ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

14 december 2017*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikel 11, A, lid 1, onder a) – Maatstaf van heffing – Artikel 17 – Recht op aftrek – Artikel 27 – Bijzondere afwijkende maatregelen – Beschikking 89/534/EEG – Verkoopsysteem op basis van goederenleveringen via niet-belastingplichtige personen – Belastingheffing over de normale waarde van het goed die wordt bepaald in het laatste stadium van de verkoop – Inaanmerkingneming van de door deze personen gedragen kosten”

In zaak C-305/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (rechter voor belastingzaken, Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 25 mei 2016, ingekomen bij het Hof op 30 mei 2016, in de procedure

Avon Cosmetics Ltd

tegen

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, kamerpresident, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby en M. Vilaras (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 31 mei 2017,

gelet op de opmerkingen van:

– Avon Cosmetics Ltd, vertegenwoordigd door D. Scorey, QC, en R. Cordara, QC, geïnstrueerd door A. Cook, I. Hyde en S. P. Porter, solicitors,

– de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. Kraehling, G. Brown, D. Robertson als gemachtigden, bijgestaan door M. Hall, QC,

* Procestaal: Engels.

– de Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door J. Bauerschmidt, E. Moro en E. Chatziioakeimidou als gemachtigden,

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

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 september 2017,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004 (PB 2004, L 27, blz. 44) (hierna: „Zesde richtlijn"), en van de daarop van toepassing zijnde beginselen, in het licht van de afwijking die is toegestaan 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 (PB 1989, L 280, blz. 54), en de geldigheid van deze beschikking.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Avon Cosmetics Ltd (hierna: „Avon") en de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (belasting- en douanedienst van het Verenigd Koninkrijk; hierna: „belastingdienst") over met name het feit dat bepaalde kosten die niet-belastingplichtige wederverkopers dragen, niet in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die Avon krachtens beschikking 89/534 verschuldigd is.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De Zesde richtlijn is ingetrokken door en met ingang van 1 januari 2007 vervangen bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

4 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalde het volgende:

„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;

[…]"

5 Artikel 4, lid 1, van deze richtlijn bepaalde:

„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."

6 Artikel 11 van deze richtlijn bepaalde:

„A. In het binnenland

1. De maatstaf van heffing wordt gevormd:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld onder 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;

[…]”

7 Artikel 17 van diezelfde richtlijn, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, bepaalde:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[…]”

8 Artikel 27 van de Zesde richtlijn was als volgt geformuleerd:

„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 belastinginning 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. […]

[…]”

9 De tweede tot en met de vijfde alsmede de negende en de tiende overweging van beschikking 89/534 luiden:

„Overwegende dat het Verenigd Koninkrijk bij besluit 85/369[…], dat wordt geacht te zijn genomen op 13 juni 1985, overeenkomstig de procedure van artikel 27, lid 4, van de Zesde richtlijn, werd gemachtigd om voor een periode van twee jaar een afwijkende maatregel te treffen ter bestrijding van belastingontwijking;

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, [A, lid 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;

[…]

Overwegende dat het Hof van Justitie in zijn arrest van 12 juli 1988[, Direct Cosmetics en Laughtons Photographs (138/86 en 139/86, EU:C:1988:383),] 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, teneinde 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;

[…]”

10 Artikel 1 van deze beschikking luidt:

„In afwijking van artikel 11, [A, lid 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.”

Recht van het Verenigd Koninkrijk

11 Section 1(1) van de Value Added Tax Act 1994 (btw-wet van 1994; hierna: „wet van 1994”) bepaalt:

„Overeenkomstig het bepaalde van deze wet wordt btw geheven over

(a) goederenleveringen of diensten in het Verenigd Koninkrijk […],”

12 Section 4(1) van deze wet luidt:

„Over alle leveringen van goederen of diensten die in het Verenigd Koninkrijk worden verricht, wordt btw geheven wanneer het gaat om een belastbare levering of dienst die een belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit verricht.

[…]”

13 Section 19(2) van deze wet bepaalt:

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

[…]”

14 Schedule 6(2) bij diezelfde wet bepaalt:

„Ingeval

(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,

kan [de belastingdienst] 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.”

15 Op grond van de in het vorige punt bedoelde afwijking heeft de belastingdienst Avon een schriftelijke instructie (*Notice of Direction*) (hierna: „schriftelijke instructie”) toegezonden, die bepaalt:

„Krachtens [Schedule 6(2) bij de wet van 1994] geeft de [belastingdienst] 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

[…]

(b) met het oog op detailverkoop, door personen bedoeld onder (a) dan wel door derden,

gelijk is aan de normale waarde in de detailverkoop.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16 Avon is actief in de productie en verkoop van voornamelijk cosmetica. Avon verkoopt haar producten via zelfstandige vertegenwoordigsters (hierna: „vertegenwoordigsters”) die voor het merendeel, zo zij in het Verenigd Koninkrijk actief zijn, niet btw-plichtig zijn omdat zij zich niet voor btw-doeleinden hebben geïdentificeerd en niet een voldoende hoog omzetcijfer halen om onder de btw-plicht te vallen.

17 Avon verkoopt haar producten aan deze vertegenwoordigsters tegen een lagere prijs dan de door Avon bepaalde detailverkoopprijs en over deze verkoop wordt btw geheven. Doordat deze vertegenwoordigsters niet btw-plichtig zijn, is hun detailverkoop daarentegen niet aan de btw onderworpen.

18 Dit verkoopsysteem impliceert dat het verschil tussen de detailverkoopprijs en de door de vertegenwoordigsters aan Avon betaalde prijs niet aan de btw is onderworpen.

19 Om die toestand te verhelpen, heeft het Verenigd Koninkrijk met name bij de Finance Act van 1977 (financieringswet van 1977) de belastingdienst de bevoegdheid toegekend om btw-plichtigen instructies te geven opdat de door hen verschuldigde btw wordt berekend op basis van de detailverkoopprijs.

20 Overeenkomstig artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn heeft het Verenigd Koninkrijk de Commissie van de Europese Gemeenschappen in kennis gesteld van deze maatregel als zijnde een bijzondere afwijkende maatregel in de zin van lid 1 van dat artikel, die deze lidstaat wenste te handhaven na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn op 1 januari 1978.

21 Bij besluit 85/369/EEG van de Raad van 13 juni 1985, met als opschrift „Toepassing van artikel 27 van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de [btw] (Toestemming voor een afwijkende maatregel, gevraagd door het Verenigd Koninkrijk, die ten doel heeft bepaalde belastingontduikingen te voorkomen)" (PB 1985, L 199, blz. 60), is voor de afwijkende maatregel machtiging verleend voor een periode van twee jaar, die naderhand is verlengd met nog eens twee jaar.

22 Het Hof, dat zich heeft moeten uitspreken op verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffende de uitvoering van de bij besluit 85/369 toegestane afwijkende maatregel, heeft verklaard dat niet was gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van dat besluit konden aantasten (arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics en Laughtons Photographs, 138/86 en 139/86, EU:C:1988:383).

23 Bij beschikking 89/534 heeft de Raad de aan het Verenigd Koninkrijk verleende machtiging om af te wijken van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn verlengd om niet-belasting in het stadium van het eindverbruik te voorkomen.

24 Overeenkomstig Schedule 6(2) bij de wet van 1994, vastgesteld op grond van die beschikking, en de schriftelijke instructie is de maatstaf van heffing van de door Avon verschuldigde btw gelijk aan de verkoopprijs in het stadium van het eindverbruik van de goederen die zij levert aan niet-btw-plichtigen. Met andere woorden, volgens deze regeling wordt de btw over de door Avon aan de vertegenwoordigsters verkochte producten niet berekend op basis van de prijs exclusief btw waartegen Avon haar producten verkoopt, maar op basis van de prijs waartegen deze vertegenwoordigsters worden geacht deze producten aan hun klanten door te verkopen, waarbij deze btw in meer ten laste van Avon komt. In de praktijk past de belastingdienst echter twee aanpassingen op deze berekening toe om rekening te houden met het feit dat de niet-btw-plichtigen bepaalde producten voor eigen gebruik aankopen en bepaalde producten met een korting verkopen.

25 Avon heeft bij de verwijzende rechter een vordering ingesteld tot terugbetaling van de te veel geheven btw voor een totaal van nagenoeg 14 miljoen Britse pond (GBP) (ongeveer 15 792 000 EUR) op grond dat in de heffingsregeling die krachtens de schriftelijke instructie voor haar geldt, geen rekening wordt gehouden met de belasting over de aankoopprijs die de vertegenwoordigsters betalen voor demonstratieproducten, die hen moeten helpen om hun omzet te verhogen en die Avon verkoopt met een hogere korting dan de andere producten. Aangezien de aankoop van deze producten volgens Avon commerciële kosten met zich brengt, zou de btw over deze aankoop voor de vertegenwoordigsters aftrekbaar zijn indien zij btw-plichtig waren.

26 Bijgevolg gaat de schriftelijke instructie verder dan noodzakelijk is om het nagestreefde doel te bereiken en leidt zij ertoe dat te veel btw wordt betaald omdat geen aanpassing gebeurt om rekening te houden met de btw die op de vertegenwoordigsters rust bij de aankoop van demonstratieproducten. Dus wordt afbreuk gedaan aan het evenredigheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit, en ontstaat voor Avon een concurrentienadeel ten opzichte van marktdeelnemers die traditionele verkoopsmodellen toepassen en deze btw-last niet dragen.

27 Avon voert tevens aan dat het Verenigd Koninkrijk in zijn bij de Commissie ingediend verzoek om een afwijking niet alle nodige gegevens in de zin van artikel 27, lid 2, van de Zesde richtlijn heeft verschaft, hoewel het probleem van de verschillende behandeling op btw-vlak voor demonstratieproducten al bekend was. Derhalve verzoekt zij de verwijzende rechter primair erom dat de verschuldigde btw

wordt aangepast om rekening te houden met de btw over deze demonstratieproducten en subsidiair dat beschikking 89/534, Schedule 6(2) bij de wet van 1994 en de schriftelijke instructie ongeldig worden verklaard.

28 De belastingdienst herinnert eraan dat deze bepaling strekt tot voorkoming van inkomstenverlies op de verkoop die aan de btw over de detailverkoopprijs ontsnapt. Volgens deze dienst wordt, doordat geen rekening wordt gehouden met de btw die de vertegenwoordigsters hebben voldaan voor de aankoop van demonstratieproducten, geen afbreuk gedaan aan het evenredigheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit en wordt de mededinging niet verstoord, aangezien Avon heeft gekozen voor een andere werkstructuur en marktbenadering dan de traditionele wederverkopers en Avon en deze wederverkopers op een verschillende markt actief zijn, ook al verkopen zij soortgelijke producten. Gelet op deze omstandigheden is een verschil in fiscale behandeling gerechtvaardigd.

29 Bovendien moeten – aldus deze dienst – de berekening en de heffing van de btw voor de btw-plichtigen en de fiscus niet onnodig ingewikkeld worden gemaakt. Wanneer zou worden ingestemd met Avons betoog, zou dit evenwel erop neerkomen dat op de niet-btw-plichtige vertegenwoordigsters een aanzienlijke administratieve last komt te rusten.

30 De belastingdienst voert aan Schedule 6(2) bij de wet van 1994 niet aldus te kunnen uitleggen dat Avon de btw die de vertegenwoordigsters hebben voldaan voor de aankoop van demonstratieproducten, kan aftrekken, want anders zou verder worden gegaan dan de machtiging van de Raad, zijn eigen regelgeving en het beginsel dat een uitzondering op de normale btw-regeling strikt moet worden uitgelegd.

31 Bij interlocutoir vonnis van 19 februari 2014 heeft de verwijzende rechter geoordeeld dat volgens de bewoordingen van beschikking 89/534, die zijn overgenomen in Schedule 6(2) bij de wet van 1994, geen rekening kan worden gehouden met de btw die de vertegenwoordigsters hebben voldaan voor de aankoop van demonstratieproducten, waardoor btw „blijft hangen", dat wil zeggen dat voldane voorbelasting niet kan worden gerecupereerd. Hieruit heeft deze rechter afgeleid dat laatstgenoemde bepaling oneerlijke concurrentie doet ontstaan tussen Avon en verkopers die een beroep doen op btw-plichtige detailhandelaren. Bijgevolg gaat Schedule 6(2) bij de wet van 1994 verder dan noodzakelijk is om de doelstelling van voorkoming van belastingontwijking te bereiken.

32 De verwijzende rechter, die van oordeel is dat deze bepaling de in beschikking 89/534 gebruikte bewoordingen overneemt en twijfels heeft bij de geldigheid van deze beschikking met name in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, acht het aangewezen het Hof daarover vragen te stellen.

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

„1) Wanneer een directe verkoper goederen (‚hulpmateriaal voor de verkoop') verkoopt aan niet-btw-plichtige wederverkopers of de niet-btw-plichtige wederverkoper goederen en diensten betrekt 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] […], 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 machtiging van de Raad voor de [in Schedule 6(2) bij de wet van 1994 bedoelde] 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 [de belastingdienst] 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 [in Schedule 6(2) bij de wet van 1994 bedoelde] 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 […] of de nationale rechter, dan in
      i) een instructie dat de lidstaat in nationaal recht de [in Schedule 6(2) bij de wet van 1994 bedoelde] 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 [de belastingdienst] 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 [in Schedule 6(2) bij de wet van 1994 bedoelde] afwijking, en bij uitbreiding [deze] 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 [de belastingdienst] 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 [richtlijn 2006/112]) 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)?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

34 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, ten eerste, of de artikelen 17 en 27 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een van artikel 11, A, lid 1, onder a), van deze richtlijn afwijkende maatregel als die in het hoofdgeding, die op grond van artikel 27 van deze richtlijn is toegestaan bij beschikking 89/534 en krachtens welke de maatstaf van btw-heffing voor een vennootschap voor directe verkoop gelijk is aan de normale waarde van de verkochte goederen in het stadium van het eindverbruik wanneer deze goederen worden verkocht via niet-btw-plichtige wederverkopers, zonder dat op de een of andere manier rekening wordt gehouden met de voldane voorbelasting over de demonstratieproducten die deze wederverkopers bij deze vennootschap aankopen, en, ten tweede, of beschikking 89/534 ongeldig is op grond dat het het Verenigd Koninkrijk niet is toegestaan rekening te houden met de voorbelasting die deze wederverkopers hebben voldaan over diezelfde demonstratieproducten, zodat sprake is van schending van het evenredigheidsbeginsel en van het beginsel van fiscale neutraliteit.

35 Wat met name de uitlegging van de artikelen 17 en 27 van de Zesde richtlijn betreft, dient vooraf te worden vastgesteld dat overeenkomstig beschikking 89/534 de afwijking waartoe het Verenigd Koninkrijk is gemachtigd op grond van artikel 27 van de Zesde richtlijn en die in de wetgeving van deze lidstaat is opgenomen in Schedule 6(2) bij de wet van 1994, strekt tot voorkoming van belastingontwijking.

36 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, moeten de nationale afwijkende maatregelen tot voorkoming van belastingfraude of -ontwijking strikt worden uitgelegd en mogen zij slechts van de in artikel 11 van de Zesde richtlijn vastgestelde maatstaf van heffing van de btw afwijken, voor zover dat strikt noodzakelijk is om die doelstelling te bereiken (arresten van 10 april 1984, Commissie/België, 324/82, EU:C:1984:152, punt 29, en 29 mei 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, punt 24).

37 Volgens het fundamenteel beginsel van het btw-stelsel, dat is neergelegd in artikel 2 van de Zesde richtlijn, is bij elke transactie inzake productie of distributie btw verschuldigd onder aftrek van de btw waarmee de handelingen in een eerder stadium rechtstreeks zijn belast, waarbij het recht op aftrek integrerend deel uitmaakt van het btw-stelsel en in beginsel niet kan worden beperkt (zie in die zin arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, punten 16 en 18, en 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470, punt 34).

38 In casu vormt Schedule 6(2) bij de wet van 1994, overeenkomstig artikel 1 van beschikking 89/534 en in soortgelijke bewoordingen, een afwijking van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn doordat de belastingdienst wordt toegestaan de maatstaf van heffing van een btw-plichtige voor de door hem aan niet-btw-plichtige wederverkopers geleverde producten vast te stellen op basis van de

detailverkoopprijs van deze producten op de markt. Hieruit vloeit voort dat in een situatie als in het hoofdgeding de btw-plichtige als het ware in plaats van de niet-btw-plichtige wederverkopers wordt belast.

39 De bij beschikking 89/534 toegestane afwijkende maatregel ziet echter niet op de regels inzake het recht op aftrek, die zijn vervat in de artikelen 17 tot en met 20 van deze richtlijn en die dus in casu van toepassing blijven.

40 Meer bepaald is het op grond van deze maatregel niet toegestaan af te wijken van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, krachtens hetwelk de belastingplichtige de btw die verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten, mag aftrekken van de door hem verschuldigde belasting.

41 Krachtens deze bepaling mag de belasting over de demonstratieproducten of andere goederen en diensten die wederverkopers afnemen, ongeacht of zij btw-plichtig zijn, niet worden afgetrokken van de btw die verschuldigd is door een vennootschap voor directe verkoop, zoals Avon in het hoofdgeding, die geen goederen of diensten van derden heeft afgenomen maar daarentegen – wat de demonstratieproducten betreft – deze producten aan deze wederverkopers heeft verkocht.

42 Bovendien dient te worden benadrukt dat de vertegenwoordigsters, over wie het in het hoofdgeding gaat en die producten verkopen volgens een systeem van directe verkoop, niet btw-plichtig zijn en ingevolge artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn dus niet het recht hebben om de belasting die hun door hun goederenleveranciers of dienstverrichters is aangerekend, geheel of gedeeltelijk te recupereren.

43 Uit de voorgaande overwegingen vloeit voort dat op de eerste vraag dient te worden geantwoord dat de artikelen 17 en 27 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een van artikel 11, A, lid 1, onder a), van deze richtlijn afwijkende maatregel als die in het hoofdgeding, die op grond van artikel 27 van deze richtlijn is toegestaan bij beschikking 89/534 en krachtens welke de maatstaf van heffing van de btw voor een vennootschap voor directe verkoop gelijk is aan de normale waarde van de verkochte goederen in het stadium van het eindverbruik wanneer deze goederen worden verkocht via niet-btw-plichtige wederverkopers, ook al wordt in deze afwijkende maatregel niet op de een of andere manier rekening gehouden met de voldane voorbelasting over de demonstratieproducten die deze wederverkopers bij deze vennootschap aankopen.

44 Wat de geldigheid van beschikking 89/534 betreft, dient in de eerste plaats eraan te worden herinnerd dat een handeling van de Unie betreffende het btw-stelsel slechts in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel indien de erin vervatte bepalingen geschikt en noodzakelijk zijn ter verwezenlijking van het nagestreefde doel en zo min mogelijk afbreuk doen aan de doeleinden en beginselen van de Zesde richtlijn (zie in die zin arresten van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470, punt 60, en 29 april 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punt 46).

45 In casu zij opgemerkt dat de in beschikking 89/534 vervatte afwijkende maatregel volgens de tweede tot en met de vierde overweging van deze beschikking tot doel heeft belastingontwijking te voorkomen en een machtiging voor het Verenigd Koninkrijk vormt om een aantal specifieke problemen die ter zake van de btw worden veroorzaakt door het systeem van directe verkoop, te verhelpen. Doordat de producten in het laatste stadium van de verkoop worden verkocht door niet-btw-plichtige wederverkopers, impliceert dit systeem immers dat de door deze wederverkopers aan de eindverbruiker verrichte leveringen niet aan deze belasting zijn onderworpen.

46 Het Hof heeft geoordeeld dat het begrip „belastingontwijking” in de zin van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn ziet op een louter objectief verschijnsel en dat deze bepaling de vaststelling van een van de basisregel van artikel 11, A, lid 1, onder a), van deze richtlijn afwijkende maatregel ook dan toestaat wanneer de belastingplichtige zijn activiteiten niet met het oog op het verkrijgen van een belastingvoordeel maar om commerciële redenen uitoefent (zie in die zin arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics en Laughtons Photographs, C-138/86 en C-139/86, EU:C:1988:383, punten 21 en 24).

47 De in beschikking 89/534 vervatte afwijkende maatregel, doordat het het Verenigd Koninkrijk is toegestaan de verkoop, door niet-btw-plichtige wederverkopers, van de producten van een vennootschap voor directe verkoop aan de eindverbruiker aan de btw te onderwerpen en daarbij de maatstaf van heffing voor deze vennootschap vast te stellen op basis van de normale waarde of de marktwaarde van de door deze wederverkopers verkochte producten, maakt het mogelijk het verlies aan belastinginkomsten als gevolg van een dergelijk verkoopsysteem te voorkomen. Een dergelijke maatregel blijkt dus geschikt te zijn om de doelstelling van bestrijding van belastingontwijking te verwezenlijken.

48 Weliswaar maakt beschikking 89/534 het niet mogelijk om op de een of andere manier rekening te houden met de voorbelasting die is voldaan over de demonstratieproducten die niet-btw-plichtige wederverkopers afnemen bij een vennootschap voor directe verkoop.

49 Evenwel zou, wanneer met deze voldane voorbelasting rekening zou worden gehouden in de maatstaf van heffing voor de in artikel 1 van beschikking 89/534 bedoelde leveringen, dit een niet-toegestane afwijking van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn vormen, zoals blijkt uit de punten 40 en 41 van dit arrest.

50 Bovendien zou, wanneer met deze voldane voorbelasting rekening zou worden gehouden in de maatstaf van heffing, de heffing van de btw bij de in deze beschikking bedoelde verkoopsystemen een ingewikkelde aangelegenheid kunnen worden.

51 Bijgevolg dient te worden geoordeeld dat beschikking 89/534 niet verder gaat dan noodzakelijk is om de doelstelling van bestrijding van belastingontwijking te bereiken.

52 In de tweede plaats dient eraan te worden herinnerd dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich met name ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, voor de heffing van de btw verschillend worden behandeld (arrest van 10 november 2011, The Rank Group, C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Doordat in beschikking 89/534 geen rekening wordt gehouden met de voldane voorbelasting over de demonstratieproducten die de niet-btw-plichtige wederverkopers hebben afgenomen van een vennootschap voor directe verkoop, zoals Avon in het hoofdgeding, leidt dit ertoe dat op de distributieketen van de producten van deze vennootschap een grotere btw-last rust dan op de distributieketen van de producten van haar concurrenten. Niettemin moet worden vastgesteld dat deze omstandigheid slechts het gevolg is van de keuze van deze vennootschap om haar producten te verkopen via een systeem van directe verkoop.

54 Gelet op de overwegingen in de punten 47 en 48 van dit arrest kan het beginsel van fiscale neutraliteit derhalve niet aldus worden uitgelegd dat het is toegestaan met deze btw rekening te houden in de maatstaf van heffing voor de in artikel 1 van beschikking 89/534 bedoelde leveringen.

55 Bijgevolg dient te worden geoordeeld dat beschikking 89/534 zo min mogelijk afbreuk aan het neutraliteitsbeginsel doet.

56 Uit al het voorgaande volgt dat bij het onderzoek van de eerste vraag niet is gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van beschikking 89/534 kunnen aantasten.

Tweede vraag

57 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 27 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat van de lidstaat die verzoekt om machtiging om af te wijken van artikel 11, A, lid 1, onder a), van deze richtlijn, wordt verlangd dat hij de Commissie ervan in kennis stelt dat niet-btw-plichtige wederverkopers de btw dragen over de aankoop van voor hun economische activiteit gebruikte demonstratieproducten van een vennootschap voor directe verkoop, opdat met deze voldane voorbelasting op de een of andere manier rekening wordt gehouden in de uitvoeringsregels van de afwijkende maatregel.

Ontvankelijkheid

58 De regering van het Verenigd Koninkrijk is van mening dat de tweede vraag niet-ontvankelijk is op grond dat, ten eerste, zij geen verband houdt met het voorwerp van het hoofdgeding, ten tweede, het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk of rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord op deze vraag te geven en, ten derde, deze vraag zuiver hypothetisch is omdat het verzoek om een afwijking artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn betrof en niet artikel 17 van deze richtlijn, betreffende het recht op btw-aftrek.

59 Volgens vaste rechtspraak van het Hof rust er een vermoeden van relevantie op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is, de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 Met betrekking tot de door de regering van het Verenigd Koninkrijk aangevoerde eerste en derde grond van niet-ontvankelijkheid behoeft slechts in herinnering te worden gebracht, zoals de advocaat-generaal in punt 97 van zijn conclusie heeft opgemerkt, dat indien het Hof artikel 27 van de Zesde richtlijn aldus zou uitleggen dat van de lidstaat die verzoekt om machtiging om van deze richtlijn af te wijken, wordt verlangd dat hij ter onderbouwing van zijn verzoek specifieke gegevens verstrekt, hetgeen in casu niet is gebeurd, een dergelijk antwoord van invloed zou kunnen zijn op de geldigheid van beschikking 89/534 en dus op de uitkomst van het hoofdgeding.

61 Met betrekking tot de door de regering van het Verenigd Koninkrijk aangevoerde tweede grond van niet-ontvankelijkheid dient te worden vastgesteld dat de verwijzende rechter het feitelijke en rechtskader van het hoofdgeding voldoende nauwkeurig heeft geschetst om de in artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie bedoelde belanghebbenden in staat te stellen opmerkingen te maken en het Hof de gelegenheid te bieden de gestelde vragen zinvol te beantwoorden.

62 Gelet op het voorgaande moet de tweede vraag ontvankelijk worden verklaard.

Ten gronde

63 Vooraf zij eraan herinnerd dat het Verenigd Koninkrijk op grond van artikel 27 van de Zesde richtlijn heeft verzocht om een machtiging om af te wijken van artikel 11, A, lid 1, onder a), van deze richtlijn, waarin de regels voor de vaststelling van de maatstaf van heffing van de btw worden vastgelegd, teneinde belastingontwijking als gevolg van de verkoop van producten in het stadium van het eindverbruik door niet-btw-plichtige wederverkopers te voorkomen.

64 Krachtens artikel 27, lid 2, van deze richtlijn moet de lidstaat die van deze richtlijn afwijkende maatregelen wil treffen, de Commissie alle nodige gegevens verschaffen.

65 Dienaangaande dient te worden benadrukt dat het Hof in zijn arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics en Laughtons Photographs (138/86 en 139/86, EU:C:1988:383), dat met name zag op de geldigheid van besluit 89/369, ondertussen vervangen bij beschikking 89/534, die in wezen hetzelfde bepaalt, heeft geoordeeld dat niet was gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van besluit 89/369 konden aantasten, nadat het in punt 36 van dat arrest met name had vastgesteld dat uit de kennisgeving aan de Commissie voldoende duidelijk bleek in welke behoeften de gevraagde maatregel diende te voorzien en dat in die kennisgeving alle noodzakelijke informatie was opgenomen om het doel te kunnen bepalen.

66 Allereerst zij opgemerkt dat het feit dat niet-btw-plichtige wederverkopers de btw dragen over de aankoop van demonstratieproducten die zij afnemen van een vennootschap voor directe verkoop, zoals Avon in het hoofdgeding, zonder die btw te kunnen aftrekken, geen informatie blijkt op te leveren die als zodanig verband houdt met de met de gevraagde afwijking nagestreefde doelstelling of met de wezenlijke regeling van de afwijking, te weten de vaststelling van de waarde van de maatstaf van heffing.

67 Vervolgens zij vastgesteld dat deze omstandigheid inherent is aan het btw-stelsel omdat – zoals in de punten 42 en 48 van dit arrest reeds is uiteengezet – niet-btw-plichtige wederverkopers geen recht op aftrek van de hun aangerekende btw kunnen uitoefenen. Dus kan niet worden geoordeeld dat deze omstandigheid ter kennis van de Commissie had moeten worden gebracht samen met het verzoek om een afwijking dat het Verenigd Koninkrijk tot de Commissie heeft gericht.

68 Ten slotte kan van een lidstaat niet worden verlangd, wanneer hij krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn verzoekt om een machtiging om van deze richtlijn af te wijken, dat hij toelichting geeft bij alle feitelijke en juridische aspecten die in zekere mate verband houden met de situatie die hij wenst te verhelpen, doch die daaruit niet voortvloeien.

69 Uit al het voorgaande volgt dat op de tweede vraag moet worden geantwoord dat artikel 27 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat van de lidstaat die verzoekt om machtiging om af te wijken van artikel 11, A, lid 1, onder a), van deze richtlijn, niet wordt verlangd dat hij de Commissie ervan in kennis stelt dat niet-btw-plichtige wederverkopers de btw dragen over de aankoop van voor hun economische activiteit gebruikte demonstratieproducten van een vennootschap voor directe verkoop, opdat met deze voldane voorbelasting op de een of andere manier rekening wordt gehouden in de uitvoeringsregels van de afwijkende maatregel.

Derde vraag

70 Gelet op de antwoorden op de eerste en de tweede vraag behoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Vierde vraag

71 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het bedrag van de belasting die niet is geïnd wegens belastingfraude of -ontwijking in de zin van artikel 27 van de Zesde richtlijn, overeenkomt met het nettoverlies aan belastinginkomsten voor de lidstaat dan wel met het brutoverlies aan belastinginkomsten voor de lidstaat.

72 Dienaangaande zij opgemerkt dat de verwijzende rechter niet spreekt over een grond voor ongeldigheid van beschikking 89/534 als gevolg van de wijze waarop het bedrag van de wegens belastingfraude of -ontwijking in de zin van artikel 27 van de Zesde richtlijn niet-geïnde belasting wordt bepaald. Evenmin verduidelijkt hij waarom uitlegging van dit artikel, voor zover het ziet op „belastingfraude of -ontwijking", relevant is voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding.

73 Zonder deze gegevens is het Hof niet in staat een zinvol antwoord te geven op de vierde vraag, die bijgevolg niet-ontvankelijk moet worden verklaard.

Kosten

74 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) De artikelen 17 en 27 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn afwijkende maatregel als die in het hoofdgeding, die op grond van artikel 27 van deze richtlijn is toegestaan 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, en krachtens welke de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor een vennootschap voor directe verkoop gelijk is aan de normale waarde van de verkochte goederen in het stadium van het eindverbruik wanneer deze goederen worden verkocht via niet-belastingplichtige wederverkopers, ook al wordt in deze afwijkende maatregel niet op de een of andere manier rekening gehouden met de voldane voorbelasting over de demonstratieproducten die deze wederverkopers bij deze vennootschap aankopen.

2) Bij het onderzoek van de eerste vraag is niet gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van beschikking 89/534 kunnen aantasten.

3) Artikel 27 van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/7, moet aldus worden uitgelegd dat van de lidstaat die verzoekt om machtiging om af te wijken van artikel 11, A, lid 1, onder a), van deze richtlijn, niet wordt verlangd dat hij de Europese Commissie ervan in kennis stelt dat niet-belastingplichtige wederverkopers de btw dragen over de aankoop van voor hun economische activiteit gebruikte demonstratieproducten van een vennootschap voor directe verkoop, opdat met deze voldane voorbelasting op de een of andere manier rekening wordt gehouden in de uitvoeringsregels van de afwijkende maatregel.

ondertekeningen