CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 7 september 2023 [1]

Zaak C-314/22

„Consortium Remi Group" AD
tegen
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[verzoek van de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Maatstaf van heffing – Verlaging van de maatstaf van heffing – Gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs nadat de handeling is verricht – Afwijkingsmogelijkheid van de lidstaten overeenkomstig artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn – Rechtstreekse werking van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn – Vervaltermijn – Aanvang van de termijn – Tijdstip van de verlaging van de maatstaf van heffing – Geen verlaging met terugwerkende kracht – Recht van de belastingplichtige op rente"

I. Inleiding

1. In het handelsverkeer komt het regelmatig voor dat een klant zijn facturen niet stipt of in het geheel niet vereffent. Dit is bijzonder lastig voor ondernemingen die belastingplichtig zijn in de zin van het recht betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (btw). Op grond van het btw-recht is de belastingplichtige de belasting namelijk reeds verschuldigd voordat degene die in feite uiteindelijk de belasting dient te voldoen (de afnemer) dat bedrag aan hem heeft betaald. Al bij al moet de onderneming de btw voorfinancieren totdat de klant heeft betaald. Zij moet de staat dus een renteloze lening verstrekken. In casu gaat het om meerdere niet-betaalde facturen uit de periode van 2006 tot en met 2012.

2. Om die reden voorzien veel lidstaten in geval van niet-betaling in een navenante herziening van de btw die de onderneming in kwestie reeds verschuldigd is geworden. Volgens de verwijzende rechter voorziet het Bulgaarse recht echter niet in een mogelijkheid om in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling de maatstaf van heffing te verlagen. Dit kan slechts bij een wijziging van de prijs. Bovendien geldt voor een recht op teruggaaf in het belastingrecht een algemene verjaringstermijn van vijf jaar.

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

3. Derhalve dient het Hof de vraag te beantwoorden of het geharmoniseerde btw-recht van de Unie een herzieningsmogelijkheid vereist en zo ja, of de lidstaat deze mogelijkheid in de tijd kan beperken. Indien een beperking is toegestaan, rijst voorts de vraag op welk tijdstip deze termijn ingaat.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. De in casu toepasselijke Unierechtelijke regeling is vervat in richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [2] (hierna: „btw-richtlijn").

5. Artikel 63 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

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

6. Artikel 66, onder b), bevat een uitzondering:

„In afwijking van de artikelen 63, 64 en 65 kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen op één van de volgende tijdstippen verschuldigd wordt: […]

b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs".

7. Artikel 73 van de richtlijn regelt de maatstaf van heffing en luidt als volgt:

„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 de btw-richtlijn ziet op de verlaging van de maatstaf van heffing:

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

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

9. Artikel 184 van de btw-richtlijn betreft de herziening van de btw-aftrek en luidt als volgt:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen."

[2] PB 2006, L 347, blz. 1, laatstelijk gewijzigd bij richtlijn (EU) 2022/890 van de Raad van 3 juni 2022 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende de verlenging van de toepassingsperiode van de facultatieve verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten en van het snellereactiemechanisme tegen btw-fraude (PB 2022, L 155, blz. 1).

10. Artikel 185 van de richtlijn heeft betrekking op het geval van niet-betaling en bepaalt het volgende:

„1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.

2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen."

11. Artikel 203 ziet op de belastingschuld die voortvloeit uit een onjuiste factuur en luidt als volgt:

„De btw is verschuldigd door eenieder die deze belasting op een factuur vermeldt."

12. Artikel 273 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„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. […]"

B. Bulgaars recht

13. De btw-richtlijn is sinds 1 januari 2007 in Bulgaars recht omgezet bij de Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS"). Artikel 115, leden 1 en 3, ZDDS bepaalt het volgende:

„(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.

[…]

(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."

14. In de Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (wetboek van rechtsvordering in belasting- en socialezekerheidszaken; hierna: „DOPK") zijn regelingen over fiscale restitutieaanspraken (teruggaaf) vervat. Artikel 129, lid 1, DOPK voorziet in een vervaltermijn voor het recht op teruggaaf. Op grond van deze bepaling wordt een verzoek om verrekening of teruggaaf in behandeling genomen wanneer het is ingediend binnen een termijn van vijf jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de grond voor de teruggaaf is ontstaan, tenzij bij de wet anders is bepaald.

III. Hoofdgeding

15. „Consortium Remi Group" AD (hierna: „CRG"), statutair gevestigd in Varna (Bulgarije), houdt zich bezig met de constructie van gebouwen en installaties. CRG werd in 1995 volgens de ZDDS geregistreerd, maar op 7 maart 2019 weer uitgeschreven omdat was vastgesteld dat deze vennootschap stelselmatig haar uit de ZDDS voortvloeiende btw-verplichtingen niet was nagekomen. Bij vonnis van de Varnenski Okrazhen sad (regionale rechtbank van Varna, Bulgarije) van 18 september 2020 is CRG insolvent verklaard en is een insolventieprocedure ingeleid.

16. Van 2006 tot 2010 en in 2012 heeft CRG aan vijf Bulgaarse vennootschappen facturen uitgereikt voor goederenleveringen en diensten. Op de facturen werd btw vermeld. Blijkens het verzoek om een prejudiciële beslissing werd deze belasting voor de meeste belastingtijdvakken betaald. Het totale bedrag van de btw op deze facturen beloopt 618 171 lev (BGN), wat overeenkomt met circa 310 000 EUR. Daar nadere informatie ontbreekt, wordt ervan uitgegaan dat het verzoek om een prejudiciële beslissing enkel betrekking heeft op de btw die door CRG is vermeld en ook is voldaan.

17. Bij naheffingsaanslag van 31 januari 2011 werden btw-verplichtingen van CRG voor de periode van 1 januari 2007 tot 31 juli 2010 vastgesteld, waaronder de btw die was vermeld op de facturen die waren uitgereikt aan één van de hiervoor bedoelde vennootschappen. CRG heeft tegen deze aanslag tot herziening van de btw beroep ingesteld, dat evenwel is verworpen bij vonnis van de bestuursrechter in eerste aanleg, wiens vonnis op zijn beurt is bekrachtigd bij arrest van de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, Bulgarije; hierna: „verwijzende rechter").

18. Op 7 februari 2020 heeft CRG de belastingautoriteiten verzocht om een bedrag van 1 282 582,19 BGN (circa 640 000 EUR) – bestaande uit een hoofdsom van 618 171,16 BGN (zijnde de btw die in de facturen aan de afnemers was vermeld ten belope van circa 310 000 EUR) plus rente ten bedrage van 664 411,03 BGN (circa 330 000 EUR, berekend vanaf de eerste dag van de maand na de uitreiking van de facturen tot en met 31 juli 2019) – te verrekenen met haar publiekrechtelijke verplichtingen.

19. Bij verrekenings- en teruggavebeschikking van 6 maart 2020 heeft de belastingdienst de verrekening van ten onrechte betaalde en geïnde btw-bedragen ten belope van het aangegeven bedrag geweigerd. Hierin werd vastgesteld dat het verzoek om verrekening hoe dan ook na het verstrijken van de vervaltermijn van artikel 129, lid 1, DOPK was ingediend. Bovendien had CRG niet aangetoond dat deze bedragen ten onrechte waren voldaan of geïnd, en evenmin dat zij jegens de belastingautoriteiten zekere en opeisbare vorderingen ten belope van die bedragen had.

20. CRG heeft bij de belastingautoriteiten bezwaar gemaakt tegen deze verrekenings- en teruggavebeschikking. Ter onderbouwing van haar vordering heeft zij rechterlijke beslissingen overgelegd die waren genomen in insolventieprocedures die waren ingeleid tegen de vennootschappen die de facturen hadden ontvangen. Drie van deze vennootschappen waren ondertussen insolvent verklaard en er was een begin gemaakt met de realisatie van hun activa.

21. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt echter niet wat er met de andere afnemers is gebeurd. Evenmin is duidelijk waarom er niet is betaald en of CRG (tevergeefs) heeft geprobeerd de civiele vorderingen te innen. Hetzelfde geldt voor de tijdstippen waarop de insolventieprocedures zijn ingeleid. Evenmin blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing

wanneer deze insolventieprocedures zijn beëindigd. Het gaat immers om vorderingen uit de periode van 2006 tot en met 2012. Ter terechtzitting werd duidelijk dat sommige afnemers na beëindiging van de insolventieprocedure reeds in 2012, 2018 en 2020 uit de registers zijn geschrapt, maar dat bij anderen de insolventieprocedure nog loopt.

22. De verrekenings- en teruggavebeschikking is bij beslissing van de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" [Varna] pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van het directoraat „Betwistingen in belasting- en socialezekerheidszaken" [Varna] pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite; hierna: „directeur") van 22 mei 2020 in haar geheel bekrachtigd.

23. De directeur baseerde zijn beslissing ook op het feit dat Bulgarije overeenkomstig artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn van artikel 90, lid 1, van deze richtlijn was afgeweken. Hij wees erop dat de Bulgaarse wet niet voorziet in de mogelijkheid om de maatstaf van heffing te verlagen in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling. Artikel 115, leden 1 en 3, ZDDS ziet enkel op andere gevallen. Bovendien heeft verzoekster tot cassatie (CRG) niet aangetoond dat de facturen geheel of ten dele niet zijn betaald, maar heeft zij dit enkel beweerd. Bovendien zouden alle ontvangers van de betrokken facturen de btw als deel van de prijs van de leveringen of diensten hebben afgetrokken, zodat een teruggaaf van de door de leverancier of dienstverrichter gefactureerde belasting zeker zou leiden tot een verlies aan belastinginkomsten.

24. CRG is in het ongelijk gesteld in haar beroep tegen de verrekenings- en teruggavebeschikking bij de Administrativen sad Varna (bestuursrechter in eerste aanleg Varna, Bulgarije). De rechter heeft de in artikel 129 DOPK gestelde termijn berekend vanaf de datum waarop de btw op de betrokken facturen is vermeld, en heeft derhalve geoordeeld dat het op 7 februari 2020 ingediende verzoek om teruggaaf niet-ontvankelijk was omdat het te laat was ingediend. CRG heeft bij de verwijzende rechter cassatieberoep ingesteld tegen het vonnis in eerste aanleg van 16 februari 2021.

25. Bij de beoordeling van de gegrondheid van het cassatieberoep tegen de verrekenings- en teruggavebeschikking is de verwijzende rechter tot de conclusie gekomen dat de beslechting van het geschil vooraf uitlegging van de wetgeving van de Europese Unie vergt.

IV. Procedure bij het Hof en prejudiciële vragen

26. Derhalve heeft de verwijzende rechter, waarbij het geschil aanhangig was gemaakt, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof op 4 mei 2022 verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzetten het neutraliteitsbeginsel en artikel 90 van de btw-richtlijn zich, ingeval krachtens artikel 90, lid 2, van deze richtlijn is afgeweken, zich tegen een nationale bepaling als artikel 129, lid 1, tweede volzin, van het Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Bulgaars wetboek van rechtsvordering in belasting- en socialezekerheidszaken), die voorziet in een vervaltermijn voor de indiening van een verzoek tot verrekening of teruggaaf van de door de belastingplichtige voor goederenleveringen of diensten in rekening gebrachte belasting, wanneer de afnemer de factuur niet of slechts gedeeltelijk heeft betaald?

2) Ongeacht het antwoord op de eerste vraag, is in de omstandigheden van het hoofdgeding voor de erkenning van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing krachtens artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn dwingend vereist dat de belastingplichtige, alvorens het verzoek tot teruggaaf in te dienen, de btw op de door hem uitgereikte factuur corrigeert omdat de ontvanger van de factuur de geleverde goederen of verrichte dienst niet of slechts gedeeltelijk heeft betaald?

3) Afhankelijk van de antwoorden op de eerste twee vragen: hoe moet artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn worden uitgelegd om het tijdstip te bepalen waarop de grond voor verlaging van de maatstaf van heffing ontstaat, wanneer de prijs geheel of gedeeltelijk niet is betaald en er geen nationale regeling bestaat doordat er is afgeweken van artikel 90, lid 1?

4) Hoe moeten de overwegingen in de arresten van 23 november 2017, Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punten 21-27), en 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punten 62 en 65), worden toegepast wanneer het Bulgaarse recht geen specifieke voorwaarden bevat voor de toepassing van de afwijking overeenkomstig artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn?

5) Verzetten het neutraliteitsbeginsel en artikel 90 van de btw-richtlijn zich tegen een praktijk in belasting- en socialezekerheidszaken waarbij in geval van niet-betaling geen correctie van de in rekening gebrachte belasting is toegestaan voordat de afnemer van de goederen of diensten, indien hij belastingplichtige is, in kennis is gesteld van de annulering van de belasting, zodat de door hem oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien?

6) Kan uit de uitlegging van artikel 90, lid 1, van de richtlijn worden afgeleid dat een eventueel recht op verlaging van de maatstaf van heffing in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling recht geeft op teruggaaf van de door de leverancier betaalde btw, plus vertragingsrente, en zo ja vanaf welke datum?”

27. Met betrekking tot deze vragen hebben de Bulgaarse belastingautoriteiten en de Europese Commissie in de procedure bij het Hof schriftelijke opmerkingen ingediend. Zij hebben samen met de Republiek Bulgarije deelgenomen aan de terechtzitting op 12 mei 2023.

V. Juridische beoordeling

A. Prejudiciële vragen

28. De zes prejudiciële vragen kunnen worden ingedeeld in vier groepen. De verwijzende rechter wenst te vernemen in hoeverre een lidstaat gebruik kan maken van zijn bevoegdheid bedoeld in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn in geval van een gehele of gedeeltelijke niet-betaling, en of artikel 90, lid 1, rechtstreekse werking heeft (eerste en vierde vraag, zie onder B).

29. In de derde vraag gaat het erom vanaf wanneer de belastingplichtige de maatstaf van heffing kan verlagen overeenkomstig artikel 90 van de btw-richtlijn (zie onder C)

30. Voorts vraagt de verwijzende rechter in wezen naar de voorwaarden voor een herziening van de maatstaf van heffing (tweede en vijfde vraag). Hierbij moet worden verduidelijkt of voordat de maatstaf van heffing door de leverancier of dienstverrichter wordt herzien, ook de oorspronkelijke factuur die aan de afnemer is uitgereikt moet worden gecorrigeerd en of de afnemer op zijn minst

in kennis moet worden gesteld van de herziening van de maatstaf van heffing. Per slot van rekening was het bedrag van zijn btw-aftrek te hoog indien hij het factuurbedrag nooit heeft betaald (zie onder D).

31. Met de zesde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of en vanaf wanneer de lidstaat bij een wijziging van de maatstaf van heffing vertragingsrente moet betalen. In het onderhavige geval vordert CRG rente vanaf de datum van uitreiking van de factuur en het uitblijven van de betaling ervan, hoewel de maatstaf van heffing pas in februari 2020 is herzien (zie onder E).

32. Vooraf moet nog worden verduidelijkt dat het Hof uitsluitend bevoegd is 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.[3] Het hoofdgeding lijkt immers ook betrekking te hebben op goederenleveringen en diensten die dateren van 2006, dat wil zeggen van vóór de toetreding van de Republiek Bulgarije tot de Unie op 1 januari 2007.

33. Zoals het Hof reeds heeft gepreciseerd met betrekking tot de herziening van de aftrek op grond van de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn[4], beoogt de verlaging van de maatstaf van heffing de in het verleden verschuldigde belasting te corrigeren. De herzieningsbevoegdheid is dus onlosmakelijk verbonden met het verschuldigd worden van de btw. Het ontstaan, na de toetreding van een lidstaat tot de Unie, van omstandigheden waarop deze plicht in beginsel wordt gebaseerd, is voor het Hof geen voldoende grond om de btw-richtlijn uit te leggen indien de desbetreffende goederenlevering of dienst vóór deze toetreding is verricht.[5] Voor zover de vragen van de verwijzende rechter betrekking hebben op de herziening van de belastingschuld voor goederenleveringen en diensten uit 2006, is het Hof dus niet bevoegd.

B. Draagwijdte van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn

34. Met zijn eerste en vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen in hoeverre een lidstaat gebruik kan maken van zijn bevoegdheid bedoeld in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn. Artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt dat onder meer in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling nadat de handeling is verricht, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld. Artikel 90, lid 2, staat de lidstaten evenwel toe, daarvan af te wijken in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling.

1. Mogelijkheid om een verlaging van de maatstaf van heffing uit te sluiten

35. Volgens de verwijzende rechter heeft Bulgarije gebruikgemaakt van de afwijkingsmogelijkheid en een herziening van de maatstaf van heffing volledig uitgesloten in geval van een gehele of gedeeltelijke niet-betaling.

36. Deze situatie is niet verenigbaar met de btw-richtlijn. Met het arrest van het Hof in de zaak Enzo di Maura in 2017 is reeds duidelijk geworden dat de lidstaten weliswaar beschikken over de mogelijkheid om af te wijken van de herziening van de maatstaf van heffing waarin artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn voorziet, maar dat zij van de Uniewetgever niet de bevoegdheid hebben

[3] Arresten van 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punt 30), en 27 juni 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punten 17 e.v.).

[4] Arrest van 27 juni 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punten 27 e.v.).

[5] In die zin arrest van 27 juni 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punt 31).

gekregen om die herziening gewoonweg uit te sluiten.[6] Met name kan de afwijkingsbevoegdheid van lid 2 enkel worden uitgeoefend in geval van onzekerheid over het definitieve karakter van de niet-betaling van een factuur. Zij heeft geen betrekking op de vraag *of* het mogelijk is een verlaging van de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling niet toe te staan.[7]

37. In de eerste plaats kan de Bulgaarse wetgever de situatie in het Bulgaarse recht, die in strijd is met het Unierecht, voor de toekomst opheffen. Blijkens de verklaringen ter terechtzitting is een desbetreffende wijziging met ingang van 1 januari 2023 in de wet aangebracht. In de tweede plaats kan deze situatie worden beëindigd door een richtlijnconforme uitlegging, indien en voor zover het Bulgaarse recht in die zin kan worden uitgelegd. Het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan, maar een dergelijke uitlegging lijkt niet mogelijk zijn. In de derde plaats is een rechtstreekse werking van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn ten gunste van de belastingplichtige mogelijk.

2. Rechtstreekse werking van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn

38. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld[8], laat artikel 90 van de btw-richtlijn de lidstaten enerzijds een zekere beoordelingsmarge bij de vaststelling van de noodzakelijke maatregelen ter bepaling van het bedrag van de verlaging, maar neemt dit niet weg dat de verplichting om de maatstaf van heffing in de in dit artikel bedoelde gevallen te verlagen nauwkeurig en onvoorwaardelijk is. Dat artikel heeft dus rechtstreekse werking.[9]

39. Anderzijds was het Hof in een beslissing in 2014 van oordeel dat belastingplichtigen niet op grond van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aanspraak kunnen maken op verlaging van de maatstaf van heffing voor de btw in geval van niet-betaling van de prijs indien de betrokken lidstaat heeft willen gebruikmaken van de door artikel 90, lid 2, van deze richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid.[10] CRG zou de maatstaf van heffing dus niet kunnen aanpassen met een beroep op artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn en zou zijn aangewezen op een vordering jegens Bulgarije wegens overheidsaansprakelijkheid.

40. Net als de verwijzende rechter ben ik echter van mening dat de hierboven aangehaalde beslissing in het licht van de latere rechtspraak van het Hof, met name in de zaken Enzo Di Maura en UniCredit Leasing[11], genuanceerd moet worden. Zoals hierboven (punt 36) reeds is uiteengezet, staat de afwijkingsbevoegdheid van artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn de lidstaten enkel toe rekening te houden met onzekerheid in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, ongeacht of er permanent dan wel slechts tijdelijk niet is betaald. Dit zou het bijvoorbeeld

6 Beschikking van 3 maart 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punt 20), en arrest van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 21), nog met betrekking tot de identieke vroegere regeling.

7 Arresten van 11 november 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punt 28); 11 juni 2020, SCT (C-146/19, EU:C:2020:464, punt 24); 8 mei 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punt 21), en 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 22); vergelijkbaar ook beschikking van 3 maart 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punt 20), en arrest van 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punten 36 e.v.).

8 Arresten van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 38), en 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 34).

9 Beschikking van 3 maart 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punt 31), en arrest van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing) (C-335/19, EU:C:2020:829, punten 51 en 52).

10 Arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 23), zonder kritiek herhaald in arrest van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 39).

11 Arresten van 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), en 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887).

mogelijk maken bepaalde regels vast te stellen over het tijdstip tot wanneer er sprake is van een louter tijdelijke onzekerheid. Niet wordt toegestaan om de herziening van de maatstaf van heffing ten gronde uit te sluiten.

41. Bijgevolg heeft artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn alleen geen rechtstreekse werking wanneer de betrokken lidstaat ook (richtlijnconform) gebruik heeft willen maken van de door artikel 90, lid 2, van die richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheid.[12] Dit is enkel het geval wanneer zijn afwijkende maatregel een herziening in geval van een gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs ten gronde blijft toestaan. Bulgarije liet echter juist geen enkele herziening in geval van niet-betaling toe en wilde dus geen gebruikmaken van de afwijkingsbevoegdheid waarin het Unierecht voorziet. Artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn kan derhalve rechtstreeks worden toegepast.

3. Temporele beperkingen van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing

42. Aangezien artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn – en volgens het Hof tevens artikel 273 van deze richtlijn – buiten de 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.[13]

43. Onder deze beoordelingsmarge van de lidstaten valt mijns inziens ook een temporele beperking van de herziening van de maatstaf van heffing. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft uiteengezet, vereist het Unierecht niet dat de mogelijkheid bestaat om zonder enige beperking in de tijd een verzoek tot teruggaaf van de btw in te dienen. Integendeel, dit zou in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, dat vereist dat de fiscale situatie van de belastingplichtige niet voor onbepaalde tijd in het ongewisse kan blijven, wat betreft zijn rechten en plichten tegenover de belastingautoriteiten.[14]

44. Artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn verzet zich dus in beginsel niet tegen een in het nationale recht voorziene temporele beperking van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing.

4. Voorwaarden voor een met het Unierecht verenigbare temporele beperking van de verlaging van de maatstaf van heffing

45. De bepaling van het tijdstip waarop die termijn ingaat is een aangelegenheid van nationaal recht, mits het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel worden geëerbiedigd.[15] Met name het doeltreffendheidsbeginsel vereist dat een beperking in de tijd van de uit artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn voortvloeiende verlaging van de maatstaf van heffing verenigbaar is met de Unierechtelijke beginselen van het btw-recht.

[12] In deze richting wijzen ook de arresten van 11 november 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punt 38), en 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), punt 65.

[13] Arresten van 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punt 39); 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 42), en 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 37).

[14] Beschikking van 3 maart 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punt 23).

[15] Beschikking van 3 maart 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punt 23); zie in die zin arresten van 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punten 16 en 17 alsmede aldaar aangehaalde rechtspraak), en 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punten 36 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46. Ten eerste is volgens vaste rechtspraak van het Hof artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn de uitdrukking van een *fundamenteel beginsel van de btw-richtlijn*. Op grond daarvan is de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie. Hieruit volgt tevens dat de belastingdienst geen hoger bedrag aan btw mag innen dan het bedrag dat aan de belastingplichtige is betaald.[16] Het verplicht de lidstaten tot een overeenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing.[17]

47. Ten tweede moet het beginsel van fiscale neutraliteit worden geëerbiedigd. Dit is een fundamenteel beginsel inzake de belasting over de toegevoegde waarde, dat voortvloeit uit het feit dat deze belasting een verbruiksbelasting[18] is. Het houdt onder meer in dat de onderneming als belastingontvanger voor rekening van de staat in beginsel dient te worden bevrijd van de uiteindelijke btw-last[19], voor zover de ondernemingsactiviteiten zelf dienen om handelingen te verrichten die (in principe) belastbaar zijn.[20]

48. Volgens artikel 63 van de btw-richtlijn wordt de belasting echter reeds verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Beslissend is niet dat de afnemer de tegenprestatie ook heeft verricht (zogenoemde „Soll-Besteuerung", beginsel van heffing van belasting over de overeengekomen betaling). Wanneer de onderneming die de prestatie verricht, wegens de wijze van belastingheffing evenwel verplicht is om jarenlang btw voor te financieren die zij niet kon invorderen, vormt deze voorfinanciering een aanzienlijke last voor die onderneming. De btw kan dan niet meer worden geacht volstrekt[21] neutraal te zijn.

49. Ten derde raakt de voorfinanciering van btw de grondrechten van de belastingplichtige [bijvoorbeeld de vrijheid van beroep, de vrijheid van ondernemerschap en het fundamentele eigendomsrecht – artikelen 15, 16 en 17 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest")]. Tevens is er sprake van een met artikel 20 van het Handvest strijdig verschil in behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die de belasting overeenkomstig artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn pas bij ontvangst van de tegenprestatie dienen te betalen (zogenoemde „Ist-Besteuerung", beginsel van heffing van belasting over de daadwerkelijk ontvangen betaling).

50. Gelet op deze Unierechtelijke beginselen veronderstelt een toegestane in de tijd beperkte mogelijkheid om de maatstaf van heffing op grond van artikel 90 van de btw-richtlijn te verlagen dus dat de termijn wordt gekoppeld aan een tijdstip vanaf hetwelk de belastingplichtige ook gebruik kon maken van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn. Alleen in dat geval wordt rekening gehouden met de gedachte dat de belastingplichtige „uitsluitend" optreedt als belastingontvanger voor rekening van de staat[22] en bijgevolg niet méér belasting verschuldigd is dan hij daadwerkelijk kon ontvangen. Indien deze termijn ook is bedoeld om de rechtszekerheid (zie punt 43 hierboven) te dienen, moet dit tijdstip identificeerbaar zijn voor de belastingplichtige.

16 Arresten van 11 november 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punt 25); 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim (C-717/19, EU:C:2021:818, punt 41); 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing) (C-335/19, EU:C:2020:829, punt 21); 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 35), en 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15).

17 Uitdrukkelijk ook de arresten van 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 31), en 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 26).

18 In zijn arrest van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 43), spreekt het Hof van een uitleggingsbeginsel.

19 Arresten van 13 maart 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), en 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

20 Arresten van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41); 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57), en 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51), en mijn conclusie in die zaak (C-63/04, EU:C:2005:185, punt 25).

21 Zo ook nog arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 23).

22 Arresten van 20 oktober 1993, Balocchi/Ministero delle finanze dello Stato (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), en 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21).

51. Het tijdstip van de goederenlevering of dienst dan wel de uitreiking van de factuur – waarop de rechter in eerste aanleg in het hoofdgeding zich heeft gebaseerd – is daarvoor niet geschikt.[23] Op dat moment gaat de belastingplichtige er doorgaans van uit dat de overeengekomen prijs ook zal worden betaald. Bijgevolg wordt dan nog niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn.

52. Welk temporeel aanknopingspunt de nationale wetgever voor de vervaltermijn kiest, valt binnen zijn beoordelingsmarge. Hij kan het vroegste tijdstip van verlaging van de maatstaf van heffing (voldoende waarschijnlijkheid dat de afnemer niet zal betalen, bijvoorbeeld wegens niet-betaling ondanks aanmaning) of het uiterste tijdstip (aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid dat de afnemer niet zal betalen, bijvoorbeeld wegens beëindiging van de insolventieprocedure) kiezen.

53. Indien een dergelijke keuze niet is gemaakt – zoals in casu – komt echter enkel het laatst mogelijke tijdstip voor het ingaan van een vervaltermijn in aanmerking. Dit blijkt reeds uit de beslissing van het Hof in de zaak FGSZ.[24] Op basis daarvan moet, wanneer een lidstaat heeft bepaald dat er een vervaltermijn geldt voor het recht van een schuldeiser op verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 90 van de btw-richtlijn, „die termijn niet ingaan op het tijdstip waarop de betalingsverplichting oorspronkelijk behoorde te worden nagekomen, maar op het tijdstip waarop de schuldvordering definitief oninbaar is geworden” .

54. Deze uitspraak kan op het onderhavige geval worden toegepast. De enige termijn waarin het Bulgaarse recht voorziet, is de algemene termijn in artikel 129, lid 1, DOPK, waarvan het begin is gekoppeld aan het ontstaan van het recht op teruggaaf. Een speciale regeling die bepaalt wanneer het uit de verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn voortvloeiende recht op teruggaaf ontstaat, bevat het Bulgaarse recht niet.

55. Indien een lidstaat, in strijd met het Unierecht, evenwel de belastingplichtige niet de mogelijkheid biedt om de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling te verlagen, kan een algemene vervaltermijn ook pas ingaan op het uiterste tijdstip (zie punt 52 hierboven). Dit is het tijdstip waarop met aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid vaststaat – zoals ook de Commissie heeft aangevoerd – dat er geen betaling meer te verwachten is, dus pas op het moment dat de insolventieprocedure is beëindigd. In casu verzet artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn zich derhalve tegen een vervaltermijn die gekoppeld is aan een vroeger tijdstip.

5. Voorlopige conclusie

56. Artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn heeft rechtstreekse werking wanneer de lidstaat de in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn bedoelde afwijking verkeerd toepast door geen rekening te houden met de onzekerheid over de definitieve niet-betaling, maar door verlaging van de maatstaf van heffing volledig uit te sluiten (antwoord op de vierde vraag).

57. In dit verband verzet artikel 90 van de btw-richtlijn zich niet tegen een redelijke vervaltermijn, wanneer deze pas ingaat op of na het tijdstip waarop de belastingplichtige in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs de maatstaf van heffing kon verlagen. Een vervaltermijn

[23] Aldus ook uitdrukkelijk beschikking van 3 maart 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punt 27), met verwijzing naar arresten van 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 51), en 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 44).

[24] Beschikking van 3 maart 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punt 28 en dictum).

die ingaat op het moment van de goederenlevering of dienstverrichting dan wel de uitreiking van de factuur, is echter niet verenigbaar met artikel 90 van deze richtlijn. Zonder een wettelijke specificatie van dit tijdstip kan een vervaltermijn pas ingaan op het tijdstip waarop de schuldvordering met aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid oninbaar is geworden (antwoord op de eerste vraag).

C. Tijdstip van de verlaging van de maatstaf van heffing in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling

58. De kwestie waar het om gaat – die de verwijzende rechter als derde vraag stelt – is evenwel wanneer de maatstaf van heffing in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling überhaupt kan worden verlaagd ten gunste van de belastingplichtige overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn.

59. Het Hof spreekt in verband met artikel 90 van de btw-richtlijn van een „recht op verlaging van de maatstaf van heffing”.[25] Dit recht bestaat ten gunste van de belastingplichtige. Op grond daarvan kan de belastingplichtige een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw vorderen, wanneer hij van mening is dat een betaling binnen afzienbare tijd niet meer te verwachten is. Een plicht om dit recht te doen gelden bestaat echter niet. Hij kan de btw dus blijven voorfinancieren, indien en omdat hij uitgaat van een spoedige betaling door zijn klant.

60. Bijgevolg is de belastingplichtige de enige die kan inschatten of er nog dan wel niet meer binnen afzienbare tijd wordt betaald. Is dat het geval, dan is ook zijn btw-aangifte die betrekking heeft op het tijdstip waarop volgens hem van een „definitieve” niet-betaling kan worden uitgegaan doorslaggevend. Deze aangifte wordt in het kader van het dan lopende belastingtijdvak gedaan.

61. Uiteindelijk hangt de verlaging van de maatstaf van heffing van een handeling van de leverancier of dienstverrichter dus af van diens beslissing en zijn aangifte. Deze aangifte is niet met terugwerkende kracht mogelijk omdat tot aan deze aangifte door de belastingplichtige zelf (namelijk in casu in het kader van een regeling waarbij de belastingplichtige zijn eigen belastingschuld berekent en bepaalt) kan worden vermoed dat hij er nog van uitgaat dat de prijs op tijd wordt betaald.

62. Dit zou slechts anders zijn wanneer in de nationale wet is geregeld vanaf welk specifiek, redelijk tijdstip in beginsel de maatstaf van heffing kan worden verlaagd. Een dergelijke regeling ontbreekt echter. Bijgevolg bestaat er geen specifiek tijdstip waarop een verlaging van de maatstaf van heffing moet plaatsvinden. Veeleer is er sprake van een tijdvak waarbinnen de belastingplichtige zijn recht op verlaging van de maatstaf van heffing kan doen gelden.

1. Uiterste tijdstip voor een verlaging van de maatstaf van heffing

63. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld[26], is het uiterste tijdstip waarop de maatstaf van heffing door de belastingplichtige kan worden verlaagd, het tijdstip waarop met zekerheid vaststaat dat de verrichte handeling niet meer zal worden betaald. Dit kan bijvoorbeeld de beëindiging van een

[25] Beschikking van 3 maart 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punt 19), arresten van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 44), en 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 39).

[26] In die zin moet ook beschikking van 3 maart 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157), worden opgevat. Zie ook arrest van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punten 27 en 28).

insolventieprocedure met betrekking tot de afnemer zijn. Een verlaging van de maatstaf van heffing mag echter niet uitsluitend afhangen van de vruchteloze beëindiging van een insolventieprocedure.[27]

64. In dit verband heeft het Hof uiteengezet dat het onevenredig is om uit te gaan van een „definitieve oninbaarheid"[28], temeer daar latere betalingen de maatstaf van heffing weer kunnen verhogen. Bovendien zou een onvoorwaardelijke aansprakelijkheid van de leverancier of dienstverrichter verder gaan dan voor de bescherming van de rechten van de schatkist noodzakelijk is.[29] Hetzelfde geldt voor een onvoorwaardelijke langlopende voorfinanciering van een oninbare belasting (die zich bijvoorbeeld uitstrekt over meerdere jaren, zoals tot aan de beëindiging van een insolventieprocedure). Mijns inziens zou ook het tijdstip waarop de civielrechtelijke betalingsaanspraak is verjaard als uiterste tijdstip in aanmerking kunnen worden genomen. In dit verband mag worden aangenomen dat de afnemer die tot dusver niet heeft betaald, een reeds verjaarde vordering a fortiori niet meer betaalt.

65. Gelet op zijn functie van belastingontvanger, zijn grondrechten en het neutraliteitsbeginsel moet de belastingplichtige ook de mogelijkheid hebben om de maatstaf van heffing op een vroeger tijdstip te verlagen.

2. Vroegste tijdstip voor een verlaging van de maatstaf van heffing

66. Over de vaststelling van het vroegste tijdstip waarop sprake kan zijn van een gehele of gedeeltelijke niet-betaling die het recht geeft om de maatstaf van heffing te verlagen in de zin van artikel 90, lid 1, btw-richtlijn, heeft het Hof tot nu toe niet geoordeeld. Mijns inziens moet voor de beantwoording van deze vraag rekening worden gehouden met artikel 66, onder b), en met de artikelen 194 en volgende van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met het beginsel van gelijke behandeling (artikel 20 van het Handvest). Deze voorschriften brengen met zich mee dat er *tijdig* een mogelijkheid voor de verlaging van de maatstaf van heffing moet bestaan.

67. Op grond van artikel 66, onder b), van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten voor een bepaalde categorie belastingplichtigen (bijvoorbeeld afhankelijk van de hoogte van de omzet) bepalen dat de btw verschuldigd wordt bij „ontvangst van de prijs" (de zogenoemde „Ist-Besteuerung"). Van deze mogelijkheid hebben de lidstaten op zijn minst gedeeltelijk gebruikgemaakt. Voorts dient rekening te worden gehouden met prestaties waarvoor de btw-richtlijn voorschrijft dan wel toestaat dat de btw wordt verlegd (zie de artikelen 194 e.v. van de btw-richtlijn). Ondernemingen die dergelijke handelingen verrichten – het gaat bijvoorbeeld om diensten die worden verricht ten behoeve van in het buitenland gevestigde ondernemers – hoeven geen btw voor te financieren. Laatstgenoemde stelsels zijn in ruimere zin bedoeld voor een vereenvoudigde belastingadministratie.

68. Een onderneming die onder de regeling valt waarbij belasting wordt geheven over de overeengekomen betaling – dat wil zeggen dat de belasting verschuldigd wordt ongeacht of de betaling is ontvangen – en die daardoor gedurende een langere periode belastingen moet voorschieten, ondervindt reeds een concurrentienadeel ten opzichte van een onderneming die onder de regeling valt waarbij belasting wordt geheven over de daadwerkelijk ontvangen betaling,

[27] Arrest van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 29).

[28] Arrest van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 27).

[29] Arresten van 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 42), en 21 juni 2012, Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 48).

en die de belasting dus pas moet afdragen bij ontvangst van de prijs. Hetzelfde geldt ten opzichte van ondernemingen die enkel handelingen verrichten waarop de verleggingsregeling van toepassing is, waarbij de ontvanger van de prestatie wordt aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Een dergelijk verschil in behandeling kan in het licht van het primaire recht, in het bijzonder van het Handvest, slechts worden gerechtvaardigd wanneer de periode van voorfinanciering niet te lang is.

69. Bij de uitlegging van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn moet ook in aanmerking worden genomen dat de maatstaf van heffing op grond van het belastingrecht altijd achteraf kan worden verhoogd.[30] Indien immers later alsnog betaling aan de betrokken onderneming volgt (bijvoorbeeld in de loop van of na beëindiging van de insolventieprocedure), dient het bedrag van de verschuldigde belasting bij ontvangst van die betaling dienovereenkomstig te worden verhoogd. Dit vloeit reeds voort uit artikel 73 van de btw-richtlijn, op grond waarvan de maatstaf van heffing alles omvat wat de afnemer of een derde besteedt als tegenprestatie voor de handelingen in kwestie.

70. Een verlaging van de maatstaf van heffing onder voorbehoud van een verhoging op grond van latere betaling, is ten opzichte van de belastingplichtige een minder ingrijpend maar even geschikt middel als een verplichting om jarenlang – totdat er een insolventieprocedure wordt geopend of zelfs totdat deze wordt beëindigd – de belasting voor te financieren.[31]

71. In het btw-recht is het sowieso niet mogelijk om onderscheid te maken tussen vorderingen waarvan de niet-betaling definitief vaststaat en vorderingen waarbij dat niet het geval is. Reden hiervoor is dat voor de toepassing van het btw-recht een „definitieve" niet-betaling onbestaanbaar is, alleen al op grond van de bewoordingen van artikel 73 van de btw-richtlijn. Volgens deze bepaling omvat de maatstaf van heffing namelijk ook *betalingen door een derde*, zodat deze losstaat van de insolventie of van het bestaan van de schuldenaar.[32] Bovendien is het in het kader van het btw-recht niet van belang of er sprake is van een afdwingbare vordering, zoals blijkt uit het feit dat belasting wordt geheven over fooien[33], per vergissing te veel betaalde bedragen en bedragen die worden betaald ter voldoening van een ereschuld[34]. Bijgevolg bestaat er altijd slechts een *bepaalde mate van waarschijnlijkheid*, die met name toeneemt naargelang de niet-betaling langer duurt en kan worden geconcretiseerd door de omstandigheden van de niet-betaling (zie dienaangaande punten 63 e.v.).

72. Beslissend kan dus alleen zijn of een vordering gedurende afzienbare tijd niet kan worden geïnd. Daarbij kan van oninbaarheid reeds sprake zijn in geval van een ernstige weigering van de schuldenaar om te betalen. Wanneer deze bijvoorbeeld het bestaan van de vordering zelf of het bedrag ervan betwist, is er een toegenomen mate van waarschijnlijkheid dat de vordering gedurende langere tijd niet of niet geheel kan worden geïnd.

73. Daartegenover staat dat bij de heffing van een indirecte belasting de staat aangewezen is op de „invordering" van de btw door de belastingplichtige. Daarvoor komen maatregelen in aanmerking die de belastingplichtige zelf in de hand heeft en die redelijkerwijs van hem kunnen worden

30 Zo ook arrest van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 27).

31 In die zin reeds arrest van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punten 27 en 28).

32 Zo is het al voorgekomen dat een bank de vorderingen van ambachtslieden waarvan de opdrachtgever insolvabel is geworden, heeft betaald om verdere schade aan hun imago te voorkomen – zie het geval BFH (Bundesfinanzhof; hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland), arrest van 19 oktober 2001, V R 75/98, UR 2002, 217.

33 Arrest van 29 maart 2001, Commissie/Frankrijk (C-404/99, EU:C:2001:192, punten 40 e.v.).

34 Arrest van 17 september 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punten 21 e.v.).

verlangd. Welke maatregelen in dit verband in een bepaalde lidstaat van een onderneming kunnen worden verlangd vooraleer deze staat het bedrag van de door haar verschuldigde belasting wegens het uitblijven van de tegenprestatie kan herzien, hangt af van de omstandigheden in de betrokken lidstaat. Het Hof kan daarvoor slechts aanwijzingen geven.

74. Zo kan de betrokken lidstaat verlangen dat bepaalde bewijzen worden aangedragen waaruit blijkt dat betaling waarschijnlijk gedurende langere tijd zal uitblijven. De loutere bewering dat dit het geval is, volstaat niet. Evenredig zou het ook zijn dat met betrekking tot de niet-betaling een redelijke termijn wordt vastgesteld (bijvoorbeeld naar analogie van artikel 3, lid 3, onder b), van richtlijn 2011/7/EU betreffende bestrijding van betalingsachterstand bij handelstransacties[35], 30 kalenderdagen na de datum van ontvangst of ook bijvoorbeeld 14 kalenderdagen na aanmaning), om te kunnen uitgaan van niet-betaling in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, indien er geen sprake is van aanwijzingen voor het tegendeel.

75. Mijns inziens is beslissend dat de belastingplichtige jegens de belastingautoriteiten kan aantonen dat het redelijk waarschijnlijk[36] is dat er sprake is van een aanhoudende wanbetaling, hoewel hij heeft geprobeerd om zijn functie van belastingontvanger voor rekening van de staat te vervullen. Een verplichting om ten behoeve van de staat mogelijkerwijs waardeloze vorderingen in rechte te innen, die aanzienlijke kosten met zich meebrengt, is daarentegen noch met het neutraliteitsbeginsel noch met het evenredigheidsbeginsel verenigbaar.

76. In het algemeen is het vereist om te proberen de vordering te innen vooraleer de maatstaf van heffing wordt herzien. Dat is evenredig voor zover er geen aanwijzingen bestaan dat deze poging hoe dan ook vergeefs of oneconomisch zal zijn. In zoverre kan de belastingplichtige door zijn handelen beslissen op welk tijdstip hij binnen het hierboven beschreven tijdsbestek zijn „recht op verlaging van de maatstaf van heffing" doet gelden.

3. Voorlopige conclusie

77. Voor de vraag vanaf welk tijdstip een belastingplichtige in geval van een gehele of gedeeltelijke niet-betaling als bedoeld in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn de maatstaf van heffing op zijn vroegst kan verlagen, zijn de situatie in de betrokken lidstaat en de omstandigheden van het individuele geval doorslaggevend. Dit dient de verwijzende rechter te beoordelen.

78. In dit verband verbiedt het neutraliteitsbeginsel een onevenredig lange voorfinanciering van de belasting, indien de belastingplichtige (leverancier of dienstverrichter) alle stappen heeft ondernomen die in redelijkheid van hem kunnen worden verlangd om zijn functie van belastingontvanger voor rekening van de staat te vervullen. Dit laatste vereist in beginsel een vergeefs betalingsverzoek (aanmaning) aan de afnemer. Niet noodzakelijk is echter een vruchteloze gerechtelijke procedure, de opening of de beëindiging van een insolventieprocedure ten aanzien van het vermogen van de afnemer (antwoord op de derde vraag).

[35] Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 2011, PB 2011, L 48, blz. 1.

[36] Zie dienaangaande reeds arrest van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing) (C-335/19, EU:C:2020:829, punt 48).

D. Voorwaarden voor de verlaging van de maatstaf van heffing door de belastingplichtige

79. Artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn – en volgens het Hof[37] ook artikel 273 daarvan – verleent de lidstaten een beoordelingsmarge met name met betrekking tot de formaliteiten die de belastingplichtige jegens de belastingdiensten van de lidstaten dient te vervullen om de maatstaf van heffing te verlagen.[38] Deze maatregelen dienen echter 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.[39]

80. Bijgevolg zijn uitsluitend formele eisen toegestaan met betrekking tot het bewijs dat de tegenprestatie of een deel ervan nadat de handeling is verricht definitief niet zal worden ontvangen.[40]

1. Noodzaak om de factuur te corrigeren?

81. Hieronder valt niet een correctie van de factuur. Om aan te tonen dat er niet is betaald, zijn een ingebrekestelling, een rechtsvordering of een schriftelijke betalingsweigering *van de afnemer* geschikt, maar niet een correctie van factuur *door de leverancier of dienstverrichter*.

82. Daarbij komt nog dat, zoals is uiteengezet in punt 71 hierboven, artikel 90 van de btw-richtlijn geen definitieve niet-betaling in de zin van het btw-recht vereist. Zoals reeds blijkt uit artikel 73 van deze richtlijn, wordt de maatstaf van heffing door latere succesvolle pogingen tot tenuitvoerlegging weer verhoogd. Indien de leverancier of dienstverrichter zou worden gedwongen tot correctie van de factuur, zou dit vanuit civielrechtelijk oogpunt mogelijk kunnen worden beoordeeld als afstand van de vordering.

83. Bovendien acht de btw-richtlijn een correctie van een factuur uitsluitend noodzakelijk[41] wanneer de leverancier of dienstverrichter zich wenst te ontdoen van zijn belastingschuld op grond van artikel 203 van de btw-richtlijn. Deze bepaling is echter hier – anders dan de Bulgaarse belastingdienst ter terechtzitting heeft betoogd – niet relevant. Zij heeft enkel betrekking op een ongerechtvaardigde, dus onjuiste en te hoge vermelding van de belasting, zoals het Hof onlangs heeft gepreciseerd.[42] In het onderhavige geval is het op de oorspronkelijke facturen vermelde btw-bedrag echter niet onjuist. Dit bedrag en de gehele factuur van de leverancier of dienstverrichter worden niet onjuist doordat de afnemer eenzijdig heeft nagelaten de prijs te betalen. De factuur hoeft derhalve niet te worden gecorrigeerd.

37 Zie slechts de arresten van 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punt 35); 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 42), en 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 33).

38 Arresten van 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punt 32); 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 42), en 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 37).

39 Arresten van 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punt 33); 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 43), en 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 38).

40 Vergelijkbaar: beschikking van 3 maart 2021, FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, punt 19), en arresten van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 44), en 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 39).

41 Zie arresten van 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punt 35); 6 november 2003, Karageorgou e.a. (C-78/02-C-80/02, EU:C:2003:604, punt 49); 19 september 2000, Schmeink & Cofreth en Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punt 49), en 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 18).

42 Arrest van 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Btw ten onrechte gefactureerd aan eindverbruikers (C-378/21, EU:C:2022:968, punt 23), met verwijzing naar mijn conclusie in die zaak (C-378/21, EU:C:2022:657, punt 26).

84. Anders dan Bulgarije betoogt, onderscheidt dit het onderhavige geval van het geval dat ten grondslag lag aan de beslissing van het Hof in de zaak Kraft Foods Polska [43]. Daarin ging het om de verlaging van de maatstaf van heffing wegens kortingen die de leverancier of dienstverrichter achteraf had verleend. Bijgevolg is de overeengekomen tegenprestatie die in de factuur moet worden vermeld gewijzigd. Om die reden was in die zaak de uitspraak juist dat het bewijs van ontvangst van een gecorrigeerde factuur in beginsel zou kunnen vallen onder de in artikel 90 van de btw-richtlijn bedoelde voorwaarden. [44]

85. Bij aandachtige lezing van de beslissing was het het Hof eerst en vooral te doen om het bewijs dat de afnemer was geïnformeerd, zodat hij zijn eventuele btw-aftrek kan herzien [45], omdat hij wegens de korting nu een lagere prijs verschuldigd was. Een afnemer die zijn factuur niet heeft betaald, is echter nog steeds dezelfde prijs verschuldigd. In zoverre hoeft hij niet te worden ingelicht. Hij hoeft evenmin te worden geïnformeerd over het feit dat hij een te hoge btw-aftrek heeft doen gelden (zie punt 90 hieronder), want hij weet zelf dat hij niet heeft betaald.

86. Aangezien de correctie van een juiste factuur (ook in geval van niet-betaling) geen zin heeft, verzet de btw-richtlijn zich tegen een dergelijke verplichting.

2. Noodzaak van een kennisgeving aan de belastingdienst of de afnemer?

87. Bijgevolg moet alleen nog worden verduidelijkt of de lidstaten ter uitvoering van artikel 90 van de btw-richtlijn kunnen bepalen dat in geval van niet-betaling een verlaging van de maatstaf van heffing niet is toegestaan voordat de afnemer van het goed of de dienst, voor zover hij belastingplichtig is, daarvan in kennis is gesteld. In deze richting lijkt de vijfde vraag van de verwijzende rechter te wijzen, aangezien hij de herziening van de oorspronkelijk door de afnemer toegepaste btw-aftrek uitdrukkelijk als doel van deze maatregelen noemt.

88. Zoals in de prejudiciële verwijzing is uiteengezet, willen de belastingautoriteiten de maatstaf van heffing bij leveranciers of dienstverrichters aldus in beginsel pas verlagen nadat de btw-aftrek bij de afnemer is herzien. De context van de vraag over artikel 90 van de btw-richtlijn wordt dus gevormd door de artikelen 184 en volgende van deze richtlijn. Artikel 90 van de btw-richtlijn regelt het recht van een leverancier op verlaging van de maatstaf van heffing wanneer hij na verrichting van de handeling de tegenprestatie niet of slechts gedeeltelijk ontvangt, terwijl artikel 185 van die richtlijn ziet op de herziening van de aftrek die oorspronkelijk is toegepast door de wederpartij. Beide artikelen betreffen dus de twee kanten van een en dezelfde transactie. [46]

89. Niettemin staan de in artikel 90 en de artikelen 184 en volgende van de btw-richtlijn bedoelde gevallen van herziening los van elkaar. Zij hebben namelijk betrekking op verschillende belastingplichtigen. [47] Aldus heeft „de omstandigheid dat de door de leverancier van de

[43] Arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

[44] Arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 33).

[45] Arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punten 32 en 41).

[46] Zie in deze zin tevens arresten van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing) (C-335/19, EU:C:2020:829, punt 37), en 22 februari 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punt 35).

[47] Arrest van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing) (C-335/19, EU:C:2020:829, punt 42) met uitdrukkelijke verwijzing naar mijn conclusie in die zaak (C-335/19, EU:C:2020:424, punten 58-60), en uitdrukkelijk ook het arrest van 28 mei 2020, World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403, punten 41 en 43).

belastingplichtige verschuldigde btw zelf niet is herzien, geen enkele invloed […] op het recht van de […] belastingdienst om herziening van de door een belastingplichtige afgetrokken btw te eisen” .[48]

90. Deze correctieverplichting van de afnemer staat volledig los van een mogelijke kennisgeving van de leverancier of dienstverrichter aan de afnemer en bestaat in de regel reeds eerder. De aftrekregeling is – zoals ik elders al uitvoerig heb uiteengezet[49] – bedoeld om de afnemer te bevrijden van de btw-last.[50] Wanneer er, zoals in casu, niet is betaald, wordt de afnemer niet met btw belast. Hij moet dus volgens de artikelen 184 en volgende zelf zijn btw-aftrek tijdig corrigeren als hij zich niet wil laten beschuldigen van belastingfraude.

91. Pas na de verlaging van de maatstaf van heffing door de leverancier of dienstverrichter is de *belastingdienst* in staat om de btw-aftrek van de afnemer te controleren en zo nodig een herziening als bedoeld in de artikelen 184 en volgende van de btw-richtlijn toe te passen. In zoverre is een *kennisgeving aan de belastingdienst* in het kader van de herziening van de maatstaf van heffing volgens artikel 90 van de btw-richtlijn zeker nuttig. Artikel 90 van de btw-richtlijn zou zich dus niet verzetten tegen een verdere, speciale kennisgevingsplicht van de belastingplichtige jegens de belastingdienst. In het onderhavige geval gaat het echter om de verplichting de afnemer te informeren en niet de belastingautoriteiten.[51]

92. Een dergelijke kennisgevingsplicht jegens de afnemer zou als voorwaarde in het kader van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn overeenkomstig het evenredigheidsbeginsel van dien aard moeten zijn dat de daarmee nagestreefde doelstellingen kunnen worden verwezenlijkt en zou niet verder mogen gaan dan nodig is om die doelstellingen te bereiken.[52]

93. Een kennisgeving aan de afnemer dat de leverancier of dienstverrichter voornemens is de maatstaf van heffing volgens artikel 90 van de btw-richtlijn te verlagen is een aanwijzing voor het feit dat hij na verrichting van de handeling de tegenprestatie niet heeft ontvangen. De afnemer weet echter zelf dat hij niet heeft betaald en ook dat hij om die reden geen recht op btw-aftrek heeft. Een dergelijke kennisgeving heeft daarom hooguit de functie van een herinnering of aanmaning. De geschiktheid ervan is dan ook twijfelachtig.

94. Gelet op de geringe inspanning voor de leverancier of dienstverrichter heeft het Hof[53] een dergelijke kennisgevingsplicht in beginsel toch evenredig geacht. In zijn motivering heeft het Hof echter geargumenteerd dat de lidstaat in staat moet worden gesteld „tijdig te handelen in het kader van een insolventieprocedure teneinde de eventueel door deze schuldenaar (hier: de afnemer) afgetrokken voorbelasting te recupereren”.[54] Hoe een kennisgeving aan de afnemer, waarvoor geen bijzondere vormvereisten zouden moeten gelden, de lidstaat in staat kan stellen tijdig te ageren blijft echter open.

48 Arrest van 28 mei 2020, World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403, punt 41).

49 Zie mijn conclusie in de zaak HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, punten 61 e.v.) en in de zaak Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punten 44 e.v.).

50 Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 64).

51 Dit lijkt ook in het arrest van 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punt 38), door elkaar te zijn gehaald.

52 Arresten van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing) (C-335/19, EU:C:2020:829, punt 47), en 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 25).

53 Arrest van 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punten 40 e.v.).

54 Arrest van 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punt 38).

95. Een dergelijke kennisgevingsplicht jegens de afnemer is echter volkomen ongeschikt wanneer een kennisgeving niet meer mogelijk is of zinloos, omdat de afnemer bijvoorbeeld na beëindiging van de insolventieprocedure reeds is geschrapt, is verhuisd naar een onbekend adres of zijn btw-aftrek reeds heeft gecorrigeerd. Bovendien is het informeren van de belastingdienst over de betreffende afnemer in het kader van de verlaging van de maatstaf van heffing het geschikte en mildere middel om de belastingdienst in staat te stellen om de btw-aftrek van de afnemer tijdig te controleren en te herzien.

3. Voorlopige conclusie

96. Een wettelijke verplichting op grond waarvan de leverancier of dienstverrichter de afnemer moet wijzen op de wijziging van de maatstaf van heffing teneinde hem te herinneren aan een mogelijke wijziging van de btw-aftrek is onevenredig want ongeschikt. Derhalve kunnen de lidstaten op grond van artikel 90 van de btw-richtlijn niet in een dergelijke verplichting voorzien (antwoord op de vijfde vraag). Voorts is een verplichting om een juiste factuur vooraf te corrigeren in strijd met de btw-richtlijn (antwoord op de tweede vraag).

E. Rente over een recht op teruggaaf op grond van een verlaging van de maatstaf van heffing

97. Ten slotte blijft nog de vraag vanaf welk tijdstip door de lidstaat rente moet worden berekend, bij een gerechtvaardigde verlaging van de maatstaf van heffing, over de daaruit voortvloeiende teruggaaf van btw. In casu heeft CRG in 2020 de maatstaf van heffing verlaagd, maar vordert zij met terugwerkende kracht rente over de jaren waarin de facturen zijn uitgereikt (2006 tot en met 2012).

98. Het beginsel van fiscale neutraliteit verlangt dat het financiële verlies dat wordt geleden ten gevolge van het feit dat het btw-overschot niet binnen een redelijke termijn wordt teruggegeven, wordt gecompenseerd door de betaling van vertragingsrente.[55] Dit geldt tevens voor de teruggaaf van btw die voortvloeit uit een verlaging van de maatstaf van heffing voor de btw ingevolge artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn.[56]

99. Zoals hierboven is uiteengezet (punten 51 e.v.) kan, zonder nadere precisering in het nationale recht, de maatstaf van heffing binnen een bepaalde termijn door de belastingplichtige worden verlaagd. Relevant is zijn btw-aangifte die betrekking heeft op het tijdstip waarop volgens hem van een „definitieve" niet-betaling kan worden uitgegaan. Deze aangifte wordt in het kader van het lopende belastingtijdvak gedaan en heeft geen terugwerkende kracht (zie punten 60 e.v. hierboven). Bijgevolg kan, zoals de Bulgaarse belastingautoriteiten en de Commissie terecht hebben opgemerkt, pas na deze aangifte rente worden berekend.

100. Tot aan dit tijdstip vormt artikel 63 van de btw-richtlijn de rechtsgrond voor de aftrek van btw. Deze rechtsgrond vervalt pas wanneer het redelijk waarschijnlijk is dat er definitief niet wordt betaald (artikel 90 van de btw-richtlijn). Derhalve staat het aan de belastingplichtige om het einde van deze voorfinanciering mee te delen en de teruggaaf te vorderen in het kader van de

[55] Arresten van 12 mei 2021, technoRent International e.a. (C-844/19, EU:C:2021:378, punt 40); 14 mei 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369), en 28 februari 2018, Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, punt 25).

[56] Arrest van 12 mei 2021, technoRent International e.a. (C-844/19, EU:C:2021:378, punt 41); zie tevens mijn conclusie in die zaak (C-844/19, EU:C:2021:58, punt 31).

belastingaanslagprocedure. Vanaf dat tijdstip is de belastingdienst op de hoogte van de verlaagde maatstaf van heffing en van zijn verplichting tot teruggaaf. Bij niet-betaling blijft zij in gebreke en moet zij vertragingsrente betalen.

101. Deze oplossing dient tevens de rechtszekerheid, aangezien zij alle betrokken partijen een naar het verleden gericht geschil bespaart over de aanvang van de berekening van rente en dus over het tijdstip van de eerste „oninbaarheid", wanneer de belastingplichtige toentertijd kennelijk geen noodzaak zag voor verlaging van de maatstaf van heffing.

102. Bijgevolg is de berekening van rente over de teruggaaf wegens de verlaging van de maatstaf van heffing niet reeds mogelijk vanaf het tijdstip waarop de handeling is verricht of de factuur is uitgereikt (op dit tijdstip was het nog niet onzeker of er zou worden betaald als bedoeld in artikel 90 van de btw-richtlijn). Veeleer is de berekening van rente op z'n vroegst pas mogelijk vanaf het tijdstip waarop de leverancier of dienstverrichter ervan kan uitgaan dat er geen betaling meer wordt verricht en hij dit in het kader van de belastingaangifteprocedure heeft aangegeven (antwoord op de zesde vraag).

VI. Conclusie

103. Derhalve geef ik het Hof in overweging de vragen van de Varhoven administrativen sad te beantwoorden als volgt:

„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 (btw-richtlijn) verzet zich niet tegen een redelijke vervaltermijn, wanneer deze pas ingaat op of na het tijdstip waarop de belastingplichtige in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs de maatstaf van heffing kon verlagen. Een vervaltermijn die ingaat op het moment van de goederenlevering of dienstverrichting dan wel de uitreiking van de factuur, is echter niet verenigbaar met artikel 90 van deze richtlijn. Zonder een wettelijke specificatie van dit tijdstip kan een vervaltermijn pas ingaan op het tijdstip waarop de schuldvordering met aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid oninbaar is geworden.

2) Een verplichting om een juiste factuur te corrigeren als voorwaarde voor een verlaging van de maatstaf van heffing in geval van niet-betaling van de prijs, is in strijd met de btw-richtlijn.

3) Voor het bepalen van het tijdstip vanaf wanneer een belastingplichtige in geval van een gehele of gedeeltelijke niet-betaling als bedoeld in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn de maatstaf van heffing voor het eerst kan verlagen, zijn de situatie in de betrokken lidstaat en de omstandigheden van het individuele geval doorslaggevend, die de verwijzende rechter dient te beoordelen. In dit verband verbiedt het neutraliteitsbeginsel een onevenredig lange voorfinanciering van de belasting, indien de belastingplichtige (leverancier of dienstverrichter) alle stappen heeft ondernomen die redelijkerwijs van hem kunnen worden verlangd om zijn functie van belastingontvanger voor rekening van de staat te vervullen. Dit laatste vereist in beginsel een vergeefs betalingsverzoek (aanmaning) aan de afnemer. Niet noodzakelijk is echter een vruchteloze gerechtelijke procedure of de opening dan wel beëindiging van een insolventieprocedure ten aanzien van het vermogen van de afnemer.

4) Artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn heeft rechtstreekse werking wanneer de lidstaat de in artikel 90, lid 2, van de btw-richtlijn bedoelde afwijking verkeerd toepast door geen rekening te houden met de onzekerheid over de definitieve niet-betaling, maar door een verlaging van de maatstaf van heffing volledig uit te sluiten.

5) Een wettelijke verplichting op grond waarvan de leverancier of dienstverrichter de afnemer in geval van (gehele of gedeeltelijke) niet-betaling van de prijs moet wijzen op de wijziging van de maatstaf van heffing teneinde hem te herinneren aan een mogelijke wijziging van de btw-aftrek is onevenredig want ongeschikt. Derhalve kunnen de lidstaten op grond van artikel 90 van de btw-richtlijn niet in een dergelijke verplichting voorzien.

6) De berekening van rente over de teruggaaf is op z'n vroegst pas mogelijk vanaf het tijdstip waarop de leverancier ervan kan uitgaan dat er geen betaling meer wordt verricht en hij dit in het kader van de belastingaangifteprocedure heeft aangegeven."