadat de handeling is verricht, verplicht de lidstaten ertoe om de maatstaf van heffing en dus het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag te verlagen telkens wanneer de belastingplichtige na de sluiting van een transactie de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Deze bepaling is de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en dat tot gevolg heeft dat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (arresten van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punten 26 en 27; 15 mei 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 22, en 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punt 32).
- 30 Artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn staat de lidstaten evenwel toe, van bovengenoemde regel af te wijken in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de overeengekomen prijs (arresten van 15 mei 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 23, en 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, punt 27).
- 31 Bovendien kunnen de lidstaten krachtens artikel 273 van de btw-richtlijn de verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze mogelijkheid met name niet wordt benut voor het opleggen van extra verplichtingen inzake facturering naast die welke zijn vastgesteld in hoofdstuk 3 van deze richtlijn (arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 36).
- 32 Aangezien artikel 90, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn, buiten de door deze bepalingen gestelde beperkingen, noch de voorwaarden noch de verplichtingen preciseren waarin de lidstaten kunnen voorzien, moet worden vastgesteld dat deze bepalingen aan de lidstaten een beoordelingsmarge verlenen betreffende met name de formaliteiten die de belastingplichtigen jegens de belastingdienst

dienen te vervullen om een verlaging van de maatstaf van heffing door te voeren (arresten van 26 januari 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 23; 15 mei 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 37, en 12 oktober 2017, *Lombard Inगतlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, punt 42).

- 33 Uit de rechtspraak blijkt evenwel dat maatregelen ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking in beginsel slechts van de regels inzake de maatstaf van heffing mogen afwijken, voor zover dit strikt noodzakelijk is om dat specifieke doel te bereiken. Zij dienen namelijk zo min mogelijk afbreuk te doen aan de doeleinden en beginselen van de btw-richtlijn en mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij de neutraliteit van de btw zouden aantasten (arresten van 26 januari 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 28; 15 mei 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 38, en 12 oktober 2017, *Lombard Inगतlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, punt 43).
- 34 Het is bijgevolg van belang dat de formaliteiten waaraan de belastingplichtigen moeten voldoen om ten aanzien van de belastingdienst het recht op verlaging van de maatstaf van heffing voor de btw te kunnen uitoefenen, beperkt zijn tot die welke de mogelijkheid bieden aan te tonen dat de tegenprestatie of een deel ervan na de sluiting van de transactie definitief niet zal worden ontvangen. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of de door de betrokken lidstaat opgelegde formaliteiten aan deze voorwaarde voldoen (arresten van 15 mei 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 39, en 12 oktober 2017, *Lombard Inगतlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, punt 44).
- 35 In casu valt een voorwaarde als die in het hoofdgeding, waarbij de dienovereenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing door een belastingplichtige, in geval van niet-betaling, ervan afhankelijk is dat hij aan zijn schuldenaar, indien deze een belastingplichtige is, vooraf zijn voornemen om de btw geheel of gedeeltelijk te annuleren mededeelt, zowel onder artikel 90, lid 1, als onder artikel 273 van de btw-richtlijn (zie naar analogie arrest van 26 januari 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, punten 24 en 25).
- 36 Aangaande de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel zij vastgesteld dat deze voorwaarde, die het mogelijk maakt de schuldenaar te melden dat hij het bedrag aan eventueel afgetrokken voorbelasting moet herzien, ertoe kan bijdragen zowel de juiste heffing van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen als het risico van verlies van belastinginkomsten weg te nemen (zie naar analogie arrest van 26 januari 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, punten 32 en 33).
- 37 In dat opzicht kan de verplichting voor de insolvente schuldenaar om opgave te doen van zijn onbetaalde schulden en zijn schuldeisers, waarop Tratave zich beroept om te stellen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarde nutteloos is en dus om schending van het neutraliteitsbeginsel aan te voeren, als formaliteit niet voldoende waarborgen dat deze doelstellingen worden nageleefd, al was het maar omdat deze opgaveplicht uitsluitend van het initiatief van de schuldenaar afhangt.
- 38 Bovendien moet, zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing, het feit dat de belastingplichtige leverancier of dienstverrichter vóór de verlaging van de maatstaf van heffing voor de btw de insolvente schuldenaar moet informeren, de lidstaat in staat stellen tijdig te handelen in het kader van een insolventieprocedure teneinde de eventueel door deze schuldenaar afgetrokken voorbelasting te recupereren.

- 39 Aangezien de belastingplichtige leverancier of dienstverrichter, door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarde na te leven, het aan de belastingdienst voor onbetaalde schuldvorderingen afgedragen btw-overschot volledig kan recupereren, doet deze voorwaarde bovendien in principe geen afbreuk aan de neutraliteit van de btw (zie naar analogie arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 37).
- 40 Ten slotte stelt de Portugese regering dat voor deze mededeling geen bijzondere vormvereisten gelden, zodat zij met elk adequaat middel kan geschieden. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt ook dat deze mededeling „zeer gemakkelijk te doen is” en „weinig tijd in beslag neemt”.
- 41 Bijgevolg blijkt deze voorwaarde geen buitensporige verplichting voor de belastingplichtige leverancier of dienstverrichter op te leveren (zie naar analogie arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 34), hetgeen de verwijzende rechter evenwel dient na te gaan.
- 42 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat het neutraliteitsbeginsel alsmede de artikelen 90 en 273 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke een belastingplichtige de maatstaf van heffing voor de btw in geval van niet-betaling niet kan verlagen zolang hij niet vooraf zijn voornemen om de btw geheel of gedeeltelijk te annuleren heeft meegedeeld aan de afnemer van het goed of de ontvanger van de dienst, indien deze een belastingplichtige is, met het oog op herziening van de aftrek van het btw-bedrag die laatstbedoelde belastingplichtige heeft kunnen toepassen.

Tweede vraag

- 43 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het beginsel van fiscale neutraliteit en artikel 90 van de btw-richtlijn zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke als voorwaarde voor de verlaging van de maatstaf van heffing voor de btw, in geval van niet-betaling, geldt dat de annulering van de btw wordt meegedeeld aan de afnemer van het goed of de ontvanger van de dienst, indien hij een belastingplichtige is, binnen een verjaringstermijn van vier jaar.
- 44 Aangezien de tweede vraag slechts is gesteld voor het geval op de eerste vraag bevestigend wordt geantwoord, hoeft evenwel op de tweede vraag niet te worden geantwoord.

Kosten

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

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Het neutraliteitsbeginsel alsmede de artikelen 90 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke een belastingplichtige de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw) in geval van niet-betaling niet kan verlagen zolang hij niet vooraf zijn voornemen om de btw geheel of gedeeltelijk te annuleren heeft meegedeeld aan de afnemer van het goed of de ontvanger van de dienst, indien deze een belastingplichtige is, met het oog op herziening van de aftrek van het btw-bedrag die laatstbedoelde belastingplichtige heeft kunnen toepassen.

ondertekeningen