



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. KOKOTT
van 7 juni 2018¹

Zaak C-295/17

**MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA
tegen
Autoridade Tributária e Aduaneira**

[verzoek van de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (scheidsgerecht voor belastingzaken, centraal orgaan voor bestuursrechtelijke arbitrage, Portugal) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Toepassingsgebied – Belastbare handelingen – Prestatie onder bezwarende titel – Afbakening tussen niet-belastbare schadeloosstelling en belastbare diensten verricht tegen betaling van een ‚vergoeding‘”

I. Inleiding

1. In deze zaak moet het Hof zich buigen over de btw-rechtelijke afbakening tussen een betaling voor een (belastbare en te belasten) dienst en de betaling voor financiële schade (en dus een niet-belastbare handeling).
2. Deze vraag rijst tegen de achtergrond van het feit dat volgens het btw-recht niet iedere betaling van een geldsom aan een belastingplichtige onderworpen is aan belasting, maar slechts de betaling voor een levering of een dienst. Hoe moet echter, in het kader van het btw-recht, een geval worden behandeld waarin de contractueel overeengekomen betaling verschuldigd is, hoewel de dienstverlening wordt gestaakt en er dus juist geen diensten meer worden verricht? Waarop heeft de betaling in een dergelijk geval betrekking? Kan in dat geval nog gesproken worden van een tegenprestatie voor een levering of dienst?
3. In zijn rechtspraak over „vergoedingen” bij niet-gebruikmaking van een dienst in de zaken *Société thermale d’Eugénie-les-Bains*² en *Air France-KLM en Hop!-Brit Air*³ heeft het Hof zich reeds over een soortgelijk vraagstuk uitgesproken. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing stelt het Hof in de gelegenheid deze rechtspraak verder te ontwikkelen.

¹ Oorspronkelijke taal: Duits.

² Arrest van 18 juli 2007 (C-277/05, EU:C:2007:440).

³ Arrest van 23 december 2015 (C-250/14 en C-289/14, EU:C:2015:841).

II. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

4. Het Unierechtelijke kader van deze zaak wordt gevormd door richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁴ (hierna: „btw-richtlijn”).

5. Artikel 2, lid 1, onder c), van die 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”.

6. Artikel 73 luidt als volgt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

B. *Portugees recht*

7. Bij de toepasselijke versie van artikel 1, lid 1, onder a), en artikel 16, lid 1, van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wetboek inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wetboek”) werden die voorschriften van de btw-richtlijn omgezet in Portugees recht.

III. Hoofdgeding

8. MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (hierna: „MEO”) is een naamloze vennootschap met als maatschappelijk doel de aanleg, de aansluiting, de opbouw, het beheer en de exploitatie van telecommunicatienetwerken en -infrastructuur, alsook het aanbieden van telecommunicatiediensten en diensten in verband met de overdracht en de verspreiding van telecommunicatiesignalen.

9. MEO verricht haar diensten (telecommunicatie, toegang tot internet, televisie en multimedia) door middel van een complexe infrastructuur, waarvan de opbouw en het onderhoud aanzienlijke investeringen in personeel en materiaal vereisen. Op basis van de kosten van de voor de te verrichten diensten noodzakelijke investering bepaalt MEO het (minimale) aantal overeenkomsten dat moet worden gesloten met het oog op een winstgevende bedrijfsvoering.

10. In het kader van haar activiteiten sluit MEO met haar klanten overeenkomsten voor het verrichten van de genoemde diensten. In bepaalde overeenkomsten tussen MEO haar klanten wordt bedongen dat de klant gedurende een minimumperiode aan de overeenkomst gebonden is. In die gevallen gelden bepaalde gunstige voorwaarden, zoals lagere maandelijkse termijnen.

⁴ PB 2006, L 347, blz. 1.

11. Die overeenkomsten bevatten bedingen op grond waarvan de klant een bedrag moet betalen dat gelijk is aan het maandelijks bedrag vermenigvuldigd met het aantal maanden waarvoor de minimumcontractduur niet in acht is genomen (exclusief btw) (hierna: „compensatiebedrag”), ingeval MEO de diensten vóór het einde van de contractueel overeengekomen minimumperiode deactiveert wegens een aan de klant toe te rekenen reden, in het bijzonder wegens niet-betaling van de contractueel verschuldigde maandelijkse termijnen.

12. Bij wanprestatie door de klant deelt MEO de klant eerst mee dat hij de verschuldigde bedragen dient te betalen, met de waarschuwing dat zij in geval van niet-betaling de overeengekomen diensten zal stopzetten en het in de overeenkomst vastgelegde compensatiebedrag wegens niet-inachtneming van de minimumcontractduur zal innen.

13. Indien de klant na die mededeling de verschuldigde bedragen niet betaalt, staakt MEO de verrichting van de overeengekomen diensten definitief. Vervolgens gaat MEO over tot inning van het compensatiebedrag, dat overeenkomt met „het bedrag van de maandelijkse termijn, vermenigvuldigd met het aantal maanden dat ontbreekt om de minimumcontractduur vol te maken”, en dat volgens haar volgens de contractuele bepalingen verschuldigd is.

14. In de regel houden de klanten van MEO, gelet op het risico compensatie te moeten betalen, zich aan de contractvoorwaarden en laten zij de contractuele betrekking gedurende de minimumcontractduur voortbestaan. Over de maandelijkse termijnen die de klant heeft betaald gedurende de periode waarin de overeenkomst werd nagekomen, heeft verzoekster btw in rekening gebracht die zij conform de voorschriften aan de staat heeft afgedragen.

15. In geval van deactivering reikt MEO de in gebreke gebleven klant daarentegen een factuur uit voor het compensatiebedrag, zonder btw in rekening te brengen, met de uitdrukkelijke vermelding „niet aan btw onderworpen”. Slechts een klein deel van de wegens wanprestatie verschuldigde bedragen wordt daadwerkelijk betaald.

16. De Unidade dos Grandes Contribuintes (fiscale eenheid grote ondernemingen) heeft bij MEO een belastinginspectie verricht. Hierbij bleek dat MEO in 2012 geen btw had geïnd over de door haar klanten betaalde compensatiebedragen.

17. Ter motivering daarvan betoogde MEO in het bijzonder dat de betrokken compensatiebetalingen niet aan btw zijn onderworpen. In dezen beriep MEO zich in het bijzonder op een juridisch advies dat in opdracht van haar was opgesteld door prof. dr. Englisch (universiteit van Münster, Duitsland). MEO voerde voorts aan dat het afdragen van btw over de compensatiebetalingen gelet op de in artikel 78 van het btw-wetboek vastgestelde terugvorderingsmogelijkheden zinloos zou zijn geweest en dat de berekening van de btw door de belastingdiensten onjuist is, aangezien de btw reeds is inbegrepen in het geïnde bedrag.

18. De belastingdienst volgde deze argumentatie niet. Volgens de belastingdienst waren de compensatiebedragen verschuldigd in het kader van de van de aansprakelijkheid van de ontvanger van de dienst voor de betaling van de overeengekomen tegenprestatie en niet als schadeloosstelling van de dienstverrichter. De compensatiebetalingen vallen daarom onder het begrip gederfde winst en zijn als zodanig aan btw onderworpen. De belastingdienst heeft het bedrag van de verschuldigde belasting vastgesteld en dienovereenkomstig 1 812 195,35 EUR nagevorderd.

19. MEO heeft daarop een bezwaarschrift ingediend. Het bezwaarschrift werd bij schriftelijk besluit afgewezen. Tegen deze afwijzing van haar bezwaar heeft verzoekster op 23 december 2015 beroep ingesteld, waarop niet binnen de bij de wet gestelde termijn is beslist. Hiertegen is MEO op 20 mei 2016 opgekomen bij de Tribunal Arbitral Tributário (scheidsgerecht voor belastingzaken, Portugal).

IV. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

20. Bij beslissing van 8 januari 2017, ingekomen bij het Hof op 22 mei 2017, heeft de Tribunal Arbitral Tributário het Hof van Justitie krachtens artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten de artikelen 2, lid 1, onder c), 64, lid 1, 66, onder a), en 73 van richtlijn 2006/112/EG aldus worden uitgelegd dat een aanbieder van telecommunicatie (televisie, internet, mobiele telefonie en vaste telefonie) btw verschuldigd is over het vooraf bepaalde bedrag dat hij zijn klanten in het geval van overeenkomsten met een minimumcontractduur in rekening brengt wanneer zij die minimumduur niet in acht nemen, waarbij dat bedrag overeenkomt met het volgens de overeenkomst door de klant verschuldigde maandelijkse basisbedrag vermenigvuldigd met het aantal maanden waarvoor de minimumcontractduur niet vervuld is, en het zo is dat wanneer bedoeld bedrag in rekening wordt gebracht de aanbieder zijn diensten reeds heeft stopgezet ongeacht of het bedrag zal worden geïnd, wanneer

a) het in rekening gebrachte bedrag in het kader van de overeenkomst tot doel heeft, de klant ervan te weerhouden de minimumcontractduur waartoe hij zich verbonden heeft niet in acht te nemen en de aanbieder te vergoeden voor de schade die deze lijdt wanneer de minimumcontractduur niet in acht wordt genomen, meer in het bijzonder doordat hij de winst die hij tot het einde van die minimumperiode zou hebben gemaakt moet derven en doordat lagere tarieven zijn overeengekomen, gratis of goedkoper materiaal is geleverd en uitgaven zijn gedaan voor reclame en het werven van klanten;

b) de tot stand gekomen overeenkomsten met een minimumcontractduur voor tussenpersonen die de klant hebben geworven een hogere beloning meebrachten dan overeenkomsten zonder minimumcontractduur, waarbij het bedrag van de beloning voor het sluiten van een overeenkomst in beide gevallen (dus in overeenkomsten met of zonder minimumcontractduur) was berekend op basis van de in de gesloten overeenkomsten vastgestelde maandelijkse termijnen;

c) het in rekening gebrachte bedrag naar nationaal recht moet worden beschouwd als een boete?

2) Kan het antwoord op de eerste vraag anders luiden wanneer een of meerdere erin genoemde omstandigheden zich niet voordoen?”

21. In de procedure bij het Hof hebben MEO, de Portugese Republiek, Ierland en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend en – met uitzondering van Ierland – deelgenomen aan de terechtzitting van 26 april 2018.

V. Beoordeling

A. Ontvankelijkheid en uitlegging van de prejudiciële vraag

22. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, moet de Tribunal Arbitral Tributário worden aangemerkt als een rechterlijke instantie van een der lidstaten in de zin van artikel 267 VWEU, zodat het bevoegd is tot verwijzing naar het Hof.⁵

⁵ Arrest van 12 juni 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punten 23-34).

23. Het argument van de Republiek Portugal dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is wegens het speculatieve karakter van de redenering van de verwijzende rechter, is niet steekhoudend. Volgens vaste rechtspraak van het Hof rust een vermoeden van relevantie op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen.⁶

24. Niets duidt erop dat aan een van deze voorwaarden is voldaan. De verwijzende rechter wenst integendeel juist te vernemen hoe artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn dient te worden uitgelegd en toegepast in het geval van een contractueel vastgelegde compensatiebetaling. Deze vraag is zonder twijfel ontvankelijk.

25. Een zekere verduidelijking van de zeer lange prejudiciële vraag is evenwel op zijn plaats. In wezen wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de betaling van een compensatiebedrag aan MEO door een (inmiddels voormalige) klant moet worden beschouwd als tegenprestatie voor een onder bezwarende titel verrichte dienst in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

26. Deze vraag rijst omdat de tot dusver verrichte diensten zijn gestaakt, zodat MEO geen diensten meer heeft geleverd. Aan de andere kant is het verschuldigde compensatiebedrag gelijk aan de oorspronkelijk overeengekomen nettovergoeding voor het verrichten van de diensten, teneinde de klant ervan te weerhouden de overeengekomen contractduur niet in acht te nemen.

27. Daarom moet de vraag worden beantwoord of de compensatiebetaling door de klant „slechts” ten doel heeft door MEO geleden schade te compenseren, of dat die betaling toch verband houdt met een door MEO verrichte belastbare dienst.

B. Juridische beoordeling

1. Tegenprestatie voor een levering of dienst

28. Volgens artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn zijn slechts bepaalde, uitputtend opgesomde verrichtingen onderworpen aan de btw. De twee voornaamste belastbare feiten worden vermeld in artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn. Overeenkomstig die bepalingen zijn leveringen van goederen en diensten door een als zodanig handelende belastingplichtige onderworpen aan btw indien zij onder bezwarende titel worden verricht. Als algemene verbruiksbelasting strekt de belasting over de toegevoegde waarde ertoe dat belasting wordt geheven over de financiële draagkracht van de consument, die blijkt uit het feit dat deze zijn vermogen aanspreekt om zich een verbruikbaar voordeel (een levering of dienst) te verschaffen.⁷

⁶ Arresten van 17 september 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punt 32); 30 april 2014, Pflieger e.a. (C-390/12, EU:C:2014:281, punt 26); 22 juni 2010, Melki en Abdeli (C-188/10 en C-189/10, EU:C:2010:363, punt 27), en 22 januari 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punt 19).

⁷ Zie bijvoorbeeld arresten van 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punten 20 en 23), en 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 en C-312/06, EU:C:2007:598, punt 37: „het bedrag [van de btw] is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt”).

29. Omgekeerd blijkt dus reeds uit de bewoordingen van artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn dat de betaling van een geldbedrag (dat wil zeggen een tegenprestatie) voor de ontvanger ervan op zich nog geen belastingplicht met zich brengt, ook al is hij een belastingplichtige. Deze moet namelijk een levering of dienst hebben verricht, waarvoor een tegenprestatie in de vorm van betaling wordt geleverd.⁸

30. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat hiervan alleen sprake is wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, waarbij de betaalde bedragen de daadwerkelijke tegenprestatie vormen voor een individualiseerbare dienst die is verricht in het kader van een rechtsverhouding waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.⁹

31. Betalingen buiten het kader van een dergelijke rechtsverhouding – die evenwel in ruime zin moet worden opgevat gezien het feit dat de btw het karakter van een algemene verbruiksbelasting heeft – leiden niet tot een belastbare handeling. Daarom is er geen sprake van een dienst onder bezwarende titel wanneer de onderneming weliswaar een betaling ontvangt, maar het bedrag door de betaler niet wordt betaald om een verbruikbaar voordeel (dat wil zeggen een levering of dienst) te verkrijgen, maar om andere redenen (bijvoorbeeld uit medelijden¹⁰).

32. Hetzelfde geldt wanneer de betaling er slechts toe dient om door de onderneming geleden financiële schade te compenseren, bijvoorbeeld in het geval van verdragingsrente (vermogensschade in de vorm van herfinancieringskosten als gevolg van te late betaling¹¹) of de compensatie van gedeerde winst als gevolg van beëindiging van de overeenkomst¹²). In deze gevallen wordt een geldbedrag betaald, niet voor een door een onderneming verrichte levering of dienst, maar ter compensatie van de financiële gevolgen van een niet-verrichte levering of dienst van de onderneming.

33. In deze gevallen wordt derhalve in wezen geld betaald ter vergoeding van financiële schade (vermogensschade). De besteding van geld voor geld is het prototype van een betaling voor een niet-prestatie¹³ („Geld kun je niet eten”¹⁴). De vergoeding van vermogensschade (zoals de vergoeding van gedeerde winst of schade als gevolg van te late betaling) moet daarmee worden gelijkgesteld, aangezien ook in dit geval geen verbruikbaar voordeel wordt verschaft, maar slechts compensatie wordt geboden voor een gemiste kans om geld te verdienen.

34. Daarentegen is het niet van belang hoe de compensatiebetaling in het nationale recht wordt gekwalificeerd. Zoals ook de Commissie en Portugal ter terechtzitting hebben benadrukt, is het voor de toepassing van de btw-wetgeving niet relevant of het om een uit onrechtmatige daad voortvloeiende schadevordering of een contractuele boete gaat en of deze als schadevergoeding, compensatie of betaling wordt aangeduid. De beoordeling of er sprake is van een tegenprestatie voor een levering of dienst is een Unierechtelijke vraag die los van de beoordeling in het nationale recht moet worden beantwoord.¹⁵

8 Aldus heeft het Hof ook uitdrukkelijk geoordeeld in zijn arrest van 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 18).

9 Zie in die zin arresten van 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punt 19); 23 maart 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punt 34); 21 maart 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punt 39), en 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 14).

10 Arrest van 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 17: „[op grond] van persoonlijke motieven”).

11 Arrest van 1 juli 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, punt 8).

12 Arrest van 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, punt 35).

13 Voor de toepassing van de btw is geld zelf geen verbruikbaar voordeel, maar slechts een middel om een verbruikbaar voordeel (consumptiegoed) te verkrijgen. De enige uitzondering hierop vormt de verwerving van verzamelaarsmunten, waarbij niet de nominale waarde, maar de verzamelwaarde prevaleert.

14 De volledige versie van deze spreuk, die wordt aangeduid als profetie van de Cree-indianen, luidt: „Pas nadat de laatste boom is omgehakt, pas nadat de laatste rivier is vergiftigd, pas nadat de laatste vis is gevangen, pas dan zul je erachter komen dat je geld niet kunt eten.”

15 Zie met betrekking tot de autonome uitlegging van Unierechtelijke begrippen onder meer arresten van 28 juli 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punt 22); 14 december 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, punt 26), en 4 mei 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punt 38).

2. Rechtspraak van het Hof met betrekking tot vergelijkbare „compensatiebetalingen”

35. In het geval van zogenoemde compensatiebetalingen of schadevergoedingen moet daarom, om te kunnen beoordelen of er sprake is van een onder bezwarende titel verrichte levering of dienst in de zin van artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn, steeds worden nagegaan waarom en voor welk doeleinde de betrokken geldbedragen zijn betaald.

36. In zijn arrest in de zaak *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* heeft het Hof zich gebogen over een forfaitaire vergoeding ter compensatie van de schade die door een hotelier is geleden als gevolg van de annulering door de klant („voorschot” genoemd). Een dergelijke vergoeding is geen vergoeding voor een dienst en maakt geen deel uit van de belastinggrondslag van de btw.¹⁶ Aangezien het voorschot niet de vergoeding is die een hotelexploitant daadwerkelijk ontvangt als tegenprestatie voor een autonome en individualiseerbare dienst die hij voor zijn klant heeft verricht, en het behouden van dit voorschot in geval van annulering door de klant tot doel heeft de gevolgen van de niet-uitvoering van de overeenkomst te compenseren, valt noch de betaling noch het behouden van de ontbindingsvergoeding onder artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.¹⁷

37. In zijn arrest in de zaak *Air France-KLM en Hop!-Brit Air* heeft het Hof daarentegen geoordeeld dat een luchtvaartmaatschappij niet op goede gronden kan stellen dat de door een niet-opgedaagde passagier betaalde aankoopsom, die zij voor zichzelf heeft gehouden, een contractuele schadevergoeding uitmaakt die niet aan de btw is onderworpen omdat zij slechts strekt tot compensatie van de door hen geleden schade.¹⁸

38. In wezen was dit volgens het Hof te wijten aan het feit dat de prijs die de niet-opgedaagde passagier heeft betaald overeenkwam met de volledige te betalen prijs. Voorts is de verkoop bindend en definitief zodra de passagier de prijs van het biljet heeft betaald en de luchtvaartmaatschappij hem bevestigt dat een plaats voor hem is voorbehouden. Daarnaast behouden de luchtvaartmaatschappijen zich het recht voor om de niet-benutte dienst door te verkopen aan een andere passagier, zonder dat zij verplicht zijn om de prijs ervan terug te betalen aan de oorspronkelijke passagier. Hieruit volgt dat het, bij gebreke van schade, niet gerechtvaardigd is om een schadevergoeding toe te kennen.¹⁹ Dientengevolge moet volgens het Hof worden geconstateerd dat het door de luchtvaartmaatschappijen behouden bedrag geen vergoeding vormt voor de schade die zij zouden hebben geleden doordat een passagier niet is komen opdagen, maar wel een betaling, ook al heeft de passagier geen gebruikgemaakt van het aangeboden vervoer.²⁰

39. De onderhavige situatie houdt het midden tussen die welke aan de orde was in de twee hierboven aangehaalde zaken. Aan de ene kant staat vast dat sinds de deactivering van de aansluiting door MEO geen diensten meer werden verricht ten behoeve van de in gebreke gebleven klant. Dit wordt met name door MEO benadrukt. Aan de andere kant is het verschuldigde bedrag even hoog als de nettovergoeding die oorspronkelijk voor de diensten is overeengekomen. Dit wordt vooral door de Commissie, Ierland en Portugal benadrukt.

16 Arrest van 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, punt 32); zie in die zin met betrekking tot vertragsrente ook het arrest van 1 juli 1982, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, punten 8-11).

17 Aldus uitdrukkelijk arrest van 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, punt 35).

18 Arrest van 23 december 2015, *Air France-KLM en Hop!-Brit Air* (C-250/14 en C-289/14, EU:C:2015:841, punt 29).

19 Arrest van 23 december 2015, *Air France-KLM en Hop!-Brit Air* (C-250/14 en C-289/14, EU:C:2015:841, punten 32 en 33).

20 Arrest van 23 december 2015, *Air France-KLM en Hop!-Brit Air* (C-250/14 en C-289/14, EU:C:2015:841, punt 34).

40. Anders dan in de voornoemde zaken werden echter in het onderhavige geval diensten onder bezwarende titel verricht ten behoeve van de klant, waarbij aan de opzegging van de overeenkomst verdere – contractueel vastgelegde – kosten waren verbonden. Anders dan MEO stelt, is het in dat verband echter niet van belang dat de overeenkomst reeds is beëindigd. Ook betalingen die na beëindiging van een overeenkomst worden gedaan, kunnen nog verband houden met vroegere contractueel te verrichten diensten.

41. Bovendien zou de compensatie voor financiële schade in de vorm van gedeerde winst normaliter lager moeten zijn dan de overeengekomen nettoprijs, aangezien het heel onwaarschijnlijk is dat de winstmarge even hoog is als de overeengekomen (netto)vergoeding. In de regel gaat de dienstverlening gepaard met bepaalde kosten, die komen te vervallen wanneer de diensten niet worden verricht. In dat geval ontstaan bijvoorbeeld geen onderhouds- en beheerkosten voor de in gebreke gebleven klant. Men kan dan moeilijk stellen dat er – zoals MEO ter terechtzitting heeft betoogd – sprake is van een forfaitaire schadevergoeding. Zoals de Commissie en Portugal ter terechtzitting hebben opgemerkt is het daarom de vraag waarom een klant die gedurende 24 maanden gebruik heeft gemaakt van de dienst, en een klant die hiervan op grond van de deactivering slechts gedurende een periode van bijvoorbeeld 18 maanden gebruik heeft kunnen maken, hetzelfde bedrag betalen, maar voor de btw verschillend worden behandeld.

3. Mogelijke oplossingen in de onderhavige zaak

42. Tegen deze achtergrond zijn er mijns inziens slechts twee oplossingen denkbaar. Ofwel heeft de compensatiebetaling toch betrekking op de door MEO gedeerde winst en dient ter compensatie van vermogensschade. In dat geval gaat het om een niet-belastbare handeling.

43. Of de compensatiebetaling moet economisch worden beschouwd als onderdeel van de totale prijs die verschuldigd is voor de verstrekking van specifieke diensten door MEO en die slechts in het kader van de betalingsmodaliteiten in maandelijks bedragen is opgedeeld (als een soort termijnbetaling), en waarvan het nog niet voldane deel in het geval van niet-nakoming van de betalingsverplichting ineens verschuldigd is.

44. In overeenstemming met het standpunt van de Commissie, Portugal en Ierland beschouw ik de laatstgenoemde benadering als de juiste. Enerzijds is het nog steeds de vraag welke schade forfaitair wordt gecompenseerd als de vermeende schade even hoog is als de prijs voor het verrichten van de dienst. Anderzijds staat bij sluiting van een dergelijke overeenkomst vast welk bedrag MEO tijdens de minimumcontractuur ontvangt, ongeacht de daadwerkelijke duur van de dienstverlening. Zoals de Commissie ter terechtzitting terecht heeft onderstreept is er in dat geval echter geen sprake van schade op grond van een voortijdige beëindiging van de overeenkomst. MEO ontvangt hetzelfde (netto)bedrag als bij uitvoering van de overeenkomst. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld is het echter „bij gebreke van schade [...] niet gerechtvaardigd [...] om een schadevergoeding toe te kennen”²¹.

45. Ook een economische beoordeling van MEO's contractuele regelingen pleit voor hetzelfde resultaat. Het Hof heeft het belang van de economische realiteit in het btw-recht zelf erkend.²²

46. Economisch beschouwd is er – in overeenstemming met het standpunt van de Commissie, Portugal en Ierland – sprake van een soort vaste prijs in de vorm van een contractueel vastgelegde minimumvergoeding. In zoverre doet het voor de toepassing van de btw niet ter zake of de klant voor een internetaansluiting gedurende een minimumlooptijd van 24 maanden 100 EUR per maand betaalt

²¹ Arrest van 23 december 2015, Air France-KLM en Hop!-Brit Air (C-250/14 en C-289/14, EU:C:2015:841, punt 34).

²² Arrest van 20 juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punten 48 en 49). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de zaak Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, punt 55).

of dat hij die 100 EUR verplicht doorbetaalt als hij vóór het verstrijken van de looptijd verhuist (totaal bedrag: 2 400 EUR). Het resultaat zou hetzelfde zijn indien hij ineens 2 400 EUR zou betalen en vervolgens het recht zou hebben om gedurende maximaal 24 maanden van de internetaansluiting gebruik te maken mits hij niet verhuist. In beide gevallen heeft het contractueel vastgelegde bedrag (2 400 EUR) betrekking op een bepaalde dienst (internetaansluiting), waarvan alleen de omvang niet vaststaat. Dit laatste geldt in wezen ook voor elke andere globale prijs.

47. In het onderhavige geval staat alleen de omvang van de gebruiksduur van het gebruik niet vast, maar wel de tegenprestatie voor de dienst. Kortom, MEO ontvangt in het kader van de overeenkomsten met een minimumcontractduur steeds minstens hetzelfde bedrag, ongeacht de daadwerkelijke duur van de dienstverlening.

48. In zoverre vormt de „compensatiebetaling” economisch beschouwd gewoon de betaling van het restant van de maandelijkse termijnen. Net zoals de eerder voldane termijnen is die betaling bedoeld om de reeds geleverde diensten te vergoeden.

49. Deze economische beoordeling strookt ook met de strekking en het doel van het beding, dat er volgens de verwijzende rechter in bestaat de klant ervan te weerhouden de maandelijkse „termijnen” niet te voldoen. De bepaling dat alle openstaande „termijnen” van een globale prijs ineens verschuldigd zijn, strekt inderdaad tot verwezenlijking van dat doel. In wezen gaat het om een soort contractuele boete die niet de hoogte van de (resterende) prijs (tegenprestatie voor een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c, van de btw-richtlijn) betreft, maar de opeisbaarheid ervan. Op grond van „wanprestatie” moet de klant het openstaande bedrag onmiddellijk, in plaats van in termijnen voor reeds verrichte diensten, voldoen. Zoals Portugal echter heeft benadrukt, laat de vorm van betaling (ineens of gespreid over meerdere maanden) de aard van de verrichte dienst onverlet.

50. Hetzelfde geldt voor verschillen in de beloning voor tussenpersonen. De btw-rechtelijke beoordeling van de prestatieverhouding tussen de klant en MEO kan niet afhankelijk zijn van de contractuele betrekkingen tussen MEO en derden. De hogere provisie duidt er alleen op dat MEO bij overeenkomsten met een minimumlooptijd waarschijnlijk meer winst boekt, omdat daardoor een bepaalde minimumprijs voor de te verrichten diensten is gegarandeerd, en vormt als zodanig een bevestiging van de hierboven gegeven economische beoordeling van de feiten.

51. Bijgevolg is er sprake van een onder bezwarende titel verrichte dienst in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

4. Berekening en hoogte van de btw

52. Aangezien uit de verwijzingsbeslissing naar voren komt dat het hier onderzochte compensatiebedrag in de meeste gevallen niet wordt betaald en dat de belastingautoriteiten het openstaande compensatiebedrag blijkbaar hebben vermeerderd met btw, lijkt het zinvol om de verwijzende rechter nog twee nuttige aanwijzingen te geven.

53. Ten eerste moet de verschuldigde btw altijd worden berekend als bedrag dat is inbegrepen in de overeengekomen of ontvangen bedragen (in casu het compensatiebedrag). Dit volgt uit de duidelijke bewoordingen van artikel 73 en artikel 78, onder a), van de btw-richtlijn. Overeenkomstig die bepalingen is de maatstaf van heffing het volledige bedrag dat de dienstverrichter verkrijgt of moet verkrijgen, met uitzondering van de btw zelf.

54. Ten tweede heeft het Hof reeds meermaals geoordeeld dat een belastingplichtige onderneming „enkel” als belastingontvanger voor rekening van de staat optreedt,²³ aangezien de btw een indirecte verbruiksbelasting is, die door de eindverbruiker moet worden gedragen.²⁴ Logischerwijze heeft het Hof dan ook meermaals geoordeeld dat „de maatstaf van heffing van de aan de fiscus af te dragen btw niet hoger [kan] zijn dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie, waarover de uiteindelijk door hem verschuldigde btw is berekend”.²⁵ Wanneer de onderneming niet door de eindverbruiker wordt betaald, is zij derhalve materieel ook geen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd.

55. Daarom is een correctie van het door de onderneming verschuldigde belastingbedrag volgens artikel 90 van de btw-richtlijn dwingend²⁶ voorgeschreven wanneer in voldoende mate vaststaat dat de onderneming geen betaling meer van de wederpartij zal ontvangen. Onder welke omstandigheden kan worden aangenomen dat dit in voldoende mate vaststaat, is een feitelijke kwestie die de nationale rechter onder afweging van de grondrechten van de belastingplichtige en het evenredigheidsbeginsel enerzijds en het belang van de staat bij een doeltreffende belastingheffing anderzijds moet beoordelen.

VI. Conclusie

56. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging het verzoek om een prejudiciële beslissing van de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (scheidsgerecht voor belastingzaken, centraal orgaan voor bestuursrechtelijke arbitrage, Portugal) te beantwoorden als volgt:

- „1) Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG moet aldus worden uitgelegd dat de betaling van een vooraf vastgesteld bedrag in het geval van voortijdige beëindiging van een overeenkomst onderworpen is aan btw wanneer die betaling moet worden beschouwd als tegenprestatie voor de reeds verrichte diensten en zich niet beperkt tot de compensatie van geleden vermogensschade.
- 2) Voor deze uitlegging doet niet ter zake dat tussenpersonen voor tot stand gekomen overeenkomsten met een minimumcontractduur een hogere beloning ontvangen dan voor overeenkomsten zonder minimumcontractduur. Evenmin doet ter zake dat het bedrag naar nationaal recht als een contractuele boete moet worden beschouwd.”

23 Arresten van 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), en 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21). Zie ook mijn conclusie in de zaak Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punt 21).

24 Arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), en 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), alsook beschikking van 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, niet gepubliceerd, EU:C:2011:825, punt 21).

25 Arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19). Zie in die zin ook arresten van 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland (C-427/98, EU:C:2002:581, punt 30), en 16 januari 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punt 19), alsook de conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punt 69).

26 Arrest van 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punten 20 e.v.). Zie ook mijn conclusie in de zaak Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punt 27).