CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. MISCHO

van 11 januari 2001 [1]

1. Het VAT and Duties Tribunal, London (Verenigd Koninkrijk), dient zich uit te spreken over een geschil tussen de belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk, meer bepaald de Commissioners of Customs and Excise (hierna: „Commissioners"), en het postorderbedrijf Freemans plc (hierna: „Freemans") over de vaststelling van de maatstaf van heffing voor een deel van Freemans' verkopen, op basis waarvan de door Freemans verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") wordt berekend.

2. Voor haar verkoopsysteem doet Freemans een beroep op meer dan 900 000 agenten die zij haar catalogus toestuurt.

3. Deze agenten bestellen de goederen van de catalogus voor derden, dan wel voor zichzelf. De agenten betalen de aankopen in het kader van een door Freemans opgezet en door haar zelf gefinancierd kredietsysteem, in over meerdere weken gespreide termijnen.

4. Om de agenten te motiveren crediteert Freemans op hun rekening bij haar een bedrag gelijk aan 10 % van elke betaling die zij verrichten.

5. Dit gecrediteerd bedrag is in geval van een voor een derde verrichte aankoop een commissie, en in geval van een door de agent voor eigen rekening verrichte aankoop een korting.

6. De agent kan altijd over de op zijn rekening gecrediteerde bedragen beschikken. Hij kan de betaling ervan verkrijgen per cheque, per postgiro of in de vorm van loten van de nationale loterij; de bedragen kunnen ook worden gebruikt om zijn negatief saldo bij Freemans te verminderen.

7. Telkens een agent zijn gecrediteerd bedrag gebruikt om de aankoop van een goed uit Freemans' catalogus te betalen, geeft deze betaling op haar beurt recht op een korting van 10 % op het bedrag ervan, korting die wordt gecrediteerd op de rekening van de agent.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

8. Overeenkomstig artikel 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[2] (hierna: „Zesde richtlijn") heeft het Verenigd Koninkrijk bijzondere regelingen ingevoerd voor detailhandelaars, op grond waarvan het hun is toegestaan de door hen verschuldigde BTW te berekenen op de totale waarde van de handelingen gedurende een boekhoudkundige periode, op basis van het begrip „bruto-dagontvangsten", in plaats van op de waarde van elke afzonderlijke levering.

9. Tot 28 februari 1997 mochten de detailhandelaars van de Britse belastingdiensten hun bruto-dagontvangsten berekenen volgens de standaardmethode van de bruto-ontvangsten (standard method of gross takings, hierna: „SMGT"), die was gebaseerd op de tijdens een boekhoudkundige periode ontvangen betalingen.

10. Met ingang van 1 maart 1997 legden deze belastingdiensten een nieuwe methode op, de facultatieve berekeningsmethode van de bruto-ontvangsten (optional method of gross takings, hierna: „OMGT"), die was gebaseerd op het door de detailhandelaars gefactureerde totaalbedrag.

11. Het geschil tussen Freemans en de Commissioners betreft enkel de door Freemans voor haar agenten gecrediteerde bedragen, ingeval deze agenten aankopen verrichten voor eigen rekening.

12. Onder de SMGT kon Freemans deze bedragen, die ik gemakshalve hierna als „kortingen eigen aankopen" zal aanduiden, onmiddellijk in mindering brengen van haar bruto-dagontvangsten.

13. Sinds de inwerkingtreding van de OMGT, moest Freemans volgens de Commissioners haar werkwijze wijzigen en haar bruto-dagontvangsten berekenen zonder de kortingen eigen aankopen in mindering te brengen, behoudens wanneer die kortingen door de agent in contanten worden opgenomen of worden verrekend met de aankoopprijs van de goederen bij Freemans.

14. Het staat vast dat Freemans dit niet heeft gedaan, zodat de Commissioners haar een naheffingsaanslag heeft opgelegd, waartegen Freemans beroep instelde bij het VAT and Duties Tribunal, London.

15. Voor het VAT and Duties Tribunal zijn twee tegengestelde standpunten in het geding. Volgens Freemans is de maatstaf van heffing voor goederen die aan een agent voor eigen gebruik worden geleverd,

2 — PB L 145, blz. 1.

de catalogusprijs minus de korting eigen aankopen van de agent, aangezien Freemans contractueel tegenover de agent geen aanspraak kan maken op de volledige catalogusprijs.

16. Volgens de Commissioners moet de overeenkomst tussen Freemans en haar agent aldus worden uitgelegd, dat de tegenprestatie in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de volledige in de catalogus aangegeven aankoopprijs van de goederen is, die de agent contractueel aan Freemans moet betalen.

17. Teneinde tussen beide standpunten te kunnen kiezen heeft het VAT and Duties Tribunal het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Wat is bij een juiste uitlegging van artikel 11 A en C, van de Zesde richtlijn de maatstaf van heffing voor goederen die op postorder uit een catalogus aan een klant voor eigen gebruik worden geleverd, wanneer de leverancier krachtens de voorwaarden van een door hemzelf gefinancierd krediet de klant een korting (korting ‚eigen aankopen') op de catalogusprijs toekent, die aan de klant wordt gecrediteerd op het tijdstip waarop de termijnen aan de leverancier worden betaald (of op het tijdstip waarop de klant de korting eigen aankopen gebruikt om een termijn gedeeltelijk of volledig te voldoen), met dien verstande dat de over verrichte betalingen opgebouwde korting ‚eigen aankopen' door de klant onmiddellijk kan worden opgenomen of gebruikt, zelfs indien die klant in de toekomst nog termijnen verschuldigd zal zijn?

Is de maatstaf van heffing:

1) de volledige catalogusprijs van de aan de klant verkochte goederen minus de korting eigen aankopen op die prijs; of

2) de volledige catalogusprijs van de aan de klant verkochte goederen, welk bedrag wordt verlaagd op het tijdstip waarop de korting eigen aankopen aan de klant wordt gecrediteerd; of

3) de volledige catalogusprijs van de aan de klant verkochte goederen, die wordt verlaagd op het tijdstip waarop de korting eigen aankopen door de klant wordt opgenomen of gebruikt; of

4) enig ander bedrag, en zo ja, welk bedrag?"

18. De verwijzende rechter is terecht van oordeel, dat de oplossing van het bij hem aanhangige geding moet worden gezocht in artikel 11 van de Zesde richtlijn, dat volledig is gewijd aan de vaststelling van de maatstaf van heffing.

19. Ik zal dus beginnen met de tussen Freemans en de Commissioners in het geding zijnde bepalingen in herinnering te brengen.

Artikel 11 bepaalt:

„A. *In het binnenland*

1. De maatstaf van de 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;

[...]

3. In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

[...]

b) prijskortingen en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht;

[...]

C. *Diversen*

1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke 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 lidstaten worden vastgesteld.

[...]"

20. Van de drie door de nationale rechter in overweging genomen antwoorden, stem-

men het eerste en het derde overeen met het standpunt van respectievelijk Freemans en de Commissioners, terwijl de nationale rechter aan het tweede antwoord, dat door geen van de partijen wordt verdedigd maar dat door Freemans wordt aangevoerd voor het geval dat het Hof het eerste antwoord zou afwijzen, de voorkeur lijkt te geven.

21. Volgens de nationale rechter is het ook mogelijk, dat, gelet op artikel 11 van de Zesde richtlijn, geen van deze drie antwoorden correct is, en dat het Hof een andere dan de voorgestelde oplossingen zal moeten kiezen.

22. Dit zal echter enkel het geval zijn, indien na een onderzoek van de drie verschillende door de nationale rechter vermelde methoden tot vaststelling van de maatstaf van heffing blijkt, dat geen enkele daarvan in overeenstemming is met de bepalingen van artikel 11.

23. Ik zal dus bij voorrang de drie door de nationale rechter in overweging gegeven oplossingen onderzoeken. Doch eerst wil ik eraan herinneren, dat het Hof het probleem inzake de vaststelling van de maatstaf van heffing bij goederenleveringen reeds heeft onderzocht. Zo heeft het Hof zowel uit de logica van het communautaire BTW-stelsel als uit de bewoordingen van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, beginselen afgeleid die bij het vaststellen van de maatstaf van heffing altijd moeten worden gehanteerd.

24. Zo volgt uit het arrest Elida Gibbs van 24 oktober 1996[3], dat „de maatstaf van heffing van de aan de fiscus af te dragen BTW niet hoger kan zijn dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie, waarover de uiteindelijk door hem verschuldigde BTW is berekend", en dat „volgens vaste rechtspraak die tegenprestatie een ‚subjectieve' waarde is, namelijk de in een concreet geval werkelijk ontvangen tegenprestatie, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde (arresten van 23 november 1988, zaak 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 6365, punt 16, en 27 maart 1990, zaak C-126/88, Boots Company, Jurispr. 1990, blz. I-1235, punt 19)".

25. Deze beginselen zijn in de bij het Hof ingediende schriftelijke en mondelinge opmerkingen nooit ter discussie gesteld, en het geschil gaat enkel over de vraag hoe zij in casu moeten worden toegepast.

26. Volgens *Freemans* kan de prejudiciële vraag van de nationale rechter op grond van artikel 11 A, lid 1, sub a, zelf worden beantwoord, aangezien de tegenprestatie

3 — C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punten 19 en 27.

die zij verkrijgt wanneer zij de agent een goed voor diens eigen gebruik levert, gelijk is aan de catalogusprijs minus de korting eigen aankopen die zij aan de agent toekent.

27. Zij merkt op dat de tegenprestatie niet hetzelfde is als de som die de koper betaalt, zoals blijkt uit het arrest Glawe van 5 mei 1994 [4], waarin het Hof heeft geoordeeld, dat „bij speelautomaten waarmee geld kan worden gewonnen (kansspelautomaten), de maatstaf van heffing niet het bij wet dwingend voorgeschreven percentage van de totale waarde van de inzetten omvat, dat overeenkomt met de aan de spelers uitgekeerde prijzen."

28. Zoals de maatstaf van heffing van de exploitant van kansspelautomaten niet alle bedragen omvat die door de spelers in de automaat zijn ingeworpen, moet de maatstaf van heffing voor Freemans' verkopen niet het door Freemans naar gelang van hun betalingen aan de agenten gecrediteerde bedrag omvatten.

29. De tegenprestatie voor de goederenleveringen aan een agent kan enkel het bedrag zijn dat Freemans rechtens kan behouden, gelet op haar verbintenis om een korting eigen aankopen gelijk aan 10 % van de catalogusprijs toe te kennen.

30. Deze redenering, hoe interessant ook, moet volgens mij in casu niet worden gevolgd.

31. In het arrest Boots Company [5], reeds aangehaald, heeft het Hof immers geoordeeld, dat „wanneer de vraag rijst hoe een bepaald element moet worden gekwalificeerd, eerst moet worden nagegaan of het onder een van de in de leden 2 en 3 genoemde categorieën valt; pas als dit niet zo is, moet een beroep worden gedaan op het algemene begrip van lid 1 a" (punt 16).

32. Met andere woorden, eerst moet worden onderzocht of de lex specialis kan worden toegepast, vooraleer een beroep kan worden gedaan op de lex generalis.

33. Welnu, de litigieuze bedragen worden door de nationale rechter gekwalificeerd als een korting eigen aankopen. Eerst moet dus — anders dan Freemans suggereert, maar zoals de Commissie voorstelt — worden nagegaan of het gaat om kortingen die artikel 11 A, lid 3, sub b, uitdrukkelijk uitsluit van de maatstaf van heffing, dan wel om prijsverminderingen nadat de handeling heeft plaatsgevonden in de zin van artikel 11 C, lid 1, bepalende dat de maatstaf van heffing enkel dienovereenkomstig mag worden verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld, dat

4 — C-38/93, Jurispr. blz. I-1679, punt 13.

5 — Zie hierboven, punt 24.

wil zeggen overeenkomstig de bepalingen van het Verenigd Koninkrijk, achteraf, op het tijdstip waarop de korting eigen aankopen aan de agent wordt terugbetaald of door hem wordt gebruikt.

34. Valt Freemans' systeem van korting eigen aankopen dus onder artikel 11 A, lid 3, sub b, dan wel onder artikel 11 C, lid 1? De tweede bepaling moet op basis van het arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald, meteen worden uitgesloten.

35. In dat arrest heeft het Hof immers geoordeeld, dat artikel 11 C, lid 1, slechts van toepassing is, wanneer de prijs wordt gewijzigd „nadat de handeling heeft plaatsgevonden" (punt 30).

36. Hoewel bij Freemans' verkoopsysteem de korting eigen aankopen slechts aan de agent wordt gecrediteerd naargelang van zijn betalingen, wordt zij reeds op het tijdstip van de levering verleend. Zij maakt deel uit van de door Freemans voorgestelde en door de agenten aanvaarde verkoopsvoorwaarden bij het sluiten van de overeenkomst.

37. Betreft het dan een korting die is verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht, zodat artikel 11 A, lid 3, sub b, van toepassing is?

38. Volgens de *regering van het Verenigd Koninkrijk* en de *Griekse regering* is dit niet het geval, aangezien de korting eigen aankopen maar wordt gecrediteerd naargelang de agent zijn contractuele betalingen verricht en de verkoopprijs op het tijdstip van de verkoop de catalogusprijs is.

39. Tot staving van dit standpunt wordt verwezen naar het arrest Boots Company, reeds aangehaald, waarin het Hof heeft geoordeeld:

„De ‚kortingen en rabatten' die volgens artikel 11 A, lid 3 b, van de Zesde richtlijn niet in de maatstaf van heffing mogen worden opgenomen, zijn verlagingen van de prijs waartegen een artikel normaliter aan de klant wordt aangeboden; de verkoper aanvaardt immers de derving van het bedrag van de korting, juist om de klant ertoe aan te zetten, het product te kopen" (punt 18).

40. Volgens deze regeringen is er bij Freemans' verkoopsysteem nooit sprake van derving van een deel van de verkoopprijs, omdat juist de ontvangst van de betalingen de voorwaarde is voor het verlenen van de korting eigen aankopen.

41. Gebruikt de agent de bedragen die op zijn rekening worden gecrediteerd naarge-

lang hij betalingen verricht, niet onmiddellijk om later minder te moeten betalen, dan zal Freemans inderdaad de volledige catalogusprijs ontvangen.

42. De agent beschikt weliswaar in Freemans' boekhouding over een creditbedrag gelijk aan 10 % van het betaalde bedrag, doch de korting is slechts reëel en effectief zodra Freemans ze hem betaalt op een van de bovengenoemde wijzen, dan wel wanneer hij ze gebruikt om een nieuwe aankoop te betalen. Deze betaling of dit gebruik is echter onzeker, omdat onbetwist is dat heel wat agenten de korting waarop zij ingevolge hun betalingen recht hebben niet gebruiken.

43. Zolang de korting niet aan de agent is gecrediteerd en effectief betaald, dan wel door deze agent niet is gebruikt, kan er volgens deze regeringen nog geen sprake zijn van een verkregen korting. Welnu, zelfs ingeval de agent onmiddellijk reageert, ligt het tijdstip waarop hij over de korting kan beschikken in elk geval ná het tijdstip waarop de contractuele relatie tussen verkoper en koper tot stand is gekomen.

44. Volgens de *Commissie* is korting eigen aankopen, gelet op de in de verwijzingsbeschikking verstrekte gegevens, ongetwijfeld een verkregen korting in de zin van artikel 11 A, lid 3, sub b.

45. Het begrip „verkregen" is immers als „rechtens verkregen" uit te leggen. Een korting is verkregen zodra degene aan wie zij wordt toegekend, rechtens aanspraak daarop heeft.

46. De agent heeft vanaf het tijdstip waarop hij met Freemans een overeenkomst voor de aankoop van goederen sluit, recht op een creditering van zijn rekening bij de leverancier met een bedrag gelijk aan 10 % van elke door hem verrichte betaling. De korting eigen aankopen wordt gecrediteerd naar gelang van de betalingen, maar het recht erop bestaat reeds vóór deze betalingen. Deze betalingen leiden tot de inschrijving van de korting op de rekening van de agent, maar doen het recht op de korting niet ontstaan. De betalingen in termijnen van de agent en de overeenkomstige inschrijvingen van de korting op zijn rekening worden verricht ter uitvoering van de verkoopovereenkomst zoals deze bij de levering werd gesloten, zonder dat deze overeenkomst daarna nog wordt gewijzigd.

47. Volgens de Commissie wordt aan deze gelijkstelling van een „korting waarop rechtens aanspraak bestaat" met een „verkregen korting", die op basis van de Franse versie van de Zesde richtlijn voor de hand ligt, geenszins afgedaan door de andere taalversies, waaronder ook de Engelse versie, waarin het begrip „accounted for" is gebruikt.

48. Dit betoog van de Commissie heeft mij overtuigd en ik ben des te meer bereid mij

erbij aan te sluiten, omdat het steun vindt in andere elementen. Ten eerste is het bij Freemans' systeem van verkoop aan haar agenten heel goed mogelijk dat Freemans nooit de volledige catalogusprijs ontvangt.

49. Zoals ons werd uitgelegd kan de agent immers, zodra hem ingevolge zijn eerste betaling een bedrag gelijk aan 10 % van deze betaling is gecrediteerd, dit bedrag gebruiken om de volgende keer minder te betalen.

50. Er kan dan ook niet worden gesteld, dat het arrest Boots Company, reeds aangehaald, die zienswijze van de Commissie weerlegt. Door zich ertoe te verbinden haar agenten de korting eigen aankopen toe te kennen, ziet Freemans af van de ontvangst van de volledige catalogusprijs. In het arrest Glawe, reeds aangehaald, is hoe dan ook duidelijk een onderscheid gemaakt tussen hetgeen de verkoper ontvangt en dat waarop hij werkelijk recht heeft; alleen dat laatste vormt de maatstaf van heffing.

51. Ten tweede is de werkelijke betaling van de korting aan de agent of het gebruik ervan door die agent juridisch niet relevant, aangezien vaststaat dat hij effectief over de op zijn rekening in Freemans' boekhouding ingeschreven korting kan beschikken als over een bedrag op zijn bankrekening. Welk gebruik hij van die korting maakt, hangt uitsluitend van hem af.

52. Het kan echter niet worden aanvaard, dat de vaststelling van de maatstaf van heffing afhangt van de zuiver discretionaire beslissing van de agent over het gebruik dat hij wenst te maken van de korting, die voor hem definitief verworven is.

53. Ten derde en tot slot moet worden vastgesteld, dat mijn conclusie om artikel 11 A, lid 3, sub b, toe te passen op de korting eigen aankopen volledig in overeenstemming is met 's Hofs uitlegging van artikel 11 A, lid 1, sub a, volgens welke de tegenprestatie bij een verkoop, dit wil zeggen de maatstaf van heffing, de subjectieve waarde is die de verkoper verkrijgt, en niet een objectieve waarde, in casu die welke in Freemans' catalogus is aangegeven.

54. Aangezien de conclusie is, dat het eerste door de nationale rechter overwogen antwoord overeenstemt met de juiste uitlegging van artikel 11 van de Zesde richtlijn, kan ik mijn onderzoek hier afsluiten. De juistheid van dit antwoord sluit immers ieder ander antwoord uit.

Conclusie

55. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het VAT and Duties Tribunal, London, te beantwoorden als volgt:

„Artikel 11 A en C 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, moet aldus worden uitgelegd, dat indien goederen op postorder uit een catalogus aan een klant worden geleverd voor diens eigen gebruik, en de leverancier op basis van een door hemzelf gefinancierd krediet aan de klant een korting op de catalogusprijs toekent (korting ‚eigen aankopen'), die aan de klant wordt gecrediteerd op het tijdstip waarop de termijnen aan de leverancier worden betaald (of die wordt gebruikt om een termijn gedeeltelijk of volledig te voldoen), met dien verstande dat de over verrichte betalingen opgebouwde korting ‚eigen aankopen' door de klant onmiddellijk kan worden opgenomen of gebruikt, zelfs indien die klant later nog termijnen verschuldigd zal zijn, de maatstaf van heffing de volledige catalogusprijs van de aan de klant verkochte goederen is verminderd met de korting ‚eigen aankopen' op die prijs."