



Datum van
inontvangstneming

:

16/05/2018

Zaak C-224/18

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

28 maart 2018

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

28 november 2017

Verzoekende partij:

Budimex S.A.

[Or. I] [OMISSIS]

[OMISSIS]

BESLISSING

28 november 2017

De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) [OMISSIS]

heeft na de mondelinge behandeling op **28 november 2017**

[OMISSIS]

van het beroep in cassatie van **Budimex S.A., met statutaire zetel in Warschau**

tegen de beslissing van de **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (bestuursrechter Warschau, Polen)

van **30 juli 2015** [OMISSIS]

in de zaak van het beroep van **Budimex S.A., met statutaire zetel in Warschau**

tegen de ruling van de **Minister Finansów** (minister van Financiën)

van **15 oktober 2014**[OMISSIS]

inzake **belasting over de toegevoegde waarde**

beslist als volgt:

1) Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt op grond van artikel 267 VWEU [OMISSIS] de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is er voor bij een transactie betrokken partijen die zijn overeengekomen dat het voor de betaling van de vergoeding voor werkzaamheden op het gebied van bouw en bouw-montage van essentieel belang is dat de verrichting daarvan door de aanbestedende dienst wordt aanvaard in een certificaat van oplevering, sprake van diensten die krachtens een dergelijke transactie worden verricht in de zin artikel 63 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, zoals gewijzigd) op het tijdstip waarop:

- de werkzaamheden op het gebied van bouw en bouw-montage daadwerkelijk worden verricht

of

[Or. II]

- deze werkzaamheden door de aanbestedende dienst worden aanvaard in een certificaat van oplevering?”

2) [OMISSIS] De gerechtelijke procedure wordt in afwachting van de uitkomst van de verwijzingsprocedure geschorst.

[OMISSIS]

[Or. 1] [OMISSIS]

MOTIVERING

I. Toepasselijke bepalingen

1. Unierecht

Bepalingen 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, zoals gewijzigd; hierna: „richtlijn 2006/112/EG”):

Artikel 63. Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

2. Nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (geconsolideerde tekst: Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”):

Artikel 19a, lid 1: De belasting wordt verschuldigd op het tijdstip van de goederenlevering of op het tijdstip van de dienstverrichting, onder voorbehoud van lid 5 en leden 7 tot en met 11, artikel 14, lid 6, artikel 20 en artikel 21, lid 1.

Artikel 19a, lid 2: Wat betreft gedeeltelijk aanvaarde diensten wordt een dienst ook geacht te zijn verricht wanneer daarvan het onderdeel is verricht waarvoor de tegenprestatie is vastgelegd.

Artikel 19a, lid 5, punt 3, onder a): In het geval van diensten op het gebied van bouw en bouw-montage wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van uitreiking van de factuur in de gevallen als bedoeld in artikel 106b, lid 1.

Artikel 106b, lid 1. De belastingplichtige is verplicht een factuur uit te reiken waarin de verkooptransactie wordt gedocumenteerd en er informatie over de goederenlevering en de dienstverrichting als bedoeld in artikel 106a, punt 2, wordt verstrekt, mits deze goederenleveringen en diensten door hem zijn verricht ten gunste van een andere belastingplichtige ter zake van een belasting, de belasting over de toegevoegde waarde of een gelijkaardige belasting of ten gunste van een niet-belastingplichtig rechtspersoon.

Artikel 106i, lid 3, punt 1: In het geval als bedoeld in artikel 19a, lid 5, punt 3, onder a), dient de factuur uiterlijk op de dertigste dag na de dienstverrichting te worden uitgereikt.

II. Feiten van het geschil en procesverloop voor de nationale belastingautoriteiten en rechtbanken.

[Or. 2] Het geschil in het hoofdgeding is gerezen naar aanleiding van een verzoek van het bedrijf Budimex S.A. (hierna: „onderneming”) om een ruling met betrekking tot het tijdstip van verschuldigdheid van de belasting over de toegevoegde waarde voor diensten op het gebied van bouw en bouw-montage. De onderneming heeft opgemerkt dat zij deze diensten verricht op basis van afspraken die zijn gemaakt op grond van contractuele FIDIC-voorwaarden (hierna: „FIDIC-voorwaarden”). Zij heeft aangegeven dat de reikwijdte, het tijdsplan en de vergoeding van de bouwwerkzaamheden zijn overeengekomen door de investeerder en de aannemer op grond van de FIDIC-voorwaarden. In haar verzoek om een ruling heeft de onderneming opgemerkt dat de in de afspraken gehanteerde begrippen die met een hoofdletter werden geschreven, dienden te worden uitgelegd volgens de definities in de FIDIC-voorwaarden.

Meer in het bijzonder heeft de onderneming opgemerkt dat – afhankelijk van het specifieke geval – de financiële verplichtingen tussen de aannemer en de investeerder in de loop van het project in drie fasen zouden worden geregeld:

1) Maandelijks declareert de onderneming haar financiële betrokkenheid bij het project, welke onder meer gebaseerd is op de waarde van de verrichte werkzaamheden, de naar de bouwplaats aangevoerde materialen en machines – ook wanneer deze nog niet werden geïnstalleerd, enzovoort. Wanneer de financiële betrokkenheid van de onderneming het in de overeenkomst vastgelegde niveau (het Minimumbedrag voor het Tussentijdse Betalingscertificaat; hierna: „TBC”) bereikt, reikt de Ingenieur een dergelijk TBC uit, op basis waarvan de Onderneming de aanbestedende dienst kan verzoeken het juiste geldbedrag over te maken. Op grond van het TBC wordt de desbetreffende btw-factuur uitgereikt. Indien er in de Overeenkomst geen TBC-minimumbedrag is vastgelegd, reikt de Ingenieur het TBC op de bovengenoemde data en overeenkomstig de hierboven genoemde regels uit.

2) Wanneer de onderneming alle contractueel vastgelegde werkzaamheden heeft verricht (dit kan een Deel van de Werkzaamheden of alle Werkzaamheden betreffen) en zij de Verklaring van Overname heeft ontvangen, bezorgt zij de Ingenieur de Eindafrekening, welke plechtig wordt vastgelegd in het TBC op grond waarvan de factuur voor (alle) verrichte Werkzaamheden (of het betrokken Deel ervan) wordt uitgereikt.

3) Na afloop van de Termijn voor het Melden van Gebreken en wanneer de Onderneming alle eventuele wijzigingen en achterstallige werkzaamheden heeft verricht, reikt de Ingenieur een Uitvoeringscertificaat uit. Dat is het enige contractuele document op grond waarvan de Werkzaamheden kunnen worden aanvaard en het Definitieve Betalingscertificaat (hierna: „DBC”) kan worden uitgereikt.

[Or. 3] In een situatie waarin de diensten op het gebied van bouw en bouwmontage worden verricht op basis van FIDIC-voorwaarden, wordt de belasting voor de hieronder vermelde prestaties naar het oordeel van de onderneming verschuldigd als volgt:

1) voor diensten op het gebied van bouw en bouwmontage: op de datum waarop de btw-factuur wordt uitgereikt, en indien er geen factuur wordt uitgereikt of indien de factuur later dan 30 dagen na de datum van goedkeuring van het DBC wordt uitgereikt, op de dertigste dag na de goedkeuring van het DBC,

2) voor de gedeeltelijke overname (verrichting) van diensten op het gebied van bouw en bouwmontage: op het tijdstip waarop de btw-factuur wordt uitgereikt, en indien er geen factuur wordt uitgereikt of indien de factuur later dan 30 dagen na de datum van goedkeuring van het TBC wordt uitgereikt, op de dertigste dag na de goedkeuring van het TBC,

3) voor tussentijdse betalingen die zijn verricht vóór de (gedeeltelijke) dienstverrichting: op de dag waarop deze betalingen worden ontvangen.

In zijn ruling van 15 oktober 2014 heeft de minister van Financiën het standpunt van de onderneming betreffende het tijdstip van verschuldigdheid bevestigd met betrekking tot het derde van de hierboven uiteengezette gevallen.

In de andere gevallen (dat wil zeggen in de gevallen 1 en 2) heeft de minister van Financiën evenwel vastgesteld dat bepalingen van een overeenkomst op grond waarvan een onderneming zich tot het verrichten van bouwwerkzaamheden verbindt, niet relevant zijn voor de vaststelling van het tijdstip van verschuldigdheid van belasting.

De minister van Financiën heeft verklaard dat het tijdstip van verschuldigdheid voor de door de onderneming verrichte werkzaamheden op het gebied van bouw en bouw-montage het moment is waarop de onderneming de factuur uitreikt en daarin de werkzaamheden documenteert of, indien het resultaat van de werkzaamheden slechts gedeeltelijk wordt aanvaard, het moment waarop de factuur voor deze deelwerkzaamheden wordt uitgereikt. In het geval van volledig verrichte werkzaamheden zou de daadwerkelijke verrichting van deze diensten beslissend zijn. In het geval van gedeeltelijk verrichte werkzaamheden zou de daadwerkelijke verrichting van de onderdelen waarvoor de tegenprestatie is vastgelegd, van doorslaggevend belang zijn. Indien uiterlijk 30 dagen na de datum **[Or. 4]** waarop de diensten volledig of gedeeltelijk zijn verricht, nog geen factuur wordt uitgereikt waarin de Beschreven diensten worden gedocumenteerd, zou de belasting worden verschuldigd wanneer de termijn voor de uitreiking ervan afloopt.

Bij beslissing van 30 juli 2015 heeft de bestuursrechter in aansluiting op het standpunt dat door de minister van Financiën werd vertolkt in de bestreden uitlegging, het beroep van de onderneming verworpen.

Deze rechter in eerste aanleg heeft daarbij aangegeven dat aangezien de nationale wetgever de verschuldigdheid van belasting voor diensten op het gebied van bouw en bouw-montage in verband heeft gebracht met de uitreiking van de factuur (artikel 19a, lid 5, punt 5, onder a), van de btw-wet) en hij het tijdstip van uitreiking van de factuur in verband heeft gebracht met de verrichting van de dienst, de daadwerkelijke dienstverrichting beslissend zal zijn voor het antwoord op de vraag wanneer de diensten op het gebied van bouw en bouw-montage worden verricht. De rechter in eerste aanleg is daarbij ingegaan op het feit dat moeilijk kan worden omschreven waarin deze „daadwerkelijke verrichting van de diensten” nu eigenlijk bestaat. Bij de bepaling daarvan zou echter in de eerste plaats moeten worden gekeken naar de concrete reikwijdte van de bestelde werkzaamheden.

5. In haar beroep in cassatie tegen deze beslissing heeft de onderneming verzocht om deze in haar geheel nietig te verklaren en om de zaak terug te verwijzen naar het gerecht van eerste aanleg [OMISSIS]. Daartoe voerde zij een schending van het materieel recht aan, meer in het bijzonder van:

- artikel 19a, lid 5, punt 3, onder a), gelezen in samenhang met artikel 19a, lid 1 en lid 2, en artikel 106, lid 1 en lid 3, punt 1, van de btw-wet, daar onterecht zou zijn aangenomen dat in de specifieke situatie waarin de onderneming zich bevindt, de „verrichting” van de betrokken dienst – als gevolg waarvan er btw verschuldigd wordt – alleen zou kunnen slaan op het tijdstip waarop deze dienst „daadwerkelijk” wordt verricht.

III. Prejudiciële vraag

De verwijzende rechter wijst erop dat de kern van het geschil in de bij hem aanhangige zaak de vraag betreft wanneer de belasting over de betrokken dienst nu eigenlijk wordt verschuldigd. In het bijzonder gaat het erom of deze wordt verschuldigd wanneer de betrokken werkzaamheden daadwerkelijk worden verricht, dan wel wanneer de verrichte werkzaamheden door de aanbestedende dienst worden aanvaard in het certificaat van oplevering.

Het antwoord op deze vraag komt neer op een beslissing met betrekking tot de correcte uitlegging van de artikelen 19a en 106 van de btw-wet. Deze bepalingen vormen de omzetting in Pools recht van de bepalingen van richtlijn 2006/112 [Or. 5] betreffende het tijdstip van de verschuldigdheid van btw, wat dus ook betrekking heeft op de diensten die het voorwerp van het geschil in het hoofdgeding vormen. De verwijzende rechter wijst erop dat er geen bezwaren bestaan tegen de wijze waarop de bepalingen van richtlijn 2006/112 zijn omgezet in de Poolse rechtsorde. Voor de verwijzingsbeslissing in de onderhavige zaak spelen veeleer twijfels met betrekking tot de correcte uitlegging van de bepaling van artikel 63 van richtlijn 2006/112, meer in het bijzonder betreffende de bepaling van het moment waarop de betrokken dienst in onderhavige zaak wordt „verricht”.

De verwijzende rechter wenst te vernemen of de aanvaarding van de werkzaamheden zoals deze door partijen is overeengekomen, als het objectieve element van de dienstverrichting kan worden aangemerkt.

De verwijzende rechter wijst erop dat het gebruikelijk is dat diensten op het gebied van bouw en bouw-montage worden verricht op basis van een eerder gesloten overeenkomst waarin onder meer de reikwijdte van de diensten, de uitvoeringsvoorwaarden en de wijze van financiële vereffening worden vastgelegd. Bij dergelijke overeenkomsten behoudt de aanbestedende dienst zich gewoonlijk het recht voor om vóór de aanvaarding van de diensten na te gaan of deze wel naar behoren zijn verricht, wat ertoe kan leiden dat er nog aanvullende werkzaamheden moeten worden verricht opdat de bestelde dienstverrichting aan de onderling overeengekomen voorwaarden voldoet.

In onderhavige zaak komt dit kenmerk onder meer tot uitdrukking in de bepalingen van de overeenkomst waarin het precieze tijdstip van „overname” van de verrichte (bouw)werkzaamheden door de Aanbestedende Dienst (de afnemer van de dienst) bestaat. Volgens de overeenkomst zullen de werkzaamheden door

de Aanbestedende Dienst worden overgenomen wanneer deze zijn voltooid in overeenstemming met de Overeenkomst. Als voltooiing van de werkzaamheden wordt het tijdstip aangemerkt waarop de „Verklaring van Overname voor de Werkzaamheden” wordt uitgereikt, dan wel het tijdstip waarop dit zou moeten worden uitgereikt. Pas vanaf dat moment gaat de verantwoordelijkheid voor het toezicht op de werkzaamheden over op de aanbestedende dienst.

In de overeenkomst is tevens bepaald dat de verplichtingen van de aannemer pas worden geacht te zijn nagekomen wanneer de Ingenieur de Aannemer het Uitvoeringscertificaat heeft bezorgd en daarin de datum van de volledige naleving van zijn contractuele verplichtingen als Aannemer heeft opgegeven. Volgens de Contractuele Voorwaarden houdt alleen het Uitvoeringscertificaat in dat de Werkzaamheden zijn aanvaard. De Ingenieur reikt het Uitvoeringscertificaat uit binnen een periode van 28 dagen nadat de laatste dag van de Termijn [Or. 6] voor het Melden van Gebreken is verstreken, of eventueel later, te weten zodra de Aannemer alle documenten heeft verstrekt, hij alle Werkzaamheden heeft voltooid, deze heeft nagekeken en eventuele gebreken daaraan heeft weggewerkt.

De verwijzende rechter vraagt zich tevens af of het feit dat pas door de uitreiking van het DBC, de daarin tot uitdrukking gebrachte goedkeuring van de Eindafrekening en de ermee gepaard gaande vastlegging van de totale waarde van de overeengekomen werkzaamheden wordt voldaan aan de contractuele verplichtingen binnen de in de FIDIC-voorwaarden beschreven rechtsbetrekking, enige impact zal hebben op de verschuldigdheid van de belasting en wat deze impact zal zijn. Uit de feiten blijkt immers dat de Ingenieur de Aanbestedende Dienst binnen een periode van 28 dagen na ontvangst van de Eindafrekening en na de schriftelijke ontheffing van financiële verplichtingen het DBC bezorgt. Daarin wordt het uiteindelijk verschuldigde bedrag vermeld, alsmede het saldo (als dat er is) dat door de Aanbestedende Dienst aan de Aannemer of, al naargelang het geval, door de Aannemer aan de Aanbestedende Dienst wordt verschuldigd, waarbij ten gunste van de Aanbestedende Dienst rekening zal worden gehouden met alle bedragen die deze reeds heeft betaald en alle bedragen waarop hij recht heeft.

De verwijzende rechter merkt op dat contractueel vastgelegde diensten op het gebied van bouw en bouw-montage in de behandelde zaak voor overname in aanmerking komen in één van de volgende vier gevallen:

- 1) op het moment waarop de bouwwerkzaamheden daadwerkelijk zijn verricht (ongeacht de voorwaarden en de termijnen voor dergelijke dienstverrichtingen en de wijze waarop deze volgens de desbetreffende overeenkomst worden vergoed),
- 2) op het moment waarop de bouwwerkzaamheden door de aanbestedende dienst worden overgenomen doordat hij het Certificaat van Oplevering ondertekent,

- 3) op het moment waarop de bouwwerkzaamheden worden aanvaard middels het Uitvoeringscertificaat, zoals vermeld in de contractuele bepalingen,
- 4) op het moment waarop de aannemer – onder de voorwaarden die zijn vastgesteld in de overeenkomst – het DBC uitreikt en daarin de uiteindelijke vergoeding voor de dienstverrichting vastlegt.

Naar het oordeel van de verwijzende rechter lijkt de correcte uitlegging van de Unierechtelijke bepalingen inzake btw te vereisen dat het tijdstip van verschuldigdheid in onderhavige zaak wordt vastgesteld volgens het geval dat in de derde van de hierboven genoemde opties aan de orde is.

[Or. 7] Naar het oordeel van de verwijzende rechter pleiten hiervoor de volgende omstandigheden:

Ten eerste wordt in de rechtspraak van het Hof benadrukt dat contractuele voorwaarden voor btw-technische kwalificaties niet volstrekt irrelevant zijn. In het bijzonder dient worden opgemerkt dat contractuele bepalingen bij de kwalificatie van een transactie voor btw-doeleinden voor of tegen een bepaalde kwalificatie kunnen pleiten (zie arrest *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597; arrest *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, punten 44 en 45).

In het arrest *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, C-42/14, EU:C:2015:229, heeft het Hof eveneens geoordeeld dat de contractuele bepalingen van invloed kunnen zijn op de classificatie van een dienst voor btw-doeleinden.

Ten tweede merkt de verwijzende rechter op dat het begrip „bouwwerkzaamheden” in richtlijn 2006/112 niet is gedefinieerd. Volgens vaste rechtspraak dienen bij gebreke van enige definitie van het begrip „bouwwerkzaamheden” de betekenis en de draagwijdte van dit woord te worden bepaald met inachtneming van de algemene context waarin het wordt gebruikt en in overeenstemming met de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis ervan (zie bijvoorbeeld arrest *Massachusetts Institute of Technology* (C-431/04, EU:C:2006:291, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bovendien dient bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling rekening worden gehouden met haar doelstellingen en haar effectiviteit (zie bijvoorbeeld arrest [REDACTED] C-19/08, EU:C:2009:41, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*, C-395/11, EU:C:2012:799, punt 25).

Naar het oordeel van de verwijzende rechter pleit de hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof voor de inachtneming van de contractuele bepalingen, alsook voor de aanname dat niet kan worden beweerd dat de dienst is verricht wanneer de partijen bij de overeenkomst inzake bouwwerkzaamheden zijn overeengekomen dat de verplichtingen van de aannemer niet worden geacht te zijn nageleefd totdat de Ingenieur de Aannemer het Uitvoeringscertificaat heeft bezorgd.

De nationale rechtspraak met betrekking tot de betekenis van certificaten van oplevering in het belastingrecht is echter in strijd met deze opvatting. In de rechtspraak wordt immers aangenomen dat een dienst op het gebied van bouw of bouw-montage wordt geacht te zijn verricht in de zin van artikel 19a, lid 5, punt 3, onder a), van de btw-wet zodra de werkzaamheden die zijn verricht in overeenstemming met het ontwerp en de principes van de technische deskundigheid, of, in het geval van een gedeeltelijke oplevering [Or. 8], zodra deze onderdelen daadwerkelijk zijn afgerond en dit door de aannemer is meegedeeld aan de afnemer. Dit moment moet worden onderscheiden van het tijdstip waarop het opleveringscertificaat wordt opgesteld en ondertekend teneinde de daadwerkelijke voltooiing van de werkzaamheden of de onderdelen ervan te documenteren en deze te bevestigen [OMISSIS]. Een dienst op het gebied van bouw wordt geacht te zijn verricht wanneer de verschillende handelingen waaruit de dienstverrichting bestaat, naar behoren zijn verricht en dit met het oog op de oplevering is meegedeeld aan de aanbestedende dienst (de afnemer van de dienst). Voor de aanbestedende dienst gaat een dergelijke kennisgeving van de aannemer immers gepaard met de verplichting om de werkzaamheden te aanvaarden krachtens de nationale wettelijke regeling [art. 647 van de Kodeks cywilny (Pools burgerlijk wetboek)]. Het certificaat van oplevering geldt dan weer uitsluitend als ontvangstbewijs voor de verrichte dienst en vormt de grondslag voor de afrekening tussen de partijen, ook al dienen daarin de bevindingen met betrekking tot de kwaliteit van de verrichte werkzaamheden te worden opgenomen, met inbegrip van een eventuele lijst met opgespoorde gebreken alsook het tijdschema voor het wegwerken daarvan, of eventueel een verklaring van de investeerder betreffende de keuze van een andere oplossing die hij van de aannemer kan vorderen uit hoofde van diens aansprakelijkheid voor de opgespoorde gebreken. Er zij immers op gewezen dat een weigering van oplevering slechts gerechtvaardigd is wanneer de bestelde goederen kunnen worden aangemerkt als zijnde niet verricht overeenkomstig het ontwerp en de principes van de technische deskundigheid, of wanneer de gebreken dermate groot zijn dat het bouwwerk niet geschikt is voor gebruik [OMISSIS].

Uit de hierboven aangehaalde rechtspraak volgt dat het tijdstip waarop de belastingplicht ontstaat, wordt gelijkgesteld met de daadwerkelijke voltooiing van de werkzaamheden, ongeacht de aanvaarding ervan door de aanbestedende dienst middels de ondertekening van een certificaat van oplevering.

Tevens wordt er in de nationale rechtspraak van uitgegaan dat – wat zou pleiten voor de benadering die door de verwijzende rechter is voorgesteld – het certificaat van oplevering betekent dat de verrichte bouwwerkzaamheden door de investeerder worden aanvaard en dat de aannemer vervolgens op die basis een vergoeding kan eisen [OMISSIS].

Dit standpunt van de nationale rechterlijke instanties betreffende het certificaat van oplevering werd aangehaald omdat het Uitvoeringscertificaat in het behandelde geval in feite de rol van opleveringscertificaat vervult.

[Or. 9] Ondanks de hierboven uiteengezette standpunten van de nationale rechterlijke instanties is de verwijzende rechter van oordeel dat de feitelijke verrichting van de onderhavige diensten in de zin van artikel 63 van richtlijn 2006/112 zich overeenkomstig de contractuele bepalingen voordoet op het moment van uitreiking van het Uitvoeringscertificaat.

Naar het oordeel van de verwijzende rechter zorgt een dergelijke oplossing ervoor dat de contractuele bepalingen tussen de partijen in acht worden genomen en houdt zij tevens rekening met de aard van de bouwwerkzaamheden. Zoals hierboven werd vermeld, volgt het postulaat van de inachtneming van de civielrechtelijke bepalingen bij de btw-technische classificatie van een transactie uit de rechtspraak van het Hof.

De verwijzende rechter wenst echter te vernemen of deze uitlegging van artikel 63 van richtlijn 2006/112 wel is geoorloofd, rekening houdend met de voor alle lidstaten geldende verplichting om een eenvormige uitlegging van de bepalingen van de richtlijn te verzekeren. De verwijzende rechter merkt op dat een dergelijke uitlegging kan leiden tot een reeks wijzigingen bij het vaststellen van de regels inzake de verschuldigdheid van btw, ook in het geval van andere goederenleveringen waarvan de verrichting wordt voorafgegaan door de sluiting van een civielrechtelijke overeenkomst waardoor de regels van richtlijn 2006/112 worden aangepast.

Voor het geval het Hof zou vaststellen dat het vereiste van een eenvormige uitlegging van de Unierechtelijke bepalingen een beroep op de contractuele afspraken tussen de partijen bij de onderhavige belaste transactie uitsluit, wijst de verwijzende rechter op de grote praktische problemen waarmee de nauwkeurige aanduiding van het tijdstip van de daadwerkelijke verrichting van een dienst op het gebied van bouw gepaard gaat. Dit probleem is in de bestreden beslissing ook uitdrukkelijk door de rechter van eerste aanleg onder de aandacht gebracht. De verwijzende rechter merkt tevens op dat er zich ook problemen kunnen voordoen, met name omdat de afnemer niettegenstaande de verrichting van de voor de dienst vereiste werkzaamheden (op een contractueel vastgelegd tijdstip) bezwaren kan uiten met betrekking tot de wijze van verrichting, waardoor de verrichter van de dienst vervolgens nog aanvullende bouwwerkzaamheden zou moeten uitvoeren. Dit roept twijfels op over de vraag of de dienst wel kan worden geacht te zijn verricht wanneer de termijn voor het melden van gebreken of het aanbrengen van eventuele wijzigingen aan het gebouw nog niet is verstreken overeenkomstig de civielrechtelijke overeenkomst tussen de partijen.

[Or. 10] 4. Voor het geval dat het Hof vaststelt dat bij de vaststelling van het tijdstip van verschuldigdheid de bepalingen van de civielrechtelijke overeenkomst tussen partijen in acht moeten worden genomen, wenst de verwijzende rechter bovendien te vernemen of de diensten kunnen worden geacht te zijn verricht indien de partijen de eindafrekening (de betaling van de vergoeding) afhankelijk hebben gemaakt van de aanvaarding van de werkzaamheden in het DBC. Daarin wordt de uiteindelijke tegenprestatie immers pas vastgelegd.

Om te kunnen spreken van een dienst als van een prestatie die aan btw onderhevig is, dient er een rechtsbetrekking tussen de verrichter en de afnemer van de dienst te bestaan en dient in ruil voor deze prestatie een vergoeding te worden betaald. Het Hof heeft immers reeds geoordeeld dat een dienstverrichting enkel belastbaar is 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 bijvoorbeeld arresten ██████████ C-16/93, EU:C:1994:80, punten 13 en 14, en Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punt 39).

Overeenkomstig de bepalingen van de overeenkomst tussen de partijen in onderhavige zaak wordt de definitieve tegenprestatie pas vastgelegd op het moment waarop het DBC wordt uitgereikt en zodoende de Eindafrekening wordt aanvaard, de waarde van alle werkzaamheden wordt vastgelegd volgens de Overeenkomst en de contractuele verplichtingen binnen de in de FIDIC-voorwaarden beschreven rechtsbetrekking worden geacht te zijn voldaan.

De verwijzende rechter is van oordeel dat dus ook kan worden aangenomen dat er pas op dat moment sprake is van alle elementen die vereist zijn voor de verschuldigdheid van belasting op verrichte bouwwerkzaamheden.

4. Gelet op de twijfels die zich in het kader van de hierboven aangehaalde bepalingen van richtlijn 2006/112 voordoen met betrekking tot de belasting van diensten op het gebied van bouw en bouw-montage, heeft de hoogste bestuursrechter geoordeeld dat hij in overeenstemming met artikel 276, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie verplicht was het Hof de genoemde prejudiciële vragen te stellen.

[OMISSIS]

[OMISSIS]