



Datum van  
inontvangstneming

:

08/07/2022

**Zaak C-314/22**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

11 mei 2022

**Verwijzende rechter:**

Varhoven administrativen sad (Bulgarije)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

4 mei 2022

**Verzoekster tot cassatie:**

„Consortium Remi Group” AD

**Verweerder in cassatie:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Mogelijkheid tot uitoefening van het recht op teruggaaf/verrekening van btw wegens gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de op de uitgereikte facturen vermelde prijs, wanneer is afgeweken van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG overeenkomstig de bevoegdheid krachtens artikel 90, lid 2, van die richtlijn. Toelaatbaarheid van de vaststelling van een vervaltermijn voor de uitoefening van dit recht en precieze datum van aanvang van die termijn. Voorwaarden voor de uitoefening van dit recht, gelet op het feit dat de contractpartijen van de belastingplichtige insolvent zijn verklaard. Mogelijkheid voor de belastingplichtige om zich in deze omstandigheden te beroepen op de rechtstreekse werking van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG

## Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzing

Uitlegging van het recht van de Unie, artikel 267 VWEU

### Prejudiciële vragen

1. Verzetten het neutraliteitsbeginsel en artikel 90 van de btw-richtlijn zich, ingeval krachtens artikel 90, lid 2, van deze richtlijn is afgeweken, zich tegen een nationale bepaling als artikel 129, lid 1, tweede volzin, van het Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Bulgaars wetboek van rechtsvordering in belasting- en socialezekerheidszaken), die voorziet in een vervaltermijn voor de indiening van een verzoek om verrekening of teruggaaf van de door de belastingplichtige voor goederenleveringen of diensten in rekening gebrachte belasting, wanneer de afnemer de factuur niet of slechts gedeeltelijk heeft betaald?
2. Ongeacht het antwoord op de eerste vraag, is in de omstandigheden van het hoofdgeding voor de erkenning van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing krachtens artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn dwingend vereist dat de belastingplichtige, alvorens het verzoek om teruggaaf in te dienen, de btw op de door hem uitgereikte factuur corrigeert omdat de ontvanger van de factuur de geleverde goederen of verrichte dienst niet of slechts gedeeltelijk heeft betaald?
3. Afhankelijk van de antwoorden op de eerste twee vragen: hoe moet artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn worden uitgelegd om het tijdstip te bepalen waarop de grond voor verlaging van de maatstaf van heffing ontstaat, wanneer de prijs geheel of gedeeltelijk niet is betaald en er geen nationale regeling bestaat doordat er is afgeweken van artikel 90, lid 1?
4. Hoe moeten de overwegingen in de arresten van 27 november 2017, [REDACTED] (C-246/16, EU:C:2017:887, punten 21 tot en met 27), en 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punten 62 en 65), worden toegepast wanneer het Bulgaarse recht geen specifieke voorwaarden bevat voor de toepassing van de afwijking overeenkomstig artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn?
5. Verzetten het neutraliteitsbeginsel en artikel 90 van de btw-richtlijn zich tegen een praktijk in belasting- en socialezekerheidszaken waarbij in geval van niet-betaling geen herziening van de in rekening gebrachte belasting is toegestaan voordat de afnemer van de goederen of diensten, indien hij belastingplichtige is, in kennis is gesteld van de annulering van de belasting, zodat de door hem oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien?
6. Kan uit de uitlegging van artikel 90, lid 1, van de richtlijn worden afgeleid dat een eventueel recht op verlaging van de maatstaf van heffing in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling recht geeft op teruggaaf van de door de leverancier betaalde btw, plus verpagingsrente, en zo ja vanaf welke datum?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), met name de artikelen 73 en 90

### **Aangevoerde rechtspraak van het Hof van Justitie**

Arresten

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

van 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267);

van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40);

van 12 juli 2012, EMC-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458);

van 15 mei 2014, Almos Agrárkulkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328);

van 26 maart 2015, ██████████ (C-499/13, EU:C:2015:201);

van 23 november 2017, ██████████ (C-246/16, EU:C:2017:887);

van 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989);

van 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558);

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ZDDS) (Bulgaarse wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”), met name de artikelen 115 en 116

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (DOPK) (Bulgaars wetboek van rechtsvordering in belasting- en socialezekerheidszaken; hierna: „DOPK”), in het bijzonder de artikelen 128 en 129

Zakon za zadalzheniata i dogovorite (ZZD) (Bulgaarse wet inzake verbintenissen en overeenkomsten; hierna: „ZZD”), met name de artikelen 110, 116, 117 en 120

Targovski zakon (TZ) (Bulgaarse handelswet), in het bijzonder de artikelen 628 bis, 629, 685 bis en 686

## **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding**

„Consortium Remi Group” AD (hierna: „KRG”), statutair gevestigd in Varna (Bulgarije), houdt zich bezig met de constructie van gebouwen en installaties. KRG werd in 1995 voor de btw geregistreerd, maar op 7 maart 2019 weer uitgeschreven, omdat was vastgesteld dat zij stelselmatig haar btw-verplichtingen niet was nagekomen. Bij vonnis van de Varnenski Okrazhen sad (regionale rechtbank van Varna, Bulgarije) van 18 september 2020 is deze vennootschap insolvelabel verklaard en is een insolventieprocedure ingeleid.

- 1 Van 2006 tot 2010 en in 2012 heeft KRG aan vijf Bulgaarse vennootschappen facturen uitgereikt voor goederenleveringen en diensten. Op de facturen werd btw vermeld en deze belasting werd voor de meeste belastingtijdvakken betaald. Het totale bedrag van de btw-vorderingen van KRG volgens deze facturen beloopt 618 171 lev (BGN).
- 2 Bij naheffingsaanslag van 31 januari 2011 werden btw-verplichtingen van KRG voor de periode van 1 januari 2007 tot 1 juli 2010 vastgesteld, waaronder de btw die was vermeld op de facturen aan een van de hiervoor bedoelde vennootschappen (hierna „vennootschap A”). KRG heeft tegen deze aanslag tot herziening van de btw beroep ingesteld, dat evenwel is verworpen bij vonnis van de bestuursrechter in eerste aanleg, wiens vonnis op zijn beurt is bekrachtigd bij arrest van de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije).
- 3 Vervolgens heeft KRG de belastingautoriteiten verzocht om een bedrag van 1 282 582,19 BGN – bestaande uit een hoofdsom van 618 171,16 BGN (zijnde de btw die in de facturen aan de afnemers was vermeld) plus rente ten bedrage van 664 411,03 BGN (berekend vanaf de eerste dag van de maand na de uitreiking van de facturen tot en met 31 juli 2019) – te verrekenen met haar publiekrechtelijke verplichtingen.
- 4 Bij verrekenings- en teruggavebeschikking van 6 maart 2020 heeft de ontvanger der belastingen bij de Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (centraal bestuur van het nationale agentschap voor belastinginkomsten, Bulgarije) de verrekening van ten onrechte betaalde en geïnde btw-bedragen ten belope van het aangegeven bedrag afgewezen. Hierin werd vastgesteld dat het verzoek om verrekening was ingediend na het verstrijken van de vervaltermijn overeenkomstig artikel 129, lid 1, DOPK. Op grond van deze bepaling wordt een verzoek om verrekening of teruggaaf in behandeling genomen, wanneer het is ingediend binnen een termijn van vijf jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de grond voor de teruggaaf is ontstaan, tenzij bij de wet anders is bepaald. Voorts werd in de beschikking verklaard dat KRG niet had aangetoond dat bedragen ten belope van in totaal 1 282 582,19 BGN ten onrechte waren betaald of geïnd, en evenmin dat zij jegens de belastingautoriteiten, ten gronde of voor de gestelde hoegrootheid, zekere en opeisbare vorderingen ten belope van dat totaalbedrag had.

- 5 KRG heeft bij de belastingautoriteiten bezwaar tegen deze verrekenings- en teruggavebeschikking gemaakt. Ter onderbouwing van haar verzoek heeft zij rechterlijke beslissingen overgelegd inzake insolventieprocedures die waren ingeleid tegen de vennootschappen die de facturen hadden ontvangen. Drie van de vennootschappen waren insolvent verklaard en er was een begin gemaakt met de realisatie van hun activa. Zij heeft ook bewijzen overgelegd dat de schuldvorderingen in kwestie in het kader van de insolventieprocedure ingevolge de TZ waren gedeclareerd en door de curatoren van de schuldenaarvennootschappen waren vastgesteld en opgenomen in de lijsten van schuldvorderingen die in het kader van de insolventieprocedures waren opgesteld. De verrekenings- en teruggavebeschikking is bij beslissing van de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” [Varna] pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van het directoraat „Betwistingen in belasting- en socialezekerheidszaken” [Varna] pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (hierna: „directeur”) van 22 mei 2020 in zijn geheel bekrachtigd.
- 6 Nadat KRG in het ongelijk was gesteld in haar beroep tegen de verrekenings- en teruggavebeschikking bij de Administrativen sad Varna (bestuursrechter in eerste aanleg, Varna, Bulgarije), heeft zij bij de verwijzende rechter cassatieberoep ingesteld tegen het vonnis in eerste aanleg van 16 februari 2020. Bij de beoordeling van de gegrondheid van het cassatieberoep is de Varhoven administrativen sad tot de conclusie gekomen dat de beslechting van het geschil vooraf een uitlegging van de wetgeving van de Europese Unie behoeft.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 7 In hun besluit tot afwijzing van het bezwaar tegen de verrekenings- en teruggavebeschikking stellen de **administratieve autoriteiten** dat op KRG de verplichting rust om de op de facturen aan vennootschap A vermelde btw af te dragen, aangezien de betreffende belastingschuld is vastgesteld bij een definitief geworden naheffingsaanslag. Dit in aanmerking genomen is de vordering tot betaling van rente ten belope van 664 411,03 BGN vanaf de eerste dag van de maand volgend op de maand waarin de facturen zijn uitgeschreven, volledig ongegrond, aangezien er geen grond is voor een „afschrijving” van schulden in het kader van de DOPK. De directeur baseerde zijn beslissing ook op het feit dat Bulgarije overeenkomstig artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn van artikel 90, lid 1, van de richtlijn was afgeweken. Hij wees erop dat de Bulgaarse wet niet voorziet in de mogelijkheid om de maatstaf van heffing te verlagen in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling. Bovendien heeft verzoekster tot cassatie niet aangetoond dat de facturen geheel of ten dele niet zijn betaald, maar heeft zij dit enkel beweerd. Bovendien zouden alle ontvangers van de betrokken facturen de btw als deel van de prijs van de leveringen of diensten hebben afgetrokken, zodat een teruggaaf van de door de leverancier of dienstverrichter gefactureerde belasting zeker zou leiden tot een verlies aan belastinginkomsten.

- 8 In haar beroep bij de rechter in eerste aanleg tegen de verrekenings- en teruggavebeschikking heeft **verzoekster tot cassatie**, met een beroep op de arresten van het Hof van Justitie in de zaken C-588/10, C-499/13, C-330/95 en C-246/16, aangevoerd dat de staat niet meer belasting mocht heffen dan de belastingplichtige had ontvangen. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt duidelijk dat de lidstaten, hoewel zij krachtens artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn weliswaar de bevoegdheid hebben om af te wijken, de mogelijkheid tot herziening van de maatstaf van heffing in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling echter niet volledig kunnen uitsluiten. Volgens verzoekster tot cassatie zou dit namelijk in strijd zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit. Zij heeft geargumenteed dat de gefactureerde btw, die zij aantoonbaar niet had ontvangen, moest worden verrekend met haar bestaande publiekrechtelijke verplichtingen. Het standpunt van de belastingdienst dat zij geen recht had op de gevraagde correctie omdat de ontvangers van de facturen de belasting als voorbelasting hadden afgetrokken, was volledig ongegrond. Indien de onbetaalde belasting aan KRG zou worden aangerekend, zou het evenredigheidsbeginsel worden geschonden.
- 9 De **rechter in eerste aanleg** was van oordeel dat, aangezien verzoekster tot cassatie geen enkel bewijs van daadwerkelijk aan de belastingdienst betaalde bedragen had overgelegd, ervan moest worden uitgegaan dat de grond voor de teruggaaf van het gevorderde bedrag zich had moeten voordoen op het relevante tijdstip van de afdracht. De rechter heeft de in artikel 129 DOPK gestelde termijn berekend vanaf de datum waarop de btw op de betrokken facturen is vermeld, en heeft derhalve geoordeeld dat het op 7 februari 2020 ingediende verzoek om teruggaaf niet-ontvankelijk was omdat het te laat was ingediend. Naar het oordeel van deze rechter hoefden de overige door verzoekster tot cassatie aangevoerde grieven dan ook niet te worden onderzocht.

Voor de **Varhoven administrativen sad** betoogt KRG dat de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn moet worden verlaagd indien de belastingplichtige nadat hij de handeling heeft verricht de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet heeft ontvangen. Deze bepaling heeft rechtstreekse werking en moet dus worden toegepast, aangezien de nationale bepalingen hiermee in strijd zijn.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 10 Na onderzoek van de relevante rechtspraak van het Hof van Justitie is de verwijzende rechter tot de conclusie gekomen dat er geen rechterlijke beslissingen zijn die rekening houden met alle bijzondere kenmerken van het onderhavige geval en een antwoord geven op alle vragen die rijzen met betrekking tot de uitlegging van het recht van de Unie.
- 11 De verwijzende rechter wijst in casu op drie bijzondere kenmerken. Ten eerste heeft Bulgarije gebruik gemaakt van de afwijkingsmogelijkheid van artikel 90,

lid 2, van de btw-richtlijn. Ten tweede beroept verzoekster in cassatie zich op het recht op verrekening/teruggaaf van de gefactureerde belasting wegens niet-betaling door de ontvangers van de facturen zonder dat zij de uitgereikte facturen heeft gecorrigeerd, en dit pas acht tot tien jaar na uitreiking van de facturen. Ten derde moet in ogenschouw worden genomen dat alle ontvangers van de facturen in kwestie, evenals KRG zelf, insolvent zijn verklaard.

- 12 Wat de eerste bijzonderheid betreft, heeft de Varhoven administrativen sad erop gewezen dat belastingplichtigen, doordat de Bulgaarse wetgeving afwijkt van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, zich duidelijk niet op deze bepaling kunnen beroepen en in geval van niet-betaling van de prijs geen verlaging van de maatstaf van heffing kunnen vorderen. Op grond van deze afwijking is niet-betaling van de prijs naar Bulgaars recht geen grond voor herziening van de maatstaf van heffing. De verwijzende rechter houdt echter rekening met de overwegingen in de arresten van 27 november 2017, ██████████ (C-246/16, punten 21 tot en met 27), en van 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, punten 62 en 65). Hij stelt in dit verband vast dat uit de door het Hof van Justitie in deze arresten gegeven uitlegging kan worden geconcludeerd (zoals ook door verzoekster tot cassatie is betoogd) dat de mogelijkheid van teruggaaf van btw in geval van niet-betaling van de prijs niet volledig kan worden uitgesloten, zelfs niet wanneer sprake is van een afwijking krachtens artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn. Dit is met name het geval wanneer de belastingplichtige aantoont dat het gelet op de omstandigheden waarschijnlijk is dat de op de factuur vermelde verplichting van de afnemer niet zal worden nagekomen.
- 13 Indien ervan moet worden uitgegaan dat, niettegenstaande de bestaande afwijking, onder bepaalde voorwaarden teruggaaf of verrekening van btw wegens niet-betaling mogelijk is, erkent de verwijzende rechter dat het mogelijk moet zijn het precieze tijdstip te bepalen waarop de belastingplichtige de gefactureerde belasting kan corrigeren. De mogelijkheid om dit recht zonder enige beperking in de tijd uit te oefenen zou in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, dat vereist dat de fiscale situatie van de belastingplichtige niet voor onbepaalde tijd in het ongewisse kan blijven, wat betreft zijn rechten en plichten tegenover de belastingautoriteiten. Volgens de Varhoven administrativen sad is dit van cruciaal belang om enerzijds de belastingplichtige in staat te stellen zijn rechten uit hoofde van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, een bepaling met rechtstreekse werking, uit te oefenen, en anderzijds te voorkomen dat de fiscale situatie van de bij de transactie betrokken partijen voor onbepaalde tijd in het ongewisse blijft.
- 14 Wat de tweede bijzonderheid betreft, merkt de verwijzende rechter op dat aan de voorwaarde dat de facturen zijn gecorrigeerd, moet zijn voldaan wil men kunnen erkennen dat het recht op teruggaaf naar behoren is uitgeoefend. In casu was het van belang dat KRG, toen zij het verzoek om teruggaaf indiende, op aansporing van de belastingdienst reeds uit het btw-register was geschrapt omdat zij van haar btw-verplichtingen uit hoofde van de ZDDS stelselmatig niet was nagekomen. Om die reden kon zij niet eens een correctiedocument opmaken voor de reeds uitgereikte btw-facturen.



- 15 Het argument dat de termijn voor indiening van het verzoek om teruggaaf moet worden berekend vanaf het tijdstip waarop de op de betrokken facturen vermelde btw in rekening is gebracht, acht de Varhoven administrativen sad logisch niet houdbaar. Uitgaande van de rechtstreekse werking van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn (volgens hetwelk de maatstaf van heffing kan worden herzien op basis van bepaalde factoren en feiten die zich hebben voorgedaan na de uitreiking van de factuur waarop de btw is vermeld), kan de datum van facturering zelf niet het tijdstip zijn waarop een eventueel recht op teruggaaf ontstaat. Bovendien zou het ook niet logisch zijn dat de termijn voor het verzoek om teruggaaf begint te lopen vanaf het moment waarop de belastingplichtige de facturen waarvoor hij om teruggaaf verzoekt, corrigeert, aangezien dit het begin van de termijn oneindig zou uitstellen, geheel naar goeddunken van de belastingplichtige, en de termijn een dode letter zou worden. De verwijzende rechter is van oordeel dat het feit dat de verjaringstermijn voor nakoming van de verplichtingen van de ontvangers van de betrokken facturen is verstreken (hoewel deze verjaringstermijn niet ambtshalve kan worden opgeworpen), een objectieve aanwijzing is dat nakoming van de verplichtingen onwaarschijnlijk is, zodat kan worden aangenomen dat de grond voor correctie precies op dat tijdstip is ontstaan.
- 16 Wat de derde bijzonderheid betreft, benadrukt de Varhoven administrativen sad dat de vorderingen van KRG op haar contractpartijen, zoals die uit de facturen blijken, zijn vermeld in de lijsten van de vorderingen die door de curatoren in de insolventieprocedures zijn opgesteld. Deze omstandigheid wijst op de mogelijkheid dat de vorderingen niet zouden worden geïnd. Er bestond evenwel een zekere waarschijnlijkheid dat de betrokken vorderingen van KRG zouden worden voldaan wanneer de activa van de ondernemingen die de facturen hadden ontvangen, te gelde zouden worden gemaakt. Het blijft voor de verwijzende rechter onduidelijk welke mate van bewijs krachtens de btw-richtlijn geldt, wanneer er aanwijzingen zijn dat de vordering van de belastingplichtige in de gegeven omstandigheden waarschijnlijk niet zal worden geïnd. Bovendien ontbreekt in het positieve Bulgaarse recht een specifieke nationale regel zowel voor de wijze waarop de herziening van de maatstaf van heffing wordt toegepast, wanneer het waarschijnlijk is dat de schuld niet zal worden voldaan, als voor de voorwaarden waaronder om teruggaaf van de betaalde belasting kan worden verzocht.
- 17 Gelet op het voorgaande vat de verwijzende rechter de vragen die bij hem twijfels doen rijzen zodat hij uitlegging van de btw-richtlijn noodzakelijk acht, aldus samen:
- Geldt als voorwaarde voor de uitoefening van het recht krachtens artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn dat een correctie van de gefactureerde belasting wordt doorgevoerd voordat om teruggaaf ervan wordt verzocht?
  - Is het geoorloofd om voor de uitoefening van dit recht een vervaltermijn vast te stellen, zoals voorzien in artikel 129, lid 1, DOPK?

- Hoe moet het tijdstip worden bepaald waarop de belastingplichtige een correctie van de gefactureerde belasting kan doorvoeren?
- In hoeverre is een correctie van de belasting wegens niet-betaling toegestaan, voordat de afnemer van de goederen of diensten, indien deze belastingplichtige is, in kennis wordt gesteld van de annulering van de belasting, zodat de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien?
- Is de omstandigheid dat de ontvangers van de litigieuze facturen insolvent zijn verklaard en dat de btw-vorderingen van de belastingplichtigen in de lijsten van schuldvorderingen zijn opgenomen die door de curatoren in de insolventieprocedures zijn opgesteld, afdoend bewijs dat de schuldvorderingen niet worden geïnd?
- Is er een grondslag om wettelijke rente te vorderen over het bedrag van de belasting die mogelijkterwijs kan worden teruggegeven, en zo ja vanaf welke datum?