



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

21 november 2013*

„Richtlijn 2006/112/EG — Belasting over toegevoegde waarde — Goederenleveringen — Begrip —
Frauduleus gebruik van betaalkaart”

In zaak C-494/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 26 oktober 2012, ingekomen bij het Hof op 5 november 2012, in de procedure

Dixons Retail plc

tegen

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta (rapporteur), kamerpresident, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Dixons Retail plc, vertegenwoordigd door A. Brown, advocate,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door A. Robinson als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, A. Cordewener en C. Soulay als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

* Procestaal: Engels.

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 14, lid 1, en 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Dixons Retail plc (hierna: „Dixons”) en de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) betreffende de weigering van de Commissioners om in te gaan op Dixons’ verzoek om terugbetaling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die zij heeft aangegeven en betaald met betrekking tot transacties die zij tussen 13 november 2005 en 30 november 2008 heeft verricht.

Toepasselijke bepalingen

Richtlijn 77/388/EEG

- 3 Artikel 2, punt 1, 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 L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”) bepaalt:

„Aan de [btw] 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”.

- 4 Artikel 5, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

- 5 Artikel 11, A, lid 1, van deze richtlijn luidt als volgt:

„In het binnenland

1. De maatstaf van heffing is:

- a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als 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;

[...]”

Richtlijn 2006/112

- 6 Volgens artikel 2, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112 zijn de leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan de btw.

7 Artikel 14, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

8 Artikel 73 van die richtlijn luidt als volgt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 Dixons vertegenwoordigt een btw-entiteit die elektrische apparaten verkoopt.

10 Dixons had een overeenkomst gesloten met American Express Europe Ltd (hierna: „AmEx”), op basis waarvan zij verplicht was om een door AmEx uitgegeven kaart te aanvaarden wanneer een van haar klanten deze kaart als betaalmiddel gebruikte, en op basis waarvan AmEx zich ertoe verbond aan Dixons de prijs te betalen van de goederen die de klant met deze kaart aankocht, na inhouding van een commissie en op voorwaarde dat de voorgeschreven procedures waren nageleefd.

11 Voor transacties met andere kaarten dan AmEx-kaarten, had Dixons een vergelijkbare overeenkomst gesloten met National Westminster Bank plc, optredend onder de naam Streamline (hierna: „Streamline”).

12 Nadat zij met betrekking tot tussen 13 november 2005 en 30 november 2008 verrichte transacties btw had aangegeven en voldaan, heeft Dixons bij de Commissioners een verzoek om terugbetaling van die belasting ingediend, dat evenwel is afgewezen.

13 Dixons heeft bij het First-tier Tribunal (Tax Chamber) beroep ingesteld tegen deze afwijzende beslissing van de Commissioners teneinde terugbetaling te verkrijgen.

14 Het beroep bij de verwijzende rechter betreft kaarttransacties waarvoor nadien weliswaar is gebleken dat zij met frauduleus gebruikte kaarten waren verricht, maar waarvoor AmEx en Streamline aan Dixons de prijs van de goederen hebben betaald overeenkomstig de procedures die in de met hen gesloten overeenkomsten zijn vastgesteld.

15 Dienaangaande blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat weliswaar sprake was van fraude bij het gebruik van de kaarten, maar dat AmEx geen verhaal op Dixons heeft uitgeoefend en dat Streamline geen terugboeking heeft verricht, wat zij ingevolge de betrokken overeenkomsten mochten doen wanneer de daarbij voorgeschreven procedures niet waren nageleefd. Dixons heeft de door AmEx en Streamline verrichte betalingen, waarvan een gedeelte de btw vertegenwoordigde, dus behouden.

16 In die omstandigheden heeft het First-tier Tribunal (Tax Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat het ook van toepassing is wanneer de fysieke overdracht van goederen op bedrieglijke wijze wordt verkregen, met name wanneer de verkrijger betaalt met een kaart waarvan hij weet dat hij ze niet mag gebruiken?

- 2) Is er sprake van ‚overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken’ in de zin van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 wanneer de fysieke overdracht van goederen wordt verkregen door het bedrieglijke gebruik van een kaart?
- 3) Moet artikel 73 van richtlijn 2006/112 aldus worden uitgelegd dat het van toepassing is wanneer de overdrager van de goederen betaling ontvangt op basis van een overeenkomst met een derde waarin is bepaald dat bij kaarttransacties dergelijke betalingen worden verricht, ook al weet de verkrijger van de goederen dat hij niet gerechtigd is de kaart te gebruiken?
- 4) Wanneer een derde op basis van een overeenkomst tussen hem en de overdrager van de goederen een betaling verricht op grond van het feit dat de verkrijger van de goederen de overdrager heeft betaald met een kaart die hij niet mocht gebruiken, is de van die derde ontvangen betaling dan een tegenprestatie ‚voor deze handelingen’ in de zin van artikel 73 van richtlijn 2006/112?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 17 Met zijn vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de fysieke overdracht van een goed aan een koper die de aankoop op bedrieglijke wijze betaalt met een betaalkaart, een „levering van goederen” uitmaakt in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112, en of in het kader van een dergelijke overdracht de betaling die een derde heeft verricht op basis van een overeenkomst tussen hem en de leverancier van de goed – waarin deze derde zich ertoe heeft verbonden aan deze leverancier de prijs te betalen van de goederen die deze laatste heeft verkocht aan kopers die met een dergelijke kaart betalen – een „tegenprestatie” vormt in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn en artikel 73 van richtlijn 2006/112.
- 18 Vooraf moet worden opgemerkt dat richtlijn 2006/112 in werking is getreden op 1 januari 2007 en dat de bepalingen van die richtlijn dus enkel van toepassing zijn op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties die na deze datum zijn verricht. Op de vóór die datum verrichte transacties moeten de bepalingen van de Zesde richtlijn worden toegepast. Voor de beantwoording van de prejudiciële vragen dient echter geen onderscheid tussen de bepalingen van deze twee richtlijnen te worden gemaakt, aangezien – met het oog op de uitlegging die het Hof in casu aan deze bepalingen moet geven – moet worden aangenomen dat de inhoud ervan in wezen identiek is.

De vraag of sprake is van een „overdracht of overgang” in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112

- 19 Om te beginnen moet in herinnering worden geroepen dat de Zesde richtlijn en richtlijn 2006/112 een gemeenschappelijk btw-stelsel hebben ingevoerd dat onder meer is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (zie arresten van 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 36; 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 48, en 20 juni 2013, Newey, C-653/11, punt 39).
- 20 In dit verband volgt uit vaste rechtspraak van het Hof dat het in artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 bedoelde begrip „levering van goederen” niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar zich uitstrekt tot elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij ertoe machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken (zie arrest van 14 juli 2005, British American Tobacco en Newman Shipping, C-435/03, Jurispr. blz. I-7077, punt 35; reeds aangehaalde arresten Optigen e.a., punt 39, en Halifax e.a., punt 51, en arresten van 3 juni 2010, De Fruytier, C-237/09, Jurispr. blz. I-4985, punt 24, en 18 juli 2013, Evita-K, C-78/12, punt 33).

- 21 Ook heeft het Hof reeds geoordeeld dat dit begrip objectief van aard is en onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen wordt toegepast, zonder dat de belastingadministratie de bedoeling van de betrokken belastingplichtige hoeft te onderzoeken en zonder dat zij rekening hoeft te houden met het oogmerk van een andere marktdeelnemer dan de betrokken belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *Optigen e.a.*, punten 44-46, 51 en 55, en *Halifax e.a.*, punten 56 en 57; arrest van 6 juli 2006, *Kittel en Recolta Recycling*, C-439/04 en C-440/04, *Jurispr. blz. I-6161*, punten 41-44, en reeds aangehaald arrest *Newey*, punt 41).
- 22 Bijgevolg vormen transacties als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, leveringen van goederen in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112, aangezien zij beantwoorden aan de objectieve criteria waarop dit begrip gebaseerd is en er geen sprake is van btw-fraude (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *Optigen e.a.*, punten 51 en 52, en *Halifax e.a.*, punten 58 en 59).
- 23 In casu wordt niet betwist dat Dixons eigenaar was van de goederen die bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties zijn geleverd en dat die onderneming aan de koper dus de macht kon overdragen om als een eigenaar over die goederen te beschikken.
- 24 Op basis van geen enkel van de aan het Hof overgelegde stukken kan bovendien worden betwijfeld dat Dixons deze goederen vrijwillig aan de koper heeft overgemaakt teneinde hem te machtigen over deze goederen feitelijk te beschikken als ware hij de eigenaar ervan.
- 25 Voorts blijkt niet dat in het kader van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties fiscale fraude is gepleegd, aangezien Dixons de btw over die transacties op rechtmatige wijze heeft aangegeven en voldaan, zoals uit de verwijzingsbeslissing blijkt.
- 26 Het feit dat voor de betaling van die transacties op frauduleuze wijze een betaalkaart is gebruikt, verandert niets aan het feit dat die transacties kunnen worden aangemerkt als goederenleveringen in de zin van de Zesde richtlijn en richtlijn 2006/112. Een dergelijk gebruik valt immers niet onder de objectieve criteria waarop dit begrip is gebaseerd, maar maakt deel uit van de intenties van degene die als koper aan de betrokken transacties heeft deelgenomen en van diens procedés ter verwezenlijking van die intenties.
- 27 Derhalve moet worden geconstateerd dat sprake is van een „overdracht of overgang”, in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112, tussen Dixons en haar klanten, ook al hebben die klanten bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties op frauduleuze wijze gebruikgemaakt van een betaalkaart om de door Dixons geleverde goederen te betalen.
- 28 Anders dan Dixons betoogt, moet een situatie als die in het hoofdgeding overigens worden onderscheiden van diefstal van goederen, die niet onder het begrip „levering van goederen” valt, zoals uit de Zesde richtlijn en richtlijn 2006/112 volgt (zie reeds aangehaald arrest *British American Tobacco en Newman Shipping*, punt 33).
- 29 Bij diefstal van goederen krijgt de pleger namelijk niet de macht om op dezelfde wijze over de goederen te beschikken als de eigenaar ervan. Diefstal kan dus niet worden geacht een overdracht of overgang tussen het slachtoffer en de pleger van het strafbare feit teweeg te brengen, in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 (zie reeds aangehaald arrest *British American Tobacco en Newman Shipping*, punt 36).

30 Bovendien geeft diefstal van goederen per definitie geen aanleiding tot enige financiële tegenprestatie ten gunste van het slachtoffer. Diefstal kan dus als zodanig niet worden beschouwd als een „onder bezwarende titel” verrichte levering van goederen in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn en artikel 2, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112 (zie reeds aangehaald arrest *British American Tobacco en Newman Shipping*, punt 32).

De vraag of sprake is van een „tegenprestatie” in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn en artikel 73 van richtlijn 2006/112

31 Wat de vraag betreft of de betalingen die AmEx en Streamline op grond van hun overeenkomsten met Dixons hebben verricht, in het kader van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties een „tegenprestatie” vormen in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn en artikel 73 van richtlijn 2006/112, moet in herinnering worden geroepen dat in het kader van het btw-stelsel slechts sprake is van een belastbare handeling indien partijen een transactie hebben gesloten waarbij een prijs of tegenwaarde is bedongen. Wanneer de werkzaamheden van een leverancier uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie, ontbreekt dus een maatstaf van heffing en zijn de goederenleveringen in kwestie niet onderworpen aan de btw (zie met name op het gebied van dienstverrichtingen arresten van 3 maart 1994, *Tolsma*, C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 12, en 27 oktober 2011, *GFKL Financial Services*, C-93/10, Jurispr. blz. I-10791, punt 17).

32 In die context heeft het Hof geoordeeld dat een levering van goederen enkel „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn en artikel 2, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112 wordt verricht – en dus enkel belastbaar is – wanneer er tussen de leverancier en de verkrijger een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de leverancier ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van het aan de verkrijger geleverde goed (zie met name op het gebied van dienstverrichtingen de reeds aangehaalde arresten *Tolsma*, punt 14, en *GFKL Financial Services*, punt 18).

33 De maatstaf van heffing voor een goederenlevering bestaat immers in al hetgeen als tegenprestatie voor het geleverde goed wordt ontvangen (zie met name op het gebied van dienstverrichtingen het reeds aangehaalde arrest *Tolsma*, , punt 13, en arrest van 29 juli 2010, *Astra Zeneca UK*, C-40/09, Jurispr. blz. I-7505, punt 28), zodat een dergelijke levering „onder bezwarende titel” wordt verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn en artikel 2, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112 indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen het geleverde goed en de ontvangen tegenwaarde (zie arresten van 7 oktober 2010, *Loyalty Management UK en Baxi Group*, C-53/09 en C-55/09, Jurispr. blz. I-9187, punt 51, en 8 november 2012, *Profitube*, C-165/11, punt 51).

34 Wanneer een koper de prijs van een goed met een kredietkaart betaalt, doen zich meteen twee transacties voor. Ten eerste is er de verkoop van het goed door de leverancier, tegen een totaalprijs waarin ook de door de koper als eindverbruiker te betalen btw is opgenomen, die door deze leverancier wordt geïnd voor rekening van de fiscus. Ten tweede is er de dienst die de emittent van de kaart verricht ten behoeve van de leverancier. Deze dienstverrichting betreft de garantie van betaling van het goed dat met de kaart is gekocht, de bevordering van de zaken van de leverancier door de mogelijkheid een nieuwe clientèle aan te trekken en de eventuele publiciteit ten behoeve van de leverancier of enig ander onderwerp (zie arrest van 25 mei 1993, *Bally*, C-18/92, Jurispr. blz. I-2871, punt 9).

35 In dit verband kunnen noch het feit dat de koper de overeengekomen prijs niet rechtstreeks maar via de emittent van de kaart aan de leverancier heeft betaald, noch de betalingswijzen waarvan in de betrekkingen tussen de koper en de leverancier is gebruikgemaakt, de maatstaf van heffing wijzigen. De Zesde richtlijn en richtlijn 2006/112 verlangen niet dat de tegenprestatie van een goederenlevering of een dienstverrichting, voor de vaststelling dat deze levering of dienst „onder bezwarende titel” is verricht, rechtstreeks van de afnemer ervan wordt verkregen. Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van

de Zesde richtlijn en artikel 73 van richtlijn 2006/112 hoeft de tegenprestatie voor een goederenlevering immers niet door de koper te worden betaald, maar kan zij ook door een derde, in casu de emittent van de kaart, worden betaald (zie reeds aangehaalde arresten Bally, punten 16 en 17, en Loyalty Management UK en Baxi Group, punt 56).

- 36 Het feit dat derden – in casu AmEx en Streamline – de prijs hebben betaald van de goederen die Dixons in het kader van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties heeft geleverd, kan dus niet tot de conclusie leiden dat die betaling niet de door Dixons voor de levering van die goederen ontvangen tegenprestatie vormt.
- 37 Aangezien Dixons de procedures heeft gevolgd waarin de door haar met AmEx en Streamline gesloten overeenkomsten voorzien, zoals uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt, en aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verkopen beantwoorden aan de objectieve criteria waarop het begrip „levering van goederen” in de zin van de Zesde richtlijn en richtlijn 2006/112 is gebaseerd, doet de latere ontdekking dat die verkopen met frauduleus gebruikte kaarten zijn betaald, niet af aan het feit dat de betaling van de betrokken verkoopprijzen de tegenprestatie vormt die Dixons voor die verkopen heeft ontvangen.
- 38 Derhalve moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat de artikelen 2, punt 1, 5, lid 1, en 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn en de artikelen 2, lid 1, sub a, 14, lid 1, en 73 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat de fysieke overdracht van een goed aan een koper die op bedrieglijke wijze gebruikmaakt van een betaalkaart om de verkoopprijs te betalen, in omstandigheden als die in het hoofdgeding een „levering van goederen” in de zin van de voornoemde artikelen 2, punt 1, 5, lid 1, 2, lid 1, sub a, en 14, lid 1, uitmaakt, en dat de betaling die een derde in het kader van een dergelijke overdracht op grond van een overeenkomst tussen hem en de leverancier van het goed heeft verricht, waarin deze derde zich ertoe heeft verbonden aan die leverancier de prijs te betalen van de goederen die deze laatste heeft verkocht aan kopers die de verkoopprijs met een dergelijke kaart hebben voldaan, een „tegenprestatie” in de zin van de voornoemde artikelen 11, A, lid 1, sub a, en 73 vormt.

Kosten

- 39 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 2, punt 1, 5, lid 1, en 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 lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, en de artikelen 2, lid 1, sub a, 14, lid 1, en 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat de fysieke overdracht van een goed aan een koper die op bedrieglijke wijze gebruikmaakt van een betaalkaart om de verkoopprijs te betalen, in omstandigheden als die in het hoofdgeding een „levering van goederen” in de zin van de voornoemde artikelen 2, punt 1, 5, lid 1, 2, lid 1, sub a, en 14, lid 1, uitmaakt, en dat de betaling die een derde in het kader van een dergelijke overdracht op grond van een overeenkomst tussen hem en de leverancier van het goed heeft verricht, waarin deze derde zich ertoe heeft verbonden aan die leverancier de prijs te betalen van de goederen die deze laatste heeft verkocht aan kopers die de verkoopprijs met een dergelijke kaart hebben voldaan, een „tegenprestatie” in de zin van de voornoemde artikelen 11, A, lid 1, sub a, en 73 vormt.

ondertekeningen