

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. BOBEK

van 7 september 2017 (1)

Zaak C-305/16

Avon Cosmetics Ltd

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[verzoek van de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (rechter voor belastingzaken, Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Btw – Afwijking – Verkoop via niet-btw-plichtige tussenpersonen – Rekening houden met fictieve voorbelasting”

I. Inleiding

1. Avon Cosmetics Limited (hierna: „Avon”) verkoopt haar schoonheidsproducten in het Verenigd Koninkrijk aan vertegenwoordigers, bekend als de „dames van Avon”, die deze op hun beurt via de detailhandel aan hun klanten verkopen (hierna: „systeem van directe verkoop”). Veel van de dames van Avon zijn niet voor btw-doeleinden geregistreerd, waardoor op hun winstmarge geen btw van toepassing is.

2. Deze „wegvloeiende btw” of „btw-ontwijking” in de laatste fase van de distributieketen is kenmerkend voor het systeem van directe verkoop. Om dit probleem op te lossen, heeft het Verenigd Koninkrijk verzocht en toestemming gekregen om af te wijken van de standaardregel dat btw wordt geheven over de feitelijke verkoopprijs. In het geval van Avon houdt die afwijking in wezen in dat de belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk, Her Majesty's Revenue and Customs (hierna: „HMRC”), de btw van Avon mag heffen over de *detailhandelsprijs* waartegen de dames van Avon de producten aan de eindverbruiker verkopen, in plaats van over de *groothandelsprijs* die door de niet voor btw-doeleinden geregistreeerde dames van Avon wordt betaald.

3. Bij de wijze waarop de afwijking wordt toegepast, wordt echter geen rekening gehouden met de kosten die door de niet-geregistreeerde vertegenwoordigers voor hun detailhandelsactiviteiten worden gemaakt, en de voorbelasting die zij normaliter hadden kunnen aftrekken indien zij btw-plichtig waren geweest (hierna: „fictieve voorbelasting”). Wanneer de dames van Avon in het bijzonder demonstratieproducten kopen (als hulpmateriaal voor de verkoop

en niet voor de wederverkoop), kunnen zij de btw over deze aankopen niet als voorbelasting aftrekken.

4. Het gevolg hiervan is dat de buiten beschouwing gelaten fictieve voorbelasting in verband met dergelijke kosten blijft „kleven” in de distributieketen en dat de totale btw die in het systeem van directe verkoop wordt geheven, hoger is dan die bij verkopen via de normale detailhandelszaken zou zijn.

5. In het kader van een beroep van Avon tegen de van haar geheven btw stelt de verwijzende rechter een aantal vragen over de uitlegging en de geldigheid van de afwijking. De verwijzende rechter vraagt met name: i) of verplicht rekening moet worden gehouden met de fictieve voorbelasting van directe wederverkopers zoals de dames van Avon, ii) of het Verenigd Koninkrijk de Europese Commissie van het probleem van de fictieve voorbelasting op de hoogte had moeten brengen toen het om de afwijking verzocht, en iii) wat de gevolgen van de niet-nakoming van deze verplichtingen zijn.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Btw-richtlijnen 77/388 en 2006/112

6. De relevante bepalingen van Uniewetgeving die ten tijde van de betrokken regelingen van toepassing waren, zijn voor tijdvakken van vóór 1 januari 2007 neergelegd in btw-richtlijn 77/388/EEG(2) (hierna: „Zesde richtlijn”). Voor de tijdvakken daarna zijn de toepasselijke bepalingen neergelegd in btw-richtlijn 2006/112/EG(3) (hierna: „btw-basisrichtlijn”).

7. Afgezien van enkele hieronder aangegeven kleine verschillen zijn de toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn en de btw-basisrichtlijn identiek. In dit deel worden hieronder de bepalingen van de Zesde richtlijn weergegeven en de overeenkomstige bepalingen van de btw-basisrichtlijn in de voetnoten vermeld. Ter wille van de overzichtelijkheid worden in het overige deel van deze conclusie alleen de toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn weergegeven waarbij de overeenkomstige bepalingen van de btw-basisrichtlijn dan mutatis mutandis van toepassing zijn.

8. Artikel 2 van de Zesde richtlijn(4) luidt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;”

9. Artikel 4 van de Zesde richtlijn(5) bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

10. Artikel 11, punt A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn(6) is als volgt verwoord:

„A. In het binnenland

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 de handelingen verband houden;”

11. Artikel 27 van de Zesde richtlijn(7) luidt:

„1. De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op de totale belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik.

2. De lidstaat die maatregelen als bedoeld in lid 1 wil treffen, dient een verzoek in bij de Commissie en verschaft haar alle nodige gegevens. [...]

[...]

5. De lidstaten die op 1 januari 1977 bijzondere maatregelen als bedoeld in lid 1 toepasten, mogen deze handhaven op voorwaarde dat zij de Commissie vóór 1 januari 1978 van de maatregelen in kennis stellen en onder het voorbehoud dat die maatregelen, wanneer zij ten doel hebben de belastingheffing te vereenvoudigen, voldoen aan de in lid 1 omschreven voorwaarde.”

2. *Beschikking 89/534*

12. In de derde tot en met vijfde overweging van beschikking 89/534/EEG(8) (hierna: „afwijking”) staat:

„Overwegende dat bepaalde verkoopsystemen, die zijn gebaseerd op verkoop door belastingplichtigen aan niet-belastingplichtige personen met het oog op wederverkoop in het klein, leiden tot het ontwijken van de toepassing van de belasting in het stadium van het eindverbruik;

Overwegende dat het Verenigd Koninkrijk, om een dergelijke belastingontwijking te voorkomen, een maatregel toepast waardoor de belastingautoriteiten administratieve besluiten kunnen nemen welke erop zijn gericht leveranties van belastingplichtigen die dergelijke verkoopsystemen toepassen, te belasten op basis van de normale waarde van de goederen in het stadium van de verkoop in het klein;

Overwegende dat deze maatregel een afwijking vormt van artikel 11, punt A. 1, onder a), van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk in het binnenland de maatstaf van heffing voor goederenleveringen alles is wat de leverancier voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper of van een derde.”

13. De negende en de tiende overweging luiden:

„Overwegende dat het Hof van Justitie in zijn arrest van 12 juli 1988 onder meer voor recht heeft verklaard dat ingevolge artikel 27 van de Zesde richtlijn een afwijkende maatregel als daar in geding was, mag worden getroffen, op voorwaarde dat de daaruit voortvloeiende ongelijke behandeling door objectieve omstandigheden wordt gerechtvaardigd;

Overwegende dat de Commissie, ten einde te kunnen beoordelen of aan deze voorwaarde is voldaan, moet worden ingelicht omtrent de administratieve besluiten die de belastingautoriteiten,

eventueel, in het kader van deze afwijkende maatregel treffen;”

14. Artikel 1 van de afwijking bepaalt het volgende:

„In afwijking van artikel 11, punt A. 1, onder a), van de Zesde richtlijn wordt het Verenigd Koninkrijk gemachtigd om te bepalen dat, in gevallen waarin een verkoopsysteem, gebaseerd op de leverantie van goederen door tussenkomst van niet-belastingplichtige personen, ertoe leidt dat in het stadium van het eindverbruik geen belasting wordt geheven, de maatstaf van heffing voor de leveringen aan deze personen, de normale waarde van de goederen in dit laatste stadium is.”

B. Nationaal recht

1. Value Added Tax Act 1994

15. De Zesde richtlijn, thans de huidige btw-basisrichtlijn, is door het Verenigd Koninkrijk in nationaal recht omgezet bij de Value Added Tax Act 1994 (btw-wet van 1994; hierna: „VATA 1994”). Section 1 daarvan bepaalt:

„Overeenkomstig het bepaalde van deze wet wordt belasting toegevoegde waarde geheven over

a) goederenleveringen of diensten in het Verenigd Koninkrijk [...]”.

16. De waarde van de goederenlevering waarover btw verschuldigd is, wordt bepaald overeenkomstig Section 19 en Schedule 6 van de VATA 1994. Section 19(2) bepaalt:

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

17. De afwijking, thans Schedule 6(2) van de VATA 1994, machtigt HMRC om de schriftelijke instructie te geven dat de waarde van een goederenlevering door een belastingplichtige wordt geacht gelijk te zijn aan de normale waarde in de detailhandelsverkoop (feitelijk een hogere waarde dan de waarde die zou voortvloeien uit artikel 11, punt A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn) in omstandigheden waarin deze goederen worden wederverkocht door niet-belastingplichtigen, meer bepaald wanneer:

„(a) de door een belastingplichtige uitgeoefende economische activiteit geheel of ten dele bestaat in de levering aan een aantal personen van goederen met het oog op wederverkoop door deze personen of anderen in de detailhandel, en

(b) deze personen geen belastingplichtigen zijn, kunnen de Commissioners de belastingplichtige de schriftelijke instructie geven dat de waarde van een dergelijke door deze belastingplichtige verrichte levering, vanaf deze schriftelijke instructie of vanaf een later tijdstip, wordt geacht gelijk te zijn aan de normale waarde in de detailhandel.” (hierna: „schriftelijke instructie”).

2. Schriftelijke instructie

18. Op 27 juni 1985 heeft HMRC Avon een schriftelijke instructie toegezonden. Deze instructie geldt nog steeds en luidt als volgt:

„Krachtens [Schedule 6(2) van de VATA 1994] geven de Commissioners of Customs & Excise hierbij als INSTRUCTIE dat vanaf 1 juli 1985 de waarde op basis waarvan de btw wordt aangerekend over een belastbare goederenlevering:

- (a) door uw onderneming verricht aan niet-btw-plichtigen [...]
- (c) met het oog op detailverkoop, door de personen bedoeld onder (a) dan wel door derden, gelijk is aan de normale waarde in de detailverkoop.”

III. Feiten, procedure en prejudiciële vragen

19. Avon maakt gebruik van een systeem van directe verkoop in het Verenigd Koninkrijk. Door middel van dit systeem verkoopt Avon haar producten in het Verenigd Koninkrijk aan vertegenwoordigers, de dames van Avon, die deze op hun beurt via de detailhandel met een opslag aan hun klanten verkopen. Indien Avon bijvoorbeeld een product aan de dames van Avon verkoopt voor 75 pond sterling (GBP), kan dit door de dames van Avon voor 100 GBP worden doorverkocht.

20. De drempelwaarde voor *verplichte* btw-registratie in het Verenigd Koninkrijk is hoog, namelijk 100 000 GBP. Sommige dames van Avon hebben ervoor gekozen zich voor de btw te laten registreren. Velen van hen vallen echter onder de drempelwaarde voor de verplichte btw-registratie en hebben ervoor gekozen zich niet te laten registreren.

21. Daardoor wordt over de winstmarge van deze niet-geregistreerde dames van Avon normaliter geen btw gerekend. In het voorbeeld hierboven wordt dus btw berekend over de „groothandelsprijs” van 75 GBP, maar niet over de door de niet-geregistreerde dames van Avon behaalde „detailhandelswinstmarge” van 25 GBP. Deze „wegvloeiende btw” in de laatste fase van de distributieketen kan ook ontstaan in andere systemen van directe verkoop (zoals soms bij colportage het geval is).

22. Om het probleem van wegvloeiende btw door het gebruik van het systeem van directe verkoop op te lossen, heeft het Verenigd Koninkrijk toestemming gekregen om af te wijken van de standaardregel dat btw wordt geheven over de feitelijke verkoopprijs (artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn).

23. De afwijking houdt in wezen in dat HMRC, ingeval het systeem van directe verkoop wordt gebruikt, btw mag heffen over de *detailhandelsprijs* (of een benadering daarvan) die door de eindverbruiker is betaald aan de wederverkoper, te weten de dames van Avon, in plaats van over de groothandelsprijs (in dit geval de aan Avon betaalde prijs).

24. De afwijking is omgezet in nationaal recht en tenuitvoergelegd door middel van „schriftelijke instructies”. Het Verenigd Koninkrijk heeft de schriftelijke instructies naar ongeveer 40 bedrijven verzonden, waaronder Avon.

25. De afwijking wordt niet zonder onderscheid op alle verkopen van Avon toegepast.

26. Een beperkt aantal dames van Avon is btw-plichtig. Over hun verkopen wordt de btw op de normale manier geheven. Avon moet bijgevolg de over de prijs voor de btw-plichtige dames van Avon verschuldigde btw aangeven en deze dames van Avon moeten de over de verkoopprijs voor de eindverbruiker verschuldigde btw aangeven, waarbij zij echter recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de desbetreffende aankopen van Avon hebben.

27. HMRC en Avon zijn ook overeengekomen de toepassing van de afwijking op twee punten aan te passen. Ten eerste behouden sommigen van de dames van Avon (enkele) producten die zij van Avon kopen, voor eigen gebruik. Zo worden zij zelf eindverbruiker van die producten. Ten tweede bieden de dames van Avon soms kleine kortingen. In beide gevallen is het gevolg van de toepassing van de afwijking dat er te veel btw wordt berekend. Om die reden inventariseren Avon

en HMRC van tijd tot tijd het aandeel van de verkopen van deze twee categorieën. Volgens de verwijzingsbeschikking worden er zeer nauwkeurige cijfers berekend om een beeld te geven van beide gevallen.

28. Dat zijn voorbeelden van gevallen waarin er geen geschil is over het beginsel dat de afwijking niet of gewijzigd op de verkopen door Avon wordt toegepast. De onderhavige zaak heeft betrekking op een aspect van de toepassing van de afwijking waarover wel een geschil bestaat, namelijk de verkopen van demonstratieproducten.

29. Avon verkoopt enkele producten aan de dames van Avon voor demonstratiedoeleinden. Deze worden doorgaans tegen een hogere korting verkocht dan normaal. Sommige demonstratieproducten worden gebruikt waarvoor zij zijn bedoeld, bijvoorbeeld als hulpmateriaal voor de verkoop. Sommige worden door de dames van Avon voor eigen gebruik behouden. Avon en HMRC zijn het erover eens dat ongeveer 50 % van de producten die als demonstratieproducten worden verkocht, in plaats daarvan uiteindelijk door de dames van Avon zelf worden gebruikt. Blijkbaar is dat de reden waarom Avon haar demonstratieproducten niet kosteloos weggeeft. In deze gevallen zijn de dames van Avon de eindverbruiker en wordt btw berekend over de prijs die door Avon wordt betaald op grond van de standaardregel van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn. Met betrekking tot deze demonstratieproducten is er geen sprake van een geschil.

30. Het geschil bestaat ten aanzien van de circa 50 % van de demonstratieproducten die ook echt voor hun doel worden gebruikt: deze worden niet wederverkocht, maar gebruikt als een zakelijk middel ter bevordering van overige verkopen. De bij de aankoop van die producten betaalde btw zou normaliter als voorbelasting voor btw-plichtige wederverkopers aftrekbaar zijn geweest. Bij de toepassing van de afwijking wordt met die kosten echter geen rekening gehouden. Als gevolg daarvan valt de btw voor de verkopen met tussenkomst van de niet-geregistreerde btw-plichtige dames van Avon hoger uit dan de btw die geldt in de enkele gevallen dat de dames van Avon geregistreerd zijn. De btw is ook hoger dan de belasting bij verkopen aan eindverbruikers door geregistreerde verkopers.

31. Doordat met die kosten geen rekening is gehouden, is de btw volgens de verwijzingsbeschikking in de periode 1997 tot 2013 toegenomen met ongeveer 16 miljoen GBP.

32. In het hoofdgeding komt Avon op tegen de wijze waarop de afwijking door HMRC wordt toegepast. Zij stelt dat de afwijking zodanig moet worden toegepast dat Avon niet overmatig wordt belast en dat het op grond van de afwijking geïnde bedrag beter moet worden afgestemd op de „ontweken” btw. Avon stelt dat als de afwijking niet als zodanig kan worden uitgelegd, zij ongeldig is. Tot slot voert Avon in wezen ook aan dat het Verenigd Koninkrijk verplicht was de niet-aftrekbare voorbelasting en de invloed daarvan op de omvang van de „belastingontwijking” te melden toen het om de afwijking verzocht. De afwijking moet ook ongeldig worden verklaard omdat het Verenigd Koninkrijk niet aan deze verplichting heeft voldaan.

33. Gelet op het voorgaande stelt de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (rechter voor belastingzaken, Verenigd Koninkrijk) de volgende vragen aan dit Hof:

„1) Wanneer een directe verkoper goederen (hulpmateriaal voor de verkoop) verkoopt aan niet-btw-plichtige wederverkopers of de niet-btw-plichtige wederverkoper goederen en diensten betreft van derden (goederen en diensten van derden), die in beide gevallen door de niet-btw-plichtige wederverkopers worden gebruikt als hulpmiddel bij de uitoefening van hun economische activiteit bestaande in de verkoop van andere goederen die ook van de directe verkoper worden aangekocht en waarvoor een administratieve regeling is uitgevaardigd krachtens een afwijking die laatstelijk is toegestaan bij beschikking 89/534/EEG van de Raad van 24 mei 1989 (afwijking),

leveren de toepasselijke machtigingen, uitvoeringswetgeving en/of administratieve regelingen dan schending op van enig toepasselijk voorschrift en/of beginsel van het Unierecht, voor zover daarin wordt voorgeschreven dat de door de directe verkoper verschuldigde btw in een later stadium wordt berekend op basis van de verkoopprijs die de niet-btw-plichtige wederverkopers aanrekenen voor de andere goederen, zonder dat de door de niet-btw-plichtige wederverkoper gedragen btw over het hulpmateriaal voor de verkoop en/of de goederen en diensten van derden in mindering wordt gebracht?

2) Was het Verenigd Koninkrijk, bij zijn verzoek om een machtiging van de Raad voor de afwijking, verplicht de Commissie ervan op de hoogte te brengen dat niet-btw-plichtige wederverkopers btw betaalden over aankopen van hulpmateriaal voor de verkoop en/of goederen en diensten van derden die werden gebruikt voor de uitoefening van hun economische activiteit, en dat bijgevolg in de afwijking een aanpassing moest worden gemaakt om rekening te houden met deze niet-recupereerbare voorbelasting, of te veel betaalde btw in een later stadium?

3) Indien de eerste en/of de tweede vraag bevestigend moet (moeten) worden beantwoord:

a) kan en moet dan een van de toepasselijke machtigingen, de uitvoeringswetgeving of de administratieve regelingen aldus worden uitgelegd dat rekening moet worden gehouden met ofwel (i) niet-recupereerbare btw over hulpmateriaal voor de verkoop of goederen en diensten van derden die ten laste is van niet-btw-plichtige wederverkopers die dat hulpmateriaal of deze goederen en diensten gebruiken voor de uitoefening van hun economische activiteit, ofwel (ii) door Her Majesty's Revenue & Customs bovenop de ontweken belasting geïnde btw, ofwel (iii) eventuele oneerlijke mededinging die ontstaat tussen directe verkopers, hun niet-btw-plichtige wederverkopers en ondernemingen die geen directe verkopers zijn?

b) is dientengevolge

i) de aan het Verenigd Koninkrijk verleende machtiging om af te wijken van artikel 11, A lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn onrechtmatig?

ii) een afwijking van artikel 17 van de Zesde richtlijn noodzakelijk samen met de afwijking van artikel 11, A, lid 1, onder a)? Zo ja, heeft het Verenigd Koninkrijk dan onrechtmatig gehandeld door de Commissie of de Raad niet te verzoeken om een machtiging om af te wijken van dat artikel 17?

iii) sprake van enige onrechtmatigheid doordat het Verenigd Koninkrijk de btw niet aldus beheert dat het voor directe verkopers mogelijk is aanspraak te maken op een tegoed voor de btw die niet-btw-plichtige wederverkopers bij de uitoefening van hun economische activiteit hebben betaald over ofwel hulpmateriaal voor de verkoop ofwel goederen en diensten van derden?

iv) het geheel of een deel van de toepasselijke machtigingen tot uitvoering van wetgeving of administratieve regelingen ongeldig en/of onrechtmatig?

c) bestaat passend herstel, vanwege het Hof van Justitie van de Europese Unie of de nationale rechter, dan in

i) een instructie dat de lidstaat in nationaal recht de afwijking aldus ten uitvoer legt dat een adequate aanpassing wordt doorgevoerd voor (a) niet-recupereerbare btw over hulpmateriaal voor de verkoop of goederen en diensten van derden die ten laste is van niet-btw-plichtige wederverkopers die dat hulpmateriaal of deze goederen en diensten gebruiken voor de uitoefening van hun economische activiteit, of (b) door Her Majesty's Revenue & Customs bovenop de ontweken belasting geïnde btw, of (c) eventuele oneerlijke mededinging die ontstaat tussen directe verkopers, hun niet-btw-plichtige wederverkopers en ondernemingen die niet in de directe

verkoop actief zijn, ofwel

ii) een verklaring dat de machtiging voor de afwijking, en bij uitbreiding de afwijking zelf, ongeldig is, ofwel

iii) een verklaring dat de nationale wetgeving ongeldig is, ofwel

iv) een verklaring dat de schriftelijke instructie ongeldig is, ofwel

v) een verklaring dat het Verenigd Koninkrijk verplicht is te verzoeken om een machtiging voor een andere afwijking teneinde een adequate aanpassing door te voeren voor (a) niet-recupereerbare btw over hulpmateriaal voor de verkoop of goederen en diensten van derden die ten laste is van niet-btw-plichtige wederverkopers die dat hulpmateriaal of deze goederen en diensten gebruiken voor de uitoefening van hun economische activiteit, of (b) door Her Majesty's Revenue & Customs bovenop de ontweken belasting geïnde btw, of (c) eventuele oneerlijke mededinging die ontstaat tussen directe verkopers, hun niet-btw-plichtige wederverkopers en ondernemingen die niet in de directe verkoop actief zijn?

4) Moet op grond van artikel 27 van de Zesde richtlijn (artikel 395 van de btw-basisrichtlijn) het bedrag aan ‚belastingfraude of ontwijking’ worden vastgesteld aan de hand van het door de lidstaat geleden nettoverlies aan belasting (rekening houdend met zowel de belasting in een later stadium die is betaald als de voorbelasting die recupereerbaar is in de structuur die leidt tot belastingfraude of ontwijking) of het door de lidstaat geleden brutoverlies aan belasting (rekening houdend met alleen de belasting in een later stadium die is betaald in de structuur die leidt tot belastingfraude of ontwijking)?”

34. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Avon, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Commissie en de Raad van de Europese Unie. De betrokken partijen die aan het schriftelijke deel hebben deelgenomen, hebben pleidooi gehouden ter terechtzitting van 31 mei 2017.

IV. **Beoordeling**

35. Deze conclusie is als volgt opgebouwd: Allereerst behandel ik de eerste en de vierde vraag van de verwijzende rechter. Aangezien ik het Hof in overweging zal geven de eerste vraag ontkennend te beantwoorden (1), hoeft de vierde prejudiciële vraag van de nationale rechter bijgevolg niet te worden behandeld (2). Mijn voorgestelde antwoord op de tweede vraag van de nationale rechter luidt eveneens ontkennend (3). De derde vraag hoeft dus ook niet te worden behandeld (4).

1. *Eerste vraag*

36. Is bij de afwijking of nationale uitvoeringsmaatregelen daarvan sprake van schending van de Zesde richtlijn en/of de algemene beginselen betreffende de toepassing daarvan voor zover daarin wordt voorgeschreven btw te heffen over de normale waarde van de producten die worden verkocht via niet voor btw-doeleinden geregistreerde wederverkopers, zonder dat rekening wordt gehouden met de fictieve voorbelasting over de door die wederverkopers aangekochte demonstratieartikelen of andere door die wederverkopers betrokken goederen en diensten van derden. Dit is in wezen de eerste vraag van de verwijzende rechter.

a) *Algemene regels betreffende afwijkingen die uit hoofde van artikel 27 van de Zesde richtlijn zijn toegestaan*

37. Artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn voorziet in de machtiging om „van de bepalingen van

deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen teneinde [...] bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen”.

38. Deze zaak betreft een afwijking van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn waarin de „maatstaf van heffing” wordt omschreven. Voor de overige bepalingen van de Zesde richtlijn of de algemene beginselen daarvan geldt geen afwijking. Beide blijven dus volledig van toepassing.(9)

39. Een afwijking van algemeen geldende regels wijkt per definitie van die regels af. Als zodanig is te verwachten dat het eindresultaat hoogstwaarschijnlijk anders is dan wanneer deze algemene regels volledig zouden zijn toegepast.(10)

40. Zoals alle uitzonderingen moeten afwijkingen die uit hoofde van artikel 27, lid 1, zijn toegestaan, strikt worden uitgelegd. Zij zijn toegestaan in verband met specifieke bepalingen van de richtlijn(11) en alleen om de inning van btw te vereenvoudigen of om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. Bovendien „mogen [zij] in beginsel slechts afwijken van de in artikel 11 vastgestelde belastinggrondslag, voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van het doel”.(12) Zij moeten ook noodzakelijk en geschikt zijn om het specifieke nagestreefde doel te bereiken en zo weinig mogelijk afbreuk doen aan de doelstellingen en beginselen van de Zesde richtlijn.(13)

41. Artikel 27, lid 1, bepaalt ook dat afwijkingen „geen *noemenswaardige invloed*” mogen hebben op „de *totale belastingopbrengst* van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik” (cursivering van mij). Artikel 27, lid 1, bepaalt uitdrukkelijk dat deze beperkingen wat betreft de „totale belastingopbrengst” en „noemenswaardige invloed” voor vereenvoudigingsmaatregelen gelden. Volgens de rechtspraak van het Hof zijn deze beperkingen „in overeenstemming [...] met het grondbeginsel van de Zesde richtlijn” en gelden deze overeenkomstig voor afwijkingen ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking.(14)

b) *Het fundamentele probleem met het feit dat geen rekening wordt gehouden met „fictieve” voorbelasting*

42. In deze zaak mocht het Verenigd Koninkrijk van artikel 11, A, lid 1, onder a), afwijken ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking. Daarmee heeft het willen inspelen op een specifiek kenmerk van het directe verkoopsysteem dat door Avon en anderen wordt gebruikt, namelijk de niet-toepasselijkheid van btw in de eindfase van de distributieketen, wat leidt tot een relatieve vermindering van de verschuldigde btw.

43. In haar schriftelijke en mondelinge opmerkingen heeft Avon benadrukt dat de afwijking ook werd gevraagd om te voorkomen dat de mededinging werd verstoord. Aangezien artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn echter alleen ziet op het toestaan van afwijkingen teneinde belastingfraude en -ontwijking te voorkomen (de vereenvoudigingsmaatregelen worden niet ingeroepen), moet dit artikel in beginsel in het licht van die doelstelling worden beoordeeld.

44. Niet wordt betwist dat het systeem van directe verkoop dat door Avon en anderen wordt gebruikt, kan leiden tot belastingontwijking in het stadium van het eindverbruik. Een afwijking uit hoofde van artikel 27, lid 1, kan bijgevolg in beginsel worden gerechtvaardigd.

45. Avon vindt echter dat de afwijking niet correct is toegepast. HMRC houdt enkel rekening met de *verschuldigde belasting* die de dames van Avon normaliter zouden betalen over hun opslag *indien* zij voor btw-doeleinden zouden zijn geregistreerd. HMRC houdt geen rekening met de *voorbelasting* die de dames van Avon normaliter zouden kunnen aftrekken *indien* zij voor btw-doeleinden zouden zijn geregistreerd (met name voorbelasting op hulpmateriaal voor de verkoop).

Avon betoogt dat als gevolg van het feit dat daar geen rekening mee wordt gehouden, het oorspronkelijke probleem (namelijk dat in het eindstadium van de distributieketen geen btw wordt toegepast) te veel wordt gecorrigeerd. Deze te hoge correctie leidt tot schending van het evenredigheidsbeginsel. Hierdoor wordt ook het beginsel van fiscale neutraliteit geschonden aangezien de te hoge belasting leidt tot een concurrentienadeel ten opzichte van winkeliers in klassieke zin. Tot slot gaat zij verder dan de beperkingen van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn.

46. Om de hierna te noemen redenen ben ik het niet eens met de stelling van Avon dat het per definitie problematisch is dat HMRC geen rekening heeft willen houden met de fictieve voorbelasting.

47. Ten eerste kan en mag op grond van de afwijking simpelweg geen rekening worden gehouden met fictieve voorbelasting. In die zin kan de afwijking dus *niet* zodanig worden „aangepast” dat rekening wordt gehouden met bedoelde fictieve voorbelasting [deel c)].

48. Ten tweede is de afwijking niet bedoeld om zodanig te worden toegepast dat de belastingssituatie wordt nagebootst die zou bestaan wanneer de dames van Avon wel voor btw-doeleinden geregistreerd zouden zijn geweest [deel d)].

49. Ten derde is het feit dat op grond van de afwijking geen rekening kan of mag worden gehouden met de fictieve voorbelasting, op zich niet in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit of het evenredigheidsbeginsel, en houdt dit ook geen overschrijding van de beperkingen in artikel 27 van de Zesde richtlijn in. Het is denkbaar dat de *toepassing* van de afwijking in het licht van deze beginselen en bepalingen aanleiding kan geven tot problemen wanneer de btw-heffing als gevolg van het feit dat geen rekening wordt gehouden met de fictieve voorbelasting, een *noemenswaardige* invloed heeft op de belastingopbrengst in het stadium van het eindverbruik. In het kader van de onderhavige zaak is dat naar mijn mening echter, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, een nogal hypothetische mogelijkheid [deel e)].

c) *Draagwijdte van de afwijking*

50. Overeenkomstig de formulering van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn en de algemene regel dat uitzonderingen strikt moeten worden uitgelegd⁽¹⁵⁾, worden afwijkingen toegestaan voor *specifieke* bepalingen van die richtlijn.

51. In deze zaak werd de afwijking uitdrukkelijk toegestaan met betrekking tot artikel 11, A, lid 1, onder a), waarbij mocht worden afgeweken van de normale regels inzake de berekening van de „maatstaf van heffing”, namelijk het bedrag waarover de *verschuldigde* btw wordt geheven. In de tekst van artikel 1 van de afwijking staat derhalve dat de „maatstaf van heffing voor de leveringen aan [niet-belastingplichtige wederverkopers], de normale waarde van de goederen in dit laatste stadium is.”

52. Zoals ik hierboven in punt 27 heb uitgelegd, wil HMRC door middel van twee aanpassingen ervoor zorgen dat bij de maatstaf van heffing die is berekend overeenkomstig de afwijking, zo veel mogelijk rekening wordt gehouden met de werkelijk door de eindverbruiker betaalde aankoopprijs. Dat komt overeen met het oordeel van het Hof in het arrest Direct Cosmetics II, dat betrekking had op de voorloper van de afwijking⁽¹⁶⁾, dat „onder de normale waarde in de zin van de betrokken afwijkende regeling moet [...] worden verstaan, de waarde die zo nauw mogelijk aansluit bij [...] de werkelijk door de eindverbruiker betaalde prijs”.⁽¹⁷⁾

53. Daarentegen werd geen afwijking gevraagd in verband met de normale regels die met

name op grond van artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn op de aftrek van voorbelasting van toepassing zijn.⁽¹⁸⁾ In de afwijking is niet vermeld dat bij de berekening van de normale waarde van de verkochte producten rekening wordt gehouden met de door de niet-btw-plichtige wederverkopers gemaakte kosten. Voor zover de dames van Avon niet-btw-plichtig zijn, hebben zij geen recht op aftrek. Bij toepassing van de normale regels is de voorbelasting betreffende de door hen gemaakte kosten, zoals de kosten voor hulpmateriaal voor de verkoop, niet recupereerbaar. Onder verwijzing naar het voorgaande blijkt bovendien dat het bestaan en de omvang van de ten laste van de wederverkopers komende fictieve voorbelasting geen invloed kunnen hebben op de werkelijk door de eindverbruiker betaalde prijs.

54. In het licht van de uitdrukkelijke draagwijdte van de afwijking ben ik derhalve van mening dat een aanpassing van de fictieve voorbelasting daarin niet wordt voorzien of toegestaan. Deze conclusie volgt uit de specifieke aard van een beperkte uitzondering. Afgezien van dit tekstuele en systematische argument, kan het aldus uitbreiden van uitzonderingen tot rechtszekerheidsproblemen leiden wanneer door een lidstaat met betrekking tot ofwel de voorbelasting ofwel de verschuldigde belasting een afwijking wordt gevraagd en verkregen, maar het aan de lidstaat wordt overgelaten of hij ook rekening houdt met de andere belasting.

55. Gelet op bovenstaande ben ik van mening dat de toepassing van de afwijking *niet* zodanig kan worden aangepast dat rekening wordt gehouden met de ten laste van de niet-btw-plichtige wederverkopers komende fictieve voorbelasting.

d) *Aanpassingen met het oog op alternatieve bedrijfsmodellen en ontbreken van perfecte oplossingen*

56. Het standpunt van Avon is in wezen dat de huidige aanpassingen aan de „maatstaf van heffing” voor de toepassing van de afwijking verder kunnen worden verfijnd. Bij deze verfijning zou rekening moeten worden gehouden met de ten laste van de niet voor btw-doeleinden geregistreerde en niet-btw-plichtige dames van Avon komende fictieve voorbelasting (met name voor hulpmateriaal voor de verkoop). Volgens Avon wordt „de afwijking hierdoor zoveel mogelijk afgestemd op een volledig belastbare distributieketen”. Aangezien dergelijke aanpassingen mogelijk zijn, moeten deze in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit en de beperkingen van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn worden aangebracht.

57. Het is inderdaad juist dat indien rekening zou worden gehouden met de kosten van het hulpmateriaal voor de verkoop, het resultaat nauwer zou aansluiten bij de fictieve „nettobelasting” die is ontweken, indien ervan wordt uitgegaan dat de dames van Avon wel voor btw-doeleinden zouden zijn geregistreerd. Om de redenen die hierboven in deel (c) zijn genoemd, ben ik van mening dat de tekst van de afwijking dergelijke aanpassingen echter simpelweg niet toestaat.

58. Bovendien heeft de afwijking evenmin tot *doel* een soort virtuele, parallelle realiteit te reconstrueren die zo dicht mogelijk aansluit bij de situatie die zou bestaan als de niet-geregistreerde dames van Avon zich wel voor btw-doeleinden zouden hebben laten registreren, om vervolgens te bepalen hoe de situatie op het gebied van de btw zou zijn geweest. Het doel van de afwijking is belastingontwijking te voorkomen, waarbij volledig wordt erkend dat de btw-regels in een specifieke situatie niet op een standaard manier worden toegepast.

59. Avon stelt dat bij het oplossen van het ene probleem (het niet belasten in het eindstadium van de distributieketen en schending van het beginsel van fiscale neutraliteit ten nadele van de concurrenten van Avon), de afwijking⁽¹⁹⁾ een ander probleem veroorzaakt (schending van het beginsel van fiscale neutraliteit ten nadele van Avon, bij wie de btw-afrekening teveel wordt gecorrigeerd).

60. De afwijking brengt inderdaad problemen met zich mee. Zij wil echter een oplossing aanreiken voor de problemen die voortvloeien uit het systeem van directe verkoop, met name de omstandigheid dat btw een verbruiksbelasting is maar verkopen aan eindverbruikers door niet-belastingplichtigen aan de btw ontsnappen. De afwijking heeft bovendien het voordeel dat binnen het btw-stelsel rekening kan worden gehouden met het systeem van directe verkoop en daar ook blijvend gebruik van kan worden gemaakt. Avon heeft uitgebreid aangetoond dat het resultaat niet „perfect” is, in die zin dat dit exact weergeeft wat de situatie zou zijn wanneer het *niet* zo zou zijn dat de dames van Avon niet voor btw-doeleinden waren geregistreerd. Dergelijke verschillen zijn echter onvermijdelijk als er twee alternatieve en nogal verschillende bedrijfsmodellen naast elkaar bestaan. Hoewel binnen het btw-stelsel met verschillende systemen rekening kan worden gehouden, kan dit niet zo ver leiden dat in feite uitgebreide parallelle regelgeving wordt vastgesteld.

61. Hiermee kom ik op het volgende punt dat ik in deze zaak van essentieel belang acht: de keuze van het bedrijfsmodel. De dames van Avon kunnen er zelf voor kiezen zich voor btw-doeleinden te laten registreren. Hoewel de drempelwaarde voor *verplichte* btw-registratie in het Verenigd Koninkrijk hoog is, kunnen de dames van Avon zich ook voor btw-doeleinden laten registreren wanneer zij onder die drempelwaarde vallen. Avon kan er ook zelf voor kiezen gebruik te maken van geregistreerde of niet-geregistreerde wederverkopers. Avon en de dames van Avon hebben zo hun eigen redenen om tot hun keuze te komen, bijvoorbeeld omdat zij gebruik willen maken van het meest concurrerende bedrijfsmodel of om te voorkomen dat zij te maken krijgen met de zware administratieve last die met de btw-registratie gepaard gaat.

62. Niet-btw-plichtige personen hebben echter ook met andere gevolgen te maken. Zij hebben bijvoorbeeld geen recht op aftrek van voorbelasting. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft bevestigd, hebben marktdeelnemers met betrekking tot btw het recht om hun activiteiten zodanig in te richten dat de omvang van hun belastingheffing beperkt blijft.⁽²⁰⁾ Deze keuzevrijheid houdt echter niet in dat voor een bepaald bedrijfsmodel kan worden gekozen om vervolgens vrijelijk te kunnen kiezen uit de btw-regels die normaal op andere systemen van toepassing zijn.

63. Ter terechtzitting heeft Avon eraan herinnerd dat indien de regels op de standaard wijze op de verkopen waren toegepast, er in het geheel geen aanpassing voor de verschuldigde belasting zou zijn geweest. De afwijking zorgt er feitelijk voor dat de fiscale last voor Avon wordt verhoogd. Avon vraagt met andere woorden niet om de btw-regels vrijelijk toe te passen. Zoals Avon ter terechtzitting al heeft gesteld, is het niet haar bedoeling om „van twee walletjes te eten”. Het is eerder HMRC die de btw-regels selectief wil toepassen door middel van een specifieke afwijking. HMRC is degene die van twee walletjes wil eten.

64. Het geschil over wie in de onderhavige zaak eigenlijk van twee walletjes wil eten, geeft aan dat er sprake is van een fundamenteel geschil: door wiens handeling moest het normale btw-stelsel worden aangepast? Avon suggereert dat de problemen te wijten zijn aan de afwijking en/of de onjuiste toepassing daarvan. Als het Verenigd Koninkrijk daar niet om had gevraagd, zouden de normale btw-regels van toepassing zijn en zouden zich geen problemen voordoen. Het standpunt van het Verenigd Koninkrijk is daarentegen dat de afwijking alleen is gevraagd naar aanleiding van het systeem van directe verkoop, dat wil zeggen om een probleem op te lossen dat reeds bestond en inherent is aan dat systeem. De redenering die daaraan ten grondslag ligt, is dat

dit systeem in stand zou kunnen blijven, maar dan wel met de aanpassingen die op grond van de afwijking mogelijk zijn geworden.

65. Deze discussie brengt ons terug naar het hierboven genoemde punt, namelijk dat sommige verschillen in btw-behandeling onvermijdelijk zijn, omdat er twee alternatieve en nogal verschillende bedrijfsmodellen naast elkaar bestaan. Een perfecte oplossing bestaat niet. Het feit dat de afwijking niet is gericht op een oplossing en imperfecte resultaten tot gevolg heeft, is op zich niet problematisch.(21)

66. Met inachtneming van deze algemene opmerkingen, ga ik nu over op de behandeling van de specifieke punten die Avon naar voren heeft gebracht: evenredigheid, artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn en fiscale neutraliteit.

e) *Geen schending van het evenredigheidsbeginsel, artikel 27 van de Zesde richtlijn of het beginsel van fiscale neutraliteit*

1) *Evenredigheid en artikel 27, lid 1*

67. Om het evenredigheidsbeginsel te eerbiedigen, moeten maatregelen noodzakelijk en geschikt zijn om het specifieke nagestreefde doel te bereiken en zo weinig mogelijk afbreuk doen aan de doelstellingen en beginselen van de Zesde richtlijn.(22)

68. Ik heb reeds opgemerkt(23) dat de afwijking een legitiem doel nastreeft ter voorkoming van belastingontwijking.(24) De afwijking maakt het ook mogelijk eventuele mededingingsdistorsies ten nadele van ondernemingen die een ander distributiemodel gebruiken binnen de perken te houden.(25)

69. De aanpassingen hebben bovendien betrekking op de maatstaf van heffing, om rekening te houden met situaties waarin de door de eindverbruiker betaalde prijs lager is dan de volledige „catalogusprijs”.(26) In dat opzicht is de geheven *verschuldigdebelasting* evenredig. Zij is niet hoger of lager dan wat normaliter uit de aard van de btw als verbruiksbelasting voortvloeit.

70. Ik heb hierboven ook uitgelegd waarom volgens mij niet kan worden verwacht dat de afwijking zodanig wordt toegepast dat deze zoveel mogelijk wordt afgestemd op de belastingsituatie zoals die zou hebben bestaan in geval van een volledig belastbare distributieketen. Het loutere feit dat de fictieve voorbelasting „buiten beschouwing wordt gelaten” waardoor een andere belastingsituatie ontstaat dan in geval van een volledig belastbare distributieketen, is bijgevolg niet op zichzelf in strijd met het evenredigheidsbeginsel.(27)

71. Is het niettemin mogelijk dat de buiten beschouwing gelaten fictieve voorbelasting zo hoog is dat door de toepassing van de afwijking het evenredigheidsbeginsel wordt geschonden?

72. Theoretisch gezien is dat naar mijn mening mogelijk. En mocht er van een dergelijke schending sprake zijn, dan is de oplossing dat de afwijking niet op Avon kan worden toegepast. In de onderhavige zaak is dat echter zeer onwaarschijnlijk, onder voorbehoud van de definitieve beoordeling door de verwijzende rechter. In dat verband wil ik met betrekking tot (i) risico en bewijs, (ii) complexiteit en administratieve last, en (iii) materiële drempelwaarde de volgende opmerkingen maken.

73. In verband met risico en bewijs is het ten eerste van belang eraan te herinneren dat het doel van de afwijking het voorkomen van belastingfraude en ?ontwijking is. De dames van Avon zijn niet-btw-plichtig en hebben simpelweg geen bewaarplicht of plicht om verantwoording af te leggen, zoals belastingplichtigen, op grond waarvan zij zouden kunnen aantonen dat zij recht op

af trek zouden hebben gehad (en de hoogte daarvan) *indien* zij belastingplichtig waren geweest. Met fictieve voorbelasting kan rekening worden gehouden wanneer aanvaardbaar bewijsmateriaal beschikbaar is⁽²⁸⁾ dat door Avon wordt verstrekt en waaruit blijkt dat dergelijke kosten zijn gemaakt.

74. Ten tweede heeft het Hof in het arrest Sudholz geoordeeld dat door een te gecompliceerde toepassing van een afwijking, de voordelen daarvan teniet kunnen worden gedaan.⁽²⁹⁾ Door te proberen met de fictieve voorbelasting rekening te houden, wordt de toepassing van de afwijking onmiskenbaar complexer, met name gelet op het feit dat de betrokken kosten niet volledig zijn gedocumenteerd. Weliswaar had de afwijking in het arrest Sudholz vereenvoudiging ten doel, maar het probleem met betrekking tot de verhoogde complexiteit in het arrest Sudholz geldt naar mijn mening ook voor de afwijking in de onderhavige zaak. Een van de voordelen van het systeem van directe verkoop is met name dat de administratieve last minder complex is. Indien die complexiteit „via de achterdeur” de praktijk wordt, doordat een administratieve last die de dames van Avon niet *wensten* te dragen⁽³⁰⁾, (deels) aan de overheid wordt gedelegeerd, is dat in mijn ogen net zo problematisch als in het arrest Sudholz.

75. Ten derde moet in verband met de voorgaande twee punten *duidelijk en onomstotelijk* vast komen te staan dat de kosten in verband met de fictieve voorbelasting hoger zijn dan een *materiële drempelwaarde*, voordat kan worden vastgesteld dat een absolute weigering om die kosten in beschouwing te nemen, onevenredig is.

76. Wat houdt deze materiële drempelwaarde in?

77. Het uitgangspunt voor het antwoord op deze vraag is artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn, waarin het evenredigheidsbeginsel in het kader van deze specifieke bepaling aan de orde komt⁽³¹⁾, en waarin wordt bepaald dat de afwijkingen „geen noemenswaardige invloed [mogen] hebben op de totale belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik”.

78. Naar mijn opvatting dient een materiële drempelwaarde *objectief* te zijn. Ter eerbiediging van het fiscale gelijkheidsbeginsel en in aansluiting op bovenstaande tekst van artikel 27, lid 1, kan deze niet al naargelang van de specifieke omstandigheden van een bepaalde belastingplichtige verschillen, maar moet deze worden vastgesteld op grond van de btw-opbrengsten van de lidstaat.

79. Het is echter niet duidelijk aan de hand waarvan wordt vastgesteld wat „noemenswaardig” is en wat niet. Aan de formulering „totale belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik” kan bijgevolg mogelijk een breed scala aan betekenissen *van heel verschillende grootteorden* worden toegekend.

80. Ten minste drie opties zijn denkbaar, al naargelang de noemenswaardigheid wordt afgemeten aan:

– *het totaal van de eigen middelen van de Unie uit btw*. Deze uitlegging vindt steun in de overwegingen van richtlijn 2004/7/EG⁽³²⁾, waarin het woord „totale” aan artikel 27, lid 1, is toegevoegd en waarin uitdrukkelijk is vermeld dat de beoordeling „op omvattende wijze dient te geschieden door verwijzing naar macro-economische vooruitzichten in verband met de waarschijnlijke gevolgen van de maatregel op de *eigen middelen van de Gemeenschap uit btw*”⁽³³⁾;

– *het totaal van de middelen van de lidstaten uit btw*. Deze uitlegging benadert meer de natuurlijke betekenis van „belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik”, aangezien duidelijk is aangegeven dat de belastingopbrengst *van de lidstaat* wordt bedoeld en niet

de belastingopbrengst van de Gemeenschap;

– *btw-opbrengsten uit een specifieke distributieketen of uit individuele producten of transacties.* Voor die lezing lijkt enige steun te kunnen worden gevonden in bijvoorbeeld het arrest Vandoorne van het Hof.⁽³⁴⁾ In deze zaak heeft het Hof in wezen geoordeeld dat teruggaaf van btw noemenswaardig is, omdat deze betrekking heeft op 100 % van de betaalde btw over de leveringen aan een enkele klant.⁽³⁵⁾

81. Ik ben van mening dat de formulering van en de achterliggende redenering bij artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn en richtlijn 2004/7 meer in de richting wijzen van één van de macro-economische vergelijkingspunten, namelijk op het niveau van de middelen van de Unie of op het niveau van de middelen van de individuele lidstaat. Mijns inziens neigt de benadering in het arrest Vandoorne te veel naar de tegenovergestelde richting. Zij komt heel dicht in de buurt van het soort gedetailleerde benadering dat hierboven in de punt 60 tot en met 62 is afgewezen. Deze benadering zou de toepassing van om het even welke afwijking ernstig in het gedrang kunnen brengen. Ook moet worden benadrukt dat de omstandigheden in het arrest Vandoorne nogal bijzonder waren, met name het feit dat de btw vooraf door de leverancier werd betaald.

82. Ik acht het echter niet noodzakelijk dat het Hof in het kader van de onderhavige zaak verder op dit vraagstuk ingaat, aangezien geen van bovenstaande drempelwaarden lijkt te worden behaald (onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter). Macro-economisch gezien zijn de betrokken cijfers derhalve verwaarloosbaar. Micro-economisch gezien, op het niveau van een transactie, lijken de betrokken bedragen op basis van de verstrekte cijfers nog steeds zeer gering te zijn.

83. Gelet op het bovenstaande kan mijn inziens niet worden gesteld dat de weigering om rekening te houden met de fictieve voorbelasting in verband met het hulpmateriaal voor de verkoop, noemenswaardige invloed heeft op de „[totale] belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik”. Daarom, en onder voorbehoud van de definitieve beoordeling door de verwijzende rechter, ben ik van mening dat er geen sprake is van schending van het evenredigheidsbeginsel of de beperkingen in artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn.

2) *Fiscale neutraliteit*

84. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich ertegen dat vergelijkbare goederen en dienstverrichtingen voor de btw-heffing verschillend worden behandeld.⁽³⁶⁾

85. Laten we ervan uitgaan dat producten die via een systeem van directe verkoop, zoals dat van Avon, en traditionelere detailhandelszaken worden verkocht, daadwerkelijk als „vergelijkbare” producten kunnen worden beschouwd in de zin van de rechtspraak van het Hof, wat mijn inziens niet zo voor de hand ligt.

86. Als dat echter wel het geval zou zijn, dan zou er zowel met als zonder de afwijking mogelijk een probleem zijn met de fiscale neutraliteit, in het eerste geval ten nadele van Avon en in het laatste geval ten nadele van haar concurrenten.⁽³⁷⁾ Door een probleem op te lossen, wordt een ander gecreëerd, zoals Avon het uitdrukt.

87. In dat verband wijs ik op de opmerkingen in punt 60 hierboven dat in gevallen zoals het onderhavige, waarbij zeer verschillende bedrijfsmodellen zijn betrokken, volledige gelijke behandeling simpelweg niet haalbaar is.

88. In deze zaak kan worden betoogd dat niettemin een „gelijkere” behandeling mogelijk is. Dat is mijns inziens echter slechts een herformulering van het argument betreffende het

evenredigheidsbeginsel, dat reeds hierboven is afgewezen.

89. Gelet op het bovenstaande zijn de afwijking en de toepassing daarvan door de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk niet in strijd met het beginsel van evenredigheid en fiscale neutraliteit of artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn voor zover er in het algemeen en specifiek in verband met hulpmateriaal voor de verkoop geen rekening wordt gehouden met de „fictieve voorbelasting”.

f) *Conclusie betreffende de eerste vraag*

90. Gelet op bovenstaande geef ik het Hof in overweging de eerste vraag van de verwijzende rechter als volgt te beantwoorden:

Onder voorbehoud van de eindbeoordeling door de verwijzende rechter, leveren noch de afwijking noch de nationale uitvoeringsmaatregelen daarvan schending van de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit of artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn of artikel 395 van richtlijn 2006/112 op voor zover die ertoe leiden dat btw wordt geheven over de normale waarde van de producten die via niet voor btw-doeleinden geregistreerde wederverkopers worden verkocht, zonder dat rekening wordt gehouden met de niet-recupereerbare fictieve voorbelasting over de demonstratieartikelen of overige goederen en diensten die deze wederverkopers van derden betrekken.

2. *Vierde vraag*

91. Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of in artikel 27 van de Zesde richtlijn onder „belastingfraude of -ontwijking” wordt verstaan (i) de nettobelasting rekening houdend met de verschuldigde belasting en de voorbelasting in de structuur die leidt tot fraude of ontwijking, of (ii) de brutobelasting rekening houdend met alleen de verschuldigde belasting.

92. Gelet op het negatieve antwoord op de eerste vraag, hoeft de vierde vraag niet te worden behandeld.

3. *Tweede vraag*

93. Artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de lidstaten die om een afwijking vragen „de Commissie daarvan op de hoogte [brengen] en [...] haar alle nodige beoordelingsgegevens [verschaffen]”. De tweede vraag van de nationale rechter is in wezen of het Verenigd Koninkrijk op grond van deze bepaling op het vraagstuk van de niet-recupereerbare voorbelasting had moeten wijzen, zodat daarmee rekening mee had kunnen worden gehouden in de afwijking.

a) *Ontvankelijkheid*

94. De regering van het Verenigd Koninkrijk voert aan dat de tweede vraag niet-ontvankelijk is. In dat verband stelt het dat de reden waarom de vraag wordt gesteld onduidelijk is, dat het Hof niet over de feiten en het rechtskader beschikt om de vraag te beantwoorden en dat het bovendien een hypothetische vraag betreft.

95. Ik ben het hier niet mee eens.

96. In dat verband wil ik er eerst aan herinneren dat er een vermoeden van relevantie rust op vragen die een nationale rechter aan het Hof voorlegt.(38) In de onderhavige vraag en in tegenstelling tot de argumenten van de regering van het Verenigd Koninkrijk lijkt het mij nogal duidelijk waarom de verwijzende rechter zijn tweede vraag stelt en waarom het antwoord van invloed kan zijn op de beoordeling van de zaak.

97. Als artikel 27 van de Zesde richtlijn een lidstaat een juridische verplichting zou opleggen om de Commissie op de hoogte te brengen van specifieke gegevens in het kader van een verzoek om een afwijking, begrijp ik wel dat als dat wordt nagelaten er mogelijk gevolgen zijn voor de geldigheid van de afwijking die uiteindelijk wordt toegestaan.

98. Op het punt dat het Hof niet beschikt over de voor een zinvol antwoord benodigde gegevens, verwijst de regering van het Verenigd Koninkrijk met name naar een brief van Avon aan HMRC waarin zij de „wegvloeiende voorbelasting” aan de orde stelt en betoogt zij dat het Hof niet in staat is het belang van die brief te beoordelen. De tweede vraag van de verwijzende rechter betreft volgens mij eerder een principiële vraag, namelijk of er sprake was van een verplichting om de Commissie op de hoogte te brengen van bepaalde problemen, en niet welke specifieke feitelijke gegevens in de onderhavige zaak moesten worden vermeld.

99. Tot slot voert de regering van het Verenigd Koninkrijk aan dat de tweede vraag hypothetisch is, omdat de gegevens over de door wederverkopers gemaakte kosten alleen relevant zouden zijn in verband met een afwijking van regels die normaliter van toepassing zijn op de aftrek van voorbelasting op grond van artikel 17 van de Zesde richtlijn. In deze zaak werd echter niet om een dergelijke afwijking gevraagd.

100. In dat verband volstaat het te vermelden dat dit argument vrij nutteloos is. Om vast te stellen of er sprake is van een juridische verplichting om bepaalde gegevens te verstrekken op grond van artikel 27 is de kernvraag juist of die gegevens relevant zijn.

101. Gelet op bovenstaande geef ik het Hof in overweging de ontvankelijkheidsbezwaren van de regering van het Verenigd Koninkrijk af te wijzen en de tweede vraag ontvankelijk te verklaren.

b) *Kern*

102. Vooraf wil ik opmerken dat het Hof in het arrest *Direct Cosmetics II* inderdaad heeft bevestigd dat beschikking 85/369, de van 1985 tot en met 1987 toepasselijke tijdelijke voorloper van de afwijking, geldig was. Met het oog daarop heeft het geoordeeld dat „uit voormelde kennisgeving van het Verenigd Koninkrijk aan de Commissie voldoende duidelijk [bleek], in welke behoeften de gevraagde maatregel diende te voorzien, en [...] daarin alle noodzakelijke informatie [was] opgenomen om het doel te kunnen bepalen, dat werd nagestreefd”.(39)

103. Deze uitspraak is echter geen definitieve oplossing voor het probleem dat met de tweede vraag van de nationale rechter aan de orde wordt gesteld, omdat zij formeel gezien betrekking heeft op een eerdere, zij het een sterk overeenkomende en nauw samenhangende, afwijking waar het Verenigd Koninkrijk om had verzocht. Bovendien is het Hof daarin niet nagegaan of het met het oog op de fiscale neutraliteit over voldoende gegevens beschikte, zoals Avon heeft opgemerkt.

104. Los daarvan ben ik van mening dat in artikel 27, lid 2, geen verplichting wordt opgelegd om het soort gegevens te verstrekken zoals bedoeld in de tweede vraag van de verwijzende rechter.

105. Artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn voorziet niet uitdrukkelijk in dergelijke specifieke verplichtingen. Ik ben het ook met de Commissie eens dat een verzoek om een afwijking vanwege

de aard daarvan, althans tot op zekere hoogte, abstract moet worden geformuleerd

106. Op zich verzetten deze elementen zich weliswaar niet tegen een impliciete verplichting om specifieke gegevens te verstrekken, die bijvoorbeeld belangrijke gevolgen zouden hebben voor de hoogte van de kosten die met de afwijking gepaard gaan. Ik acht het echter uiteindelijk niet nodig om de exacte omvang van de informatieplicht van artikel 27, lid 2, nader te bespreken.

107. Avon voert met name aan dat het Verenigd Koninkrijk verplicht was de Commissie ervan op de hoogte te brengen dat ofwel (i) de niet-geregistreerde wederverkopers btw in rekening werd gebracht over aankopen van hulpmateriaal voor de verkoop en/of overige relevante middelen die werden gebruikt voor de uitoefening van hun economische activiteit; ofwel (ii) dat het vanwege de door het Verenigd Koninkrijk gehanteerde uitlegging van de afwijking niet mogelijk was om een directe verkoper toe te staan btw in mindering te brengen voor de door de niet-geregistreerde wederverkoper in rekening gebrachte btw over hulpmateriaal voor de verkoop en/of overige relevante middelen, bij de berekening van de door de directe verkoper verschuldigde belasting aan de hand van de verkoopprijs van de niet-geregistreerde wederverkoper.

108. Naar mijn mening hoefde het Verenigd Koninkrijk geen van deze twee punten uitdrukkelijk te melden om aan de voorwaarden van artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn te voldoen, vanwege de nogal eenvoudige reden dat beide punten voor de hand liggen: het eerste punt is inherent aan het btw-stelsel en het tweede punt is volledig logisch en voorzienbaar, gezien de draagwijdte van de verzochte afwijking.

109. In verband met het eerste punt is het moeilijk voor te stellen dat een marktdeelnemer geen productiekosten voor zijn bedrijf maakt, hoe gering zijn activiteiten ook zijn. Bovendien maakt de compensatie van de verschuldigde belasting met voorbelasting zo een wezenlijk onderdeel van het btw-stelsel uit dat het zeker niet iets is waarvan de Commissie uitdrukkelijk op de hoogte moet worden gebracht.

110. Wat het tweede punt betreft, werd de afwijking gevraagd en toegekend in verband met artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn. Als zodanig en om de hierboven in de punten 50 tot en met 54 uiteengezette redenen, had het voor de Commissie duidelijk moeten zijn dat het op grond van de afwijking niet mogelijk was om rekening te houden met fictieve voorbelasting.

111. Gelet op bovenstaande geef ik het Hof in overweging de tweede vraag als volgt te beantwoorden:

Bij zijn verzoek om een machtiging voor de afwijking die krachtens beschikking 89/534 van de Raad is verleend, was het Verenigd Koninkrijk niet verplicht om de Commissie ervan op de hoogte te brengen dat niet-geregistreerde wederverkopers btw in rekening werd gebracht over aankopen van goederen die werden gebruikt voor de uitoefening van hun economische activiteiten.

4. *Derde vraag*

112. De verwijzende rechter stelt zijn derde vraag alleen ingeval de eerste en/of de tweede vraag bevestigend moet (moeten) worden beantwoord.

113. Aangezien ik voorstel de eerste en de tweede vraag ontkennend te beantwoorden, hoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

V. **Conclusie**

114. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de vragen van de First-tier Tribunal (Tax Chamber) als volgt te beantwoorden:

Eerste vraag

„Onder voorbehoud van de eindbeoordeling door de verwijzende rechter, leveren noch de afwijking waarvoor een machtiging is verleend bij beschikking 89/534/EEG van de Raad van 24 mei 1989 waarbij het Verenigd Koninkrijk wordt gemachtigd om ten aanzien van bepaalde leveranties aan niet-belastingplichtige wederverkopers een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, noch de nationale uitvoeringsmaatregelen daarvan schending op van de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit of artikel 27, lid 1, 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, of artikel 395 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, voor zover die ertoe leiden dat btw wordt geheven over de normale waarde van de producten die via niet voor btw-doeleinden geregistreerde wederverkopers worden verkocht, zonder dat rekening wordt gehouden met de niet-recupereerbare fictieve voorbelasting over de demonstratieartikelen of overige goederen en diensten die deze wederverkopers van derden betrekken.”

Tweede vraag

„Bij zijn verzoek om een machtiging voor de afwijking die krachtens beschikking 89/534 van de Raad is verleend, was het Verenigd Koninkrijk niet verplicht om de Commissie ervan op de hoogte te stellen dat niet voor btw-doeleinden geregistreerde wederverkopers btw in rekening werd gebracht over aankopen van goederen die werden gebruikt voor de uitoefening van hun economische activiteiten.”

Derde en vierde vraag

„Gelet op de antwoorden op de eerste en de tweede vraag, hoeven de derde en de vierde vraag niet te worden beantwoord.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – 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 1977, L 145, blz. 1).

3 – Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

4 – Artikel 2 van de btw-basisrichtlijn.

5 – Artikel 9 van de btw-basisrichtlijn.

6 – Artikel 73 van de btw-basisrichtlijn.

7 – Artikel 395 van de btw-basisrichtlijn. De formulering van artikel 395, lid 1, van de btw-basisrichtlijn wijkt op niet-materiële wijze enigszins af van de formulering van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn.

8 – Beschikking van de Raad van 24 mei 1989 waarbij het Verenigd Koninkrijk wordt gemachtigd om ten aanzien van bepaalde leveranties aan niet-belastingplichtige wederverkopers een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 11, punt A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1989, L 280, blz. 54).

9 – Zie in die zin arresten van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470, punt 68, en van 27 januari 2011, Vandoorne, C-489/09, EU:C:2011:33, punt 33.

10 – Dat is het geval bij vereenvoudigingsmaatregelen zoals het Hof reeds uitdrukkelijk heeft bevestigd. Zie bijvoorbeeld arresten van 29 april 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punt 62, en van 27 januari 2011, Vandoorne, C-489/09, EU:C:2011:33, punt 31. Dit geldt echter voor alle afwijkingen.

11 – Voor een door de Commissie samengesteld overzicht van bestaande afwijkingen en de bepalingen waarop die betrekking hebben, zie https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents

12 – Arrest van 10 april 1984, Commissie/België, C-324/82, EU:C:1984:152, punt 29. Zie ook arrest van 29 mei 1997, Finanzamt Bergisch Gladbach/Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, punt 24.

13 – Arresten van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470, punt 60, en van 29 april 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punt 46.

14 – Arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise, C-138/86 en C-139/86, EU:C:1988:383, punt 52.

15 – Zie hierboven punten 40-41 van deze conclusie.

16 – 85/369/EEG: Toepassing van artikel 27 van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Toestemming voor een afwijkende maatregel, gevraagd door het Verenigd Koninkrijk, die ten doel heeft bepaalde belastingontduikingen te voorkomen) (PB 1985, L 199, blz. 60).

17 – Arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise, C-138/86 en C-139/86, EU:C:1988:383, punt 53.

18 – Artikel 167 van de btw-basisrichtlijn.

19 – Of ten minste de toepassing daarvan door het Verenigd Koninkrijk.

20 – Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, punt 73.

21 – Zie ook de hierboven in voetnoot 10 aangehaalde rechtspraak.

- 22 – Arresten van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C?177/99 en C?181/99, EU:C:2000:470, punt 60, en van 29 april 2004, Sudholz, C?17/01, EU:C:2004:242, punt 46.
- 23 – Zie hierboven punt 44 van deze conclusie.
- 24 – Zie in die zin ook arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise, C?138/86 en C?139/86, EU:C:1988:383, punt 48, in verband met de voorloper van de afwijking (beschikking 85/369/EEG van de Raad).
- 25 – Zie arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise, C?138/86 en C?139/86, EU:C:1988:383, punt 49.
- 26 – Zie punt 27 hierboven.
- 27 – Zie voetnoot 10 hierboven.
- 28 – Zie in die zin de verwijzing naar „objectieve gegevens” in het arrest van 29 mei 1997, Finanzamt Bergisch Gladbach/Skripalle, C?63/96, EU:C:1997:263, punt 26.
- 29 – Zie in die zin arrest van 29 april 2004, Sudholz, C?17/01, EU:C:2004:242, punt 63.
- 30 – Zie punt 60 van deze conclusie hierboven.
- 31 – Zie in die zin arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise, C?138/86 en C?139/86, EU:C:1988:383, punt 52.
- 32 – Richtlijn van de Raad van 20 januari 2004 tot wijziging van richtlijn 77/388 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wat de procedure voor het treffen van afwijkende maatregelen alsmede de verlening van uitvoeringsbevoegdheden betreft (PB 2004, L 27, blz. 44).
- 33 – Cursivering van mij.
- 34 – Arrest van 27 januari 2011, Vandoorne, C?489/09, EU:C:2011:33.
- 35 – De zaak betrof een afwijking op grond waarvan de fabrikant vooraf btw over sigaretten betaalde op basis van de verwachte definitieve verkoopprijs (fiscale merktekens). Nadat een klant van Vandoorne failliet was gegaan en had verzuimd te betalen, heeft zij het aan haar leverancier betaalde bedrag, dat uit de/die btw bestond, teruggevorderd (strikt genomen betrof dit niet de btw omdat die reeds door de fabrikant was betaald, maar die kosten werden via de distributieketen aan Vandoorne doorbelast).
- 36 – Arrest van 10 november 2011, The Rank Group, C?259/10 en C?260/10, EU:C:2011:719, punten 41 en 42.
- 37 – Zie in die zin arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise, C?138/86 en C?139/86, EU:C:1988:383, punt 49.
- 38 – Zie bijvoorbeeld arrest van 11 november 2015, Pujante Rivera, C?422/14, EU:C:2015:743, punt 20.
- 39 – Arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise, C?138/86 en C?139/86, EU:C:1988:383, punt 36.