Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

3 september 2015 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 24, lid 1, 25, onder b), 62, lid 2, 63 en 64, lid 1 – Begrip ‚verrichten van diensten' – Abonnementsovereenkomsten voor het verrichten van adviesdiensten – Belastbaar feit – Noodzaak van bewijs dat de diensten daadwerkelijk zijn verricht – Verschuldigdheid van de belasting"

In zaak C?463/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad – Varna (Bulgarije) bij beslissing van 29 september 2014, ingekomen bij het Hof op 8 oktober 2014, in de procedure

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ileši?, kamerpresident, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jaraši?nas en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 2 juli 2015,

gelet op de opmerkingen van:

– Asparuhovo Lake Investment Company OOD, vertegenwoordigd door J. Fitsev,

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertegenwoordigd door A. Kirova als gemachtigde,

– de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis en A. Magrippi als gemachtigden,

– de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes en R. Campos Laires en A. Cunha als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Roussanov en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 24, lid 1, 25, onder b), 62, lid 2, 63 en 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 (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Asparuhovo Lake Investment Company OOD Klub OOD (hierna: „ALIC") en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Beroepen en praktijk op het gebied van belasting en sociale zekerheid" van de Stad Varna van het centraal bestuur van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten; hierna: „Direktor") over de aftrek van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die als voorbelasting heeft gedrukt op de verwerving van adviesdiensten per abonnement.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]"

4 In artikel 9, lid 1, van deze richtlijn wordt bepaald:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

5 Artikel 24, lid 1, van deze richtlijn luidt als volgt:

„Als ‚dienst' wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is."

6 Artikel 25 van diezelfde richtlijn bepaalt:

„Een dienst kan onder meer een van de volgende handelingen zijn:

[...]

b) de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden;

[...]”

7 In artikel 62 van de btw-richtlijn wordt bepaald:

„Voor de toepassing van deze richtlijn:

1) wordt onder ‚belastbaar feit’ verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;

2) wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.”

8 Artikel 63 van deze richtlijn bepaalt:

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

9 Artikel 64, lid 1, van voornoemde richtlijn is als volgt opgesteld:

„Wanneer zij aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen worden goederenleveringen, met uitzondering van de leveringen van goederen die gedurende een bepaalde periode in huur worden gegeven of op afbetaling worden verkocht als bedoeld in artikel 14, lid 2, onder b), en diensten geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben.”

10 Artikel 66 van de btw-richtlijn staat de lidstaten toe af te wijken „van de artikelen 63, 64 en 65 [en te] bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen op één van de volgende tijdstippen verschuldigd wordt:

a) uiterlijk bij de uitreiking van de factuur;

b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs;

c) wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit”.

Bulgaars recht

11 Overeenkomstig artikel 2 van de Zakon za danâk vârhu dobavenata stoynost, DV nr. 63, van 4 augustus 2006 (Bulgaarse wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”), in de versie die gold ten tijde van de feiten van het hoofdgeding:

„[is] aan de [btw] onderworpen:

1. elke levering van goederen en alle diensten die onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

12 Artikel 8 ZDDS bepaalt:

„Een dienst in de zin van deze wet is al hetgeen een waarde heeft en zich onderscheidt van een goed, van geld dat in omloop is, en van vreemde valuta die als betaalmiddel worden gebruikt.”

13 In artikel 9 ZDDS wordt bepaald:

„1) Iedere levering van een dienst is een ‚dienst’.

2) Als dienst [dient] eveneens te worden aangemerkt:

[...]

2. de nakoming van een verbintenis om iets na te laten, of om bepaalde rechten niet uit te oefenen;

[...]”

14 Artikel 25 ZDDS bepaalt:

„1) In het kader van deze wet wordt onder ‚belastbaar feit’ voor de btw verstaan de levering van een goed of een dienst door de belastingplichtige als bedoeld in deze wet, de intracommunautaire verwerving van goederen en de invoer van goederen overeenkomstig artikel 16.

2) Het belastbare feit vindt plaats op de datum waarop de eigendom van het goed wordt overgedragen of op de datum waarop de dienst wordt verricht.

[...]

4) Bij een levering die periodiek, in etappes of continu plaatsvindt, met uitzondering van leveringen als bedoeld in artikel 6, lid 2, wordt elke periode of etappe waarvoor een betaling is overeengekomen, individueel als levering aangemerkt, en vindt het belastbare feit voor de daarop betrekking hebbende belasting plaats op de datum waarop de betaling verschuldigd wordt.

[...]

6) Op de datum waarop overeenkomstig de leden 2, 3 en 4 het belastbare feit plaatsvindt:

1. wordt de in deze wet bedoelde belasting verschuldigd voor de belastbare levering en ontstaat voor de geregistreerde belastingplichtige de verplichting om de belasting te factureren, [...]

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 ALIC is een Bulgaarse vennootschap die zich hoofdzakelijk bezighoudt met landbouw, tuinbouw, veeteelt en ondersteunende activiteiten.

16 Op 1 augustus 2011 heeft deze vennootschap abonnementsovereenkomsten voor adviesdiensten gesloten met vier andere vennootschappen, te weten „Krestan Bulmar – Korporativni finansi” EOOD, „Krestan Bulmar – Biznes razvitie” EOOD, „Krestan Bulmar – Legakonsult” EOOD en „Biznes Ekspres” EOOD, (hierna gezamenlijk: „dienstverrichters”), respectievelijk op de gebieden bedrijfsfinanciering, commerciële ontwikkeling, juridische advisering

en beveiliging van informatie. Deze adviesvennootschappen waren alle vertegenwoordigd door dezelfde persoon. Partijen hebben deze abonnementen met ingang van 5 maart 2012 beëindigd.

17 In het kader van deze overeenkomsten verplichtten de dienstverrichters zich ertoe:

– zich elke werkdag van 09.00 uur tot 18.00 uur en, indien nodig, ook buiten kantooruren en op zon- en feestdagen, beschikbaar te houden voor ALIC, voor adviezen, vergaderingen en verplichtingen;

– in voorkomend geval, wanneer dit nodig is, de fysieke aanwezigheid, ook buiten kantooruren en op zon- en feestdagen, te waarborgen van een deskundige persoon bij ALIC en/of van een derde die in contact staat met laatstgenoemde;

– de nodige documentatie en informatie te verwerven en uit te wisselen tussen de partijen, met het oog op een zo volledig en efficiënt mogelijke bescherming van de belangen van ALIC;

– tijdig, voor consultatie, overleg en ondertekening, alle benodigde documenten te verstrekken met betrekking tot de bescherming van zijn belangen.

18 De dienstverrichters hebben verklaard geen soortgelijke overeenkomst te hebben gesloten met derden wier belangen tegengesteld zijn aan die van ALIC en/of die rechtstreeks concurreren met laatstgenoemde. Zij hebben zich er tevens toe verbonden af te zien van het sluiten van dergelijke overeenkomsten.

19 Als tegenprestatie heeft ALIC zich ertoe verbonden hun een wekelijkse vergoeding over te maken, die wordt uitbetaald op elke maandag van de week volgende op die waarvoor zij is verschuldigd. ALIC heeft de btw die was aangegeven op de door de dienstverrichters uitgebrachte facturen, afgetrokken.

20 ALIC werd onderworpen aan een fiscale controle over de periode augustus 2011-oktober 2011. Tijdens die controle heeft de belastingdienst vastgesteld dat de facturen waren uitgebracht binnen de in de overeenkomsten genoemde termijn, naar behoren in de boekhouding van de dienstverrichters en in die van ALIC waren verwerkt, en voorwerp waren geweest van een btw-aangifte. De belastingdienst heeft ook opgemerkt dat de door de dienstverrichters opgestelde facturen waren betaald via bancaire weg. Ook heeft hij vastgesteld dat de dienstverrichters beschikten over personeel dat voldoende gekwalificeerd was voor de uitvoering van de overeengekomen diensten.

21 Wat betreft de wijze waarop deze diensten moesten worden verricht, hebben de dienstverrichters verklaard dat partijen de bestelling en verrichting van die diensten niet formeel in documenten hadden vastgelegd. De lopende taken en problemen werden tijdens vergaderingen telefonisch of via elektronische weg besproken. De concreet met de verrichting van deze diensten belaste personen hebben gepreciseerd dat de verantwoordelijke voor de communicatie met de klant hun door middel van elektronische berichten de verschillende voor ALIC te verrichten taken toekende.

22 De belastingdienst was van mening dat er geen enkel bewijs was geleverd voor de soort, omvang en aard van de daadwerkelijk verrichte diensten, en dat met name geen documenten uit eerste hand waren verstrekt met betrekking tot het aantal gewerkte uren, en geen informatie was gegeven over de wijze waarop de prijzen van de diensten waren vastgesteld. Op 1 augustus 2013 heeft de belastingsdienst een navorderingsaanslag opgelegd waarbij aan ALIC geen aftrek werd toegestaan van de door de dienstverrichters gefactureerde btw, ten bedrage van 33 349 BGN (ongeveer 17 000 EUR).

23 ALIC heeft de navorderingsaanslag betwist bij de Direktor. Aangezien laatstgenoemde de aanslag bij beslissing van 4 november 2013 heeft bevestigd, heeft ALIC beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

24 Voornoemde rechter merkt op dat de door ALIC gesloten overeenkomsten enkel bepaalden op welk gebied de adviesdiensten moesten worden verricht, en geen enkel concreet resultaat vermeldden dat moest worden bereikt met betrekking tot het voorwerp van de diensten, de uitvoeringstermijn, de wijze van ontvangst en de eenheidsprijs van deze diensten. Voornoemde rechter voegt hieraan toe dat het besluit van partijen om de door de dienstverrichters verrichte diensten te belonen door middel van forfaitaire bedragen, betaald in regelmatige termijnen, aantoont dat deze partijen de verschuldigdheid van de beloning niet hadden gekoppeld aan een concreet resultaat, zodat niet hoeft te worden onderzocht of deze resultaten daadwerkelijk zijn bereikt.

25 De verwijzende rechter preciseert dat de belastingdienst nooit heeft gesteld dat de dienstverrichtingen op basis waarvan ALIC aftrek van voorbelasting vordert frauduleus waren, en evenmin bewijzen in die zin heeft verstrekt.

26 Deze rechter wijst erop dat hij desalniettemin twijfels heeft over de vraag of een abonnementsovereenkomst zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een „dienst” kan vormen in de zin van de artikelen 24, lid 1, en 25, onder b), van de btw-richtlijn, of dat enkel de verrichting van concrete adviesdiensten een dergelijke dienst kan vormen en een recht op btw-aftrek kan doen ontstaan. In het eerste geval vraagt hij zich daarnaast af of het belastbare feit zich voordoet en de belasting verschuldigd wordt, wanneer de periode afloopt waarvoor de betaling was overeengekomen.

27 In deze omstandigheden heeft de Administrativen sad Varna (administratieve rechtbank te Varna, Bulgarije) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dienen artikel 24, lid 1, en artikel 25, onder b), van [de btw-]richtlijn aldus te worden uitgelegd dat het begrip „dienst” zich eveneens uitstrekt tot abonnementsovereenkomsten voor het verrichten van adviesdiensten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, waarbij de dienstverrichter, die beschikt over gekwalificeerd personeel voor het verrichten van de diensten, zich ter beschikking stelt van de opdrachtgever voor de duur van de overeenkomst en zich ertoe verbonden heeft met concurrenten van de opdrachtgever geen overeenkomsten te sluiten met een vergelijkbaar voorwerp?

2) Dienen de artikelen 63 en 64, lid 1, van [de btw-]richtlijn aldus te worden uitgelegd dat het belastbare feit voor de verrichting van adviesdiensten per abonnement plaatsvindt wanneer de periode afloopt waarvoor de betaling werd overeengekomen, ongeacht of en hoe vaak de opdrachtgever gebruik heeft gemaakt van de diensten waarvoor de consulent zich te zijner beschikking heeft gesteld?

3) Dient artikel 62, lid 2, van [de btw-]richtlijn aldus te worden uitgelegd dat degene die in het kader van een overeenkomst voor dienstverrichting per abonnement de diensten verricht, verplicht is btw ter zake van de diensten aan te rekenen wanneer de periode afloopt waarvoor in de abonnementsovereenkomst een vergoeding werd overeengekomen, of ontstaat deze verplichting slechts als de opdrachtgever in het desbetreffende belastingtijdvak gebruik heeft gemaakt van de diensten van de consulent?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

28 Ter terechtzitting voor het Hof heeft de Direktor betoogd dat de aan het Hof gestelde vragen niet-ontvankelijk zijn op de grond dat de zaak van het hoofdgeding geen enkele rechtsvraag doet rijzen – aangezien alle betrokken partijen het over de uitlegging van de bepalingen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde btw-richtlijn eens zijn –, maar uitsluitend feitelijke vragen met betrekking tot het bestaan van bewijzen die moeten aantonen dat de door de dienstverrichters verrichte adviesdiensten inderdaad zijn verricht.

29 In dit verband zij eraan herinnerd dat het in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt te beoordelen. Bovendien staat het aan de nationale rechters, het Hof de feitelijke en juridische gegevens te verschaffen die noodzakelijk zijn voor een nuttig antwoord op de aan het Hof gestelde vragen (zie met name arrest Rosado Santana, C?177/10, EU:C:2011:557, punten 32 en 33).

30 Volgens de verwijzende rechter zijn het niet-bestaan van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde adviesdiensten, evenals het bestaan van een daaruit voortvloeiende fraude, niet aangetoond. Bovendien heeft deze rechter twijfels over de toepassing van btw op abonnementsovereenkomsten voor adviesdiensten.

31 De prejudiciële vragen zijn derhalve ontvankelijk.

Eerste vraag

32 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 24, lid 1, en 25, onder b), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het begrip „dienst” zich eveneens uitstrekt tot abonnementsovereenkomsten voor de verstrekking van adviesdiensten, met name op juridisch, commercieel en financieel gebied, in het kader waarvan de dienstverrichter zich ter beschikking stelt van de opdrachtgever tijdens de duur van de overeenkomst en zich ertoe verbonden heeft met concurrenten van de opdrachtgever geen overeenkomsten te sluiten met een vergelijkbaar voorwerp.

33 Inleidend zij erop gewezen dat de btw-richtlijn, net als de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), de btw een zeer ruime werkingssfeer geeft, aangezien artikel 2, betreffende de belastbare handelingen, behalve de invoer van goederen ook de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, betreft (arrest Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, punt 25).

34 De bepalingen van titel IX van de btw-richtlijn stellen bepaalde activiteiten vrij van btw. De levering van adviesdiensten, met name van juridische, commerciële en financiële diensten, maakt geen deel uit van deze vrijstellingen. Bijgevolg vallen adviesdiensten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn.

35 Er zij aan herinnerd dat, overeenkomstig de rechtspraak van het Hof, de belastinggrondslag van een dienstverrichting bestaat in al hetgeen als tegenprestatie voor die dienst wordt ontvangen, en dat een dienstverrichting dus alleen belastbaar is wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie. Bijgevolg is een dienst enkel belastbaar, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst (zie in die zin arresten Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, punten 13 en 14, en Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, punt 39).

36 Derhalve moet worden bepaald of de forfaitaire betaling die is verricht in het kader van een abonnementsovereenkomst voor het verrichten van adviesdiensten, zoals die in het hoofdgeding, met name op juridisch, commercieel en financieel gebied, de tegenprestatie vormt van de overeengekomen diensten, die de verplichting omvatten om permanent ter beschikking te staan van de opdrachtgever en met concurrenten van de opdrachtgever geen overeenkomsten te sluiten met een vergelijkbaar voorwerp, en of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie.

37 In dit verband heeft het Hof, in de zaken die hebben geleid tot de arresten Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200) en Le Rayon d’Or (C?151/13, EU:C:2014:185), reeds de toepassing onderzocht van de btw op, in de eerste zaak, een forfaitaire jaarlijkse bijdrage die aan een sportvereniging werd betaald voor het gebruik van sportinrichtingen, waaronder een golfbaan, en, in de tweede zaak, een forfaitaire betaling voor zorgdiensten voor hulpbehoevende personen.

38 In punt 40 van het arrest Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200) en punt 36 van het arrest Le Rayon d’Or (C?151/13, EU:C:2014:185), heeft het Hof, kort samengevat, geoordeeld dat wanneer de betrokken dienstverrichting er met name door wordt gekenmerkt dat de dienstverrichter permanent ter beschikking staat om waar nodig diensten ten behoeve van de opdrachtgever te verrichten, het niet noodzakelijk is dat wordt aangetoond dat een betaling betrekking heeft op een geïndividualiseerde en eenmalige dienst die wordt verricht op verzoek van een opdrachtgever, om vast te stellen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen die verrichting en de tegenprestatie die daarvoor wordt ontvangen. In elk van deze zaken die tot voornoemde arresten hebben geleid, was er sprake van een belastbare dienstverrichting, waarop het forfait betrekking had ongeacht het aantal geleverde en ontvangen diensten (in die zaken: het aantal gespeelde ronden op de golfbaan, respectievelijk het aantal verstrekte zorgdiensten).

39 De omstandigheid dat de diensten niet van tevoren zijn bepaald en ook niet zijn geïndividualiseerd, en dat de vergoeding in de vorm van een forfait wordt betaald, is niet van dien

aard dat daardoor het directe verband wordt tenietgedaan tussen de verrichte diensten en de tegenprestatie die daarvoor wordt ontvangen, waarvan het bedrag van tevoren wordt bepaald volgens duidelijk afgebakende criteria (arrest Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, punt 37).

40 Deze overwegingen zijn van toepassing op een abonnementsovereenkomst voor adviesdiensten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is – waarvan de nationale rechter evenwel de realiteit dient te verifiëren –, in het kader waarvan een klant zich heeft verplicht tot het betalen van forfaitaire bedragen uit hoofde van de tussen partijen overeengekomen vergoeding, ongeacht de hoeveelheid en de aard van de daadwerkelijk verrichte adviesdiensten tijdens de periode waarop die vergoeding betrekking heeft.

41 De omstandigheid dat de klant niet slechts één forfaitair bedrag betaalt, maar meerdere periodieke betalingen verricht, kan aan deze vaststelling niet afdoen, aangezien het verschil met deze betalingen niet de belastbaarheid van de activiteit, doch enkel de wijze van betaling van het forfait betreft.

42 De verplichting van de dienstverrichter om af te zien van het aanbieden van diensten aan de concurrent van de opdrachtgever heeft veel weg van een exclusiviteitsclausule, die is opgenomen in de abonnementsovereenkomst voor adviesdiensten en die het belastbare karakter van deze overeenkomst niet kan wijzigen. Bijgevolg hoeft, gelet op artikel 25, onder b) van de btw-richtlijn, de eerste vraag, die betrekking heeft op de „verplichting om een daad na te laten", niet te worden beantwoord.

43 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het begrip „dienst" zich eveneens uitstrekt tot abonnementsovereenkomsten voor de verstrekking van adviesdiensten aan een onderneming, met name op juridisch, commercieel en financieel gebied, in het kader waarvan de dienstverrichter zich ter beschikking heeft gesteld van de opdrachtgever tijdens de duur van de overeenkomst.

Tweede en derde vraag

44 Met zijn tweede en derde vraag, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, met betrekking tot abonnementscontracten voor adviesdiensten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, de artikelen 62, lid 2, 63 en 64, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het belastbare feit zich voordoet en de belasting verschuldigd wordt, wanneer de periode afloopt waarvoor de betaling was overeengekomen, ongeacht of en hoe vaak de opdrachtgever gebruik heeft gemaakt van de diensten van de dienstverrichter.

45 Het antwoord op deze vraag volgt deels uit het antwoord op de eerste vraag.

46 Het belastbare feit is in artikel 62, lid 1, van de btw-richtlijn gedefinieerd als het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld. Volgens artikel 63 van de btw-richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt, bijgevolg, de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de diensten worden verricht.

47 Aangezien, zoals uiteen is gezet in de punten 40 en 41 van het onderhavige arrest, in het kader van het hoofdgeding het voorwerp van de dienstverrichting niet bestaat in het verstrekken van nauwkeurig omschreven adviezen, maar in het ter beschikking staan van de cliënt teneinde deze adviezen te verstrekken, wordt de dienst door de dienstverrichter verricht door het feit zelf van deze terbeschikkingstelling tijdens de periode die is overeengekomen in de abonnementsovereenkomst, ongeacht de hoeveelheid en de aard van de daadwerkelijk tijdens de periode waarop die vergoeding betrekking heeft geleverde adviesdiensten.

48 Volgens artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn worden diensten geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben.

49 Derhalve moet een dienst zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, welke er hoofdzakelijk in bestaat permanent ter beschikking te staan van de cliënt en die wordt beloond door middel van periodiek betaalde, forfaitaire sommen, worden geacht te zijn verricht tijdens de periode waarop de betaling betrekking heeft, ongeacht de vraag of de dienstverrichter tijdens die periode al dan niet daadwerkelijk adviezen heeft verstrekt aan de cliënt.

50 Telkens aan het einde van een periode waarop de betalingen betrekking hebben, wordt de dienst aangemerkt als te zijn verricht, in de zin van artikel 64, lid 1, van de btw-richtlijn. Aangezien overeenkomstig artikel 63 van die richtlijn het belastbaar feit en de verschuldigdheid van de btw afhangen van het moment waarop de dienst is verricht, volgt hieruit dat dit belastbaar feit zich voordoet en de belasting verschuldigd wordt telkens aan het einde van elk van deze perioden.

51 Derhalve moet op de tweede en derde vraag worden geantwoord dat, met betrekking tot abonnementscontracten voor adviesdiensten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, de artikelen 62, lid 2, 63 en 64, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het belastbare feit zich voordoet en de belasting verschuldigd wordt, wanneer de periode afloopt waarvoor de betaling was overeengekomen, ongeacht of en hoe vaak de opdrachtgever gebruik heeft gemaakt van de diensten van de dienstverrichter.

Kosten

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

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 24, 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 begrip „dienst” zich eveneens uitstrekt tot abonnementsovereenkomsten voor de verstrekking van adviesdiensten aan een onderneming, met name op juridisch, commercieel en financieel gebied, in het kader waarvan de dienstverrichter zich ter beschikking heeft gesteld van de opdrachtgever tijdens de duur van de overeenkomst.**

2) **Met betrekking tot abonnementscontracten voor adviesdiensten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, moeten de artikelen 62, lid 2, 63 en 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat het belastbare feit zich voordoet en de belasting verschuldigd wordt, wanneer de periode afloopt waarvoor de betaling was overeengekomen, ongeacht of en hoe vaak de opdrachtgever gebruik heeft gemaakt van de diensten van de dienstverrichter.**

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars