CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 4 juni 2020[1]

**Zaak C-335/19**

**E. sp. z o.o. sp.k.**
**tegen**
**Minister Finansów**

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 90 en 185 – Verlaging van de maatstaf van heffing – Gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs – Voorwaarde dat de afnemer niet in een insolventieprocedure verwikkeld is of in liquidatie verkeert – Overeenkomstige herziening van de oorspronkelijk toegepaste btw-aftrek – Tijdstip van de herziening”

## I. Inleiding

1. Onder welke voorwaarden kan een belastingplichtige zijn belastingschuld herzien als hij van zijn contractpartner geen betaling heeft ontvangen? Dit is uiteindelijk een vraag die telkens opnieuw aan het Hof wordt voorgelegd.[2] In wezen gaat het om een probleem dat de grondvesten van een indirect belastingstelsel raakt, vooral wanneer twee ondernemingen op het toneel verschijnen. De herziening van de belastingschuld van de leverancier of dienstverrichter correspondeert namelijk met de herziening van een door de afnemer reeds toegepaste aftrek van voorbelasting. Dit loopt evenwel geregeld mis, wanneer de afnemer in een insolventieprocedure is verwikkeld of inmiddels is geliquideerd. De staat vist dan achter het net.

2. De Poolse wetgever sluit dit risico voor de belastinginkomsten uit door de herziening van de belastingschuld van de leverancier of dienstverrichter enkel toe te staan wanneer de afnemer op het moment van de herziening nog niet in een insolventieprocedure is verwikkeld of in liquidatie verkeert. Hierdoor loopt de onderneming die de prestatie heeft verricht, het risico een belastingschuld te moeten betalen waarvoor zij helemaal niets kon incasseren. Het Hof moet beslissen of dit verenigbaar is met haar functie als „belastingontvanger voor rekening van de staat”.[3]

1 Procestaal: Duits.

2 Zie dienaangaande reeds arresten van 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558); 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377); 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989); 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131); 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), en 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

3 Zie dienaangaande bijvoorbeeld arresten van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21), en 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

3. Met het legitieme belang van de Republiek Polen en de Unie om derving van btw-inkomsten te voorkomen kan echter ook op een andere manier rekening worden gehouden. Daarom zou het Hof dit verzoek om een prejudiciële beslissing te baat moeten nemen om zich ook over het tijdstip van een herziening van de aftrek van voorbelasting bij de afnemer uit te spreken, wanneer hij de tegenprestatie tot dusver nog niet heeft betaald en hierover dus helemaal geen btw-last heeft gedragen.

## II. Toepasselijke bepalingen

### *A. Unierecht*

4. Het Unierechtelijke kader is vervat in de artikelen 73, 90, 184, 185 en 273 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) [4].

5. Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt de maatstaf van heffing:

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

6. Artikel 90 van de btw-richtlijn regelt de wijziging achteraf van de maatstaf van heffing en de rechtsgevolgen voor de leverancier of dienstverrichter:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken.”

7. De artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn betreffen de herziening van de aftrek van voorbelasting van de afnemer in geval van wijzigingen achteraf. Artikel 184 bepaalt het volgende:

„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 de btw-richtlijn luidt:

„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.”

4 PB 2006, L 347, blz. 1.

9. Artikel 273 van de btw-richtlijn regelt mogelijkheden voor de lidstaten om belastingfraude enz. te bestrijden:

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

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

### *B. Pools recht*

10. Deze Unierechtelijke bepalingen zijn in Pools recht omgezet bij de Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet").

11. Artikel 89a van de btw-wet luidt:

„1. Belastingplichtigen mogen de maatstaf van heffing en de belasting die verschuldigd is voor de levering van goederen of de verrichting van diensten binnen het nationale grondgebied corrigeren in geval van vorderingen waarvan aannemelijk is gemaakt dat zij oninbaar zijn. Deze correctie heeft ook betrekking op de maatstaf van heffing en het bedrag van de belasting over het gedeelte van de vordering waarvan aannemelijk is gemaakt dat het oninbaar is.

1a. De oninbaarheid van een vordering wordt aannemelijk geacht indien de schuld niet binnen een periode van 150 dagen na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn is voldaan of in welke vorm dan ook is vervreemd.

2. Lid 1 is van toepassing indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1) de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht ten behoeve van een belastingplichtige als bedoeld in artikel 15, lid 1, die geregistreerd is als actief btw-plichtige en die niet in een insolventieprocedure is verwikkeld of in liquidatie verkeert;

[...]

3) de dag vóór de datum van indiening van de belastingaangifte waarbij de in lid 1 bedoelde correctie wordt toegepast:

   a) zijn de schuldeiser en de schuldenaar geregistreerd als actief btw-plichtige;

   b) is de schuldenaar niet in een insolventieprocedure verwikkeld en verkeert hij evenmin in liquidatie;

[...]

5) sinds de uitreiking van de factuur voor de vordering zijn niet meer dan twee jaar verstreken, te rekenen vanaf het einde van het jaar waarin de factuur is uitgereikt;

[...]

3. De correctie als bedoeld in lid 1 kan worden toegepast in de aangifte voor het tijdvak waarin aannemelijk is gemaakt dat de vordering oninbaar is, op voorwaarde dat de schuld tegen de datum waarop de schuldeiser zijn belastingaangifte voor dat tijdvak heeft ingediend niet is voldaan of in welke vorm dan ook is vervreemd.

4. Indien de schuld na de indiening van de belastingaangifte waarbij de in lid 1 bedoelde correctie is toegepast is voldaan of in welke vorm dan ook is vervreemd, is de schuldeiser verplicht tot verhoging van de maatstaf van heffing en van het bedrag van de verschuldigde belasting in de aangifte voor het tijdvak waarin de schuld is voldaan of vervreemd. Indien de schuld gedeeltelijk is voldaan, worden de maatstaf van heffing en het bedrag van de verschuldigde belasting voor dat deel verhoogd.

5. De schuldeiser dient het hoofd van de voor hem bevoegde belastingdienst van deze correctie in kennis te stellen in de belastingaangifte waarbij hij de in lid 1 bedoelde correctie toepast. Daarbij dient hij tevens het bedrag van de correctie en de gegevens van de schuldenaar te vermelden.

[...]

7. De leden 1 tot en met 5 zijn niet van toepassing indien er tussen de schuldeiser en de schuldenaar een band bestaat als bedoeld in artikel 32, leden 2 tot en met 4.

8. De minister die bevoegd is voor de overheidsfinanciën stelt het model voor de in lid 5 bedoelde kennisgeving bij besluit vast [...].”

12. Artikel 89b van de btw-wet bepaalt het volgende:

„1. Indien de schuld uit hoofde van een factuur voor de levering van goederen of de verrichting van diensten binnen het nationale grondgebied niet is voldaan binnen een termijn van 150 dagen na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn, dient de schuldenaar de op grond van die factuur afgetrokken voorbelasting te herzien in de aangifte voor het tijdvak waarin de 150e dag na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn valt.

1a. Lid 1 is niet van toepassing indien de schuldenaar de schuld heeft voldaan op uiterlijk de laatste dag van het aangiftetijdvak waarin de 150e dag na het verstrijken van de betalingstermijn van deze schuld valt.

[...]

2. Indien de schuld gedeeltelijk is voldaan binnen een periode van 150 dagen na het verstrijken van de in de overeenkomst of op de factuur vermelde betalingstermijn, heeft de herziening betrekking op de voorbelasting over het nog uitstaande deel van de schuld. Lid 1a is van overeenkomstige toepassing.

[...]

4. Indien de schuld wordt voldaan nadat de in lid 1 bedoelde herziening is toegepast, mag de belastingplichtige de voorbelasting verhogen met het in lid 1 bedoelde bedrag in de aangifte voor het tijdvak waarin de schuld is voldaan. Indien de schuld gedeeltelijk is voldaan, mag de voorbelasting voor dat deel worden verhoogd.

[...]

6. Indien wordt vastgesteld dat de belastingplichtige de in lid 1 bedoelde verplichting niet is nagekomen, stelt het hoofd van de belastingdienst of de fiscale controledienst een aanvullende belastingschuld vast ten belope van 30 % van de belasting uit hoofde van de onbetaalde facturen die niet is herzien overeenkomstig lid 1. Ten aanzien van natuurlijke personen die uit hoofde van dezelfde handeling aansprakelijk zijn voor een licht of zwaar fiscaal delict wordt geen aanvullende belastingschuld vastgesteld."

## III. Feiten en prejudiciële procedure

13. Het geding dat ten grondslag ligt aan het verzoek om een prejudiciële beslissing, komt voort uit een verzoek van E. sp. z o.o. (verzoekster in het hoofdgeding; hierna: „verzoekster") aan de Minister Finansów (Poolse minister van Financiën; hierna: „minister") om een individuele ruling.

14. Verzoekster is geregistreerd als actief btw-plichtige. Zij verricht onder bezwarende titel belastingadviesdiensten voor, onder meer, andere ondernemingen. Voor de door haar verrichte en in het binnenland belaste belastingadviesdiensten heeft verzoekster aan een van deze ondernemingen een btw-factuur uitgereikt. Op de datum van de verrichting van de dienst was haar afnemer geregistreerd als actief btw-plichtige die noch in een insolventieprocedure was verwikkeld, noch in liquidatie verkeerde. Tot op de datum van indiening van haar verzoek om een individuele ruling had verzoekster nog geen betaling van deze gefactureerde tegenprestatie ontvangen. Sinds de datum van uitreiking van de factuur zijn nog niet meer dan twee jaar verstreken. De verleende betalingstermijn werd evenwel met meer dan 150 dagen overschreden.

15. Op het tijdstip van het verzoek om een individuele ruling was de schuldenaar van de vordering nog als actief btw-plichtige geregistreerd, maar verkeerde hij inmiddels in liquidatie. Met het verzoek om een individuele ruling wenste verzoekster te vernemen of, gelet op de feiten en omstandigheden, de maatstaf van heffing kon worden gecorrigeerd en de voor de verrichting van de diensten in het binnenland verschuldigde belasting kon worden herzien.

16. In zijn besluit van 12 januari 2015 heeft de minister geconcludeerd dat dit niet mogelijk is. Hij steunde zijn conclusie op het feit dat volgens artikel 89a, lid 2, punt 3, van de btw-wet de omstandigheid dat de schuldenaar van de vordering in liquidatie is, een correctie van de maatstaf van heffing en dus een herziening van de verschuldigde belasting in de weg staat. Aangezien de regeling in artikel 90 van de btw-richtlijn facultatief is voor de lidstaten, is artikel 89a van de btw-wet niet in strijd met artikel 90 van de btw-richtlijn.

17. Verzoekster heeft tegen dat besluit beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (bestuursrechter in eerste aanleg Szczecin, Polen). Nadat haar beroep was verworpen, heeft zij cassatieberoep ingesteld. De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof in het kader van de prejudiciële procedure krachtens artikel 267 VWEU de volgende twee vragen voorgelegd:

„1) Staan de bepalingen van [de btw-richtlijn] en met name artikel 90, lid 2, daarvan, gelet op de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, toe dat de mogelijkheid om de maatstaf van heffing te verlagen in de nationale wetgeving wordt beperkt in geval van gedeeltelijke of gehele niet-betaling op grond van de specifieke fiscale status van de schuldenaar en de schuldeiser?

2) Meer in het bijzonder: staat het Unierecht in de weg aan de invoering in het nationale recht van een regeling inzake „schuldvermindering wegens oninbare vorderingen", waarvan kan worden gebruikgemaakt op voorwaarde dat op de datum van verrichting van de dienst/levering van de goederen en op de dag vóór de indiening van de correctie van de belastingaangifte met het oog op toepassing van deze schuldvermindering:

   – de schuldenaar niet in een insolventieprocedure is verwikkeld of in liquidatie verkeert, en

   – de schuldeiser en de schuldenaar als actief btw-plichtige geregistreerd zijn?"

18. In de procedure bij het Hof hebben verzoekster, de Republiek Polen en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

## IV. Juridische beoordeling

### *A. Prejudiciële vragen*

19. Met de twee vragen die, zoals ook de Commissie vindt, samen kunnen worden beantwoord, wenst de verwijzende rechter te vernemen hoe artikel 90 van de btw-richtlijn moet worden uitgelegd. Concreet wil hij weten of deze bepaling zich verzet tegen een voorschrift als artikel 89a van de btw-wet, volgens hetwelk een correctie van de maatstaf van heffing ondanks de niet-betaling van de overeengekomen tegenprestatie niet mogelijk is wanneer de afnemer in liquidatie verkeert of niet is geregistreerd.

20. Voor zover de vragen van de verwijzende rechter zien op de situatie waarin de schuldenaar van de vordering (dat wil zeggen de afnemer) op het tijdstip van de herziening niet meer als actieve belastingplichtige is geregistreerd, zijn zij evenwel hypothetisch van aard en dus niet-ontvankelijk.[5] Zoals blijkt uit de aan het Hof meegedeelde feiten, was verzoeksters schuldenaar zowel bij de verrichting van de dienst als bij de indiening van het verzoek een geregistreerde actieve belastingplichtige. Alleen voor zover de vragen betrekking hebben op het feit dat de afnemer reeds in een insolventieprocedure is verwikkeld of in liquidatie verkeert, zijn zij ontvankelijk.

21. Doorslaggevend voor het antwoord op deze vragen is het doel van artikel 90 van de btw-richtlijn (zie hierna onder B). Dit artikel begrenst de mogelijkheden voor de lidstaten om een correctie van de maatstaf van heffing te beperken. Het Hof heeft in een arrest weliswaar ooit verklaard dat artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn de lidstaten toestaat om in geval van niet-betaling van de aankoopprijs te beslissen „of een dergelijke verlaging in deze situatie niet is toegestaan"[6], maar dit oordeel is in latere arresten[7] verfijnd (zie hierna onder C). In zoverre moeten de lidstaten beperkingen van de correctie van de maatstaf van heffing door de belastingplichtige leverancier of dienstverrichter altijd rechtvaardigen (zie hierna onder D).

22. Bij nadere beschouwing gaat het de verwijzende rechter in wezen om de vraag of en hoe de nationale wetgever een systemisch optredend risico van derving van btw-inkomsten in geval van niet-betaling en latere insolventie van de afnemer kan voorkomen op een wijze die in overeenstemming is met het Unierecht. Daartoe neem ik tevens artikel 185 van de btw-richtlijn onder de loep (zie hierna onder E).

5 Zie met betrekking tot dit rechtsgevolg onder meer arrest van 14 februari 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, punt 45).

6 Arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 25).

7 In het bijzonder door arresten van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punten 20 e.v.); 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punten 35 e.v.), en 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punten 20 e.v.).

### *B. Doel van de correctie van de maatstaf van heffing*

23. Over het uitgangspunt bestaat waarschijnlijk geen verschil van mening: de btw is weliswaar door de leverancier of dienstverrichter verschuldigd, maar volgens vaste rechtspraak van het Hof gaat het om een indirecte belasting op het verbruik die ten laste van de eindverbruiker komt.[8] De belastingplichtige onderneming treedt in zoverre enkel op „als belastingontvanger [...] voor rekening van de staat en in het belang van de schatkist”.[9] De belastingschuld van de leverancier of dienstverrichter heeft dus een puur technische functie, die uitsluitend voortvloeit uit het feit dat de btw op indirecte wijze wordt geïnd.

24. In materieel opzicht dient de btw als algemene verbruiksbelasting niet te drukken op de onderneming die de prestatie verricht, maar strekt zij ertoe dat belasting wordt geheven over de draagkracht van de consument, die blijkt uit het feit dat hij zijn vermogen aanspreekt om zich een verbruikbaar voordeel te verschaffen.[10] Dit komt duidelijk naar voren in de regeling van artikel 73 van de btw-richtlijn, ingevolge hetwelk de maatstaf van heffing alles omvat wat de leverancier of dienstverrichter (dat wil zeggen degene die de prestatie verricht) als tegenprestatie „verkrijgt of moet verkrijgen”.

25. Het Hof heeft dan ook meermaals uitdrukkelijk geoordeeld dat „de maatstaf van heffing van de aan de fiscus af te dragen btw niet hoger [kan] zijn dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie, waarover de uiteindelijk door hem verschuldigde btw is berekend”.[11]

26. Wanneer de onderneming die de prestatie verricht, geen betaling ontvangt van de afnemer, is zij derhalve materieel ook geen btw verschuldigd. De grond voor de heffing van btw doet zich dan niet voor, aangezien de ondernemer uiteindelijk geen levering of andere prestatie onder bezwarende titel heeft verricht in de zin van artikel 2 van de btw-richtlijn.

27. In dit verband is de vrees van de verwijzende rechter ongegrond dat er, wanneer bij niet-betaling van de prijs de maatstaf van heffing wordt gecorrigeerd, sprake zou zijn van onbelast eindverbruik. Zonder betaling bestaat er – de wetsficties van de artikelen 16 en 26 van de btw-richtlijn buiten beschouwing latend – ook geen te belasten „eindverbruik”, aangezien de afnemer hiervoor zijn vermogen niet heeft aangesproken.

28. Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen deze materiële grond voor de heffing van belasting en de wijze van belastingheffing. Volgens artikel 63 van de btw-richtlijn wordt de belasting reeds verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Beslissend is niet dat daarnaast de afnemer de tegenprestatie heeft verricht (zogenoemd beginsel van de overeengekomen betaling). Dat de belasting op deze wijze verschuldigd wordt, berust kennelijk op de aanname dat de overeengekomen tegenprestatie doorgaans kort na een levering of andere prestatie zal worden verricht.

8 Arresten van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), en 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), alsook beschikking van 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, niet gepubliceerd, EU:C:2011:825, punt 21).

9 Arresten van 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21), en 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

10 Zie bijvoorbeeld arresten van 3 maart 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 62); 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 en C-312/06, EU:C:2007:598, punt 37 – „het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt”), en 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punten 20 en 23).

11 Arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), alsook arresten van 16 januari 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punt 19), en 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland (C-427/98, EU:C:2002:581, punt 30), en tevens conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punt 69).

29. Wanneer materieelrechtelijk evenwel enkel de *daadwerkelijke* besteding van de afnemer voor goederen of diensten wordt belast terwijl de wijze van belastingheffing de *overeengekomen* besteding tot uitgangspunt neemt, moeten beide benaderingen op een gegeven ogenblik met elkaar in overeenstemming worden gebracht. Daarvoor zorgt artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, op grond waarvan de aanvankelijk ontstane belastingschuld van de onderneming die de prestatie heeft verricht, dienovereenkomstig moet worden aangepast.

30. In die lijn is volgens vaste rechtspraak van het Hof artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de btw-richtlijn op grond waarvan de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is en de belastingdienst geen hoger bedrag aan btw mag innen dan het bedrag dat aan de belastingplichtige is betaald. [12]

31. Artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn vormt dus de noodzakelijke tegenhanger van de wijze van belastingheffing (zogenoemd beginsel van de overeengekomen betaling), die is geregeld in artikel 63 van die richtlijn. [13] Het verplicht de lidstaten tot een overeenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing. [14]

### *C. Geen bevoegdheid van de lidstaten om bij niet-betaling verlaging van de maatstaf van heffing uit te sluiten*

32. Het Hof heeft dan ook reeds in zijn arrest Goldsmiths geoordeeld dat een afwijking van het bovengenoemde, in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn neergelegde fundamentele beginsel moet worden gerechtvaardigd opdat de door de lidstaten op grond van artikel 90, lid 2, van die richtlijn vastgestelde maatregelen niet indruisen tegen het doel van fiscale harmonisatie. [15]

33. Het Hof heeft in het arrest Almos Agrárkülkereskedelmi – waarop de verwijzende rechter en vooral de Republiek Polen zich beroepen – evenwel verklaard dat de belastingplichtigen bij niet-betaling van de prijs niet overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aanspraak kunnen maken op een recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw wanneer de betrokken lidstaat gebruik heeft willen maken van de door artikel 90, lid 2, van die richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid. [16] In dat arrest heeft de Zevende kamer van het Hof voorts geoordeeld dat de btw-richtlijn „het aan elke lidstaat overgelaten [heeft] om te bepalen of de niet-betaling van de aankoopprijs [...] onder de door hem vastgestelde voorwaarden recht geeft op een overeenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing, dan wel of een dergelijke verlaging in deze situatie niet is toegestaan”. [17]

12 Arresten van 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punt 37); 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 17); 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punt 29); 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, punt 32); 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 35); 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 37); 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 27), en 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15).

13 Dezelfde functie vervullen de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn, die de tegenhanger vormen van de aftrek van voorbelasting overeenkomstig het zogenoemde beginsel van de overeengekomen betaling krachtens de artikelen 168 en 178 van de btw-richtlijn, en een oorspronkelijk te hoge aftrek van voorbelasting herzien. In het bijzonder maakt artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn het mogelijk te verzekeren dat de aftrek van voorbelasting uiteindelijk wordt aangepast aan de daadwerkelijke btw-last. De afnemer die bij gebreke van betaling van de tegenprestatie niet met btw belast is, moet ook niet via een aftrek van voorbelasting van een (fictieve) btw-last worden ontheven.

14 Aldus uitdrukkelijk ook arresten van 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 31), en 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 26).

15 Arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

16 Arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 23).

17 Arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 25).

34. Zoals het Hof reeds in zijn arrest Di Maura [18] en in latere arresten [19] heeft verklaard, mag dit arrest evenwel niet in die zin worden begrepen dat de lidstaten elke verlaging van de maatstaf van heffing van de btw kunnen uitsluiten.

35. Volgens de bewoordingen van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn is het de lidstaten op grond van deze bepaling weliswaar toegestaan van artikel 90, lid 1, van die richtlijn af te wijken in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling. Om te beginnen blijkt uit het wetgevingsmateriaal van de vroegere regeling echter dat deze bevoegdheid alleen was bedoeld om misbruik te voorkomen. [20] Voorts berust – zoals het Hof reeds heeft geoordeeld [21] – die afwijkingsmogelijkheid – die strikt beperkt is tot het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling – evenwel op de overweging dat niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en wegens de juridische situatie in de betrokken lidstaat mogelijkerwijs moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig is.

36. Bijgevolg moet het gebruik van een dergelijke afwijkingsmogelijkheid gerechtvaardigd zijn, willen de door de lidstaten ter uitvoering daarvan getroffen maatregelen niet ingaan tegen het doel van fiscale harmonisatie dat met de btw-richtlijn wordt nagestreefd. [22] Hieruit volgt ook dat de afwijkingsmogelijkheid het de lidstaten niet toestaat om in geval van niet-betaling de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw gewoonweg uit te sluiten. [23]

37. Indien zou worden aanvaard dat de lidstaten de verlaging van de maatstaf van heffing van de btw geheel en al kunnen uitsluiten, zou dit ook indruisen tegen het beginsel van de neutraliteit van de btw, waaruit met name voortvloeit dat de ondernemer – als belastingontvanger voor rekening van de staat – volledig moet worden ontlast van de btw die hij verschuldigd is of betaald heeft in het kader van zijn economische activiteiten. [24] Zoals ik reeds in mijn conclusie in de zaak Di Maura heb uiteengezet [25], moet hierbij ook rekening worden gehouden met de grondrechten van de belastingplichtige onderneming die de prestatie heeft verricht. Beperkingen hiervan moeten te allen tijde evenredig van aard zijn [artikel 52, lid 1, tweede volzin, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest")]. [26]

18 Arrest van 23 november 2017 (C-246/16, EU:C:2017:887, punten 20 e.v., in het bijzonder punt 23).

19 Arresten van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punten 20 e.v.), en 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punten 35 e.v.).

20 Zie de toelichting bij artikel 12 (maatstaf van heffing) op blz. 15 van het voorstel van de Commissie van 20 juni 1973, COM(73) 950 def.

21 Arresten van 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punten 54 e.v.); 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 19); 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punt 37); 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 17), en 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

22 Zie arresten van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 20); 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punt 38); 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 18), en 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 18).

23 Arresten van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 20), en 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punten 20 en 21).

24 Arresten van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 20), en 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23).

25 C-246/16, EU:C:2017:440, punten 45 e.v.

26 De voorfinanciering van de btw raakt de vrijheid van beroep, de vrijheid van ondernemerschap en het fundamentele eigendomsrecht (artikelen 15, 16 en 17 van het Handvest). Tevens is er sprake van een met artikel 20 van het Handvest strijdig verschil in behandeling ten opzichte van ondernemingen die de belasting overeenkomstig artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn pas bij ontvangst van de tegenprestatie dienen te betalen (volgens het beginsel van belastingheffing op de daadwerkelijk ontvangen inkomsten).

38. Op dit punt getuigt de rechtspraak van het Hof van een zekere mate van differentiatie aangaande de vraag of en hoe beperkingen van de herziening van de maatstaf van heffing in de zin van artikel 90 van de btw-richtlijn gerechtvaardigd kunnen worden. Het Hof maakt namelijk een onderscheid tussen materiële aspecten (voor afwijkingen [27] in de zin van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn) en formele aspecten (voor voorwaarden [28] in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn). Steeds moeten zowel de afwijkingen als de voorwaarden die de lidstaten bepalen, evenwel evenredig zijn. [29]

39. Een materiële afwijking in geval van niet-betaling van de prijs moet berusten op de overweging dat „niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en wegens de juridische situatie in de betrokken lidstaat mogelijkerwijs moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig is”. [30]

40. In formeel opzicht daarentegen kunnen algemene voorwaarden worden gesteld die de juiste heffing van belasting verzekeren en belastingontduiking verhinderen. Dienaangaande heeft het Hof bijvoorbeeld reeds verklaard dat een bevestiging van ontvangst van een corrigerende factuur [31] door de afnemer of de mededeling over de geplande herziening van de maatstaf van heffing [32] aan de afnemer in beginsel mogelijke voorwaarden voor een verlaging van de eigen belastingschuld kunnen zijn.

### *D. Rechtvaardiging voor de beperking van de herziening van de maatstaf van heffing*

41. In het onderhavige geval heeft de Poolse wetgever voor de correctie van de maatstaf van heffing (en dus ook voor de herziening van de belastingschuld) van de onderneming die de prestatie verricht, als voorwaarde gesteld dat de afnemer zowel op het moment van de goederenlevering of dienstverrichting als op de dag vóór de indiening van de correctie van de belastingaangifte een geregistreerde belastingplichtige is die niet in een insolventieprocedure is verwikkeld of in liquidatie verkeert.

42. Dit gaat kennelijk niet louter om een formele, algemene voorwaarde voor de herziening van de maatstaf van heffing door de belastingplichtige die de prestatie heeft verricht. Om te beginnen kan hij op dit aspect geen enkele invloed uitoefenen, waardoor het alleen al daarom niet als louter een formele voorwaarde kan worden beschouwd. Voorts sluit deze voorwaarde een correctie van de maatstaf van heffing per se uit wanneer goederen worden geleverd aan of diensten worden verricht voor een onderneming die weliswaar nog bestaat maar in een insolventieprocedure is verwikkeld of in liquidatie verkeert.

43. De btw-richtlijn gaat evenwel ervan uit dat over dergelijke leveringen en diensten btw wordt geheven. Dienovereenkomstig gaat artikel 90 van de btw-richtlijn uit van het fundamentele beginsel (zie punt 30 supra) dat de maatstaf van heffing van dergelijke leveringen en diensten in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de tegenprestatie kan worden gecorrigeerd. Daarmee is – anders dan de Republiek Polen meent – de uitsluiting van deze mogelijkheid voor dergelijke leveringen en diensten geen louter formele voorwaarde, maar een materiële afwijking.

27 Arresten van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 21); 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punten 37 e.v.), en 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 22).

28 Arresten van 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punten 38 e.v.); 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punten 32 e.v.), en 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punten 23 e.v.).

29 Zie arresten van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 26); 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punt 33); 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 25), en 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 28).

30 Zie in die zin uitdrukkelijk arrest van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 23), en in dezelfde lijn arresten van 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punt 40), en 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 22).

31 Arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 25) – voor zover mogelijk zonder al te veel rompslomp.

32 Arrest van 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punt 35 e.v.). De kwestie van het alsnog verstrekken van ontbrekende informatie kwam hierbij evenwel niet aan bod.

44. Deze materiële afwijking in geval van niet-betaling van de prijs zou dus slechts toelaatbaar zijn indien zij berust op de overweging dat „niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en wegens de juridische situatie in de betrokken lidstaat mogelijkerwijs moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig is”. [33] Dit is evenwel niet het geval.

45. Zoals het Hof reeds in de zaak A-PACK CZ heeft verklaard [34] en zoals ook door de Commissie terecht is benadrukt, is het feit dat de afnemer in een insolventieprocedure is verwikkeld veeleer een omstandigheid die het definitieve karakter van de niet-betaling kan bevestigen. Hetzelfde geldt voor het feit dat de afnemer in liquidatie verkeert. Een beperking van de herziening van de maatstaf van heffing in gevallen waarin het nagenoeg zeker is dat de overeengekomen tegenprestatie ook definitief achterwege blijft, is dus noch mogelijk, noch evenredig.

46. Dit klemt temeer daar naar Pools recht voor een correctie van de maatstaf van heffing als grondvoorwaarde geldt dat de schuld niet binnen een periode van 150 dagen na het verstrijken van de betalingstermijn is voldaan. De vraag of een voorfinanciering van de btw over een periode van vijf maanden hoe dan ook als evenredig kan worden beschouwd, kan in casu openblijven. In het geval waarin de tegenprestatie gedurende 150 dagen niet is betaald en de afnemer reeds in liquidatie verkeert, staat het immers buiten kijf dat de niet-betaling definitief is.

47. Ook maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen nemen om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, mogen niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is en mogen geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit. [35] Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, gaat een onvoorwaardelijke aansprakelijkheid van de belastingplichtige vanaf een bepaalde peildatum (in casu de inleiding van de insolventieprocedure of het begin van de liquidatie) verder dan noodzakelijk is voor de bescherming van de rechten van de schatkist. [36] Er is evenwel sprake van een onvoorwaardelijke aansprakelijkheid wanneer de belastingplichtige die de prestatie verricht, zijn belastingschuld ondanks niet-betaling van de aankoopprijs niet kan herzien.

48. Bovendien is het niet duidelijk hoe de beperking van de herziening van de belastingschuld vanaf het optreden van een bepaalde gebeurtenis waarop de onderneming die de prestatie verricht geen invloed heeft, geschikt zou moeten zijn om btw-misbruik te bestrijden.

49. De slotsom luidt mijns inziens dat artikel 90 van de btw-richtlijn eraan in de weg dat de lidstaten de herziening van de belastingschuld van de belastingplichtige die de prestatie verricht, uitsluiten omdat de afnemer op het tijdstip van de verrichting van de prestatie of op het tijdstip van de herziening reeds in een insolventieprocedure is verwikkeld of in liquidatie verkeert.

### *E. Vermijding van het risico van derving van belastinginkomsten*

50. In wezen is het de Poolse wetgever – zoals de verwijzende rechter opmerkt – er eerst en vooral om te doen te voorkomen dat door de lage solvabiliteit van de afnemer de belastinginkomsten in gevaar komen. De Poolse regering steunt daarom haar betoog in de onderhavige procedure in wezen op de werking van het btw-stelsel en de bescherming van de financiële belangen van de Republiek Polen en ook van de Unie.

33 Aldus uitdrukkelijk arresten van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 23). Zie ook arresten van 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punt 40), en 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 22).

34 Arrest van 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 24).

35 Zie bijvoorbeeld arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Arresten van 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 42), en 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 48).

51. Dit probleem komt in veel landen op grote schaal voor. Wie draagt wat de btw betreft het risico van insolventie van de afnemer: de staat of de onderneming die de prestatie verricht? Is ook de afnemer een belastingplichtige, dan leidt de wijziging van de maatstaf van heffing bij de onderneming die de prestatie verricht, immers feitelijk tot een herziening van de aftrek van voorbelasting bij de afnemer overeenkomstig artikel 185 van de btw-richtlijn. Ook de afnemer moet de ten onrechte afgetrokken voorbelasting – die overeenkomt met de herziene belastingschuld van de onderneming die de prestatie verricht – herzien. De staat heeft dan een belastingvordering jegens de afnemer.

52. Dit mechanisme loopt evenwel spaak wanneer de afnemer in een insolventieprocedure is verwikkeld of in liquidatie verkeert. In de regel zijn dan niet meer voldoende middelen beschikbaar om het bedrag aan reeds afgetrokken voorbelasting aan de staat terug te betalen. Volgens de verwijzende rechter vormt de herziening van de belastingschuld door de onderneming die de prestatie verricht, zelfs „een ongeoorloofde inmenging in het verloop van de insolventieprocedure". Hierdoor wordt de vordering van een van de schuldeisers van de schuldenaar voldaan ten laste van de fiscus en komt de staat in de plaats van deze schuldeiser. Dit is in een notendop het risico van derving van belastinginkomsten voor de lidstaat, ook al kan deze argumentatie grotendeels niet worden aanvaard. Ook de onderneming die de prestatie heeft verricht, vist achter het net. Haar vordering blijft net als die van de andere schuldeisers onbetaald. Alleen de staat komt erbij als schuldeiser met een vordering uit hoofde van de herziening van de aftrek van voorbelasting, doch in de meeste gevallen heeft die vordering geen waarde.

53. Uiteindelijk volgt dit risico van derving van belastinginkomsten, dat wil zeggen de bedreiging van de financiële belangen van de Unie en de Republiek Polen, evenwel enkel uit een zeer letterlijke uitlegging van artikel 167 van de btw-richtlijn. Volgens de bewoordingen ervan koppelt deze bepaling het recht op aftrek van voorbelasting van de afnemer uitsluitend aan het tijdstip waarop de belasting door de onderneming die de prestatie verricht verschuldigd wordt. Bijgevolg heeft de afnemer al recht op aftrek van voorbelasting *vóórdat* de betaling wordt verricht (de zogenaamde onmiddellijke aftrek). [37]

54. Deze onmiddellijke aftrek moet het vertrekpunt worden om het dervingsrisico van de staat binnen de perken te houden en daarmee het belang van de lidstaten en de Unie bij een doeltreffende inning van btw veilig te stellen. Het staat de lidstaten namelijk vrij om de aftrek van voorbelasting in geval van niet-betaling van de tegenprestatie te gelegener tijd te herzien in plaats van de afnemer als „insolventiegarant" naar voren te schuiven.

55. Artikel 167 van de btw-richtlijn stoelt namelijk op de gedachte dat de afnemer van een goederenlevering of dienstverrichting te gepasten tijde zal betalen, zodat hij ook tijdig de voorbelasting zal voldoen. Dus speelt hier het vermoeden dat de afnemer ook meteen een btw-last draagt. Of het daarentegen de bedoeling is dat een afnemer jarenlang de belastingdruk ontloopt door voorbelasting af te trekken zonder een btw-last te dragen, is een vraag die in deze bepaling niet wordt beantwoord.

37 Dit is in lijn met de rechtspraak van het Hof; zie, onder vele, bijvoorbeeld arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije (C-274/10, EU:C:2011:530, punt 48).

56. Dit laatste zou ook indruisen tegen het doel van de aftrek van voorbelasting. De aftrek van voorbelasting maakt het immers mogelijk om uitsluitend de bedragen af te trekken die de belastingplichtige aan zijn eigen leveranciers als btw over de overeenkomstige handelingen heeft *betaald*.[38] Vóór een dergelijke betaling is nog geen btw-last ontstaan[39] en de „beloning" van nog niet betaalde voorbelasting is enkel een vorm van subsidie.[40]

57. Bovendien zou een dergelijk recht om gedurende verschillende jaren voorbelasting af te trekken totdat de onderneming die de prestatie heeft verricht de belastingschuld herziet, welhaast voor de afnemer een uitnodiging zijn om fraude te plegen. Dit zou indruisen tegen de gedachte van artikel 273 van de btw-richtlijn, krachtens hetwelk de lidstaten verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw. Een dergelijk niet in de tijd begrensd recht op aftrek van voorbelasting zonder btw-last strookt in het bijzonder niet met artikel 325 VWEU, dat de lidstaten de taak oplegt de financiële belangen van de Unie te beschermen.

58. Ingevolge artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn vindt een herziening van de aftrek van voorbelasting onder meer 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. In geval van niet-betaling kunnen de lidstaten zelfs herziening eisen (lid 2). Deze mogelijkheid staat los van de vraag of de onderneming die de prestatie heeft verricht, haar belastingschuld heeft herzien. Bijgevolg kunnen de lidstaten krachtens artikel 185, lid 2, tweede volzin, van de btw-richtlijn bepalen dat de afnemer die de tegenprestatie niet heeft betaald en die dus geen btw-last draagt, ertoe verplicht is om overeenkomstig artikel 185 van de btw-richtlijn zijn aftrek van voorbelasting zo spoedig mogelijk te herzien.

59. Het verstrijken van een belastingtijdvak is in dit opzicht een passend tijdstip om te controleren of het aan de onmiddellijke aftrek van voorbelasting ten grondslag liggende vermoeden dat de afnemer te gepasten tijde zal betalen, ook bewaarheid is geworden. Op het moment van de volgende belastingaangifte voor het volgende belastingtijdvak (in de regel een maand later) is het duidelijk of de aftrek van voorbelasting (zonder btw-last) tot dusver materieel ten onrechte is toegepast. Dit reduceert het systemisch optredend risico van belastingderving tot dit ene belastingtijdvak.

60. Alsdan hoeft de fiscale schuldeiser (in casu de Republiek Polen) niet te wachten tot de afnemer in een insolventieprocedure is verwikkeld of in liquidatie verkeert, maar kan hij reeds eerder het risico van derving van belastinginkomsten afwenden.

61. Mocht de afnemer naderhand toch nog de tegenprestatie betalen aan de belastingplichtige die de prestatie heeft verricht, dan heeft zich een nieuwe wijziging voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek van voorbelasting in aanmerking worden genomen. Dan volgt een nieuwe herziening krachtens artikel 185, lid 1, van de btw-richtlijn en dit zorgt ervoor dat de afnemer geheel wordt ontlast van btw, zodra de btw voor hem een kostenfactor oplevert. Dit is precies in lijn met het beginsel van de neutraliteit van de btw zoals dit door het Hof is verwoord en uitgelegd.[41]

38 Bijvoorbeeld arrest van 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 35 in fine). In de Duitse taalversie gebruikt het Hof weliswaar de formulering „abgeführt wurde", maar omdat het gaat om de afnemer die deze btw niet aan de fiscus afdraagt maar betaalt aan de onderneming die de prestatie verricht, is hiermee kennelijk het laatstgenoemde bedoeld. In de Franse taalversie wordt ook de formulering „avoir été acquittée" gebruikt, wat ook zonder meer correct met „werd betaald" kan worden vertaald. In punt 36 van de Duitse taalversie – daar is het ook correct vertaald – wordt dit bijzonder duidelijk.

39 Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 64): de aftrek van voorbelasting is „onlosmakelijk verbonden met de belastingbetaling: als de belastingplichtige de btw [...] niet heeft voldaan, is er geen enkele juridische of economische grondslag waarop het recht op aftrek kan worden uitgeoefend". Zie ook mijn conclusie in de zaak Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punt 44).

40 Aldus volstrekt helder Stadie, H., in Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 15, toelichting 87 (laatste bijwerking: mei 2019).

41 Arresten van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41), en 3 maart 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

62. De oplossing van het door de verwijzende rechter voorgelegde probleem bij niet-betaling van de tegenprestatie in de verhouding tussen twee belastingplichtigen moet dus niet worden gezocht in een beperking van de herziening van de belastingschuld bij de onderneming die de prestatie verricht, maar in een snellere herziening van de aftrek van voorbelasting die is toegepast zonder dat op de afnemer een btw-last drukte.

## V. Conclusie

63. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Naczelny Sąd Administracyjny te beantwoorden als volgt:

„Artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde staat de lidstaten niet toe om de herziening van de belastingschuld van de belastingplichtige die de prestatie heeft verricht, uit te sluiten op grond dat de afnemer op het tijdstip van de verrichting van de prestatie of op het tijdstip van de herziening reeds in een insolventieprocedure is verwikkeld of in liquidatie verkeert. Artikel 185, lid 2, van de btw-richtlijn staat de lidstaten evenwel toe om in geval van onvolledige betaling reeds in het volgende belastingtijdvak een herziening van de aftrek van voorbelasting te eisen”.