Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

28 oktober 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2006/112/EG – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Verrichting van diensten – Artikel 63 – Het verschuldigd zijn van de btw – Artikel 64, lid 1 – Begrip ‚dienst die aanleiding geeft tot opeenvolgende betalingen' – Eenmalige verrichting van een dienst waarvoor de vergoeding over verschillende termijnen wordt gespreid – Artikel 90, lid 1 – Verlaging van de maatstaf van heffing – Begrip ‚niet-betaling van de prijs'"

In zaak C?324/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 7 mei 2020, ingekomen bij het Hof op 22 juli 2020, in de procedure

Finanzamt B

tegen

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, vicepresident, waarnemend voor de president van de Eerste kamer, J.-C. Bonichot (rapporteur) en M. Safjan, rechter,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– X-Beteiligungsgesellschaft mbH, vertegenwoordigd door O. Pantle, Rechtsanwalt,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en S. Heimerl als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskait? en L. Mantl als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 1 juli 2021,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 64, lid 1, en artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Finanzamt B (belastingdienst B, Duitsland) en X-Beteiligungsgesellschaft mbH (hierna: „X”) over de verschuldigdheid van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) met betrekking tot een dienstverrichting waarvoor de vergoeding over verschillende termijnen was gespreid.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overweging 24 van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„De begrippen ‚belastbaar feit’ en ‚verschuldigdheid van de belasting’ moeten worden geharmoniseerd, opdat de toepassing en de latere wijzigingen van het gemeenschappelijk btw-stelsel in alle lidstaten op hetzelfde tijdstip ingaan.”

4 Artikel 14, lid 2, van deze richtlijn bepaalt:

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

[...]

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

[...]”

5 Titel VI van richtlijn 2006/112, betreffende het belastbare feit en de verschuldigdheid van de belasting, bevat een hoofdstuk 2, met als opschrift „Goederenleveringen en diensten”, waarin de artikelen 63 tot en met 67 van deze richtlijn zijn opgenomen.

6 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.”

7 Artikel 64 van richtlijn 2006/112 luidt:

„1. 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, punt b), en diensten geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben.

2. De lidstaten kunnen bepalen dat in bepaalde gevallen goederenleveringen en diensten die gedurende een zekere periode doorlopend worden verricht, worden geacht ten minste eenmaal per jaar te zijn voltooid.”

8 In artikel 66 van deze richtlijn wordt het volgende bepaald:

„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:

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."

9 Artikel 90 van richtlijn 2006/112, dat is opgenomen in titel VII („Maatstaf van heffing"), luidt als volgt:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke 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."

10 Artikel 193 van deze richtlijn luidt als volgt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is."

11 Artikel 226 van die richtlijn bepaalt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

6) de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;

7) de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in artikel 220, punten 4) en 5), bedoelde vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;

[...]"

Duits recht

12 § 13, lid 1, punt 1, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) van 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, blz. 386), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „UStG"), bepaalt:

„De belasting

1. voor leveringen en overige diensten wordt verschuldigd

a) bij berekening van de belasting over 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 ervan 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) bij berekening van de belasting over de ontvangen vergoedingen (§ 20) bij afloop van het aangiftetijdvak waarin de vergoedingen zijn ontvangen.

[...]

[...]”

13 In § 17 UStG wordt bepaald:

„(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.

[...]”

14 Volgens § 20, eerste volzin, UStG kan worden toegestaan dat een ondernemer de btw niet berekent op grond van de overeengekomen vergoedingen, maar op grond van de ontvangen vergoedingen, met name wanneer zijn omzet in het voorafgaande kalenderjaar niet meer bedroeg dan een bepaald maximum.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 In 2012 heeft X aan T-GmbH (hierna: „T”) bemiddelingsdiensten verleend met het oog op de verkoop van een perceel grond door laatstgenoemde onderneming aan een derde. Uit een op 7 november 2012 tussen X en T gesloten vergoedingsovereenkomst blijkt dat X op die datum reeds aan haar contractuele verplichtingen had voldaan.

16 In die overeenkomst was de vergoeding voor de betrokken diensten vastgesteld op 1 000 000 EUR, te vermeerderen met btw, en was bepaald dat dit bedrag moest worden betaald in termijnen van 200 000 EUR, te vermeerderen met btw. Jaarlijks diende één termijnbedrag te worden voldaan en het eerste termijnbedrag moest op 30 juni 2013 worden betaald. Op de vervaldag van elke termijn heeft X het verschuldigde bedrag gefactureerd, dat bedrag ontvangen, en de desbetreffende btw afgedragen.

17 Finanzamt B heeft, na een belastingcontrole, bij besluit van 22 december 2016 vastgesteld dat de diensten in 2012 waren verricht en dat X de btw over het totaalbedrag van de vergoeding

dus in dat jaar had moeten betalen.

18 X heeft tegen dat besluit bezwaar gemaakt, welk bezwaar werd afgewezen. Vervolgens heeft zij beroep ingesteld bij het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland), dat het beroep grotendeels heeft toegewezen. Die rechter heeft inderdaad geconstateerd dat X de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten in 2012 had verricht; hij was evenwel van oordeel dat de overeengekomen vergoeding, met uitzondering van de eerste termijn ervan – die in 2013 was ontvangen –, moest worden geacht oninbaar te zijn geworden in de zin van § 17, lid 2, punt 1, en § 17, lid 1, eerste volzin, UStG. Zoals uit de verwijzingsbeslissing blijkt, is het Finanzgericht ervan uitgegaan dat de maatstaf van heffing door de toepassing van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 kan worden verlaagd om te voorkomen dat de belastingplichtige de btw die hij verschuldigd is over de periode waarin de dienst is verricht, gedurende meerdere jaren moet voorschieten, terwijl hij de volledige betaling voor die dienst in die periode nog niet heeft ontvangen.

19 Finanzamt B heeft tegen de uitspraak van het Finanzgericht beroep in *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland).

20 Laatstgenoemde rechter vraagt zich af of artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 van toepassing is op de eenmalige verrichting van een dienst. In die bepaling wordt weliswaar de verkoop van goederen op afbetaling van de werkingssfeer van die bepaling uitgesloten, maar wordt niet in een overeenkomstige uitsluiting voorzien voor de verrichting van diensten waarvoor de vergoeding over verschillende termijnen wordt gespreid. De letterlijke toepassing van die bepaling zou kunnen leiden tot een ongerechtvaardigd onderscheid tussen goederenleveringen en diensten. Voorts zou zij de algemene regel van artikel 63 van richtlijn 2006/112, volgens welke de belasting in beginsel verschuldigd wordt op het tijdstip waarop een dienst wordt verricht, ten onrechte kunnen beperken.

21 Die rechter benadrukt bovendien dat de onderhavige zaak verschilt van de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 29 november 2018, baumgarten sports & more (C?548/17, EU:C:2018:970). In die zaak waren diensten van een spelersmakelaar aan de orde, namelijk de plaatsing van een speler bij een voetbalclub, en was de vergoeding van die makelaar gekoppeld aan de voorwaarde dat de speler bij de betrokken club geplaatst bleef. Het hoofdgeding betreft daarentegen een situatie waarin de betaling van de deelbedragen van de overeengekomen vergoeding eenvoudigweg moet worden voldaan in termijnen, en niet is onderworpen aan een voorwaarde die verband houdt met het – onzekere – aanhoudende succes van de bemiddeling.

22 De omstandigheid dat het Hof in het arrest van 29 november 2018, baumgarten sports & more (C?548/17, EU:C:2018:970), heeft verwezen naar het arrest van 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C?463/14, EU:C:2015:542), dat betrekking had op een dienst die voortdurend tijdens een lange periode werd aangeboden, bevestigt de uitlegging dat er slechts sprake kan zijn van „opeenvolgende afrekeningen of betalingen” in de zin van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 indien er een verband bestaat tussen de betrokken diensten en de gespreide betalingen.

23 Een dergelijke benadering strookt met § 13, lid 1, punt 1, onder a), tweede en derde volzin, UstG, op grond waarvan bepalend is of de prestatie al dan niet economisch deelbaar is.

24 Voor het geval dat artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 in het hoofdgeding buiten toepassing moet worden gelaten, wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of artikel 90, lid 1, van die richtlijn kan worden toegepast.

25 Die rechter herinnert eraan dat X haar vergoeding voor de in 2012 verrichte diensten vanaf

juni 2013 in verschillende termijnen heeft ontvangen, telkens vermeerderd met btw. Indien wordt aangenomen dat de btw over een eenmalige dienst verschuldigd is in het jaar waarin die dienst wordt verricht, zou de belastingplichtige die erin toestemt in verschillende deelbedragen te worden betaald, verplicht zijn de btw voor te financieren. De verwijzende rechter betwijfelt echter of de verplichting om de btw voor te financieren in overeenstemming is met de taak van belastingplichtigen, die, zoals voortvloeit uit de rechtspraak van het Hof, met name de arresten van 20 oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846), en 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105), als belastingontvangers optreden voor rekening van de staat.

26 Volgens de verwijzende rechter kan een dergelijke verplichting worden vermeden door de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 te verlagen en deze vervolgens op het tijdstip van de daadwerkelijke betaling van de vergoeding opnieuw vast te stellen.

27 In die omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof 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 [richtlijn 2006/112]?

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 [richtlijn 2006/112] 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid van de vragen

28 Zoals blijkt uit de door de verwijzende rechter uiteengezette feiten, betreft het hoofdgeding een dienst die eind 2012 in zijn geheel was verricht en waarvoor de vergoeding in overeenstemming met de contractuele bepalingen in de daaropvolgende jaren in vijf jaarlijkse termijnbedragen werd betaald.

29 In haar bij het Hof ingediende opmerkingen betwist verweerster in het hoofdgeding die weergave van de feiten. Zij beroept zich daartoe op een stuk waarin wordt verwezen naar voorlopige vaststellingen van een Duitse rechter in het kader van een ander geding dan het hoofdgeding.

30 Een dergelijk stuk kan echter niet afdoen aan de beschrijving van de feiten in de verwijzingsbeslissing.

31 Volgens vaste rechtspraak is de verwijzende rechter immers bij uitsluiting bevoegd om de feiten van het bij hem aanhangige geding vast te stellen en te beoordelen, alsook om het nationale recht uit te leggen en toe te passen. Het Hof moet in het kader van de bevoegdheidsverdeling tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties acht slaan op de in de verwijzingsbeslissing omschreven feitelijke en juridische context waarin de prejudiciële vragen moeten worden geplaatst (arrest van 27 januari 2021, Dexia Nederland, C?229/19 en C?289/19, EU:C:2021:68, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Daaruit volgt dat de prejudiciële vragen ontvankelijk zijn.

Eerste vraag

33 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een eenmalige verrichting van een dienst die in termijnen wordt vergoed, binnen de werkingssfeer van die bepaling valt.

34 Om te beginnen zij opgemerkt dat artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 moet worden uitgelegd in het licht van artikel 63 van die richtlijn, aangezien eerstgenoemde bepaling intrinsiek verbonden is met laatstgenoemde.

35 Volgens artikel 63 van die richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht. Voorts worden diensten die met name aanleiding geven tot opeenvolgende betalingen krachtens artikel 64, lid 1, van die richtlijn geacht te zijn verricht, in de zin van artikel 63, bij het verstrijken van de periode waarop die betalingen betrekking hebben.

36 Uit de gecombineerde toepassing van die twee bepalingen volgt dat, wat prestaties betreft die aanleiding geven tot opeenvolgende betalingen, het belastbare feit zich voordoet en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip van het verstrijken van de perioden waarop die betalingen betrekking hebben (arrest van 29 november 2018, baumgarten sports & more, C?548/17, EU:C:2018:970, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Het begrip „diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende betalingen” zou ofwel aldus kunnen worden uitgelegd dat daaronder eenmalige diensten vallen waarvoor de overeengekomen vergoeding gespreid wordt betaald, ofwel in de zin dat zij enkel betrekking hebben op diensten die wegens hun aard in aanmerking komen voor gespreide betaling, namelijk die welke gedurende een bepaalde periode niet eenmalig, maar herhaaldelijk of doorlopend worden verricht.

38 Die laatste uitlegging vindt steun in de bewoordingen en het doel van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112. Volgens die bepaling wordt het tijdstip waarop de belastingschuld ontstaat immers bepaald door het verstrijken van de periode waarop de opeenvolgende betalingen betrekking hebben. Aangezien die betalingen noodzakelijkerwijs de vergoeding voor de verrichte diensten vormen, vereist die bepaling dus impliciet dat zij in de bedoelde periode zijn verricht. In die omstandigheden kan de toepassing van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 niet afhankelijk worden gesteld van het enkele feit dat de dienst gespreid moet worden betaald.

39 Bijgevolg veronderstelt de toepassing van artikel 64, lid 1, van die richtlijn een verband tussen de aard van de betrokken diensten en het gespreide karakter van de betalingen, zodat die bepaling geen betrekking kan hebben op een eenmalige prestatie, zelfs niet wanneer deze wordt vergoed door middel van gespreide betalingen.

40 Die letterlijke uitlegging van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 wordt bevestigd door het

doel van die bepaling en door de systematiek van die richtlijn.

41 In dit verband moet worden opgemerkt dat artikel 64, lid 1, van die richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 63 ervan, beoogt de inning van de btw en in het bijzonder de vaststelling van het tijdstip waarop de belastingschuld ontstaat, te vergemakkelijken.

42 Om te bepalen op welk tijdstip het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt, vereist artikel 63 van richtlijn 2006/112 immers de vaststelling van het tijdstip waarop een dienst daadwerkelijk wordt verricht. Zoals de advocaat-generaal in punt 41 van zijn conclusie heeft opgemerkt, preciseert dat artikel niet welke gebeurtenis moet worden beschouwd als het tijdstip waarop de dienst wordt verricht, zodat het aan de bevoegde nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat om het tijdstip van de daadwerkelijke dienstverrichting te bepalen.

43 Daarentegen bepaalt artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 dat de belasting ontstaat en verschuldigd wordt bij het verstrijken van de periode waarop deze betalingen betrekking hebben. Die laatste bepaling bevat dus een rechtsregel aan de hand waarvan op basis van een juridische fictie nauwkeurig kan worden bepaald wanneer de belastingschuld ontstaat, zodat geen feitelijke vaststellingen hoeven te worden gedaan om vast te stellen wanneer een dienst daadwerkelijk wordt verricht.

44 Meer in het bijzonder is het, zoals het Hof reeds heeft vastgesteld, wanneer artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 van toepassing is, voldoende dat de belastingplichtige de periode van de dienstverrichting waarop de opeenvolgende betalingen betrekking hebben op de facturen vermeldt om te voldoen aan de vereisten die voortvloeien uit artikel 226, punt 7, van die richtlijn, dat bepaalt dat de factuur de datum vermeldt waarop de dienst heeft plaatsgevonden of is voltooid (zie in die zin arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punten 29?31).

45 Evenwel moet artikel 64, lid 1, van die richtlijn slechts worden gebruikt als rechtsregel om het tijdstip te bepalen waarop de belastingschuld ontstaat, indien het tijdstip of de tijdstippen waarop de diensten daadwerkelijk worden verricht niet eenduidig is of zijn en tot verschillende beoordelingen kan of kunnen leiden, hetgeen het geval is wanneer de diensten wegens hun doorlopende of terugkerende karakter gedurende een of meer bepaalde perioden worden verricht.

46 Zoals de advocaat-generaal in punt 44 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, is het daarentegen niet mogelijk om artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 toe te passen indien het tijdstip van verrichting van de dienst eenduidig is – met name wanneer een 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 –, omdat anders wordt voorbijgegaan aan de duidelijke bewoordingen van artikel 63 van die richtlijn.

47 Voorts zijn volgens laatstgenoemde bepaling, gelezen in het licht van overweging 24 van richtlijn 2006/112, het ontstaan van de btw en de verschuldigdheid ervan geen factoren die de contractpartijen vrij kunnen bepalen. Integendeel, de Uniewetgever heeft de datum waarop de belastingschuld in alle lidstaten ontstaat op een zo hoog mogelijk niveau willen harmoniseren om eenvormige heffing van die belasting te garanderen (arrest van 2 mei 2019, Budimex, C?224/18, EU:C:2019:347, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Het zou dus in strijd zijn met artikel 63 van richtlijn 2006/112 om een belastingplichtige die een eenmalige dienst heeft verricht maar voor de vergoeding van die dienst een betaling in termijnen is overeengekomen, de mogelijkheid te bieden om voor de toepassing van artikel 64, lid 1, van die richtlijn te kiezen en aldus zelf het tijdstip van ontstaan en de verschuldigdheid van de btw te bepalen.

49 Een dergelijke uitlegging van artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 zou ook maar moeilijk verenigbaar zijn met artikel 66, onder a) en b), van deze richtlijn. Op grond van die bepalingen kunnen lidstaten in afwijking van de artikelen 63 tot en met 65 van deze richtlijn bepalen dat de btw voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen uiterlijk bij de uitreiking van de factuur of ontvangst van de prijs verschuldigd wordt. Artikel 66, onder a) en b), van richtlijn 2006/112 zou grotendeels van zijn betekenis worden ontdaan indien de belastingplichtigen zelf, in plaats van de lidstaten, aan de hand van de contractueel vastgestelde vergoedingsvoorwaarden het tijdstip van het ontstaan en de verschuldigdheid van de btw konden aanpassen.

50 Bovendien kan uit de rechtspraak van het Hof niet worden afgeleid dat artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 ook bij eenmalige diensten van toepassing kan zijn. De zaken waarin het Hof toepassing van die bepaling heeft aanvaard, zagen immers op diensten die gedurende bepaalde perioden waren verricht op basis van contractuele betrekkingen die doorlopende verplichtingen meebrachten, waaronder de verhuur van een voertuig (arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt, C?118/11, EU:C:2012:97), verstrekking van juridisch, commercieel en financieel advies (arresten van 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C?463/14, EU:C:2015:542, en 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690), of de plaatsing en het behoud van een speler bij een voetbalclub (arrest van 29 november 2018, baumgarten sports & more, C?548/17, EU:C:2018:970).

51 De omstandigheid dat van belastingplichtigen kan worden verlangd dat zij de btw die zij aan de staat moeten afdragen, voorfinancieren wanneer zij eenmalige diensten verrichten waarvoor de vergoeding wordt gespreid, kan evenmin afdoen aan de vaststellingen in de punten 39 en 48 van het onderhavige arrest.

52 Het is juist dat volgens vaste rechtspraak uit het beginsel van de neutraliteit van de btw voortvloeit dat de ondernemer – als belastingontvanger voor rekening van de staat – volledig moet worden ontlast van de btw die hij verschuldigd is of betaald heeft in het kader van zijn economische activiteiten die zelf aan de btw zijn onderworpen [arrest van 15 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing), C?335/19, EU:C:2020:829, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

53 Zoals de advocaat-generaal in punt 62 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is de rol van de belastingplichtigen evenwel niet beperkt tot die van btw-ontvanger. Overeenkomstig artikel 193 van richtlijn 2006/112 rust de verplichting tot betaling van de belasting in beginsel op hen wanneer zij een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verrichten, zonder dat die verplichting afhankelijk is gesteld van de voorafgaande ontvangst van de tegenprestatie of althans van het bedrag van de in een later stadium betaalde belasting.

54 De btw wordt overeenkomstig artikel 63 van richtlijn 2006/112 immers verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht, dat wil zeggen 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 (arrest van 28 juli 2011,

Commissie/Hongarije, C?274/10, EU:C:2011:530, punt 46).

55 Gelet op een en ander dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 64, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een eenmalige verrichting van een dienst die in termijnen wordt vergoed, niet binnen de werkingssfeer van die bepaling valt.

Tweede vraag

56 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat, ingeval een betaling in termijnen is overeengekomen, het uitblijven van betaling van een deel van de vergoeding op de vervaldag moet worden aangemerkt als niet-betaling van de prijs in de zin van die bepaling, en bijgevolg aanleiding kan geven tot een verlaging van de maatstaf van heffing.

57 Artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd in geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht.

58 Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof, verplicht die bepaling in de daarin bedoelde gevallen de lidstaten om de maatstaf van heffing en dus het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag te verlagen telkens wanneer de belastingplichtige na de sluiting van een transactie de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Die bepaling is de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van richtlijn 2006/112, volgens hetwelk de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is. Dit beginsel heeft tot gevolg dat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige zelf heeft geïnd (arrest van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 Anders dan de ontbinding of de nietigverklaring van de overeenkomst, plaatst de gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de aankoopprijs de partijen niet terug in de situatie waarin zij zich vóór sluiting van de overeenkomst bevonden. Indien de prijs niet wordt betaald zonder dat de overeenkomst is ontbonden of nietig is verklaard, blijft de koper van het goed of de afnemer van de dienst de overeengekomen prijs verschuldigd en behoudt de verkoper van het goed of de dienstverrichter in beginsel zijn schuldvordering, die hij voor de rechter geldend kan maken. Evenwel kan niet worden uitgesloten dat een dergelijke schuldvordering de facto definitief oninbaar wordt, aangezien de niet-betaling wordt gekenmerkt door de onzekerheid die inherent is aan het niet-definitieve karakter ervan (zie in die zin arrest van 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, punten 29 en 30).

60 De niet-betaling van de tegenprestatie in de zin van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 doelt aldus enkel op situaties waarin de begunstigde van een goederenlevering of de afnemer van een dienst niet of slechts gedeeltelijk voldoet aan een schuldvordering waaraan hij nochtans krachtens de met de leverancier of de dienstverrichter gesloten overeenkomst gebonden is (zie in die zin arrest van 2 juli 2015, NLB Leasing, C?209/14, EU:C:2015:440, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 In het licht van die rechtspraak moet worden vastgesteld dat de betaling van de vergoeding die voor een dienst overeenkomstig de door partijen opgestelde overeenkomst in termijnen verschuldigd is, niet onder het in artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 bedoelde geval van niet-betaling van de tegenprestatie valt.

62 Ten eerste wijzigt die wijze van betaling immers niet het bedrag van de vergoeding die de belastingplichtige wordt geacht te ontvangen of die hij daadwerkelijk kan invorderen. In die

omstandigheden blijft de maatstaf van heffing ongewijzigd en ontvangt de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér dan de btw die verschuldigd is over de vergoeding van de belastingplichtige. Ten tweede kan een dergelijke situatie van betaling in termijnen, aangezien een vergoedingstermijn niet verschuldigd is vóór de vervaldag ervan, niet worden gelijkgesteld met een situatie waarin de afnemer van de dienst slechts gedeeltelijk voldoet aan de schuldvordering waaraan hij gebonden is.

63 Zoals reeds blijkt uit de overwegingen in de punten 51 tot en met 54 van het onderhavige arrest, is het voor de uitlegging van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 voorts irrelevant dat een belastingplichtige in bepaalde omstandigheden verplicht kan zijn de btw die hij aan de belastingdienst moet afdragen, voor te financieren.

64 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat, ingeval een betaling in termijnen is overeengekomen, het uitblijven van betaling van een deel van de vergoeding op de vervaldag niet kan worden aangemerkt als niet-betaling van de prijs in de zin van die bepaling, en bijgevolg geen aanleiding kan geven tot een verlaging van de maatstaf van heffing.

Kosten

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

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 een eenmalige verrichting van een dienst die in termijnen wordt vergoed, niet binnen de werkingssfeer van die bepaling valt.**

2) **Artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat, ingeval een betaling in termijnen is overeengekomen, het uitblijven van betaling van een deel van de vergoeding op de vervaldag niet kan worden aangemerkt als niet-betaling van de prijs in de zin van die bepaling, en bijgevolg geen aanleiding kan geven tot een verlaging van de maatstaf van heffing.**

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.