



Datum van inontvangstneming : 18/06/2015

Zaak C-202/15

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

29 april 2015

Verwijzende rechter:

Commissione Tributaria Regionale di Milano / Italië

Datum van de verwijzingsbeslissing:

26 januari 2015

Verzoekende partij:

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia

Verwerende partij:

H3G S.P.A.

BESLISSING

- op beroep nr. 4912/13

ingesteld op 18/10/2013

- tegen vonnis nr. 43/5/13 van de Commissione Tributaria Provinciale di Milano, door [de Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia, verzoekende partij]

wederpartijen:

H3G S.P.A. [verweerster]

[omissis]

Bestreden handelingen:

NAHEFFINGSAANSLAG nr.°TMB034C00909 [omissis]

[omissis]

Verwijzingsbeslissing ex art. 267 TFUE

Procesverloop

- 1 De Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Lombardia - Ufficio Grandi Contribuenti (hierna: „Agenzia delle Entrate”) heeft de vennootschap H3G S.P.A. (hierna: „vennootschap” of „belastingplichtige”) naheffingsaanslag nr. TMB034C00909 opgelegd om voor het jaar 2006 – voor **[Or.2]** zover hier van belang – aanvullende btw ten bedrage van 454 095,00 EUR [omissis] en de daarmee samenhangende boeten en rente te vorderen, omdat de belastingplichtige de verplichtingen van artikel 26 van D.P.R. (decreto del Presidente della Repubblica, presidentieel decreet) nr. 633/1972 niet in acht heeft genomen bij de uitgifte van creditnota’s voor de terugvordering van de door de vennootschap voldane maar niet door haar wanbetalende klanten betaalde belasting.

In de motivering van de naheffingsaanslag wordt de vennootschap – die „*diensten verricht op grond van abonnementsovereenkomsten die naar hun aard onder de categorie leveringsovereenkomsten vallen*” (in de zin van artikel 1559 Codice civile, het Italiaans burgerlijk wetboek) en „*periodiek achteraf factureert*” op grond van „*het werkelijke verbruik van de klant*” – ervan beschuldigd ten onrechte belasting (ten bedrage van 454 095,00 EUR) in aftrek te hebben gebracht met betrekking tot „*creditnota’s*” („*met 2 270 475,03 EUR als maatstaf van heffing*”) die in 2006 zijn uitgereikt en in de boekhouding opgenomen met betrekking tot vorderingen voor de levering van telefoondiensten die ook na vergeefse interne procedures van de vennootschap voor de inning van deze bedragen niet zijn betaald. De stelling van de Agenzia delle Entrate berust op de omstandigheid dat „*de voornoemde creditnota’s uitsluitend zijn uitgereikt op grond van de verklaring aan de niet-nakomende klant dat de overeenkomst werd ontbonden*”, op basis van „*de uitdrukkelijke ontbindingsclausule die ab origine in de abonnementsovereenkomst stond*”.

De Agenzia delle Entrate betoogt dat „*de maatstaf van heffing en de belasting over de toegevoegde waarde in geval van ontbinding van de overeenkomst volgens artikel 26 van D.P.R. nr. 633 van 26 oktober 1972 uitsluitend kunnen worden verlaagd wanneer de handeling ,geheel of gedeeltelijk wegvalt of de maatstaf van heffing ervan wordt verlaagd*”. Ten aanzien van door de vennootschap gesloten „*leveringsovereenkomsten werkt de ontbinding van de overeenkomsten ex nunc, dat wil zeggen, vanaf de datum van ontbinding*”, aldus de Agenzia delle Entrate, „*waarbij de [Or.3] eerdere prestaties, die de klant daadwerkelijk heeft genoten en aan hem zijn gefactureerd, volledig in stand blijven, ook indien zij niet zijn betaald*”. [omissis].

- 2 De vennootschap heeft tijdig beroep tegen de aanslag ingesteld. De rechter in eerste aanleg heeft bij vonnis nr. 43/05/13 [omissis] het beroep gedeeltelijk toegewezen en de terugvordering van btw ten bedrage van 454 095,00 EUR vernietigd. Hij sloot zich aan bij de in het verzoekschrift van de belastingplichtige

aangevoerde gronden door als volgt te argumenteren: „*de argumenten van eiser [van de vennootschap] zijn overtuigender [aangezien zij] worden bevestigd door rechtspraak ten gronde, volgens welke in overeenkomsten die periodiek en doorlopend worden uitgevoerd, onder ,reeds uitgevoerde' prestaties de prestaties worden verstaan waarmee de schuldenaar de vordering van de schuldeiser volledig heeft voldaan, zodat uitsluitend de nakoming waarmee de wederzijdse vorderingen van schuldeisers worden voldaan, geen terugwerkende kracht heeft [...]*”. De rechter in eerste aanleg concludeert dan ook dat „*indien een der partijen niet nakomt, de ontbinding van de overeenkomst tevens volledig terugwerkt kracht tot de eerdere prestaties, zodat de handeling voor de toepassing van de btw komt te vervallen en derhalve een creditnota kan worden uitgereikt*”. „*Een andere lezing van de regeling*” zou immers „*in strijd zijn met het beginsel van neutraliteit van de btw*” [omissis].

- 3 De Agenzia delle Entrate heeft beroep tegen het vonnis van de Commissione Tributaria Provinciale van Milaan ingesteld. Daarbij heeft zij niet alleen betoogd dat de beslissing in eerste aanleg niet was gemotiveerd, maar ook dezelfde argumenten als in het geding in eerste aanleg aangevoerd. Daarnaast heeft zij de motivering van het ten gunste van de Agenzia delle Entrate gewezen „*vonnis nr. 44/45/13 van de Commissione Tributaria Regionale Milano*” aangevoerd, waarbij een andere aan de belastingplichtige uitgereikte aanslag voor het jaar 2005 met betrekking tot hetzelfde geschil als in het onderhavige geding aan de orde is, rechtmatig werd verklaard. [omissis] **[Or.4]** [omissis] [nationale rechtspraak]”.
- 4 In deze zaak heeft de vennootschap in haar verweer dezelfde gronden betreffende de in dit geding aan de orde zijnde onrechtmatigheid [van de naheffingsaanslag] van de btw aangevoerd als in het geding in eerste aanleg. Zo heeft de belastingplichtige er nogmaals op gewezen dat de ontbinding door de vennootschap jegens niet-betalende klanten in civielrechtelijke zin ex tunc werkt, en dus terugwerkt tot de totstandkoming van de overeenkomst, zodat de gefactureerde handeling (geheel of gedeeltelijk) komt te vervallen. De vennootschap heeft daarom, wat de fiscale aspecten betreft, aangevoerd dat zij de betwiste creditnota's rechtmatig heeft uitgeschreven in overeenstemming met artikel 26, lid 2, van D.P.R. 633/1972, dat de dienstverrichter toestaat om de maatstaf voor heffing voor reeds gefactureerde handelingen in drie verschillende situaties te verlagen, waaronder de ontbinding van de overeenkomst, waarvan in casu inderdaad sprake was. De vennootschap preciseerde daarnaast dat de – niet betwiste – omstandigheid dat niet is betaald, volstaat om het recht van terugvordering van de niet door de klant betaalde belasting te kunnen uitoefenen, **[Or.5]** [ongeacht] of de overeenkomst ontbonden is, waar in de onderhavige zaak als gevolg van de niet-nakoming automatisch sprake van is.

De vennootschap wees er daarnaast op dat alle betwiste creditnota's betreffende wijziging bescheiden bedragen betroffen; de ervaring leert dat tenuitvoerleggingsprocedures met betrekking daartoe absoluut onrendabel zijn, aangezien deze in de regel geen resultaat opleveren.

Tot slot wees de vennootschap op de gevolgen die de uitlegging van artikel 26 van de Agenzia delle Entrate volgens haar zouden hebben.

Voorwerp van het geschil en nationaal recht

- 5 Aan deze rechtsprekende formatie (en verwijzende rechter) wordt de wijzigingsprocedure voorgelegd die in het nationale recht is geregeld in artikel 26, lid 2, van D.P.R. 633/1972. Dit artikel luidt als volgt:

„Artikel 26, lid 2, van D.P.R. 633/1972:

Indien een handeling waarvoor een factuur is uitgereikt na de registratie als bedoeld in de artikelen 23 en 24 geheel of gedeeltelijk komt te vervallen, of indien de maatstaf van heffing daarvan wordt verlaagd als gevolg een nietigverklaring, vernietiging, herroeping, ontbinding, opzegging of een vergelijkbare handeling of wegens gehele of gedeeltelijke niet-betaling naar aanleiding van tevergeefs ingestelde insolventieprocedures of tenuitvoerleggingsprocedures, of op grond van de toepassing van contractueel overeengekomen rabatten of kortingen, heeft de leverancier of dienstverrichter het recht om de met de wijziging corresponderende belasting overeenkomstig artikel 19 in aftrek te brengen en haar overeenkomstig artikel 25 te registreren. [omissis] [niet relevant lid]”.

[Or.6]

Meer in het bijzonder bepaalt de nationale regeling dat de opgelegde belasting in drie gevallen wordt herzien:

- in geval van nietigverklaring, herroeping, ontbinding, verbreking en vergelijkbare handelingen;
- in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, nadat tevergeefs insolventie- en tenuitvoerleggingsprocedures zijn ingesteld;
- in geval van contractueel overeengekomen rabatten en kortingen.

Deze bepaling vormt de omzetting in Italiaans recht van de artikelen 90 en 185 van richtlijn 2006/112/EG, waarin is bepaald dat de leverancier/dienstverrichter in een beperkt aantal gevallen na de uitreiking en registratie van de factuur de in rekening gebrachte en niet door de klant betaalde belasting kan (of moet) terugvorderen.

In de onderhavige zaak ontzegt de Agenzia delle Entrate de vennootschap het recht om de belasting die zij aan haar klanten in rekening heeft gebracht voor de aan hen verleende telefoniediensten middels een verlagingsprocedure terug te vorderen, ook al heeft zich de grond voor verlaging voorgedaan die afhangt van niet-betaling en de daaruit voortvloeiende ontbinding van de overeenkomst, welke volgens de vennootschap beroep op een dergelijke procedure rechtvaardigt.

De Agenzia delle Entrate betoogt namelijk dat de ontbinding van de overeenkomst op zichzelf niet volstaat om de uitreiking van creditnota's te rechtvaardigen, aangezien de klant de verleende dienst onmogelijk aan de vennootschap kan restitueren. Volgens de Agenzia delle Entrate had de vennootschap moeten aantonen dat zich het andere in artikel 26, lid 2, genoemde geval heeft voorgedaan, namelijk de – ook gedeeltelijke – niet-betaling van de tegenprestatie nadat tevergeefs insolventie- of tenuitvoerleggingsprocedures waren ingesteld.

Samengevat:

[Or.7]

- volgens de vennootschap heeft niet-betaling tot gevolg dat de overeenkomst automatisch wordt ontbonden en doen zich de eerste twee in de referentiebepaling vermelde situaties dus beide voor (artikel 26, lid 2, D.P.R. 633/1972), aangezien de tweede (niet-betaling) sowieso de eerste (ontbinding) behelst;
 - de Agenzia delle Entrate meent dat de ontbinding van de overeenkomst geen rechtsgevolgen heeft (met betrekking tot de eerste in de nationale regeling genoemde situatie) en dat de belastingplichtige dient overeenkomstig de wettelijk voorgeschreven procedures aan te tonen dat het verschuldigde bedrag definitief oninbaar is (wat de tweede in de nationale regeling genoemde situatie betreft).
- 6 Ten aanzien van de stelling van de Agenzia delle Entrate is deze rechtsprekende formatie van mening dat de beslechting van het onderhavige geding afhangt van de uitlegging van de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake de communautaire bepalingen (artikelen 90 en 185 van richtlijn 2006/112/EG), die bij het in casu toepasselijke artikel 26, lid 2, van D.P.R. 633/1972 in Italiaans recht zijn omgezet.

Relevantie en motivering van de prejudiciële vragen

- 7 [omissis] [*Wenken voor de indiening van prejudiciële verzoeken* van het Hof van Justitie].
- De prejudiciële verwijzing lijkt in casu noodzakelijk en gepast, niet alleen omdat zij een uitleggingskwestie betreft waarover binnen de Commissioni Tributarie uiteenlopende standpunten zijn ingenomen, maar ook omdat zij van algemeen belang is voor de uniforme toepassing van het Unierecht.
- 8 [omissis] **[Or.8]** [omissis] [artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof en daarop betrekking hebbende rechtspraak]
- 9 Uit de relevante feiten van het geding zoals hierboven samengevat kan worden afgeleid dat de Agenzia delle Entrate [de vennootschap] het recht ontzegt om

middels de verlagingsprocedure de door de vennootschap aan de schatkist betaalde, maar niet van de klanten ontvangen belasting terug te vorderen, door te stellen dat (i) geen ontbinding heeft plaatsgevonden en (ii) geen bewijs is geleverd dat de vordering definitief oninbaar is geworden. De vennootschap voert daartegen aan dat de communautaire bepalingen (artikelen 90 en 185 van richtlijn 2006/112), die bij artikel 26, lid 2, van D.P.R. 633/1972 in Italiaans recht zijn omgezet, rechtstreekse werking hebben, door erop te wijzen: (i) dat de ontbinding van de overeenkomst ex contractu plaatsvindt indien de klant de contractueel overeengekomen betalingsvoorwaarden niet in acht neemt; (ii) dat de definitieve oninbaarheid van de vorderingen duidelijk is aangetoond door het feit dat aanmaningen aan wanbetalers geen resultaat opleverden (iii) dat de inning van deze bedragen niet alleen waarschijnlijk tevergeefs, maar ook onrendabel is, gezien de vele overeenkomsten met betalingsproblemen en de lage bedragen die de afzonderlijke gebruikers niet hebben betaald. De belastingplichtige wijst erop dat de nationale wetgever, door toe te staan dat de maatstaf van heffing en de belasting in geval van ontbinding van de overeenkomst en in geval van niet-betaling worden verlaagd [omissis], feitelijk de uit hoofde van de bovengenoemde bepalingen van de richtlijn verleende bevoegdheid heeft uitgeoefend en dat de Italiaanse wetgever bij de uitoefening daarvan **[Or.9]** zijn bevoegdheid heeft overschreden door voor te schrijven dat de niet-betaling moet blijken uit tevergeefs ingestelde insolventieprocedures of tenuitvoerleggingsprocedures.

De uitlegging die de Agenzia delle Entrate aan de nationale regeling geeft, is mogelijk niet verenigbaar met de referentieregeling van Unierecht, en meer in het algemeen met de grondbeginselen van het btw-stelsel, zoals neutraliteit, evenredigheid en doeltreffendheid.

Aangezien in de rechtspraak van de Unie geen uitspraak over dit specifieke onderwerp is gedaan, is dit een goede gelegenheid om het Hof van Justitie om een correcte uitlegging te verzoeken, die met name van nut is voor de onderhavige zaak en in elk geval van algemeen belang is voor de uniforme toepassing van het Unierecht; hier is immers sprake van een nieuwe vraag van uitlegging met betrekking tot een nieuw feit, waarbij naast de hier vertegenwoordigde belastingplichtige ook andere marktpelers betrokken zijn die diensten leveren aan een breed publiek van consumenten.

Toepasselijk nationaal recht en Unierecht

- 10 Op grond van het hierboven aangehaalde artikel 26, lid 2, van D.P.R. 633/1972 kunnen nota's voor de verlaging van de gefactureerde bedragen worden uitgereikt indien de handeling na de uitreiking en registratie van de factuur „komt te vervallen” of de maatstaf van heffing wordt verlaagd als gevolg van drie afzonderlijke situaties, te weten:
- in geval van nietigverklaring, herroeping, ontbinding, verbreking en vergelijkbare handelingen;

- in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de tegenprestatie, naar aanleiding van tevergeefs ingestelde insolventieprocedures of tenuitvoerleggingsprocedures;
- in geval van contractueel overeengekomen rabatten en kortingen.

Indien (ten minste) een van deze oorzaken van een verlaging van de maatstaf van heffing en de oorspronkelijk in rekening gebrachte belasting zich voordoet, is het de leverancier of dienstverrichter toegestaan de reeds gefactureerde transacties te herzien door hen te verlagen.

[Or.10]

- 11 Artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG bepaalt: „1. *In geval van annulering, opzegging, 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.*”

Lid 1 van deze bepaling verplicht de lidstaten om de maatstaf van heffing en dus het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag te verlagen telkens wanneer de belastingplichtige na de sluiting van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Lid 2 staat de lidstaten evenwel toe van bovengenoemde regel af te wijken in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de overeengekomen prijs. In elk geval bepaalt dit artikel in lid 1 in het slotdeel dat de lidstaten de voorwaarden voor de verlaging van de maatstaf voor heffing vaststellen.

Artikel 185 van richtlijn 2006/112/EG bepaalt: „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.”

[Or.11]

De bepaling in hoofdstuk 5 van richtlijn 2006/112/EG, die het herzieningsmechanisme voor de aftrek regelt, weerspiegelt het voorgaande artikel 90 vrijwel exact, door als regel te stellen dat herziening van de aftrek niet vereist is in geval van niet-betaling (lid 2, eerste volzin), en de lidstaten bij wijze van uitzondering de mogelijkheid te bieden in een dergelijke situatie herziening te eisen (lid 2, tweede volzin). Voor de volledigheid zij erop gewezen dat de lidstaten volgens artikel 186 van richtlijn 2006/112/EG nadere regels voor de uitvoering van de herziening stellen.

Juridische beoordeling

- 12 Overweging 59 van de richtlijn luidt als volgt: „*de lidstaten [kunnen], met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden, bijzondere van deze richtlijn afwijkende maatregelen [...] treffen of handhaven, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen*”. In dit verband heeft het Hof van Justitie voor de vaststelling van de draagwijdte van de afwijkingsbepalingen het evenredigheidsbeginsel toegepast, door te preciseren: „*[o]p grond van dit beginsel mogen afwijkingen niet verder gaan dan passend en noodzakelijk is ter verwezenlijking van het nagestreefde doel*” (arrest van 15 mei 1986, Johnston, C-222/84). Indien dit criterium in de onderhavige zaak wordt toegepast, kan worden getwijfeld aan de rechtmatigheid van de keuze van de Italiaanse wetgever, zoals uitgelegd door de Italiaanse belastingdienst, om de uitoefening van het recht op terugvordering van de belasting over geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven tegenprestaties tot de bovengenoemde gevallen te beperken, dat wil zeggen nadat insolventieprocedures of andere tenuitvoerleggingsprocedures zonder succes zijn afgerond. Hoewel deze keuze in abstracto steun verdient, aangezien zij ertoe strekt belastingontwijking tegen te gaan, verhindert zij in concreto btw-terugvordering in al die gevallen waarin het onrendabel of uiterst moeilijk is om een van de twee procedures in te stellen, en is zij duidelijk in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel waar het **[Or.12]** gevaar van fraude is uitgesloten, zoals de Agenzia delle Entrate overigens zelf tijdens het onderhavige geding heeft erkend.
- 13 Daarnaast is de nationale bepaling (en de uitlegging daarvan) onverenigbaar op grond van de lexicale vergelijking van de hierboven aangehaalde referentiebepalingen. Bij de uitoefening van de in de Unierechtelijke bepaling voorziene bevoegdheid beperkt de nationale wetgever het recht op herziening van de belasting tot de mate van verlaging die het gevolg is van de (gehele of gedeeltelijke) niet-betaling van de tegenprestatie na tevergeefs ingestelde insolventie- of tenuitvoerleggingsprocedures. Daarmee wordt derhalve een *oorzaak* ingevoerd, te weten het instellen van de procedure, en een *gevolg*, te weten de niet-betaling die wordt bevestigd door de vergeefse tenuitvoerlegging. Het Unierecht verwijst met betrekking tot deze constructie naar *gehele of gedeeltelijke niet-betaling* (artikel 90, lid 2) en naar *handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven* (artikel 185, lid 2), en maakt de verlaging van

de maatstaf van heffing en de belasting derhalve ondergeschikt aan het *gevolg*, te weten niet-betaling, en niet aan de oorzaak, te weten de tevergeefs ingestelde insolventie- of tenuitvoerleggingsprocedures. Daarom kan terecht worden betoogd dat de wetgever de bevoegdheid van artikel 186 van de richtlijn te buiten is gegaan, waar is bepaald: „*[D]e lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.*”

De rechtspraak van het Hof van Justitie: geen specifieke uitspraak over dit onderwerp en relevante rechtspraak

- 14 Het Hof van Justitie heeft nog geen specifieke uitspraak over dit onderwerp gedaan waarmee de bovenstaande vragen over de verenigbaarheid kunnen worden beantwoord. Wel heeft het Hof zich over vergelijkbare situaties gebogen; het is nuttig om daarnaar te verwijzen om de prejudiciële verwijzing **[Or.13]** nader te onderbouwen. Het gaat om de volgende arresten: **Hof van Justitie, arrest van 15 mei 2014, Almos, C-337/13** (punten 33 tot en met 39)

„In casu bepaalt artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn dat de maatstaf van heffing in de daarin bedoelde gevallen dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld. Dit artikel laat de lidstaten dus weliswaar een zekere beoordelingsmarge bij de vaststelling van de noodzakelijke maatregelen ter bepaling van het bedrag van de verlaging, maar dit neemt niet weg dat de verplichting om de maatstaf van heffing in de in dit artikel bedoelde gevallen te verlagen nauwkeurig en onvoorwaardelijk is. Deze bepaling voldoet dus aan de voorwaarden om rechtstreekse werking te hebben” [beginselen bevestigd door arrest van **3 september 2014, GMAC UK, C-589/12**]. Wat voorts *„de vraag betreft aan welke formaliteiten de uitoefening van dit recht op verlaging van de maatstaf van heffing kan worden onderworpen, zij eraan herinnerd dat de lidstaten krachtens artikel 273 van de btw-richtlijn de verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze mogelijkheid met name niet wordt benut voor het opleggen van extra verplichtingen inzake facturering naast die welke zijn vastgesteld in hoofdstuk 3 van deze richtlijn. Aangezien de artikelen 90, lid 1, en 273 van de btw-richtlijn, buiten de door deze bepalingen gestelde beperkingen, noch de voorwaarden noch de verplichtingen preciseren waarin de lidstaten kunnen voorzien, moet worden vastgesteld dat deze bepalingen aan de lidstaten een beoordelingsmarge verlenen betreffende met name de formaliteiten die de belastingplichtigen jegens de belastingdiensten van de lidstaten dienen te vervullen om een verlaging van de maatstaf van heffing te verkrijgen. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt evenwel dat maatregelen ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking in beginsel slechts van de regels inzake de maatstaf van heffing mogen afwijken, voor zover dit strikt **[Or.14]** noodzakelijk is om dat specifieke doel te bereiken. Zij dienen namelijk zo weinig mogelijk afbreuk te doen aan de doeleinden en beginselen van de btw-richtlijn en mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij de neutraliteit van de btw zouden aantasten. Het is bijgevolg van belang dat de formaliteiten waaraan de*

belastingplichtigen moeten voldoen om ten aanzien van de belastingdiensten het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw te kunnen uitoefenen, beperkt zijn tot die welke de mogelijkheid bieden aan te tonen dat de tegenprestatie of een deel ervan na de sluiting van de overeenkomst definitief niet zal worden ontvangen.”

Hof van Justitie, arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95 (punten 16 tot en met 18) „[...] artikel 11 C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn [definieert] de gevallen waarin de lidstaten de maatstaf van heffing onder de voorwaarden die zij zelf vaststellen, moeten verlagen. Zo dwingt deze bepaling de lidstaten tot verlaging van de maatstaf van heffing en bijgevolg van de door de belastingplichtige verschuldigde btw, wanneer de belastingplichtige na het sluiten van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Artikel 11 C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn staat de lidstaten evenwel toe, in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van bovengenoemde regel af te wijken. Deze afwijkingsmogelijkheid, die strikt beperkt is tot dit laatste geval, berust op de overweging, dat niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en gezien de rechtssituatie in de betrokken lidstaat, moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig kan zijn. Bijgevolg moet gebruikmaking van deze afwijkingsmogelijkheid gerechtvaardigd zijn, willen de door de lidstaten ter uitvoering ervan getroffen maatregelen niet ingaan tegen het doel van fiscale harmonisatie dat door de Zesde richtlijn wordt nagestreefd.”

[Or.15]

De prejudiciële vragen in de zin van artikel 267 VWEU

- 15 Gezien de bovenstaande overwegingen acht de Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. 19, voor de beslechting van het onderhavige geding een uitspraak van het Hof van Justitie in de zin van artikel 267 VWEU over de vragen van de belastingplichtige noodzakelijk.

DICTUM

De Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, sez. 19

[omissis] [procesrechtelijke aspecten]

verzoekt

het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing in de zin van artikel 267, derde alinea, VWEU over de volgende vragen:

- A) Is het – gezien het feit dat de Italiaanse wetgever de bevoegdheid van de artikelen 90, lid 2, en 185, lid 2, tweede volzin, van richtlijn 2006/112/EG [en voordat deze richtlijn werd vastgesteld, van de artikelen 11 C, lid 1, en 20, lid 1, onder b), tweede alinea, van richtlijn 77/388/EEG] heeft

uitgeoefend met betrekking tot respectievelijk de verlaging van de maatstaf voor heffing en de herziening van de voor de belaste handelingen in rekening gebrachte btw in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de door partijen vastgestelde tegenprestatie – **in overeenstemming met de in het VWEU verankerde beginselen van evenredigheid en doeltreffendheid en het beginsel van neutraliteit dat de toepassing van btw regelt, dat beperkingen worden gesteld die het de belastingplichtige onmogelijk of uiterst moeilijk maken om de belasting betreffende de geheel of gedeeltelijk niet-betaalde tegenprestatie terug te vorderen?**

- B) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: **is een bepaling als artikel 26, lid 2, van DPR 633/1972, die in de praktijk [Or.16] van de belastingdienst van de lidstaat van de Unie het recht op terugvordering van de belasting ondergeschikt maakt aan de levering van het bewijs dat eerst tevergeefs insolventie- of tenuitvoerleggingsprocedures zijn ingesteld, ook wanneer deze handelingen redelijkerwijs onrendabel zijn gezien het bedrag van de vordering, de vooruitzichten op inning daarvan en de kosten van de tenuitvoerleggings- of insolventieprocedures, verenigbaar met de bovenstaande beginselen?**

[omissis]

[omissis] [nationale procedure en procedurele formaliteiten]

Gedaan te Milaan, [omissis], 26.1.2015

[ondertekening en slotformules]