gelijkgesteld met het tijdstip van het uitreiken van de factuur of het ontvangen van een vooruitbetaling wanneer deze handelingen plaatsvinden na de voltooiing van de dienst.

Lecourt Kutscher O'Keeffe Donner Mertens de Wilmars

Pescatore Sørensen Mackenzie Stuart Capotorti

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op twintig mei negentienhonderdzesenzeventig.

De Griffier

A. Van Houtte

De President

R. Lecourt

CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL G. REISCHL VAN 6 APRIL 1976 [1]

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

De firma Ferrovia del Renon te Bolzano en de firma Mazzalai te Trente sloten in 1964 een aannemingscontract voor de bouw van een kabelbaan bij Bolzano. De werkzaamheden waren voltooid in 1967. Voor dit tijdstip waren ook al enige vooruitbetalingen gedaan, maar vervolgens ontstond er een geschil over de omvang van de totale kosten en dus over het nog te betalen bedrag. Dit geschil werd beslecht door een executoriale beslissing van het Hof van Beroep te Trente van 10 december 1972, waarbij het nog te betalen bedrag werd vastgesteld. De betaling had plaats na 31 december 1972.

Deze datum is belangrijk, omdat overeenkomstig de vierde richtlijn 71/401 van 20 december 1971 (PB 1971, nr. L 283/41) op 1 januari 1973 in Italië het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (BTW) werd ingevoerd. Dit geschiedde door de machtigingswet nr. 825 van 9 oktober 1971 en het presidentieel decreet nr. 633 van 26 oktober 1972. Dit laatste bepaalt dat de BTW van toepassing is op leveringen van goederen en op dienstverrichtingen die na 31 december 1972 plaatsvinden (artikel 76); ingevolge artikel 6 van het decreet worden dienstverrichtingen geacht te zijn uitgevoerd op het moment van betaling der vergoeding.

Ingevolge deze bepalingen moest de firma Mazzalai 12 % BTW betalen over het in 1973 van de Ferrovia del Renon ontvangen restbedrag. In juni 1973 vorderde zij het BTW-bedrag terug van de Ferrovia

1 – Vertaald uit het Duits.

del Renon, hetgeen deze weigerde. Zij was slechts bereid 4 % omzetbelasting te betalen overeenkomstig het vroeger geldende stelsel.

In de vervolgens door de firma Mazzalai aanhangig gemaakte procedure beriep de Ferrovia del Renon zich op de tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, en met name op artikel 6, lid 4, volgens hetwelk „het belastbare feit plaats vindt op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht". Zij stelde dat artikel 5 van de reeds genoemde Italiaanse machtigingswet van 9 oktober 1971 naar die richtlijn verwijst en bepaald dat het BTW-stelsel met het gemeenschapsrecht in overeenstemming moet zijn. Volgens haar was echter artikel 6 van het presidentieel decreet nr. 633 van 26 oktober 1972 daarme in strijd, omdat hierin wordt bepaald dat dienstverrichtingen worden geacht te zijn uitgevoerd op het moment van betaling der vergoeding.

Met het oog op dit verweer schorste de kennisnemende rechter het geding en verzocht bij beschikking van 30 juni 1975, ingeschreven ter griffie van het Hof op 24 oktober 1975, om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 177 EEG-Verdrag inzake de volgende vraag:

„Moet artikel 6, lid 4, van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 (PB 1967, blz. 1303) aldus worden uitgelegd, dat bij het verrichten van diensten en in het bijzonder bij aannemingsovereenkomsten het belastbare feit plaatsvindt op het moment waarop de dienst wordt verricht, doch dat de afzonderlijke Lid-Staten als zodanig kunnen aanwijzen het moment waarop een factuur wordt uitgereikt of een vooruitbetaling wordt ontvangen, om het even of die uitreiking of ontvangst vóór de voltooiing van het werk dan wel — zoals in casu — na de voltooiing ervan plaatsvindt?"

I — Alvorens op deze vraag in te gaan, moet ik enige opmerkingen vooraf maken naar aanleiding van wat door sommigen is betoogd met betrekking tot de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing.

1. Verweerster in het hoofdgeding betoogt dat verplichtingen voortvloeiend uit vóór 1 januari 1973 aangegane rechtsbetrekkingen ingevolge artikel 90 van decreet nr. 633 in stand blijven. Het in werking treden van een nieuwe belastingwet zou geen wijziging kunnen brengen in bestaande verplichtingen. Uit de artikelen 6 en 76 van decreet nr. 633 moet mitsdien worden afgeleid dat die wet niet van toepassing is op diensten welke vóór zijn inwerkingtreding zijn verricht.

Verzoekster in het hoofdgeding voert hiertegen aan dat reeds krachtens het vroegere omzetbelastingstelsel in geval van dienstverrichtingen belasting moest worden betaald bij het voldoen van de tegenprestatie. Als de tegenprestatie, zoals in casu, na 1 januari 1973 wordt verricht, kan dus alleen belasting worden geheven volgens het nieuwe BTW-stelsel, omdat immers het vroegere omzetbelastingstelsel op dat moment niet meer gold.

Mijns inziens behoeven wij aan dit verweer verder geen aandacht te schenken. Het heeft namelijk duidelijk betrekking op de vraag of een beslissing wel nodig is, dat wil zeggen of een uitlegging van de tweede richtlijn van de Raad voor de onderhavige zaak wel van belang is. In de rechtspraak is al lang uitgemaakt dat met dergelijke bezwaren ten aanzien van het belang van de beslissing slechts bij wijze van hoge uitzondering rekening kan worden gehouden. Ze zijn zeker van alle belang ontbloot wanneer ze gebaseerd zijn op nationaalrechtelijke overwegingen, aangezien het Hof in het kader van de procedure krachtens artikel 177 EEG-Verdrag niet bevoegd is dergelijke zaken te onderzoeken. Aangezien de hier bedoelde argumenten van partijen in het hoofdgeding ongetwijfeld op het nationale recht betrekking hebben, kan het Hof

de vraag van het Tribunale te Trente niet op grond van die argumenten onbeantwoord laten.

2. Voorts is betoogd dat het in casu een nationale wet is die de nationale rechter tot toepassing van een bepaalde soort belasting dwingt. De rechter kan die wet niet buiten toepassing laten, zelfs niet als hij meent dat de wet niet in overeenstemming is met een gemeenschapsrichtlijn, aangezien immers dergelijke gemeenschapshandelingen overeenkomstig hun rechtskarakter afwijkende nationale wettelijke bepalingen niet opzij kunnen zetten. Voor de procedure in het hoofdgeding zou het dus onbelangrijk zijn te weten welke de zin en de draagwijdte is van de tweede richtlijn van de Raad betreffende de BTW.

Ook dit betoog, dat wederom betrekking heeft op het probleem in hoeverre de gestelde vraag van belang is voor een beslissing in het hoofdgeding, houdt mijns inziens geen stand. Daarbij kunnen wij in het midden laten — op dit punt kom ik later nog terug — of de door de verwijzende rechter genoemde bepaling van de tweede richtlijn van de Raad betreffende het BTW-stelsel volgens de rechtspraak van dit Hof rechtstreekse werking heeft en nationale normen opzij kan zetten. Van belang is alleen — hierop is tijdens de behandeling al gewezen — dat de Italiaanse machtigingswet nr. 825, waarop decreet nr. 633 is gebaseerd, naar het gemeenschapsrecht verwijst, en voorschrijft dat het Italiaanse BTW-stelsel met de gemeenschapsbepalingen in overeenstemming moet zijn. Men kan dus zeggen dat het voor de uitlegging van genoemde machtigingswet van belang is de draagwijdte van de BTW-richtlijn te kennen, los van de vraag of ten gevolge van het feit dat de machtigingswet naar de gemeenschapsbepalingen verwijst, dieze laatste tot nationaal recht zijn geworden. Voor ons kan ook in het midden blijven of de verwijzende rechter zelf over de verenigbaarheid van het decreet met de machtigingswet kan beslissen dan wel deze beslissing aan het Constitutionele Hof moet overlaten. In elk geval is het immers zo, dat men voor de beantwoording van de vraag of het probleem van de overeenstemming van decreet nr. 633 met de machtigingswet aan het constitutionele Hof moet worden voorgelegd, precies moet weten welke beginselen in de richtlijn van de Raad, waarnaar die machtigingswet verwijst, zijn vastgelegd. Dit is voldoende grond voor een prejudiciële, procedure; geenszins verdedigbaar lijkt daarentegen het standpunt dat de verwijzing prematuur is en dat eerst wanneer de lagere rechter de zaak naar het Constitutionele Hof had verwezen, dit laatste de onderhavige uitleggingsvraag had kunnen stellen.

3. Een ander bezwaar dat vooraf behandeld moet worden, is door de Italiaanse Regering geopperd. Zij betoogde dat een nationale rechter slechts uitlegging kan vragen van rechtstreeks werkende gemeenschapshandelingen, handelingen dus die hij verplicht is toe te passen. Volgens de Italiaanse Regering geldt dit niet voor de betrokken richtlijn van de Raad, omdat deze op de artikelen 99 en 100 EEG-Verdrag is gebaseerd en slechts een harmonisering van het nationale recht ten doel heeft. Wat artikel 6, lid 4, van de tweede richtlijn van de Raad betreft, zou bovendien duidelijk zijn dat het geen verplichting voor de Lid-Staten inhoudt; het artikel zou in elk geval nader moeten worden uitgewerkt en kan daarom niet als voldoende duidelijk en nauwkeurig in de zin van de betreffende rechtspraak worden beschouwd. Daarom zou het Hof zich dienen te beperken tot de vaststelling dat de richtlijn geen rechtstreekse werking heeft, en hoeft het verder niet op de inhoud ervan in te gaan.

Mijns inziens mag artikel 177 EEG-Verdrag niet zo restrictief worden geïnterpreteerd. Ontegenzeglijk geldt de daarin gegeven interpretatiebevoegdheid, behalve voor het Verdrag, heel in het algemeen voor alle rechtshandelingen van de Gemeenschap. Men kan zich immers goed voorstellen dat behalve rechtstreeks werkende gemeenschapshandelingen ook

andere van belang kunnen zijn bij procedures voor de nationale rechter. Dat was bij voorbeeld het geval in de zaak 32-74 (arrest van 12. 12. 1974, Haaga, Jurispr. 1974, blz. 1201). Het Hof gaf daar uitlegging aan een gemeenschapsrichtlijn zonder eerst vast te stellen of deze wel rechtstreekse werking had, eenvoudig op grond dat zij van belang was om de draagwijdte van een nationale wet af te bakenen. Eenzelfde situatie treffen we aan in het onderhavige geval, waar — zoals reeds aangetoond — de uitlegging van de richtlijn van belang is met het oog op artikel 5 van de machtigingswet nr. 825, waarin duidelijk naar het gemeenschapsrecht wordt verwezen.

Overigens hecht ik evenmin waarde aan een ander argument dat in dit verband naar voren is gebracht, namelijk dat ontvankelijkverklaring van het verzoek om uitlegging kan leiden tot overlapping met en prejudiciëring van procedures krachtens artikel 169 EEG-Verdrag, dat wil zeggen dat men hiermee vooruit zou lopen op procedures die bij beweerde strijd tussen nationale wettelijke regeling en gemeenschapsrichtlijnen de eerstaangewezene zijn. Dit moge juist zijn, maar relevant is het niet, want die consequenties laten zich evenmin vermijden bij prejudiciële procedures betreffende uitlegging van rechtsstreeks werkende gemeenschapsnormen, aan de ontvankelijkheid waarvan geen enkele twijfel kan bestaan.

Ter afsluiting van dit punt kan dus worden gesteld dat waar de verwijzende rechter niet naar de rechtstreekse werking van de BTW-richtlijn heeft gevraagd, er voor het Hof geen aanleiding bestaat zich daarover uit te laten. De bevoegdheid van het Hof is geenszins tot dit aspect beperkt — het kan te allen tijde op verzoek van de verwijzende rechter uitlegging geven van de inhoud van de BTW-richtlijn.

4. Ten slotte moet nog worden ingegaan op twee vragen die wel reeds verband houden met de uitlegging van de richtlijn, maar niet met het door de verwijzende rechter gestelde probleem. Ik behandel ze hier, omdat ze eveneens op de relevantie van de uitleggingsvraag als zodanig betrekking hebben.

Zo is enerzijds betoogd dat de richtlijn niet geldt voor diensten die voor het in werking treden van nationale uitvoeringsbepalingen zijn verricht, maar veeleer voor rechtsbetrekkingen die zijn aangegaan na het in werking treden van de nationale bepalingen.

Anderzijds betwijfelt de Italiaanse regering of de richtlijn wel geldt voor diensten die in het kader van een aannemingsovereenkomst worden verricht.

Wat het eerste punt betreft, moet men er mijns inziens van uitgaan dat met de invoering van het BTW-stelsel — voor Italië dus vanaf 1 januari 1973 — de in de richtlijn betreffende structuur en wijze van toepassing van het BTW-stelsel neergelegde beginselen verbindend zijn geworden. Vanaf dat moment gelden dus ook de gemeenschapsnormen ter vaststelling van het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt. Nergens in de richtlijn is immers steun te vinden voor de opvatting dat nog niet voltooide belastbare feiten uit vroeger jaren na genoemde datum zonder toepassing van de in de richtlijn vervatte beginselen kunnen worden behandeld.

Met betrekking tot het door de Italiaanse Regering gemaakte bezwaar moet er allereerst op worden gewezen dat volgens artikel 5, lid 2, sub e), van de tweede BTW-richtlijn „de oplevering van een werk in onroerende staat, met inbegrip van de handeling waardoor een roerend goed tot blijvend gebruik aan een onroerend goed verbonden wordt", als levering van een goed wordt beschouwd. Van de andere kant machtigt bijlage A, sub 5, van de richtlijn de Lid-Staten die om redenen van specifiek nationale aard de zoeven bedoelde handelingen niet als leveringen kunnen aanmerken, deze onder de categorie diensten op te nemen. Van deze mogelijkheid heeft Italië in artikel 3 van decreet nr. 633 gebruik gemaakt.

Gezien deze omstandigheid en het feit dat artikel 6, lid 2, van de richtlijn verder bepaalt dat de regels inzake het belasten van diensten slechts dwingend van toepassing zijn voor de in bijlage B opgesomde diensten, én omdat aannemingsovereenkomsten zoals in het hoofdgeding aan de orde zijn, in bijlage B niet uitdrukkelijk worden genoemd, betwijfelde de Italiaanse regering of de richtlijn er wel op van toepassing was.

In werkelijkheid missen ook deze bedenkingen ieder grond. Dit blijkt reeds uit de tekst van bijlage A, sub 5, want volgens deze *moeten* de Lid-Staten die de in artikel 5, lid 2, sub e), bedoelde handelingen niet als leveringen kunnen aanmerken, deze onder de categorie diensten opnemen, onder toepassing van het tarief dat voor deze handelingen zou gelden indien zij als leveringen zouden zijn beschouwd. Dit betekent dat dergelijke handelingen binnen het toepassingsgebied van de richtlijn vallen. Lid-Staten die van de in Bijlage A, sub 5, geboden mogelijkheid gebruik maken, zijn geenszins vrij van belastingheffing af te zien; zij zijn alleen vrij in de kwalificatie van de betreffende handelingen.

Van belang is voorts de formulering van de punten 2, 3 en 8 van bijlage B. Met het oog op de daar genoemde diensten kan inderdaad worden gezegd dat ook aannemingsovereenkomsten geacht worden aan belasting te zijn onderworpen; dit geldt voor primaire prestaties als voor de sub 8 beschreven secundaire prestaties.

Ten slotte is nog van belang dat in de zesde overweging van de richtlijn — en dit heeft duidelijk betrekking op het onderhavige probleem — alleen wordt gezegd, dat het mogelijk is gebleken het aan de Lid-Staten over te laten zelf de voorschriften vast te stellen voor de talrijke diensten waarvan de kosten geen invloed hebben op de goederenprijzen. Dit geldt beslist niet voor de dienstverrichtingen waarop het hoofdgeding betrekking heeft.

Ook met een beroep op het materiële toepassingsgebied van de richtlijn kan de gevraagde uitlegging dus niet worden geweigerd.

II — Na deze noodzakelijke opmerkingen vooraf betreffende de relevantie van de prejudiciële procedure, kom ik nu tot de vraag zelf. Te onderzoeken valt of artikel 6, lid 4, van de BTW-richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat bij aannemingsovereenkomsten het belastbare feit ook dan geacht moet worden plaats te vinden op het moment waarop een factuur wordt uitgereikt of een vooruitbetaling ontvangen, wanneer die uitreiking of ontvangst plaatsvindt na het verrichten van de dienst.

Laat ik beginnen met de tekst van de betreffende bepaling in herinnering te brengen. Deze luidt als volgt:

„Het belastbare feit vindt plaats op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht. Ten aanzien van diensten welke gedurende een onbepaalde tijd worden verricht, een zekere tijdsduur overschrijden of waarvoor vooruitbetalingen worden gedaan, kan evenwel worden bepaald dat het belastbare feit reeds plaatsvindt op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of uiterlijk op het tijdstip van het ontvangen van de vooruitbetalingen, zulks ten belope van het gefactureerde of het ontvangen bedrag."

Uit het voorgaande is al duidelijk geworden dat de verwijzende rechter terecht van artikel 6, lid 4, van de BTW-richtlijn is uitgegaan. Op de grondslag van de definities van het Italiaanse burgerlijk recht gelden contracten als de onderhavige overeenkomstig artikel 5 van de BTW-richtlijn weliswaar als levering van goederen, maar omdat Italië gebruik heeft gemaakt van de in bijlagen A, sub 5, van de richtlijn geboden mogelijkheid, is artikel 6 van toepassing.

Met betrekking tot de uitlegging van de woorden „dienst verricht", waarom het nu vooral gaat, is de Italiaanse regering

van mening dat het gezien de grote verscheidenheid aan rechtsbetrekkingen die als diensten kunnen worden beschouwd, onmogelijk is in een abstracte bepaling in algemene zin een eindmoment vast te stellen. Vaak is het moeilijk te bepalen wanneer een dienst is verricht, aangezien soms afname nodig is of een proeftijd moet zijn verstreken. Vaak is bovendien de vergoeding niet te voren bepaald; vooral bij publieke werken wordt de oorspronkelijk overeengekomen vergoeding herhaaldelijk gewijzigd. Zo gezien lijkt het niet juist het ontstaan van de belastingschuld los te maken van de belastinggrondslag, de vergoeding, bij het voldoen waarvan de belasting eerst invorderbaar wordt. Wanneer dus een Lid-Staat een dienst als voltooid beschouwt op het moment waarop de vergoeding wordt betaald, zou op als deze gronden moeten worden aangenomen dat dit in overeenstemming is met de richtlijn.

De Commissie geeft blijk van een andere opvatting, waarbij zij zich op de tekst, het systeem en het doel van de BTW-regeling beroept. Bovendien wijst zij op gebeurtenissen die plaats hebben gehad voordat de richtlijn werd aangenomen, en die juist voor het onderhavige probleem verhelderend zijn.

Bij deze discussie mag vooral niet over het hoofd worden gezien dat het in artikel 6, lid 4, van de BTW-richtlijn evenals in het overeenkomstige artikel 5, lid 5, slechts gaat om de verwezenlijking van het belastbare feit, dat wil zeggen — volgens de definitie van bijlage A, sub 8 — om het ontstaan van de belastingschuld. Voor de vaststelling van het belastingbedrag en voor de invorderbaarheid ervan zijn natuurlijk nog meer elementen nodig, die nu niet in geding zijn.

Bij de uitlegging van een rechtsnorm moet op de eerste plaats worden uitgegaan van de letterlijke tekst. Men moet zich dus houden aan hetgeen in artikel 6, lid 4, is bepaald, namelijk dat het belastbare feit plaatsvindt op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht. Bij rechtsverhoudingen als de onderhavige slaat dit kennelijk op de prestatie van *één* van de contractanten, welke bovendien qua rechtskarakter duidelijk moet worden onderscheiden van de tegenprestatie. Houdt men dit voor ogen, dan kan moeilijk worden aangenomen dat een aldus geformuleerde juridische tekst het verrichten van de dienst gelijkstelt met het voldoen van de tegenprestatie of, zonder ook maar op het bestaan van een discretionaire bevoegdheid te duiden, een dergelijke gelijkstelling mogelijk maakt.

Tegen deze opvatting verzet zich ook de omstandigheid dat het begrip tegenprestatie in de richtlijn zelf in een ander verband wordt gebruikt. Dit is enerzijds het geval in artikel 8 bij de definitie van de belastinggrondslag, en anderzijds in artikel 6, lid 4, tweede zin, die afwijkingen op het in de eerste zin genoemde beginsel bevat. Waar het op aankomt, is echter dat deze afwijkingen volgens de duidelijke tekst alleen gelden voor gevallen waarin een deel der tegenprestatie wordt verricht *vóór* voltooiing van de dienst, wanneer er dus een geldstroom onststaat vóór het moment waarop in principe de belastingschuld ontstaat, zodat deze laatste ook eerder tot stand komt.

Ik moge er nog op wijzen dat er tijdens de uitwerking van de richtlijn wel eens aan is gedacht het ontstaan van de belastingschuld te koppelen aan het verrichten van de tegenprestatie. Zo stelde het Economisch en Sociaal Comité in zijn advies inzake het voorstel voor een tweede richtlijn inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten met betrekking tot de omzetbelastingen vast, dat het in bepaalde gevallen moeilijk was het tijdstip te bepalen waarop de dienst wordt verricht, en het verbond daaraan de gevolgtrekking, dat het eenvoudiger zou zijn één belastbaar feit aan te wijzen, „waarvoor de inning zou kunnen worden gekozen" (PB 1966, blz. 572). Nu dit voorstel door de Commissie en de Raad niet is overgenomen, gaat het niet aan via de uitlegging van een opzettelijk anders

geformuleerde tekst te proberen tot eenzelfde resultaat te komen.

Ten slotte wil ik ook nog herinneren aan het doel van de BTW-richtlijn. Dit doel is een zo volledig mogelijke harmonisering van het BTW-recht te bereiken. Men moet daarom aannemen dat de richtlijn zo nauwkeurig mogelijke begrippen gebruikt en naar vergaande volledigheid streeft. Daarmee valt moeilijk de opvatting te rijmen, dat de aan de Lid-Staten gelaten vrijheid zo ver gaat, dat zij bij diensten het belastbare feit op een veel later tijdstip kunnen doen plaatsvinden dan dat waarop de dienst wordt verricht, namelijk op het moment waarop de tegenprestatie wordt voldaan. Op deze manier immers zou de uniformiteit — men denke bij voorbeeld aan gevallen waarin het belastingtarief wordt veranderd — op ontoelaatbare wijze worden opgegeven, omdat het dan uiteindelijk de belastingplichtige zou zijn die bepaalt wanneer het belastbare feit plaatsvindt.

Ook al valt niet te ontkennen dat het onder bepaalde omstandigheden zeer moeilijk kan zijn het moment vast te stellen waarop een dienst wordt verricht — en hierbij gaat het beslist niet om uitzonderlijke, door de rechter op te lossen problemen —, en ofschoon erop is gewezen dat ook andere Lid-Staten de richtlijn niet volkomen correct hebben uitgevoerd, kan ik met het oog op de aangevoerde argumenten slechts concluderen, dat alleen de door de Commissie voorgestane uitlegging van artikel 6, lid 4, van de tweede BTW-richtlijn de juiste is.

III — Ik concludeer dan ook dat het Hof de vraag van het Tribunale van Trente beantwoorde als volgt:

Artikel 6, lid 4, van de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 moet aldus worden uitgelegd, dat bij diensten het belastbare feit in beginsel plaatsvindt op het moment dat de dienst daadwerkelijk wordt verricht. Ten aanzien van diensten welke gedurende een onbepaalde tijd worden verricht, een zekere tijdsduur overschrijden of waarvoor vooruitbetalingen worden gedaan, kunnen de Lid-Staten echter bepalen dat het belastbare feit reeds plaatsvindt op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of op het tijdstip van het ontvangen van de vooruitbetalingen, zulks ten belope van het gefactureerde of het ontvangen bedrag.