



Datum van inontvangstneming : 21/05/2018

Zaak C-242/18**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

5 april 2018

Verwijzende rechter:

Varhoven administrativen sad (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

26 maart 2018

Verzoekende partij tot cassatie:

„UniCredit Leasing” EAD, rechtsopvolgster van „BA Creditanstalt Bulus” EOOD

Verwerende partij in cassatie:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

De grondslag van de procedure bestaat in een cassatieberoep van UniCredit Leasing EAD in haar hoedanigheid van rechtsopvolgster van „BA Creditanstalt Bulu EOOD” tegen vonnis nr. 5680/17.08.2016 van de Administrativen sad Sofia (bestuursrechter in eerste aanleg Sofia), waarbij het beroep van verzoekster tot cassatie tegen het verrekenings- en terugbetalingsbesluit (APV) nr. P-29002915135996-004 001/01.12.2015 van de voor inkomsten bevoegde instantie van de TD „Golemi danakoplatsi i osiguriteli” (regionale directie „Belastingplichtigen die veel belastingen betalen en belastingplichtigen die veel socialezekerheidsbijdragen betalen”) van de Natsionalna Agentsia za Prihodite (nationaal agentschap voor overheidsinkomsten, hierna „NAP” of „nationale belastingdienst”) werd afgewezen, welk besluit was bevestigd bij beslissing nr. 272 van de directeur van de Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri TSU na NAP (directie „Betwisting en belasting- en socialezekerheidspraktijk” Sofia van het centraal bestuur van het NAP) van 16 februari 2016.

I. Rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing:

Het verzoek om een prejudiciële beslissing berust op artikel 267, lid 1, onder b), VWEU.

II. Voorwerp van het geding:

- 1 De procedure voor de Varhoven Administrativen Sad (hoogste bestuursrechter) betreft een cassatieberoep.

Het cassatieberoep is gericht tegen vonnis nr. 5680/17.08.2016 van de Administrativen sad Sofia (bestuursrechter in eerste aanleg Sofia), waarbij het bezwaar van verzoekster tot cassatie tegen het verrekenings- en terugbetalingsbesluit nr. P-29002915135996-004 001/01.12.2015 van de voor inkomsten bevoegde instantie van de regionale directie „Belastingplichtigen die veel belastingen betalen en belastingplichtigen die veel socialezekerheidsbijdragen betalen” van het NAP werd afgewezen, welk besluit bij beslissing nr. 272 van de directeur van de directie „Betwisting en belasting- en socialezekerheidspraktijk” Sofia van het centraal bestuur van het NAP van 16 februari 2016 was bevestigd en waarbij de adressaat van het besluit de terugbetaling werd ontzegd van het totale bedrag van 472 155,70 BGN, dat volgt uit de belasting over de toegevoegde waarde die werd geheven over het bedrag van de leasetermijnen op basis van een overeenkomst tot financiële leasing van een onroerend goed, die later is opgezegd wegens de aan de leasingnemer toerekenbare tekortkoming in de nakoming van zijn verplichtingen tot betaling van de leasetermijnen.

III. Voorgeschiedenis van het geding en standpunten van partijen:

- 2 Voor de rechter in eerste aanleg waren de partijen het eens over de volgende feiten:
- 3 Op 6 februari 2006 sloot de rechtsvoorgangster van de vennootschap die als verzoekster tot cassatie optreedt, „BA Creditanstalt Bulus” EOOD, een financiële leaseovereenkomst met „Vizatel” OOD als leasingnemer, waarbij de leasinggever zich ertoe verbond een door de leasingnemer aangewezen perceel te verwerven om daarop een gebouw op te richten en het gebouw samen met het perceel ter beschikking te stellen aan de leasingnemer die het gebouw en de grond zal gebruiken.

Volgens punt 3 van de algemene contractvoorwaarden (hoofdstuk III) wordt de leaseovereenkomst gesloten voor een duur van 132 maanden (11 jaar), te rekenen vanaf het begin van de maand die volgt op de aanvaarding van het leaseobject. Het leaseobject wordt in punt 1 „Leaseobject” (hoofdstuk II van de overeenkomst) gedefinieerd als het in de overeenkomst beschreven perceel dat door de leasinggever dient te worden aangekocht en het daarop op te richten gebouw.

Vanaf het begin van de leaselooptijd dient de leasingnemer iedere maand een leasetermijn van 833,78 EUR te betalen [hoofdstuk III, onder c), punt ii), en het aflossingsschema in de bijlage bij de overeenkomst].

Overeenkomstig punt 10, onder a), punt i), van de overeenkomst kan de leasinggever deze overeenkomst met onmiddellijke ingang voortijdig beëindigen indien de leasingnemer ondanks een schriftelijke aanmaning van de leasinggever is tekortgeschoten in de nakoming van zijn betalingsverplichting voor wat betreft minstens drie leasetermijnen.

Volgens punt 10, onder b), van de overeenkomst is de leasingnemer in geval van voortijdige beëindiging van de overeenkomst door de leasinggever aan deze laatste een schadevergoeding ten belope van alle onbetaald gebleven leasetermijnen verschuldigd die reeds opeisbaar zijn of die tot aan het einde van de looptijd van de leasing opeisbaar zullen worden, waarbij over dit bedrag de jaarlijkse pacht prijs op basis van de toepasselijke rentevoet, en de restwaarde in rekening moeten worden gebracht.

Bij overeenkomst van 6 december 2006 kwamen de contractpartijen overeen de transactie te behandelen als een „open end” lease met de optie tot overdracht van het eigendomsrecht op de activa aan het einde van de looptijd van de overeenkomst.

- 4 Bij naheffingsaanslag (RA) nr. 20003449/14.02.2008, die definitief is geworden zonder te zijn aangevochten, werd overeenkomstig artikel 9, lid 3, van de Prehodnite i zaklyuchitelni razporedbi (hierna: „PZR”; overgangs- en slotbepalingen) juncto artikel 6, lid 2, punt 3, van de Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”) ten aanzien van „BA Creditanstalt Bulus” EOOD een btw-schuld van 472 155,70 BGN vastgesteld op basis van een maatstaf van heffing van 2 360 778,51 BGN, die bestond uit het totale bedrag van de leasetermijnen – zonder de daarover verschuldigde belasting – die de leasingnemer volgens de leaseovereenkomst na de inwerkingtreding van de wet verschuldigd was. Luidens de motivering van de naheffingsaanslag (RA) had de leasingnemer met het aanvaardingsprotocol van 5 december 2006 het leaseobject verkregen en had de leasinggever op 28 december 2006 een factuur betreffende de ontvangst van de eerste leasevergoeding ten bedrage van 18 024,21 BGN met btw ten belope van 3 604,84 BGN uitgereikt. De bij deze naheffingsaanslag vastgestelde belastingschuld ten belope van een hoofdschuld van 451 631,40 BGN werd verrekend met een bij naheffingsaanslag nr. 2000803590/16.12.2008, die eveneens definitief was geworden, vastgestelde tegenvordering.
- 5 Vanaf april 2009 staakte de leasingnemer de betaling van de leasetermijnen. Toch zegde de leasinggever de overeenkomst niet op en bleef hij facturen uitreiken waarbij hij voor iedere maandelijkse leasetermijn btw in rekening bracht en afdroeg.

Bij overeenkomst van 29 oktober 2010 stelden de contractpartijen vast dat er een voltooid leaseobject bestond dat geschikt was om definitief door de leasingnemer te worden aanvaard. Volgens punt 6 van deze overeenkomst waren partijen overeengekomen dat de leasingnemer tijdens een periode van negen maanden de hoofdsom van de verschuldigde leasetermijnen niet hoefde terug te betalen.

- 6 Tussen 4 augustus 2011 en 31 augustus 2012 begon „BA Creditanstalt Bulus” EOOD de leasetermijnen opnieuw te factureren. Uit die facturen bleek een totaal aan btw van 75 016,16 BGN.

Bij verzoekschrift nr. 2553-06-474/23.02.2012 verzocht BA Creditanstalt Bulus EOOD de regionale directie „Belastingplichtigen die veel belastingen betalen en belastingplichtigen die veel socialezekerheidsbijdragen betalen” van de belastingdienst om terugbetaling van de bij naheffingsaanslag van 14 februari 2008 vastgestelde btw. Die aanvraag werd afgewezen bij verrekenings- en terugbetalingsbesluit nr. 1201163/23.03.2012, dat door beslissing nr. 1408/14.06.2012 van de directeur van de directie „Betwisting en belasting- en socialezekerheidspraktijk” Sofia bij het centraal bestuur van de nationale belastingdienst werd bevestigd.

Met het verzoekschrift nr. 26-B-1411/01.10.2012 verzocht „BA Creditanstalt Bulus” EOOD de regionale directie van het NAP Sofia om terugbetaling van de btw die was vermeld op de facturen die in de periode van 4 augustus 2011 tot en met 31 augustus 2012 voor in totaal 75 016,16 BGN waren opgemaakt. Bij verrekenings- en terugbetalingsbesluit (APV) nr. 1204621/15.10.2012 werd de gevorderde terugbetaling afgewezen. Dat besluit werd, na alle bestuurlijke en rechterlijke instanties te hebben doorlopen, door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter) bij in kracht van gewijsde overgegaan arrest nr. 14118 van 26 november 2014 bevestigd. De voornaamste reden voor de afwijzing van de terugbetaling bestond in de opvatting dat de in het betrokken tijdvak opgestelde facturen zonder grondslag waren opgesteld (er was geen sprake van belastbare feiten in de belastingtijdvakken waarin de facturen waren opgesteld) en dat de facturen ter rectificatie van de zonder grondslag vermelde btw op grond van artikel 116 ZDDS geannuleerd moesten worden, wat niet was gebeurd.

- 7 Bij de wilsverklaring die op 29 mei 2015 door een notaris aan de leasingnemer werd afgegeven (notarialna pokana), zegde „BA Creditanstalt Bulus” EOOD per 6 juni 2015 de leasingovereenkomst wegens aan de leasingnemer toerekenbare tekortkoming in de nakoming van zijn verplichtingen eenzijdig op.

De klager ging op basis van de toelichting van de directie „Bezwaar en beheer van de tenuitvoerlegging” van de nationale belastingdienst nr. 20-00-3 van 28 maart 2015 en andere verklaringen met dezelfde inhoud, *volgens welke de leasinggever ingeval van het tenietgaan van het leaseobject in de zin van de leaseovereenkomst, waarbij de leasingnemer de btw als bedoeld in artikel 6, lid 2, punt 3, ZDDS in haar geheel had betaald, een creditnota voor het totale bedrag moet opmaken, maar voor wat betreft de leasetermijnen die tot het tenietgaan van het leaseobject*

zijn betaald, moet hij evenwel facturen over de desbetreffende belastbare feiten overeenkomstig artikel 25, lid 4, ZDDS opstellen, ervan uit dat hij een creditnota diende uit te reiken voor de totale bij de naheffingsaanslag vastgestelde btw over het totale bedrag van de leasetermijnen tot aan het einde van de looptijd van de overeenkomst, maar dat was volgens de klager niet mogelijk omdat de door hem verschuldigde btw bij naheffingsaanslag was vastgesteld en niet op facturen was vermeld.

- 8 Met het verzoekschrift nr. 26-B-9390 van 29 juli 2015, dat in casu aan de orde is, verzocht „BA Creditanstalt Bulus” EOOD overeenkomstig artikel 129, lid 1, van de Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (wetboek van rechtsvordering in fiscale en socialeverzekeringzaken; hierna: „DOPK”) de directeur van de regionale directie „Belastingplichtigen die veel belastingen betalen en belastingplichtigen die veel socialezekerheidsbijdragen betalen” van het NAP opnieuw om terugbetaling van het bij de naheffingsaanslag (RA) van 14 februari 2008 vastgestelde btw-bedrag.

Bij het in casu aan de orde zijnde verrekenings- en terugbetalingsbesluit en bij de beslissing ter bevestiging ervan, stelden de voor inkomsten bevoegde instanties vast dat:

ten eerste, de uitkomst na de definitief geworden naheffingsaanslag (RA) niet kan worden gewijzigd door een verzoek om terugbetaling van dubbel berekende btw, voor zover de DOPK procedurele bepalingen betreffende de wijziging van fiscale verplichtingen bevat, die bij een definitief geworden en niet in rechte betwiste naheffingsaanslag zijn vastgesteld;

ten tweede, de na 4 augustus 2011 opgestelde facturen zonder grondslag waren en overeenkomstig artikel 116, lid 1, ZDDS geannuleerd moesten worden, maar dat de btw die op die facturen vóór de annulering ervan — die de mogelijkheid van het verlies van belastinginkomsten uitsluit — was vermeld, echter niet voor terugbetaling in aanmerking komt. De annulering is een *conditio sine qua non* voor rectificatie van het bedrag van de verschuldigde btw;

ten derde, de leasingnemer van december 2006 tot en met juni 2015 gebruik had gemaakt van het perceel waarop de overeenkomst betrekking heeft, zodat er geen grond was voor rectificatie van het totale bedrag van de bij de naheffingsaanslag (RA) van 2008 vastgestelde btw indien de in het verzoek om terugbetaling vermelde grondslag niet was becijferd.

- 9 De aldus systematisch weergegeven overwegingen van de voor inkomsten bevoegde instanties werden door de rechter in eerste aanleg in hun geheel overgenomen.
- 10 In het cassatieberoep wordt aangevoerd dat de rechter in eerste aanleg in strijd met het materiële recht heeft gehandeld door de vordering tot rectificatie en tot terugbetaling van de op grond van de later opgezegde financiële leaseovereenkomst betaalde btw niet toe te wijzen (waarbij de reden voor de

opzegging van de overeenkomst rechtens irrelevant is); volgens verzoekster tot cassatie heeft de Administrativen sad Sofia geen rekening gehouden met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) inzake de uitlegging van artikel 90 van de btw-richtlijn, noch met de rechtspraak van de Varhoven administrativen sad betreffende alternatieve methodes voor rectificatie van de berekende btw – verwezen wordt naar de arresten van het Hof (van 11 april 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233) en (van 23 april 2015, GST – Sarviz, C-111/14, EU:C:2015:267) en naar het ter terechtzitting van 24 januari 2018 aangehaalde arrest van het Hof van 12 oktober 2017 (Lombard Inगतlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759); de rechter in eerste aanleg heeft in strijd met de verklaringen van de belastingdienst ten onrechte aangenomen dat de vennootschap geen aanspraak kon maken op terugbetaling van de bij de naheffingsaanslag (RA) vastgelegde btw, maar enkel recht had op terugbetaling van de btw die was vermeld op de na 1 juli 2007 opgestelde facturen.

IV. Unierecht

- 11 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, artikelen 73 en 90.

V. Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

- 12 Wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde [ZDDS, die werd gepubliceerd in het DV (Bulgaarse Publicatieblad) nr. 63 van 4 augustus 2006 en sinds 1 januari 2007 van kracht is]

Wetboek van rechtsvordering in fiscale en socialeverzekeringszaken [DOPK, die werd gepubliceerd in het DV (Bulgaarse Publicatieblad) nr. 105 van 29 december 2005 en sinds 1 januari 2006 van kracht is, gewijzigd en aangevuld]

Zakon za zadalzhniata i dogovorite (ZDD, wet inzake verbintenissen en overeenkomsten)

VI. Motivering van de prejudiciële verwijzing

- 13 De rechtsvoorgangster van verzoekster betoogde voor de rechter in eerste aanleg – net zoals verzoekster tot cassatie dat nu doet – dat de procedurele modaliteiten van de artikelen 128 e.v. DOPK een leemte in de nationale procedurele bepalingen verhielpen om de bij naheffingsaanslag vastgestelde en niet op factuur vermelde btw in geval van opzegging van de overeenkomst, waarbij zich het belastbare feit in de zin van de ZDDS heeft voorgedaan, te rectificeren. Ter zake van de materiële rechtsgrondslag voor genoemde rectificatie verwijst verzoekster tot cassatie naar artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Zoals verzoekster tot cassatie aanvoert, bevat het nationale belastingrecht de facto geen bepaling die uitdrukkelijk de rectificatie van *bij naheffingsaanslag vastgestelde btw* ingeval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, regelt.

Volgens de bevoegde Senat van de hoogste rechterlijke instantie (cassatie) (hierna: „verwijzende rechter”) kan artikel 115 ZDDS, waarin de voorwaarden voor rectificatie van de maatstaf van heffing van *op factuur vermelde btw* uitdrukkelijk worden geregeld, niet worden toegepast op gevallen waarin de btw bij naheffingsaanslag is vastgesteld.

Of er een grondslag voor de verschillende behandeling van belastingplichtigen met betrekking tot hun aanspraak op rectificatie van de berekende btw in de gevallen van artikel 90, lid 1, van de richtlijn bestaat al naargelang zij de belasting door het opmaken van een factuur hebben vermeld dan wel of de belasting bij een naheffingsaanslag van de voor inkomsten bevoegde instanties werd vastgesteld, is een kwestie van de uitlegging van deze bepaling van de richtlijn.

Eenzijds houdt de aanspraak op rectificatie van de berekende belasting verband met het beginsel voor de vaststelling van de maatstaf van heffing van de omzet op grond van de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie en met het beginsel van de fiscale neutraliteit, volgens hetwelk de belastingplichtigen niet mogen worden onderworpen aan uiteenlopende voorwaarden voor wat betreft de uitoefening van het recht op rectificatie naargelang de wijze van berekening van de belasting – middels een factuur of bij naheffingsaanslag –, ook gezien het declaratoire karakter van een naheffingsaanslag (RA), die reeds jegens de overheid ontstane verplichtingen vaststelt. *Anderzijds* vormt de bij naheffingsaanslag vastgelegde btw een verplichting jegens de staat, die middels een definitieve administratieve handeling op basis van de grondslag en het bedrag van de btw is vastgesteld, en het rectificatieverzoek is in dat geval in wezen een verzoek om dat definitieve karakter ongedaan te maken, zij het enkel voor het daaropvolgende belastingtijdvak.

Deze uiteenzettingen vormden voor de verwijzende rechter de aanleiding om de in punt 1 van het dictum precies geformuleerde eerste vraag inzake de uitlegging van artikel 90, lid 1, van de richtlijn aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voor te leggen.

- 14 Een bevestigend antwoord op deze vraag verleent een particulier zoals verzoekster tot cassatie het recht om artikel 90, lid 1, van de richtlijn rechtstreeks in te roepen daar deze bepaling onvoorwaardelijk en duidelijk is en het recht van de particulier op rectificatie van de berekende btw in het leven roept, voor zover kan worden aangetoond dat de feiten aan de voorwaarde daarvoor voldoen en feiten die de lidstaat de mogelijkheid van een uitzondering op lid 1 bieden, gesteld dat op een dergelijke uitzondering aanspraak wordt gemaakt, uitgesloten zijn.

Het in casu aan de orde zijnde verzoek om terugbetaling van de bij naheffingsaanslag (RA) vastgestelde btw vormt geen verzoek in de zin van de artikelen 133 e.v. DOPK om wijziging van de bij een definitieve naheffingsaanslag (RA) vastgestelde belastingschuld voor hetzelfde belastingtijdvak (met als gevolg dat de op die overweging gebaseerde motivering van de rechter in eerste aanleg en die van de voor inkomsten bevoegde instanties om de terugbetaling van de btw te weigeren ongegrond is). Dat verzoek is in wezen een verzoek om rectificatie van de vastgestelde btw wegens feiten die zich na het belastingtijdvak van en na vaststelling van de naheffingsaanslag (RA) hebben voorgedaan en die volgens verzoekster tot cassatie voldoen aan de voorwaarden van de regel van het Unierecht. De rechtstreekse werking van de bepaling van de richtlijn werd door het aangehaalde en ter terechtzitting van 24 januari 2018 door verzoekster tot cassatie toegelichte arrest van het Hof van 12 oktober 2017 (Lombard Ingatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759) bevestigd; punt 2 van het dictum).

Het doel van artikel 90, lid 1, van de richtlijn en van de hieruit voortvloeiende rechten bestaat erin dat de lidstaten de maatstaf van heffing en het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag moeten verlagen telkens wanneer de belastingplichtige, nadat een transactie is afgelopen, de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Die bepaling is de uitdrukking van het fundamentele beginsel van de richtlijn dat de maatstaf van heffing bestaat uit de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie (artikel 73), waaruit volgt dat de belastingadministratie niet meer btw kan heffen dan de belastingplichtige heeft ontvangen.

In de punten 29, 30 en 31 van het aangehaalde arrest van het Hof wordt het onderscheid tussen de verschillende gevallen van lid 1 van artikel 90 in het licht van een mogelijke uitzondering, waarin lid 2 van deze bepaling voorziet, verduidelijkt. Volgens deze motivering komen de bij een leaseovereenkomst betrokken partijen ingeval van niet-betaling van de aankoopprijs, anders dan bij ontbinding of annulering van de overeenkomst, niet opnieuw in hun oorspronkelijke toestand terecht. Indien de aankoopprijs niet of slechts voor een deel wordt betaald zonder dat de overeenkomst is ontbonden of nietig is verklaard, blijft de koper de overeengekomen prijs verschuldigd en behoudt de verkoper, in beginsel zijn schuldvordering, die hij voor de rechter geldend kan maken. Aangezien evenwel niet kan worden uitgesloten dat een dergelijke schuldvordering de facto definitief oninbaar wordt, heeft de Uniewetgever het aan elke lidstaat overgelaten 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 (arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328; punt 25).

Uit de motivering van het arrest van het Hof (punt 30) volgt dat de niet-betaling wordt gekenmerkt door de onzekerheid die inherent is aan het niet-definitieve karakter ervan. De begrippen annulering, verbreking en ontbinding in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn verwijzen daarentegen naar situaties waarin, hetzij na

een annulering met terugwerkende kracht, hetzij na een verbreking, die slechts gevolgen voor de toekomst heeft, de verplichting van de schuldenaar om zijn schuld af te lossen volledig heeft opgehouden te bestaan of is vastgesteld op een definitief bepaald niveau, met de daaruit voortvloeiende gevolgen voor de schuldeiser.

- 15 Volgens de verwijzende rechter moet bij de uitlegging van het op het onderhavige geval toepasselijke materiële recht rekening worden gehouden met de volgende overwegingen aangaande de feiten:

Ten eerste staat vast dat de rechtsvoorgangster van verzoekster tot cassatie in het tijdvak dat zich uitstrekt van de overdracht van het voorwerp van de financiële leaseovereenkomst op 5 december 2006 tot en met april 2009, een deel van de leasetermijnen heeft ontvangen. *Ten tweede* is de leasingnemer voor het tijdvak van april 2009 (het tijdstip waarop de leasingnemer de betaling van de leasetermijnen staakte) tot en met 6 juni 2015 (het tijdstip waarop de overeenkomst werd opgezegd) niet-betaalde, opeisbare leasetermijnen verschuldigd, dat wil zeggen dat de opzegging van de overeenkomst geen terugwerkende kracht heeft en dat, voor wat betreft dat tijdvak, de leaseovereenkomst van toepassing was en de leasingnemer de leasetermijnen deels niet betaalt. *Ten derde* kan de leasinggever voor het tijdvak van 6 juni 2015 tot aan het einde van de looptijd van de leaseovereenkomst, ingeval van opzegging van de overeenkomst op grond van een uitdrukkelijke contractuele clausule tot regeling van de gevolgen van de opzegging, *van de leasingnemer schadevergoeding eisen waarvan het bedrag overeenstemt met alle onbetaalde leasetermijnen die tot aan het einde van de looptijd van de leaseovereenkomst opeisbaar worden.*

- 16 Die overwegingen vereisen uiteenlopende antwoorden met betrekking tot het recht op de gevorderde rectificatie: in de eerste plaats aangaande het deel van de maatstaf van heffing dat de leasinggever heeft geïnd, in de tweede plaats voor wat betreft het deel van de maatstaf van heffing dat bestaat uit het totaalbedrag van de leasetermijnen met betrekking tot het tijdvak vanaf de staking van de betalingen tot aan de opzegging van de overeenkomst, en in de derde plaats aangaande het resterende deel van de maatstaf van heffing, namelijk de totaliteit van de leasetermijnen vanaf het tijdstip van de opzegging van de overeenkomst tot aan het einde van de looptijd ervan.
- 17 **Ten eerste.** Gezien de in de motivering van het arrest van het Hof gegeven nuttige aanwijzingen voor de uitlegging van de bepalingen van de richtlijn, staat volgens de verwijzende rechter vast dat ter zake van het totale bedrag van de door de leasingnemer betaalde leasetermijnen op grond van artikel 90, lid 1, van de richtlijn geen rectificatie van de maatstaf van heffing van de geïnde btw kan plaatsvinden aangezien het om het daadwerkelijk ontvangen deel van de tegenprestatie uit de leaseovereenkomst gaat.

- 18 **Ten tweede.** In het tijdvak van april 2009 (het tijdstip waarop de betaling van de leasetermijnen werd gestaakt) tot 6 juni 2015 (het tijdstip waarop de overeenkomst werd opgezegd) is vanwege de ontbrekende terugwerkende kracht van de opzegging kennelijk sprake van het geval van de *gedeeltelijke niet-betaling* in de zin van artikel 90, lid 1, van de richtlijn. In een geval als het onderhavige – waarin een overeenkomst met periodieke prestatie aan de orde is – is het op grond van de opzegging van de overeenkomst niet mogelijk om weer de situatie te verkrijgen die vóór afloop van de transactie bestond omdat het recht op gebruik van het object reeds is overgedragen en niet meer kan worden teruggedraaid. Dit volgt zowel uit artikel 88 ZZD als uit de reeds vermelde uitdrukkelijke clausule in de overeenkomst zelf.

Om deze reden legt de verwijzende rechter de tweede prejudiciële vraag voor.

- 19 Indien uit het antwoord op de vraag volgt dat sprake is van het geval van „gedeeltelijke niet-betaling”, moet worden onderzocht of artikel 90, lid 2, van de richtlijn van toepassing is.

Volgens het arrest van het Hof van 15 mei 2014 (Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), heeft de bepaling van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn rechtstreekse werking aangezien zij onvoorwaardelijk en duidelijk is en rechten voor particulieren in het leven roept, maar lid 2 van deze bepaling biedt de lidstaten de mogelijkheid om, ingeval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs voor de handeling, van de aangehaalde regel af te wijken, en de belastingplichtigen kunnen zich in het geval van niet-betaling van de prijs niet op artikel 90, lid 1, van de richtlijn of op het recht op verlaging van hun maatstaf van heffing beroepen indien de betrokken lidstaat heeft besloten de uitzondering van lid 2 toe te passen. In punt 24 van de motivering van het arrest in deze zaak wordt duidelijk gesteld: „*Erkend moet worden dat een nationale bepaling die de niet-betaling van de overeengekomen prijs niet opneemt in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd, het gevolg is van de keuze van de lidstaat om gebruik te maken van de hem krachtens artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid.*”

Zoals reeds eerder uiteengezet, kent de nationale rechtsorde geen uitdrukkelijke bepaling die de voorwaarden voor verlaging van de maatstaf van heffing regelt in een geval als in het onderhavige. Artikel 115 ZDDS vormt een dergelijke bepaling maar ziet op het geval waarin de btw op een uitgereikte factuur wordt vermeld. In lid 6 van dit artikel worden de fiscale gevolgen geregeld, waarbij rectificatie van de maatstaf van heffing en van de in rekening gebrachte belasting alleen is toegestaan bij „ontbinding of opzegging” van de leaseovereenkomst, maar niet in het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling.

De derde prejudiciële vraag vloeit voort uit die overwegingen.

- 20 **Ten derde.** Aangaande de rectificatie van de maatstaf van heffing voor de totaliteit van de leasetermijnen vanaf het tijdstip van opzegging van de overeenkomst tot aan het einde van de looptijd van de overeenkomst.

Zoals hierboven reeds is uiteengezet, verwijzen de begrippen annulering, verbreking en ontbinding in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn naar situaties waarin, hetzij na een nietigverklaring met terugwerkende kracht, hetzij na een verbreking, die slechts gevolgen voor de toekomst heeft, de verplichting van de schuldenaar om zijn schuld af te lossen, volledig heeft opgehouden te bestaan of is vastgesteld op een definitief bepaald niveau, met de daaruit voortvloeiende gevolgen voor de schuldeiser.

In het onderhavige geval betwijfelt de verwijzende rechter, gelet op de uitdrukkelijke clausule in de leaseovereenkomst, volgens welke *de leasingnemer in geval van voortijdige beëindiging van de overeenkomst door de leasinggever aan deze laatste een schadevergoeding verschuldigd is waarvan het bedrag overeenstemt met alle niet-betaalde leasetermijnen die tot aan het einde van de looptijd van de leaseovereenkomst opeisbaar worden*, of de verplichtingen van de leasingnemer ophouden te bestaan of definitief zijn vastgesteld. De leasingnemer is bij het op 29 mei 2015 door een notaris afgegeven schrijven, dat de wilsverklaring inzake de opzegging van de leaseovereenkomst bevatte, herinnerd aan die gevolgen van de eenzijdige opzegging van de overeenkomst wegens de hem toerekenbare tekortkoming in de nakoming van zijn verplichtingen.

Dat is ook zo op grond van het feit dat uit de feiten van de zaak niet blijkt dat is vastgesteld dat het leaseobject aan het einde van de looptijd van de overeenkomst weer aan de leasinggever is overgedragen.

Anderzijds stelde het Hof in het arrest van 12 oktober 2017 (Lombard Inगतlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759; punt 1 van het dictum), waarop verzoekster tot cassatie zich beroept, vast: „De begrippen ‚annulering’, ‚verbreking’ en ‚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 moeten 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 hij die overeenkomst heeft ontbonden wegens contractbreuk door de leasingnemer.” Of in een geval als in het onderhavige, gelet op de aangehaalde uitdrukkelijke clausule in de leaseovereenkomst, de opzegging van de overeenkomst gepaard gaat met een dergelijke onmogelijkheid voor de leasinggever de betaling van de leasetermijnen in de vorm van een schadevergoeding voor de niet-nakoming van de overeenkomst te eisen, is ook een kwestie van uitlegging en rechtstreekse toepasselijkheid van de richtlijnbeoordeling.

Tegen deze achtergrond acht de verwijzende rechter een uitlegging van het bepaalde in artikel 90, lid 1 noodzakelijk en stelt hij de vierde prejudiciële vraag.

- 21 Uit het voorgaande blijkt dat de feiten in de onderhavige zaak aanzienlijk verschillen van die in de hoofdgedingen die ten grondslag lagen aan de hierboven aangehaalde zaken waarin het Hof uitspraak heeft gedaan (zaken C-138/12, Rusedespred; C-337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi; C-111/14, GST Sarviz, en C-404/16, Lombard Inगतlan Lízing), met als gevolg dat de uitlegging van de bepalingen van de richtlijn in deze arresten ondanks de vele nuttige aanwijzingen niet op het onderhavige geval kan worden toegepast.

VII. PREJUDICIËLE VRAGEN

1. Is het op grond van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, ingeval van opzegging van een financiële leaseovereenkomst, toegestaan dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd en dat de belasting over de toegevoegde waarde, die bij een definitieve naheffingsaanslag werd vastgesteld op basis van een maatstaf van heffing bestaande uit het totale bedrag van de maandelijkse leasetermijnen voor de gehele looptijd van de overeenkomst, wordt terugbetaald?

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: op welk van de in artikel 90, lid 1, van de richtlijn genoemde gevallen kan de leasinggever, ingeval van opzegging van een leaseovereenkomst wegens gedeeltelijke niet-betaling van de verschuldigde leasetermijnen, zich ten aanzien van een lidstaat beroepen om te eisen dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd naar rato van de verschuldigde termijnen die in het tijdvak vanaf de staking van de betaling ervan tot aan het tijdstip van de opzegging van de overeenkomst echter niet werden betaald, met dien verstande dat de opzegging geen terugwerkende kracht heeft en dit door een clause in de overeenkomst zelf wordt bevestigd?

3. Mag uit de uitlegging van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn de conclusie getrokken worden dat in een geval als het onderhavige sprake is van een uitzondering op artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn?

4. Mag op grond van de uitlegging van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn worden aangenomen dat onder het begrip „verbreking” in deze bepaling ook het geval valt waarin de leasinggever, in het kader van een financiële leaseovereenkomst met uitdrukkelijk overeengekomen eigendomsoverdracht, niet meer de betaling van de leasetermijnen door de leasingnemer kan eisen omdat de leasinggever de leaseovereenkomst wegens niet-nakoming van de overeenkomst door de leasingnemer heeft opgezegd, *maar waarin de leasinggever evenwel krachtens de overeenkomst recht heeft op schadevergoeding ten belope van het totale bedrag van de niet-betaalde leasetermijnen die tot aan het einde van de leaseduur opeisbaar worden?*