

|

61987J0230

ARREST VAN HET HOF VAN 23 NOVEMBER 1988. - NATURALLY YOURS COSMETICS LTD. TEGEN COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING, INGEDIEND DOOR HET VALUE ADDED TAX TRIBUNAL TE LONDEN. - GEMEENSCHAPPELIJK STELSEL VAN BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE - MAATSTAF VAN HEFFING - LEVERINGEN VAN GOEDEREN EN DIENSTEN. - ZAAK 230/87.

Jurisprudentie 1988 bladzijde 06365

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Belastinggrondslag - Goederenleveringen - Rechtstreeks verband tussen levering en in geld uitgedrukte en subjectieve waarde vertegenwoordigende tegenwaarde - Verlaging van verkoopprijs als beloning voor een door koper verrichte dienst

(Richtlijn van de Raad 77/388, artikel 11 A, lid 1, sub a)

Samenvatting

De belastinggrondslag voor een goederenlevering in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) bestaat in al hetgeen in rechtstreeks verband met die levering als tegenprestatie voor die levering wordt ontvangen, waarbij die tegenprestatie een subjectieve waarde is die moet kunnen worden uitgedrukt in geld .

Genoemde bepaling moet derhalve aldus worden uitgelegd, dat wanneer een leverancier, de "grossier", aan een ander, "de wederverkoper", goederen levert, "het lokartikel", voor een geldelijke tegenprestatie, dat wil zeggen een geldbedrag, die lager is dan die waartegen hij dezelfde goederen aan de wederverkoper levert voor verkoop aan het publiek, waarbij de wederverkoper zich verplicht om het lokartikel te gebruiken om een derde over te halen een party te organiseren - of die derde daarvoor te belonen - waarop andere goederen van de grossier door

de wederverkoper met winst voor beiden kunnen worden verkocht aan het publiek, met dien verstande dat indien geen party plaatsvindt, het lokartikel aan de grossier moet worden teruggegeven dan wel tegen zijn groothandelsprijs moet worden gekocht, de maatstaf van heffing de som is van de geldelijke tegenprestatie en de waarde van de door de wederverkoper verrichte dienst, bestaande in het gebruik van het lokartikel om zich te verzekeren van de diensten van de derde of om deze te belonen; de waarde van die dienst moet worden geacht gelijk te zijn aan het verschil tussen de werkelijk voor het artikel betaalde prijs en de normale groothandelsprijs .

Partijen

In zaak 230/87,

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

Naturally Yours Cosmetics Limited,

en

Commissioners of Customs and Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 11 A, lid 1, sub a, van richtlijn 77/388 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 45, blz . 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt : O . Due, president, T . Koopmans, R . Joliet en T . F . O' Higgins, kamerpresidenten, C . N . Kakouris, F . A . Schockweiler en J . C . Moitinho de Almeida, rechters,

advocaat-generaal : J . L . Cruz Vilaça

griffier : H . A . Ruehl, hoofdadministrateur

gelet op de opmerkingen ingediend door :

- verzoekster in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door D . Vaughan, QC, en S . J . Berwin & Co ., Solicitors,

- de Britse regering, vertegenwoordigd door S.Hay als gemachtigde en J . Mummery en R . Jay, Barristers,

- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L . I . Fernandes, M . H . Brito en A . Correia als gemachtigden,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J . F . Buhl als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting en ten volge op de mondelinge behandeling op 21 juni 1988,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 juli 1988,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 13 maart 1987, ingekomen ten Hove op 29 juli daaraanvolgend, heeft het London Value Added Tax Tribunal (hierna : het Tribunal) krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn 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 : de Zesde richtlijn).

2 Die vraag is gerezen in een geding tussen Naturally Yours Cosmetics Limited (verzoekster in het hoofdgeding, hierna : verzoekster) en de Commissioners of Customs and Excise (verweerders in het hoofdgeding, hierna : verweerders) ter zake van een door de Commissioners over het jaar 1984 opgelegde BTW-aanslag .

3 Blijkens de verwijzingsbeschikking houdt verzoekster zich bezig met de groothandel in cosmetica voor wederverkoop door zogenoemde "beauty consultants", die vrienden en kennissen (" gastvrouwen ") inschakelen om bij hen thuis "parties" te organiseren waarop verzoeksters produkten te koop worden aangeboden .

4 De beauty consultants kopen verzoeksters produkten tegen groothandelsprijzen en verkopen deze vervolgens op de parties tegen door verzoekster aanbevolen wederverkoopsprijzen . Het verschil tussen die twee prijzen is de winst die de beauty consultants toekomt . Blijkens het dossier zijn de beauty consultants krachtens artikel 24 van de Zesde richtlijn vrijgesteld van de betaling van BTW, omdat hun omzet beneden de in de Britse wettelijke regeling vastgestelde minimumgrens ligt .

5 Als beloning voor het organiseren van de parties krijgen de gastvrouwen door de beauty consultant een van de produkten uit het assortiment (" Natural Oasis Rejuvenating Cream ") als "dating gift" aangeboden . Wordt de pot crème voor dat doel gebruikt, dan brengt verzoekster de beauty consultant daarvoor slechts 1,50 UKL in rekening, in plaats van de normale groothandelsprijs van 10,14 UKL .

6 Verweerders stelden de BTW-aanslag voor 1984 vast op basis van de normale groothandelsprijs van 10,14 UKL per pot crème, daaronder begrepen die welke als geschenk waren bedoeld . Daarbij beriepen zij zich op de relevante Britse wetgeving, namelijk Section 10, lid 3 van de Value Added Tax Act 1983, waarin is bepaald : "Bij goederenleveringen of diensten om niet of indien de tegenprestatie niet of niet geheel in geld bestaat, wordt de normale waarde als de waarde van de goederenlevering of dienstverrichting beschouwd ." Volgens verzoekster is die bepaling in strijd met artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, en zou als maatstaf van heffing de prijs moeten worden genomen die door de beauty consultants werkelijk voor de als dating gift te gebruiken potten crème is betaald, te weten 1,50 UKL .

7 Van oordeel dat het geschil een vraag van uitlegging van gemeenschapsrecht opwierp, heeft het Tribunal de behandeling van de zaak geschorst totdat het Hof zich over de volgende prejudiciële vraag zal hebben uitgesproken :

" Wanneer een leverancier (' de grossier') aan een ander (' de wederverkoper') goederen levert (' het lokartikel') voor een geldelijke tegenprestatie (dat wil zeggen een geldbedrag) die lager is dan die waartegen hij dezelfde goederen aan de wederverkoper levert voor verkoop aan het publiek, waarbij de wederverkoper zich verplicht om het lokartikel te gebruiken om een derde over te halen een party te organiseren - of die derde daarvoor te belonen - waarop andere goederen van de grossier door de wederverkoper met winst voor beiden kunnen worden verkocht aan het publiek, is dan de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11 A van de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (richtlijn nr . 77/388/EEG van 17 mei 1977):

- a) enkel de geldelijke tegenprestatie die de grossier voor het lokartikel ontvangt, of
- b) de geldelijke tegenprestatie waartegen de grossier dezelfde goederen aan de wederverkoper levert voor verkoop aan het publiek, of
- c) een overeenkomstig de criteria van de betrokken Lid-Staat te bepalen bedrag, of
- d) de geldelijke vergoeding plus de waarde van de verbintenis van de wederverkoper om het lokartikel aan te wenden voor het overhalen of belonen van de derde persoon en, zo ja, hoe moet dan de waarde van die verbintenis worden bepaald, of
- e) een ander, en zo ja, welk bedrag?"

8 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten van het hoofdgeding, het procesverloop en de bij het Hof ingediende opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting . Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof .

9 Artikel 11A, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt :

"De maatstaf van heffing is :

- a) voor ... goederenleveringen en diensten ...: 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;
- b) ..."

10 Gelet op de gemeenschappelijke doelstelling van de Zesde richtlijn en de Tweede richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, L 71, blz . 1303; hierna : de Tweede richtlijn), moet voor de uitlegging van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn rekening worden gehouden met 's Hof's rechtspraak inzake de Tweede richtlijn .

11 Volgens het arrest van 5 februari 1981 (zaak 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Jurispr . 1981, blz . 445) bestaat de belastinggrondslag voor een dienst in al hetgeen als tegenprestatie voor die dienst wordt ontvangen . Een dienst is dus enkel belastbaar in de zin van de Tweede richtlijn, wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde .

12 Een dergelijk rechtstreeks verband moet ook bestaan tussen de levering van een goed en de verkregen tegenprestatie in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn .

13 Er moet dus worden bepaald, of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de levering van het goed beneden de normale prijs en de waarde van de door de beauty consultant te verrichten dienst .

14 Blijkens de verwijzingsbeschikking is het kenmerkende van verzoeksters verkoopmethode, dat de beauty consultants de producten verkopen tijdens parties die zij met behulp van gastvrouwen bij deze laatsten thuis organiseren . Daarom zou verzoekster ermee instemmen, de als cadeau te gebruiken pot crème tegen een zeer lage prijs te verkopen . Voorts is ter terechtzitting gebleken, dat de beauty consultant, zo zij de van haar verwachte dienst niet verricht, dat wil zeggen zij er niet in slaagt een gastvrouw te vinden voor het organiseren van een party, de pot crème moet teruggeven of daarvoor de normale groothandelsprijs moet betalen . Als dat inderdaad zo is - wat de nationale rechter dient na te gaan -, dan is er een rechtstreeks verband tussen de levering van de pot crème tegen een zeer lage prijs en de door de beauty consultant verrichte dienst .

15 De nationale rechter vraagt zich verder af, of die dienst, ook al is het geen geldelijke tegenprestatie, moet worden beschouwd als een onderdeel van de tegenprestatie voor de goederenlevering, en zo ja, hoe de waarde van de dienst in gevallen als het onderhavige moet worden vastgesteld .

16 Uit het bovenaangehaalde arrest van 5 februari 1981 blijkt in de eerste plaats, dat de tegenwaarde van een dienst moet kunnen worden uitgedrukt in geld, en in de tweede plaats, dat de tegenwaarde een subjectieve waarde is, aangezien de belastinggrondslag de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde .

17 In casu hebben de partijen bij de overeenkomst op de groothandelsprijs van de pot crème een bepaald bedrag in mindering gebracht in ruil voor een door de beauty consultant te verrichten dienst . Die dienst bestaat hierin, dat zij gastvrouwen ertoe overhaalt om verkoopparties te organiseren, door hen die potten crème cadeau te geven . Onder die omstandigheden kan worden vastgesteld, welke geldelijke waarde de twee partijen bij de overeenkomst aan die dienst hebben toegekend; die waarde moet worden geacht gelijk te zijn aan het verschil tussen de werkelijk betaalde prijs en de normale groothandelsprijs .

18 Mitsdien moet op de vraag van de nationale rechter worden geantwoord, dat artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat wanneer een leverancier (" grossier ") aan een ander (" de wederverkoper ") goederen levert (" het lokartikel ") voor een geldelijke tegenprestatie (dat wil zeggen een geldbedrag) die lager is dan die waartegen hij dezelfde goederen aan de wederverkoper levert voor verkoop aan het publiek, waarbij de wederverkoper zich verplicht om het lokartikel te gebruiken om een derde over te halen een party te organiseren - of die derde daarvoor te belonen - waarop andere goederen van de grossier door de wederverkoper met winst voor beiden kunnen worden verkocht aan het publiek, met dien verstande dat indien geen party plaatsvindt, het lokartikel aan de grossier moet worden teruggegeven dan wel tegen zijn groothandelsprijs moet worden gekocht, de maatstaf van heffing de som is van de geldelijke tegenprestatie en de waarde van de door de wederverkoper verrichte dienst, bestaande in het gebruik van het lokartikel om zich te verzekeren van de diensten van de derde of om deze te belonen; de waarde van die dienst moet worden geacht gelijk te zijn aan het verschil tussen de werkelijk voor het artikel betaalde prijs en de normale groothandelsprijs .

Beslissing inzake de kosten

Kosten

De kosten door de Britse en de Portugese regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner 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 .

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het London Value Added Tax Tribunal bij beschikking van 13 maart 1987 gestelde vraag, verklaart voor recht :

Artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een leverancier (" grossier ") aan een ander (" de wederverkoper ") goederen levert (" het lokartikel ") voor een geldelijke tegenprestatie (dat wil zeggen een geldbedrag) die lager is dan die waartegen hij dezelfde goederen aan de wederverkoper levert voor verkoop aan het publiek, waarbij de wederverkoper zich verplicht om het lokartikel te gebruiken om een derde over te halen een party te organiseren - of die derde daarvoor te belonen - waarop andere goederen van de grossier door de wederverkoper met winst voor beiden kunnen worden verkocht aan het publiek, met dien verstande dat indien geen party plaatsvindt, het lokartikel aan de grossier moet worden teruggegeven dan wel tegen zijn groothandelsprijs moet worden gekocht, de maatstaf van heffing de som is van de geldelijke tegenprestatie en de waarde van de door de wederverkoper verrichte dienst, bestaande in het gebruik van het lokartikel om zich te verzekeren van de diensten van de derde of om deze te belonen; de waarde van die dienst moet worden geacht gelijk te zijn aan het verschil tussen de werkelijk voor het artikel betaalde prijs en de normale groothandelsprijs .