ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

3 juni 2021 *

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek – Herziening van de aftrek – Faillissementsprocedure – Nationale regeling die voorziet in de automatische weigering van aftrek van de btw over belastbare handelingen die zijn verricht voorafgaand aan de inleiding van die procedure”

In zaak C-182/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel Suceava (rechter in tweede aanleg Suceava, Roemenië) bij beslissing van 30 maart 2020, ingekomen bij het Hof op 23 april 2020, in de procedure

BE,

DT

tegen

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Accer Ipurl Suceava, handelend in haar hoedanigheid van curator van BE,

EP,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: N. Wahl, kamerpresident, A. Prechal (rapporteur), president van de Derde kamer, en F. Biltgen, rechter,

advocaat-generaal: E. Tanchev,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Roemeens.

gelet op de opmerkingen van:

– de Roemeense regering, vertegenwoordigd door E. Gane, R. I. Hațieganu en A. Wellman als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en P. Carlin als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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"), en met name van de artikelen 184 tot en met 186 van deze richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen enerzijds BE, een failliet verklaarde onderneming, en DT, vennoot en bestuurder van deze onderneming, en anderzijds de Administrație Județeană a Finanțelor Publice Suceava (provinciaal kantoor overheidsfinanciën Suceava, Roemenië), de Direcție Generală Regională a Finanțelor Publice Iaşi (regionaal directoraat-generaal overheidsfinanciën Iași, Roemenië) (hierna samen: „belastingdiensten"), Accer Ipurl Suceava, handelend in haar hoedanigheid van curator van BE, en EP, met betrekking tot het na de faillietverklaring van BE door de belastingdiensten genomen besluit tot herziening van bepaalde aftrekken van belasting over de toegevoegde waarde (btw) die BE had toegepast voordat zij failliet werd verklaard.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn vermeldt onder de aan de btw onderworpen handelingen de leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

4 Artikel 9, lid 1, van die richtlijn is als volgt verwoord:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

5 Artikel 167 van deze richtlijn bepaalt dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

6 Artikel 168 van die richtlijn luidt als volgt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, [onder] a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;

c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), [...] i);

d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;

e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen."

7 Artikel 184 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen."

8 Artikel 185 van die richtlijn is als volgt verwoord:

„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, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen."

9 Artikel 186 van die richtlijn bepaalt het volgende:

„De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast."

Roemeens recht

10 Artikel 11 van Lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek; hierna: „belastingwetboek") bepaalt:

„(1) Bij de vaststelling van het bedrag van een belasting of een heffing in de zin van dit wetboek mogen de belastingdiensten een handeling zonder economisch doel buiten beschouwing laten of

een handeling herkwalificeren zodat deze in overeenstemming is met de economische inhoud ervan.

[...]”

11 Artikel 148 van het belastingwetboek heeft als opschrift „Herziening van de aftrekbare belasting voor de verwerving van diensten of andere goederen dan investeringsgoederen” en luidt als volgt:

„(1) Voor zover de regels betreffende de levering aan of diensten voor zichzelf niet van toepassing zijn, wordt de oorspronkelijke aftrek herzien in de volgende gevallen:

a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b) 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 [...];

c) indien de belastingplichtige het recht verliest om de belasting op niet-geleverde roerende goederen en ongebruikte diensten in aftrek te brengen in geval van gebeurtenissen zoals wetswijzigingen, wijzigingen van het maatschappelijk doel, bestemming van de goederen of diensten voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat maar nadien bestemming van deze goederen of diensten voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, of ontbrekende goederen.

[...]”

12 Artikel 149 van het belastingwetboek, met als opschrift „Herziening van de aftrekbare belasting voor investeringsgoederen”, bepaalt:

„[...]

(2) Wanneer de regels betreffende de levering aan of diensten voor zichzelf niet van toepassing zijn, wordt de aftrekbare belasting over investeringsgoederen herzien in de in lid 4, onder a) tot en met d), bedoelde gevallen [...].

[...]

(4) De herziening van de aftrekbare belasting als bedoeld in lid 1, onder d), wordt uitgevoerd:

a) indien het investeringsgoed door de belastingplichtige:
   1. geheel of gedeeltelijk wordt gebruikt voor andere doeleinden dan economische activiteiten, met uitzondering van goederen waarvan de verwerving is onderworpen aan de beperking van het recht op aftrek tot 50 % [...];
   2. wordt gebruikt voor de verrichting van handelingen waarvoor geen recht op aftrek van de belasting bestaat;
   3. wordt gebruikt voor de verrichting van handelingen waarvoor een ander recht op aftrek van de belasting bestaat dan de oorspronkelijk toegepaste aftrek;

b) wanneer wijzigingen worden aangebracht in de bestanddelen die voor de berekening van de afgetrokken belasting in aanmerking worden genomen;

c) wanneer een investeringsgoed waarvoor het recht op aftrek geheel of gedeeltelijk is beperkt, het voorwerp vormt van een handeling waarvoor de belasting aftrekbaar is – in het geval van een goederenlevering is het extra af te trekken bedrag aan belasting beperkt tot het bedrag aan belasting dat is geheven ter zake van de levering van het betrokken goed;

d) wanneer het investeringsgoed niet langer bestaat […];

[…]”

13 Artikel 3 van Lege nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (wet nr. 85/2006 betreffende de insolventieprocedure; hierna: „insolventiewet”) bepaalt:

„[…]

23. ‚faillissementsprocedure’: de collectieve insolventieprocedure op voet van gelijkheid die tegen de schuldenaar wordt ingeleid met het oog op de vereffening van zijn activa om zijn passiva te dekken, gevolgd door doorhaling van de schuldenaar in het register waarin hij is ingeschreven;

[…]”

14 Artikel 47 van de insolventiewet bepaalt:

„[…]

(7) Vanaf de faillietverklaring mag de schuldenaar slechts de voor de afwikkeling van de vereffening noodzakelijke werkzaamheden verrichten.”

15 Artikel 116 van de insolventiewet bepaalt:

„(1) De curator vereffent, onder toezicht van de rechter-commissaris, de goederen die deel uitmaken van de activa van de schuldenaar. Om de waarde van de activa van de schuldenaar te maximaliseren, stelt de curator alles in het werk om de activa in een passende vorm op de markt te brengen, waarbij de reclamekosten ten laste komen van de activa van de schuldenaar.

(2) De vereffening begint onmiddellijk nadat de curator de inventaris heeft voltooid en het beoordelingsverslag heeft overgelegd. De goederen kunnen en bloc, als een operationeel geheel, of afzonderlijk worden verkocht. De wijze van verkoop van de goederen, te weten een openbare veiling, de rechtstreekse onderhandeling of een combinatie van beide, wordt op voorstel van de curator goedgekeurd door de vergadering van schuldeisers. De curator legt aan de algemene vergadering van schuldeisers tevens de verkoopregeling voor die overeenstemt met de door hem gekozen wijze van verkoop.

[…]”

16 Artikel 123 van de insolventiewet luidt als volgt:

„In geval van faillissement worden de vorderingen in de volgende volgorde voldaan:

1. belastingen, zegels en andere uitgaven die verband houden met de bij deze wet ingestelde procedure, […]

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

17 BE, met DT als vennoot en bestuurder, is een vennootschap die een economische activiteit in de zin van de btw-richtlijn heeft uitgeoefend. Bij vonnis van 10 februari 2015 heeft de Tribunal Suceava (rechter in eerste aanleg Suceava, Roemenië) de inleiding van de faillissementsprocedure tegen BE uitgesproken.

18 Na haar faillissementsverklaring werd BE onderworpen aan een belastingcontrole, die werd afgesloten met de vaststelling van een belastingaanslag op 26 november 2015. Met deze heffing werd BE met name de verplichting opgelegd om 646 259 Roemeense leu (RON) (ongeveer 132 000 EUR) te betalen op grond van de herziening van de btw-aftrek die zij had toegepast voor het tijdvak van 20 mei 2013 tot en met 13 februari 2014, waarin zij een economische activiteit uitoefende en was geregistreerd als btw-plichtige. Dit bedrag bestaat uit 535 409 RON (ongeveer 109 000 EUR) uit hoofde van aftrek voor goederen en verbruiksartikelen, 55 134 RON (ongeveer 11 400 EUR) uit hoofde van aftrek voor kapitaalgoederen en 55 716 RON (ongeveer 11 600 EUR) uit hoofde van aftrek voor een huurovereenkomst betreffende een onroerend goed.

19 Bij beslissing van 22 januari 2018 is het door BE en DT tegen deze aanslag gemaakte bezwaar afgewezen. De belastingdiensten waren van mening dat BE op het tijdstip van de faillietverklaring geen economische activiteit meer uitoefende. Deze diensten hebben daarbij opgemerkt dat een dergelijke faillietverklaring een procedure tot vereffening en verkoop van de goederen met het oog op de terugbetaling van schulden impliceert, zodat de in het kader van die procedure verrichte handelingen op zich geen economisch doel hebben. Volgens die diensten is het voorts irrelevant dat de verkoop van de goederen in het kader van de faillissementsprocedure aan de btw werd onderworpen.

20 De Tribunal Suceava heeft het door verzoekers in het hoofdgeding tegen de belastingaanslag van 26 november 2015 en tegen de beslissing op bezwaar van 22 januari 2018 ingestelde beroep toegewezen. Het hoger beroep van de belastingdiensten tegen het vonnis van deze rechter is door de verwijzende rechter bij arrest van 18 juni 2019 toegewezen, zodat BE het in de belastingaanslag vastgestelde bedrag van 646 259 RON (ongeveer 132 000 EUR) verschuldigd blijft. De verwijzende rechter heeft daarbij de door de belastingdiensten aan het nationale recht gegeven uitlegging bevestigd volgens welke de inleiding van de faillissementsprocedure op zich moet worden beschouwd als een grond voor beëindiging van het recht op aftrek, aangezien de tijdens deze procedure verrichte handelingen geen economisch doel hebben.

21 Verzoekers in het hoofdgeding hebben bij die rechter beroep tot herziening van zijn eerdere uitspraak ingesteld wegens schending van de btw-richtlijn.

22 In dat verband betogen verzoekers in het hoofdgeding met name dat BE zowel vóór de faillietverklaring van deze onderneming als tijdens de faillissementsprocedure geldig was geregistreerd als btw-plichtige, zodat de activiteiten in verband met de faillissementsprocedure – te weten de verkoop van goederen en onroerende goederen en de verhuur van onroerende goederen – binnen de werkingssfeer van de btw zijn gebleven, die nog steeds werd geïnd.

23 Volgens de verwijzende rechter rijst dus de vraag of het verenigbaar is met het Unierecht dat handelingen die in de loop van de faillissementsprocedure zijn verricht, automatisch worden geacht geen economisch doel te hebben, hetgeen zou betekenen dat de marktdeelnemer door de inleiding van die procedure verplicht is om de btw die is geheven over economische handelingen die dateren van vóór de faillietverklaring, automatisch ten gunste van de staat te herzien, ondanks het feit dat deze marktdeelnemer tijdens de tegen hem ingeleide faillissementsprocedure, behoudens gedurende een korte periode van drie weken, nog steeds btw-plichtig was en de verkoop van goederen in het kader van het faillissement aan btw werd onderworpen.

24 Indien het Hof zou oordelen dat een dergelijke automatische herziening legitiem en verenigbaar met het Unierecht is, acht de verwijzende rechter het bovendien noodzakelijk om duidelijkheid te verkrijgen over de vraag of een dergelijke regeling evenredig is aan het nagestreefde doel.

25 De verwijzende rechter preciseert voorts dat de vereffening van de goederen in casu is afgesloten en dat voor de tijdens die periode verrichte handelingen uiteindelijk geen aftrek is toegestaan.

26 In deze context heeft de Curte de Apel Suceava de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Verzetten [de btw-richtlijn], het beginsel van fiscale neutraliteit, het beginsel van recht op aftrek van de btw en het beginsel van zekerheid van belastingheffing zich in omstandigheden als in het hoofdgeding tegen een nationale regeling volgens welke, na aanvang van de faillissementsprocedure van een onderneming, de btw automatisch en zonder verdere verificatie wordt herzien doordat aftrek van de btw over vóór de faillietverklaring verrichte belaste handelingen wordt geweigerd en de onderneming wordt verplicht tot betaling van de aftrekbare btw? Verzet het evenredigheidsbeginsel zich in omstandigheden als in het hoofdgeding tegen een dergelijke nationale rechtsregel, gezien de economische gevolgen voor de onderneming en het definitieve karakter van een dergelijke herziening?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

27 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of praktijk volgens welke de inleiding van een faillissementsprocedure ten aanzien van een marktdeelnemer, waarbij diens activa worden vereffend ten gunste van zijn schuldeisers, deze marktdeelnemer automatisch verplicht tot herziening van de btw-aftrek die hij heeft toegepast voor de goederen en diensten die hij voorafgaand aan zijn faillietverklaring heeft verworven.

28 In herinnering zij gebracht dat het in artikel 168 van de btw-richtlijn neergelegde recht op aftrek een integrerend deel van de btw-regeling is en dat het, in beginsel, niet kan worden beperkt [zie in die zin arrest van 18 maart 2021, A. (Uitoefening van het recht op aftrek), C-895/19, EU:C:2021:216, punt 32].

29 Het mechanisme tot herziening van de aftrek waarin de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn voorzien, maakt van zijn kant integrerend deel uit van de bij deze richtlijn vastgestelde btw-aftrekregeling. Het heeft tot doel de precisie van de aftrek te vergroten en zo de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen

aan btw. Dit mechanisme beoogt dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium (zie in die zin arrest van 27 maart 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punt 27).

30 In het gemeenschappelijke btw-stelsel is immers enkel de voorbelasting over de goederen of diensten die de belastingplichtige gebruikt voor zijn belaste handelingen, aftrekbaar. De aftrek van de voorbelasting hangt samen met de inning van belasting in een later stadium. Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium of van aftrek van voorbelasting (arrest van 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punt 21).

31 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de belastingdiensten de door BE toegepaste btw-aftrek voor goederen en diensten die deze onderneming in de periode van 20 mei 2013 tot en met 13 februari 2014 had verworven, hebben herzien op basis van de premisse dat de faillietverklaring van een onderneming als BE noodzakelijkerwijs een einde maakt aan haar economische activiteiten. Dienaangaande hebben zij aangevoerd dat de na een dergelijke faillietverklaring verrichte handelingen uitsluitend dienen om de activa van de onderneming te vereffenen ten gunste van haar schuldeisers, zodat deze transacties geen economisch doel hebben.

32 In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat ofschoon de btw-richtlijn een zeer ruime werkingssfeer aan de btw toekent, alleen economische activiteiten aan deze belasting zijn onderworpen. Zo zijn volgens artikel 2 (betreffende belastbare handelingen), lid 1, onder a), van deze richtlijn de leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht aan de btw onderworpen (arrest van 17 december 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punten 24 en 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Hieruit volgt dat, gesteld dat zou blijken dat na de inleiding van de faillissementsprocedure geen enkele economische activiteit meer kan worden uitgeoefend, vanaf deze inleiding evenmin nog belastbare handelingen kunnen worden verricht op grond waarvan het recht op aftrek kan worden uitgeoefend (zie in die zin arrest van 9 november 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punt 35), zodat een herziening van de aftrek zich zou opdringen overeenkomstig het nationale recht waarbij de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn zijn omgezet.

34 De verwijzende rechter geeft echter aan dat hij twijfelt over de in punt 31 van het onderhavige arrest genoemde premisse dat de faillietverklaring van een marktdeelnemer noodzakelijkerwijs een einde maakt aan zijn economische activiteiten.

35 Derhalve moet worden nagegaan of een economische activiteit kan worden geacht te zijn gestaakt doordat de betrokken marktdeelnemer failliet is verklaard, aangezien deze faillietverklaring volgens de regels van het nationale recht tot gevolg heeft dat de na die activiteit verrichte handelingen er enkel nog toe kunnen dienen de activa van deze marktdeelnemer te vereffenen ten gunste van zijn schuldeisers.

36 Volgens artikel 9, lid 1, eerste alinea, van genoemde richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Volgens de definitie van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de

btw-richtlijn omvat het begrip „economische activiteit” alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, en in het bijzonder de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

37 Volgens vaste rechtspraak blijkt uit deze definities de ruime omvang van het begrip „economische activiteiten”, alsook het objectieve karakter ervan, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit. Een activiteit wordt aldus in de regel als economisch beschouwd wanneer zij duurzaam wordt verricht en de verrichter een vergoeding ontvangt (arrest van 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Aangezien de activiteit op zichzelf, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan, moet worden beschouwd, kan het enkele feit dat de inleiding van een faillissementsprocedure ten aanzien van een belastingplichtige op grond van de in het nationale recht geldende regels de doelstellingen van de handelingen van deze belastingplichtige wijzigt, in die zin dat deze doelstellingen niet langer de duurzame exploitatie van zijn onderneming omvatten maar uitsluitend zien op de vereffening ervan met het oog op de aanzuivering van de schulden en nadien op de ontbinding ervan, op zich dus niet afdoen aan de economische aard van de in het kader van die onderneming verrichte handelingen.

39 Bovendien is deze uitlegging, zoals de Europese Commissie heeft benadrukt, ook geboden in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich met name ertegen verzet dat twee handelingen die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn, en die dus met elkaar concurreren, btw-rechtelijk verschillend worden behandeld (zie in die zin arrest van 4 maart 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punt 32).

40 Zelfs al brengt de inleiding van een faillissementsprocedure, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, normaliter mee dat de betrokken onderneming verdwijnt, blijft het immers een feit dat deze onderneming, zolang zij haar activiteiten tijdens de faillissementsprocedure voortzet, concurreert met andere belastingplichtigen die soortgelijke diensten verrichten, zodat de betrokken diensten voor de btw in beginsel gelijk moeten worden behandeld.

41 Overigens blijkt dat BE in casu tijdens de faillissementsprocedure, onder voorbehoud van verificatie van dit gegeven door de verwijzende rechter, geregistreerd is gebleven als belastingplichtige en dat de belastingdiensten de handelingen die in het kader van deze procedure zijn verricht aan de btw hebben onderworpen, hetgeen lijkt te bevestigen dat BE haar economische activiteit daadwerkelijk heeft voortgezet en ondanks haar faillietverklaring belaste handelingen heeft verricht.

42 In die omstandigheden kan er niet van worden uitgegaan dat de inleiding van de faillissementsprocedure het nauwe en rechtstreekse verband tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen of diensten voor belaste handelingen in een later stadium heeft verbroken en dat de betrokken belastingplichtige verplicht is het afgetrokken btw-bedrag te voldoen (zie naar analogie arrest van 9 november 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punt 46).

43 Ten slotte kan, anders dan de Roemeense regering in wezen heeft aangevoerd, de mogelijkheid voor de betrokken belastingplichtige om, in een situatie waarin hij in een eerste fase de aftrek van voorbelasting heeft moeten herzien wegens zijn faillietverklaring ondanks de voortzetting van zijn economische activiteit, in een tweede fase te verzoeken om terugbetaling van de betrokken

bedragen juist op grond dat hij in de loop van de faillissementsprocedure zijn economische activiteit heeft voortgezet, geen compensatie vormen voor de beperking van zijn recht op aftrek, welke beperking voortvloeit uit deze door het nationale recht opgelegde herzieningsverplichting.

44 Zoals ook de Commissie heeft opgemerkt, vormt het vereiste dat de betrokken onderneming na een herzieningsbeslissing de beweerdelijk verschuldigde btw daadwerkelijk betaalt, voor deze onderneming immers een belemmering voor aftrek van voorbelasting, aangezien die onderneming hierdoor gedwongen is fondsen vast te leggen totdat de belastingdiensten haar de onverschuldigd betaalde btw hebben terugbetaald, terwijl andere marktdeelnemers die niet failliet zijn verklaard, deze fondsen kunnen gebruiken voor hun economische activiteiten zonder gedwongen te zijn een dergelijke betaling te doen (zie naar analogie arrest van 9 november 2017, Wind Inovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, punt 44).

45 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of praktijk volgens welke de inleiding van een faillissementsprocedure ten aanzien van een marktdeelnemer, waarbij diens activa worden vereffend ten gunste van zijn schuldeisers, deze marktdeelnemer automatisch verplicht tot herziening van de btw-aftrek die hij heeft toegepast voor de goederen en diensten die hij voorafgaand aan zijn faillietverklaring heeft verworven, wanneer de inleiding van een dergelijke procedure er niet aan in de weg staat dat de economische activiteit van die marktdeelnemer, in de zin van artikel 9 van die richtlijn, en met name met het oog op de vereffening van de betrokken onderneming, wordt voortgezet.

Kosten

46 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 184 tot en met 186 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of praktijk volgens welke de inleiding van een faillissementsprocedure ten aanzien van een marktdeelnemer, waarbij diens activa worden vereffend ten gunste van zijn schuldeisers, deze marktdeelnemer automatisch verplicht tot herziening van de btw-aftrek die hij heeft toegepast voor de goederen en diensten die hij voorafgaand aan zijn faillietverklaring heeft verworven, wanneer de inleiding van een dergelijke procedure er niet aan in de weg staat dat de economische activiteit van die marktdeelnemer, in de zin van artikel 9 van die richtlijn, en met name met het oog op de vereffening van de betrokken onderneming, wordt voortgezet.

ondertekeningen