ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
3 juli 1997 *

In zaak C-330/95,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Verenigd Koninkrijk), in het aldaar aanhangig geding tussen

Goldsmiths (Jewellers) Ltd

en

Commissioners of Customs and Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 11 C, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: G. F. Mancini, kamerpresident, C. N. Kakouris (rapporteur), P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch en R. Schintgen, rechters,

advocaat-generaal: A. La Pergola
griffier: L. Hewlett, administrateur

* Procestaal: Engels.

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Goldsmiths (Jewellers) Ltd, vertegenwoordigd door D. Garcia, Tax partner of Ernst & Young, Chartered Accountants,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Braviner van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, bijgestaan door E. Sharpston, Barrister,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en P. Oliver, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Goldsmiths (Jewellers) Ltd, vertegenwoordigd door D. Garcia, de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, als gemachtigde, bijgestaan door E. Sharpston, de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde, en de Commissie, ter terechtzitting van 8 januari 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 februari 1997,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 19 december 1994, ingekomen bij het Hof op 19 oktober 1995, heeft het Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, krachtens

artikel 177 EG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 11 C, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen Goldsmiths (Jewellers) Ltd (hierna: „Goldsmiths") en de Commissioners of Customs and Excise (hierna: „Commissioners"), die in het Verenigd Koninkrijk bevoegd zijn ter zake van het innen van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW"), in verband met de teruggaaf van door Goldsmiths uit hoofde van die belasting betaalde bedragen.

3 Blijkens de stukken sloot Goldsmiths, fabrikant en leverancier van juwelen, met RRI Ltd (hierna: „RRI"), een vennootschap die zich toelegde op het ruilen van goederen tegen door haar verrichte diensten, een overeenkomst volgens welke Goldsmiths in ruil voor reclamediensten juwelen zou leveren aan RRI.

4 Goldsmiths leverde RRI ter uitvoering van deze overeenkomst op 23 oktober 1991 juwelen ter waarde van 202 809,47 UKL, inclusief 30 205,67 UKL aan BTW. Aldus verwierf zij het recht op de reclamediensten die RRI haar voor het identieke bedrag, met inbegrip van BTW, diende te verrichten.

5 Op 28 februari 1992 deed Goldsmiths RRI een BTW-factuur toekomen, waarin de transactie werd vermeld. Voorts maakte zij melding van deze levering in haar BTW-aangifte voor de periode van 1 september tot en met 30 november 1991, en betaalde zij de overeenkomstige BTW aan de belastingdienst.

6 Vervolgens verrichtte RRI Goldsmiths ter uitvoering van de overeenkomst reclamediensten ter waarde van 68 678,03 UKL, inclusief 9 335 UKL BTW.

7 Na evenwel nog andere reclamediensten te hebben verricht, werd RRI insolvent; zij werd vereffend, nog vóór zij al haar verplichtingen onder de met Goldsmiths gesloten ruilovereenkomst kon nakomen. De prijs van de reclamediensten die zij niet aan Goldsmiths kon verstrekken, bedraagt 135 162,12 UKL, waaronder 20 130,53 UKL aan BTW.

8 Toen Goldsmiths inzag dat de verschuldigde reclamediensten niet meer zouden worden verricht, paste zij haar BTW-aangifte voor de periode die eindigde op 28 februari 1993 aan, door het als verschuldigd vermelde netto BTW-bedrag te verlagen met 20 130 UKL, het bedrag aan BTW over de door RRI niet verrichte reclamediensten.

9 Bij beschikking van 1 juni 1993 weigerden de Commissioners deze aanpassing en zonden zij Goldsmiths een BTW-aanslag ten bedrage van 20 130 UKL, vermeerderd met rente. Deze beschikking was gegrond op artikel 11 van de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke Finance Act 1990, die het recht op teruggaaf van BTW in geval van oninbare vorderingen onder meer afhankelijk stelde van de voorwaarde, dat de tegenprestatie voor de levering van goederen of het verrichten van diensten in geld werd verstrekt. Volgens de Commissioners was teruggaaf van BTW aan Godsmiths uitgesloten, aangezien de overeenkomst tussen Goldsmiths en RRI geen tegenprestatie in geld bevatte.

10 Goldsmiths, die bij haar standpunt bleef, ging vervolgens van de beschikking van de Commissioners in beroep bij het Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, en beriep zich op artikel 11 C van de Zesde richtlijn. Artikel 11 C, lid 1, luidt als volgt:

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

In geval van gehele of gedeeltelijk niet-betaling, kunnen de Lid-Staten evenwel van deze regel afwijken."

11 In het kader van haar beroep betoogde Goldsmiths, dat Section 11 van de Finance Act 1990, waarbij aan voormelde bepaling in het Verenigd Koninkrijk uitvoering werd gegeven, de belastingvermindering niet kon beperken tot niet-betaalde tegenprestaties in geld, maar dat vermindering ook mogelijk diende te zijn in geval van tegenprestaties in natura. Zij leidde hieruit af, dat Section 11 van de Finance Act 1990 in strijd was met artikel 11 C, lid 1, van de Zesde richtlijn. Goldsmith stelde voorts, dat laatstgenoemde bepaling de Lid-Staten weliswaar de bevoegdheid geeft om aanpassingen voor oninbare vorderingen volledig uit te sluiten, maar niet om dit gedeeltelijk te doen, dit wil zeggen voor bepaalde soorten handelingen, aangezien de mogelijkheid tot afwijking „alles of niets" betreft.

12 De Commissioners stelden daarentegen in wezen, dat de Zesde richtlijn door het Verenigd Koninkrijk correct was uitgevoerd, aangezien de bevoegheid om af te wijken uit hoofde van artikel 11 C, lid 1, van de Zesde richtlijn, aan geen enkele voorwaarde was onderworpen. Niet-toepassing zou niet betekenen, dat de Lid-Staten een „alles of niets" benadering moeten volgen, maar dat zij over de mogelijheid beschikken om de regel niet volledig toe te passen. Deze benadering zou beter stroken met het doel van de Zesde richtlijn.

13 Omdat het twijfelde over de uitlegging die aan de Zesde richtlijn moet worden gegeven, heeft het Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, besloten de behandeling van de zaak te schorsen teneinde het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Dient de uitzondering vervat in artikel 11 C, lid 1, van de Zesde richtlijn van de Raad (77/388/EEG) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (‚Zesde richtlijn'), aldus te worden uitgelegd, dat het een Lid-Staat die bepalingen vaststelt in verband met teruggaaf van belasting in geval van oninbare vorderingen, toestaat om belastingvermindering uit te sluiten indien de tegenprestatie in iets anders dan in geld bestaat?"

14 Ter beantwoording van de gestelde vraag zij eraan herinnerd, dat artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn met het oog op de harmonisatie van de maatstaf van heffing bepaalt, dat deze maatstaf in het binnenland voor goederenleveringen bestaat uit alles wat de leverancier verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde.

15 Deze bepaling is de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de Zesde richtlijn, dat inhoudt dat de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is (arrest van 23 november 1988, zaak 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 6365, r. o. 16), en dat tot gevolg heeft, dat de fiscus uit hoofde van de BTW niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (arrest van 24 oktober 1996, zaak C-317/94, Elida Gibbs, Jurispr. 1996, blz. I-5339, r. o. 24).

16 In overeenstemming met dit beginsel definieert artikel 11 C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de gevallen waarin de Lid-Staten de maatstaf van heffing onder de voorwaarden die zij zelf vaststellen, moeten verlagen. Zo dwingt deze bepaling de Lid-Staten tot verlaging van de maatstaf van heffing en bijgevolg van de door de belastingplichtige verschuldigde BTW, wanneer de belastingplichtige na het sluiten van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt.

17 Artikel 11 C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn staat de Lid-Staten evenwel toe, in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van bovengenoemde regel af te wijken.

18 Deze afwijkingsmogelijkheid, die strikt beperkt is tot dit laatste geval, berust op de overweging, dat niet-betaling van de tegenprestatie in bepaalde omstandigheden en gezien de rechtssituatie in de betrokken Lid-Staat, moeilijk te verifiëren of slechts voorlopig kan zijn. Bijgevolg moet gebruikmaking van deze afwijkingsmogelijkheid gerechtvaardigd zijn, willen de door de Lid-Staten ter uitvoering ervan getroffen maatregelen niet ingaan tegen het doel van fiscale harmonisatie dat door de Zesde richtlijn wordt nagestreefd.

19 Wat Section 11 van de Finance Act 1990 betreft, rechtvaardigt het Verenigd Koninkrijk de uitsluiting van teruggaaf van BTW met het betoog, dat het risico van fraude groter is wanneer de niet-betaalde tegenprestatie niet in geld bestaat.

20 Deze rechtvaarding kan om twee redenen niet worden aanvaard.

21 In de eerste plaats volgt uit het arrest van 10 april 1984 (zaak 324/82, Commissie/België, Jurispr. 1984, blz. 1861, r. o. 29), dat maatregelen ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking in beginsel slechts mogen afwijken van de in artikel 11 van de Zesde richtlijn vastgestelde maatstaf van heffing van de BTW, voor zover zulks strikt noodzakelijk is ter bereiking van dit specifieke doel.

22 Een wettelijke regeling zoals die in het hoofdgeding aan de orde is, die op algemene en systematische wijze alle transacties waarvan de tegenprestatie niet in geld bestaat, zonder enig onderscheid uitsluit van teruggaaf van BTW, wijzigt voor deze categorie handelingen de maatstaf van heffing evenwel op ingrijpender wijze dan strikt noodzakelijk is ter voorkoming van het gevaar voor belastingfraude. Dit ligt des te meer voor de hand aangezien in het hoofdgeding, gelijk de regering van het Verenigd Koninkrijk in haar schriftelijke opmerkingen erkent, geen gevaar voor fraude bestond.

23 In de tweede plaats zij opgemerkt, dat noch artikel 11 A, lid 1, sub a, noch artikel 11 C, lid 1, onderscheid maakt tussen tegenprestaties in geld en tegenprestaties in natura. Zoals immers uit het arrest Naturally Yours Cosmetics (reeds aangehaald, r. o. 16) volgt, is het voor de toepassing van deze bepalingen voldoende, dat de tegenprestatie in geld kan worden uitgedrukt (zie ook arrest van 2 juni 1994, zaak C-33/93, Empire Stores, Jurispr. 1994, blz. I-2329, r. o. 12). Aangezien beide situaties vanuit economisch en commercieel gezichtspunt identiek zijn, behandelt de Zesde richtlijn de twee categorieën tegenprestaties op soortgelijke wijze.

24 Hieruit volgt, dat de uitsluiting van teruggaaf van BTW in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, voor transacties waarvoor de tegenprestatie in natura moet worden betaald, ertoe leidt dat deze categorie transacties wordt gediscrimineerd ten opzichte van transacties waarvoor de tegenprestatie in geld bestaat.

25 Een onderscheid zoals dit door de bestreden wettelijke regeling wordt toegepast, brengt de marktdeelnemers af van het sluiten van ruilovereenkomsten, hoewel deze overeenkomsten vanuit economisch en commercieel oogpunt geenszins verschillen van transacties waarvoor de tegenprestatie in geld bestaat; daarmee beperkt het de vrijheid van de marktdeelnemers om de overeenkomst te kiezen die naar hun oordeel het best aan hun economische belangen beantwoordt.

26 Gelet op bovenstaande overwegingen dient op de gestelde vraag te worden geantwoord, dat de in artikel 11 C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde afwijking aldus moet worden uitgelegd, dat zij een Lid-Staat die bepalingen vaststelt op grond waarvan in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de tegenprestatie teruggaaf van BTW mogelijk is, niet toestaat die teruggaaf uit

te sluiten wanneer de niet-betaalde tegenprestatie een tegenprestatie in natura is, terwijl bij een tegenprestatie in geld wel teruggaaf geschiedt.

27 Ter terechtzitting heeft het Verenigd Koninkrijk het Hof gevraagd, de gevolgen van zijn arrest in de tijd te beperken, ingeval het de betrokken afwijking aldus zou uitleggen, dat zij een Lid-Staat niet toestaat, teruggaaf van BTW uit te sluiten wanneer de niet-betaalde tegenprestatie een tegenprestatie in natura is. Daartoe heeft het in wezen aangevoerd, dat deze uitlegging het Verenigd Koninkrijk en andere Lid-Staten, die deze afwijking te goeder trouw hebben uitgelegd, voor tamelijk ernstige problemen zou stellen.

28 Dienaangaande zij opgemerkt, dat de regering van het Verenigd Koninkrijk geen concreet element naar voren heeft gebracht inzake de ernstige problemen die volgens haar zouden voortvloeien uit de aan de betrokken afwijking gegeven uitlegging. In casu is er dus geen enkel element voorhanden, dat een afwijking rechtvaardigt van het beginsel dat de gevolgen van een uitleggingsarrest teruggaan tot de datum van inwerkingtreding van de uitgelegde regel.

Kosten

29 De kosten door de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk alsmede door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre, bij beschikking van 19 december 1994 gestelde vraag, verklaart voor recht:

De in artikel 11 C, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, bedoelde afwijking moet aldus worden uitgelegd, dat zij een Lid-Staat die bepalingen vaststelt op grond waarvan in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de tegenprestatie teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde mogelijk is, niet toestaat die teruggaaf uit te sluiten wanneer de niet-betaalde tegenprestatie een tegenprestatie in natura is, terwijl bij een tegenprestatie in geld wel teruggaaf geschiedt.

Mancini Kakouris Kapteyn

Hirsch Schintgen

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 3 juli 1997.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

G. F. Mancini