Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

5 juli 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder c) – Verstrekking van biedpunten waarmee kan worden meegedaan aan online veilingen – Diensten die onder bezwarende titel worden verricht – Voorbereidende handeling – Artikel 73 – Maatstaf van heffing”

In zaak C?544/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (rechter voor belastingzaken, Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 17 oktober 2016, ingekomen bij het Hof op 28 oktober 2016, in de procedure

Marcandi Ltd, handelend onder de naam Madbid,

tegen

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, E. Levits, A. Borg Barthet (rapporteur), M. Berger en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: E. Tanchev,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 december 2017,

gelet op de opmerkingen van:

– Marcandi Ltd, vertegenwoordigd door J. Brinsmead-Stockham, barrister, C. Van Zyl, solicitor, en A. Brown, advocate,

– de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door D. Robertson en Z. Lavery als gemachtigden, bijgestaan door P. Mantle, barrister,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 maart 2018,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, de artikelen 14, 24, 62, 63, 65 en 73 en artikel 79, onder b), 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; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Marcandi Ltd, handelend onder de naam Madbid, en de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (belasting? en douanedienst, Verenigd Koninkrijk; hierna: „belastingdienst") over de behandeling, voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw), van de verkoop van „credits" (hierna: „biedpunten") waarmee kan worden meegedaan aan online veilingen.

Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]"

4 Volgens artikel 14, lid 1, van deze richtlijn wordt als levering van goederen beschouwd „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

5 Artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Als ‚dienst' wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is."

6 Artikel 62 van de richtlijn luidt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn:

1) wordt onder ‚belastbaar feit' verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;

2) wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn' wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld."

7 Artikel 63 van de btw-richtlijn is in de volgende bewoordingen gesteld:

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

8 Artikel 65 van deze richtlijn luidt:

„Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.”

9 Artikel 73 van de richtlijn luidt:

„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.”

10 Artikel 79 van de btw-richtlijn bepaalt:

„In de maatstaf van heffing worden de volgende elementen niet opgenomen:

[...]

b) prijskortingen en ?rabatten die aan de afnemer worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht;

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 Marcandi is een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming die onder de naam Madbid (hierna: „Madbid”) een online winkelbedrijf exploiteert. Madbid verkoopt hoofdzakelijk hightech producten, zoals mobiele telefoons, tablets, computers en televisies. Zo nu en dan verkoopt Madbid ook duurdere goederen, met name bijvoorbeeld auto’s.

12 De website van Madbid biedt gebruikers van de website de mogelijkheid om de door Madbid verkochte goederen tegen een bepaalde prijs in de webwinkel aan te schaffen, dan wel via online veilingen te kopen.

13 Gedurende het in het hoofdgeding aan de orde zijnde tijdvak was Madbid voor btw-doeleinden geregistreerd in het Verenigd Koninkrijk en verschillende andere lidstaten, waaronder Duitsland.

14 Volgens clausule 1.2 van haar algemene voorwaarden exploiteert Madbid een online veilingsite waarop tegen betaling kan worden meegedaan aan veilingen. Gebruikers die willen meedoen aan door Madbid georganiseerde veilingen, dienen bij Madbid tegen betaling biedpunten aan te schaffen. Deze biedpunten zijn nodig om te kunnen meebieden en kunnen nergens anders voor worden gebruikt. Zij kunnen met name niet worden besteed om goederen uit de webwinkel te kopen. Zij kunnen ook niet worden ingewisseld voor geld.

15 Op alle pagina’s van de website van Madbid staat een knop die de websitegebruiker naar een pagina brengt waar biedpunten worden verkocht. Aangeschafte biedpunten worden bijgeschreven op een gebruikersaccount. Elk biedpunt heeft een unieke identificatiecode en krijgt een geldwaarde toegekend die overeenkomt met het door de gebruiker betaalde bedrag. Gebruikers krijgen soms gratis biedpunten. Deze gratis biedpunten hebben een waarde van 0,00 pond sterling (GBP) en kunnen door gebruikers alleen maar worden ingezet om mee te doen aan veilingen van Madbid. Gratis biedpunten komen na 30 dagen te vervallen, terwijl aangeschafte

biedpunten tot 180 dagen na aanschaf geldig zijn.

16 Elke veiling begint met een openingsprijs van 0,00 GBP en met het instellen van de klok op de voor het uitbrengen van biedingen vastgestelde maximumtijd, doorgaans één minuut. Bij elk nieuw bod wordt de klok opnieuw ingesteld op de oorspronkelijk beschikbare maximumtijd. Bij elke veiling wordt ook een vooraf bepaald aantal biedpunten (tussen 1 en 8) vermeld dat een gebruiker moet inzetten om een bod te kunnen uitbrengen. De gebruiker die op de biedknop klikt, besteedt het vermelde aantal biedpunten. Het door de gebruiker aldus uitgebrachte bod is 0,01 GBP hoger dan het voorgaande bod en wordt het hoogste bod op de betrokken veiling. Ook de vermelde veilingprijs van het artikel gaat met 0,01 GBP omhoog.

17 De winnaar van de veiling heeft het recht het geveilde artikel aan te schaffen voor het bedrag van zijn winnende bod, plus verzend? en verwerkingskosten. De biedpunten die tijdens de veiling zijn ingezet, hebben hun waarde verloren, met als gevolg dat geen verrekening plaatsvindt met de voor het geveilde artikel te betalen prijs. De gebruiker kan een bestelling annuleren indien het artikel nog niet is verzonden. Hij krijgt in dat geval het bedrag van het bod waarmee de veiling is gewonnen terug.

18 Voorts biedt een „Buy Now”? of „Koop Nu”?optie een gebruiker de mogelijkheid om tijdens de veiling een artikel aan te schaffen dat identiek is aan het artikel waarop hij aan het bieden is. De prijs van het identieke artikel wordt dan verminderd met de waarde van de biedpunten die de gebruiker tijdens die veiling heeft ingezet. Een gebruiker die tijdens een veiling gebruikmaakt van de „Koop Nu”?optie, mag verder niet meer aan die veiling meedoen.

19 Ten slotte is er de „Earned Discount”? of „Verdiende Korting”?optie. Een gebruiker die heeft meegeboden, maar achter het net heeft gevist en ook geen gebruik heeft gemaakt van de „Koop Nu”?optie, bouwt een korting op die hij later kan gebruiken bij de aankoop van een artikel in de webwinkel van Madbid. Verdiende korting wordt opgebouwd ter waarde van de biedpunten die tijdens de veiling zijn ingezet, en komt na 365 dagen te vervallen.

20 Heeft een gebruiker door middel van de „Verdiende Korting”?optie of de „Koop Nu”?optie goederen aangeschaft en annuleert hij zijn bestelling, dan omvat de terugbetaling het door de gebruiker voor de goederen betaalde bedrag, maar niet de waarde van de biedpunten die in aanmerking zijn genomen om te komen tot de uiteindelijke prijs waarvoor de goederen aan de gebruiker zijn verkocht.

21 Bij besluit van 9 december 2013 heeft de belastingdienst vastgesteld dat het bedrag dat gebruikers in ruil voor biedpunten aan Madbid hadden betaald, de tegenprestatie was voor een in het Verenigd Koninkrijk verrichte dienst, namelijk de toekenning van het recht om aan online veilingen van Madbid deel te nemen.

22 Madbid heeft tegen dat besluit beroep ingesteld bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (rechter voor belastingzaken, Verenigd Koninkrijk), stellende dat er bij het verstrekken van biedpunten aan klanten geen sprake was van een dienst, maar wel van een voorbereidende handeling als bedoeld in het arrest van 16 december 2010, MacDonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, punt 24). Madbid is op basis hiervan van mening dat zij geen btw verschuldigd is over de verstrekking van biedpunten aan klanten, maar dat alleen btw verschuldigd is wanneer zij goederen levert. De tegenprestatie voor haar levering van goederen omvat, aldus Madbid, zowel het door klanten voor de goederen betaalde bedrag als de waarde van de biedpunten die zijn besteed bij het kopen van de goederen. Subsidiair heeft Madbid voor de verwijzende rechter betoogd dat, voor het geval zou worden geoordeeld dat de verstrekking van biedpunten een dienst is, aangenomen moet worden dat deze dienst niet onder bezwarende titel wordt verricht als bedoel in artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 73 van de btw-richtlijn.

23 De belastingdienst heeft bij de verwijzende rechter aangevoerd dat wanneer een gebruiker wordt voorzien van biedpunten, Madbid de gebruiker het recht verleent om deel te nemen aan een online veiling van Madbid, welk recht de gebruiker onmiddellijk kan gebruiken. Er is dus sprake van een dienst. Verder zijn de „Koop Nu”?optie en de „Verdiende Korting”?optie verkoopbevorderingstechnieken waarbij Madbid een prijskorting als bedoeld in artikel 79, onder b), van de btw-richtlijn toekent, aldus de belastingdienst.

24 De verwijzende rechter wijst er ook op dat in een ruling van 9 juli 2014 het Finanzamt Hannover-Nord (belastingdienst Hannover-Noord, Duitsland) van oordeel was dat de verstrekking van biedpunten door Madbid voor de btw geen levering van goederen of dienst is. Volgens de belastingdienst Hannover-Noord is in Duitsland btw verschuldigd wanneer Madbid goederen levert aan in die lidstaat gevestigde gebruikers. De tegenprestatie voor de goederenlevering bestaat dan uit zowel het bedrag dat de klant voor het aangeschafte artikel heeft betaald, namelijk de prijs van het winnende bod, de prijs na gebruikmaking van de „Koop Nu”?optie of de prijs na aftrek van de verdiende korting, als de waarde van de biedpunten die zijn ingezet om het artikel aan te schaffen, dat wil zeggen de waarde van de biedpunten waarmee de veiling is gewonnen of die een verlaging van de prijs hebben opgeleverd doordat gebruik is gemaakt van de „Koop Nu”? of de „Verdiende Korting”?optie. Wat betreft gebruikers die biedpunten hebben gekocht en zonder succes hebben deelgenomen aan een veiling, oordeelt de belastingdienst Hannover-Noord dat er slechts sprake is van een dienst indien deze gebruikers geen goederen aanschaffen met gebruikmaking van de waarde van de biedpunten waarmee zij hebben meegedaan aan de veiling. Volgens deze belastingdienst is de tegenprestatie voor de dienst gelijk aan de waarde van de biedpunten en is over de dienst btw verschuldigd in het Verenigd Koninkrijk.

25 Tegen deze achtergrond heeft de First-tier Tribunal (Tax Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet bij een juiste uitlegging van artikel 2, lid 1, en de artikelen 24, 62, 63, 65 en 73 van [de btw-richtlijn], en in omstandigheden als in het hoofdgeding,

a) het tegen betaling verstrekken van biedpunten aan gebruikers door Madbid worden beschouwd als

i) een niet binnen de werkingssfeer van artikel 2, lid 1, [van de btw-richtlijn] vallende ‚voorbereidende handeling’ van de door het Hof [in het arrest van 16 december 2010, MacDonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, punten 23?42)] beschreven soort, dan wel als

ii) een door Madbid verrichte dienst in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), [van die richtlijn], namelijk de toekenning van het recht om aan online veilingen deel te nemen;

b) indien de toekenning van het recht om deel te nemen aan online veilingen een door Madbid verrichte dienst is, deze dienst worden beschouwd als een ‚onder bezwarende titel' verrichte dienst in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), [van de btw-richtlijn], waarbij de betaling voor de dienst (dat wil zeggen het geldbedrag dat Madbid in ruil voor biedpunten van een gebruiker ontvangt) de tegenprestatie vormt;

c) de vraag onder b) anders worden beantwoord indien de betaling voor de biedpunten de gebruiker ook het recht geeft om goederen van dezelfde waarde te verwerven voor het geval dat hij de veiling niet wint;

d) indien Madbid geen dienst onder bezwarende titel verricht wanneer zij tegen betaling biedpunten verstrekt aan haar gebruikers, ervan worden uitgegaan dat zij op enig ander moment een dergelijke dienst verricht,

en welke beginselen moeten bij de beantwoording van deze vragen worden toegepast?

2) Wat is bij een juiste uitlegging van artikel 2, lid 1, de artikelen 14, 62, 63, 65 en 73 en artikel 79, onder b), van [de btw-richtlijn], in omstandigheden als in het hoofdgeding, de tegenprestatie in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 73 [van die richtlijn], die Madbid in ruil voor de door haar aan gebruikers geleverde goederen verkrijgt?

Meer bepaald, en gelet op het antwoord op de eerste vraag,

a) is het geldbedrag dat een gebruiker aan Madbid betaalt voor biedpunten, een ‚vooruitbetaling' voor een levering van goederen in de zin van artikel 65 [van de btw-richtlijn], zodat de btw ‚verschuldigd' wordt op het tijdstip van ontvangst van deze betaling, en de door Madbid van de gebruiker ontvangen betaling de tegenprestatie voor een goederenlevering vormt;

b) indien een gebruiker goederen koopt met gebruikmaking van de ‚Koop Nu'? of de ‚Verdiende Korting'?optie, is dan de waarde van de door hem aan biedingen uitgegeven biedpunten, die in het geval van een verloren veiling verdiende korting of een verlaging van de ‚Koop Nu'?prijs oplevert,

i) een ‚prijskorting' in de zin van artikel 79, onder b), [van de btw-richtlijn], zodat de tegenprestatie voor de levering van de goederen door Madbid uitsluitend bestaat uit het bedrag dat de gebruiker bij de aankoop van de goederen daadwerkelijk aan Madbid betaalt, dan wel

ii) een onderdeel van de tegenprestatie voor de goederenlevering, zodat de tegenprestatie voor de levering van de goederen door Madbid zowel het bedrag omvat dat de gebruiker aan Madbid betaalt op het moment van aankoop van de goederen, als het bedrag dat de gebruiker heeft betaald voor de biedpunten die hij heeft uitgegeven tijdens veilingen die hij niet heeft gewonnen;

c) indien een gebruiker gebruikmaakt van zijn recht om goederen te kopen nadat hij een online veiling heeft gewonnen, is dan de tegenprestatie voor de levering van deze goederen uitsluitend het bedrag van zijn winnende bod (plus verzend? en verwerkingskosten), of omvat de tegenprestatie voor de levering van die goederen door Madbid aan de gebruiker tevens de waarde van de biedpunten die de winnaar tijdens die veiling heeft uitgegeven,

of welke beginselen moeten bij de beantwoording van deze vragen worden toegepast?

3) Wanneer twee lidstaten een handeling voor btw-doeleinden verschillend behandelen, in

hoeverre moeten de rechterlijke instanties van een van die lidstaten bij de uitlegging van de relevante Unierechtelijke en nationaalrechtelijke bepalingen dan rekening houden met de wenselijkheid te voorkomen dat

a) de handeling dubbel wordt belast en/of

b) de handeling niet wordt belast,

en welke betekenis komt in dit verband toe aan het beginsel van fiscale neutraliteit?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

26 Met de eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of bij het tegen betaling verstrekken van biedpunten als in het hoofdgeding, sprake is van diensten onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, dan wel van een aan de levering van goederen voorafgaande voorbereidende handeling in de zin van punt 24 van het arrest van 16 december 2010, MacDonald Resorts(C?270/09, EU:C:2010:780).

27 In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat de verwerving van contractuele rechten genaamd „Points Rights”, waarmee punten kunnen worden verzameld die onder meer kunnen worden ingewisseld tegen een recht op tijdelijk gebruik van een woning in de vakantieresorts van de dienstverrichter, geen aan de btw onderworpen handeling is, maar een voorbereidende handeling die wordt gesteld met het oog aanspraak te kunnen maken op een recht op tijdelijk gebruik van een residentie, op een verblijf in een hotel of op een andere dienst. Het Hof was immers van oordeel dat de aankoop van „Points Rights” voor de klant geen doel op zich is omdat deze de oorspronkelijke overeenkomst niet sluit met de bedoeling om punten te verzamelen, maar met de bedoeling om tijdelijk een residentie te gebruiken of andere later uit te kiezen diensten te verwerven (arrest van16 december 2010, MacDonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, punten 24 en 32).

28 Het kwam tot de slotsom dat de daadwerkelijke dienstverrichting met het oog waarop „Points Rights” worden verworven de dienst is die bestaat in de terbeschikkingstelling aan de deelnemers aan het programma van de verschillende mogelijke tegenprestaties die via de punten die uit deze rechten voortvloeien, kunnen worden verkregen (arrest van16 december 2010, MacDonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, punt 27).

29 In het hoofdgeding staat vast dat met de biedpunten uitsluitend kan worden deelgenomen aan veilingen van Madbid. Hieruit volgt noodzakelijkerwijs dat de gebruiker die biedpunten koopt, dit doet om mee te doen aan door Madbid georganiseerde veilingen.

30 Voor gebruikers heeft de hier aan de orde zijnde handeling een afzonderlijk belang ten opzichte van de aankoop van goederen in de webwinkel van Madbid (zie in die zin arrest van 2 december 2010, Everything Everywhere, C?276/09, EU:C:2010:730, punt 27). Zoals de advocaat-generaal in punt 39 van zijn conclusie heeft opgemerkt, krijgen gebruikers door aan veilingen van Madbid deel te nemen immers een kans om goederen voor een lagere prijs dan de marktwaarde te kopen.

31 Aangezien (i) de door Madbid verstrekte biedpunten evenwel niet kunnen worden gebruikt om goederen uit haar webwinkel te kopen, (ii) de biedpunten, zoals uit punt 30 van het onderhavige arrest blijkt, zodra zij zijn aangeschaft, worden beschouwd als de tegenprestatie voor de kans die gebruikers krijgen om goederen tegen een lagere prijs dan de marktwaarde te kopen,

en (iii) de tijdens een veiling ingezette biedpunten niet worden verrekend met de uiteindelijke veilingprijs, kan de verstrekking van biedpunten niet worden aangemerkt als aan de levering van goederen voorafgaande voorbereidende handeling in de zin van punt 24 van het arrest van 16 december 2010, MacDonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780).

32 Het aan gebruikers die biedpunten hebben aangeschaft verlenen van het recht om mee te doen aan een veiling van Madbid is op zichzelf een volwaardige dienst, die niet mag worden verward met de levering van goederen die mogelijkerwijs plaatsvindt na de veiling.

33 Dit geldt des te meer wanneer de gebruiker van biedpunten een artikel aanschaft met gebruikmaking van de „Koop Nu”? of de „Verdiende Korting”?optie, aangezien hij weliswaar gebruikmaakt van een dienst die mogelijk is op basis van de aangeschafte biedpunten, maar de aankoop die wordt gerealiseerd middels het activeren van een van de opties een handeling is die losstaat van de in ruil voor het aanschaffen van biedpunten aangeboden dienst.

34 Madbid betoogt echter dat, voor het geval geoordeeld wordt dat de verstrekking van biedpunten een dienst is, deze dienst niet onder bezwarende titel wordt verricht.

35 In dit verband moet in herinnering worden geroepen dat volgens artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn aan de btw zijn onderworpen de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

36 Blijkens vaste rechtspraak wordt een dienst slechts onder bezwarende titel in de zin van die bepaling verricht 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 (arresten van 16 december 2010, MacDonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 20 juni 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punt 40).

37 Het Hof heeft geoordeeld dat dit het geval is wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, en de betaalde bedragen dus de daadwerkelijke tegenprestatie vormen voor een individualiseerbare dienst die is verricht in het kader van een dergelijke rechtsbetrekking (arresten van 3 maart 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, punten 13 en 14; 16 december 2010, Macdonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, punten 16 en 26, en 10 november 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, punt 28).

38 In het hoofdgeding volgt uit clausule 1.2 van de algemene voorwaarden van Madbid dat Madbid een online veilingsite exploiteert waarop tegen betaling kan worden meegedaan aan veilingen.

39 Gebruikers die willen meedoen aan veilingen van Madbid, dienen bij Madbid immers tegen betaling biedpunten aan te schaffen. Deze biedpunten zijn nodig om te kunnen meebieden en kunnen nergens anders voor worden gebruikt. Het aantal biedpunten dat is vereist om mee te doen varieert van veiling tot veiling. Doet een gebruiker een bod, dan wordt het vereiste aantal biedpunten afgetrokken van zijn biedpunten en gaat de prijs van het geveilde artikel met 0,01 GBP omhoog. De gebruiker die een veiling wint, heeft het recht het artikel aan te schaffen voor het bedrag van zijn winnende bod, plus verzend? en verwerkingskosten. De biedpunten die tijdens de veiling zijn ingezet, verliezen evenwel hun waarde. Ten slotte is het zo dat de winnaar van de veiling die het geveilde artikel aanschaft en zijn aankoop vervolgens annuleert, uitsluitend het bedrag van het bod waarmee de veiling is gewonnen terugkrijgt, en niet de waarde van de door hem ingezette biedpunten.

40 Uit het voorgaande volgt dat de door Madbid in ruil voor biedpunten ontvangen betaling de daadwerkelijke tegenprestatie is voor de door deze onderneming aan haar gebruikers verleende dienst, namelijk de toekenning van het recht om mee te doen aan veilingen van Madbid.

41 Hieraan wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat gebruikers die de veiling niet winnen, met de „Verdiende Korting”?optie, ter waarde van hun biedpunten een korting opbouwen die later kan worden gebruikt bij de aankoop van een artikel in de webwinkel van Madbid.

42 Dat de gebruiker door op de „Koop Nu”?optie te klikken een aan het geveilde artikel identiek artikel kan aanschaffen tegen een prijs die wordt verminderd met de waarde van de tijdens de veiling ingezette biedpunten, is in dit verband ook niet relevant.

43 Van de prijs van goederen die worden gekocht met gebruikmaking van de „Koop Nu”? of de „Verdiende Korting”?optie, kan immers slechts de waarde van biedpunten die zijn gebruikt om te bieden worden afgetrokken.

44 Voorts krijgt de gebruiker die een met gebruikmaking van de „Koop Nu”? of de „Verdiende Korting”?optie verrichte aankoop annuleert, uitsluitend de na aftrek van de korting verkregen prijs, plus verzendkosten, terug, en niet de waarde van de biedpunten waarmee rekening is gehouden bij de berekening van de prijs die hij voor de goederen heeft betaald.

45 Het betoog van Madbid dat met de verstrekking van biedpunten de gebruiker het recht krijgt goederen te kopen voor de waarde van die biedpunten, is dan ook niet conform de economische en commerciële realiteit, die een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt (arrest van 20 juni 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Gelet op een en ander is de betaling die Madbid ontvangt in ruil voor de door haar verstrekte biedpunten, de daadwerkelijke tegenprestatie voor het verlenen van de dienst die bestaat in de toekenning van het recht om mee te doen aan door haar georganiseerde veilingen, welke dienst zich onderscheidt van de levering van een op haar website aangeschaft artikel.

47 In het hoofdgeding kunnen gebruikers de in de webwinkel van Madbid verkochte goederen ook kopen door hun aankopen te betalen met een credit? of debetkaart, dus zonder mee te doen aan veilingen van Madbid. Bovendien leidt deelname aan een veiling van Madbid niet noodzakelijkerwijs tot een levering van goederen. Dit kan zijn doordat de winnaar van de veiling het geveilde artikel uiteindelijk niet koopt, of doordat de niet-winnaar geen gebruik maakt van de „Koop Nu”?optie en de opgebouwde korting niet onmiddellijk gebruikt.

48 Hieruit volgt, zoals de advocaat-generaal in punt 58 van zijn conclusie aangeeft, dat de

verstrekking van biedpunten en de levering van goederen, aangezien er geen sprake is van één enkele ondeelbare economische prestatie, niet als één handeling zijn aan te merken. Om dezelfde redenen kunnen, mede gelet op de regel dat elke handeling als onderscheiden en zelfstandig van andere handelingen moet worden beschouwd, de verstrekking van biedpunten en de levering van goederen ook niet worden aangemerkt als aan elkaar ondergeschikte handelingen.

49 Gelet op al het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat bij de verstrekking van biedpunten als in het hoofdgeding, waarmee klanten van een ondernemer kunnen meedoen aan door de ondernemer georganiseerde veilingen, sprake is van een dienst onder bezwarende titel, met als tegenprestatie het in ruil voor die biedpunten betaalde bedrag.

Tweede vraag

50 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 73 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de tegenprestatie die de belastingplichtige ontvangt in ruil voor de leveringen van goederen aan gebruikers die een door hem georganiseerde veiling hebben gewonnen of die met gebruikmaking van de „Koop Nu”? of de „Verdiende Korting”?optie goederen hebben gekocht, ook de waarde van de tijdens de veiling ingezette biedpunten omvat.

51 Volgens artikel 73 van de btw-richtlijn omvat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen of diensten onder bezwarende titel „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”.

52 Om te beginnen moet erop worden gewezen dat – zoals uit het antwoord op de eerste vraag blijkt – de betaling die een gebruiker verricht in ruil voor door Madbid verstrekte biedpunten, de tegenprestatie is voor de toekenning van het recht om aan veilingen van Madbid deel te nemen.

53 Zoals de advocaat-generaal in punt 79 van zijn conclusie aangeeft, kan het bedrag dat als tegenprestatie voor de ene handeling wordt betaald, niet als tegenprestatie, en ook niet als een vooruitbetaling op de tegenprestatie, voor de andere handeling worden beschouwd.

54 In antwoord op de vraag van de verwijzende rechter moet dan ook worden opgemerkt dat de door een gebruiker in ruil voor biedpunten verrichte betaling niet kan worden aangemerkt als een vooruitbetaling die wordt gedaan alvorens de goederen zijn geleverd, in de zin van artikel 65 van de btw-richtlijn.

55 Voorts kan de tegenprestatie voor de levering van een geveild artikel waarop het winnende bod is uitgebracht, niet het bedrag omvatten dat is betaald in ruil voor het verstrekken van de tijdens de veiling ingezette biedpunten, maar slechts het bedrag van dat winnende bod, plus verzend? en verwerkingskosten.

56 Ten slotte kan het in ruil voor de biedpunten betaalde bedrag ook geen onderdeel zijn van de tegenprestatie voor de latere levering van goederen die worden aangeschaft met gebruikmaking van de „Koop Nu”? of de „Verdiende Korting”?optie.

57 Zoals de advocaat-generaal in punt 92 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moet de waarde van de aan biedingen uitgegeven biedpunten, die in mindering wordt gebracht op de oorspronkelijke „Koop Nu”?prijs of op de prijs in de webwinkel, worden beschouwd als een korting op de prijs van de goederen die worden aangeschaft met gebruikmaking van de „Koop Nu”? of de „Verdiende Korting”?optie. In overeenstemming met artikel 79, onder b), van de btw-richtlijn is de

waarde van die biedpunten dan ook geen onderdeel van de maatstaf van heffing voor de levering van die goederen.

58 Dat geldt ook wanneer bij de aankoop van goederen met gebruikmaking van de „Koop Nu”? of de „Verdiende Korting”?optie de waarde van aan biedingen uitgegeven biedpunten de oorspronkelijke „Koop Nu”?prijs of de prijs in de webwinkel overstijgt.

59 Zoals de advocaat-generaal in punt 102 van zijn conclusie heeft aangegeven, kunnen de in een dergelijk geval gekochte goederen, anders dan in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 27 april 1999, Kuwait Petroleum (C?48/97, EU:C:1999:203), immers niet worden aangemerkt als goederen die om niet zijn verstrekt, aangezien zij zijn geleverd tegen betaling van een identificeerbaar bedrag, namelijk de oorspronkelijke „Koop Nu”?prijs of de prijs in de webwinkel.

60 Gelet op het voorgaande dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 73 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding, de tegenprestatie die de belastingplichtige ontvangt in ruil voor de leveringen van goederen aan gebruikers die een door hem georganiseerde veiling hebben gewonnen of die met gebruikmaking van de „Koop Nu”? of de „Verdiende Korting”?optie een aankoop hebben verricht, niet de waarde van de tijdens de veiling ingezette biedpunten omvat.

Derde vraag

61 Met de derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, wanneer twee lidstaten een handeling voor de btw verschillend behandelen, de rechterlijke instanties van een van die lidstaten bij de uitlegging van de relevante Unierechtelijke en nationaalrechtelijke bepalingen ermee rekening moeten houden dat dient te worden voorkomen dat de handeling dubbel wordt belast of door geen van beide lidstaten wordt belast, met name in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit.

62 In herinnering moet worden geroepen dat artikel 267 VWEU een mechanisme van prejudiciële verwijzing vaststelt dat verschillen in de uitlegging van het door de nationale rechterlijke instanties toe te passen Unierecht juist beoogt te voorkomen (zie in die zin arrest van 21 juli 2011, Kelly, C?104/10, EU:C:2011:506, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

63 Artikel 267 VWEU verleent de nationale rechterlijke instanties immers de bevoegdheid, en legt hun in voorkomend geval de verplichting op, afhankelijk van de vraag of hun beslissingen volgens het nationale recht al dan niet vatbaar zijn voor hoger beroep, om een prejudiciële vraag te stellen indien zij menen dat een bij hen aanhangig geding vragen opwerpt die een uitlegging van bepalingen van Unierecht verlangen en ter zake waarvan zij een beslissing moeten nemen (zie in die zin arrest van 21 juli 2011, Kelly, C?104/10, EU:C:2011:506, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

64 De rechterlijke instanties van een lidstaat waaraan een geschil is voorgelegd dat vragen opwerpt die een uitlegging van bepalingen van Unierecht verlangen en ter zake waarvan zij een beslissing moeten nemen, kunnen of moeten het Hof dus om een prejudiciële beslissing verzoeken wanneer zij vaststellen dat een handeling fiscaal verschillend wordt behandeld in een andere lidstaat.

65 Voorts moet worden opgemerkt dat de omstandigheid dat in een of meer andere lidstaten een andere aanpak dan die van de betrokken lidstaat wordt gehanteerd, er geenszins toe mag leiden dat de rechterlijke instanties van die lidstaat de bepalingen van de btw-richtlijn onjuist uitleggen.

66 Gelet op het voorgaande moet op de derde vraag worden geantwoord dat de rechterlijke instanties van een lidstaat die bij de uitlegging van de relevante Unierechtelijke en nationaalrechtelijke bepalingen vaststellen dat een handeling voor de btw verschillend wordt behandeld in een andere lidstaat, afhankelijk van de vraag of hun beslissingen volgens het nationale recht al dan niet vatbaar zijn voor hoger beroep, de mogelijkheid of zelfs de verplichting hebben om het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken.

Kosten

67 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat bij de verstrekking van biedpunten als in het hoofdgeding, waarmee klanten van een ondernemer kunnen meedoen aan door de ondernemer georganiseerde veilingen, sprake is van een dienst onder bezwarende titel, met als tegenprestatie het in ruil voor die biedpunten betaalde bedrag.**

2) **Artikel 73 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding, de tegenprestatie die de belastingplichtige ontvangt in ruil voor de leveringen van goederen aan gebruikers die een door hem georganiseerde veiling hebben gewonnen of die met gebruikmaking van de „Koop Nu”? of de „Verdiende Korting”? optie een aankoop hebben verricht, niet de waarde van de tijdens de veiling ingezette biedpunten omvat.**

3) **De rechterlijke instanties van een lidstaat die bij de uitlegging van de relevante Unierechtelijke en nationaalrechtelijke bepalingen vaststellen dat een handeling voor de belasting over de toegevoegde waarde verschillend wordt behandeld in een andere lidstaat, hebben, afhankelijk van de vraag of hun beslissingen volgens het nationale recht al dan niet vatbaar zijn voor hoger beroep, de mogelijkheid of zelfs de verplichting om het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken.**

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.