ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

15 mei 2014*

„Prejudiciële verwijzing — Gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 90 — Verlaging van de maatstaf van heffing — Omvang van de verplichtingen van de lidstaten — Rechtstreekse werking”

In zaak C-337/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Kúria (Hongarije) bij beslissing van 23 mei 2013, ingekomen bij het Hof op 20 juni 2013, in de procedure

Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur) en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, vertegenwoordigd door T. Garadnai, ügyvéd,

— de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en K. Szíjjártó als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Germani als gemachtigde,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Brighouse als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en A. Sipos als gemachtigden,

* Procestaal: Hongaars.

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in een geding tussen Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (hierna: „Almos") en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (nationale belasting- en douanedienst, regionale algemene directie voor Centraal-Hongarije; hierna: „belastingdienst") betreffende de weigering van deze laatste om de rectificatie van facturen te aanvaarden die Almos had verricht om een verlaging van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") te verkrijgen wegens de niet-uitvoering van een verkoopovereenkomst.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Titel VII van de btw-richtlijn, met als opschrift „Maatstaf van heffing", omvat met name de artikelen 73 en 90.

4 Artikel 73 van deze richtlijn bepaalt:

„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."

5 Artikel 90 van die richtlijn luidt als volgt:

„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."

6 Artikel 273 van de richtlijn bepaalt:

„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

7 § 77 van wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de btw (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény; hierna: „btw-wet") luidt als volgt:

„(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 verrichting

a) in geval van ongeldigheid van de overeenkomst:

aa) de toestand zoals die bestond vóór de sluiting van de overeenkomst, is hersteld, of

ab) is vastgesteld dat de ongeldige overeenkomst gevolgen heeft gehad voor de periode voordat zij ongeldig is verklaard, of

ac) de overeenkomst onder uitsluiting van een buitensporig voordeel geldig is verklaard;

b) in geval van gebrekkige uitvoering:

ba) de overeenkomst 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) de belastingplichtige in het kader van een verkoop of verhuur van goederen in de zin van § 10, sub a, de overeenkomst ontbindt wegens niet-volledige betaling en de partijen de toestand herstellen zoals die vóór de sluiting van de overeenkomst bestond of, indien dat onmogelijk is, erkennen dat de overeenkomst gevolgen heeft gehad voor de periode vóór de wanprestatie;

c) bij de teruggave van herbruikbare verpakkingen het statiegeld wordt terugbetaald.

(3) De maatstaf van heffing kan a posteriori worden verlaagd indien de prijs overeenkomstig § 71, lid 1, sub a en b, na de uitvoering van de overeenkomst wordt verlaagd."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

8 In augustus en september 2008 heeft verzoekster koolzaad verkocht aan een andere Hongaarse onderneming, Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt (hierna: „Bio-Ma"). Dit koolzaad is geleverd en in een pakhuis opgeslagen, maar de koper heeft de prijs niet betaald.

9 Dientengevolge hebben de partijen op 1 oktober 2008 een overeenkomst gesloten waarin zij vaststelden dat het koolzaad de eigendom was van Almos en dat enkel zij hierover kon beschikken, zonder dat Bio-Ma de goederen met rechten kon bezwaren of deze kon verkopen of materieel kon overdragen aan een derde. De uiterste datum voor de teruggave van het koolzaad werd vastgesteld op 10 oktober 2008. Tot die datum diende Bio-Ma hierover als houdster van de zaak te waken.

10 Op 10 oktober 2008 zijn de waren echter niet teruggegeven, want inmiddels was er beslag op gelegd.

11 Almos heeft een civiele procedure aangespannen om de teruggave van het koolzaad te verkrijgen. Bij definitief arrest heeft de Szegedi Ítélőtábla (regionaal hof van beroep te Szeged) de koper gelast om 2 263,796 ton koolzaad terug te geven of, bij gebreke daarvan, een bedrag van 1 022 783 EUR te betalen. In het arrest werd gepreciseerd dat de partijen hun verkoopovereenkomst hadden ontbonden en dat Almos voortaan de eigenaar was van het koolzaad.

12 Almos heeft dan ook de facturen betreffende de verkoop aan Bio-Ma gerectificeerd en in haar maandelijkse aangifte voor december 2009 een bedrag van 116 705 000 Hongaarse forint (HUF) opgegeven als terugvorderbare btw.

13 De belastingdienst was evenwel van mening dat deze aangifte ongegrond was ten belope van 48 043 000 HUF en heeft als sanctie dit bedrag met 10 % verhoogd. Hij betoogde dat de goederen weliswaar niet waren betaald, maar dat zij wel waren geleverd in de zin van § 9, lid 1, van de btw-wet. Volgens deze dienst was de correctie van de facturen niet gerechtvaardigd en moest de overeenkomst die de partijen na de levering hadden gesloten, worden beschouwd als een nieuwe transactie. Bovendien was de toestand evenmin in de oorspronkelijke staat hersteld, aangezien het koolzaad niet was teruggegeven en het overeengekomen bedrag niet was betaald. Volgens § 77, leden 1 en 2, van de btw-wet wordt de maatstaf van heffing a posteriori verlaagd indien de overeenkomst ongeldig is. Dat geval moet worden onderscheiden van de ontbinding van de overeenkomst zoals die in casu heeft plaatsgevonden. De btw-wet voorziet niet in de mogelijkheid om de maatstaf van heffing a posteriori te verlagen op de loutere grond dat de betrokken goederen niet of slechts gedeeltelijk zijn betaald.

14 De rechterlijke instantie die in eerste aanleg uitspraak heeft gedaan, heeft het beroep van Almos tegen het besluit van de belastingadministratie verworpen.

15 In haar cassatieberoep voor de verwijzende rechter merkt Almos op dat zij door de ontbinding van de overeenkomst opnieuw eigenaar werd van de verkochte goederen. Volgens haar is vanuit fiscaal oogpunt dus geen sprake van een autonome transactie, maar is de betrokken transactie nauw en intrinsiek verbonden met de oorspronkelijke verkoopovereenkomst, aangezien de koper slechts eigenaar van het koolzaad was geworden indien hij de verkoopprijs had betaald. Wat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn betreft, kan haar naar eigen zeggen niet worden verweten dat zij zich onrechtmatig heeft gedragen en daardoor in de situatie is geraakt die recht geeft op de verlaging.

16 De verwijzende rechter merkt op dat de btw-wet op het tijdstip waarop het verzoek om terugbetaling werd ingediend, niet alle in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn genoemde gevallen bestreek en met name niet in de mogelijkheid voorzag om de maatstaf van heffing te verlagen in geval van nietigverklaring, opzegging, ontbinding en gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de tegenprestatie. Hij vraagt zich af of deze wet de belastingplichtigen niet de rechten ontneemt waarop zij op die gronden aanspraak hadden kunnen maken.

17 In die omstandigheden heeft de Kúria (hoogste gerechtshof) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is § 77, leden 1 en 2, van [de btw-wet], in de versie die gold tot en met 31 december 2010, verenigbaar met artikel 90, lid 1, van [de btw-richtlijn], in die zin dat [de btw-wet] alle in deze bepaling genoemde gevallen bestrijkt waarin de maatstaf van heffing dient te worden verlaagd?

2) Zo neen, kan een belastingplichtige dan bij ontbreken van een nationale bepaling op basis van het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel en onder verwijzing naar artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aanspraak maken op een verlaging van de maatstaf van heffing wanneer hij geen tegenprestatie heeft ontvangen voor de door hem verrichte handeling?

3) Indien artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn rechtstreekse werking heeft, onder welke voorwaarden kan de belastingplichtige dan een belastingverlaging verkrijgen? Is het voldoende dat hij een corrigerende factuur opmaakt en aan de koper toezendt, of moet hij tevens aantonen dat hij daadwerkelijk opnieuw de eigendom of het bezit van de goederen heeft verkregen?

4) Ingeval de derde vraag ontkennend wordt beantwoord, is de lidstaat dan op grond van het Unierecht verplicht om de schade te vergoeden die hij heeft veroorzaakt door zijn harmonisatieverplichting niet na te komen, waardoor de belastingplichtige niet in aanmerking komt voor een belastingverlaging?

5) Kan artikel 90, lid 2, [van de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat de lidstaten de mogelijkheid hebben om in geval van niet-betaling of gedeeltelijke betaling geen verlaging van de maatstaf van heffing te verlenen en, zo ja, moet deze verlaging dan door een uitdrukkelijke nationale bepaling zijn uitgesloten, of heeft het stilzwijgen van de regelgeving op dit punt dezelfde rechtsgevolgen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en vijfde vraag

18 Vooraf zij eraan herinnerd dat het bij artikel 267 VWEU ingevoerde stelsel van samenwerking op een duidelijke scheiding van de taken van de nationale rechter en het Hof berust. In het kader van een procedure krachtens dit artikel staat het aan de rechter van de lidstaat en niet aan het Hof om de nationale bepalingen uit te leggen, en is het Hof niet bevoegd om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van nationale bepalingen met bepalingen van Unierecht. Het Hof is wel bevoegd de nationale rechter alle gegevens over de uitlegging van het Unierecht te verschaffen die deze rechter in staat stellen te beoordelen of nationale bepalingen verenigbaar zijn met de gemeenschapsregeling (zie met name arrest van Placanica e.a., C-338/04, C-359/04 en C-360/04, EU:C:2007:133, punt 36).

19 Het Hof is dus niet bevoegd om zich in casu uit te spreken over de verenigbaarheid van § 77 van de btw-wet met artikel 90 van de btw-richtlijn, maar wel om alle gegevens over de uitlegging van deze laatste bepaling te verschaffen om de verwijzende rechter in staat te stellen deze beoordeling te verrichten.

20 Met zijn eerste en vijfde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter dus in wezen te vernemen of artikel 90 van de btw-richtlijn vereist dat de nationale uitvoeringsbepalingen uitdrukkelijk alle situaties vermelden die volgens lid 1 van dat artikel recht geven op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw.

21 Volgens de rechtspraak van het Hof vereist de omzetting van een richtlijn in nationaal recht niet noodzakelijkerwijs dat de bepalingen ervan formeel en letterlijk in een uitdrukkelijke en specifieke wettelijke bepaling worden overgenomen, en kan, naargelang van de inhoud ervan, een algemene juridische context volstaan wanneer deze daadwerkelijk de volledige toepassing van de richtlijn op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze verzekert zodat, in het geval dat de richtlijn beoogt rechten in het leven te roepen voor particulieren, de begunstigden in staat zijn de volledige omvang van hun rechten te kennen en deze in voorkomend geval voor de nationale rechter geldend te maken (zie met name arresten Commissie/Zweden, C-287/04, EU:C:2005:330, punt 6, en Commissie/Ierland, C-427/07, EU:C:2009:457, punt 54).

22 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op de nietigverklaring, de opzegging, de ontbinding, de gehele of gedeeltelijke niet-betaling of de prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de lidstaten verplicht 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. Deze bepaling is de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en dat tot gevolg heeft dat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (zie in die zin arrest Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punten 26 en 27).

23 Artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn staat de lidstaten evenwel toe, van bovengenoemde regel af te wijken in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de overeengekomen prijs. De belastingplichtigen kunnen dus niet op grond van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aanspraak maken op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van niet-betaling van de prijs indien de betrokken lidstaat gebruik heeft willen maken van de door artikel 90, lid 2, van deze richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid.

24 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.

25 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 immers verschuldigd en behoudt de verkoper, hoewel hij niet langer de eigenaar van het goed is, 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, die op zich – anders dan de ontbinding of de nietigverklaring van de overeenkomst – de partijen niet terugplaatst in hun oorspronkelijke toestand, 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.

26 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de loutere omstandigheid dat de nationale omzettingsbepaling niet alle in artikel 90, lid 1, van deze richtlijn bedoelde gevallen opneemt in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd, gelet op de algemene juridische context van deze omzettingsmaatregel, niet de conclusie wettigt dat deze bepaling niet daadwerkelijk de volledige toepassing van de richtlijn op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze verzekert.

27 De nationale omzettingsbepalingen moeten wel alle andere gevallen dan die welke verband houden met de niet-betaling van de prijs in aanmerking nemen waarin de belastingplichtige na de sluiting van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Het staat aan de nationale rechter om dit na te gaan.

28 Gelet op bovenstaande overwegingen moet op de eerste en de vijfde vraag worden geantwoord dat artikel 90 van de btw-richtlijn aldus moet 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 afwijkingsmogelijkheid. 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. Het staat aan de nationale rechter om dit na te gaan.

Tweede tot en met vierde vraag

29 Met zijn tweede tot en met vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter – voor het geval dat hij na het door hem te verrichten onderzoek zou vaststellen dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn niet correct wordt omgezet door de nationale bepalingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, afgezien van het geval van niet-betaling van de prijs – in wezen te vernemen welke rechten de belastingplichtige geldig zou kunnen maken en, in voorkomend geval, onder welke voorwaarden hij zich op deze rechten zou kunnen beroepen, om een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw of een gelijkwaardige maatregel te verkrijgen.

30 De verwijzende rechter vraagt dus in de eerste plaats of artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn voldoet aan de voorwaarden om rechtstreekse werking te hebben ten aanzien van de belastingplichtigen.

31 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen particulieren zich in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, voor de nationale rechter tegenover de staat op die bepalingen beroepen, hetzij wanneer deze heeft verzuimd de richtlijn binnen de termijn in nationaal recht om te zetten, hetzij wanneer hij dit op onjuiste wijze heeft gedaan (zie arresten Pfeiffer e.a., C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punt 103, en Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, punt 31).

32 Een Unierechtelijke bepaling is onvoorwaardelijk wanneer zij een verplichting oplegt die aan geen enkele voorwaarde is gebonden en die voor haar uitvoering of werking niet afhangt van een handeling van de instellingen van de Unie of van de lidstaten (zie in die zin arrest Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, punt 41).

33 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.

34 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 (zie naar analogie met name arrest Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, punt 33).

35 Aangezien de belastingplichtigen zich voor de nationale rechter tegenover de staat op artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn kunnen beroepen om een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw te verkrijgen, is de vraag van de verwijzende rechter of de betrokken lidstaat verplicht is om de schade te vergoeden die de betrokkenen zouden lijden doordat deze staat hun het recht op verlaging heeft ontnomen door deze richtlijn niet correct in nationaal recht om te zetten, zonder voorwerp.

36 Wat in de tweede plaats 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.

37 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 (zie in die zin arrest Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, punt 23).

38 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 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 (zie in die zin arresten Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, punt 28, en Petroma Transports e.a., C-271/12, EU:C:2013:297, punt 28).

39 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. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of de door de betrokken lidstaat opgelegde formaliteiten aan deze voorwaarde voldoen.

40 Gelet op bovenstaande overwegingen moet op de tweede tot en met de vierde vraag worden geantwoord dat de belastingplichtigen zich voor de nationale rechter tegenover de lidstaat op artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn kunnen beroepen om een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw te verkrijgen. De lidstaten mogen weliswaar de uitoefening van het recht op verlaging van deze maatstaf van heffing afhankelijk stellen van de vervulling van bepaalde formaliteiten aan de hand waarvan met name kan worden aangetoond dat de belastingplichtige na de sluiting van de overeenkomst de tegenprestatie of een deel ervan definitief niet heeft ontvangen en dat hij zich kan beroepen op een van de in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde gevallen, maar de aldus vastgestelde maatregelen mogen niet verder gaan dan wat nodig is om dit aan te tonen. Het staat aan de nationale rechter om dit na te gaan.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet 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 belasting over de toegevoegde waarde in geval van niet-betaling van de prijs, indien gebruik wordt gemaakt van de door artikel 90, lid 2, geboden afwijkingsmogelijkheid. 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. Het staat aan de nationale rechter om dit na te gaan.**

2) **De belastingplichtigen kunnen zich voor de nationale rechter tegenover de lidstaat op artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 beroepen om een verlaging van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde te verkrijgen. De lidstaten mogen weliswaar de uitoefening van het recht op verlaging van deze maatstaf van heffing**

afhankelijk stellen van de vervulling van bepaalde formaliteiten aan de hand waarvan met name kan worden aangetoond dat de belastingplichtige na de sluiting van de overeenkomst de tegenprestatie of een deel ervan definitief niet heeft ontvangen en dat hij zich kan beroepen op een van de in artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 bedoelde gevallen, maar de aldus vastgestelde maatregelen mogen niet verder gaan dan wat nodig is om dit aan te tonen. Het staat aan de nationale rechter om dit na te gaan.

ondertekeningen