CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. SZPUNAR
van 1 juli 2021 [1]

Zaak C-324/20

Finanzamt B
tegen
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

[verzoek van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Verrichting van diensten – Eenmalige verrichting – In de tijd gespreide betaling – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 63 – Verschuldigdheid van de belasting – Artikel 64, lid 1 – Begrip handelingen die ‚aanleiding geven tot opeenvolgende betalingen' – Artikel 90, lid 1 – Verlaging van de maatstaf van heffing – Begrip ‚niet-betaling'"

Inleiding

1. Volgens het beginsel van economische vrijheid en contractvrijheid zijn de marktdeelnemers vrij in het bepalen van hun contractuele betrekkingen, zowel wat betreft de te verrichten prestaties als de vergoeding ervan. Daarbij moeten zij echter wel rekening houden met de voorwaarden waaronder zij hun activiteiten uitoefenen, niet alleen de economische, maar ook de juridische en daarmee de fiscaalrechtelijke voorwaarden. De onderhavige zaak illustreert de problemen die kunnen ontstaan wanneer met die voorwaarden geen rekening wordt gehouden.

2. Meer in het bijzonder gaat het erom of en in welke mate het feit dat de vergoeding voor een aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) onderworpen handeling over verschillende termijnen wordt gespreid, van invloed is op het tijdstip waarop de belastingplichtige verplicht wordt om deze belasting te voldoen.

[1] Oorspronkelijke taal: Pools.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3. Artikel 63 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [2] bepaalt:

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

4. Artikel 64, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„Wanneer zij aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen worden […] diensten geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben."

5. Artikel 66, onder b), van de betrokken richtlijn luidt als volgt:

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

[…]

b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs;

[…]"

6. Artikel 73 van deze richtlijn 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."

7. Ten slotte bepaalt artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112:

„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."

Duits recht

8. Richtlijn 2006/112 is in Duits recht omgezet bij het Umsatzsteuergesetz [3] (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG").

[2] PB 2006, L 347, blz. 1.

[3] Geconsolideerde tekst: BGBl. 2005 I, blz. 386.

9. § 13, lid 1, punt 1, UStG bepaalt:

„De belasting

1. voor leveringen en overige diensten wordt verschuldigd

a) in geval van de berekening van de belasting op grond van de overeengekomen vergoedingen (§ 16, lid 1, eerste volzin) bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de prestaties zijn verricht. Dit geldt ook voor deelprestaties. Hiervan is sprake als voor bepaalde delen van een economisch deelbare prestatie de vergoeding afzonderlijk wordt overeengekomen. Indien de vergoeding of een deel van de vergoeding wordt ontvangen voordat de prestatie of de gedeeltelijke prestatie is verricht, wordt de belasting in zoverre verschuldigd bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de vergoeding of de gedeeltelijke vergoeding is ontvangen;

b) in geval van de berekening van de belasting over de ontvangen vergoedingen (§ 20) bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de vergoedingen zijn ontvangen;

[…]”

10. § 17 UStG bepaalt:

„1. Bij wijziging van de maatstaf van heffing van een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, punt 1, moet de ondernemer die de handeling heeft verricht het daarover verschuldigde belastingbedrag herzien. […]

2. Lid 1 is van overeenkomstige toepassing indien:

1) de overeengekomen vergoeding voor een belastbare levering, een andere prestatie of een belastbare intracommunautaire verwerving oninbaar is geworden. Indien de vergoeding alsnog wordt ontvangen, moeten het bedrag van de verschuldigde belasting en de aftrek van de voorbelasting opnieuw worden herzien.

[…]”

11. Ten slotte bepaalde § 20, eerste volzin, UStG, in de tijdens het litigieuze belastingjaar geldende versie, het volgende:

„De belastingdienst kan op verzoek toestaan dat een ondernemer

1) van wie de totale omzet (§ 19, lid 3) in het voorafgaande kalenderjaar niet meer bedroeg dan 500 000 EUR, of

2) die […] is vrijgesteld van de verplichting om een boekhouding bij te houden en op grond van jaarlijkse inventarisaties regelmatig jaarrekeningen op te stellen, of

3) voor zover hij handelingen verricht in het kader van werkzaamheden als beoefenaar van een vrij beroep […],

de belasting niet berekent op grond van de overeengekomen vergoedingen (§ 16, lid 1, eerste volzin), maar op grond van de ontvangen vergoedingen”.

Feiten, procedure en prejudiciële vragen

12. X-Beteiligungsgesellschaft mbH, een vennootschap naar Duits recht (hierna: „X"), is als btw-plichtige geregistreerd in Duitsland.

13. In het belastingjaar 2012 heeft X aan T-GmbH (hierna: „T") bemiddelingsdiensten verleend in verband met de verkoop van vastgoed door deze laatste. Zoals blijkt uit de op 7 november 2012 tussen deze vennootschappen gesloten vergoedingsovereenkomst, had X op het tijdstip waarop die overeenkomst werd gesloten reeds alle door haar verschuldigde prestaties verricht.

14. Uit deze overeenkomst blijkt eveneens dat het honorarium voor deze bemiddelingsdiensten was vastgesteld op 1 000 000 EUR, te vermeerderen met btw, te betalen in vijf termijnen van 200 000 EUR, te vermeerderen met btw. Deze termijnen dienden jaarlijks te worden betaald vanaf 30 juni 2013. Op de vervaldag van elke termijn zou X de verschuldigde btw factureren en afdragen.

15. Bij besluit van 22 december 2016 heeft de bevoegde belastingdienst vastgesteld dat X de diensten ten behoeve van T in hun geheel had verricht in 2012 en dat X de btw over de betrokken handeling toen volledig had moeten afdragen.

16. Deze vennootschap heeft tegen dit besluit beroep ingesteld bij het bevoegde Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland). Deze rechter heeft het beroep toegewezen en geoordeeld dat de dienstverrichting weliswaar in 2012 had plaatsgevonden, maar dat de vergoeding voor deze verrichting, met uitzondering van de eerste termijn die op 30 juni 2013 was betaald, moest worden geacht niet te zijn betaald in de zin van § 17 UStG en artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112. Volgens deze rechter kon door de toepassing van deze bepalingen worden voorkomen dat X de btw volledig moest afdragen voordat zij de volledige betaling voor de verrichte diensten had ontvangen.

17. De belastingdienst heeft de uitspraak van deze laatste rechter aangevochten bij de verwijzende rechter. In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Volstaat het dat een gespreide betaling is overeengekomen om aan te nemen dat een dienst die één keer wordt verricht, en dus geen betrekking heeft op een bepaalde periode, aanleiding geeft tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen in de zin van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn?

2) Subsidiair, indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: moet ervan worden uitgegaan dat er sprake is van niet-betaling in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn wanneer de belastingplichtige bij de verrichting van zijn dienst overeenkomt dat deze in vijf jaarlijkse termijnbedragen moet worden vergoed en het nationale recht voor het geval dat deze bedragen later worden betaald, voorziet in een herziening waardoor de eerdere verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig deze bepaling weer ongedaan wordt gemaakt?"

18. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof ingekomen op 22 juli 2020. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door X, de Duitse regering en de Europese Commissie. Het Hof heeft beslist geen pleitzitting te houden.

Analyse

Opmerkingen vooraf

Feitelijke vaststellingen

19. Bij zijn verzoek om een prejudiciële beslissing in de onderhavige zaak baseert de verwijzende rechter zich op de feitelijke vaststellingen van de rechter in eerste aanleg, volgens welke de in het kader van de litigieuze handeling te verrichten dienst een eenmalige dienst was die in zijn geheel in 2012 door X is verricht, zodat de vergoeding ten bedrage van 1 000 000 EUR, vermeerderd met btw, betrekking had op verrichtingen die in hun geheel in 2012 hebben plaatsgevonden.

20. X betwist deze vaststelling echter. Volgens haar had de overeenkomst met T betrekking op aanvullende diensten, met name adviesdiensten, die in de daaropvolgende jaren zouden worden verricht tegen betaling van de latere termijnen van de overeengekomen vergoeding. De vergoeding voor de in 2012 verrichte diensten bestond dus slechts uit het bedrag dat zij op 30 juni 2013 had ontvangen. X beroept zich meer bepaald op haar bijkomende uitleggingsovereenkomst met T van 15 maart 2016 en op de beschikking van het Finanzgericht van 23 september 2020 tot organisatie van de procesgang, die zij bij haar schriftelijke opmerkingen heeft gevoegd. De prejudiciële vragen in de onderhavige zaak zijn volgens X dus hypothetisch van aard.

21. Evenwel moet voor ogen worden gehouden dat het Hof in het kader van een prejudiciële procedure in beginsel gebonden is aan de feitelijke vaststellingen van de verwijzende rechter.[4] In casu lijken deze vaststellingen op het eerste gezicht ook niet onjuist. In het bijzonder is de beschikking van 23 september 2020 pas gegeven nadat de verwijzende rechter zijn verzoek om een prejudiciële beslissing in de onderhavige zaak had ingediend. Deze beschikking werd bovendien gegeven in een afzonderlijke procedure betreffende de inkomstenbelasting van X voor het belastingjaar 2012. De feiten kunnen bij de vaststelling van de inkomsten voor de vennootschapsbelasting echter anders worden beoordeeld dan bij de vaststelling van de belastingplicht op het gebied van de btw.

22. Bijgevolg ben ik van mening dat het Hof de prejudiciële vragen in deze zaak moet beantwoorden op basis van de feitelijke vaststellingen van de verwijzende rechter (of die van de rechter in eerste aanleg die door de verwijzende rechter zijn overgenomen).

Prejudiciële vragen

23. De verwijzende rechter stelt in deze zaak twee prejudiciële vragen. De eerste betreft de uitlegging van het begrip handelingen die „aanleiding geven tot opeenvolgende betalingen” in de zin van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112. Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of er in een situatie als in het hoofdgeding sprake kan zijn van „niet-betaling” in de zin van artikel 90, lid 1, van die richtlijn. De toepassing van laatstgenoemde bepaling is niet afhankelijk van de uitlegging van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112: er kan

[4] Onlangs heb ik bij gelegenheid de juistheid van de vaststellingen van dezelfde verwijzende rechter als in de onderhavige zaak in twijfel getrokken [mijn conclusie in de zaak XY (Facultatieve belastingverlaging), C-100/20, EU:C:2021:387]. Het ging echter niet om de feiten als zodanig, maar om de kwalificatie ervan in het licht van het Unierecht.

ook sprake zijn van niet-betaling bij handelingen die aanleiding geven tot opeenvolgende betalingen. Een bevestigend antwoord op de tweede vraag daarentegen zou de eerste vraag zonder voorwerp maken. Ik zal daarom met deze tweede vraag beginnen.

Tweede prejudiciële vraag

24. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige op het tijdstip waarop hij een eenmalige dienst verricht, is overeengekomen de vergoeding voor deze dienst over verschillende betalingen te spreiden, de opeenvolgende betalingen, behalve de eerste, een niet-betaling vormen in de zin van deze bepaling en de maatstaf van heffing dienovereenkomstig kan worden verminderd, met de mogelijkheid deze later te verhogen nadat de volgende betalingen zijn voldaan. Deze vraag lijkt te zijn ingegeven door het feit dat de rechter in eerste aanleg in het hoofdgeding is uitgegaan van deze oplossing om te voorkomen dat de belastingplichtige de verschuldigde btw moet financieren voordat hij de betaling voor de verrichte dienst ontvangt.

25. X stelt voor deze vraag bevestigend te beantwoorden, terwijl de Duitse regering en de Commissie voorstellen deze vraag ontkennend te beantwoorden.

26. Ik sluit mij aan bij dit tweede standpunt.

27. De btw is verschuldigd in evenredigheid met de maatstaf van heffing [5], die wordt gedefinieerd als „alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer” [6]. De hoogte van deze maatstaf van heffing wordt bepaald op het tijdstip waarop het belastbare feit zich voordoet, dat wil zeggen, wat diensten betreft, op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht.

28. Indien daarentegen het bedrag dat de belastingplichtige als vergoeding voor de verrichte dienst zou moeten ontvangen, wordt verlaagd nadat het belastbare feit zich heeft voorgedaan, wordt de maatstaf van heffing, en bijgevolg het bedrag van de door de belastingplichtige verschuldigde belasting dienovereenkomstig verlaagd. [7] Dit kan zowel een vermindering in strikte zin zijn als een „vermindering tot nul”, dat wil zeggen dat de maatstaf van heffing geheel wegvalt en daarmee samenhangend de belastbaarheid. Een dergelijke wijziging kan zich voordoen zowel door een wijziging of beëindiging van de contractuele relatie tussen de partijen bij de belastbare transactie, als door het feit dat de tegenpartij van de belastingplichtige de vergoeding niet betaalt.

29. De in die bepaling opgenomen verplichting om de maatstaf van heffing en de daaruit voortvloeiende belastbaarheid te verlagen, is de uitdrukking van het beginsel dat de maatstaf van heffing voor btw-doeleinden de tegenprestatie is die de belastingplichtige voor een belastbare handeling daadwerkelijk heeft ontvangen of moet ontvangen. [8]

30. Deze doelstelling van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 impliceert dat deze bepaling slechts van toepassing is wanneer het bedrag dat de belastingplichtige als vergoeding voor de verrichte dienst moet ontvangen, wordt verlaagd. Indien het bedrag niet wordt verlaagd, is er ook

5 Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112.

6 Artikel 73 van richtlijn 2006/112.

7 Artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112.

8 Arrest van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 26).

geen reden om de maatstaf van heffing te verlagen, zodat de bepaling niet van toepassing is. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de partijen bij een belaste handeling geen verlaging van de tegenprestatie overeenkomen, maar enkel een spreiding of uitstel van betaling.

31. Uiteraard is de verlaging van het door de belastingplichtige te ontvangen bedrag in geval van niet-betaling door de wederpartij van de belastingplichtige niet definitief, aangezien de belastingplichtige bij gebreke van een wijziging van de contractuele verhouding tussen de partijen nog steeds schuldeiser van de onbetaalde vergoeding is en deze in de toekomst kan terugvorderen.[9] Derhalve bestaat er onzekerheid over het definitieve karakter van de verlaging van de maatstaf van heffing. Om die reden laat artikel 90, lid 2, van richtlijn 2006/112 de lidstaten vrij om lid 1 van dit artikel toe te passen in geval van niet-betaling.[10]

32. Dit neemt niet weg dat in geval van uitstel of spreiding van betaling van de vergoeding, het bedrag dat de belastingplichtige uit dien hoofde *moet ontvangen* zeker *niet* wordt verminderd.[11] Derhalve is er dus ook geen reden om de maatstaf van heffing te verlagen.

33. Hoewel ik het dus eens ben met de stelling van de Duitse regering dat elke verlaging van de door een belastingplichtige uit hoofde van een belastbare handeling te ontvangen vergoeding betrekking heeft op situaties die dateren van *na* de verrichting van de betrokken dienst, ben ik van mening dat dit aspect niet van wezenlijk belang is voor het antwoord op de prejudiciële vraag. In dit verband is het namelijk van wezenlijk belang dat de afspraak om de vergoeding gespreid te betalen geen wijziging brengt in het bedrag dat de belastingplichtige uit hoofde van die vergoeding geacht wordt te ontvangen, en dus evenmin in de maatstaf van heffing van deze handeling.

34. Hieruit volgt naar mijn mening dat artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat er in het geval dat de belastingplichtige een eenmalige dienst verricht en met de afnemer van de dienst is overeengekomen de vergoeding over verschillende termijnen te spreiden, geen sprake is van niet-betaling in de zin van deze bepaling.

35. Zoals de Duitse regering opmerkt, geschiedt de verlaging van de maatstaf van heffing krachtens artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 bovendien onder de door de lidstaten gestelde voorwaarden. Lid 2 van dit artikel staat de lidstaten toe dit artikel niet toe te passen op niet-betaling. § 17, lid 2, UStG bepaalt dan weer dat in geval van niet-betaling de maatstaf van heffing slechts wordt verlaagd wanneer de vergoeding oninbaar wordt. Dit is niet het geval indien de vergoeding in termijnen moet worden betaald. Bijgevolg staat het Duitse recht, dat op dit punt in overeenstemming is met richtlijn 2006/112, op zich niet toe dat de bepalingen ter omzetting van artikel 90 van deze richtlijn worden toegepast in het geval dat de vergoeding voor een belastbare handeling gespreid moet worden betaald.

9 Arrest van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punt 29).

10 Arrest van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, punten 28 en 29).

11 Zoals de Duitse regering terecht opmerkt, kan er slechts sprake zijn van niet-betaling indien de vergoeding niet wordt betaald op het tijdstip waarop zij opeisbaar wordt. Dat kan echter niet a priori worden aangenomen.

Eerste prejudiciële vraag

36. Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat dit van toepassing is op een handeling die eenmalig wordt verricht en waarvoor de belastingplichtige een gespreide vergoeding ontvangt.

37. Deze vraag berust op de feitelijke vaststelling van de verwijzende rechter dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst een eenmalige dienst was en volledig werd verricht in het belastingjaar 2012. [12] Dit is de premisse waarop ik mijn analyse van de onderhavige vraag baseer.

Uitlegging van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112

38. Er zij aan herinnerd dat diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende betalingen krachtens artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze betalingen betrekking hebben. Voor de beantwoording van de prejudiciële vraag moet dus het begrip handelingen die „aanleiding geven tot opeenvolgende betalingen" in de zin van deze bepaling worden uitgelegd.

39. Anders dan de Commissie ben ik van mening dat de bewoordingen van de betrokken bepaling op zich geen eenduidig antwoord geven op deze vraag.

40. Artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 moet worden uitgelegd in het licht van artikel 63 van die richtlijn. Volgens laatstgenoemde bepaling vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht.

41. Artikel 63 van de richtlijn preciseert niet welke gebeurtenis moet worden beschouwd als het tijdstip waarop de dienst wordt verricht. Dit betekent mijns inziens dat de Uniewetgever hier een materiële benadering heeft gekozen, dat wil zeggen dat rekening moet worden gehouden met het tijdstip waarop de dienst daadwerkelijk wordt verricht, zoals in voorkomend geval wordt bepaald door feitelijke vaststellingen van de belastingdienst of de rechter.

42. Artikel 64, lid 1, van deze richtlijn vormt mijns inziens dus, wat de vaststelling van het tijdstip van het belastbaar feit betreft, geen afwijking van artikel 63 ervan, maar enkel een aanvulling daarop en een verduidelijking voor situaties die twijfel kunnen doen rijzen. Deze bepaling preciseert immers welk tijdstip moet worden beschouwd als het tijdstip waarop een dienst die gepaard gaat met een gespreide betaling wordt verricht. Het verstrijken van de termijn voor die betaling wordt namelijk als dat tijdstip beschouwd.

43. Logischerwijs hoeft echter alleen op deze wijze contractueel te worden bepaald op welk tijdstip de prestatie wordt verricht in het geval van prestaties waarvan het tijdstip van uitvoering moeilijk ondubbelzinnig kan worden bepaald aan de hand van de feiten zelf, met name omdat de rechtsbetrekking tussen de partijen bij de verrichting en de prestatie waarop zij betrekking heeft permanent van aard zijn. In een dergelijke situatie wordt de prestatie geacht te hebben voortgeduurd zolang de betalingsverplichting voor die dienst voortduurt.

[12] Zie punt 19 van deze conclusie.

44. De werkingssfeer van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 hoeft daarentegen niet te worden uitgebreid naar situaties waarin eenvoudig kan worden vastgesteld op welk tijdstip de prestatie wordt verricht, met name wanneer de prestatie een eenmalig karakter heeft en aan de hand van de contractuele relatie tussen de partijen die bij de handeling betrokken zijn nauwkeurig kan worden vastgesteld op welk tijdstip de verrichting is beëindigd. Een dergelijke uitbreiding van de werkingssfeer van deze bepaling zou namelijk betekenen dat zij zou bepalen wanneer het belastbare feit plaatsvindt, op een wijze die in strijd is met de uitdrukkelijke bewoordingen van artikel 63 van die richtlijn.

45. Een systematische uitlegging van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112, met name in het licht van artikel 63 van deze richtlijn, wettigt dus een ontkennend antwoord op de eerste prejudiciële vraag. Ik deel in wezen de opmerkingen van de Commissie op dit punt.

46. Zoals de Duitse regering terecht opmerkt, zou een andersluidende uitlegging van deze bepaling bovendien betekenen dat de partijen bij de handeling het tijdstip waarop het belastbaar feit plaatsvindt vrij kunnen sturen door respectievelijk de termijn voor de betaling van de prijs van de goederenlevering of de dienstverrichting vast te stellen. Het Hof heeft reeds de gelegenheid gehad om vast te stellen dat de Uniewetgever het tijdstip waarop de belastingschuld in alle lidstaten ontstaat, op een zo hoog mogelijk niveau heeft willen harmoniseren om eenvormige heffing van de belasting te garanderen.[13] De doelstelling om een eenvormige heffing van de belasting te garanderen geldt niet alleen voor alle lidstaten, maar ook voor alle handelingen van soortgelijke aard, ongeacht secundaire verschillen, zoals de wijze van betaling van de vergoeding. Dat wordt vereist door het beginsel van gelijke behandeling alsmede door het doel onvervalste mededinging te waarborgen.

47. Het ontstaan en de hoogte van de btw-plichtigheid hangen slechts van drie factoren af: de aard van de te verrichten handeling, die bepaalt of zij al dan niet wordt belast en tegen welk tarief; de hoogte van de vergoeding, dat wil zeggen de maatstaf van heffing, en het tijdstip waarop de dienst wordt verricht, dat in beginsel samenvalt met het tijdstip waarop de belastingplichtigheid ontstaat. Het tijdstip van betaling van deze vergoeding behoort in het btw-stelsel daarentegen niet tot de voor de belastingheffing relevante factoren.

48. Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de door de verwijzende rechter en door X in haar opmerkingen aangehaalde rechtspraak van het Hof, met name de arresten Asparuhovo Lake Investment Company[14] en baumgarten sports & more[15]. De grondslag om in die zaken artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 toe te passen, was het continue en in de tijd uitgestrekte karakter van de rechtsbetrekking tussen de partijen bij de handeling, waarbij niet alleen de afnemer van de diensten, maar ook de dienstverrichter verplichtingen van continue aard had, terwijl de betaling van de overeengekomen vergoeding zelf afhankelijk was van de nakoming van deze verplichtingen.[16] Volgens de feitelijke vaststellingen van de verwijzende rechter doet een dergelijke situatie zich echter niet voor in het hoofdgeding, dat betrekking heeft op de belastingheffing over een eenmalige prestatie, die in haar geheel op een bepaald tijdstip is verricht en waarvoor de dienstverrichter onvoorwaardelijk en volledig moet worden betaald.

[13] Arrest van 2 mei 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, punt 22).

[14] Arrest van 3 september 2015 (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] Arrest van 29 november 2018 (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] Zie respectievelijk arresten van 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, punten 47 en 49), en 29 november 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, punten 30 en 31).

49. Gelet op het voorgaande ben ik het met de Commissie eens dat de uitdrukking handelingen die „aanleiding geven tot opeenvolgende […] betalingen" in artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat zij betrekking heeft op handelingen die een in tijd gespreide betaling of een gefaseerde betaling vergen omdat zij niet eenmalig van aard zijn.

50. De bepaling moet dus aldus worden uitgelegd dat zij niet van toepassing is op een handeling die één keer wordt verricht en waarvoor de belastingplichtige een gespreide vergoeding ontvangt.

Verband tussen de verplichting tot voldoening van de verschuldigde belasting en de ontvangst van de vergoeding voor de belaste handeling

51. Zowel de verwijzende rechter in zijn beslissing als X in haar schriftelijke opmerkingen betoogt dat in een situatie als die in het hoofdgeding, waarin de betaling van de vergoeding voor één enkele verrichting is gespreid over een langere periode (in casu vijf jaar), waarbij de btw wordt geheven op het tijdstip van betaling van elke tranche, de belastingplichtige gedwongen is de btw over een langere periode volledig te financieren, ook al is deze nog niet betaald door de afnemer van de dienst.

52. Zoals ik in het voorgestelde antwoord op de tweede prejudiciële vraag in de onderhavige zaak heb aangegeven, is de toepassing van artikel 90 van richtlijn 2006/112 in casu niet de juiste oplossing voor dit probleem. Mijns inziens gaat het evenmin om een toepassing van artikel 64, lid 1, van deze richtlijn.

53. Zoals ik hierboven reeds heb vermeld, geldt voor de btw-plichtigheid in beginsel niet de voorwaarde dat de belastingplichtige de vergoeding voor zijn belastbare handeling heeft ontvangen. Zij kan zelfs vóór de betaling van die vergoeding ontstaan. Het Hof heeft in zijn rechtspraak reeds de gelegenheid gehad dit duidelijk te maken.[17]

54. Wanneer de niet-betaling van de vergoeding die de partijen bij een belastbare handeling contractueel hebben vastgelegd een duurzaam karakter heeft, bijvoorbeeld als gevolg van de ontbinding of wijziging van die overeenkomst, of onafhankelijk is van de wil van de belastingplichtige, zoals in het geval van niet-betaling door de wederpartij, is artikel 90 van richtlijn 2006/112 van toepassing en worden de maatstaf van heffing en bijgevolg de belastingschuld dienovereenkomstig verlaagd.

55. Wanneer daarentegen in het kader van een belastbare handeling van meet af aan wordt voorzien in uitstel van betaling van de vergoeding of in betaling in termijnen, is het de belastingplichtige die beslist hoe hij zijn economische activiteit zal uitoefenen, met volledige kennis van de verplichtingen, inclusief fiscale verplichtingen, die inherent zijn aan de uitoefening van die activiteit. Het hangt van zijn wil af of hij ermee instemt de betaling van zijn vergoedingen te spreiden en op welke voorwaarden.

[17] „[…] [O]vereenkomstig artikel 63 van richtlijn [2006/112 wordt de btw] verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht, dit is op het tijdstip waarop de betrokken handeling wordt verricht ongeacht of de voor deze handeling verschuldigde tegenprestatie reeds is betaald. Bijgevolg is de leverancier van een goed of de dienstverrichter de btw verschuldigd aan de schatkist, ook al heeft hij van zijn klant nog niet de voor de verrichte handeling verschuldigde betaling ontvangen". Zo is het dat „[…] onder het bij richtlijn 2006/112 ingevoerde stelsel de verschuldigdheid van de btw alsmede het ontstaan en de uitoefening van het recht van aftrek in beginsel [losstaat] van het feit of de voor een handeling verschuldigde tegenprestatie, btw inbegrepen, al dan niet is betaald" (arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije, C-274/10, EU:C:2011:530, punten 46 en 48).

56. In een dergelijk geval kan de oplossing erin bestaan dat ofwel de volledige verschuldigde btw op de eerste betalingstranche wordt aangerekend en geïnd, ofwel deze eerste tranche voor de betaling van die belasting wordt bestemd.[18] Op die manier is de belastingplichtige dus niet verplicht zijn eigen financiële middelen aan te wenden om de belasting te betalen.

57. Met betrekking tot het argument van vennootschap X dat de betaling van de volledige verschuldigde btw na ontvangst van de eerste schijf van de vergoeding de belastingplichtige geen winst op de verrichte handeling oplevert en hem zelfs middelen ontneemt om de kosten van de verrichte dienst te dekken, volstaat het vast te stellen dat de btw niet afhankelijk is van de resultaten van de economische activiteit van de belastingplichtige.[19] Deze belasting wordt ook geheven over handelingen die geen winst opleveren en zelfs over handelingen die verlies opleveren. Het is aan de marktdeelnemers, en niet aan het btw-stelsel, om de rentabiliteit van hun economische activiteiten te verzekeren.

58. In het hoofdgeding vloeit het probleem mogelijk voort uit de wijze waarop X de litigieuze handeling heeft gefactureerd. Volgens de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft de vennootschap een afzonderlijke factuur opgesteld voor elk van de vergoedingstranches, inclusief de btw over die tranche. De verwijzende rechter geeft niet aan of de belastingautoriteiten deze wijze van factureren in het hoofdgeding hebben betwist. Zij lijkt echter niet correct in het licht van de bepalingen van richtlijn 2006/112.

59. In titel XI van richtlijn 2006/112 zijn de verplichtingen van de belastingplichtigen vastgesteld. Artikel 220 daarvan verplicht hen ervoor te zorgen dat, wanneer onder meer diensten worden verricht voor andere belastingplichtigen, een factuur wordt uitgereikt. Artikel 226 van deze richtlijn bevat een gedetailleerde omschrijving van de gegevens die op een factuur moeten worden vermeld. Daartoe behoren in het bijzonder de omvang en de aard van de verrichte diensten (punt 6), de datum waarop de dienst heeft plaatsgevonden (punt 7), de maatstaf van heffing (punt 8) alsook het te betalen btw-bedrag (punt 10).

60. Zoals het Hof reeds heeft benadrukt, hebben de verplichte vermeldingen op een factuur, waaronder met name de aard van de verrichte diensten en de datum waarop zij hebben plaatsgevonden, onder meer tot doel de belastingautoriteiten in staat te stellen na te gaan of de verschuldigde belasting is betaald.[20] Deze informatie moet dus zoveel mogelijk met de werkelijkheid overeenstemmen. Meer bepaald mag een eenmalige prestatie niet het voorwerp zijn van verschillende facturen die met lange tussenpozen worden uitgereikt, zelfs indien alle elementen, waaronder met name het totale bedrag van de verschuldigde btw, voor het overige correct zijn.

61. Indien X in het hoofdgeding één enkele juiste factuur had uitgereikt met daarop de gehele maatstaf van heffing van de litigieuze handeling, het totale bedrag van de verschuldigde btw en de datum waarop de dienst was verricht, dan had zij de op haar rustende fiscale verplichtingen correct kunnen bepalen en haar rechtsbetrekking met de afnemer kunnen aanpassen wat de wijze van betaling van de vergoeding betreft.

[18] Volgens de door X verstrekte informatie was in het hoofdgeding het bedrag van de door deze vennootschap ontvangen eerste schijf hoger dan het bedrag van de btw die over de betrokken handeling verschuldigd was.

[19] Overeenkomstig artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 wordt als „belastingplichtige' beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit".

[20] Arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punten 26, 27, 29 en 30).

62. Het is evenwel juist, zoals de verwijzende rechter in zijn beslissing opmerkt, dat het Hof soms naar belastingplichtigen verwijst als „belastingontvangers" voor rekening van de staat.[21] Dit betekent echter geenszins dat de rol van de belastingplichtigen *beperkt is* tot die van belastingontvanger. Artikel 193 van richtlijn 2006/112 definieert belastingplichtigen als tot *voldoening* van de belasting gehouden personen.[22] Het bepaalde in de richtlijn noch de rechtspraak van het Hof wijst er echter op dat deze verplichting afhankelijk is van de voorwaarde dat de belastingplichtige de over een later stadium opgevoerde voorbelasting tevoren heeft ontvangen.[23]

63. Daarentegen kunnen de lidstaten op grond van artikel 66, onder b), van richtlijn 2006/112 bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen uiterlijk bij ontvangst van de prijs verschuldigd wordt.[24] Dit vormt echter een afwijking van de algemene regels van de artikelen 63, 64 en 65 van deze richtlijn, is facultatief, moet betrekking hebben op bepaalde handelingen of categorieën belastingplichtigen en mag niet van algemene aard zijn. Het enkele bestaan van een dergelijke mogelijkheid bevestigt indirect dat de verschuldigdheid van de belasting er in de regel niet van afhangt of de belastingplichtige voor een belastbare handeling een betaling heeft ontvangen.

64. Zoals de Duitse regering en de Commissie terecht hebben aangevoerd, zou de door X voorgestane uitlegging van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112, volgens welke de afspraak om de vergoeding gespreid te betalen het mogelijk maakt om de verschuldigdheid van de belasting te doen samenvallen met de verschuldigdheid van de tranches, het bepaalde in artikel 66, onder b), van deze richtlijn aanzienlijk uithollen.

65. De argumenten betreffende de noodzaak om de belasting te betalen voordat de belastingplichtige de vergoeding volledig heeft ontvangen, doen dus niet af aan de slotsom in punt 50 van deze conclusie.

Conclusie

66. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 64, 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 niet van toepassing is op een handeling die een eenmalige verrichting van een dienst betreft waarvoor de belastingplichtige een gespreid betaalde vergoeding ontvangt.

2) Artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat in het geval dat de belastingplichtige een eenmalige dienst verricht en met de afnemer van de dienst is overeengekomen om de betaling van de vergoeding over verschillende termijnen te spreiden, geen sprake is van niet-betaling in de zin van deze bepaling."

[21] Zie in het bijzonder arresten van 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), en 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punt 23).

[22] Dit doet geen afbreuk aan situaties waarin andere personen op grond van specifieke wetgeving tot betaling verplicht zijn.

[23] Dit blijkt duidelijk, al was het maar in het door de verwijzende rechter aangehaalde arrest van 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), waarin het Hof de verplichting tot betaling van de belasting uitdrukkelijk afhankelijk stelt van de verrichting van een handeling, maar niet van de verkrijging van een betaling.

[24] In een dergelijke mogelijkheid is voorzien in § 13, lid 1, punt 1, onder b), UStG, gelezen in samenhang met artikel 20 UStG, maar deze is in het hoofdgeding niet van toepassing.