ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
2 juni 1994 *

In zaak C-33/93,

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

Empire Stores Ltd

en

Commissioners of Customs and Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van 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 (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: G. F. Mancini, kamerpresident, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler (rapporteur), P. J. G. Kapteyn en J. L. Murray, rechters,

* Procestaal: Engels.

advocaat-generaal: W. Van Gerven
griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Empire Stores Ltd, vertegenwoordigd door R. J. Marshall Smith en D. Milne, QC,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. D. Colahan, van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, bijgestaan door S. Richards, Barrister,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes, directeur van de juridische dienst van het directoraat-generaal Europese Gemeenschappen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, A. Cortesão Seiça Neves, jurist bij het directoraat-generaal Europese Gemeenschappen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, A. Correia, adjunct-directeur-generaal van de administratieve dienst BTW, en M. T. Lemos, jurist bij de administratieve dienst BTW, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur T. F. Cusack en door E. Traversa, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Empire Stores Ltd, de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. D. Colahan, bijgestaan door S. Lee, Barrister, en de Commissie ter terechtzitting van 3 februari 1994,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 maart 1994,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 14 januari 1993, ingekomen bij het Hof op 4 februari daaraanvolgend, hebben de Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van 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 (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in twee gedingen tussen Empire Stores Ltd (hierna: „Empire Stores") en de Commissioners of Customs and Excise (hierna: „Commissioners"), ter zake van twee belastingaanslagen houdende vaststelling van de BTW die Empire Stores verschuldigd was over goederen die zij had aangeboden aan personen die zichzelf of anderen als potentiële nieuwe klanten aanmeldden.

3 Empire Stores is een postorderbedrijf. Haar klanten zijn hoofdzakelijk vrouwen. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat Empire Stores in de perioden waarop de belastingaanslagen betrekking hebben, twee formules hanteerde om nieuwe klanten aan te trekken.

4 Volgens de eerste formule, het zogenoemde „self-introduction scheme", bood Empire Stores de potentiële klanten een artikel aan, dat zij uit een lijst met verschillende artikelen konden kiezen en dat hun zonder bijbetaling werd geleverd zodra zij, ten bewijze van hun kredietwaardigheid, een formulier met inlichtingen over hun persoonlijke situatie hadden ingevuld, hun dossier door Empire Stores was aanvaard en zij artikelen uit de verkoopcatalogus hadden besteld of ten minste een eerste betaling met betrekking tot een dergelijke bestelling hadden gedaan. Volgens de tweede formule, het zogenoemde „introduce-a-friend scheme", bood Empire Stores bestaande klanten die een van hun vriendinnen als potentiële klant

aanmeldden, een dergelijk artikel aan, dat hun werd geleverd zodra deze laatste het formulier had ingevuld, haar dossier door Empire Stores was aanvaard en zij een eerste betaling met betrekking tot een door haar geplaatste bestelling had gedaan.

5 Ongeacht de toegepaste formule, boekte Empire Stores de over de geleverde artikelen verschuldigde BTW op basis van hun kostprijs. De Commissioners waren van mening, dat de BTW had moeten worden berekend op basis van de kostprijs exclusief belasting, vermeerderd met 50 %, hetgeen volgens hun schatting overeenkwam met de prijs die Empire Stores voor de betrokken artikelen in rekening zou hebben gebracht indien zij in haar verkoopcatalogus waren aangeboden, en stelden de betrokken belastingaanslagen op.

6 Empire Stores ging van deze belastingaanslagen in beroep bij de Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, die in een beslissing van 17 augustus 1992 oordeelden dat de beroepen gegrond waren en dat de litigieuze belastingaanslagen nietig moesten worden verklaard, maar daaraan het volgende toevoegden: „Bij deze stand van het geding kunnen een of meer partijen echter verlangen, dat een of meer in de onderhavige beslissing aangesneden vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen worden voorgelegd. Deze beslissing heeft dus een voorlopig karakter. Indien binnen een termijn van twee maanden na uitspraak ervan, een der partijen om voorlegging van een of meer vragen aan het Hof van Justitie verzoekt, gelasten wij, dat een president, zitting houdende als alleenrechtsprekende rechter, van dat verzoek kennis neemt, en dat de behandeling van het hoofdgeding wordt geschorst tot de uitspraak van een verdere beschikking, waarbij partijen bevoegd zijn, om hervatting ervan te verzoeken. Indien partijen niet binnen voornoemde termijn om een prejudiciële verwijzing verzoeken, zal onze beslissing na afloop van die termijn definitief worden (...)"

7 Daar Empire Stores op 14 oktober 1992 een dergelijk verzoek indiende en de aangezochte rechter van oordeel was, dat de voorgestelde vragen van dien aard waren,

„dat een uitspraak noodzakelijk is om in deze zaken vonnis te kunnen wijzen", hebben de Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, het Hof de navolgende vragen gesteld:

„Moet artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG, PB 1977, L 145, blz. 1), aldus worden uitgelegd, dat wanneer een leverancier van per postorder uit een catalogus bestelde goederen (‚catalogusgoederen') een aantal formules hanteert, waarvan de volledige bijzonderheden in bijgevoegde beschikking worden weergegeven en die kort samengevat inhouden dat:

i) wanneer een potentiële klant bevredigende inlichtingen over haarzelf verstrekt (met name over haar kredietwaardigheid), de leverancier zich ertoe verbindt om, mits haar dossier wordt aanvaard en zij of catalogusgoederen bestelt of, al naar gelang het geval, catalogusgoederen bestelt en deze prompt betaalt, haar zonder bijbetaling een artikel te leveren dat zij heeft gekozen uit een door de leverancier aangeboden assortiment goederen, dat al dan niet ook via zijn catalogus kan worden verkregen, en

ii) wanneer een reeds bestaande klant bij de leverancier een potentiële nieuwe klant aanmeldt, die bevredigende inlichtingen over haarzelf verstrekt (met name over haar kredietwaardigheid), de leverancier zich ertoe verbindt om, mits het dossier van de aangemelde klant wordt aanvaard en deze klant of catalogusgoederen bestelt of, al naar gelang het geval, catalogusgoederen bestelt en deze prompt betaalt, de bestaande klant zonder bijbetaling een artikel te leveren dat zij heeft gekozen uit een door de leverancier aangeboden assortiment goederen, dat al dan niet ook via zijn catalogus kan worden verkregen,

en de niet via de catalogus verkrijgbare goederen (‚niet-catalogusgoederen') die op voornoemde wijze worden geleverd, niet anderszins door de leverancier

worden geleverd en geen gewone koopprijs hebben, met betrekking tot elke formule:

1) voor de levering van niet-catalogusgoederen een tegenprestatie wordt geleverd los van het geldbedrag dat aan de leverancier moet worden betaald voor de bij hem bestelde catalogusgoederen?

2) Indien vraag 1 bevestigend moet worden beantwoord, hoe moet dan de maatstaf van heffing worden bepaald? Is de maatstaf van heffing:

   i) de door de leverancier voor de goederen betaalde aankoopprijs, of

   ii) de prijs waartegen de leverancier de goederen zou verkopen indien de goederen ook in zijn catalogus werden aangeboden (berekend overeenkomstig de methode volgens welke de leverancier zijn prijzen bepaalt), of

   iii) een andere, en zo ja, welke maatstaf?"

8 Vooraf moet worden opgemerkt, dat de Commissie de ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen in twijfel trekt. Zij is van mening, dat een antwoord van het Hof hierop niet „noodzakelijk" is in de zin van artikel 177, tweede alinea, van het Verdrag, aangezien de nationale rechter in zijn beslissing van 17 augustus 1992 uitdrukkelijk heeft verklaard, dat er termen aanwezig zijn om de door Empire Stores ingestelde beroepen gegrond en de litigieuze belastingaanslagen nietig te verklaren.

9 In dit verband volstaat het te beklemtonen, dat, zoals blijkt uit de rechtsoverwegingen 6 en 7 van het onderhavige arrest, de nationale rechter zelf de beslissing van 17 augustus 1992 als „voorlopig" heeft bestempeld en in zijn verwijzingsbeschikking van 14 januari 1993 heeft vastgesteld, dat een uitspraak over die vragen noodzakelijk was om in deze zaken vonnis te kunnen wijzen.

10 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de maatstaf van heffing van het artikel dat een leverancier onder de in de prejudiciële vraag beschreven omstandigheden zonder bijbetaling levert aan een persoon die zichzelf of een ander als potentiële nieuwe klant aanmeldt, verschilt van de maatstaf van heffing van door de nieuwe klant bij dezelfde leverancier gekochte goederen; zijn tweede vraag strekt ertoe te vernemen, hoe, zo de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, de maatstaf van heffing van de zonder bijbetaling geleverde artikelen moet worden bepaald.

11 Artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b), c) en d): alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

(...)"

12 Uit het arrest van 23 november 1988 (zaak 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 6365, r. o. 11, 12 en 16) volgt, dat de tegenprestatie van een goederenlevering kan bestaan in een dienst, en er de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn van kan vormen, indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering en de dienst en de waarde van deze laatste in geld kan worden uitgedrukt.

13 Dienaangaande volgt uit de in de verwijzingsbeschikking gegeven en in de prejudiciële vragen samengevatte beschrijving van de formules die Empire Stores toepast om nieuwe klanten aan te trekken, dat in omstandigheden als die van het hoofdgeding de levering van het zonder bijbetaling geleverde artikel geschiedt als tegenprestatie voor de aanmelding van een potentiële klant en niet in ruil voor de aankoop door deze klant van in de verkoopcatalogus van Empire Stores aangeboden goederen.

14 Deze vaststelling wordt bevestigd door het feit, dat een dergelijk artikel niet bij iedere bestelling wordt geleverd en dat het volgens de formule „introduce-a-friend scheme" niet wordt geleverd aan de klant die een bestelling heeft geplaatst en de overeenkomstige betaling heeft verricht, maar aan de persoon die de klant bij Empire Stores heeft aangemeld.

15 Zij wordt niet ontzenuwd door de overweging, dat de levering van het artikel afhangt van de aanvaarding van de nieuwe klant door Empire Stores en van de plaatsing van de bestelling en de verrichting van de overeenkomstige betaling door deze klant. Zoals de advocaat-generaal in punt 15 van zijn conclusie beklemtoont, neemt het feit dat de levering van het artikel afhankelijk is van bijkomende voorwaarden, immers niet weg dat zij een vergoeding vormt voor de door Empire Stores ontvangen diensten. Overigens moet volgens de formule „introduce-a-friend scheme" aan die aanvullende voorwaarden worden voldaan door de nieuwe klant en niet door de persoon wiens dienst door de levering van het artikel wordt vergoed.

16 Het verband tussen de levering van het zonder bijbetaling geleverde artikel en de aanmelding van een potentiële klant moet als rechtstreeks worden aangemerkt, want indien deze dienst niet wordt verricht, hoeft Empire Stores geen artikel zonder bijbetaling te leveren.

17 Bovendien valt niet te ontkennen, dat aangezien de aan Empire Stores bewezen diensten worden vergoed door de levering van een goed, de waarde ervan in geld kan worden uitgedrukt.

18 Met betrekking tot de bepaling van die waarde, die het voorwerp is van de tweede vraag, preciseerde het Hof in het arrest Naturally Yours Cosmetics (reeds aangehaald, r. o. 16), dat de tegenwaarde die als maatstaf van heffing voor een goederenlevering dient, een subjectieve waarde is, aangezien de maatstaf van heffing de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie is, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.

19 Nu zij niet bestaat in een tussen partijen overeengekomen geldsom, moet die waarde, om subjectief te zijn, die zijn welke de begunstigde van de dienst die de tegenprestatie voor de goederenlevering vormt, toekent aan de diensten waarvan hij zich wil verzekeren, en moet zij overeenkomen met het bedrag dat hij bereid is daaraan te besteden. Wanneer het, zoals in het hoofdgeding, gaat om de levering van een goed, kan die waarde niets anders zijn dan de aankoopprijs die de leverancier heeft betaald voor het artikel dat hij als tegenprestatie voor de betrokken diensten zonder bijbetaling levert.

20 Mitsdien moet op de vragen van de nationale rechter worden geantwoord, dat artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de maatstaf van heffing van het artikel dat een leverancier zonder bijbetaling levert aan een persoon die zichzelf of een ander als potentiële nieuwe klant aanmeldt, verschilt van de maatstaf van heffing van de door de nieuwe klant bij dezelfde leverancier gekochte goederen en overeenkomt met de door de leverancier voor dat artikel betaalde aankoopprijs.

Kosten

21 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Portugese 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 de Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, bij beschikking van 14 januari 1993 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 de maatstaf van heffing van het artikel dat een leverancier zonder bijbetaling levert aan een persoon die zichzelf of een ander als potentiële nieuwe klant aanmeldt, verschilt van de maatstaf van heffing van de door de nieuwe klant bij dezelfde leverancier gekochte goederen en overeenkomt met de door de leverancier voor dat artikel betaalde aankoopprijs.

Mancini Kakouris Schockweiler

Kapteyn Murray

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 2 juni 1994.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

G. F. Mancini