

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 13 september 2012 (1)

Zaak C-310/11

Grattan plc

tegen

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[verzoek van het First-Tier Tribunal, Tax Chamber (Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving – Belasting over de toegevoegde waarde – Artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) – Belastinggrondslag bij terugbetaling van deel van tegenprestatie nadat handeling is verricht”

I – Inleiding

1. Britse ondernemingen zijn vindingrijk. Steeds weer hebben de vele ideeën die hen bij complexe afzetmethoden invallen, het Hof op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) beziggehouden en het tot beduidende beslissingen met klinkende namen als „Naturally Yours”, „Elida Gibbs” of het meest recent „Loyalty Management” gebracht.(2)
2. Ook het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing heeft een gedifferentieerde distributietechniek van Britse ondernemingen tot voorwerp, ook al is die reeds enkele tientallen jaren geleden uitgevonden. Maar zelfs dan zijn de gevolgen van deze distributietechniek voor de btw-rechtelijke belastinggrondslag voor de jaren 1973 tot 1977 nog steeds niet helder. Het Hof zal in de onderhavige zaak dan ook naar het begin van het btw-recht van de Unie moeten terugkeren en uitlegging moeten geven aan rechtsbepalingen die inmiddels al weer meer dan 30 jaar geleden van kracht waren.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Recht van de Unie*

1. Tweede btw-richtlijn (67/228/EEG)
3. In het in het hoofdgeding litigieuze tijdvak werd de btw in het Unierecht geregeld door onder meer richtlijn 67/228/EEG(3) (hierna: „Tweede richtlijn”).
4. Ingevolge artikel 2, sub a, van de Tweede richtlijn zijn „de leveringen van goederen en de

diensten, welke in het binnenland door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht" aan btw onderworpen.

5. Artikel 5 van de Tweede richtlijn geeft als volgt nadere invulling aan dit belastbare feit:

„(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 dienst wordt verricht. [...]"

6. Artikel 8 van de Tweede richtlijn bevat voorschriften over de belastinggrondslag en heeft onder meer de volgende inhoud:

„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 belasting over de toegevoegde waarde zelf;

[...]"

7. In punt 13, eerste alinea, van bijlage A bij de Tweede richtlijn, die ingevolge artikel 20 integrerend deel van de richtlijn is, is onder meer de volgende toelichting bij artikel 8, sub a, opgenomen:

„Onder ‚tegenwaarde‘ dient te worden verstaan al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen voor de levering van het goed of voor de dienst [...]"

8. Ten slotte regelt artikel 9 van de Tweede richtlijn de toepassing van het belastingtarief op de belastinggrondslag onder meer als volgt:

„(1) Het normale tarief van de belasting over de toegevoegde waarde wordt door elke lidstaat vastgesteld op een percentage van de belastinggrondslag, dat voor leveringen van goederen en voor diensten gelijk is.

[...]"

2. Zesde btw-richtlijn (77/388/EEG)

9. Richtlijn 77/388/EEG(4) (hierna: „Zesde richtlijn“) heeft de Tweede richtlijn in het Verenigd Koninkrijk vervangen vanaf 1 januari 1978.(5)

10. In vergelijking met artikel 8 van de Tweede richtlijn bevat de Zesde richtlijn gedetailleerde bepalingen over de belastinggrondslag. De negende overweging van de considerans bevat de volgende motivering:

„Overwegende dat de maatstaf van de heffing moet worden geharmoniseerd, opdat de toepassing van het communautaire tarief op de belastbare handelingen in alle lidstaten tot vergelijkbare resultaten leidt.”

11. Artikel 11, A, van de Zesde richtlijn regelt dienaangaande onder meer het volgende:

„(1) De maatstaf van heffing is:

a) voor [...] goederenleveringen en diensten [...]: 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 [...]

[...]”

12. In artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn bevindt zich bovendien een voorschrift voor de verlaging van de maatstaf van heffing nadat een handeling is verricht:

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

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

B – *Nationaal recht*

13. Voor het in het hoofdgeding litigieuze tijdvak voorzag Section 10(2) van de Finance Act 1972 in de volgende regeling ter zake van de bepaling van de belastinggrondslag:

„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.”

14. Het nationale recht bevatte daarentegen geen bepaling voor het geval van een verlaging van de belastinggrondslag nadat de levering was verricht.

III – **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

15. Verzoekster in het hoofdgeding is de vennootschap Grattan plc (hierna: „Grattan”). Zij vordert in het hoofdgeding terugbetaling van btw door de Britse belastingdienst op basis van eigen en aan haar overgedragen rechten. Deze vorderingen hebben betrekking op btw die voor de jaren 1973 tot 1977 werd betaald tengevolge van de activiteit van meerdere vennootschappen op het gebied van de postorderverkoop (hierna: „postorderbedrijven”).

16. De postorderbedrijven hielden er een bijzonder distributiestelsel op na. Bij dit stelsel waren personen betrokken die als „agenten” werden aangeduid en die een bijzondere rekening bij de desbetreffende postorderbedrijven hadden. Op deze rekening ontvingen de agenten zowel voor hun eigen aankopen van goederen uit de postordercatalogus (hierna: „eigen aankopen”) als voor de aankopen van derden die via hen verliepen (hierna: „aankopen door derden”), een tegoed ter hoogte van 10 % van het overgemaakte bedrag als „commissie”.

17. In de regel had een agent een beperkt aantal personen als „derde klanten” en zorgde hij voor de afwikkeling van de aankopen door derden, doordat hij catalogussen aan derde klanten doorstuurde, hun bestellingen aan de postorderbedrijven doorgaf, de bestelde waren aan de derde klanten doorleidde en de door de derde klanten verschuldigde catalogusprijs inde.

18. De agent kon de tegoeden die hij op basis van de eigen aankopen en de aankopen door derden op zijn rekening ontving per cheque opnemen of verrekenen met tegen hem openstaande vorderingen van de postorderbedrijven.

19. De tegoeden voor aankopen door derden die op deze wijze werden gebruikt, beschouwde de Britse belastingdienst als een vergoeding voor diensten van de agenten ter zake van de verzorging van de derde klanten.

20. Grattan kwam in het hoofdgeding tegen deze behandeling op. De tegoeden ten gunste van de agenten waren immers slechts een vermindering van de koopprijs die de agenten voor de aankopen van goederen betaalden. Dit gold niet alleen voor de eigen aankopen, waar dit tussen partijen niet in geding is, maar ook voor de aankopen door derden. De „commissies” vormden dus een beperking achteraf van de tegenprestatie en dus ook van de belastinggrondslag voor de goederenleveringen door de postorderbedrijven aan de agenten, zodra deze over de tegoeden beschikten. In die omvang hadden de postorderbedrijven dan ook in de jaren 1973 tot 1977 teveel btw voldaan.

21. Het First-Tier Tribunal (Tax Chamber), waar het geschil over de terugvordering aanhangig is, wordt met de uitlegging van de destijds geldende Tweede richtlijn geconfronteerd en twijfelt erover of krachtens deze richtlijn een verlaging van de belastinggrondslag unierechtelijk geboden is. Tegen deze achtergrond stelt dit het Hof de volgende vraag:

„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?”

IV – Beoordeling

22. Daar de verwijzende rechter in zijn verwijzingsbeslissing heeft toegelicht dat in het hoofdgeding alleen de terugbetaling van btw met betrekking tot de tegoeden voor aankopen door derden in geding is, moet de prejudiciële vraag beperkt in die zin worden uitgelegd. Hierna zullen derhalve niet de btw-rechtelijke gevolgen van de betaling van „commissies” ter zake van eigen aankopen door de agenten worden onderzocht.

23. Onderzocht moet dus nog worden of naar het recht van de Unie de bedragen die de agenten in de jaren 1973 tot 1977 voor aankopen door derden eerst als tegoed hebben ontvangen

en daarna in de vorm van een cheque of door middel van verrekening werden betaald, een reductie van de belastinggrondslag voor de door de postorderbedrijven af te dragen btw betekenden, en of de postorderbedrijven in dat verband een rechtstreeks werkend recht toekomt.

24. De belastinggrondslag werd in dit tijdvak aan de hand van artikel 8 van de Tweede richtlijn bepaald. Ingevolge sub a juncto bijlage A, punt 13, van de richtlijn is de belastinggrondslag bij de in het hoofdgeding betrokken goederenlevering, al hetgeen als tegenprestatie voor de levering wordt ontvangen.

25. In de onderhavige zaak hebben de postorderbedrijven eerst koopprijsbetalingen ontvangen. Na de levering van de waren hebben zij echter zelf betalingen aan de agenten verricht, namelijk de bedragen die de agenten als tegoed hebben ontvangen en die hen later zijn uitbetaald. In de onderhavige zaak gaat het nu om de vraag of deze betalingen van de postorderbedrijven volgens de Tweede richtlijn een reductie van de belastinggrondslag voor hun leveringen betekenen, omdat de postorderbedrijven uiteindelijk minder hebben ontvangen.

26. Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing, meent de verwijzende rechter dat alleen de vraag behoeft te worden beantwoord of ingevolge artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn ook een reductie van de belastinggrondslag na het tijdstip van levering mogelijk is. Een eerste voorwaarde voor een reductie van de belastinggrondslag op grond van dit voorschrift is evenwel dat het bij de beschreven betalingen van de postorderbedrijven wel degelijk terugbetalingen van delen van de tegenprestatie betreft, die een verlaging van de belastinggrondslag tot gevolg hebben. Deze vraag moet dus als eerste aan de orde komen (zie hierna, onder A). Daarna zal ik onderzoeken of de Tweede richtlijn een reductie van de belastinggrondslag nadat een handeling is verricht voorschrijft (zie hierna, onder B).

A – Terugbetaling van de tegenprestatie door de belastingplichtigen

27. De belastinggrondslag kan krachtens artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn a priori slechts dan op grond van een betaling van de belastingplichtige worden verlaagd, wanneer die betaling alles in aanmerking genomen de terugbetaling van een tegenprestatie van de ontvanger van de betaling vormt. Niet elke betaling van een belastingplichtige aan een persoon die een tegenprestatie heeft verricht, is namelijk als een terugbetaling van deze tegenprestatie te beschouwen.

28. Het onderzoek of de betalingen van de postorderbedrijven aan de agenten terugbetalingen van tegenprestaties vormden, staat aan de verwijzende rechter, aan de hand van de in het hoofdgeding vast te stellen feiten. De in de verwijzingsbeslissing genoemde feiten en de opmerkingen van de deelnemers aan de procedure hebben evenwel enige twijfels doen ontstaan, dat de beschreven betalingen als terugbetalingen van tegenprestaties moeten worden beschouwd. Meer bepaald lijken de rechtsbetrekkingen en de prestaties over en weer tussen de postorderbedrijven, de agenten en de derde klanten niet afdoende te zijn verduidelijkt en zijn zij tussen de partijen in het hoofdgeding kennelijk in geding.

29. Tegen deze achtergrond meen ik dat enkele wenken ten aanzien van de in dat verband in aanmerking te nemen rechtspraak van het Hof op hun plaats zijn, om de verwijzende rechter in staat te stellen een beslissing in het hoofdgeding te geven die in overeenstemming is met het btw-recht van de Unie. Voor zover de hierna uiteengezette rechtspraak niet naar aanleiding van de Tweede richtlijn is gewezen, meen ik dat deze op grond van de vergelijkbaarheid van de desbetreffende daarin uitgelegde normen van de Zesde richtlijn, overeenkomstig kan worden toegepast op de Tweede richtlijn.(6)

30. De verwijzende rechter zou in het hoofdgeding eerst moeten ophelderen of de

postorderbedrijven bij de aankopen door derden rechtstreeks aan de derde klanten hebben verkocht of dat er sprake was van een leveringsketen, waarin de agenten zelf koper bij de aankopen door derden waren en de waren zelfstandig dan wel in het kader van verkoop in commissie aan de derde klanten verder overdroegen. De voorwaarden voor de aanname van een terugbetaling van de tegenprestatie zijn in beide situaties verschillend.

1. Rechtstreekse verkoop van waren door de postorderbedrijven aan de derde klanten

31. Indien de postorderbedrijven rechtstreeks aan de derde klanten hebben verkocht, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt, zou het om te beginnen duidelijk zijn dat de aan de agenten voor de aankopen door derden toegekende „commissies” geen terugbetaling van de tegenprestatie ter zake van de warenverkoop van de postorderbedrijven aan de derde klanten konden vormen. Het zou in dat geval irrelevant zijn dat de postorderbedrijven uiteindelijk alleen de door de derde klanten te betalen catalogusprijs minus de aan de agenten betaalde „commissies” ontvingen. Het Hof heeft immers bij meerdere gelegenheden vastgesteld dat in een situatie waarin een derde in het betalingsproces wordt ingeschakeld en op grond daarvan een deel van de door de koper betaalde koopprijs inhoudt, nog steeds de volle koopprijs de belastinggrondslag voor de door verkoper ten behoeve van de koper verrichte prestatie vormt.(7) In de onderhavige zaak kan dat niet anders zijn, ook al hielden de agenten niet direct een deel van de door derde klanten betaalde koopprijs in, maar werd dit hen achteraf uitbetaald.

32. Indien de postorderbedrijven rechtstreeks aan de derde klanten hebben verkocht, is het ook twijfelachtig dat door de „commissies” die voor de aankopen door derden aan de agenten werden toegekend, een deel van de tegenprestatie voor een andere handeling, namelijk de eigen aankopen van de agenten, werd terugbetaald. Daarvoor zou immers een desbetreffende regeling in de rechtsverhouding hebben moeten bestaan, die de tegenprestatie voor de eigen aankopen vastlegt. Het Hof heeft weliswaar voor het eerst in de zaak Elida Gibbs vastgesteld dat een reductie van de belastinggrondslag onder omstandigheden ook dan kan worden aangenomen wanneer zich geen wijziging in de contractueel vastgelegde tegenprestatie voordoet(8), maar volgens deze rechtspraak stond tegenover de betaling van de belastingplichtige op zijn minst een prestatie van de ontvanger van de betaling. In het hoofdgeding is het de vraag of aan deze voorwaarde is voldaan wat de belastinggrondslag voor de eigen aankopen van de agenten aangaat, daar de tegoeden niet afhankelijk lijken te zijn van een specifieke eigen aankoop, vooral nu ook een daarvan onafhankelijke uitbetaling per cheque mogelijk was.

33. Indien niettemin een terugbetaling van de tegenprestatie voor de eigen aankopen van de agenten zou moeten worden vastgesteld, dan zou de verwijzende rechter moeten nagaan of een verlaging van de belastinggrondslag niet reeds dan moet worden uitgesloten, omdat de „commissies” de vergoeding voor een dienst van de agenten ten behoeve van de postorderbedrijven vormen. Indien de terugbetaling namelijk zelf een tegenprestatie is, dan kan het alsnog niet tot een verlaging van de belastinggrondslag komen. Voor de doelstellingen van de bepaling van de belastinggrondslag komt dan immers de waarde van de daarvoor verrichte dienst in de plaats van het terugbetaalde deel van de tegenprestatie. Het Hof heeft dit in het geval van een korting in feite al zo beslist in de zaak Naturally Yours Cosmetics.(9)

34. Voor de aanname dat de „commissies” de vergoeding voor een dienst van de agenten waren, moet er volgens vaste rechtspraak eerst sprake zijn van een rechtsverhouding tussen de agenten en de postorderbedrijven, in het kader waarvan wederzijds diensten werden uitgewisseld.(10) In de tweede plaats moet er een direct verband zijn tussen de verrichte diensten en de ontvangen tegenwaarde.(11) Dit verband moet volgens de rechtspraak van het Hof zo worden opgevat dat de dienst en de tegenprestatie in de rechtsverhouding zodanig tegenover elkaar staan dat de ene prestatie de voorwaarde is voor de andere.(12) In de onderhavige zaak

zou er dus sprake moeten zijn geweest van een afspraak tussen de postorderbedrijven en de agenten, op grond waarvan de betaling van de „commissies” afhankelijk werd gesteld van een dienst van de agenten. Andere voorwaarden – zoals een verplichting van de agenten om actie te ondernemen(13) – kunnen daarentegen uit de rechtspraak niet worden afgeleid.

2. Leveringsketen

35. Indien daarentegen sprake is van een leveringsketen, dan zouden de eigen aankopen en de aankopen door derden in beginsel gelijk moeten worden behandeld. Een leveringsketen kan in de eerste plaats worden aangenomen wanneer alleen de agenten afnemer van al de warenverkoop van de postorderbedrijven waren, die op hun beurt zelfstandig aan de derde klanten verder overdroegen, zoals Grattan stelt. Daarnaast kan ingevolge artikel 5, lid 2, sub c, van de Tweede richtlijn een leveringsketen worden aangenomen(14), wanneer de agenten in het kader van verkoop in commissie voor de postorderbedrijven actief waren, zoals de Commissie er terecht op heeft gewezen.

36. Op grond van de gelijke behandeling van de eigen aankopen en de aankopen door derden zou bij een leveringsketen de vraag niet rijzen of de tegoeden moeten worden toegerekend aan de aankopen door derden of aan de eigen aankopen. In dat geval zouden de „commissies” slechts een onjuist aangeduide algemene prijsvermindering kunnen zijn, die zijn beslag echter pas heeft gekregen via de omweg van het tegoed en de uitbetaling per cheque of althans verrekening met volgende aankopen.

37. Niettemin moet ook in deze situatie worden onderzocht of de „commissies” de vergoeding voor een dienst van de agenten aan de postorderbedrijven vormden. Zoals ik reeds heb uiteengezet(15), kan in dat geval zelfs de terugbetaling van een tegenprestatie uiteindelijk niet tot een verlaging van de belastinggrondslag leiden.

3. Tussenconclusie

38. Indien het voor de verwijzende rechter niet mogelijk zou zijn om op grond van de beginselen uit de rechtspraak zoals hierboven uiteengezet, te beoordelen of in het hoofdgeding inderdaad de terugbetaling van een tegenprestatie kan worden aangenomen, dan kan dienaangaande nog een prejudiciële vraag worden gesteld. In het navolgende zal ik er voor de beantwoording van de gestelde vraag evenwel van uitgaan dat de door de postorderbedrijven aan de agenten voor aankopen door derden betaalde „commissie” als de terugbetaling van de tegenprestatie voor een aankoop van waren door de agenten te beoordelen is en dat deze terugbetaling op haar beurt geen vergoeding voor een dienst ten behoeve van de postorderbedrijven vormde.

B – *Reductie van de belastinggrondslag na de levering*

39. De verwijzende rechter vraagt of een belastingplichtige in de omschreven situatie krachtens artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn of krachtens de beginselen van de fiscale neutraliteit en gelijke behandeling een rechtstreeks werkend recht op reductie, met terugwerkende kracht, van de belastinggrondslag voor leveringen van goederen heeft. Een dergelijke verlaging van de belastinggrondslag met terugwerkende kracht op grond van de betaalde „commissies” zou dan tot een lagere belastingschuld leiden, wat in het hoofdgeding reden zou zijn tot toewijzing van de terugbetalingsvorderingen van Grattan.

1. Uitlegging van de Tweede richtlijn

40. De belastingschuld van een belastingplichtige ontstaat wanneer zich een belastbaar feit

voordoet. Dat is in de onderhavige zaak artikel 2, sub a, van de Tweede richtlijn, dat de levering van goederen onder bezwarende titel aan btw onderwerpt. De hoogte van de belastingschuld volgt uit de toepassing van het belastingtarief op de belastinggrondslag, zoals artikel 9, lid 1, van de Tweede richtlijn laat zien. Het belastbare feit vindt volgens artikel 5, lid 5, van de Tweede richtlijn plaats op het tijdstip waarop de levering wordt verricht.

41. De regering van het Verenigd Koninkrijk heeft terecht aangevoerd dat de belastinggrondslag moet worden vastgesteld op het moment waarop de levering plaatsvindt. Het Hof heeft dit tevens vastgesteld ten aanzien van het vergelijkbare voorschrift van artikel 10, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn.⁽¹⁶⁾ Krachtens de Tweede richtlijn heeft de belastingschuld van een belastingplichtige dan ook de hoogte die volgt uit de belastinggrondslag die op het tijdstip van de levering is vast te stellen.

42. Hoe de belastinggrondslag moet worden bepaald, is in artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn geregeld. Ingevolge deze bepaling is bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leveringen de belastinggrondslag „alles wat de tegenwaarde vormt voor de levering van het goed”. De aldus beslissende „tegenwaarde” is ingevolge bijlage A, punt 13, eerste alinea, van de Tweede richtlijn „al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen voor de levering van het goed of voor de dienst”.

43. Daarmee rijst als eerste de vraag of bij de bepaling van de belastinggrondslag op het tijdstip van de levering, tot de tegenprestatie bedragen moeten worden gerekend die de belastingplichtige weliswaar heeft ontvangen, maar die hij later op vordering van zijn contractuele wederpartij weer moet terugbetalen.

44. Uit de bewoordingen van de aangehaalde voorschriften voor de bepaling van de belastinggrondslag kan te dien aanzien niets worden afgeleid. Zoals de Commissie echter terecht heeft aangevoerd, kan voor de uitlegging van artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn aansluiting worden gezocht bij de rechtspraak van het Hof over artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. De beide bepalingen zijn naar hun bewoordingen en functie vergelijkbaar.

45. Ten aanzien van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn heeft het Hof reeds in het arrest *Freemans* met betrekking tot een casus die vergelijkbaar was met de onderhavige beslist dat bij de bepaling van de belastinggrondslag geen contractueel overeengekomen, maar nog niet verrichte terugbetalingen van de tegenprestatie in aanmerking mogen worden genomen.⁽¹⁷⁾ Volgens de rechtspraak is dit slechts anders in het uitzonderlijke geval⁽¹⁸⁾ dat er een *wettelijke* verplichting tot terugbetaling van delen van de tegenprestatie bij een kansspel bestaat.⁽¹⁹⁾

46. Het Hof legde aan zijn beslissing in de zaak *Freemans* het in de vaste rechtspraak over de Tweede en de Zesde richtlijn steeds weer herhaalde beginsel⁽²⁰⁾ ten grondslag, dat de belastinggrondslag de „daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie” is.⁽²¹⁾ Tegen deze achtergrond kan de stelling van de Commissie dat de eerbiediging van dit beginsel ertoe leidt dat latere terugbetalingen van de tegenprestatie de belastinggrondslag moeten verlagen, mij niet overtuigen. De betekenis die aan dit beginsel uit rechtspraak moet worden gegeven, hangt namelijk af van het tijdstip waarop de belastinggrondslag moet worden bepaald. Anders gezegd, is beslissend hoeveel de belastingplichtige op het tijdstip waarop de belastinggrondslag moet worden vastgesteld, „daadwerkelijk ontvangen” heeft. Zoals duidelijker naar voren komt uit de bewoordingen van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, is dit het bedrag dat de belastingplichtige op dit tijdstip „verkrijgt of moet verkrijgen”, dus het bedrag dat hem moet worden betaald. Het maakt dus verschil uit of een koper meteen een gereduceerde koopprijs moet betalen of dat hij eerste de volle koopprijs moet overmaken, maar later een deel van het geld onder bepaalde voorwaarden kan terugkrijgen. Zoals het Hof immers in het arrest *Freemans* heeft benadrukt, is het onzeker of het later daadwerkelijk tot de terugbetaling van een deel van de

tegenprestatie komt.(22)

47. Dat mogelijkerwijs delen van de tegenprestatie na het tijdstip van de levering worden terugbetaald, kan dus ingevolge artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn geen invloed hebben op de bepaling van de belastinggrondslag en daarmee op de hoogte van de belastingschuld die ontstaat.

48. De Tweede richtlijn bevat daarenboven geen bepaling die de wijziging van een eenmaal ontstane belastingschuld voorschrijft. Dit is anders in het geval van de aftrek van voorbelasting, waarvoor in artikel 11, lid 3, tweede en derde alinea, van de Tweede richtlijn een herzieningsprocedure is geregeld. Anders is dit ook onder de Zesde richtlijn, waar in artikel 11, C, lid 1, voor de jaren vanaf 1978 in een procedure is voorzien voor de verlaging van de belastinggrondslag achteraf en daarmee voor de belastingschuld die ontstaat wanneer een belastbaar feit zich voordoet.

49. Anders dan Grattan en de Commissie betogen, kan artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn ook niet zo worden uitgelegd dat daarin een herzieningsprocedure achteraf is voorgeschreven. Het is niet toelaatbaar om de latere regeling van een dergelijke procedure in artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn uit kracht daarvan onder de werkingssfeer van de Tweede richtlijn te laten vallen. De harmonisatiegraad van de Tweede en de Zesde richtlijn is immers niet vergelijkbaar.

50. De Tweede richtlijn moest tezamen met de Eerste richtlijn (67/227/EEG)(23) de verschillende btw-stelsels van de lidstaten door een gemeenschappelijk btw-stelsel vervangen, dat op eenvormige basisregels is gestoeld. In de zevende overweging van de considerans van de Eerste richtlijn is de noodzaak benadrukt om „etappegewijs te werk te gaan”. In de derde overweging van de considerans van de Tweede richtlijn is uiteengezet dat het mogelijk is om als overgang „bepaalde verschillen in de wijze van toepassing van de belasting in de lidstaten toe te laten”. Het aanvankelijk ingevoerde btw-stelsel bevatte dus in vele opzichten nog geen vaste regelingen, en in het bijzonder nog geen vastlegging van een uniforme grondslag van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals die later in de titel van de Zesde richtlijn is komen te staan. Pas bij de Zesde richtlijn is, zoals volgt uit de negende overweging van de considerans ervan, de belastinggrondslag volledig geharmoniseerd.

51. Daarmee moet worden vastgesteld dat de Tweede richtlijn niet voorziet in een verlaging van de belastinggrondslag met terugwerkende kracht en een daaruit volgende reductie van de belastingschuld door de terugbetaling van de tegenprestatie na het tijdstip van levering, waarop het belastbare feit plaats vindt. Bijgevolg kan in dat verband ook geen rechtstreeks werkend recht van de belastingplichtige uit de Tweede richtlijn worden afgeleid.

2. Beginsel van de fiscale neutraliteit

52. Voor het overige voert ook de eerbiediging van het beginsel van de fiscale neutraliteit niet tot een andere conclusie.

53. Dit beginsel is niet, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk evenwel heeft betoogd, slechts een uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel. Naast in deze betekenis gebruikt het Hof het neutraliteitsbeginsel ook in de zin van neutraliteit van de lasten, dat de belastingplichtige beschermt, nu binnen het gemeenschappelijke btw-stelsel alleen de eindgebruiker zou mogen worden belast.(24)

54. In die betekenis heeft het neutraliteitsbeginsel echter geen gelding die boven die van de wetgeving uitgaat.(25) Er kan derhalve in geval van twijfel rekening mee worden gehouden, maar het kan niet de regels van de in het desbetreffende geval toe te passen btw-richtlijn uitbreiden of

inperken.(26) Zo kan het met name niet de omstandigheid compenseren dat de Tweede richtlijn geen met artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn vergelijkbaar voorschrift bevat.

3. Beginsel van gelijke behandeling

55. Tot slot heeft de verwijzende rechter in zijn prejudiciële vraag nog naar het beginsel van gelijke behandeling verwezen. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt evenwel niet in hoeverre het beginsel van gelijke behandeling in de onderhavige zaak relevant zou zijn.

56. Dit beginsel gebiedt in ieder geval niet tot gelijke behandeling in de tijd. Het verschil in intensiteit van de harmonisatie van het btw-stelsel vóór en na 1 januari 1978 kan zeer wel tot verschillend bepaalde belastinggrondslagen vóór en na deze datum leiden. Het beginsel van gelijke behandeling vereist immers niet dat de voortgeschreden harmonisatie die in artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn beslag heeft gekregen, met terugwerkende kracht wordt toegepast.

V – Conclusie

57. Ik geef derhalve in overweging om op de prejudiciële vraag van het First-Tier Tribunal (Tax Chamber) te antwoorden als volgt:

„Artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) moet aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige geen rechtstreeks werkend recht op reductie, met terugwerkende kracht, van de belastinggrondslag voor een levering van goederen heeft, 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.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – Zie arresten van 23 november 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Jurispr. blz. 6365); 24 oktober 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339), en 7 oktober 2010, *Loyalty Management UK en Baxi Group* (C-53/09 en C-55/09, Jurispr. blz. I-9187).

3 – 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 71, blz. 1303).

4 – 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).

5 – Zie de artikelen 37 en 1, lid 2, van de Zesde richtlijn. De verlenging van de omzettingstermijn bij de Negende richtlijn (78/583/EEG) van 26 juni 1978 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB L 194, blz. 16) had geen betrekking op het Verenigd Koninkrijk.

6 – Zie in dat verband ook arrest van 8 maart 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Jurispr. blz. 1443, punt 10), en arrest *Naturally Yours Cosmetics* (aangehaald in voetnoot 2, punt 10).

7 – Zie arresten van 25 mei 1993, *Bally* (C-18/92, Jurispr. blz. I-2871, punt 14), en 15 mei 2001, *Primback* (C-34/99, Jurispr. blz. I-3833, punten 28 e.v.).

- 8 – Zie arrest Elida Gibbs (aangehaald in voetnoot 2, punt 31).
- 9 – Zie arrest Naturally Yours Cosmetics, aangehaald in voetnoot 2. Daarin nam het Hof namelijk aan dat een korting bij een goederenlevering, die afhangt van een dienst van de ontvanger van de prestatie, die dus zelf een prestatie verricht, tot gevolg heeft dat de belastinggrondslag bestaat uit de verminderde geldprestatie plus de waarde van de dienst. De waarde van de dienst die daarbij moeten worden opgeteld is in geld dan de hoogte van de korting. Uiteindelijk is de belastinggrondslag van de goederenlevering dus de verkoopprijs zonder dat de korting in aanmerking wordt genomen.
- 10 – Zie onder meer arresten van 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 14); 27 april 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, Jurispr. blz. I-2323, punt 26), en 3 mei 2012, Lebara (C-520/10, punt 27).
- 11 – Zie onder meer arrest van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Jurispr. blz. 445, punt 12), en arresten Naturally Yours Cosmetics (aangehaald in voetnoot 2, punten 11 e.v.) en Lebara (aangehaald in voetnoot 10, punt 27).
- 12 – Zie de conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl van 6 maart 2001 in de zaak Bertelsmann (C-380/99, Jurispr. 2001, blz. I-5163, punt 32).
- 13 – Zie Court of Appeal, beslissing van 26 oktober 2001, [2001] EWCA Civ 1542, punt 72.
- 14 – Zie wat dit betreft mijn conclusie van 24 februari 2005 in de zaak Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-305/03, Jurispr. 2006, blz. I-1213, punt 67), over het gelijkkluidende artikel 5, lid 4, sub c, van de Zesde richtlijn.
- 15 – Zie punt 33 hierboven.
- 16 – Zie arrest van 27 oktober 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, Jurispr. blz. I-5405, punt 16).
- 17 – Zie arrest van 29 mei 2001, Freemans (C-86/99, Jurispr. blz. I-4167, punten 27-29).
- 18 – Zie arrest Freemans (aangehaald in voetnoot 17, punt 30).
- 19 – Zie arrest van 19 juli 2012, International Bingo Technology (C-377/11, punten 26-29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 20 – Zie onder meer arrest Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (aangehaald in voetnoot 11, punt 13); arrest van 2 juni 1994, Empire Stores (C-33/93, Jurispr. blz. I-2329, punt 18), en arrest International Bingo Technology (aangehaald in voetnoot 19, punt 25).
- 21 – Zie arrest Freemans (aangehaald in voetnoot 17, punt 27).
- 22 – Zie arrest Freemans (aangehaald in voetnoot 17, punt 28).
- 23 – Eerste richtlijn (67/227/EEG) van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 71, blz. 1301).
- 24 – Zie onder meer arrest Elida Gibbs (aangehaald in voetnoot 2, punten 19 en 23).

25 – Zie de conclusie van advocaat-generaal Bot van 18 juni 2009 in de zaak NCC Construction Danmark (C-174/08, Jurispr. 2009, blz. I-10567, punten 84-86).

26 – Zie arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, punt 45), over het neutraliteitsbeginsel dat als gebod tot gelijke behandeling tot uiting komt.