

61988J0126

ARREST VAN HET HOF VAN 27 MAART 1990. - BOOTS COMPANY PLC TEGEN COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: HIGH COURT OF JUSTICE, QUEEN'S BENCH DIVISION - VERENIGD KONINKRIJK. - BTW - ZESDE RICHTLIJN - MAATSTAF VAN HEFFING. - ZAAK 126/88.

Jurisprudentie 1990 bladzijde I-01235

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Maatstaf van heffing - Prijskortingen en -rabatten - Begrip - Prijskorting tegen inlevering van door klant bij eerdere aankoop gratis verkregen waardebon - Daaronder begrepen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, artikel 11 A, lid 3 b)

Samenvatting

Artikel 11 A, lid 3, van de Zesde richtlijn 77/388, betreffende de elementen die, in het binnenland, niet in de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde moeten worden opgenomen, moet aldus worden uitgelegd dat onder de sub b vervatte uitdrukking "prijskortingen en -rabatten die aan de koper ... worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht" mede is te verstaan het verschil tussen de normale winkelprijs van de geleverde artikelen en de door de winkelier voor die artikelen daadwerkelijk ontvangen geldsom, wanneer de winkelier van de klant een waardebon accepteert die hij de klant heeft geschonken bij een eerdere aankoop tegen de normale winkelprijs .

Partijen

In zaak C-126/88,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de High Court of Justice, in het aldaar aanhangig geding tussen

Boots Company plc

en

Commissioners of Customs and Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz . 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt : O . Due, president, Sir Gordon Slynn, C . N . Kakouris en F . A . Schockweiler, kamerpresidenten, T . Koopmans, G . F . Mancini, R . Joliet, T . F . O' Higgins en G . C . Rodríguez Iglesias, rechters,

advocaat-generaal : W . Van Gerven

griffier : H . A . Ruehl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door :

- het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, vertegenwoordigd door S . J . Hay als gemachtigde, bijgestaan door J . Laws en R . Jay, barristers,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J . F . Buhl als gemachtigde,

- Boots Company plc, vertegenwoordigd door J . P . Lawton, QC, geïnstrueerd door Lovell White Durrant, solicitors,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Boots Company plc, de regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Commissie, ter terechtzitting van 30 november 1989,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 24 januari 1990,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 17 december 1987, ingekomen bij het Hof op 25 april 1988, heeft de High Court of Justice het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag zes prejudiciële vragen gesteld over

de uitlegging van een aantal bepalingen van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz . 1; hierna : de zesde richtlijn).

2 Deze vragen zijn gerezen in een geschil tussen Boots Company plc en haar dochterondernemingen (hierna : Boots) en de Commissioners of Customs and Excise (hierna : de Commissioners) betreffende de vaststelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW) die Boots verschuldigd is over bepaalde promotieverkopen in 1984 .

3 Blijkens de verwijzingsbeschikking en het dossier verkoopt Boots uiteenlopende artikelen via winkels die over het gehele Verenigd Koninkrijk verspreid zijn . Zij maakt daarbij onder meer gebruik van een vorm van reclame met waardebonnen die zijn afgedrukt op de verpakking van bepaalde door haar verkochte artikelen (hierna : premieartikelen). De klant krijgt deze bonnen gratis bij aankoop van premieartikelen en de klant die ze bij latere aankoop van hetzelfde of een ander op de waardebonn vermeld artikel (hierna : voordeelartikelen) bij Boots inlevert, heeft recht op een prijsverlaging ten belope van het op de waardebonnen aangegeven nominale bedrag .

4 De kosten van deze promotieacties van Boots worden al naar gelang het geval of geheel door Boots gedragen, of geheel door haar leveranciers, wanneer deze Boots op grond van met haar gesloten overeenkomsten de nominale waarde vergoeden van de waardebonnen die aan hen worden teruggestuurd, of deels door Boots en deels door haar leveranciers .

5 In haar belastingaangifte overeenkomstig section 29 van de Value Added Tax Act 1983 nam Boots voor deze waardebonnen in haar "bruto ontvangsten" enkel de bedragen op die zij van haar leveranciers had ontvangen in ruil voor de waardebonnen die bij haar waren ingeleverd bij de verkopen waarvoor de promotiekosten geheel of ten dele ten laste van de leveranciers kwamen . Zij nam in haar bruto ontvangsten niet de nominale waarde op van de bonnen die zij vernietigde wanneer zij de kosten van de promotieactie geheel of gedeeltelijk voor haar rekening nam, omdat zij van oordeel was, dat de tegenprestatie voor voordeelartikelen alleen het door de koper daadwerkelijk betaalde bedrag omvatte .

6 De Commissioners waren daarentegen van oordeel, dat de tegenprestatie voor voordeelartikelen niet alleen de betaalde geldsom omvatte, maar ook de waarde van de ingeleverde waardebonn . Volgens hen was section 10 van de Value Added Tax Act 1983 van toepassing, die bepaalt : "Indien de levering niet onder bezwarende titel is verricht of indien de tegenprestatie niet of niet volledig uit geld bestaat, wordt de waarde van de levering geacht gelijk te zijn aan haar normale waarde ." Op grond van deze bepaling vaardigden de Commissioners beschikkingen uit waarin Boots gelast werd, haar "bruto ontvangsten" te corrigeren door aan de kasontvangsten het verschil toe te voegen tussen de contante ontvangsten uit de verkoop van voordeelartikelen en de normale waarde van die artikelen . In hun beschikkingen legden de Commissioners Boots voor het kalenderjaar 1984 een naheffingsaanslag op van 10 727,03 UKL .

7 Het Value Added Tax Tribunal te Londen, waarbij Boots in beroep kwam van de beschikkingen van de Commissioners, bekrachtigde de aanslag van de Commissioners bij uitspraak van 18 maart 1986 . Van die uitspraak ging Boots in hoger beroep bij de High Court of Justice, waar zij betwistte, BTW verschuldigd te zijn over de normale waarde van voordeelartikelen, voor zover de kosten van de promotieacties geheel of gedeeltelijk door haar werden gedragen .

8 Voor de High Court of Justice betoogde Boots, dat zij met betrekking tot de verkoop van voordeelartikelen had moeten worden aangeslagen op basis van de door de koper daadwerkelijk betaalde, gereduceerde prijs . De waardebonnen zouden voor haar geen waarde hebben en daarom geen "tegenprestatie" vormen in de zin van de Zesde richtlijn . De prijsverlaging van de voordeelartikelen zou een "korting" of "rabat" zijn in de zin van artikel 11 A, lid 3 b, van de zesde richtlijn . Ook stelde zij dat section 10, lid 3, van de Value Added Tax Act 1983, op grond waarvan

de Commissioners de BTW-aanslag hadden vastgesteld, onverenigbaar is met artikel 11 van de zesde richtlijn .

9 Van oordeel dat het geding de uitlegging van de betrokken gemeenschapswetgeving behoeft, heeft de High Court op grond van artikel 177 EEG-Verdrag besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een uitspraak over de volgende vragen :

"1) Moet artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat met 'alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde' enkel wordt bedoeld op de betaling in geld door de klant?

2) Verkrijgt de winkelier van een klant een tegenprestatie in de zin van artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde richtlijn, wanneer hij van die klant een waardebon aanneemt die hem bij aankoop van op de waardebon vermelde artikelen recht geeft op een prijsvermindering, en de waardebon door de winkelier aan de klant is gegeven toen deze bij de winkelier andere artikelen kocht tegen de normale winkelprijs?

3) Moet de omschrijving 'prijskortingen en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht' in artikel 11 A, lid 3 b, van de zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat daaronder ook valt het verschil tussen de normale winkelprijs van de geleverde artikelen en de geldsom die de winkelier daadwerkelijk voor die artikelen ontvangt, wanneer terzelfder tijd een waardebon wordt ingeleverd die op de bovenbeschreven wijze is verkregen?

4) Wanneer een winkelier aan een klant voordeelartikelen levert tegen een lager geldbedrag dan de normale winkelprijs van de artikelen, omdat de klant op het tijdstip van de levering een waardebon inlevert die hij bij de aankoop van andere goederen bij dezelfde winkelier heeft verkregen,

a) is dan de maatstaf van heffing van artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde richtlijn de door de winkelier voor de voordeelartikelen ontvangen geldsom, of

b) de door de winkelier voor de voordeelartikelen ontvangen geldsom vermeerderd met de waarde van de ingeleverde bon, en zo ja, hoe dient dan de waarde van de bon te worden bepaald, of

c) indien a) noch b) juist is, wat is dan in het gegeven geval de maatstaf van heffing?

5) Zo onder 'tegenprestatie' niet alleen de betaling van geld maar ook de inlevering van de waardebon bij de leverancier van de betrokken artikelen kan vallen, belet artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde richtlijn dan de Lid-Staten om de maatstaf van heffing vast te stellen aan de hand van de prijs die de klant had moeten betalen indien de tegenprestatie voor de aankoop volledig uit geld had bestaan?

6) Is een bepaling van nationaal recht die op 1 januari 1978 van kracht was en inhoudt dat 'indien de levering van een goed niet onder bezwarende titel is verricht of indien de tegenprestatie niet of niet volledig uit geld bestaat, de waarde van de levering zal worden geacht gelijk te zijn aan haar normale waarde' een afwijking van artikel 11 van de zesde richtlijn, waarvan de Commissie krachtens artikel 27 van de zesde richtlijn vóór 1 januari 1978 in kennis had moeten worden gesteld?"

10 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten, de betrokken nationale en gemeenschapsrechtelijke bepalingen, het procesverloop en de bij het Hof ingediende opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting . Deze elementen van het dossier

worden hieronder slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof .

De kenmerken van de waardebonnen

11 Voor een bruikbaar antwoord op het in casu opgeworpen uitleggingsvraagstuk, moet dit nader worden afgebakend tegen de achtergrond van de feitelijke vaststellingen van de nationale rechter over de economische en juridische betekenis van de waardebon in de betrekkingen tussen Boots en haar klanten .

12 Blijkens het dossier vermeldt de waardebon die de klant bij aankoop van premieartikelen ontvangt, dat Boots zich ertoe verbindt, de houder van de waardebon bij latere aankoop van een der op de bon aangegeven artikelen een prijsverlaging te geven ten belope van het op de bon aangegeven bedrag . De waardebon belichaamt daarmee het recht van de houder op een prijsverlaging ten belope van het op de bon vermelde bedrag .

13 Economisch gezien is de verbintenis van Boots een onderdeel van een promotieactie waarvan zij zelf de kosten draagt; zij levert Boots dan ook geen ander voordeel op dan het vooruitzicht op een grotere omzet door stijging van de verkoop van premieartikelen en voordeelartikelen . Alleen wanneer de bij Boots ingeleverde waardebon later door haar leverancier wordt ingenomen en deze geheel of ten dele de kosten van de promotieactie draagt, heeft de bon voor Boots een geldwaarde gelijk aan het bedrag dat de leverancier Boots daadwerkelijk betaalt op grond van hun onderlinge overeenkomst . In het onderhavige geval belichaamt de waardebon voor Boots enkel de verplichting om korting te verlenen, zulks met het doel, klanten te winnen .

14 Na deze vaststellingen moeten de voornaamste bepalingen van de zesde richtlijn inzake de belastinggrondslag in herinnering worden gebracht .

De maatstaf van heffing

15 Volgens artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde richtlijn is de maatstaf van heffing voor goederenleveringen in het binnenland alles wat de leverancier als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper . Artikel 11 A, leden 2 en 3, sommen een aantal elementen op die wel respectievelijk niet in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen . Volgens artikel 11 A, lid 3 b, worden "prijskortingen en -rabatten die aan de koper ... worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht", niet in de maatstaf van heffing opgenomen . De in lid 2 genoemde elementen worden door de richtlijn zelf als "tegenprestatie" en dus als maatstaf van heffing beschouwd en de in lid 3 genoemde elementen worden, eveneens ex lege, van dit begrip tegenprestatie uitgesloten .

16 Wanneer derhalve de vraag rijst hoe een bepaald element moet worden gekwalificeerd, moet eerst worden nagegaan of het onder een van de in de leden 2 en 3 genoemde categorieën valt; pas als dit niet zo is, moet een beroep worden gedaan op het algemene begrip van lid 1 a .

17 Gelet op de feitelijke vaststellingen van de nationale rechter en het betoog van Boots, dat de vorm van promotie door middel van waardebonnen niets anders is dan een korting of een rabat, moet allereerst op de derde prejudiciële vraag worden ingegaan .

De derde vraag

18 De "kortingen en rabatten" die volgens artikel 11 A, lid 3 b, niet in de maatstaf van heffing mogen worden opgenomen, zijn verlagingen van de prijs waartegen een artikel normaliter aan de klant wordt aangeboden; de verkoper aanvaardt immers de derving van het bedrag van de korting, juist om de klant ertoe aan te zetten, het produkt te kopen .

19 Die bepaling is niet meer dan een toepassing van de regel neergelegd in artikel 11 A, lid 1 a, van de zesde richtlijn, zoals uitgelegd in de rechtspraak van het Hof (laatstelijk arrest van 23.11.1988, zaak 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Jurispr . 1988, blz . 6365), dat de maatstaf van heffing wordt gevormd door de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie .

20 Het Verenigd Koninkrijk merkt op, dat het door Boots toegepaste promotiesysteem moet worden onderscheiden van de typische prijskortingen en -rabatten, omdat aan de koper een reductie wordt verleend in ruil voor een bon die een zekere waarde heeft .

21 Dit standpunt kan niet worden aanvaard . Uit de hierboven vermelde juridische en economische kenmerken van de waardebon blijkt immers, dat hoewel op de bon een "nominale waarde" staat vermeld, de waardebon niet onder bezwarende titel door de koper is verkregen en niet meer is dan een document waarin de verbintenis van Boots is belichaamd om de houder ervan bij aankoop van een voordeelartikel in ruil voor de bon een reductie te verlenen . Met de "nominale waarde" wordt dus enkel de omvang van de toegezegde reductie aangegeven .

22 Op de derde vraag moet bijgevolg worden geantwoord, dat artikel 11 A, lid 3 b, van de zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat onder "prijskortingen en -rabatten die aan de koper ... worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht" mede is te verstaan het verschil tussen de normale winkelprijs van de geleverde artikelen en de door de winkelier voor die artikelen daadwerkelijk ontvangen geldsom, wanneer de winkelier van de klant een waardebon accepteert die hij de klant heeft geschonken bij een eerdere aankoop tegen de normale winkelprijs .

De andere vragen

23 Gelet op het antwoord op de derde vraag behoeven de andere vragen niet te worden beantwoord .

Beslissing inzake de kosten

Kosten

24 De kosten door het Verenigd Koninkrijk en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen . 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 .

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door de High Court of Justice bij beschikking van 17 december 1987 gestelde vragen, verklaart voor recht :

Artikel 11 A, lid 3 b, van de zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag, moet in die zin worden uitgelegd, dat onder "prijskortingen en -rabatten die aan de koper ... worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht" mede is te verstaan het verschil tussen de normale winkelprijs van de geleverde artikelen en de door de winkelier voor die artikelen daadwerkelijk ontvangen geldsom, wanneer de winkelier van de klant een waardebon acceptteert die hij de klant heeft geschonken bij een eerdere aankoop tegen de normale winkelprijs .