



Datum van inontvangstneming : 30/09/2016

Zaak C-404/16**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

19 juli 2016

Verwijzende rechter:

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

8 juli 2016

Verzoekende partij:

Lombard Ingatlan Lízing Zrt.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

In de fiscaal-administratiefrechtelijke procedure die is ingesteld door **Lombard Ingatlan Lízing Zrt.** [(omissis) Szeged, Hongarije (omissis)], **verzoekster**, tegen de **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság** (directie beroepszaken van de nationale belasting- en douanediens) [(omissis) Boedapest (omissis) als opvolgster van de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (algemene directie der belastingen voor de regio Dél-alföld, die deel uitmaakt van de nationale belasting- en douanediens) (Szeged, Hongarije) (omissis)] (omissis), vertegenwoordigd door de Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága Dél alföldi Kihelyezett Hatósági Főosztály Hatósági Osztály 1 (belastingkantoor nr. 1 van het hoofdbelastingkantoor voor de regio Dél-alföld van de directie beroepszaken van de nationale belasting- en douanediens), **verweerster**, geeft de Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szeged, Hongarije) (omissis) de volgende

BESCHIKKING

De verwijzende rechter schorst de behandeling van de zaak en stelt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) de volgende prejudiciële vragen:

- 1) Moet het begrip ontbinding in artikel 90, lid 1, 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”) aldus worden uitgelegd dat daaronder ook het geval valt waarin de leasinggever, in het kader van een overeenkomst tot financiële leasing, niet langer de betaling van de leasevergoeding door de leasingnemer kan eisen omdat de leasinggever die overeenkomst heeft ontbonden wegens contractbreuk door de leasingnemer?
- 2) Zo ja, heeft de [leasinggever] op grond van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn ook het recht om de maatstaf van heffing te verlagen wanneer de nationale wetgever gebruik heeft gemaakt van de in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn bedoelde mogelijkheid en de verlaging van de maatstaf van heffing in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling niet mogelijk heeft gemaakt?

Tegen deze beschikking kan niet worden opgekomen.

MOTIVERING

Feiten

Verzoekster heeft leasediensdiensten verricht in de jaren 2006, 2007 en 2008 – die aan controle zijn onderworpen – waarbij zij overeenkomsten tot financiële leasing van verschillende activa heeft gesloten. Verzoekster rekende aan de leasingnemers het totale bedrag van de leasevergoedingen voor de betrokken goederen aan, met als tijdstip van uitvoering het tijdstip van de overdracht van het bezit. Op dat tijdstip werd de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) verschuldigd. Verzoekster heeft de overeenkomst van een aantal van haar klanten ontbonden wegens niet-betaling van een deel van het verschuldigde bedrag en bijgevolg de activa van die klanten teruggekregen. Op dat moment heeft zij gewijzigde facturen uitgereikt waarin zij de tegenprestatie, de maatstaf van heffing en de verschuldigde btw in vergelijking met de eerdere facturen overeenkomstig het daadwerkelijke gebruik heeft verlaagd. In het bijzonder heeft verzoekster het verschuldigde btw-bedrag in het belastingtijdvak 2011 in de volgende gevallen verlaagd.

1./

Op 11 april 2006 heeft verzoekster van een vennootschap een gebouw gekocht en het btw-bedrag van de aankoopfactuur afgetrokken in haar aangifte voor het tijdstip van de sluiting van de transactie. Op diezelfde dag heeft verzoekster op grond van een overeenkomst tot financiële leasing het gebouw voor 96 maanden in leasing gegeven aan diezelfde vennootschap. De ter zake van de transactie verschuldigde belasting over het totale bedrag van de leasevergoedingen heeft zij in haar aangifte voor de desbetreffende periode opgenomen. Wegens contractbreuk door de leasingnemer heeft verzoekster de overeenkomst bij brief

van 16 november 2007 met onmiddellijke ingang ontbonden. Verzoekster heeft het bewijsstuk van de correctie waarin de desbetreffende kapitaalcorrectie was opgenomen, niet op het tijdstip van de ontbinding van de overeenkomst maar pas drie jaar en drie maanden later, op 17 februari 2011, afgegeven en heeft, op basis van de correctie, verzocht om de belasting die zij in februari 2011 moest betalen te verlagen met een bedrag van 15 635 000 Hongaarse forint (HUF), dat overeenstemde met de btw over de niet-betaalde leasevergoedingen. Op 11 januari 2011 heeft verzoekster het gebouw aan een andere vennootschap verkocht.

2./

Op 19 februari 2007 heeft verzoekster van een vennootschap een gebouw gekocht en het btw-bedrag van de aankoopfactuur afgetrokken in haar aangifte voor het tijdstip van de sluiting van de transactie. Op diezelfde dag heeft verzoekster op grond van een overeenkomst tot financiële leasing het gebouw in leasing gegeven aan een andere vennootschap. De ter zake van de transactie verschuldigde belasting over het totale bedrag van de leasevergoedingen heeft zij in haar aangifte voor de desbetreffende periode opgenomen. Wegens contractbreuk door de leasingnemer heeft verzoekster de overeenkomst op 17 november 2009 ontbonden. Verzoekster heeft het bewijsstuk van de correctie waarin de desbetreffende kapitaalcorrectie was opgenomen, niet op het tijdstip van de ontbinding van de overeenkomst maar pas op 2 februari 2010 afgegeven en heeft, op basis van de correctie, verzocht om de belasting die zij in maart 2011 moest betalen, te verlagen met een bedrag van 2 832 000 HUF, dat overeenstemde met de btw over de niet-betaalde leasevergoedingen. Op 1 maart 2010 heeft verzoekster het gebouw aan een derde vennootschap verkocht.

3./

Op 26 mei 2008 heeft verzoekster van een vennootschap en verschillende particulieren een gebouw gekocht en de btw over de transactie afgetrokken in de aangifte voor het tijdstip van de aankoop. Op 28 mei 2008 heeft verzoekster op grond van een overeenkomst tot financiële leasing het gebouw in leasing gegeven aan een andere vennootschap. De ter zake van de transactie verschuldigde belasting over het totale bedrag van de leasevergoedingen heeft zij in haar aangifte voor de desbetreffende periode opgenomen. Wegens contractbreuk door de leasingnemer heeft verzoekster de overeenkomst op 19 december 2008 met onmiddellijke ingang ontbonden. Verzoekster heeft het bewijsstuk van de correctie waarin de desbetreffende kapitaalcorrectie was opgenomen, pas op 12 mei 2011 afgegeven en, op basis van de correctie, heeft zij in de aangifte van mei 2011 de door haar te betalen belasting verlaagd met een bedrag van 1 508 000 HUF, dat overeenstemde met de btw over de niet-betaalde leasevergoedingen.

De belastingdienst in eerste aanleg heeft bij verzoekster een belastingcontrole verricht om de btw-aangiften voor het tijdvak van januari tot en met juli 2011 a

posteriori te onderzoeken. In zijn besluit van 16 augustus 2012, betreffende de resultaten van de controle, heeft die belastingdienst ten laste van verzoekster een verschil in belasting vastgesteld in verband met zowel haar fiscale rekening als andere posten en verzoekster gelast om het verschil in belasting in verband met die rekening te betalen. Die belastingdienst heeft dat verschil als belastingschuld gekwalificeerd en heeft verzoekster bijgevolg een fiscale boete en een boete wegens te laat betalen opgelegd.

Verzoekster heeft tegen het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg bezwaar gemaakt bij verweerster, die dat besluit heeft bevestigd bij besluit van 7 januari 2013, op grond van § 10, onder a), van de általános forgalmi adóráról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet CXXVII van 2007 op de btw; hierna: „btw-wet”), § 77, leden 1 tot en met 3, van de btw-wet, in de versie die gold tot en met 31 december 2009, en § 49, leden 1 en 3, van de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (algemene belastingwet XCII van 2003; hierna: „algemene belastingwet”). Verweerster heeft in de motivering van haar besluit erop gewezen dat in § 77 van de btw-wet de gevallen zijn opgesomd waarin de verlaging a posteriori van de maatstaf van heffing niet kan worden gecombineerd met het autocorrectiemechanisme. In de gevallen die niet zijn opgesomd in die bepaling kan de verlaging van de maatstaf van heffing a posteriori alleen via het autocorrectiemechanisme worden toegepast en in de boeken worden opgenomen. Vóór 2010 zag § 77 van de btw-wet niet op beëindiging van de overeenkomst wegens niet-betaling van de tegenprestatie (namelijk de contractbreuk door de schuldenaar), terwijl § 77, lid 2, onder b), van de btw-wet, zoals van kracht sinds 1 januari 2010, alleen kan worden toegepast in gevallen waarin de overeenkomst op 1 januari 2010 of op een latere datum is beëindigd. Aangezien verzoekster in casu de overeenkomsten vóór 1 januari 2010 heeft ontbonden, kon § 77, lid 2, onder b), van de btw-wet, die van kracht is sinds 1 januari 2010, niet worden toegepast. De maatstaf van heffing had alleen via het autocorrectiemechanisme kunnen worden verlaagd, zodat verzoekster niet gemachtigd was om de voor het onderzochte tijdvak te betalen belasting te verlagen. De opsomming in § 77 van de btw-wet is geen niet-exhaustieve opsomming, maar een limitatieve (uitputtende) opsomming en vóór 2010 was de beëindiging of ontbinding van de overeenkomst wegens wanbetaling door de schuldenaar (contractbreuk) daar niet in opgenomen; daarom had verzoekster in geval van ontbinding van de leaseovereenkomst vóór 2010 de correctie, met terugwerkende kracht tot het met de oorspronkelijke factuur overeenstemmende belastingtijdvak, via het autocorrectiemechanisme in de boeken moeten opnemen. Verweerster heeft voorts verklaard dat de nationale regeling van vóór 1 januari 2010 – dat wil zeggen, de bepaling op grond waarvan het belastingbedrag op een correctiefactuur die werd uitgereikt naar aanleiding van de ontbinding van de overeenkomst wegens wanbetaling, alleen kon worden aangegeven door middel van autocorrectie van de oorspronkelijke aangifte van de belasting over de transactie – volgens artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn niet in strijd was met het Unierecht, ook al was autocorrectie wettelijk niet meer mogelijk doordat het recht op vaststelling van de belasting intussen was vervallen. Artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid om de

voorwaarden vast te stellen waaronder de maatstaf van heffing, in de opgesomde gevallen, kan worden verlaagd. Voorts kan het begrip ontbinding¹ niet impliciet worden uitgebreid tot de ontbinding van de overeenkomst wegens wanbetaling. De te late betaling door de leasingnemer is een grond voor beëindiging van de overeenkomst, ten gevolge waarvan de leasinggever het recht heeft om de overeenkomst te ontbinden, hetgeen als niet-betaling in de zin van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn kan worden aangemerkt. Om die reden heeft verweester verzoeksters bewering afgewezen dat er sprake was van ontbinding omdat de leasinggever de overeenkomst niet had kunnen uitvoeren aangezien de eigendom van de geleasede zaak niet was overgedragen.

Verzoekster is opgekomen tegen verweesters besluit en heeft te kennen gegeven het niet eens te zijn met, onder andere, het standpunt van de belastingdienst met betrekking tot de factuur waarbij het kapitaal is gecorrigeerd. Verzoekster wijst erop dat het Hof in zijn arrest van 15 mei 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), uitspraak heeft gedaan in een geding tussen de *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (nationale belasting- en douanediens, algemene directie der belastingen voor de regio Centraal-Hongarije, Hongarije) en *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft.* Uit punt 25 van dat arrest van het Hof volgt dat de lidstaat, indien een goederenlevering is ontbonden, op grond van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn niet mag verhinderen dat de bevoegdheid tot verlaging van de maatstaf van heffing wordt uitgeoefend, ongeacht of de tegenprestatie is verricht. Volgens dat arrest heeft artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn in dit verband rechtstreekse werking, dat wil zeggen dat het in door een nationale belastingdienst behandelde procedures rechtstreeks kan worden aangevoerd door een belastingplichtige, ongeacht of de genoemde bepaling van de richtlijn in nationaal recht is omgezet. Volgens § 10, onder a), van de btw-wet vormt financiële leasing een goederenlevering, aangezien die wetsbepaling als goederenlevering aanmerkt de overdracht van het bezit van goederen in het kader van een transactie waarbij een goed voor een bepaalde periode wordt verhuurd of een goed op afbetaling wordt verkocht, onder het beding dat het goed na een bepaalde tijd in eigendom wordt verkregen door de volledige betaling van de tegenprestatie. Daarom moet de leasinggever op het tijdstip van de overdracht van het bezit van de geleasede zaak de btw over de totale prijs betalen, ongeacht of de leasingnemer civielrechtelijk de eigendom pas na het verstrijken van een termijn verkrijgt en of de leasinggever de „prijs” slechts in termijnen ontvangt, namelijk in de vorm van leasevergoedingen. Indien de leasinggever de leaseovereenkomst ontbindt, wordt de overdracht van de eigendom van de geleasede zaak, dat wil zeggen de levering van de geleasede zaak, verhinderd, aangezien de leasingnemer de eigendom niet

1 Nvdv: „teljesítés meghiúsulása”, dat een van de in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn opgenomen gronden voor verlaging van de maatstaf van heffing is, is in deze DDP met „ontbinding” vertaald, zoals ook is gebeurd in het arrest van het Hof in de zaak *Almos* (zie hieronder). Niettemin gaat het om een begrip dat eigen is aan het Hongaarse recht en dat in wezen betrekking heeft op de objectieve onmogelijkheid om een overeenkomst uit te voeren of nog langer uit te voeren.

verkrijgt. Derhalve blijkt uit het arrest *Almos Agrárkülkereskedelmi* dat verzoekster niet het recht mag worden ontzegd om de maatstaf van heffing van de voorheen over de goederenlevering betaalde btw te verlagen. Verzoekster heeft voorts aangevoerd dat de Kúria (hoogste rechterlijke instantie) naar aanleiding van het arrest van het Hof in een korte tijdspanne in cassatieprocedures inzake de toepassing van dat arrest op leasetransacties verschillende arresten heeft gewezen, waarin dat arrest op volstrekt tegenstrijdige wijze is toegepast. Na het wijzen van de tegenstrijdige arresten, heeft de Kúria in 2015 met betrekking tot het recht op aftrek van de btw als gevolg van de ontbinding van de overeenkomst een principearrest gewezen, waarvan de andere kamers van de Kúria alleen mogen afwijken door een procedure tot harmonisatie van de rechtspraak in te leiden. Bij de Kúria is geen dergelijke procedure ingeleid. Verzoekster heeft voorts betoogd dat volgens § 49, lid 3, van de algemene belastingwet de correctie, via het autocorrectiemechanisme, van de fiscale gevolgen van de ontbonden leasetransacties die als basis dienen bij de berekening door de belastingdienst van de vergoedingen, wettelijk niet mogelijk is.

In haar verweerschrift ten gronde heeft verweerster op dezelfde gronden als die welke zijn uiteengezet in het bestreden besluit, geconcludeerd tot verwerping van verzoeksters beroep.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Titel VII van de btw-richtlijn, met als opschrift „Maatstaf van heffing”, omvat onder andere de artikelen 73 en 90.

Artikel 73 van die richtlijn luidt:

„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.”

Artikel 90 van die richtlijn luidt:

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

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

Artikel 273 van die richtlijn luidt:

„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.”

Hongaars recht

§ 77 van de btw-wet, in de versie die gold tot en met 31 december 2009, luidde:

„(1) In geval van leveringen van goederen of diensten of intracommunautaire aankopen van goederen wordt de maatstaf van heffing a posteriori verlaagd ten belope van het bedrag dat aan de gerechtigde wordt terugbetaald of moet worden terugbetaald, indien na de transactie:

- a) in geval van ongeldigheid van de transactie:
 - aa) de toestand zoals die bestond voor de sluiting van de transactie, is hersteld of
 - ab) is vastgesteld dat de ongeldige transactie gevolgen heeft gehad voor de periode voordat zij ongeldig is verklaard, of
 - ac) de transactie onder uitsluiting van een buitensporig voordeel geldig is verklaard;
 - b) in geval van gebrekkige uitvoering van de transactie:
 - ba) de transactie wordt ontbonden, of
 - bb) een prijsvermindering wordt verleend.
- (2) De maatstaf van heffing wordt eveneens a posteriori verlaagd, indien:
- a) het voorschot wegens niet-uitvoering van de overeenkomst wordt terugbetaald;
 - b) bij de teruggave van herbruikbare verpakkingen het statiegeld wordt terugbetaald.
- (3) De maatstaf van heffing kan a posteriori worden verlaagd in geval van een prijsverlaging, overeenkomstig § 71, lid 1, onder a) en b), na de uitvoering.”

§ 49 van de algemene belastingwet regelt het autocorrectiemechanisme. § 49, leden 1 en 3, van die wet, in de versie die gold in het onderzochte tijdvak, luidde:

„(1) Door middel van een aangifte door de belastingplichtige zelf kan deze laatste de belasting, de maatstaf van heffing van de belasting – met uitzondering van leges voor authentieke akten of openbare heffingen – en de begrotingssteun corrigeren, ongeacht of die reeds zijn vastgesteld of nog moeten worden vastgesteld. Indien de belastingplichtige vóór het begin van een controle van de belastingdienst erop wijst dat hij de belasting, de maatstaf van heffing of de begrotingssteun onrechtmatig heeft vastgesteld of indien zijn aangifte fouten bevat met betrekking tot de maatstaf van heffing of het bedrag van de belasting of de begrotingssteun ten gevolge van reken- of schrijffouten, kan hij zijn aangifte wijzigen door middel van autocorrectie. Het geval waarin de belastingplichtige zijn aangifte te laat indient en hiervoor geen rechtvaardiging kan aanvoeren alsook het geval waarin de belastingdienst diens verzoek tot verlenging afwijst, worden niet als autocorrectie aangemerkt. Indien de belastingplichtige rechtmatig gebruik heeft gemaakt van de door de wet erkende keuzemogelijkheden en die mogelijkheden wenst te wijzigen door middel van autocorrectie, vindt geen autocorrectie plaats. Door middel van autocorrectie kan de belastingplichtige a posteriori in aanmerking komen voor belastingvoordelen of ze doen gelden.”

„(3) Door middel van autocorrectie kunnen de maatstaf van heffing, de belasting en de begrotingssteun worden gecorrigeerd volgens de ten tijde van het ontstaan van de verplichting geldende regels, binnen de wettelijk vastgestelde vervalttermijn voor de vaststelling van de belasting en met betrekking tot het belastingtijdvak dat overeenstemt met de te corrigeren belasting. De autocorrectie omvat de vaststelling van de maatstaf van heffing, de belasting en de begrotingssteun waarvan vervolgens kennis wordt gegeven en – wanneer de wet dit voorschrijft – van de autocorrectietoeslag; de aangifte van de gecorrigeerde maatstaf van heffing, de gecorrigeerde belasting, de begrotingssteun of de toeslag en de gelijktijdige betaling ervan; of, in voorkomend geval, het verzoek om begrotingssteun of belastingverlaging. Het geval waarin de belasting over de toegevoegde waarde moet worden gecorrigeerd als gevolg van de wijziging van een besluit van de douaneautoriteit tot vaststelling van de belasting over ingevoerde goederen, wordt niet als autocorrectie aangemerkt. Indien de douaneautoriteit haar besluit tot vaststelling van de belasting over ingevoerde goederen a posteriori wijzigt, wordt rekening gehouden met de wijziging in de aangifte voor de maand waarin de betaling is gedaan.”

Naar Hongaars recht werd op het tijdstip waarop het bezit van de geleasede zaak werd overgedragen, de btw over alle leasevergoedingen verschuldigd, ondanks het feit dat de leasinggever op grond van de leaseovereenkomst de leasevergoedingen door middel van periodieke betalingen ontving.

Standpunt van de verwijzende rechter

In het Hongaarse recht vóór de inwerkingtreding van de Polgári törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (wet nr. V van 2013 tot invoering van het burgerlijk wetboek; hierna: „burgerlijk wetboek”) op 15 maart 2014, werd het begrip financiële leasing alleen in de hitelintézetekről és a pénzügyi vállalkozásokról szóló törvény (wet inzake kredietinstellingen en financiële instellingen) en de számvitelről szóló törvény (boekhoudwet) gedefinieerd. Tot dan toe bevatte het burgerlijk wetboek geen definitie van financiële leasing. Volgens die definities zijn de belangrijkste kenmerken van de financiëleleasetransacties:

- De leasinggever verwerft de eigendom van de geleasede zaak in opdracht van de leasingnemer en staat vervolgens het gebruik ervan voor een bepaalde periode aan de leasingnemer af. Die transactie wordt opgenomen in de boekhouding van de leasingnemer.
- Na het in leasing geven van de zaak gaat het risico over op de leasingnemer. Deze laatste is bevoegd tot het gebruik en het genot van de zaak en moet de directe lasten dragen.
- Bij het verstrijken van de in de overeenkomst vastgestelde termijn verwerft de leasingnemer of de door hem aangewezen persoon de eigendom van de zaak door betaling van het totale bedrag aan kapitaal en rente van de leasing, vermeerderd met de in de overeenkomst vastgestelde restwaarde.
- Een belangrijk aspect van leasetransacties is de vaststelling door de partijen in de overeenkomst van het aflossingsschema alsook van het deel van de vergoeding dat overeenkomt met het kapitaal – dat overeenkomt met de contractprijs van het goed of het vermogensrecht waarop de leaseovereenkomst betrekking heeft – en het deel van de vergoeding dat overeenkomt met de rente.

Een onderscheid moet worden gemaakt tussen financiële leasing, waarbij de leasingnemer na afloop van de overeenkomst de geleasede zaak automatisch verwerft, en operationele leasing, waarbij de leasingnemer alleen beschikt over een koopoptie/recht om de geleasede zaak te kopen.

In casu gaat het om overeenkomsten tot financiële leasing.

Volgens §§ 10, onder a), en 55, lid 1, van de btw-wet wordt financiële leasing – dat wil zeggen, leasing waarbij de eigendom van de geleasede zaak na het verstrijken van een termijn in ieder geval aan de leasingnemer wordt overgedragen – voor belastingdoeleinden als een goederenlevering aangemerkt. De btw wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de leasingnemer het bezit van de geleasede zaak verwerft. Indien de leasingnemer de leasevergoedingen niet langer kan of wil betalen, wordt de transactie ontbonden. In die gevallen kan de situatie die vóór de sluiting van de transactie bestond, niet worden hersteld,

aangezien het gebruiksrecht van de geleasede zaak is overgedragen en die overdracht onherroepelijk is. Niettemin kunnen de partijen in die gevallen overeenkomen dat de leaseovereenkomst van kracht was tot de ontbinding van de transactie. Bij de in casu aan de orde zijnde transacties vond de uitvoering voor btw-doeleinden plaats op het tijdstip van de overdracht van het bezit van de geleasede zaak, ook al vond civielrechtelijk geen eigendomsoverdracht plaats, zodat de leasingnemer de eigendom van de geleasede zaak niet kan teruggeven.

§ 77, leden 1 tot en met 3, van de btw-wet, in de versie die gold tot en met 31 december 2009, zag niet op alle in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn opgesomde gevallen. Die bepaling voorzag niet in de mogelijkheid om de maatstaf van heffing te verlagen in geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs.

Het Hof heeft artikel 90 van de btw-richtlijn reeds uitgelegd in de zaak *Almos Agrárkölkereskedelmi*.

Volgens punt 28 van het arrest in de zaak *Almos Agrárkölkereskedelmi* moet artikel 90 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale bepaling die niet voorziet in een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van niet-betaling van de prijs, indien gebruik wordt gemaakt van de door artikel 90, lid 2, geboden afwijkingmogelijkheid. Deze bepaling moet dan wel alle andere gevallen omvatten waarin de belastingplichtige overeenkomstig artikel 90, lid 1, na de sluiting van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt.

Hoewel het Hof herhaaldelijk het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel heeft bevestigd, vordert de belastingdienst in casu een belasting over een bedrag dat verzoekster niet van de leasingnemer heeft ontvangen. In de btw-richtlijn komt evenwel het fundamentele beginsel tot uiting dat de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, zodat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd. Het Hof heeft eveneens herhaaldelijk geoordeeld dat de door de lidstaten getroffen maatregelen zo weinig mogelijk afbreuk dienen te doen aan de doeleinden van de btw-richtlijn en niet op zodanige wijze mogen worden aangewend dat zij de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, zouden aantasten. Voorts heeft het benadrukt dat, indien de teruggaaf van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt naar gelang van de voorwaarden waaronder verzoeken tot teruggaaf van belastingen kunnen worden gedaan, deze beginselen kunnen vereisen dat de lidstaten de middelen en procedures bieden waarmee de belastingplichtige de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen.

Uit punt 22 in samenhang gelezen met punt 25 van het arrest in de zaak *Almos Agrárkölkereskedelmi* kan worden geconcludeerd dat het recht wordt erkend om de maatstaf van heffing te verlagen in geval van gehele of gedeeltelijke

niet-betaling van de aankoopprijs (tegenprestatie voor de dienst), omdat de verkoper (leasinggever) na beëindiging van de rechtsbetrekking tussen de partijen niet langer de betaling van de aankoopprijs (leasevergoeding) kan eisen.

Niettemin vraagt de verwijzende rechter zich af of onder het in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn vermelde begrip ontbinding ook het geval valt waarin de leasinggever in het kader van een overeenkomst tot financiële leasing niet langer de betaling van de leasevergoeding door de leasingnemer kan eisen omdat de leasinggever die overeenkomst heeft ontbonden wegens contractbreuk door de leasingnemer.

Verzoekster heeft de maatstaf van heffing en de belasting berekend op het tijdstip waarop het bezit van de geleasede zaak is overgedragen, overeenkomstig de regeling en zonder reken- of schrijffouten te maken. Indien het standpunt van de belastingdienst juist is, kan verzoekster uitsluitend het autocorrectiemechanisme toepassen, met name met betrekking tot de belastingtijdvakken die overeenstemmen met de originele facturen, maar alleen vóór het verstrijken van de vervaltermijn. De maatstaf van heffing van de btw die verschuldigd is voor de tijdvakken ten aanzien waarvan de vervaltermijn is verstreken, kan volgens die uitlegging niet worden gewijzigd, ondanks het feit dat dit in strijd is met artikel 90 van de btw-richtlijn en het daarmee nagestreefde doel. In dit verband wijst de verwijzende rechter erop dat het in het geval van langlopende overeenkomsten tot financiële leasing mogelijk is dat de overeenkomst na het verstrijken van de vervaltermijn rechtmatig wordt ontbonden en dat in dat geval – indien het standpunt van de belastingdienst wordt aanvaard – geen gebruik kan worden gemaakt van het autocorrectiemechanisme.

De verwijzende rechter benadrukt dat het in casu geenszins relevant is dat verzoekster geen correctiefactuur heeft uitgereikt binnen de wettelijk vastgestelde termijn na de ontbinding van de leaseovereenkomst. Volgens de verwijzende rechter kan het bepaalde in § 77, leden 1 tot en met 3, van de btw-wet, in de versie die gold tot en met 31 december 2009, in casu gevolgen hebben die in strijd zijn met de doelstellingen van de btw-richtlijn, in het bijzonder met het beginsel van fiscale neutraliteit, aangezien de maatstaf van heffing volgens de belastingdienst kan worden verlaagd via het autocorrectiemechanisme, ook al kan verzoekster na het verstrijken van de termijn voor de vaststelling van de belasting geen gebruik maken van dat mechanisme. Het deel van de gedragen, aangegeven en betaalde btw dat verzoekster niet van de leasingnemers heeft teruggevorderd, vormt bijgevolg een reële kost voor haar, hetgeen volgens de rechtspraak van het Hof in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit.

(omissis)

(omissis) [nationale procesrechtelijke aspecten]

Szeged, 8 juli 2016

(omissis)

(omissis) [ondertekening]