



Datum van inontvangstneming : 21/06/2016

Zaak C-246/16

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:

28 april 2016

Verwijzende rechter:

Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Italië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

7 maart 2016

Verzoekende partij:

Enzo di Maura

Verwerende partij:

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Verzoek om nietigverklaring van belastingaanslag nr. RJV010100058 tot navordering van inkomstenbelasting van natuurlijke personen (hierna: „inkomstenbelasting”), regionale belasting op productiewerkzaamheden (hierna: „regionale productiebelasting”) en btw, en tot oplegging van sancties voor het belastingjaar 2004

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Verzoek om een prejudiciële beslissing in de zin van artikel 267 VWEU betreffende de uitlegging van de artikelen 11 C, lid 1, en 20, lid 1, onder b), van richtlijn 77/388/EEG, en van het beginsel van neutraliteit van de btw en het evenredigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel.

Prejudiciële vragen

1) Is het – gelet op de artikelen 11 C, lid 1, en 20, lid 1, onder b), tweede zin, van richtlijn 77/388/EEG, waarin het gaat over de verlaging van de maatstaf voor heffing en de herziening van de voor de belaste handelingen in rekening gebrachte btw in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de door partijen vastgestelde tegenprestatie, – in overeenstemming met de in het VWEU verankerde beginselen van evenredigheid en doeltreffendheid en het beginsel van neutraliteit dat de toepassing van btw regelt, dat beperkingen worden gesteld die het de belastingplichtige onmogelijk of uiterst moeilijk maken – ook vanuit temporeel perspectief, gelet op de onvoorspelbare duur van een insolventieprocedure, – om de belasting betreffende de geheel of gedeeltelijk niet-betaalde tegenprestatie terug te vorderen?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is een bepaling als artikel 26, lid 2, van Decreto del presidente della Repubblica n. 633/1972, in de versie die gold voor de wijziging ervan bij artikel 1, leden 126 en 127, van Legge n. 208 van 28 december 2015, die het recht op terugvordering van de belasting ondergeschikt maakt aan de levering van het bewijs dat eerst tevergeefs insolventieprocedures zijn ingesteld, hetgeen volgens de rechtspraak en de praktijk van de belastingdienst van de lidstaat van de Unie betekent dat de terugvordering noodzakelijkerwijs plaatsvindt na de uiteindelijke en geen resultaat opleverende verdeling van de activa, of althans na de definitieve beslissing tot beëindiging van het faillissement, verenigbaar met de bovenstaande beginselen, zulks ook wanneer deze handelingen redelijkerwijs onrendabel zijn gezien het bedrag van de vordering, de vooruitzichten op inning daarvan en de kosten van de insolventieprocedures, en gelet op het feit dat na de opening van het faillissement de vervulling van voormelde voorwaarden jaren op zich kan laten wachten?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

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

Artikel 11 C, lid 1: „1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijk 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 niet-betaling, kunnen de lidstaten evenwel van deze regel afwijken.”

Artikel 20, lid 1, onder b): „1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name: [omissis] b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking

zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel geen herziening plaats (....)”.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

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

„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 indien de maatstaf van heffing daarvan wordt verlaagd als gevolg een nietigverklaring, vernietiging, herroeping, ontbinding, opzegging of een vergelijkbare handeling of wegens gehele of gedeeltelijke niet-betaling naar aanleiding van tevergeefs ingestelde insolventieprocedures of tenuitvoerleggingsprocedures, of op grond van de toepassing van contractueel overeengekomen rabatten of kortingen, heeft de leverancier of dienstverrichter 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 ontvanger die de handeling reeds overeenkomstig dit laatste artikel heeft geregistreerd, moet in een dergelijk geval de wijziging overeenkomstig artikel 23 of artikel 24 registreren, behoudens zijn recht op terugbetaling van het aan de leverancier of dienstverrichter bij wijze van compensatie betaalde bedrag.”

Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Italiaans wetboek inkomstenbelastingen; hierna: „TUIR”), artikel 101, lid 5:

„Verliezen van goederen bedoeld in lid 1, (...) en verliezen van andere vorderingen dan die welke in mindering kunnen worden gebracht in de zin van (...), zijn aftrekbaar als zij blijken uit zekere en nauwkeurige elementen, en in elk geval, wat verliezen op vorderingen betreft, indien de schuldenaar aan een insolventieprocedure is onderworpen of een goedgekeurde (...) schuldherschikkingsovereenkomst heeft gesloten. Voor de toepassing van dit lid wordt de schuldenaar geacht aan een faillissementsprocedure te zijn onderworpen vanaf de datum van de beslissing waarbij het faillissement of de verplichte liquidatie wordt uitgesproken (...)”

Door de nationale rechter aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie

Zaak C-202/15 (H3g), aanhangig

Arrest van 15 mei 2014, C-337/13 (Almos)

Arrest van 3 juli 1997, C-330/95 (Goldsmiths)

Arrest van 3 september 2014, C-589/12 (GMAC UK)

Arrest van 26 januari 2012, zaak C-588/10 (Kraft Foods Polska SA)

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 In 2004 heeft Enzo di Maura voor een bedrag van 35 000 EUR een factuur opgemaakt die door de ontvangende onderneming Sertenko srl niet werd betaald omdat zij bij vonnis van 30 november 2004 failliet was verklaard. Op basis van dit vonnis heeft di Maura op 31 december 2004 de maatstaf voor heffing met hetzelfde bedrag verlaagd door wijziging van de originele factuur en door de aftrek van met de wijziging overeenstemmende belastingen.
- 2 De Agenzia delle Entrate (belastingdienst) was van mening dat de handeling van di Maura ongerechtvaardigd was en heeft daarom voor het belastingjaar 2004 inkomstenbelasting, regionale productiebelasting en btw nagevorderd en sancties opgelegd. Volgens hem kon de betrokkene volgens de norm in kwestie (artikel 26, lid 2, van presidentieel decreet nr. 633/1972) in geval van insolventie van de schuldenaar via het verlagingsmechanisme de aan de schatkist betaalde voorbelasting slechts terugvorderen wanneer vaststaat dat geen bedragen meer beschikbaar waren en dat de vordering dus oninbaar was.
- 3 Di Maura heeft bij de Commissione tributaria provinciale di Siracusa (provinciale commissie voor belastinggeschillen Siracusa) verzocht om nietigverklaring van de naheffingsaanslag.

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

- 4 Volgens Di Maura moet de norm in kwestie aldus worden uitgelegd dat bij niet-betaling van prestaties, de maatstaf van heffing reeds kan worden verlaagd wanneer de faillietverklaring wordt uitgesproken, aangezien faillissementsprocedures gewoonlijk erg lang duren.

Bovendien bevrijdt artikel 101, lid 5, TUIR de schuldeiser van de last om aan te tonen dat het verlies definitief is, doordat uitdrukkelijk de aftrek wordt toegestaan van vorderingen die geldend worden gemaakt ten aanzien van ondernemingen die aan een faillissementsprocedure zijn onderworpen, vanaf de datum van inleiding van de procedure.

- 5 In rechte heeft de Agenzia delle Entrate erkend dat verzoekers grieven met betrekking tot de aftrek van de inkomstenbelasting en de regionale productiebelasting overeenkomstig artikel 101, lid 5, TUIR gegrond zijn, maar hij heeft dat niet gedaan voor de btw. Volgens de Agenzia delle Entrate vloeit de

onmogelijkheid om de btw af te trekken bij louter een faillietverklaring voort uit het feit dat de wetgever, hoewel hij teneinde de btw-regeling in overeenstemming te brengen met de regeling inzake directe belastingen, in de eerste versie van artikel 26, lid 2, van presidentieel decreet nr. 633/1972 had voorzien in de mogelijkheid van aftrek van de btw die overeenkomt met de wijzigingen die zich hebben voorgedaan „a causa dell’avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose” („naar aanleiding van de inleiding van tevergeefs gebleven insolventieprocedures of tenuitvoerleggingsprocedures”), de woorden „dell’avvio” („de inleiding”) heeft weggelaten in de versie die van toepassing is op het geschil. Dat betekent dat de voorwaarde van de tevergeefsheid thans niet alleen meer betrekking heeft op uitvoeringsprocedures, maar ook op insolventieprocedures, en dat zij beslissend is. Het bewijs van de tevergeefsheid van de insolventieprocedure wordt slechts geleverd wanneer de activa zijn verdeeld en de termijn voor de indiening van opmerkingen betreffende de uitdelingslijst verstreken is, of, bij gebreke van een uitdelingslijst, wanneer de termijn om beroep in te stellen tegen het besluit tot beëindiging van het faillissement is verstreken.

- 6 Voorts wijst de Agenzia delle Entrate erop dat zijn uitlegging van artikel 26 van presidentieel decreet nr. 633/1972 in overeenstemming is met de praktijk van de belastingadministratie en met de nationale rechtspraak.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 7 Volgens de verwijzende rechter is de Italiaanse regeling niet in overeenstemming met de Unieregeling, en met name met de artikelen 11 en 20 van de Zesde richtlijn, het beginsel van neutraliteit van de btw, en het evenredigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel. Volgens het Unierecht is voor de verlaging van de maatstaf van heffing en van de belasting immers slechts vereist dat zich na de indiening van de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de belasting. Wanneer de Italiaanse wetgever het recht tot herziening van de belasting beperkt tot een herziening die overeenkomt met de verlaging die voortvloeit uit de (gehele of gedeeltelijke) niet-betaling van de tegenprestatie naar aanleiding van tevergeefs ingestelde insolventieprocedures of uitvoeringsprocedures, voegt hij een voorwaarde toe, namelijk juist de volledige uitvoering van de procedure, waarin het Unierecht niet voorziet. Bovendien kan het uitvoeren van een van de twee procedures vanuit het oogpunt van de doeltreffendheid en vanuit temporeel perspectief onrendabel, onmogelijk of uiterst moeilijk zijn. Gelet op een en ander twijfelt de nationale rechter over de rechtmatigheid van de norm in kwestie (en over de uitlegging ervan).
- 8 In zijn verzoek om een prejudiciële beslissing merkt de verwijzende rechter op dat zijn verzoek in wezen dezelfde vragen en motivering bevat als in de aanhangige zaak C-202/15, H3g, waarin een andere nationale rechterlijke instantie – de

Commissione tributaria provinciale di Milano – het Hof vragen stelt over de artikelen 90 en 185 van richtlijn 2006/112/EG, waarin in wezen de artikelen 11 en 20 van de Zesde richtlijn zijn overgenomen, en hij geeft aan dat het antwoord op de in die zaak gestelde vragen nuttig zal zijn om het bij hem aanhangige geding te beslechten. Hij verklaart dat hij echter ook zelf prejudiciële vragen dient te stellen aan het Hof, ook al zijn zij in wezen identiek, omdat een recente uitspraak van de Corte di Cassazione (Italiaans hof van cassatie), waarin de regeling inzake de gevallen waarin de procedure wordt opgeschort, restrictief is uitgelegd, eraan in de weg staat dat hij de procedure opschort tot de uitspraak van het Hof van Justitie over een vraag die door andere partijen is opgeworpen.

- 9 De verwijzende rechter merkt voorts op dat er, ten opzichte van de zaak H3g, toch twee nieuwe elementen zijn: 1) de toepasselijkheid *ratione temporis* op de feiten van de zaak van richtlijn 77/388, en niet van richtlijn 2006/112, en 2) de wijziging van artikel 26, lid 2, van presidentieel decreet nr. 633/1972 bij wet nr. 208 van 28 november 2015, in die zin dat de aftrek van de btw uitdrukkelijk wordt toegestaan in geval van niet-betaling van de prijs, en dit vanaf de datum van de opening van de insolventieprocedure (waarbij dit voorschrift evenwel slechts geldt voor de insolventieprocedures die worden ingeleid na 31 december 2016).