



Datum van  
inontvangstneming

:

03/04/2019

**Zaak C-146/19**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

21 februari 2019

**Verwijzende rechter:**

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovenië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

30 januari 2019

**Verzoekende partij:**

SCT, d.d., in faillissement

**Verwerende partij:**

Republiek Slovenië

---

**VRHOVNO SODIŠČE  
REPUBLIKE SLOVENIJE**

**Aan de griffie van**

**het Hof van Justitie van de Europese Unie**

**[OMISSIS] VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING**

Voor de Vrhovno Sodišče Republike Slovenije (hoogste rechterlijke instantie van de Republiek Slovenië) is een beroep in cassatie in een bestuursrechtelijke zaak aanhangig dat is ingesteld door de vennootschap naar Sloveens recht SCT, d.d., Ljubljana, Slovenië - in faillissement, [OMISSIS], verzoekende partij, vertegenwoordigd door [OMISSIS], tegen de Republiek Slovenië, verwerende partij, vertegenwoordigd door de Ministrstvo za finance (ministerie van Financiën), Ljubljana, over de belasting over de toegevoegde waarde.

De Vrhovno Sodišče Republike Slovenije, samengesteld als volgt [OMISSIS], heeft bij beschikking van 30 januari 2019 de behandeling van het beroep in cassatie geschorst en het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 VWEU een verzoek om een prejudiciële beslissing voorgelegd vanwege de gerezen vragen over het recht van de Europese Unie. **[Or. 1]**

**Voorwerp van het geding en feiten**

- 1 In deze zaak heeft de belastingautoriteit in eerste aanleg de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die verzoekster verschuldigd is voor het belastingtijdvak van april 2014 berekend op een bedrag van 272 431,70 EUR, dat overeenstemt met een tarief van 20 % over een maatstaf van heffing van 1 362 158,48 EUR, en van 39,36 EUR uit hoofde van de toepassing van een tarief van 8,5 % over een maatstaf van heffing van 463,30 EUR (punt I van het besluit). Uit hoofde van de belasting die nadien is berekend op een bedrag van 272 471,06 EUR na berekening van de btw voor het tijdvak april 2014 is jegens verzoekster het teveel van de btw dat was ingehouden na de berekening van de btw voor het tijdvak april 2014 verlaagd met een bedrag van 272 471,00 EUR. Het teveel na de berekening van de btw voor het tijdvak april 2014, ten belope van 46 083,00 EUR, is op 26 juni 2014 op de rekening van verzoekster gestort (punt II van het besluit).
- 2 Uit de motivering van het besluit van de belastingautoriteit volgt dat zij jegens verzoekster de berekening van de btw voor het belastingtijdvak april 2014 heeft gecontroleerd. Daarbij heeft de belastingautoriteit op basis van de overgelegde documentatie vastgesteld dat verzoekster in het btw-register de in de aangifte opgenomen btw heeft gecorrigeerd voor een bedrag van 272 471,00 EUR. Verzoekster heeft de belastingautoriteit uitgelegd dat de correctie van de btw betrekking had op vorderingen op de vennootschappen A, een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, in faillissement, en B, een vennootschap op aandelen,

in faillissement, die tot aan de beëindiging van de faillissementsprocedure op 12 juni 2013 niet zijn voldaan. Verzoekster heeft bovendien verduidelijkt dat zij de vorderingen op deze vennootschappen niet heeft ingediend in de respectieve faillissementsprocedures. De belastingautoriteit heeft vastgesteld dat verzoekster haar niet-voldane vorderingen inderdaad niet heeft ingediend in de faillissementen van deze twee vennootschappen en dat deze vorderingen op de failliete schuldenaar krachtens artikel 296 van de Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (wet op de economisch-financiële activiteiten, insolventieprocedures en de gedwongen liquidatie van ondernemingen; hierna: „ZFPPIPP”) teniet zijn gegaan. Op basis van deze vaststellingen heeft de belastingautoriteit geconcludeerd dat niet was voldaan aan de voorwaarden voor de verlaging van de in de aangifte opgenomen btw, neergelegd in artikel 39 van de Zakon o davku na dodano vrednost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDV-1”). Bij de controle van de berekening van de btw voor het belastingtijdvak april 2014 is vastgesteld dat verzoekster na de correctie van de berekening een btw-krediet van 46 083,00 EUR had, dat op 26 juni 2014 aan haar is gerestitueerd.

- 3 Verzoekster heeft bestuurlijk beroep ingesteld bij de Ministrstvo za finance, dat is verworpen. De belastingautoriteit in tweede aanleg heeft het besluit van de bestuurlijke autoriteit in eerste aanleg bevestigd en herhaald dat uit artikel 39, lid 3, ZDDV-1 volgt dat een belastingplichtige op basis van een onherroepelijke beschikking waarbij de faillissementsprocedure is beëindigd, de mogelijkheid heeft de in de aangifte opgenomen btw te corrigeren, maar enkel indien hij zijn vorderingen jegens de failliete schuldenaar heeft doen gelden. Door de indiening van zijn vordering in het faillissement toont de belastingplichtige tevens aan dat zijn vordering nog bestaat. Dat is des te belangrijker wanneer het gaat om vorderingen jegens verbonden personen, zoals in het onderhavige geval. Een uitlegging in andere zin zou de voorwaarden scheppen voor belastingmisbruik of voor een verlaging van de verschuldigde btw met betrekking tot vorderingen die al zijn voldaan of nooit hebben bestaan. **[Or. 2]**
- 4 Verzoekster heeft tegen het besluit van de belastingautoriteit beroep ingesteld bij de Upravno sodišče (bestuursrechter), waarin zij heeft uiteengezet dat de feiten in de onderhavige zaak onbetwist zijn. Verzoekster heeft zich beroepen op de correctie van de verschuldigde btw met betrekking tot haar vorderingen jegens de twee vennootschappen waarvan de faillissementsprocedure bij onherroepelijke maatregel is beëindigd, hoewel zij haar vorderingen jegens de twee vennootschappen die haar schuldenaar zijn in het kader van de respectieve faillissementsprocedures niet heeft ingediend. Verzoekster bestrijdt het standpunt van de belastingautoriteiten met de volgende middelen: (1) de wet schrijft niet voor dat een belastingplichtige die zijn aangifte wil corrigeren, verplicht is om de vordering in te dienen; (2) de stelling van de dienst is in strijd met richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) en met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese

Unie; (3) deze stelling tast op onredelijke wijze het grondwettelijk gegarandeerde recht op eigendom aan.

- 5 In de motivering van zijn vonnis heeft de Upravno sodišče de juistheid van de uitlegging door de belastingautoriteiten bevestigd. Hij heeft verwezen naar artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn en naar de rechtspraak van het Hof van Justitie van de EU<sup>1</sup>, op grond waarvan de lidstaten in geval van niet-betaling kunnen afwijken van lid 1 van dat artikel 90. Artikel 90, lid 1, bepaalt: „In geval van [...] niet-betaling [...] nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.” Naar het oordeel van de Upravno sodišče heeft de Republiek Slovenië de bepalingen van deze richtlijn bij de ZDDV-1 omgezet in haar nationale rechtsorde. Niettemin heeft de Republiek Slovenië in de ZDDV-1 niet bepaald dat een belastingplichtige het recht heeft (al) op het moment waarop de ontvangen prestaties niet worden betaald, de aangifte te corrigeren, zoals de verzoekende vennootschap stelt. Daarnaast kan volgens deze rechter uit de ratio en het doel van artikel 39, lid 3, ZDDV-1 worden afgeleid dat de belastingplichtige zijn vorderingen in de faillissementsprocedure moet indienen. Dat volgt overigens ook uit lid 4 van artikel 39 ZDDV-1.
- 6 In haar hoger beroep tegen het vonnis van de Upravno sodišče, dat momenteel aanhangig is bij de Vrhovno sodišče, stelt verzoekster dat artikel 39, lid 3, ZDDV-1 niet afwijkt van de verplichting die is neergelegd in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, maar enkel de voorwaarden omschrijft waaraan moet worden voldaan voor een verlaging van de maatstaf van heffing ofwel van de in de aangifte opgenomen btw. Volgens haar gaat het om een omzetting van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn en niet om de toepassing van lid 2 van dat artikel. Daarop wijst punt 24 van het arrest *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13). Verzoekster legt uit dat in de Republiek Slovenië de maatstaf van heffing ofwel de in de aangifte opgenomen btw kan worden gecorrigeerd, maar enkel onder bepaalde omstandigheden. Gemeenschappelijk kenmerk daarvan is dat de vordering van de schuldeiser (waarschijnlijk) niet (geheel) zal worden voldaan (bijvoorbeeld omdat de faillissementsprocedure jegens de schuldeiser is beëindigd, omdat de schuldeiser zonder succes de procedure voor gedwongen tenuitvoerlegging heeft toegepast, omdat de schuldenaar is geschrapt uit het gerechtelijk register, omdat een preventief akkoord is gehomologeerd). Verzoekster verwijst bovendien naar punt 39 van het arrest *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13), en haalt artikel 237 van de btw-richtlijn aan, krachtens welke de lidstaten de mogelijkheid hebben maatregelen te nemen om belastingfraude te voorkomen, ook al moet zulks in een concreet geval worden geverifieerd. Verzoekster stelt dat noch uit de wettelijke bepaling noch uit de ratio of de doelstelling ervan volgt dat het noodzakelijk is de vordering in het faillissement in te dienen. Een dergelijke uitlegging is volgens haar onrechtmatig

<sup>1</sup> Arresten van 2 juli 2015, *NLB Leasing*, C-209/14, en 15 mei 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13.

**[Or. 3]** en ook ongrondwettig omdat zij op onevenredige wijze het fundamentele recht op eigendom aantast. Aan de noodzaak om belastingfraude te voorkomen of om ervoor te zorgen dat personen die hun vordering hadden kunnen innen, geen recht hebben op correctie, kan tegemoet worden gekomen door middel van minder stringente maatregelen, en meer in het bijzonder door ervoor te zorgen dat in de procedure wordt nagegaan of het gaat om belastingfraude en of het zeker is dat de schuldeiser niet zal worden betaald. In deze procedure verwijst verzoekster ook naar artikel 52 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

### **Toepasselijke bepalingen**

- 7 Artikel 39, lid 2, ZDDV-1 bepaalt: „In geval van intrekking van de order, restitutie van het goed of verlaging van de prijs na levering, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd. De belastingplichtige kan het bedrag van de in de aangifte opgenomen btw corrigeren (verlagen) indien hij de verwerver schriftelijk op de hoogte stelt van het bedrag aan btw waarvoor deze geen recht op aftrek heeft.”
- 8 Artikel 39, lid 3, ZDDV-1 luidt: „Een belastingplichtige kan het bedrag van de in de aangifte opgenomen btw eveneens corrigeren (verlagen) ingeval zijn vordering niet of niet geheel is betaald op basis van een onherroepelijke beschikking van een rechter waarbij de faillissementsprocedure is beëindigd of de procedure voor een preventief akkoord met goed gevolg is afgesloten. Dat geldt ook voor een belastingplichtige die een onherroepelijke beslissing van een rechter ontvangt over de staking van een tenuitvoerleggingsprocedure of een ander document waaruit kennelijk volgt dat zijn vordering in het kader van de afgesloten tenuitvoerleggingsprocedure niet of niet geheel is voldaan, en voor een belastingplichtige wiens vordering niet of niet geheel is voldaan omdat de schuldenaar is geschrapt uit het gerechtelijk register, uit andere registers of uit andere voorgeschreven documenten. Indien de vordering uit de levering van het goed of de dienst van de belastingplichtige waarvoor hij aanspraak heeft gemaakt op correctie van de maatstaf van heffing in de zin van dit lid nadien geheel of gedeeltelijk wordt voldaan, neemt deze belastingplichtige de btw over het ontvangen bedrag in de aangifte op.”
- 9 Lid 4 [van artikel 39] ZDDV-1 bepaalt: „Onverminderd het bepaalde in het voorafgaande lid kan een belastingplichtige het bedrag van de in de aangifte opgenomen, maar niet betaalde btw corrigeren (verlagen) voor alle erkende vorderingen die hij in de procedure voor een preventief akkoord of in een faillissementsprocedure heeft ingediend.”
- 10 Bij de hierboven aangehaalde bepalingen is artikel 90 van de btw-richtlijn in de Sloveense rechtsorde omgezet. Lid 1 van dit artikel luidt: „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.” Lid 2 bepaalt: „ In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken.”

- 11 In artikel 273 van de btw-richtlijn is bepaald: „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 [Or. 4] ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”
- 12 In artikel 296 ZFPPIP worden de vorderingen opgesomd die in de faillissementsprocedure moeten worden ingediend en de gevolgen van een verzuim om een vordering in te dienen. Lid 1 van dat artikel bepaalt: „Schuldeisers dienen al hun vorderingen jegens de failliete schuldenaar die tot en met de inleiding van de faillissementsprocedure zijn ontstaan in de faillissementsprocedure in, met uitzondering van de vorderingen die krachtens de wet niet hoeven te worden ingediend.” Lid 5 van artikel 296 luidt: „Indien de schuldeiser de in lid 1 [...] van dit artikel neergelegde termijn voor de indiening van de vordering niet in acht neemt, gaat zijn vordering jegens de failliete schuldenaar teniet. Een te laat ingediend verzoek om indiening van de vordering in het faillissement wijst de rechter af.”

### Vragen van Unierecht

- 13 Artikel 39, lid 2, ZDDV-1 noemt onder de gevallen waarin de maatstaf van heffing van de btw jegens de belastingplichtige wordt verlaagd, niet het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling. Daaruit volgt dat de Sloveense wetgever gebruik heeft gemaakt van de derogatie in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn en heeft bepaald dat het geval van (gehele of gedeeltelijke) niet-betaling een uitzondering vormt op het recht om de maatstaf van heffing te verlagen. Door middel van deze derogatie kan een lidstaat vaststellen dat de verkoper of leverancier van een goed of dienst (die de factuur uitreikt) niet het recht heeft de btw die hij zelf als gevolg van deze levering verschuldigd is, te verlagen, ook niet als hij van de afnemer geen betaling voor het geleverde goed of de geleverde dienst ontvangt. Deze regel is in overeenstemming met een vaste bestuurlijke praktijk van de belastingautoriteiten en wordt ook door de rechtspraak van de bestuursrechters van de Republiek Slovenië aldus opgevat.<sup>2</sup>
- 14 Krachtens artikel 39, lid 3, ZDDV-1 kan echter worden vastgesteld dat de Sloveense wetgever niettemin vier uitputtend opgesomde gevallen heeft geregeld waarin de belastingplichtige (verkoper) de maatstaf van heffing ook in geval van

<sup>2</sup> Ook het Hof van Justitie EU heeft al benadrukt dat een nationale bepaling die de niet-betaling van de overeengekomen prijs niet opneemt in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd, moet worden opgevat als een keuze van de lidstaat om gebruik te maken van de hem krachtens artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid (arrest Almos Agrárkölkereskedelmi, punt 24).

de bovengenoemde niet-betaling [OMISSIS] kan verlagen. Dit is dus een uitzondering op de derogatie: hoewel de mogelijkheid om de maatstaf van heffing te verlagen vanwege niet-betaling als regel is uitgesloten, kan deze in bepaalde uitzonderlijke, bij wet bepaalde gevallen toch worden toegepast. Deze uitzonderlijke gevallen vloeien voort uit de onmogelijkheid voor de belastingplichtige om zijn vordering te innen (bijvoorbeeld vanwege faillissement van de koper/schuldenaar of oninbaarheid van de vordering). Voor de erkenning van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw is echter ook een bepaalde gedraging van de verkoper (belastingplichtige) vereist, die zelf in actie moet komen [Or. 5] om te bewerkstelligen dat zijn vordering wordt voldaan (indiening van zijn vordering in de faillissementsprocedure, poging om de vordering te executeren enzovoort). Dientengevolge moet de belastingplichtige met behulp van officiële documenten, afgegeven in een desbetreffende juridische procedure (beschikking van een rechter of ander document, bijvoorbeeld omtrent de beëindiging van de faillissementsprocedure, staking van de tenuitvoerleggingsprocedure, schrapping van de schuldenaar uit het register) aantonen dat hij zijn vordering niet heeft kunnen innen.

## II

- 15 Gelet op de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) moet in beginsel volgens het stelsel van de btw de regel worden gevolgd dat de verkoper als belastingplichtige niet is gehouden de btw te betalen indien hij de betaling voor de geleverde goederen of de dienst niet heeft ontvangen. In artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn heeft de wetgever van de Europese Unie de lidstaten de keuze gelaten eventuele derogaties aan het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw vast te stellen in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, maar enkel voor de gevallen waarin het nog onzeker is of de belastingplichtige betaald zal worden of in de gevallen waarin niet onherroepelijk is vastgesteld dat de vordering van de verkoper (belastingplichtige) niet zal worden voldaan (zie in die zin arresten van 23 november 2017, [REDACTED] C-246/16, punt 22, en 12 oktober 2017, Lombard Inगतlan Lizing, C-404/16, punt 30).<sup>3</sup>
- 16 Overeenkomstig hetgeen hierboven is uiteengezet, kan worden gesteld dat de beperking van de mogelijkheid om de maatstaf van heffing krachtens artikel 39, lid 3, ZDDV-1 te verlagen, in strijd is met artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn, omdat de maatstaf van heffing op grond van deze bepaling niet in alle gevallen waarin de niet-betaling onherroepelijk vaststaat, kan worden verlaagd, maar daarvoor aanvullende voorwaarden zijn gesteld waaraan de belastingplichtige moet voldoen. In deze regeling omvatten de gevallen waarin de maatstaf van

<sup>3</sup> De regeling van artikel 39, lid 4, ZDDV-1, waarin wordt verwezen naar vorderingen waarvan nog niet zeker is of ze zullen worden voldaan, bepaalt dat de belastingplichtige al tijdens de faillissementsprocedure de in de aangifte opgenomen, maar niet betaalde btw kan verlagen (enkel) met betrekking tot de vorderingen die hij heeft ingediend in deze faillissementsprocedure, mits deze zijn erkend.



heffing van de btw kan worden verlaagd derhalve niet alle situaties waarin de vordering van de belastingplichtige (verkoper) mogelijk onherroepelijk niet zal worden voldaan en waarin hij daarvan toereikend bewijs kan leveren. Ter discussie staat dus de wezenlijke uitsluiting van de mogelijkheid om de maatstaf van heffing van de btw ook te verlagen in het geval van een (onherroepelijk) verzuim om de vordering te voldoen, en niet enkel de vereisten voor het bewijs dat voldaan is aan de formele voorwaarden voor de verlaging van de maatstaf van heffing (in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn).

### III

- 17 In het onderhavige geding gaat het om een bepaalde toepassing van artikel 39 ZDDV-1, meer bepaald om de vraag of het krachtens de btw-richtlijn mogelijk is een zodanige beperking van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw vast te stellen dat deze maatstaf van heffing enkel kan worden verlaagd (en de verschuldigde btw dienovereenkomstig worden gecorrigeerd) ingeval de belastingplichtige zijn vordering zonder succes in een al beëindigde faillissementsprocedure heeft ingediend en dat blijkt uit **[Or. 6]** een onherroepelijke beschikking van een rechter die ten gronde beslist over de beëindiging van de faillissementsprocedure. Meer bepaald is de centrale vraag of het feit dat de belastingplichtige niet heeft verzocht om betaling van zijn vordering in het kader van een beëindigde faillissementsprocedure overeenkomstig artikel 90 van de btw-richtlijn volstaat om het recht te ontzeggen op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw wegens niet-betaling van een vordering, zoals volgt uit de Sloveense wettelijke regeling.
- 18 Uit de aangehaalde rechtspraak van het Hof zou kunnen worden afgeleid dat deze vraag al beantwoord is (*acte éclairé*) in de zin dat een belastingplichtige het recht heeft om de maatstaf van heffing te verlagen en dat het derhalve niet mogelijk is dit recht te beperken in geval van onherroepelijk verzuim te betalen (zie bijvoorbeeld het reeds aangehaalde arrest Di Mauro, punt 22). Evenzo kan worden gesteld dat deze kwestie is beslecht uit oogpunt van de vraag of een dergelijke beperking mogelijk is indien zij ertoe strekt misbruik van het btw-stelsel te voorkomen. Ook op deze vraag heeft het Hof al geantwoord, namelijk dat maatregelen om belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen enkel binnen de grenzen die strikt noodzakelijk zijn om deze doelstelling te verwezenlijken, een afwijking op de regels voor de maatstaf van heffing kunnen rechtvaardigen. Deze maatregelen dienen namelijk zo weinig mogelijk afbreuk te doen aan de doeleinden en de beginselen van de btw-richtlijn en mogen dus niet zodanig worden aangewend dat zij de neutraliteit van de btw aantasten (arresten van 26 januari 2012, KraftFoods Polska, C-588/10, punt 28, en 8 mei 2013, Petroma Transports e.a., C-271/12, punt 28).
- 19 Op basis van de standpunten van het Hof heeft de Vrhovno sodišče tevens, met betrekking tot de omstandigheden van het onderhavige geval, een aanvullende vraag over de uitlegging van de btw-richtlijn, namelijk of bij de toepassing van de derogatie in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn, gelet op de gemeenschappelijke

beginselen van het btw-stelsel, het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw wegens niet-betaling van een vordering ook kan worden ontzegd in gevallen waarin de belastingplichtige niet de nodige inspanningen heeft geleverd om zijn vordering te innen en dus de vordering van de Staat door betaling van de btw te voldoen, hoewel er geen sprake is van ontduiking of ontwijking van de btw.<sup>4</sup>

- 20 Een belastingplichtige voor de btw is namelijk ook een van de hoekstenen van het stelsel van inning van deze belasting en is in deze zin een gemachtigde van de staat, belast met de inning en storting van de ontvangen btw. Als de belastingplichtige het recht wordt toegekend om de maatstaf van heffing van de btw te verlagen in alle gevallen waarin de vordering niet is voldaan (uitgaande van een restrictieve uitlegging van de derogatie in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn), dus ook wanneer hij zelf verzuimt zijn verplichtingen in het kader van de btw na te komen, bijvoorbeeld door niet-betaalde vorderingen niet te doen gelden in een bepaalde faillissementsprocedure, zou ook de begroting van de staat beroofd worden van mogelijke inkomsten uit de inning van het deel van de verschuldigde btw.<sup>5</sup> In de rechtspraak van het Hof is inderdaad benadrukt dat **[Or. 7]** de onderneming als persoon die de belasting voor rekening van de staat int, geheel moet worden ontlast van de belasting die zij is gehouden te betalen of heeft betaald in het kader van haar economische activiteiten waarvoor btw verschuldigd is (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-204/16, EU:C:2014:147, punt 41). Niettemin is het juist in deze context evident dat een dergelijke onderneming in het stelsel van de btw ook gehouden is te garanderen dat andere personen die de inning van deze belasting verzorgen, zich correct gedragen (verantwoording in de boeken, ontvangst van betalingen enzovoort).
- 21 In dat verband kan het verzuim om de vordering (aankoopprijs) te betalen na de levering van een goed of een dienst in de regel niet worden hersteld. In dat opzicht verschilt het dus van de andere gevallen in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn (ofwel van artikel 39, lid 2, ZDDV-1): de intrekking van de order of restitutie van het goed betekent dat dit goed opnieuw het voorwerp van een handeling kan zijn waarover btw verschuldigd is, maar de verlaging van de prijs betekent dat de waarde van de handeling in gezamenlijk overleg is verlaagd, en daarmee de grondslag voor de berekening van de btw. In deze gevallen is dus geen sprake van

<sup>4</sup> Volgens de *Vrhovno sodišče* is het niet mogelijk volledig uit te sluiten dat het verzuim van de verkoper (belastingplichtige) om te verzoeken om betaling van een bepaalde vordering ook misbruik van het btw-stelsel oplevert. [OMISSIS] Niettemin kan dat enkel een aanvullende afwijking op het recht van correctie meebrengen, die niet is gegrond op artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn, maar op artikel 273 ervan. Dat aspect vormt echter noch feitelijk noch rechtens het voorwerp van de onderhavige bestuursrechtelijke zaak of een bepalend element voor een beslissing.

<sup>5</sup> In die context kunnen de redenen voor het verzuim de vordering in te dienen in de faillissementsprocedure het gevolg zijn van een commerciële beslissing in het handelsverkeer, zonder dat beoogd is misbruik te maken van het stelsel van de btw.

een ontoelaatbaar en onherroepelijk nadeel voor de overheidsfinanciën. Bij niet-betaling daarentegen is passend optreden van de verkoper (de belastingplichtige) om te bewerkstelligen dat de gehele vordering wordt voldaan de enige manier waarop ook de staat zijn deel van de vordering jegens de koper ontvangt (in de mate die overeenkomt met de berekening van de btw).

- 22 De belastingplichtige (verkoper) heeft in het stelsel van de btw dus een bijzondere rol, die hij op passende wijze moet vervullen. Dat kan ook gelden voor de activiteiten om vorderingen te innen in het kader van faillissementsprocedures tegen de betrokken schuldenaren (kopers). De staat is overigens geen schuldeiser van deze vorderingen in de faillissementsprocedure en kan in het onderhavige geval evenmin zelf de vorderingen doen gelden in de plaats van de verkoper als belastingplichtige en betaler van de btw.<sup>6</sup>
- 23 Een argument tegen de mogelijkheid om het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw wegens niet-betaling ook te ontzeggen in gevallen waarin de belastingplichtige niet heeft deelgenomen aan de faillissementsprocedure, kan zijn dat de staat anderzijds de mogelijkheid heeft de aldus benadeelde overheidsfinanciën aan te vullen door de schuldenaar van de belastingplichtige (de schuldenaar in de faillissementsprocedure, die de btw moet betalen) het recht op aftrek te ontzeggen (dat wil zeggen door de berekening van de btw te corrigeren). Deze aanvulling is mogelijk door een verhoging van de belastingschuld van de schuldenaar met dat deel van de correctie van de berekening wegens de verlaging van de btw-aftrek dat evenredig is aan de belasting die door deze schuldenaar niet is betaald als gevolg van het faillissement (zie bijvoorbeeld arrest van 22 februari 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109). Dit argument is enkel relevant als de staat de mogelijkheid heeft de aldus gerezen belastingvordering, die het gevolg is van de ontzegging van het recht op btw-aftrek, in de faillissementsprocedure te doen gelden. **[Or. 8]**
- 24 In de context van faillissementsprocedures van afnemers van goederen en diensten die btw moeten betalen, kan moeilijk worden verwacht – in het licht van de feiten en het recht – dat de staat in deze procedures zodanig kan handelen dat de fiscale consequenties voor de overheidsfinanciën die het gevolg zouden zijn van de verlaging van de maatstaf van heffing van belastingplichtigen voor de btw (verkopers) wegens niet-betaling, dienovereenkomstig worden afgezwakt of geëlimineerd.<sup>7</sup> Als dat zo was zou de staat, in plaats van de belastingplichtigen

<sup>6</sup> Uit oogpunt van de grondwettelijke normen van de Republiek Slovenië is het niet toelaatbaar dat de staat door middel van een belastingprocedure de financiële middelen van de schuldenaar van de belastingplichtige aanvalt zonder dat deze het recht heeft voordien een zaak aanhangig te maken waarmee een bevoegde rechter op basis van een door de belastingplichtige (schuldeiser) ingeleide rechtszaak kan toetsen of de vordering van deze belastingplichtige bestaat. [OMISSIS]

<sup>7</sup> Dat aspect komt nog duidelijker aan het licht in het geval van de verkoop van een goed of een dienst aan een consument of aan andere personen die geen recht hebben op aftrek van de btw. In dat geval brengt niet-betaling van de vordering van de verkoper, bij een verlaging van de maatstaf, mee dat de overheidsfinanciën onherroepelijk een bedrag verliezen dat overeenkomt met de verschuldigde btw.

voor de btw zelf als wezenlijke onderdelen van het btw-stelsel, in alle faillissementsprocedures van schuldenaren van deze belastingplichtigen (voor de btw) moeten optreden met het oog op de inning van de belasting en in alle gevallen een specifieke juridische grondslag moeten scheppen voor het verzoek om betaling van de btw (door middel van de verlaging van het recht op aftrek).<sup>8</sup> De mogelijkheid van de staat om autonoom deze betaling te verkrijgen kan echter door talrijke relevante omstandigheden worden begrensd, bijvoorbeeld het vergaren van informatie om te bepalen wie de schuldenaar is van de belastingplichtige voor de btw en, met betrekking tot de inleiding van een faillissementsprocedure jegens deze schuldenaar, het verstrijken van de termijnen voor de indiening van de vorderingen, enzovoort.

#### IV

- 25 Hoewel het mogelijk is de bevoegdheid die de EU-wetgever in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn heeft toegekend aldus uit te leggen dat hij de nationale wetgever toestaat de mogelijkheid om de maatstaf van heffing te verlagen wegens niet-betaling ook te beperken in het geval dat onherroepelijk vaststaat dat de vordering uit de handeling niet zal worden voldaan, indien de belastingplichtige niet is opgetreden in de faillissementsprocedure om zijn vordering te doen gelden<sup>9</sup>, en dus hoewel een beperking als neergelegd in artikel 39, lid 3, ZDDV-1 toelaatbaar is en in overeenstemming met de btw-richtlijn, rijst ook de vraag van de eventuele uitzonderingen op deze beperking die eveneens voortvloeien uit een juiste uitlegging van artikel 90, lid 2, van deze richtlijn, en dus de vraag van de gevallen waarin de belastingplichtige een recht moet worden toegekend om de maatstaf van heffing van de btw te verlagen, ondanks dat hij zijn vordering niet heeft doen gelden in het faillissement van zijn schuldenaar.
- 26 De Vrhovno sodišče vraagt zich dus af of de belastingplichtige volgens de btw-richtlijn de mogelijkheid moet hebben om aan te tonen dat de verlaging van de maatstaf van heffing toelaatbaar is, hoewel hij zijn vorderingen niet heeft ingediend in een faillissementsprocedure, als aan de volgende voorwaarden is voldaan:
- a) de betrokken vorderingen van de belastingplichtige zouden zelfs niet zijn voldaan als zij in de faillissementsprocedure waren ingediend; **[Or. 9]**
  - b) er zijn andere redelijke gronden voor het verzuim om de vorderingen in de faillissementsprocedure in te dienen, die een dergelijke opstelling rechtvaardigen (bijvoorbeeld de bescheiden omvang van de vordering in

<sup>8</sup> De staat is niet gerechtigd vorderingen te doen gelden die voortvloeien uit een rechtshandeling tussen btw-plichtige ondernemers, maar enkel om aanspraak te maken op betaling van de btw indien deze verplichting voortvloeit uit een dergelijke rechtshandeling.

<sup>9</sup> In de faillissementsprocedure volgens de ZFPPIP gaan vorderingen die niet zijn ingediend teniet.

verhouding tot de kosten van de belastingplichtige als schuldeiser in de faillissementsprocedure).

- 27 De Vrhovno sodišče is zich ervan bewust dat de aangehaalde uitzonderingen, die vanuit materieel oogpunt logisch zijn, een onevenredige last zouden kunnen vormen voor de belastingprocedure, aangezien het bewijs van de betreffende omstandigheden uitzonderlijk moeilijk zou kunnen zijn. Daarom rijst ook de vraag of het niet opportuun zou zijn dergelijke uitzonderingen te beperken tot enkel de feiten die duidelijk kunnen worden aangetoond (bijvoorbeeld het feit dat de vorderingen kennelijk niet zouden zijn betaald, zelfs niet als zij in de faillissementsprocedure zouden zijn ingediend). Het huidige stelsel – de ontzegging van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing wegens het verzuim de vordering in de faillissementsprocedure in te dienen in de zin van artikel 39, lid 3, ZDDV-1 – garandeert namelijk eenvoud, want in het geval dat de vordering in de faillissementsprocedure is ingediend, staan het bestaan van de vordering en het feit dat deze niet is voldaan al in rechte vast in de belastingprocedure die volgt na beëindiging van de faillissementsprocedure. Ook een situatie die is gebaseerd op een restrictieve uitlegging van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn (zoals voortvloeit uit de huidige rechtspraak van het Hof), volgens welke bewijs van niet-betaling van de vordering zonder nadere omstandigheden toereikend zou zijn, zou eenzelfde eenvoud garanderen. De juridische situatie van de twee aangehaalde uitzonderingen, die in het kader van de uitlegging van artikel 90 van de btw-richtlijn mogelijk lijkt, zou echter hoge eisen stellen aan de belastingorganen en de rechterlijke instanties bij de toetsing van de voor de belasting relevante feiten.

## V

- 28 Het Hof heeft al onderstreept dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn rechtstreeks werkt (arrest *Almos Agrárkülkereskedelmi*, punt 34 en punt 2 van het dictum). Niettemin vraagt de Vrhovno sodišče zich ook af of het in dit verband mogelijk is aan te nemen dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn ook rechtstreeks werkt indien de wetgever van de lidstaat verder gaat dan het kader van de toelaatbare regeling van de derogaties die in artikel 90, lid 2, van de richtlijn zijn neergelegd. Kort gezegd: de vraag is of het mogelijk is aan te nemen dat de rechtstreekse werking van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing als bedoeld in de btw-richtlijn kan worden ingeroepen door een belastingplichtige als vast is komen te staan dat de lidstaat de beperking van dat recht onjuist heeft omgezet in de nationale rechtsorde (in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van een vordering) en zodoende heeft verhindert dat een belastingplichtige een recht uitoefent dat hij aan het recht van de Unie ontleent. In dat geval schept de wetgever van de lidstaat uit hoofde van de onjuiste omzetting van de btw-richtlijn zelf ongelijkheid tussen belastingplichtigen in de verschillende lidstaten en doet hij tegelijkertijd afbreuk aan de vrijheid van onderneming, beide beschermd door het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Niettemin wordt in deze context de discretionaire bevoegdheid van de wetgever wat betreft de mogelijkheid om aanspraak te maken op dit recht niet ter discussie gesteld, maar

de beperkte discretionaire bevoegdheid wat betreft de afbakening van de toegestane beperking. [Or. 10]

### **Prejudiciële vragen**

29 Gelet op een en ander stelt de Vrhovno sodišče het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vragen.

1. **Kan artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat een derogatie aan het recht van verlaging van de maatstaf van heffing van de btw ook is toegestaan in geval van onherroepelijke niet-betaling, als deze onherroepelijke niet-betaling een gevolg is van het verzuim van de belastingplichtige om een verschuldigde handeling te verrichten, bijvoorbeeld het verzuim om een vordering in te dienen in een faillissementsprocedure die is ingeleid jegens de schuldenaar van de belastingplichtige, zoals in casu?**
2. **Indien een dergelijke derogatie aan het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw toelaatbaar is: bestaat er eveneens een recht op verlaging van die maatstaf van heffing wegens niet-betaling indien de belastingplichtige aantoonbaar dat zijn vorderingen zelfs niet zouden zijn voldaan als hij ze in de faillissementsprocedure zou hebben ingediend, of dat er redelijke gronden waren voor zijn verzuim om de vordering in te dienen?**
3. **Werkt artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn ook rechtstreeks indien de wetgever van de lidstaat verder gaat dan het kader van de toelaatbare regeling van de derogaties die in dat artikel 90 zijn neergelegd? [Or. 11]**

[OMISSIS]