ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
24 oktober 1996 *

In zaak C-288/94,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Value Added Tax Tribunal te Londen, in het aldaar aanhangig geding tussen

Argos Distributors Ltd

en

Commissioners of Customs & Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 11 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) en G. Hirsch, rechters,

* Procestaal: Engels.

advocaat-generaal: N. Fennelly
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Argos Distributors Ltd, vertegenwoordigd door D. Milne, QC, geïnstrueerd door H. Smith, Solicitors,

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

— de Helleense regering, vertegenwoordigd door M. Apessos, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, F. Dedousi, procesgemachtigde bij die dienst, en A. Rokofyllou, speciaal adviseur van de onderminister van Buitenlandse zaken, als gemachtigden,

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

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Argos Distributors Ltd, vertegenwoordigd door D. Milne; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door K. Parker, QC; de Helleense regering, vertegenwoordigd door M. Apessos en F. Georgakopoulos, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, als gemachtigde, en A. Rokofyllou, en de Commissie, vertegenwoordigd door P. Oliver en E. Traversa, ter terechtzitting van 25 april 1996,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 juni 1996,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 26 september 1994, ingekomen ten Hove op 25 oktober daaraanvolgend, heeft het Value Added Tax Tribunal te Londen krachtens artikel 177 EG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging 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 Die vragen zijn gerezen in een geding tussen Argos Distributors Ltd (hierna: „Argos") en de Commissioners of Customs and Excise (hierna: „Commissioners"), die verantwoordelijk zijn voor de inning van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW"), over de teruggave van door Argos aan de Britse Staat betaalde BTW.

3 Uit de verwijzingsbeschikking en uit de stukken van het hoofdgeding blijkt, dat Argos een detailhandelsonderneming is, die haar goederen per catalogus aanbiedt en in haar toonzalen verkoopt. Verspreid over het Verenigd Koninkrijk beschikt zij over meer dan 300 van dat soort verkooppunten.

4 De goederen kunnen worden betaald door middel van waardebonnen die Argos in het kader van haar verkoopbevorderingsactie uitgeeft en verkoopt. De bonnen

hebben de vorm van een gedrukt biljet met de nominale waarde van 1, 5, 10, 20 of 25 UKL. Volgens de gebruiksvoorwaarden kunnen de bonnen worden gebruikt als gehele of gedeeltelijke betaling van de produkten of diensten die Argos tegen de in haar toonzalen aangegeven prijs verkoopt, maar kunnen zij niet worden verzilverd.

5 Argos verkoopt de bonnen hetzij voor een bedrag gelijk aan de nominale waarde ervan, hetzij met korting. De hoogte van deze korting hangt af van de omvang van de bestelling. De standaardkorting bedraagt 5 % van de nominale waarde van de bonnen bij bestellingen voor een bedrag van 500 UKL of meer in nominale waarde. Bij bestellingen van meer dan 10 000 of 50 000 UKL per jaar wordt achteraf een extra korting van 1 % respectievelijk 2,5 % verleend.

6 De voornaamste afnemers van de bonnen zijn bedrijven die ze vervolgens als aanmoedigingspremie aan hun werknemers of vertegenwoordigers uitdelen, dan wel financiële instellingen, die ze al dan niet met korting op de nominale waarde aan het publiek doorverkopen. De laatste verkrijger van de bon kan niet weten wie de oorspronkelijke koper was en of er korting op de nominale waarde is gegeven.

7 Elke klant die in een van de verkooppunten van Argos goederen koopt, kan deze geheel of gedeeltelijk betalen met een waardebon ten belope van het nominale bedrag ervan. Wanneer de waarde van de bon hoger is dan de aankoopprijs, wordt het verschil niet in contanten terugbetaald. In geval van diefstal kunnen de bonnen ongeldig worden verklaard en worden vervangen. Nadat een bon in een verkooppunt van Argos is gebruikt, wordt hij afgestempeld en vernietigd.

8 Dank zij dit systeem lokt Argos bezitters van bonnen naar haar toonzalen, wordt zij bekend bij het publiek en stijgt haar omzet. Bovendien is het gunstig voor haar liquiditeitspositie.

9 Het hoofdgeding heeft betrekking op de berekening van de BTW die Argos als belastingplichtige moet betalen over haar ontvangsten uit de verkoop van met bonnen betaalde goederen. De Commissioners zijn van oordeel, dat met het oog op de bepaling van de maatstaf van heffing de nominale waarde van de bon de tegenprestatie voor de levering van het goed vormt, ongeacht of degene die de bon oorspronkelijk van Argos heeft gekocht, daarbij korting heeft gekregen.

10 Daarentegen is Argos van mening, dat zij niet de volledige nominale waarde van de bonnen ontvangt, maar enkel het verschil tussen die waarde en de aan de eerste koper van de bonnen verleende korting en dat dus dat bedrag de maatstaf van heffing vormt. Zij heeft de Commissioners daarom verzocht om terugbetaling van in totaal 1 363 245 UKL, overeenkomend met een gedeelte van de tussen 1 april 1983 en 27 maart 1993 afgedragen BTW. Toen dat verzoek werd afgewezen, heeft Argos daartegen beroep ingesteld bij het Value Added Tax Tribunal te Londen.

11 De nationale rechter is van oordeel, dat het ter bepaling van de maatstaf van heffing van de BTW aankomt op het begrip „tegenprestatie" in artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, luidende:

„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 tegenpres-

tatie 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;

b) (...)"

12 In het onderhavige geval, aldus de nationale rechter, zou de waarde van de tegenprestatie, dat wil zeggen de bon, moeten worden bepaald op het moment waarop hij ter betaling aan Argos wordt aangeboden door een eindgebruiker die niet de aanvankelijke verkrijger is die de bon met korting heeft gekocht. Gelet op de formulering van artikel 11 A, lid 3, sub b, dat de prijskortingen en-rabatten aan de koper of ontvanger moeten worden toegekend en moeten worden verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht, zou voor de toepassing van de betrokken bepaling het verband moeten worden aangetoond tussen de oorspronkelijke aankoop met korting van de bon en het uiteindelijke gebruik ervan. Voor de toepassing van de bepaling zou ook moeten worden vastgesteld, of een korting betrekking kan hebben op de gehele prijs van een goed, daar het immers mogelijk is dat de gehele prijs door middel van een bon wordt voldaan.

13 Daar het twijfels had over de oplossing van het geschil, heeft het Value Added Tax Tribunal de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Moet artikel 11 A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat de term ‚prijskortingen en-rabatten' van toepassing kan zijn in gevallen waarin de nominale waarde van een door de leverancier van goederen uitgegeven bon de gehele door die leverancier berekende normale verkoopprijs dekt of kan dekken?

2) Wanneer een leverancier van goederen een bon met korting aan een koper heeft verkocht en die bon later ter volledige of (zoals meestal het geval is) gedeeltelijke betaling van goederen wordt aangeboden door een klant die niet de koper van de bon was en die in de regel niet weet hoeveel voor de bon is betaald, moet artikel 11 A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn dan aldus worden uitgelegd, dat de zinsnede ‚prijskortingen en-rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht', betrekking heeft op

   a) het verschil tussen de nominale waarde van de bon en de prijs die de leverancier de oorspronkelijke koper van de bon in rekening heeft gebracht, of

   b) de volle nominale waarde van de bon, of

   c) geen van beide?

3) Indien artikel 11 A, lid 3, sub b, in bovengenoemde gevallen niet van toepassing is, moet dan artikel 11 A, lid 1, sub a, aldus worden uitgelegd, dat het gedeelte dat de bon in de tegenprestatie vertegenwoordigt, gelijk is aan

   a) de nominale waarde van de bon, of

   b) het bedrag dat de leverancier van de goederen in werkelijkheid bij verkoop van de bon heeft ontvangen?"

De derde vraag

14 Met zijn derde vraag, die eerst moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of wanneer een leverancier aan een koper met korting een bon heeft verkocht met de belofte die bon nadien tegen de nominale

waarde ervan te accepteren als gehele of gedeeltelijke betaling van een goed dat wordt gekocht door een klant die niet de koper van de bon was en in beginsel de door de leverancier verkregen werkelijke verkoopprijs van die bon niet kent, artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de in de bon belichaamde tegenprestatie bestaat in de nominale waarde ervan dan wel in het door de leverancier bij de verkoop van de bon werkelijk ontvangen bedrag.

15 In deze vraag gaat het dus om de transactie bij de aankoop van een goed in een verkooppunt van Argos, waarbij de koper geheel of gedeeltelijk door middel van een bon betaalt, en dus niet om de transactie bij de eerdere verkoop van de bonnen door Argos.

16 Volgens vaste rechtspraak van het Hof wordt de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten gevormd door de daarvoor daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie. Deze tegenprestatie is dus de subjectieve, dat wil zeggen de in elk concreet geval werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde (zie arresten van 5 februari 1981, zaak 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Jurispr. 1981, blz. 445; 23 november 1988, zaak 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 6365; 27 maart 1990, zaak C-126/88, Boots Company, Jurispr. 1990, blz. I-1235, en 5 mei 1994, zaak C-38/93, Glawe, Jurispr. 1994, blz. I-1679).

17 Volgens dezelfde rechtspraak moet die tegenprestatie, wanneer zij niet uit geld bestaat, toch in geld kunnen worden uitgedrukt (arresten Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats en Naturally Yours Cosmetics, reeds aangehaald).

18 In casu bestaat de subjectieve tegenprestatie die Argos daadwerkelijk bij de verkoop van haar goederen ontvangt, geheel of gedeeltelijk uit door de koper van die goederen aangeboden bonnen. Omdat de bon voor Argos een met de nominale waarde ervan overeenkomend gedeelte van de catalogusprijs vertegenwoordigt, is het enkel de vraag, wat de reële tegenwaarde in geld van de door Argos geaccepteerde bon is.

19 Uit de aankoopvoorwaarden van de bon blijkt, dat deze niets anders is dan een document waarin de verbintenis van Argos is belichaamd om die bon in plaats van geld tegen de nominale waarde ervan te accepteren (zie, in die zin, arrest Boots Company, reeds aangehaald, r. o. 21).

20 Om vast te stellen, welke werkelijke tegenwaarde in geld de geaccepteerde bon voor Argos heeft, moet worden gezien naar de enige transactie die daarvoor relevant is, namelijk de oorspronkelijke transactie bestaande in de verkoop van de bon met of zonder korting. Uit deze transactie blijkt, dat de bon voor Argos bij acceptatie ervan een werkelijke tegenwaarde in geld vertegenwoordigt die gelijk is aan het geldbedrag dat zij bij de verkoop ervan heeft ontvangen, te weten de nominale waarde van de bon minus de eventueel verleende korting.

21 De koper van de artikelen van Argos kent deze werkelijke tegenwaarde in geld van de door hem gebruikte bon weliswaar niet, maar dat doet niet ter zake; waarop het immers aankomt, is dat bekend is welke werkelijke tegenwaarde in geld Argos ontvangt wanneer zij bonnen als betaling voor haar artikelen accepteert, omdat enkel die werkelijke tegenwaarde de maatstaf van heffing moet vormen.

22 Het feit dat bij elke afzonderlijke transactie niet nauwkeurig bekend is wat Argos als tegenprestatie voor de levering van een van haar artikelen ontvangt, doet aan deze uitlegging niet af. Daarbij moet erop worden gewezen, dat de bewijslast in casu op de leverancier rust. Argos heeft onweersproken gesteld, dat wanneer een bon in een verkooppunt wordt aangeboden, het erop voorkomende serienummer het mogelijk maakt vast te stellen, door wie en eventueel met welke korting de bon oorspronkelijk is gekocht. Het is dus niet moeilijk na te gaan, welk gedeelte van de

totale ontvangsten van Argos in de geaccepteerde bonnen is belichaamd, na aftrek van alle verleende kortingen (zie, in die zin, arrest Glawe, reeds aangehaald).

23 Op de derde vraag moet mitsdien worden geantwoord, dat artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat wanneer een leverancier aan een koper met korting een bon heeft verkocht met de belofte die bon nadien tegen de nominale waarde ervan te accepteren als gehele of gedeeltelijke betaling van een goed dat wordt gekocht door een klant die niet de koper van de bon was en in beginsel de door de leverancier verkregen werkelijke verkoopprijs van de bon niet kent, de in de bon belichaamde tegenprestatie bestaat in het door de leverancier bij de verkoop van de bon werkelijk ontvangen bedrag.

De overige vragen

24 Gelet op het antwoord op de derde vraag, behoeven de overige vragen niet te worden beantwoord.

Kosten

25 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Helleense regering en 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 te Londen bij beschikking van 26 september 1994 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Artikel 11 A, lid 1, sub a, 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, moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een leverancier aan een koper met korting een bon heeft verkocht met de belofte die bon nadien tegen de nominale waarde ervan te accepteren als gehele of gedeeltelijke betaling van een goed dat wordt gekocht door een klant die niet de koper van de bon was en in beginsel de door de leverancier verkregen werkelijke verkoopprijs van de bon niet kent, de in de bon belichaamde tegenprestatie bestaat in het door de leverancier bij de verkoop van de bon werkelijk ontvangen bedrag.

Mancini Kakouris Hirsch

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 24 oktober 1996.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

G. F. Mancini