

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

19 december 2012 (*)

„Fiscale bepalingen – Btw – Tweede richtlijn (67/228/EEG) – Artikel 8, sub a – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Levering van goederen – Belastinggrondslag – Door postorderbedrijf aan agent betaalde commissie – Aankopen door derden – Prijsverlaging na belastbaar feit – Rechtstreekse werking”

In zaak C-310/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 26 mei 2011, ingekomen bij het Hof op 20 juni 2011, in de procedure

Grattan plc

tegen

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, waarnemend president van de Tweede kamer, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (rapporteur), C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 12 juli 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- Grattan plc, vertegenwoordigd door H. Stone, solicitor, P. Lasok, QC, en R. Haynes, barrister,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. Murrell, E. Jenkinson en L. Seeboruth als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en C. Soulay als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 september 2012,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 8, sub a, en punt 13 van bijlage A bij de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende

de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Grattan plc (hierna: „Grattan”) en de Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs (hierna: „Commissioners”) over de terugbetaling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) ter zake van commissie aan personen die worden aangeduid als „agenten” voor goederen die in de loop van de periode van 1973 tot 1977 door hun tussenkomst waren besteld.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Artikel 5 van de Tweede richtlijn bepaalde:

„1. Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

2. Als leveringen in de zin van lid 1 worden eveneens beschouwd:

[...]

c) de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie;

[...]

5. Het belastbare feit vindt plaats op het tijdstip waarop de levering wordt verricht. [...]”

4 Punt 8 van bijlage A bij de Tweede richtlijn preciseerde dat „[o]nder ‚belastbaar feit’ dient te worden verstaan het ontstaan van de belastingschuld”.

5 Artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn bepaalde het volgende:

„De belastinggrondslag is:

a) voor leveringen en diensten: alles wat de tegenwaarde vormt voor de levering van het goed of voor de dienst, met inbegrip van alle kosten en belastingen, doch met uitzondering van de [btw] zelf”.

6 De uitdrukking tegenwaarde was in punt 13 van bijlage A bij deze richtlijn als volgt gedefinieerd:

„[...] al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen voor de levering van het goed of voor de dienst, met inbegrip van de bijkomende kosten (verpakking, vervoer, verzekering, enz.), dat wil zeggen niet alleen de ontvangen bedragen, doch bijvoorbeeld ook de waarde van de in ruil ontvangen goederen [...]”.

7 Artikel 11, A, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), die met ingang van 1978 de Tweede richtlijn heeft vervangen, bepaalde, voor zover hier relevant:

„1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: 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, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden;

[...]

3. In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

a) prijsverminderingen wegens korting voor vooruitbetaling;

b) prijskortingen en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht;

[...]”

8 In artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn werd bepaald:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

In geval van gehele of gedeeltelijk niet-betaling, kunnen de lidstaten evenwel van deze regel afwijken.”

Recht van het Verenigd Koninkrijk

9 Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding was Section 10, lid 2, van de Finance Act 1972 (wet op de overheidsfinanciën 1972) de relevante bepaling van nationaal recht. Deze bepaalde het volgende:

„Indien de levering geschiedt tegen een tegenprestatie in geld, wordt als waarde aangemerkt het bedrag dat met bijtelling van de verschuldigde btw gelijk is aan de tegenprestatie.”

10 Het First-Tier Tribunal (Tax Chamber) merkt op dat het nationale recht geen bepalingen kende over reductie met terugwerkende kracht van de waarde van leveringen als gevolg van prijsverlagingen of kortingen die pas na levering waren toegekend.

11 Op 1 januari 1978 moesten de lidstaten „hun huidige stelsel van [btw]” in overeenstemming brengen met de bepalingen van de Zesde richtlijn.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

12 Grattan is vertegenwoordiger van een btw-eenheid die bestaat uit vennootschappen die tijdens de voor het hoofdgeding relevante periode postorderbedrijven waren (hierna: „vennootschappen”). Deze maakten gebruik van de diensten van agenten die commissie ontvingen over onder meer de aankopen door derden (hierna: „aankopen door derden”), eindverbruikers (hierna: „indirecte klanten”), aan wie zij de catalogi van de betrokken vennootschap doorgaven. De agent bestelde de goederen voor de indirecte klanten telefonisch bij het callcenter van de vennootschap of door een bestelformulier toe te sturen. In de regel werden de bestelde goederen aan de agent geleverd, die ze onder de indirecte klanten distribueerde. De verkoopprijs van de goederen werd door de agent bij de indirecte klanten geïnd en periodiek aan

de postorderbedrijven overgemaakt.

13 De agenten ontvingen een commissie van 10 % over de bedragen die zij aan de vennootschap overmaakten, zowel voor hun eigen aankopen uit de postordercatalogus als voor de aankopen door derden. De commissie werd gecrediteerd op een rekening in de boeken van de vennootschap en de agent kon ze op verschillende wijzen opnemen:

- de agent kon het tegoed per cheque opnemen;
- de agent kon het tegoed verrekenen met het saldo van zijn rekening en zodoende zijn uitstaande schuld aan de vennootschap voor bij de vennootschap afgenomen goederen verlagen;
- de agent kon het tegoed gebruiken om de aankoopprijs van nieuwe goederen geheel of gedeeltelijk te voldoen.

14 Wanneer de commissie per cheque werd opgenomen of werd verrekend met het uitstaande saldo van de agent werd dit opnemen „in contanten” genoemd; werd de commissie gebruikt om nieuwe goederen te betalen dan werd dit opnemen „in natura” genoemd. Het hoofdgeding voor het Tax Tribunal heeft enkel betrekking op situaties waarin de commissie „in contanten” werd opgenomen.

15 De vennootschappen hebben btw betaald over de gehele catalogusprijs, met inbegrip van het bedrag dat als commissie aan de agenten is gestort. Grattan heeft van de Commissioners teruggevorderd het bedrag aan btw dat overeenkomt met de commissie, op grond dat deze commissie een korting op de tegenwaarde of de belastinggrondslag voor de levering van goederen door de vennootschappen aan de agenten vormde. De Commissioners hebben de btw over deze commissie terugbetaald, met uitzondering van de btw over de commissie in contanten voor aankopen door derden in de periode van 1973 tot 1 januari 1978.

16 Voor de verwijzende rechter heeft Grattan aangevoerd dat de commissie in contanten voor aankopen door derden een rabat was op de prijs die door de agent werd betaald voor goederen die hij van een vennootschap betrok (indien de commissie werd ontvangen op het moment van levering) of een korting (indien ontvangen na levering). Derhalve moest de tegenwaarde of belastinggrondslag worden verlaagd. Dat vloeit voort uit artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn en, vóór 1978, uit artikel 8, sub a, en punt 13 van bijlage A bij de Tweede richtlijn, maar hoe dan ook uit het beginsel van fiscale neutraliteit, dat vóór 1978 al bestond.

17 De Commissioners hebben gesteld dat de Tweede richtlijn niet vergde dat de lidstaten maatregelen troffen om de belastinggrondslag met terugwerkende kracht na de levering te verlagen, zoals artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt. Bovendien was artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn niet voldoende nauwkeurig om rechtstreeks te werken. De Commissioners waren van mening dat er relevante verschillen waren tussen commissies voor aankopen door derden en commissies voor eigen aankopen van de agent uit de postordercatalogi.

18 In deze omstandigheden heeft het First-Tier Tribunal (Tax Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Heeft een belastingplichtige krachtens artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn [...], en/of de beginselen van fiscale neutraliteit en gelijke behandeling, met betrekking tot de periode vóór 1 januari 1978 een rechtstreeks werkend recht op reductie, met terugwerkende kracht, van de belastinggrondslag voor een levering van goederen, indien de ontvanger van de goederen, na de levering ervan, door de leverancier een tegoed werd toegekend dat de ontvanger naar eigen keuze in geld kon opnemen of kon verrekenen met aan de leverancier verschuldigde bedragen

voor in het verleden aan de ontvanger geleverde goederen?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige recht heeft op reductie, met terugwerkende kracht, van de belastinggrondslag voor een levering van goederen, indien aan een agent na levering van de goederen door de leverancier een tegoed is toegekend dat hij naar eigen keuze in geld kon opnemen of kon verrekenen met aan de leverancier verschuldigde bedragen voor reeds geleverde goederen.

20 Om deze vraag te beantwoorden moet eraan worden herinnerd dat artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn bepaalde dat de belastinggrondslag was „voor leveringen en diensten: alles wat de tegenwaarde vormt voor de levering van het goed of voor de dienst, met inbegrip van alle kosten en belastingen, doch met uitzondering van de [btw] zelf”.

21 De uitdrukking „tegenwaarde” die in artikel 8, sub a, van deze richtlijn wordt gebruikt, was in punt 13 van bijlage A gedefinieerd als „al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen voor de levering van het goed of voor de dienst, met inbegrip van de bijkomende kosten (verpakking, vervoer, verzekering, enz.), dat wil zeggen niet alleen de ontvangen bedragen, doch bijvoorbeeld ook de waarde van de in ruil ontvangen goederen”.

22 De term tegenwaarde komt voor in een voorschrift van Unierecht dat ter bepaling van zijn inhoud en strekking niet verwijst naar het recht van de lidstaten. Hieruit volgt dat de uitlegging van de term in zijn algemeenheid niet ter beoordeling van iedere lidstaat kan worden gelaten. Deze tegenwaarde is een subjectieve waarde, aangezien de belastinggrondslag voor diensten de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde (arrest van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Jurispr. blz. 445, punten 9 en 13).

23 Om te bepalen of artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn de lidstaten verplichtte een wijziging van de tegenwaarde en derhalve een herziening van de belastinggrondslag na het belastbare feit toe te staan, moeten tevens de bepalingen van deze richtlijn over de berekening, de verklaring en de betaling van de btw worden onderzocht. De bepaling van de belastinggrondslag veronderstelt immers een tegenwaarde en een belastbaar feit.

24 In dat verband bepaalde artikel 5, lid 5, van de Tweede richtlijn dat „[h]et belastbare feit [...] plaats[vindt] op het tijdstip waarop de levering wordt verricht”. De in die bepaling gebezigde uitdrukking „belastbaar feit” werd in punt 8 van bijlage A bij deze richtlijn gedefinieerd als „het ontstaan van de belastingschuld”.

25 Vastgesteld moet worden dat geen enkele bepaling van de Tweede richtlijn voorzag in vaststelling van het belastbare feit op een later moment of anderszins verschuiving ervan. Deze richtlijn bevat daarenboven geen bepaling over wijziging van een eenmaal ontstane belastingschuld.

26 In die omstandigheden ontstond krachtens onder meer artikel 5, lid 5, van de Tweede richtlijn de belastingschuld van een belastingplichtige ter hoogte van het bedrag dat volgde uit de belastinggrondslag die op het tijdstip van levering was vast te stellen, zoals de advocaat-generaal in punt 41 van haar conclusie heeft opgemerkt.

27 Derhalve moet worden vastgesteld dat noch artikel 8, sub a, noch enig ander artikel van de Tweede richtlijn aldus kon worden uitgelegd dat herziening van de belastinggrondslag of van de

voorbelaasting na de levering – het moment van het belastbare feit – moest worden toegestaan.

28 Voorts vormt het beginsel van fiscale neutraliteit – een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel – de vertaling op het gebied van de btw van het beginsel van gelijke behandeling (zie in die zin arrest van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punt 47). Dat beginsel heeft onder meer tot gevolg dat belastingplichtigen niet verschillend mogen worden behandeld voor soortgelijke prestaties, die met elkaar in concurrentie staan (zie in die zin arrest van 27 april 2006, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 en C-444/04, Jurispr. blz. I-3617, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Het beginsel van fiscale neutraliteit is geen regel van primair recht die op zich volstaat om de belastinggrondslag in de zin van artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn vast te stellen (zie in die zin arrest van 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Evenmin kan het de omstandigheid compenseren dat de Tweede richtlijn geen met artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn vergelijkbaar voorschrift bevat.

30 Daarnaast moet op grond van dit beginsel het uit hoofde van de btw door de belastingdienst te ontvangen bedrag precies overeenkomen met het uit hoofde van de btw op de factuur aangegeven en door de eindverbruiker aan de belastingplichtige betaalde bedrag (arrest van 10 juli 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Jurispr. blz. I-5097, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Uit het aan het Hof overgelegde dossier van het hoofdgeding blijkt dat de indirecte klant, als eindverbruiker van de goederen, voor de door hem afgenomen goederen de prijs moest betalen die in de catalogus was aangegeven en geen commissie ontving van de vennootschap. Voorzien was immers dat deze commissie aan de agent zou worden gestort en niet aan de indirecte klant. Gelet op de in het vorige punt gememoreerde beginselen moet dan ook worden geconstateerd dat de tegenwaarde van de levering overeenkwam met de integrale catalogusprijs zonder reductie en dat de belastinggrondslag derhalve door die prijs werd gevormd.

32 Voorts dient het argument van Grattan te worden onderzocht dat het onjuist is onderscheid te maken tussen de situatie vóór en na 1 januari 1978, daar bij dit onderscheid geen rekening wordt gehouden met de continuïteit van het btw-stelsel.

33 In dat verband moet, in het voetspoor van de advocaat-generaal in de punten 49 en 50 van haar conclusie, worden onderstreept dat de harmonisatiegraad van de Tweede en van de Zesde richtlijn niet vergelijkbaar is. Inzonderheid bevatte het beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, dat bij de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake de omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301) is ingevoerd, in vele opzichten nog geen vaste regelingen, en in het bijzonder geen vastlegging van een uniforme belastinggrondslag.

34 Zoals het Hof heeft opgemerkt in punt 12 van het arrest van 5 mei 1982, *Schul Douane Expéditeur* (15/81, Jurispr. blz. 1409), heeft de Zesde richtlijn de begrippen „belastbaar feit” en „verschuldigheid van de belasting” geharmoniseerd, alsook de maatstaf van heffing.

35 In die context heeft de Uniewetgever artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn vastgesteld, dat de lidstaten verplicht de voorwaarden vast te stellen waaronder de maatstaf van heffing met terugwerkende kracht wordt verlaagd. Deze bepaling dwingt de lidstaten in beginsel tot verlaging van de maatstaf van heffing, wanneer de belastingplichtige na het sluiten van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt (zie arresten van 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, Jurispr. blz. I-3801, punten 16-18, en 29 mei 2001, Freemans, C-86/99, Jurispr. blz. I-4167, punt 33).

36 Zoals uit de punten 25 tot en met 27 van het onderhavige arrest voortvloeit, kende de Tweede richtlijn geen bepaling die daarmee overeenstemde. Bovendien biedt het gegeven dat de Raad van de Europese Unie artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn heeft vastgesteld naast artikel 11, A, steun aan de uitlegging dat dit artikel 11, C, niet onder artikel 11, A, van de Zesde richtlijn of de voorganger daarvan, artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn, begrepen was.

37 Gelet op het voorgaande dient op de vraag te worden geantwoord dat artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige geen recht heeft op reductie, met terugwerkende kracht, van de belastinggrondslag voor een levering van goederen, indien aan een agent na levering van de goederen door de leverancier een tegoed werd toegekend dat hij naar eigen keuze in geld kon opnemen of kon verrekenen met aan de leverancier verschuldigde bedragen voor reeds geleverde goederen.

Kosten

38 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige geen recht heeft op reductie, met terugwerkende kracht, van de belastinggrondslag voor een levering van goederen, indien aan een agent na levering van de goederen door de leverancier een tegoed werd toegekend dat hij naar eigen keuze in geld kon opnemen of kon verrekenen met aan de leverancier verschuldigde bedragen voor reeds geleverde goederen.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.