ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

3 juli 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Maatstaf van heffing – Verlaging – Beginsel van fiscale neutraliteit – Leaseovereenkomst die is ontbonden wegens niet-betaling van de leasetermijnen – Naheffingsaanslag – Werkingssfeer – Belastbare handelingen – Leveringen van goederen onder bezwarende titel – Betaling van een ‚verbrekingsvergoeding' tot aan het einde van de looptijd van de overeenkomst – Bevoegdheid van het Hof"

In zaak C-242/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) bij beslissing van 26 maart 2018, ingekomen bij het Hof op 5 april 2018, in de procedure

„UniCredit Leasing" EAD

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP),

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), kamerpresident, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– „UniCredit Leasing" EAD, vertegenwoordigd door I. Dimitrova en M. Raykov, advokati,

– de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP), vertegenwoordigd door N. Kalistratov als gemachtigde,

* Procestaal: Bulgaars.

– de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door E. Petranova en T. Mitova als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, Y. Marinova en P. Mihaylova als gemachtigden,

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 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „UniCredit Leasing" EAD (hierna: „Unicredit") en de Direktor na Direktsia „Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) [(directeur van de directie „Betwistingen en praktijken inzake belastingen en sociale zekerheid" van het nationale agentschap voor overheidsinkomsten (NAP) te Sofia, Bulgarije)] (hierna: „Direktor") over de weigering van de Direktor om Unicredit een herziening toe te staan voor het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) dat is betaald ter zake van de niet-betaalde termijnen van een leaseovereenkomst.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Akte houdende toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Europese Unie

3 Artikel 2 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Bulgarije en Roemenië en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 2005, L 157, blz. 203) luidt:

„Onmiddellijk na de toetreding zijn de oorspronkelijke Verdragen en de door de instellingen en de Europese Centrale Bank vóór de toetreding genomen besluiten verbindend voor Bulgarije en Roemenië en in deze staten toepasselijk onder de voorwaarden waarin door die Verdragen en deze Akte wordt voorzien."

Btw-richtlijn

4 Artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn luidt:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

5 In artikel 14 van deze richtlijn staat te lezen:

„1. Als ‚levering van goederen' wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

2. Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd:

a) de eigendomsovergang van een goed tegen betaling van een vergoeding, ingevolge een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet;

b) de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven of ingevolge een overeenkomst tot koop en verkoop op afbetaling, in beide gevallen onder het beding dat normaal het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen;

c) de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie.

3. De lidstaten kunnen de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat als een levering van goederen beschouwen."

6 Artikel 63 van de btw-richtlijn luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht."

7 Artikel 73 van deze richtlijn is vervat in de volgende bewoordingen:

„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."

8 Artikel 90 van die richtlijn luidt:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, 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."

9 In artikel 273 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„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."

Bulgaars recht

10 Artikel 6 van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) (DV nr. 63 van 4 augustus 2006, van kracht sinds 1 januari 2007; hierna: „ZDDS") bepaalt:

„(1) Als ‚levering van goederen' in de zin van deze wet geldt de overdracht van het eigendomsrecht of een ander zakelijk recht.

(2) Voor de toepassing van deze wet wordt als ‚levering van goederen' eveneens beschouwd:

[...]

3. (gewijzigd in DV nr. 101 van 2013, van kracht sinds 1 januari 2014) de daadwerkelijke terbeschikkingstelling van zaken ter uitvoering van een leaseovereenkomst die uitdrukkelijk voorziet in de overdracht van het eigendomsrecht op die zaken; deze bepaling is eveneens van toepassing wanneer de leaseovereenkomst slechts voorziet in een mogelijkheid om de eigendom van de zaken over te dragen en wanneer het bedrag van de krachtens die overeenkomst verschuldigde leasetermijnen, zonder de op grond van artikel 46, lid 1, punt 1, verschuldigde rente, gelijk is aan de normale prijs van de zaken op de datum van de terbeschikkingstelling [...]."

11 Artikel 115 ZDDS bepaalt:

„(1) Bij wijziging van de maatstaf van heffing of annulering van een levering waarvoor een factuur is uitgereikt, stelt de leverancier voor deze factuur een nota op.

(2) (aangevuld in DV nr. 97 van 2016, van kracht sinds 1 januari 2017) De nota wordt opgesteld binnen vijf dagen na het intreden van de in lid 1 bedoelde omstandigheid of, wanneer zij betrekking heeft op een levering waarvoor een factuur met opgave van de over de vooruitbetaling in rekening gebrachte btw is uitgereikt, binnen vijf dagen na de terugbetaling, verrekening of andere vereffening onder bezwarende titel van het geplande bedrag van de vooruitbetaling, wat betreft het terugbetaalde, verrekende of anderszins vereffende bedrag.

(3) Bij verhoging van de maatstaf van heffing wordt een debetnota opgesteld en bij verlaging van de maatstaf van heffing of annulering van de handeling wordt een creditnota opgesteld.

(4) Naast de essentiële gegevens als bedoeld in artikel 114 bevat een nota betreffende een factuur de volgende gegevens:

1. het nummer en de datum van de factuur waarvoor de nota is opgesteld;

2. de reden voor het opstellen van deze nota.

(5) Een nota wordt opgesteld in ten minste twee exemplaren, één voor de leverancier en één voor de ontvanger.

(6) In geval van annulering of ontbinding van een in artikel 6, lid 2, punt 3, bedoelde leaseovereenkomst stelt de leverancier een creditnota op ten belope van het verschil tussen de maatstaf van heffing voor een levering in de zin van artikel 6, lid 2, punt 3, en het bedrag dat hem krachtens die overeenkomst toekomt, exclusief de op grond van deze wet verschuldigde btw.

(7) (nieuw, DV nr. 94 van 2012, van kracht sinds 1 januari 2013) De nota betreffende een factuur hoeft de in artikel 114, lid 1, punten 12, 14 en 15, bedoelde essentiële gegevens niet te bevatten [...], behalve wanneer zij betrekking heeft op een handeling die op het grondgebied van een lidstaat is verricht, op een intracommunautaire handeling of op een verkoop op afstand van goederen."

12 Artikel 116 ZDDS luidt:

„(1) Facturen en nota's betreffende facturen mogen niet worden gerectificeerd of aangevuld. Indien documenten onjuist zijn opgesteld of gerectificeerd, worden zij geannuleerd en worden er nieuwe documenten opgesteld.

(2) Facturen en nota's betreffende facturen waarop geen btw is vermeld terwijl dat wel had moeten gebeuren, worden eveneens aangemerkt als onjuist opgestelde documenten.

(3) Facturen en nota's betreffende facturen waarop btw is vermeld terwijl dat niet had behoren te gebeuren, worden eveneens aangemerkt als onjuist opgestelde documenten.

(4) Wanneer in de boekhouding van de leverancier of afnemer onjuist opgestelde of gerectificeerde documenten in aanmerking worden genomen, wordt met het oog op de annulering daarvan voor elk van de partijen een proces-verbaal opgesteld onder vermelding van:

1. de reden voor de annulering;

2. het nummer en de datum van het geannuleerde document;

3. het nummer en de datum van opstelling van het nieuwe document;

4. de handtekening van de personen die het proces-verbaal voor elk van de partijen hebben opgesteld.

(5) Alle exemplaren van de geannuleerde documenten worden bewaard door degene die ze heeft opgesteld en worden overeenkomstig het besluit ter uitvoering van de wet opgenomen in de boekhouding van de leverancier en van de afnemer."

13 Lid 9 van de overgangs- en slotbepalingen van de ZDDS luidt:

„(1) Wanneer de zaken vóór de inwerkingtreding van deze wet daadwerkelijk ter beschikking worden gesteld op grond van een leaseovereenkomst, worden alle volgende betalingen (maandelijkse terugbetalingen) die na de inwerkingtreding van de [ZDDS] ter uitvoering van die overeenkomst verschuldigd zijn, beschouwd als individuele handelingen waarvan het belastbare feit plaatsvindt op het tijdstip van betaling, of, als dat eerder is, op het tijdstip waarop de betaling opeisbaar is geworden.

(2) Lid 1 is enkel van toepassing indien de belastingplichtige (leverancier) de directie van het nationale agentschap voor overheidsinkomsten die territoriaal bevoegd is en waarbij hij is geregistreerd, binnen een maand na de inwerkingtreding van de [ZDDS] een lijst bezorgt die de volgende gegevens bevat:

1. degene die op grond van de in lid 1 bedoelde overeenkomsten de afnemer is;

2. het aantal en het bedrag van de maandelijkse leasetermijnen die verschuldigd zijn op grond van alle overeenkomsten waarvoor een belastingdocument is opgesteld, maar die onbetaald zijn gebleven;

3. het aantal en het bedrag van de maandelijkse leasetermijnen die verschuldigd zijn op grond van alle overeenkomsten waarvoor het belastbare feit in de zin van lid 1 na de inwerkingtreding van deze wet plaatsvindt.

(3) Wat betreft de overeenkomsten die niet zijn opgenomen in een overeenkomstig lid 2 overgelegde lijst, wordt ervan uitgegaan dat de belastingplichtige op de datum van inwerkingtreding van de [ZDDS] een handeling verricht in de zin van artikel 6, lid 2, punt 3, waarvan de maatstaf van heffing gelijk is aan het bedrag van de maandelijkse leasetermijnen die na de inwerkingtreding van de [ZDDS] verschuldigd zijn, exclusief de over deze leasetermijnen verschuldigde btw."

14 Artikel 128 van de Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (wetboek betreffende belastingen en sociale bijdragen) (DV nr. 105 van 29 december 2005, van kracht sinds 1 januari 2006; hierna: „DOPK"), bepaalt:

„(1) Indien verplichte socialezekerheidsbijdragen, geldboeten en vermogenssancties die zijn opgelegd door de voor overheidsinkomsten bevoegde instanties, alsook de bedragen die krachtens de belasting- of socialezekerheidswetgeving in aanmerking komen voor terugbetaling door het nationale agentschap voor overheidsinkomsten, ten onrechte zijn betaald of geïnd, moeten zij, met het oog op terugbetaling, door de voor overheidsinkomsten bevoegde instanties worden verrekend met de door het nationale agentschap voor overheidsinkomsten geïnde opeisbare overheidsschulden. Verrekening met een verjaarde schuld is mogelijk wanneer de vordering van de schuldenaar vóór de verjaring van de schuld opeisbaar is geworden. [...]"

15 Artikel 129 DOPK bepaalt:

„(1) De belastingautoriteiten kunnen ambtshalve of op schriftelijk verzoek van de betrokkene tot verrekening of terugbetaling overgaan. Het verzoek tot verrekening of terugbetaling wordt onderzocht indien het wordt ingediend binnen een periode van vijf jaar die ingaat op 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de grond voor terugbetaling ontstond, tenzij de wet anders bepaalt.

[...]

(3) (aangevuld bij DV nr. 108 van 2007)] Het bericht van verrekening of terugbetaling moet binnen dertig dagen na ontvangst van het verzoek worden vastgesteld indien vóór het verstrijken van deze termijn geen enkele controle is gelast. Zelfs in geval van verrekening of terugbetaling – ook wanneer tegen het in de eerste volzin bedoelde bericht beroep is ingesteld – kunnen belastingschulden of schulden ter zake van verplichte socialezekerheidsbijdragen aan een controle worden onderworpen. Indien tegen het bericht beroep in rechte is ingesteld, kan een naheffingsaanslag worden vastgesteld totdat de rechterlijke beslissing in kracht van gewijsde gaat. [...]

(7) Tegen berichten inzake verrekening of terugbetaling kan beroep worden ingesteld volgens de regels voor beroep tegen naheffingsaanslagen."

16 In artikel 133 DOPK is bepaald:

„(1) Een belastingschuld of schuld ter zake van verplichte socialezekerheidsbijdragen die is vastgesteld bij een definitieve naheffingsaanslag waartegen geen beroep in rechte is ingesteld, kan op initiatief van de voor overheidsinkomsten bevoegde instantie of op verzoek van de gecontroleerde persoon worden gewijzigd.

(2) Het bedrag van de schuld wordt om de volgende redenen gewijzigd:

1. wanneer nieuwe omstandigheden of nieuwe schriftelijke bewijzen aan het licht komen die essentieel zijn voor de vaststelling van de belastingschulden of schulden ter zake van verplichte socialezekerheidsbijdragen, indien de persoon of instantie die de naheffingsaanslag heeft vastgesteld, van die omstandigheden of bewijzen geen kennis kon hebben vóór:
   a) de vestiging van de naheffingsaanslag, wanneer tegen deze aanslag geen beroep is ingesteld;
   b) de inwerkingtreding van de naheffingsaanslag, wanneer tegen deze aanslag beroep is ingesteld,

2. wanneer een rechterlijke instantie waarbij de zaak naar behoren aanhangig is gemaakt, vaststelt dat de schriftelijke verklaringen van een derde, de bevindingen van deskundigen of de schriftelijke verklaringen op basis waarvan de belastingschuld of de schuld ter zake van verplichte socialezekerheidsbijdragen is vastgesteld, onjuist zijn, of dat een strafbaar feit is gepleegd door degene voor wie het advies is bestemd, zijn vertegenwoordiger of de voor overheidsinkomsten bevoegde instantie die bij de vaststelling van de belastingen of verplichte socialezekerheidsbijdragen betrokken was dan wel het beroep tegen de naheffingsaanslag heeft onderzocht;

3. wanneer de vaststelling van de schuld is gebaseerd op een document waarvan door de rechter wordt erkend dat het vals is, onjuiste informatie bevat of nagemaakt is;

4. wanneer de vaststelling van de datum gebaseerd is op een naderhand nietig verklaarde handeling van een rechterlijke instantie of andere overheidsinstantie;

5. wanneer met betrekking tot dezelfde schulden, hetzelfde tijdvak en dezelfde belastingplichtige een andere naheffingsaanslag is vastgesteld die definitief is geworden en waarin tot een andere slotsom wordt gekomen. [...]”

17 Artikel 134 DOPK luidt:

„(1) (aangevuld bij DV nr. 94 van 2015, van kracht sinds 1 januari 2016) Indien de voor overheidsinkomsten bevoegde instantie constateert dat er sprake is van een wijzigingsgrond als bedoeld in artikel 133, lid 2, stelt hij de territoriaal bevoegde directeur daarvan in kennis en motiveert hij waarom die grond zich voordoet. Nadat de territoriaal bevoegde directeur heeft beoordeeld of er sprake is van een wijzigingsgrond, kan hij de opdracht geven tot of een delegatiebesluit nemen ten aanzien van een controle die het mogelijk maakt om over te gaan tot een wijziging van reeds vastgestelde belastingschulden of schulden ter zake van verplichte socialezekerheidsbijdragen.

(2) Belanghebbenden kunnen bij de territoriaal bevoegde directeur een schriftelijk verzoek indienen, onder overlegging van de bewijsstukken waarop zij zich beroepen.

(3) De wijziging wordt toegestaan indien het besluit waarbij de controle wordt gelast, binnen drie maanden na de kennisgeving van de wijzigingsgrond en vóór het verstrijken van de termijn van artikel 109 wordt vastgesteld, of indien het verzoek tot wijziging binnen diezelfde termijn wordt ingediend.

(4) Binnen dertig dagen na de indiening van het in lid 2 bedoelde verzoek gelast of weigert de territoriaal bevoegde directeur bij gemotiveerd besluit een controle. Een afschrift van het weigeringsbesluit wordt binnen zeven dagen nadat dit besluit is vastgesteld en uiterlijk veertien dagen na het verstrijken van de in de eerste volzin van dit lid gestelde termijn toegezonden aan de persoon die het verzoek heeft ingediend.

(5) (gewijzigd bij DV nr. 30 van 2006, van kracht sinds 1 maart 2007) Belanghebbenden kunnen bij de bestuursrechter die bevoegd is om kennis te nemen van het beroep tegen de naheffingsaanslag, beroep instellen tegen een weigeringsbesluit binnen een termijn van veertien dagen na ontvangst van dit besluit en beroep instellen tegen een impliciete afwijzing binnen dertig dagen na het verstrijken van de antwoordtermijn. Het beroep wordt ingesteld via de territoriaal bevoegde directeur. De rechter doet over het beroep uitspraak bij beschikking waartegen geen beroep openstaat.

(6) Wanneer de belastingschuld of de schuld ter zake van verplichte socialezekerheidsbijdragen is vastgesteld op een bedrag dat hoger of lager is dan het verschuldigde bedrag, wordt voor dit verschil een naheffingsaanslag vastgesteld. Het te veel geïnde wordt via de naheffingsaanslag verrekend of terugbetaald.”

18 Artikel 87 van de Zakon za zadalzheniata i dogovorite (wet betreffende verbintenissen en overeenkomsten; hierna: „ZZD") bepaalt:

„(1) Indien de schuldenaar bij een wederkerige overeenkomst zijn verbintenissen niet nakomt wegens een aan hem toe te rekenen omstandigheid, kan de schuldeiser de overeenkomst ontbinden wanneer hij de schuldenaar heeft aangemaand om die verbintenissen binnen een redelijke termijn alsnog na te komen en hem erop heeft gewezen dat de overeenkomst na het verstrijken van die termijn zal worden geacht te zijn ontbonden. Ingeval de overeenkomst schriftelijk is aangegaan, dient ook de aanmaning schriftelijk te geschieden. [...]"

19 In artikel 88 ZZD is bepaald:

„(1) De ontbinding heeft terugwerkende kracht, behalve bij duurovereenkomsten of periodieke overeenkomsten. De schuldeiser heeft recht op vergoeding van de door de niet-uitvoering van de overeenkomst veroorzaakte schade. [...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

20 Op 6 februari 2006 heeft de vennootschap „BA Kreditanstalt Bulus" EOOD (hierna: „leasegever" of „Bulus") – waarvan Unicredit de rechtsopvolger is – met „Vizatel" OOD (hierna: „leasenemer") een leaseovereenkomst met koopoptie gesloten, waarbij de leasegever zich ertoe verbond een door de leasenemer aangewezen terrein te verwerven, daarop een gebouw op te richten en het gebouw samen met het terrein ter beschikking te stellen aan de leasenemer.

21 Deze overeenkomst had een looptijd van elf jaar, die aanving aan het begin van de eerste maand die volgde op het tijdstip waarop de zaak die het voorwerp van die overeenkomst was, fysiek ter beschikking werd gesteld tegen betaling van een maandelijkse leasetermijn. In diezelfde overeenkomst was bepaald dat de leasegever de overeenkomst voortijdig kon ontbinden in geval van niet-betaling door de leasenemer van minstens drie leasetermijnen, en dat hij de betaling kon eisen van een schadevergoeding ten belope van het totale bedrag van de niet-betaalde leasetermijnen voor de volledige leaseperiode.

22 Op 5 december 2006 is het voorwerp van de overeenkomst ter beschikking van de leasenemer gesteld en op 28 december 2006 heeft de leasegever naar aanleiding van het verval van de eerste leasetermijn een factuur met btw uitgereikt. Bij naheffingsaanslag van 14 februari 2008 heeft de Bulgaarse belastingdienst vastgesteld dat Bulus een btw-schuld had, die werd berekend op basis van een maatstaf van heffing die gelijk was aan het totale bedrag van de verschuldigde leasetermijnen voor de volledige looptijd van de overeenkomst. Vervolgens heeft die dienst deze schuld verrekend met een belastingvordering van Bulus op de fiscus.

23 Hoewel de leasegever tot en met 29 oktober 2010, en vervolgens van 4 augustus 2011 tot en met 31 augustus 2012, facturen met btw is blijven uitreiken, heeft de leasenemer sinds april 2009 de betaling van de verschuldigde leasetermijnen gestaakt. Omdat de leasenemer zijn verplichtingen niet nakwam, heeft Bulus met ingang van 6 juni 2015 de leaseovereenkomst eenzijdig beëindigd.

24 Daarop heeft Bulus de Bulgaarse belastingdienst verzocht om terugbetaling van de in de naheffingsaanslag van 14 februari 2008 berekende btw. Haar verzoek is echter afgewezen bij een door de Direktor bevestigd besluit van de voor overheidsinkomsten bevoegde instantie.

25 Bulus heeft bij de Administrativen sad Sofia (bestuursrechter in eerste aanleg Sofia, Bulgarije) tegen dit besluit beroep ingesteld, dat door die rechter is verworpen.

26 UniCredit, de rechtsopvolger van Bulus, heeft tegen dat vonnis hogere voorziening ingesteld bij de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije). Zij betoogt met name dat de Administrativen sad Sofia het door artikel 90 van de btw-richtlijn gewaarborgde recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van verbreking van een overeenkomst heeft miskend.

27 De verwijzende rechter is van oordeel dat het recht op aanpassing van de maatstaf van heffing van de btw niet van toepassing is wanneer deze maatstaf van heffing is vastgesteld bij een definitieve naheffingsaanslag en niet door middel van een factuur, aangezien het gaat om een administratieve handeling waarbij een belastingschuld wordt vastgesteld. Gesteld al dat dit recht op aanpassing van toepassing is, moet bovendien een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de periode waarin de leasenemer de leasetermijnen heeft voldaan en waarvoor de maatstaf van heffing van de btw niet hoeft te worden gewijzigd, en anderzijds de periode waarin de leasenemer de leasetermijnen niet meer heeft voldaan tot de ontbinding wegens gedeeltelijke niet-betaling, waarvoor het herstel van de toestand van vóór de sluiting van de overeenkomst naar nationaal recht onmogelijk is. Tevens beklemtoont de verwijzende rechter voor het geval dat zou worden aangenomen dat er sprake is van gedeeltelijke niet-betaling en niet van verbreking in de zin van artikel 90 van de btw-richtlijn, dat geen enkele bepaling van Bulgaars recht de wijze regelt waarop een bij een naheffingsaanslag vastgestelde maatstaf van heffing wordt verminderd in geval van gedeeltelijke of volledige niet-betaling.

28 Ten slotte rijzen bij de verwijzende rechter vragen over de aanpassing van de maatstaf van heffing van de btw voor het tijdvak vanaf de ontbinding van de overeenkomst tot aan het einde van de looptijd van deze overeenkomst, omdat niet is aangetoond dat het voorwerp van de overeenkomst vóór het einde van die looptijd aan de leasegever is teruggegeven, noch dat de schulden van de leasenemer definitief zijn voldaan met inachtneming van het beding van die overeenkomst dat voorziet in de betaling van een schadevergoeding aan de leasegever in geval van ontbinding wegens niet-nakoming.

29 In deze omstandigheden heeft de Varhoven administrativen sad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is het op grond van artikel 90, lid 1, van [de btw-richtlijn] toegestaan dat bij verbreking van een leaseovereenkomst de maatstaf van heffing wordt verlaagd en dat wordt overgegaan tot terugbetaling van de btw die bij een definitieve naheffingsaanslag is vastgesteld op basis van een maatstaf van heffing die bestaat in het totale bedrag van de maandelijkse leasetermijnen voor de volledige looptijd van de overeenkomst?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: op welk van de in artikel 90, lid 1, van de [btw-richtlijn] genoemde gevallen kan de leasegever zich bij ontbinding van een leaseovereenkomst wegens gedeeltelijke niet-betaling van de verschuldigde leasetermijnen ten aanzien van een lidstaat beroepen om te eisen dat de maatstaf van heffing van de btw wordt verlaagd naar rato van de leasetermijnen die voor het tijdvak vanaf de staking van de betaling ervan tot aan het tijdstip van de ontbinding van de overeenkomst verschuldigd zijn maar niet zijn betaald, gelet op het feit dat de ontbinding geen terugwerkende kracht heeft en dit door een beding van de overeenkomst zelf wordt bevestigd?

3) Mag artikel 90, lid 2, van de [btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat in een geval als het onderhavige sprake is van een afwijking van 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 het begrip ‚verbreking' in deze bepaling ook het geval omvat waarin de leasegever, in het kader van een financiële leaseovereenkomst met uitdrukkelijk overeengekomen eigendomsoverdracht, niet langer de betaling van de leasetermijnen door de leasenemer kan eisen omdat de leasegever de leaseovereenkomst wegens niet-nakoming van de overeenkomst door de leasenemer heeft

ontbonden, maar waarin de leasegever 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 zouden worden?"

Bevoegdheid van het Hof

30 Volgens vaste rechtspraak is het Hof uitsluitend bevoegd om het Unierecht uit te leggen, wat de toepassing ervan in een nieuwe lidstaat betreft, vanaf de datum van de toetreding van deze lidstaat tot de Europese Unie (arresten van 15 september 2011, Słaby e.a., C-180/10 en C-181/10, EU:C:2011:589, punt 27, en 21 november 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punt 34).

31 Hieruit volgt met name dat het Hof niet bevoegd is voor de uitlegging van de Unierichtlijnen inzake de btw wanneer het tijdvak waarover de belasting in kwestie wordt ingevorderd, dateert van vóór de toetreding van de betrokken lidstaat tot de Unie (arrest van 27 juni 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, punt 18).

32 Het Hof is evenwel bevoegd om het Unierecht uit te leggen wanneer de feiten van het hoofdgeding gedeeltelijk dateren van na de toetreding van de lidstaat tot de Unie (arrest van 15 april 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, punt 15) of wanneer zij hun oorsprong vinden in een overeenkomst die is gesloten vóór de toetreding van de lidstaat tot de Unie en die situatie daarna gevolgen is blijven sorteren (zie naar analogie, met betrekking tot een concessieovereenkomst, arrest van 15 december 2016, Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, punten 22 en 23, en met betrekking tot het bij overeenkomst vestigen van rechten van vruchtgebruik, arrest van 6 maart 2018, SEGRO en Horváth, C-52/16 en C-113/16, EU:C:2018:157, punten 38 en 40).

33 In casu is de leaseovereenkomst in februari 2006 aangegaan en is de btw opeisbaar geworden toen de zaak die het voorwerp van de overeenkomst was, in december 2006 fysiek ter beschikking werd gesteld. De feiten van het hoofdgeding en de invorderingsperiode dateren dus van vóór de toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Unie op 1 januari 2007.

34 Die overeenkomst was evenwel een duurovereenkomst op grond waarvan de leasenemer met ingang van 28 december 2006 gedurende elf jaar aan btw onderworpen leasetermijnen moest betalen. De situatie die door die overeenkomst is ontstaan, is dus gevolgen blijven sorteren na de datum van toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Unie.

35 Gelet op de specifieke kenmerken van de betreffende overeenkomst en het voortduren van de rechtsgevolgen ervan na de datum van toetreding van die lidstaat tot de Unie, is het Hof dan ook bevoegd om kennis te nemen van de prejudiciële vragen over de fiscale gevolgen van de uitvoering van die overeenkomst.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste prejudiciële vraag

36 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het op grond van deze bepaling bij verbreking van een leaseovereenkomst is toegestaan dat wordt overgegaan tot verlaging van de maatstaf van heffing van de btw die bij naheffingsaanslag forfaitair is vastgesteld op basis van het totale bedrag van de verschuldigde leasetermijnen voor de volledige looptijd van de overeenkomst, terwijl deze naheffingsaanslag definitief is geworden en dus een „onaantastbare administratieve handeling" is waarbij een belastingschuld wordt vastgesteld.

37 In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op de annulering, de verbreking, de ontbinding, de gehele of gedeeltelijke niet-betaling of de prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de lidstaten ertoe 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 transactie 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 (arrest van 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Tevens zij eraan herinnerd dat de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn weliswaar de verplichtingen kunnen opleggen die zij noodzakelijk achten om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen, maar dat die maatregelen 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 aantasten (arrest van 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punten 31 en 33).

39 Het is bijgevolg van belang dat de formaliteiten waaraan de belastingplichtigen moeten voldoen om ten aanzien van de belastingdienst het recht op verlaging van de maatstaf van heffing voor 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 transactie definitief niet zal worden ontvangen. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of de door de betrokken lidstaat voorgeschreven formaliteiten aan deze voorwaarde voldoen (arrest van 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punt 34).

40 De vaststelling van een naheffingsaanslag als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, kan evenwel niet worden aangemerkt als een formaliteit ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude in de zin van artikel 273 van de btw-richtlijn.

41 De vaststelling van een naheffingsaanslag als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, kan op zichzelf dan ook niet rechtvaardigen dat de belastingplichtige zijn recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw nadien niet meer kan doen gelden in geval van verbreking van de overeenkomst.

42 Gelet op de hierboven in herinnering gebrachte beginselen geldt dat zelfs wanneer de naheffingsaanslag, zoals de verwijzende rechter opmerkt, naar nationaal recht „onaantastbaar", dat wil zeggen niet meer voor beroep vatbaar is.

43 Hieruit volgt dat op de eerste prejudiciële vraag dient te worden geantwoord dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het op grond van deze bepaling bij verbreking van een leaseovereenkomst is toegestaan dat wordt overgegaan tot verlaging van de maatstaf van heffing van de btw die bij naheffingsaanslag forfaitair is vastgesteld op basis van het totale bedrag van de verschuldigde leasetermijnen voor de volledige looptijd van de overeenkomst, ook al deze naheffingsaanslag definitief geworden en is hij dus een „onaantastbare administratieve handeling" waarbij naar nationaal recht een belastingschuld wordt vastgesteld.

Tweede tot en met vierde prejudiciële vraag

Ontvankelijkheid van de vierde prejudiciële vraag

44 De Bulgaarse regering voert aan dat de vierde prejudiciële vraag niet-ontvankelijk is. Om te beginnen is het beding dat voorziet in schadevergoeding voor het geval dat de overeenkomst wordt ontbonden wegens niet-nakoming, nietig omdat het in strijd is met de openbare orde naar nationaal recht. Daarbij komt dat die vraag een leaseovereenkomst zonder optie is, terwijl de in het hoofdgeding aan de orde zijnde overeenkomst net een koopoptie omvat.

45 In dit verband zij eraan herinnerd dat het in het kader van de in artikel 267 VWEU geregelde samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid voor de te wijzen rechterlijke beslissing draagt, om, rekening houdend met de bijzonderheden van de zaak, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de door hem aan het Hof voorgelegde vragen te beoordelen. Wanneer de vragen betrekking hebben op de uitlegging van het Unierecht, is het Hof dan ook in beginsel verplicht daarop te antwoorden (arrest van 5 maart 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punt 47).

46 Hieruit vloeit voort dat er een vermoeden van relevantie geldt voor de vragen over de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste feitelijke en juridische kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan een verzoek van een nationale rechter enkel afwijzen wanneer de gevraagde uitlegging van het Unierecht kennelijk op generlei wijze verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is en voorts wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 23 januari 2019, M.A. e.a., C-661/17, EU:C:2019:53, punt 50).

47 Bovendien heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat het in het kader van een prejudiciële verwijzing niet bevoegd is om zich uit te spreken over de uitlegging van de nationale bepalingen en te beoordelen of de daaraan door de nationale rechter gegeven uitlegging juist is, aangezien uitsluitend deze rechter bevoegd is om die bepalingen uit te leggen (arresten van 16 februari 2017, IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, punt 21, en 14 juni 2017, Online Games e.a., C-685/15, EU:C:2017:452, punt 45).

48 Ten slotte staat het vast dat het Hof in het kader van artikel 267 VWEU niet bevoegd is de regels van het Unierecht op een bepaald geval toe te passen. Het staat dan ook aan de verwijzende rechter om over te gaan tot de voor de beslechting van het hoofdgeding noodzakelijke juridische kwalificaties. Daarentegen staat het aan het Hof om de verwijzende rechter alle aanwijzingen te geven die noodzakelijk zijn om hem bij die beoordeling te begeleiden, in voorkomend geval door de voorgelegde vraag te herformuleren (arrest van 2 juli 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 In casu betoogt de Bulgaarse regering dat het beding dat voorziet in schadevergoeding voor het geval dat de overeenkomst wordt ontbonden wegens niet-nakoming, nietig is omdat het in strijd is met de openbare orde naar nationaal recht. Het staat evenwel niet aan het Hof om uitspraak te doen over de uitlegging van het nationale recht of zich ervan te vergewissen dat het door de verwijzende rechter geschetste juridische en feitelijke kader juist is.

50 Voorts blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leaseovereenkomst, zoals de Bulgaarse regering opmerkt, een koopoptie omvat. De op het eerste gezicht onjuiste vermelding in een passage van de prejudiciële vraag dat geen sprake is van een optie,

is echter niet van dien aard dat de gestelde vraag zuiver hypothetisch wordt. Daarenboven dient het Hof in het kader van een prejudiciële verwijzing de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, in voorkomend geval door de voorgelegde vraag te herformuleren.

51 De vierde prejudiciële vraag, die volgens het Hof betrekking heeft op een leaseovereenkomst met koopoptie – zoals de verwijzende rechter in punt 4 van zijn verwijzingsbeslissing opmerkt – is dan ook ontvankelijk.

Ten gronde

52 Met zijn tweede tot en met vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 90 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat er in een situatie als die van het hoofdgeding sprake is van „verbreking" of „niet-betaling" die onder de in lid 2 van dat artikel bedoelde afwijking van de verplichting tot verlaging van de maatstaf van heffing van de btw kan vallen, ten eerste wanneer betaling achterwege blijft van een gedeelte van de termijnen van een leaseovereenkomst die voor het tijdvak vanaf de staking van de betaling tot aan het tijdstip van de ontbinding van de overeenkomst verschuldigd zijn, omdat die ontbinding geen terugwerkende kracht heeft, en ten tweede wanneer betaling achterwege blijft van een schadevergoeding die in geval van voortijdige ontbinding van de overeenkomst verschuldigd is ten belope van het totale bedrag van de niet-betaalde leasetermijnen tot aan het einde van de looptijd van deze overeenkomst.

53 Op grond van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs afwijken van de in punt 37 van dit arrest in herinnering gebrachte regel dat zij verplicht zijn de maatstaf van heffing dienovereenkomstig te verlagen telkens wanneer de belastingplichtige na de sluiting van een transactie de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt.

54 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, berust die afwijkingsmogelijkheid – die strikt beperkt is tot het geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling – op de overweging dat niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en wegens de juridische situatie in de betreffende lidstaat mogelijkerwijs moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig is (arrest van 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 17).

55 De niet-betaling van de aankoopprijs plaatst de partijen immers niet terug in hun toestand van vóór de sluiting van de overeenkomst. Ten eerste blijft de koper minstens de volledige oorspronkelijk overeengekomen prijs verschuldigd, in geval van gehele niet-betaling, of het nog verschuldigde gedeelte van de prijs, in geval van gedeeltelijke niet-betaling. Ten tweede behoudt de verkoper in beginsel zijn schuldvordering en kan hij deze voor de rechter doen gelden (zie in die zin arrest van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punt 29).

56 De begrippen „annulering", „ontbinding" en „verbreking" hebben dan ook weliswaar betrekking op situaties waarin de verplichting van de schuldenaar om zijn schuld af te lossen volledig heeft opgehouden te bestaan of is vastgesteld op een definitief bepaald niveau, maar de niet-betaling wordt gekenmerkt door de onzekerheid die inherent is aan het niet-definitieve karakter ervan (zie in die zin arrest van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punten 30 en 31).

57 Wat betreft in de eerste plaats de leasetermijnen die verschuldigd zijn voor het tijdvak vanaf de staking van de betaling tot aan het tijdstip van de ontbinding van de betreffende leaseovereenkomst, zij opgemerkt dat in casu de leasegever deze overeenkomst met ingang van 6 juni 2015 heeft ontbonden. Niettemin geldt deze ontbinding overeenkomstig artikel 88 ZZD slechts voor de toekomst, zodat de termijnen van de leaseovereenkomst die de leasenemer vóór de datum van ontbinding van die overeenkomst niet heeft betaald, verschuldigd blijven, en zodat de leasegever in beginsel zijn schuldvordering behoudt, met de mogelijkheid om deze voor de rechter te doen gelden.

58 Derhalve kan de dienovereenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing van de btw in geval van verbreking als bedoeld in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn niet van toepassing zijn op die schuldvordering, die ondanks de ontbinding van de leaseovereenkomst blijft bestaan.

59 De niet-betaling van een gedeelte van de leasetermijnen die verschuldigd zijn voor het tijdvak dat voorafgaat aan de ontbinding van de overeenkomst, vormt dan ook een geval van gedeeltelijke niet-betaling in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, waarvoor de betrokken lidstaat – zoals blijkt uit de punten 53 en 54 van het onderhavige arrest – gebruik kan maken van de door lid 2 van dat artikel geboden mogelijkheid om af te wijken van de verplichting tot verlaging van de maatstaf van heffing.

60 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat een nationale bepaling die de niet-betaling van de prijs van de handeling niet opneemt in de lijst van gevallen waarin de maatstaf van heffing wordt verlaagd, moet worden geacht het gevolg te zijn van de keuze van de lidstaat om gebruik te maken van de hem door artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid (arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 24).

61 Volgens de verwijzende rechter bevat het Bulgaarse recht geen bepalingen op grond waarvan de maatstaf van heffing van de btw kan worden verlaagd in geval van niet-betaling, aangezien een dergelijke aanpassing overeenkomstig artikel 115 ZDDS slechts kan plaatsvinden in geval van annulering of ontbinding. Bijgevolg moet worden aangenomen dat de Republiek Bulgarije heeft gebruikgemaakt van de mogelijkheid om af te wijken van de verplichting tot verlaging van de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling, zodat de leasegever zich niet op een dergelijk recht kan beroepen.

62 Met de onzekerheid over de vraag of de verschuldigde bedragen zullen worden geïnd, kan overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit rekening worden gehouden door de belastingplichtige zijn recht op verlaging van de maatstaf van heffing te ontzeggen zolang de schuldvordering niet definitief oninbaar is. Met die onzekerheid kan evenwel eveneens rekening worden gehouden door de verlaging toe te staan indien de belastingplichtige aantoont dat het redelijk waarschijnlijk is dat de schuld niet zal worden voldaan, hetgeen onverlet laat dat de maatstaf van heffing kan worden verhoogd wanneer alsnog betaling plaatsvindt. Alsdan staat het aan de nationale autoriteiten om met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel en onder rechterlijk toezicht de – door de belastingplichtige in het licht van de bijzonderheden van het toepasselijke nationale recht te leveren – bewijzen te beoordelen waaruit blijkt dat betaling waarschijnlijk gedurende langere tijd zal uitblijven. Deze werkwijze zou even doeltreffend zijn om de nagestreefde doelstelling te bereiken, maar zou minder bezwaarlijk zijn voor de belastingplichtige die de btw voorfinanciert door deze belasting voor rekening van de staat te innen (zie in die zin arrest van 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 27).

63 In dit verband is geoordeeld dat deze vaststelling a fortiori geldt in de context van een nationale wettelijke regeling op grond waarvan in de praktijk pas na een tiental jaren zekerheid kan worden gekregen over de vraag of de schuldvordering definitief oninbaar is. Een dergelijke termijn kan hoe dan ook tot gevolg hebben dat de ondernemers die worden geconfronteerd met de niet-betaling van een factuur, ten opzichte van hun concurrenten uit andere lidstaten een liquiditeitsnadeel lijden dat onmiskenbaar zou kunnen ingaan tegen het met de btw-richtlijn nagestreefde doel van fiscale harmonisatie (arrest van 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punt 28).

64 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de leasenemer sinds april 2009 – dat wil zeggen op de datum van de verwijzingsbeslissing al bijna negen jaar – de betaling van de leasetermijnen heeft gestaakt. Uit het voorgaande volgt dat het feit dat de belastingplichtige de hem verschuldigde bedragen gedurende langere tijd niet heeft kunnen innen, ertoe leidt dat moet worden aangenomen

dat hij aantoont dat het redelijk waarschijnlijk is dat de schuld niet zal worden voldaan, waarbij de nationale autoriteiten zich onder rechterlijk toezicht ervan dienen te vergewissen dat dit gelet op de daartoe verstrekte bewijzen inderdaad het geval is.

65 De door artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid strekt er dan ook enkel toe de onzekerheid over de inning van de verschuldigde bedragen weg te nemen, zodat zij niet kan worden toegepast in een situatie als die van het hoofdgeding, hetgeen onverlet laat dat de maatstaf van heffing kan worden verhoogd wanneer alsnog betaling plaatsvindt.

66 Wat in de tweede plaats de schadevergoeding wegens voortijdige ontbinding van de overeenkomst betreft, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat in de leaseovereenkomst was bepaald dat de leasegever in geval van ontbinding wegens niet-nakoming de betaling van een schadevergoeding door de leasenemer kon eisen ten belope van het totale bedrag van de niet-betaalde leasetermijnen voor de volledige looptijd van de overeenkomst, na aftrek van de restwaarde van de activa en de jaarlijkse leasevergoeding, die wordt berekend op basis van de rentevoet die geldt voor de financiering van de handeling. Hieruit volgt dat de termijnen van de leaseovereenkomst kunnen worden geacht verschuldigd te zijn na de datum van ontbinding van deze overeenkomst, tenzij andersluidende nationale bepalingen van toepassing zijn.

67 In dit verband betogen de Direktor, de Bulgaarse regering en de Europese Commissie dat de als schadevergoeding overeengekomen betaling in werkelijkheid geen verbrekingsvergoeding is, maar een vergoeding voor de handeling waarop de overeenkomst betrekking heeft, en dat zij als zodanig aan btw is onderworpen.

68 Tevens zij eraan herinnerd dat volgens artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn de leveringen van goederen en de diensten die op het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen.

69 In zoverre heeft het Hof geoordeeld dat voor de kwalificatie van een handeling als een „handeling onder bezwarende titel” alleen vereist is dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienstverrichting en een daadwerkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie. Van een dergelijk rechtstreeks verband is sprake wanneer tussen de verrichter en de ontvanger een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en wanneer de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de voor de ontvanger verrichte dienst (arrest van 10 januari 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, punt 31).

70 Meer in het bijzonder is geoordeeld dat het vooraf bepaalde bedrag dat een marktdeelnemer ontvangt wanneer een dienstenovereenkomst met een minimumcontractduur voortijdig wordt ontbonden door zijn klant of om een aan deze klant toe te rekenen reden, waarbij dat bedrag overeenkomt met het bedrag dat die marktdeelnemer gedurende de resterende contractduur zou hebben ontvangen indien de overeenkomst niet was beëindigd, moet worden beschouwd als de vergoeding voor een dienst die onder bezwarende titel is verricht en als zodanig aan btw is onderworpen, ook al impliceert een dergelijke beëindiging de deactivering van de contractuele goederen en diensten vóór het einde van de overeengekomen minimumcontractduur (zie in die zin arrest van 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punten 12, 45 en 57).

71 Wat betreft om te beginnen de voorwaarde dat over en weer prestaties worden uitgewisseld waardoor er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, zij in casu opgemerkt dat de betaling van de betreffende leasetermijnen bij wijze van verbrekingsvergoeding een wezenlijk onderdeel van de overeenkomst is, aangezien het bestaan van de juridische band tussen de partijen afhangt van de betaling van die termijnen.

72 Uit de gegevens waarover het Hof beschikt, blijkt namelijk dat in het kader van de leaseovereenkomst in kwestie de leasegever zich ertoe had verbonden een door de leasenemer aangewezen terrein te verwerven, daarop een gebouw op te richten en het gebouw samen met het terrein ter beschikking te stellen aan de leasenemer. Als tegenprestatie moest de leasenemer gedurende 132 maanden – dat wil zeggen elf jaar – een maandelijkse leasetermijn van 833,78 EUR betalen om de handeling te financieren overeenkomstig het aan die overeenkomst gehechte betalingsschema. Bij akkoord van 29 oktober 2010 hebben de partijen overigens vastgesteld dat de bouw van het geleasede goed was voltooid.

73 Bovendien komt het bedrag dat verschuldigd is in geval van beëindiging van de overeenkomst vóór het einde van de overeengekomen looptijd, zoals in punt 66 van dit arrest is vermeld, uitsluitend overeen met het totale bedrag van alle niet-betaalde leasetermijnen voor de volledige looptijd van de overeenkomst. Derhalve is zowel de jaarlijkse leasebijdrage, die wordt berekend op basis van de rentevoet die geldt voor de financiering van de handeling, als de restwaarde van de activa, die pas opeisbaar zou zijn geweest bij het uitoefenen van de optie, niet begrepen in dat bedrag. Door de betaling van het bedrag dat verschuldigd is in geval van voortijdige ontbinding van de overeenkomst, kan de leasegever dan ook dezelfde inkomsten verwerven als wanneer de overeenkomst niet voortijdig was ontbonden. Hieruit volgt dat bij een overeenkomst van dezelfde soort als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, de ontbinding niet afdoet aan de economische realiteit van de contractuele relatie.

74 Daarom dient te worden geoordeeld dat bij een overeenkomst als die welke aan de orde is in het hoofdgeding, de tegenprestatie voor het door de leasenemer aan de leasegever betaalde bedrag bestaat in het recht van de leasenemer op nakoming door de leasegever van de uit de overeenkomst voortvloeiende nauwkeurig omschreven verplichtingen, zelfs indien de leasenemer dat recht om een aan hem toe te rekenen reden niet wil of kan uitoefenen. In feite is het van weinig belang of de leasenemer na de datum van ontbinding van de overeenkomst nog langer over het goed heeft kunnen beschikken, aangezien de leasegever de leasenemer in staat heeft gesteld de uit de overeenkomst voortvloeiende prestaties te ontvangen, waarbij de beëindiging van die prestaties de leasegever niet kan worden aangerekend.

75 Wat vervolgens de voorwaarde betreft dat de betaalde bedragen de daadwerkelijke tegenprestatie voor een individualiseerbare dienst vormen, zij eraan herinnerd dat in een situatie als die van het hoofdgeding de verplichtingen van de leasegever en het bedrag dat aan de leasenemer in rekening wordt gebracht in geval van voortijdige ontbinding van de overeenkomst, bij de sluiting van die overeenkomst zijn vastgesteld. Voorts komt het bedrag dat verschuldigd is in geval van voortijdige ontbinding overeen met het totale bedrag van de uitstaande maandelijkse leasetermijnen, die onmiddellijk opeisbaar worden zonder dat de economische realiteit van de contractuele relatie daardoor wordt gewijzigd.

76 Hieruit volgt dat het bedrag dat verschuldigd is in geval van voortijdige ontbinding, moet worden beschouwd als een integrerend bestanddeel van het totale bedrag tot de betaling waarvan de leasenemer zich had verbonden in ruil voor de nakoming door de leasegever van zijn contractuele verplichtingen.

77 Dat de Bulgaarse belastingdienst de btw heeft berekend op basis van een maatstaf van heffing die gelijk is aan het totale bedrag van de verschuldigde leasetermijnen voor de volledige looptijd van de overeenkomst – hetgeen Bulus niet lijkt te hebben betwist – bevestigt overigens dat de bedragen in kwestie de tegenprestatie vormen voor een autonome en individualiseerbare prestatie.

78 Bijgevolg moet een verbrekingsvergoeding als die welke aan de orde is in het hoofdgeding, worden beschouwd als de vergoeding voor de handeling die het voorwerp van de leaseovereenkomst vormt en die als zodanig aan de btw is onderworpen.

79 Vastgesteld dient dan ook te worden of er sprake is van „verbreking” of „niet-betaling” in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn wanneer betaling achterwege blijft van de vergoedingen die overeenkomen met het totale bedrag van de niet-betaalde leasetermijnen vanaf de ontbinding tot aan het einde van de looptijd van de overeenkomst.

80 Zoals blijkt uit punt 66 van dit arrest, kunnen dergelijke bedragen worden geacht verschuldigd te zijn, zodat de leasegever in beginsel zijn schuldvordering behoudt en deze voor de rechter kan doen gelden. In de praktijk is de inning van de leasetermijnen die verschuldigd zijn voor het tijdvak na de ontbinding van de overeenkomst, op het eerste gezicht onzeker.

81 Overigens toont de belastingplichtige aan dat het redelijk waarschijnlijk is dat de schuld ten belope van de leasetermijnen van vóór de ontbinding van de overeenkomst niet zal worden voldaan, gelet op het feit dat de verschuldigde bedragen sinds bijna negen jaar niet zijn geïnd – hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan – zodat in een geding als het hoofdgeding moet worden geoordeeld dat een dergelijke waarschijnlijkheid ook geldt voor de leasetermijnen van na de ontbinding van de overeenkomst.

82 De door artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid kan derhalve evenmin worden toegepast met betrekking tot het tijdvak na de ontbinding van de overeenkomst, hetgeen onverlet laat dat de maatstaf van heffing kan worden verhoogd wanneer alsnog betaling plaatsvindt.

83 Hieruit volgt dat op de tweede, de derde en de vierde prejudiciële vraag dient te worden geantwoord dat artikel 90 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in een situatie als die van het hoofdgeding, ten eerste de niet-betaling van een gedeelte van de termijnen van een leaseovereenkomst die verschuldigd zijn voor het tijdvak vanaf de staking van de betaling tot aan het tijdstip van de ontbinding zonder terugwerkende kracht van de overeenkomst, en ten tweede de niet-betaling van een schadevergoeding die in geval van voortijdige ontbinding van de overeenkomst verschuldigd is ten belope van het totale bedrag van de niet-betaalde leasetermijnen tot aan het einde van de looptijd van deze overeenkomst, gevallen van niet-betaling vormen die onder de in lid 2 van dat artikel bedoelde afwijking van de verplichting tot verlaging van de maatstaf van heffing van de btw kunnen vallen, tenzij de belastingplichtige aantoont dat het redelijk waarschijnlijk is dat de schuld niet zal worden voldaan, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Kosten

84 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **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 moet aldus worden uitgelegd dat het op grond van deze bepaling bij verbreking van een leaseovereenkomst is toegestaan dat wordt overgegaan tot verlaging van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde die bij naheffingsaanslag forfaitair is vastgesteld op basis van het totale bedrag van de verschuldigde leasetermijnen voor de volledige looptijd van de overeenkomst, ook al is deze naheffingsaanslag definitief geworden en is hij dus een „definitief geworden administratieve handeling” waarbij naar nationaal recht een belastingschuld wordt vastgesteld.**

2) **Artikel 90 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat in een situatie als die van het hoofdgeding, ten eerste de niet-betaling van een gedeelte van de termijnen van een leaseovereenkomst die verschuldigd zijn voor het tijdvak vanaf de staking van de betaling tot aan het tijdstip van de ontbinding zonder terugwerkende kracht van de overeenkomst, en ten tweede de niet-betaling van een schadevergoeding die in geval van voortijdige ontbinding van de overeenkomst verschuldigd is ten belope van het totale bedrag van de niet-betaalde leasetermijnen tot aan het einde van de looptijd van deze overeenkomst, gevallen van niet-betaling vormen die onder de in lid 2 van dat artikel bedoelde afwijking van de verplichting tot verlaging van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde kunnen vallen, tenzij de belastingplichtige aantoont dat het redelijk waarschijnlijk is dat de schuld niet zal worden voldaan, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.**

ondertekeningen