



Datum van inontvangstneming : 12/02/2026

**Zaak T-914/25****Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

9 december 2025

**Verwijzende rechterlijke instantie:**Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter,  
Portugal)**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

5 november 2025

**Verzoekende partij:**

Modelo Continente Hipermercados SA

**Verwerende partij:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douaneautoriteit)

---

**DE SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO (HOOGSTE  
BESTUURSRECHTER, PORTUGAL)**

Tweede kamer

[omissis]

**Beslissing van de afdeling fiscale geschillen van de Supremo Tribunal  
Administrativo:****1. Achtergrond**

**1.1.** MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS SA (hierna: „MCH”, of „verzoekster”), aan wie het arrest van 19 mei 2022 van de Tribunal Central Administrativo Norte (bestuursrechter in tweede aanleg regio noord; hierna „Tribunal *a quo*”) is betekend, heeft [omissis] de onderhavige hogere voorziening in rechte ingesteld tegen het deel van dat arrest waarin haar beroep werd afgewezen, met de volgende argumenten (alleen de relevante argumenten worden weergegeven [omissis]):

[*omissis*]

[Discussie over de noodzaak van een prejudiciële verwijzing]

#### (IV) INHOUDELIJKE BEOORDELING

100. Het lijkt geen twijfel en wordt door de lagere rechterlijke instanties als bewezen beschouwd dat de overgrote meerderheid van de klanten van verzoekster eindverbruikers zijn en dat de [Administración Tributaria y Aduanera (hierna: „AT”)] geen enkele verkopen aan btw-plichtigen/ondernemingen heeft vastgesteld waarbij de kortingen in kwestie zijn toegekend/toegepast.

101. In tegenstelling tot wat de Tribunal *a quo* zonder enige reden veronderstelt, betreft het niet een situatie waarbij de eindverbruiker bij zijn eerste aankoop meer [belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”)] heeft betaald dan was verschuldigd, welk teveel hem niet zou zijn terugbetaald [*omissis*].

102. Bovendien vormt/bevat de kortingsbon een echte korting in de zin van artikel 16, lid 6, onder b), van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wet inzake belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „wet op de btw”), zodat op het moment van het gebruik ervan de waarde van deze bon moet worden afgetrokken van de maatstaf van heffing van de verkochte goederen.

103. Hieruit volgt dat de btw die in de waarde van de korting is inbegrepen, moet worden verminderd/afgetrokken door degene die deze aanvankelijk (bij de eerste verkoop) heeft geïnd, namelijk MCH.

104. Artikel 71, lid 5, van de wet op de btw (in de op het relevante tijdstip geldende versie) is niet van toepassing op het onderhavige geval volgens de interpretatie van de AT zelf in de circulaire nrs. 6322 en 30082/2005, beide van de Direção de Serviços do IVA (directoraat voor btw-diensten) [*omissis*].

105. Er zij op gewezen dat op de website van de AT ([www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)) verschillende „informatiefiches” over btw zijn gepubliceerd.

106. Uit deze informatie blijkt dat: (i) de regularisatie van de btw op de kortingen die aan klanten worden gegeven, louter facultatief is; (ii) de waarde van de gegeven korting overeenkomstig artikel 16, lid 6, onder b), van de wet op de btw moet worden uitgesloten van de maatstaf van heffing van de btw, en (iii) de btw enkel wordt geheven over het daadwerkelijk van de klant ontvangen bedrag - antwoord van de AT op de bindende fiscale adviezen nrs. 544 van 1 april 2010 en 946 van 30 juli 2010 - [*omissis*].

107. Ook moet worden gewezen op het antwoord dat is gegeven op het bindende fiscale advies nr. 1518, [omissis], van 3 maart 2011, [omissis], waarvan de voorbeelden laten zien dat het bedrag van de korting zelf de btw bevat of inhoudt - een „btw-inclusief”-regeling - [omissis].

108. In het onderhavige geval leidt de kortingsbon ook tot een verlaging van de prijs van de artikelen die de eindverbruiker moet betalen, waarbij verzoekster de bijbehorende kosten draagt.

109. Als gevolg daarvan vormt de kortingsbon volgens de AT een korting in de zin van artikel 16, lid 6, onder b) van de wet op de btw, waardoor op het moment van het gebruik ervan de waarde van die bon uitgesloten moet worden van de maatstaf van heffing van de verkochte goederen, en de btw die in de waarde van deze bon is inbegrepen, moet worden verminderd/afgetrokken.

110. Op grond van het gelijkheidsbeginsel, de goede trouw en het vertrouwensbeginsel, alsmede de legitieme verwachtingen van belastingbetalers, kan de AT niet in strijd met zijn eigen doctrine handelen [omissis].

[omissis] [herhaling van het eerdere argument]

113. Die doctrine [omissis] gaf MCH het gerechtvaardigde vertrouwen dat haar gedrag in overeenstemming was met de door de AT gehanteerde interpretatie.

114. In het onderhavige geval komt het bedrag van de kortingsbon niet alleen overeen met de korting als zodanig, maar omvat het ook [de] btw [volgens] een BTW-INCLUSIEF-VERKOOPTREGELING, waardoor de op de kortingsbon vermelde btw op indirecte wijze wordt verkregen, dat wil zeggen, deze wordt „intern” berekend, waarmee artikel 49 van de wet op de btw strikt wordt nageleefd.

115. Daarom is het bestreden arrest in strijd met artikel 71, lid 5, artikel 39, en artikel 49 van de wet op de btw.

116. In het bestreden arrest wordt toegevoegd dat de eindverbruiker „niettemin kan en moet profiteren van de regularisatie door middel van teruggave – door de belastingplichtige – van de te veel betaalde btw”, waarbij uit het bestreden arrest niet duidelijk blijkt wie volgens de Tribunal *a quo* te veel btw heeft betaald, hetgeen niet is bewezen.

[omissis]

120. Door het genomen besluit op een NIEUWE GROND te baseren, is in het bestreden arrest een nieuwe motivering voor de heffingen verstrekt, [zodat] deze niet meer gehandhaafd hoeven te worden op basis van de door

de AT aangevoerde grond, maar op basis van de NIEUWE GROND DIE NIET IS AANGETOOND EN NOOIT ONDERWERP VAN DISCUSSIE IN DE PROCEDURE IS GEWEEST, namelijk dat verzoekster schijnbaar geen documenten in haar bezit heeft die aantonen dat zij aan de koper de belasting die deze waarschijnlijk te veel heeft betaald, heeft teruggegeven.

121. In dit geval gaat het daadwerkelijk om een „verrassend besluit”, dat een schending van het recht op een procedure op tegenspraak oplevert [*omissis*], aangezien de verstrekking van een grondslag voor een heffing voorafgaand of, hoogstens, gelijktijdig met die heffing moet plaatsvinden, aangezien van de belastingbetaler alleen kan worden verlangd dat hij zich verdedigt tegen de concrete redenen waarop een dergelijke heffing is gebaseerd.

[*omissis*]

124. Het is algemeen bekend dat geen enkele klant van een supermarkt of hypermarkt aan de verkoper/detailhandelaar een betaalbewijs doet toekomen noch afgeeft van de aan hem of haar haar terugbetaalde bedragen, terwijl dit (naar we aannemen) de bewijsstukken zouden zijn die in het bestreden arrest worden geëist.

125. Opgemerkt moet worden dat in het geval van verzoekster en van de meeste detailhandelaren een speciale vereenvoudigde regeling wordt toegepast voor de afgifte van documenten aan de kopers, zoals voorzien in artikel 40 (oud artikel 39), lid 1, onder a), lid 2, en lid 3, onder a) tot en met c), van de wet op de btw (in de toepasselijke versie).

126. Uit die regeling volgt dat detailhandelaren alleen verplicht zijn om VEREENVOUDIGDE AANKOOPBONNEN af te geven, en geen facturen [*omissis*], waarop DE UITEINDELIJKE VERKOOPPRIJS „INCLUSIEF BTW” STAAT - „BTW-INCLUSIEF”-REGELING.

127. Wat betreft de bewering in het bestreden arrest dat de kortingsbonnen NIET DE CONSUMENT-BEGUNSTIGDE IDENTIFICEREN, moet dan ook worden opgemerkt dat die kortingsbonnen niet noodzakelijkerwijs de naam van de koper hoeven weer te geven noch dat deze volgens de wet vermeld moet worden, dit in het licht van het bepaalde in artikel 40, lid 3, onder a), b) en c), van de wet op de btw, die in een vrijstelling van die verplichting voorziet.

[*omissis*] [herhaling van het eerdere argument]

130. Artikel 71 van de wet op de btw gaat natuurlijk uit van relaties tussen belastingplichtigen - die de btw kunnen aftrekken - en niet, zoals in dit geval, relaties met eindverbruikers, die geen enkele btw kunnen aftrekken, en die OOK NIET GEÏDENTIFICEERD HOEVEN TE WORDEN, zoals

blijkt uit de speciale regeling waarnaar verwezen wordt, die van toepassing is op detailhandelaren.

131. Aangezien op de aankoopbonnen die overeenkomstig die SPECIALE REGELING worden gegeven niet de identiteit van de kopers staat, is het voor de detailhandelaar objectief gezien onmogelijk om over enig bewijs te beschikken dat de klanten kennis hebben verkregen van de regularisatie, aangezien hun identiteit hem niet bekend was.

132. Wegens de toepassing van een boekhoudsysteem dat de Tribunal *a quo* „merkwaardig” noemt, heeft verzoekster zichzelf dus niet (vrijwillig) op vrije en spontane wijze in een situatie gebracht waarin zij in de praktijk niet kan beschikken over de bewijsmiddelen waarnaar in artikel 71, lid 5, van de wet op de btw wordt verwezen, en nog minder met de intentie om een verondersteld „fiscaal voordeel” te verkrijgen of om de toepassing van de regeling van artikel 16, lid 6, onder b) van de wet op de btw „af te dwingen”.

133. Deze onmogelijkheid is het directe gevolg van de toepassing van de vereenvoudigde speciale regeling inzake het documenteren van de transacties van de detailhandelaren die, zoals is aangegeven, er niet in voorziet dat de kopers moeten worden geïdentificeerd.

134. Door te verwijzen naar artikel 226 van de huidige btw-richtlijn, dat juist naar de formele vereisten van facturen verwijst, gaat het bestreden arrest ten onrechte voorbij aan de specifiek voor detailhandelaren geldende vereenvoudigde regeling betreffende het boekhoudkundige bewijs van verkopen.

[*omissis*]

[*omissis*] [herhaling van het eerdere argument]

144. De regeling waar artikel 71, lid 5, van de wet op de btw in voorziet, werd ingevoerd om belastingontduiking te voorkomen, en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de EU benadrukt dat formele vereisten NIET HET BEGINSSEL VAN FISCALE NEUTRALITEIT IN GEVAAR MOGEN BRENGEN.

145. Met andere woorden: de formele vereisten die in de nationale wetten worden vastgelegd, staan ten dienste van het doel om fraude en belastingontduiking te voorkomen, en niets geeft aan dat een zodanige situatie zich heeft voorgedaan in het huidige geval.

146. Daarnaast onderstreept deze zelfde rechtspraak dat het proportionaliteitsbeginsel toegepast moet worden als maatstaf en criterium voor de formele verplichtingen die aan de belastingplichtigen worden opgelegd. Deze verplichtingen mogen, aangezien ze dienen om de goede werking van de belasting te waarborgen, niet in strijd zijn met de

doelstellingen en beginselen die voortvloeien uit de Europese wetgeving op het gebied van btw.

147. Bij de uitlegging en toepassing van artikel 71, lid 5, van de wet op de btw, „ging het bestreden arrest verder dat strikt noodzakelijk was voor een correcte belastinginning”, voor zover dat arrest op het bestaan van een formele hindernis is gebaseerd.

148. Niet alleen is die hindernis in dit geval onoverkomelijk, maar ook volstrekt nutteloos en zinloos om belastingontduiking te voorkomen of te vermijden, hetgeen, wat moet worden benadrukt, niet eens is aangevoerd door de AT.

[*omissis*] [herhaling van het eerdere argument]

150. Deze formele vereisten vormen in ieder geval een disproportionele hindernis die aan detailhandelaren wordt opgelegd als voorafgaand vereiste om de in de korting opgenomen btw terug te krijgen.

[*omissis*]

152. In tegenstelling tot wat in het bestreden arrest zonder enige motivering wordt aangevoerd, noch wordt ondersteund door concrete feiten, VERTEGENWOORDIGT EN TOONT DE BOEKHOUDING DE TRANSACTIES VOLLEDIG ZOALS DEZE DAADWERKELIJK HEBBEN PLAATSGEVONDEN.

153. Zoals blijkt uit de in het opgenomen inspectierapport [*omissis*] weergave van die boekhouding, voegde MCH de btw die in de waarde zat van de kortingsbon (die aan de klant werd gegeven bij de eerste aankoop, maar pas werd toegepast/afgetrokken bij de tweede aankoop) toe aan de btw die daadwerkelijk was betaald bij de eerste aankoop (die de genoemde korting opleverde), en recupereerde zij die btw ook met betrekking tot die eerste aankoop.

[*omissis*] [herhaling van het eerdere argument] [*omissis*]

155. Verzoekster bleef dit doen om de juistheid te waarborgen van het btw-bedrag dat zij aan de Staat moest betalen; zo niet, als de btw op de korting zou worden afgetrokken van de bij de tweede aankoop verkregen goederen, zouden er vanzelf verschillen kunnen ontstaan, in sommige gevallen ten gunste van verzoekster en, in andere gevallen, ten gunste van de staat.

156. Bij deze tweede veronderstelling – precies die de Tribunal *a quo* juist acht – is het evident dat als de eindverbruiker een korting krijgt op de goederen die (bij de eerste aankoop) bijvoorbeeld tegen een verlaagd btw-tarief van 5 % zijn verkregen, en hij gebruikt de bijbehorende kortingsbon (bij de tweede aankoop) voor goederen die tegen een btw-tarief van 20 %

worden verkregen, MCH meer btw zou aftrekken dan zou mogen, waardoor zij zo een voordeel zou verkrijgen (daar ze een btw-tarief van 5 % aan de staat zou hebben betaald voor de eerste verkoop en vervolgens 20 % btw zou hebben afgetrokken bij de tweede verkoop).

157. Bij dezelfde tweede veronderstelling [*omissis*], geldt dat als het tegenovergestelde zou gebeuren (dat wil zeggen, dat bij de eerste aankoop een btw-tarief van 20 % zou worden toegepast en de kortingsbon zou worden gebruikt voor artikelen waarop het btw-tarief van 5 % van toepassing is), MCH vanzelf minder btw zou aftrekken dan zou mogen, waardoor de staat profiteert.

[*omissis*] [herhaling van het eerdere argument]

[*omissis*]

160. De verlaging van de btw (inclusief op de waarde van de kortingsbon) die wordt toegepast op het moment van de tweede aankoop, heeft specifiek betrekking op het product – en het bijbehorende btw-tarief – dat oorspronkelijk is verkocht, zodat de btw-vermindering wordt toegepast tegen hetzelfde btw-tarief als dit welk van toepassing was op het product waarop de korting betrekking had.

[*omissis*]

162. In tegenstelling tot wat in het bestreden arrest wordt verklaard, is het niet juist dat volgens artikel 16, lid 6, onder b), van de wet op de btw geenszins „(enkel) kortingen, prijsverminderingen en premies die vóór of gelijktijdig met de levering van goederen of diensten zijn verleend en in mindering gebracht, worden uitgesloten van het belastbare bedrag van een belastbare levering van goederen of diensten.” [*omissis*].

163. De Tribunal *a quo* voegt aanvullende voorwaarden toe voor het uitsluiten van kortingen van de maatstaf van heffing waarin de wet niet voorziet, en wijst er in het bijzonder op dat deze kortingen, teneinde te kunnen worden uitgesloten van de maatstaf van heffing, moeten worden toegepast „voorafgaand aan of op het moment dat de (eerste transactie) wordt verricht”.

164. In dit opzicht geeft die rechter aan dat „in dit geval de kortingen zijn toegepast na uitvoering en boeking van de eerste transactie” (*dixit* het bestreden arrest), maar werden toegekend op het moment van de verrichting daarvan.

[*omissis*] [herhaling van het eerdere argument]

166. Het bestreden arrest voegt daaraan toe: „Het zou voldoende zijn als verzoekster op naam gestelde bonnen zou uitgeven, waarop de correctie of

terugbetaling wordt vermeld, in plaats van dat deze bonnen aan toonder zijn” – ondanks dat de SPECIALE REGELING betreffende het opstellen van stukken voor de verkopen van detailhandelaren uitdrukkelijk erin voorziet dat de aankoopbonnen niet de identiteit van de kopers hoeven te vermelden.

[*omissis*]

172. Voor fiscale doeleinden is het SLECHTS VAN BELANG DAT DE DETAILHANDELAAR DE VERSCHULDIGDE BTW VOOR DE TRANSACTIE VERREKENT EN AAN DE STAAT BETAALT OP GROND VAN DE ONTVANGEN TEGENPRESTATIE, ONGEACHT WIE DAADWERKELIJK DE BTW BETAALT.

173. In de context van de speciale regeling die van toepassing is op detailhandelaren (artikelen 39 en 40, van de wet op de btw, is de redenering eenvoudig: (i) INDIEN de verkoop plaatsvindt en wordt vastgelegd door middel van een vereenvoudigde bon (waarin de koper niet is geïdentificeerd) inclusief de btw; (ii) INDIEN de gegeven korting (door middel van de bon) verwijst naar de waarde van deze verkoop, in het algemeen een percentage van de waarde, (iii) INDIEN de korting inclusief btw van de gegenereerde verkoop is, (iv) DAN, als genoemde bon wordt gebruikt of de waarde van de volgende verkoop wordt afgetrokken, ontvangt de eindverbruiker een teruggave van het bedrag van de btw dat in de korting is inbegrepen, door de toepassing of aftrek van die btw van de prijs van de volgende verkoop.

174. Tegelijkertijd geldt voor wat betreft de nodige documenten: (i) indien een vereenvoudigde bon wordt gegeven, dan wordt de koper niet geïdentificeerd; (ii) indien een transactie wordt geannuleerd (namelijk, als een product wordt geruild), wordt een creditnota afgegeven waarvoor dezelfde formele vereisten gelden, dat wil zeggen, dat de koper niet hoeft te worden geïdentificeerd aangezien de annulering voortvloeit uit een verkoop waarbij de koper evenmin werd geïdentificeerd; (iii) indien de korting wordt toegepast op een latere verkoop (vermindering van de waarde van de transactie nadien), die ook wordt gedocumenteerd door middel van een vereenvoudigde aankoopbon, wordt de koper evenmin geïdentificeerd; (iv) MCH geeft al deze documenten aan toonder af, zonder de koper/begunstigde te identificeren, omdat de regelgeving die van toepassing is op detailhandelaren dat aldus uitdrukkelijk bepaalt.

175. Samengevat: uit de regelgeving blijkt niet dat de begunstigde van de korting noodzakelijkerwijs degene moet zijn die de aankoop heeft gedaan die de betrokken korting genereerde.

[*omissis*]

178. Welnu, wanneer de consument bij zijn tweede aankoop een kortingsbon gebruikt waarvan de waarde inclusief btw is, [*omissis*] dan weet hij dat het bedrag van de korting (inclusief btw) wordt afgetrokken van het

bedrag dat hij moet betalen bij die tweede aankoop (zie artikel 49, wet op de btw).

179. Zelfs indien zou worden aangenomen dat de kortingsbon op naam moet staan, zou dit nog steeds niet voldoende zijn om de „kennis” waarnaar wordt verwezen in het bestreden arrest, te bewijzen, daar het ook noodzakelijk zou zijn dat de aankoopbonnen (de oorspronkelijke en de latere) op naam zijn gesteld.

[*omissis*]

181. In de juridische context van de speciale documentatieregeling voor detailhandelaren eist de Tribunal *a quo* van verzoekster dat zij een onmogelijk bewijs levert [*omissis*].

182. Daarom [*omissis*] is dit boekhoudsysteem niet alleen geenszins „merkwaardig”, maar geeft het ook een getrouw beeld (net als de documentatieprocedure) van de werkelijkheid van de transacties en de kortingen, met volledige inachtneming van de procedureregeling met betrekking tot de btw die speciaal van toepassing is op detailhandelaren – een „btw-inclusief”-regeling – die hen vrijstelt van de verplichting om de naam van de kopers te vermelden.

[*omissis*]

185. De korting die wordt verstrekt door afgifte van een voucher aan de consument, wordt immers mogelijkwijs niet geïnd/geëffectueerd doordat deze wordt afgetrokken van de belastbare waarde van een tweede aankoop. Het volstaat daartoe al dat de consument de betrokken bon verliest of laat verlopen.

[*omissis*]

187. Bovendien kan de korting alleen worden afgetrokken bij een tweede aankoop als de waarde van deze aankoop (duidelijk) gelijk is aan of hoger is dan de kortingsbon, en het is aan de consument om te bepalen wanneer en onder welke omstandigheden hij de aan hem op het moment van de eerste aankoop afgegeven kortingsbon gaat gebruiken (bij toekomstige aankopen) die.

[*omissis*]

191. Het is nog moeilijker denkbaar dat, zoals de Tribunal *a quo* beweert, er een „fiscaal voordeel” zou kunnen worden verkregen uit de toepassing van de boekhoudregeling waarbij de waarde van de btw die is opgenomen in de kortingsbon die bij de tweede aankoop wordt gebruikt, wordt teruggeboekt naar de oorspronkelijke aankoop.

192. Dit boekhoudkundige procedé voorkomt daarentegen dat er verschillen met betrekking tot de btw ontstaan aangaande de aan de staat te betalen btw in het geval dat de aanvankelijk verkregen korting is gegenereerd door producten waarop een ander btw-tarief van toepassing is dan op de producten waarvoor de korting zal worden gebruikt.

193. Volgens het bestreden arrest „bevindt verzoekster zich in een praktisch onmogelijke situatie om aan alle consumenten [...] de naar beneden bijgestelde correctie van het aanvankelijk betaalde btw-bedrag mee te delen en deze kennisgeving aan te tonen. Verzoekster heeft zich evenwel zelf in die situatie gebracht. Minstens had zij de kortingsbon niet dermate onduidelijk mogen benaderen.”

194. Het fiscale neutraliteitsbeginsel veronderstelt echter onder andere dat de btw los moet staan van de concrete economische of documentaire aard van de transacties, zodanig dat die „praktische onmogelijkheid”, afgezien van het feit dat deze strikt formeel van aard is, geen hindernis mag vormen voor de verlaging van de bij de eerste aankoop betaalde btw.

[*omissis*] [herhaling van het eerdere argument]

198. De rechter van het bestreden arrest verwijst naar de algemene bepaling tegen misbruik in „lid 2 van artikel 38 van de Lei Geral Tributária (algemene belastingwet), in de versie die gold in 2005” [*omissis*].

199. [*omissis*] De toepassing van [deze bepaling] [*omissis*] houdt volgens deze rechter in ieder geval in dat het noodzakelijk is om de bijzondere procedure voor de toepassing van de regels tegen misbruik in artikel 63 van de Código de Procedimento e de Processo Tributário (wetboek van fiscale rechtsvordering) in acht te nemen, hetgeen niet is gebeurd [*omissis*].

200. Naast de bovengenoemde fouten heeft de Tribunal *a quo* louter een aantal ongegronde insinuaties aan het in eerste aanleg gewezen vonnis toegevoegd, betreffende een zogenoemde „kunstgreep” in het gedrag van verzoekster en het „speculatieve” karakter van haar boekhouding, waarmee zij „wellicht” „een zeker fiscaal voordeel” beoogde te verkrijgen.

201. Wat betreft deze bewering wijst verzoekster op het volgende:

- uit de bewezen feiten blijkt dat de geboekte/afgetrokken btw overeenkomt met de in de gebruikte/toegepaste kortingsbonnen inbegrepen btw.
- er is niet aangevoerd, laat staan bewezen, dat deze kortingsbonnen op kunstmatige of frauduleuze wijze zijn uitgegeven, dat wil zeggen zonder verband met daadwerkelijk in het kader van de respectieve promotiecampagnes verrichte aankopen, noch dat het gebruik ervan bij latere aankopen kunstmatig of frauduleus was, noch dat de in de

stukken of de boekhouding vermelde commerciële of financiële transacties de aanleiding waren voor de vrijstelling of aftrek ervan;

- bovendien is aangetoond dat de boekhouding van verzoekster de procedure voor de toekenning en verlaging/vermindering van de promotiekortingen weergaf, zoals deze door verzoekster waren vastgesteld en bekendgemaakt, en dat de juistheid daarvan en die van de desbetreffende bewijsstukken niet in twijfel is getrokken.

[omissis]

204. Alleen stond de in de korting inbegrepen btw in wacht om pas bij de volgende aankoop te worden afgetrokken van de btw die bij de eerste verkoop aan de staat was betaald, zoals blijkt uit de boekingen die in het inspectierapport zijn weergegeven.

205. Uit de rechtspraak van het Hof op het gebied van kortingen blijkt dat de maatstaf van heffing overeen moet komen met de netto tegenprestatie die daadwerkelijk van de klant is ontvangen.

206. Om die reden moet de waarde van de korting in de door de koper gebruikte kortingsbon, zover deze leidt tot een **EFFECTIEVE VERLAGING VAN DE PRIJS DIE DE KOPER BETAALT**, worden uitgesloten van de maatstaf van heffing van de btw (artikel 16, lid 6, onder b), wet op de btw).

[omissis] [herhaling van het eerdere argument]

210. Het Boots-arrest van het Hof betrof de behandeling op het gebied van de btw van de waarde van kortingsbonnen die Boots aan zijn klanten verstrekke en die recht gaven op een korting bij volgende aankopen ter waarde van hun nominale waarde. Het Hof heeft daarbij uitlegging gegeven aan artikel 11, A, lid 3, onder b), van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, dat bepaalde: „In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen: [...] prijskortingen en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht”.

[omissis]

213. Als gevolg daarvan is in de zaak waarop dat arrest betrekking heeft, de tegenprestatie voor het bij de eerste verkoop geleverde product de volledige prijs van het verkregen product in aanmerking genomen, en bij de tweede verkoop, voor de berekening van de btw, de prijs van het goed verminderd met de nominale waarde van de kortingsbon.

214. In de onderhavige zaak verrekent en betaalt MCH de volledige btw die ze bij de eerste aankoop heeft ontvangen aan de staat (ondanks dat MCH op dat moment de koper een kortingsbon geeft), en trekt ze de in deze bon

opgenomen btw pas af op een later moment, wanneer en indien de consument de kortingsbon gebruikt tegen de belastbare waarde van de tweede aankoop.

215. Als er derhalve al economisch voordeel wordt behaald, zou dit niet ten goede komen aan MCH, die immers moet wachten totdat de korting wordt geïnd of de kortingsbon wordt gebruikt bij de tweede aankoop, om pas op dat moment de btw te kunnen aftrekken.

[*omissis*]

217. De in totaal verrekende en aan de staat betaalde btw is precies het btw-bedrag dat drukt op het nettobedrag (zonder btw) dat wordt verkregen van de consument, en dit strikt in overeenstemming met het Boots Company-arrest.

218. Deze situatie komt volledig overeen met hetgeen het Hof verlangt: de btw belast de nettowaarde (vanzelfsprekend zonder btw) die daadwerkelijk wordt ontvangen van de koper, dat wil zeggen, het van de koper ontvangen nettobedrag vormt specifiek de maatstaf van heffing van de belasting (zie het arrest „Elida Gibbs Ltd” van het Hof).

219. Het gaat dus om echte kortingen in de zin van artikel 16, lid 6, onder b) van de wet op de btw, die aan de eerste aankoop worden toegewezen.

[*omissis*] [herhaling van het eerdere argument]

224. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de korting, welke die ook zij, voor btw-doeleinden noch een betaalmiddel noch een tegenprestatie is (zie het arrest „Argos Distributors Ltd” van het Hof).

225. Bovendien vormt de korting een vermindering van de nettowaarde die de koper moet betalen, waardoor de korting uitgesloten moet worden van de maatstaf van heffing.

226. Het Argos-arrest maakt duidelijk dat [*omissis*] de btw-heffingsgrondslag altijd het daadwerkelijk van de koper ontvangen bedrag is.

227. In het concrete geval van de korting die is inbegrepen in de zogenoemde „Galp-bon” [*omissis*] wordt de betrokken korting onmiddellijk betaald op het moment dat de koop wordt gedaan in de vestiging van verzoekster, waardoor er in dat geval geen overlap in tijd is tussen het geven van de korting en de inning ervan.

[*omissis*] [herhaling van het eerdere argument]

229. Aan het recht om btw af te trekken, of meer specifiek, het recht om de doorberekende btw te verminderen – wat in wezen hetzelfde is – mag geen afbreuk worden geschonden om louter formele of verklarende redenen [*omissis*].

230. Het streven naar fiscale neutraliteit wordt weergegeven in de toelichting bij de Zesde btw-richtlijn (overweging 25) [*nvdv: wellicht wordt bedoeld overweging 5*] en in de van kracht zijnde [normatieve] bewoordingen [ervan], zodat de formele elementen van de btw ten dienste staan van de materiële elementen, en niet omgekeerd [*omissis*].

[*omissis*]

233. Zoals uit de stukken blijkt, heeft de AT evenwel rekening gehouden met alle in de vestigingen van verzoekster verrichte transacties waarbij kortingsbonnen zijn gebruikt, zonder onderscheid te maken tussen (i) verkopen aan particulieren en (ii) verkopen aan btw-plichtigen.

[*omissis*] [herhaling van het eerdere argument]

237. Stel dat verzoekster verplicht wordt geacht om [*omissis*] vermoedelijke btw-correcties aan haar miljoenen eindverbruikers mee te delen.

238. In dat geval zou aan MCH een excessieve last worden opgelegd, waarbij haar bijkomende nutteloze verplichtingen worden opgelegd waar ze onmogelijk aan kan voldoen en die duidelijk in strijd zijn met het proportionaliteitsbeginsel (zie onder meer artikel 55 van de Lei Geral Tributária (algemene belastingwet) en artikel 266, lid 2, van de Constituição da República Portuguesa (de Portugese grondwet; hierna: CRP).

239. Hieruit volgt dat een uitlegging van artikel 71, lid 5, van de wet op de btw volgens welke een belastingplichtige detailhandelaar de vooraf betaalde btw alleen dan kan aftrekken (wegens het gebruik dat de eindverbruiker maakt van een kortingsbon die ook inclusief btw is), als deze btw-plichtige de vermindering van de btw aan zijn eindverbruikers meedeelt of een nominatief bewijs levert dat hij hun de belasting heeft terugbetaald, in strijd is met de grondwet, aangezien aldus bedoeld evenredigheidsbeginsel wordt geschonden [*omissis*].

[*omissis*] [herhaling van het eerdere argument]

242. Het bewijs dat de Tribunal *a quo* eist, is een werkelijk onmogelijke opgave (*probatio diabolica*) [*omissis*].

243. Bovendien is artikel 71, lid 5, van de wet op de btw is zoals het Tribunal *a quo* dit opvat ongrondwettelijk vanuit materieel oogpunt omdat die interpretatie schending oplevert van het beginsel van het verbod op rechteloosheid, dat is vastgelegd in artikel 20, lid 1, CRP, als logisch

uitvloeisel van het beginsel van toegang tot de rechter en effectieve rechtsbescherming, vastgelegd in artikel 268, lid 4, CRP.

[omissis] [vordering van verzoekster met betrekking tot de kosten]

[omissis] [voorstel voor prejudiciële vragen van MCH]

**1,2.** [omissis] De AT [omissis] heeft geen verweer naar voren gebracht.

**1,3.** [omissis] [nationale procedure]

„[...]

In deze hogere voorziening moet daarom worden bepaald [omissis]:

I - of het bepaalde in artikel 71, lid 5, van de wet op de btw die in 2005 van kracht was [omissis], in overeenstemming is met de regels van de Unie die de btw-regeling vaststellen in de richtlijn betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, rekening houdend met het feit dat verzoekster de korting die zij bij een eerste verkoop heeft gegeven, toepast wanneer een tweede verkoop plaatsvindt, maar de btw terug wil vorderen die bij de eerste verkoop is geheven en die de klant volledig heeft betaald (prijs inclusief btw) op het moment dat die eerste verkoop plaatsvond [omissis].

[omissis]”

## **2. Feiten**

De rechter wiens beslissing wordt bestreden, achtte de volgende feiten bewezen (waarvan alleen die worden weergegeven welke relevant zijn voor de uitspraak over de onderhavige hogere voorziening):

*„De relevante feiten kunnen als volgt worden omschreven [omissis]:*

[...]

*Gedurende het jaar 2005 heeft verzoekster haar klanten bij aankoop van bepaalde producten – waarop btw van toepassing was – bonnen verstrekt waarvan de nominale waarde een percentage van de aankoopwaarde of een vast bedrag vertegenwoordigde, zonder de begunstigde te identificeren, zodat zij deze konden gebruiken als betaalmiddel bij latere aankopen gedurende vooraf vastgestelde periodes [omissis].*

*G. Wat betreft de afgifte van de bonnen waarnaar in het vorige punt wordt verwezen, berekent verzoekster de btw van de oorspronkelijke transactie door de voor die transactie geldende btw-tarieven toe te passen op de totale waarde van de aankoop [omissis].*

H. De bonnen worden verleend na de afgifte van de aankoopbon/factuur van de oorspronkelijke transactie [omissis].

I. Ten aanzien van de verstrekking van de bonnen geldt dat wanneer (en alleen indien) de klanten de bonnen gebruiken als betaalmiddel bij een latere transactie, verzoekster overgaat tot het in haar voordeel verrekenen van de btw, die zij acht te zijn inbegrepen in de waarde van de kortingsbon (die is afgegeven in het kader van de eerste aankoop), dat wil zeggen tegen het btw-tarief dat van toepassing is op de oorspronkelijk aangeschafte producten [omissis].

J. In 2005 sloot verzoekster met *Petróleos de Portugal - Petrogal, SA*, eigenaresse van tankstations Galp, een commerciële overeenkomst, op grond waarvan verzoekster aan haar klanten een kortingsbon gaf voor de aankoop van bepaalde producten, gelijk aan een bepaalde vaste waarde per liter brandstof, zonder de begunstigde te identificeren, en waarbij die bon inwisselbaar was bij een volgende aankoop van brandstof bij de aangesloten Galp-tankstations. Bij die volgende aankoop gaf het betreffende Galp-tankstation op zijn beurt aan de klant een kortingsbon met een nominale waarde die afhankelijk was van de hoeveelheid gekochte brandstof, zonder de begunstigde te identificeren, en die inwisselbaar was bij een toekomstige aankoop bij de vestigingen van verzoekster [omissis].

K. Wat betreft de afgifte van de bonnen waarnaar in het vorige punt wordt verwezen, berekent verzoekster de btw van de oorspronkelijke transactie door de voor die transactie geldende btw-tarieven toe te passen op de totale waarde van de aankoop [omissis].

L. De bonnen worden overhandigd na de afgifte van de aankoopbon/factuur van de oorspronkelijke transactie [omissis].

[omissis] [herhaling van het eerdere argument]

N. [...]

U. Op 20 juli 2009 heeft de *Dirección de Servicios de Inspección Tributaria de la Dirección de Finanzas de Oporto* (directoraat belastinginspectie van de financiële dienst van Porto) een „inspectierapport” met betrekking tot verzoekster opgesteld, dat als volgt luidt [omissis]:

[omissis]

**„III - 2.2.3. Ten onrechte ten gunste van de onderneming geregulariseerde btw voor het gebruik van als betaalmiddel uitgegeven kortingsbonnen (artikel 71, van de wet op de btw [omissis])**

Met het oog op klantenbinding is [omissis] [MCH] begonnen met een strategie waarbij vouchers worden uitgegeven (die als betaalmiddel kunnen

worden gebruikt en door de belastingplichtige kortingsbonnen worden genoemd), die kunnen worden ingewisseld bij latere aankopen binnen een vooraf vastgestelde periode.

[*omissis*]

MCH betaalt bij de eerste verkoop, die de afgifte van de kortingsbon generereert, de btw volgens de verschillende tarieven die op die transactie van toepassing zijn, waarna zij, wanneer klanten de kortingsbonnen als betaalmiddel gebruiken, de btw in haar voordeel regulariseert, met name de btw die volgens MCH is inbegrepen in de waarde van de korting die op de bon staat vermeld [*omissis*].

Voor de aan de klanten van MCH verleende kortingen [*omissis*] wordt dus teruggegrepen naar het tijdstip van de eerste aankoop.

[*omissis*]

MCH corrigeert de btw volgens het tarief dat van toepassing was op de producten die aanleiding gaven tot het geven van de kortingsbon bij de oorspronkelijke transactie, en niet volgens het tarief dat van toepassing is op de producten die worden aangekocht bij de transactie waarbij de kortingsbon als betaalmiddel wordt gebruikt, dat wil zeggen bij de latere transactie. MCH hanteert de bonnen als commerciële kortingen die zij aan klanten verleent op het moment van de oorspronkelijke aankoop/transactie, [*omissis*], wat betekent dat op het tijdstip waarop de bon wordt ingewisseld, de maatstaf van heffing van de oorspronkelijke transactie wordt verlaagd als gevolg van het verlenen van de via die bonnen aangeboden kortingen.

[*omissis*]

De toezegging van de korting die MCH aan zijn klanten doet, staat op een bon waarvan de voor de consument nuttige informatie bestaat uit de waarde van de korting (nominale waarde van de bon), de geldigheidsduur en de vermelding „Kan worden gebruikt voor aankopen voor een hoger bedrag dan de waarde van deze bon”. Deze toezegging wordt effectief als wordt voldaan aan de gestelde eisen, dus als de klant/koper een tweede aankoop doet.

[*omissis*]

Aangezien de door MCH verstrekte kortingsbon als betaalmiddel wordt gebruikt, [*omissis*] is de belastingplichtige koper in dit specifieke geval niet op de hoogte van de door de belastingplichtige leverancier (MCH) verrichte belastingverrekening.

Zoals hierboven reeds is gezegd, is de informatie op de aankoopbon en de bijbehorende factuur, waarop het btw-bedrag van de totale factuur (van de

oorspronkelijke aankoop en de latere aankoop) is vermeld, ter zake duidelijk, ongeacht of er al dan niet een korting is toegepast [*omissis*].

[*omissis*]

Hoewel al deze informatie ter beschikking staat van MCH, en in haar bezit is, kan zij geen gebruik maken van het recht op aftrek/verrekening van de belasting indien zij dit niet tegelijkertijd aan haar klanten/kopers mededeelt en het relevante bewijs levert [*omissis*].

Deze procedure kan ertoe leiden dat een klant van MCH (belastingplichtige) twee facturen boekt (de factuur die aanleiding gaf tot de verstrekking van de kortingsbon en die waarvoor deze kortingsbon wordt gebruikt/ingewisseld) waarop in beide gevallen de waarde van het product en de bijbehorende (aftrekbare) btw wordt vermeld, zonder enige correctie of vermindering van de maatstaf van heffing te vermelden, aangezien de korting (zowel op de aankoopbon als op de factuur) alleen is vermeld als bedrag dat in mindering op het te betalen bedrag wordt gebracht, en de aangegeven btw altijd overeenkomt met de btw die is inbegrepen in de brutowaarde van de goederen [*omissis*].

[*omissis*] [...] MCH kan ervoor kiezen om de desbetreffende regularisatie ten aanzien van de bij de eerste aankoop betaalde btw te verrichten (zoals in dit geval is gebeurd), maar in dat geval moet aan de vereisten worden voldaan die uitdrukkelijk zijn vastgelegd in artikel 71 [*omissis*] van de wet op de btw, aangezien de verleende korting volgens MCH aan de eerste aankoop is gekoppeld [*omissis*].

**III-2.2.4 I Ten onrechte ten gunste van de onderneming geregulariseerde btw voor het gebruik van door „Petrogal” als betaalmiddel uitgegeven kortingsbonnen (artikel 71, van de wet op de btw [*omissis*])**

[...]

In de omstandigheden van de onderhavige zaak is het niet toegestaan om de belasting te corrigeren zoals MCH dat wil doen.

[*omissis*]”

V. *Er zijn voor het jaar 2005 aanvullende [*omissis*] btw-invorderingen [*omissis*] jegens verzoekster vastgesteld voor een totaalbedrag van 36 421 791,88 EUR [*omissis*].*

[*omissis*]

X. *Op 29 januari 2010 is bij dit Supremo Tribunal deze [hogere voorziening in rechte] ingesteld waarmee de onderhavige procedure is*

*ingeleid [omissis] SITAF [Sistema de Informação dos Tribunais Administrativos e Fiscais, Portugal].*

[omissis]

### **3. Rechtsgronden**

**3.1.** De volgende vragen [omissis] moeten worden beantwoord:

[omissis] [herhaling van door MCH aan de orde gestelde kwesties]

**3.2.** Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht een antwoord geven op de eerste vraag die in de beslissing tot toelating van de onderhavige hogere voorziening is gesteld, betreffende de verenigbaarheid van artikel 71, lid 5, van de wet op de btw (in de versie die van kracht was op het moment waarop de belastbare handeling plaatsvond) met de bepalingen van het Unierecht, in het bijzonder met de bepalingen van de Zesde btw-richtlijn, neergelegd in richtlijn 2006/112/EG.

Samenvatting van de feiten van het geding:

De verzoekster doet een eerste verkoop en geeft een korting die pas bij een tweede verkoop wordt geïnd, maar wil de btw recupereren die betrekking heeft op de eerste verkoop, die de klant volledig heeft betaald (prijs inclusief btw).

De klanten van verzoekster die van de korting profiteren, kunnen zowel eindverbruikers zijn, die geen recht hebben op aftrek van de betaalde btw, als btw-plichtigen.

Rechtens rijst de volgende vraag.

Vaststelling van de rechtmatigheid van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde door verzoekster die kortingsbonnen en brandstofvouchers gebruikt, in het licht van het bepaalde in artikel 71, lid 5, van de wet op de btw, dat een verrekening van de belasting ten gunste van de belastingplichtige alleen toestaat wanneer deze kan aantonen dat de koper op de hoogte was van de correctie van de genoemde belasting of dat deze aan die koper is terugbetaald.

De belastingdienst was van mening dat deze aftrek ten onrechte was toegepast, aangezien verzoekster kortingsbonnen aan toonder uitgeeft, waardoor niet kan worden gecontroleerd of de oorspronkelijke koper van de eerste aankoop kennis heeft verkregen van de correctie van de btw.

Beslissingen genomen door lagere rechtbanken.

De rechtbank van eerste aanleg stelde AT in het gelijk en oordeelde, kort samengevat, dat artikel 16, lid 6, onder b), van de wet op de btw niet van toepassing was, terwijl eiseres (huidige verzoekster) stelde dat de kortingen

moesten worden uitgesloten van de maatstaf van heffing. Genoemde rechterlijke instantie was van oordeel dat deze norm alleen geldt voor kortingen die worden toegepast en geïnd vóór of op het moment van het verrichten van de transactie en dat in dit geval de korting werd toegepast nadat de eerste transactie reeds was uitgevoerd en geboekt, wat leidt tot een wijziging achteraf van de maatstaf van heffing. De rechter verwierp ook de stelling dat artikel 71, lid 5, van de wet op de btw alleen van toepassing is op belastingplichtigen en niet op eindverbruikers, waarbij de rechter benadrukte dat de wet de juridische term „koper” gebruikt, die zowel belastingplichtigen als eindverbruikers omvat.

Het Tribunal Central Administrativo Norte bevestigde het vonnis.

Rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ-EU):

In het kader van de kwesties die het voorwerp vormen van de onderhavige hogere voorziening, heeft verzoekster zich uitsluitend beroepen op het arrest *Boots Company* van 27 maart 1990 (zaak C-126/88) [*omissis*] [transcriptie van het dictum van het arrest].

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft artikel 11, A, lid 3, onder b), van de Zesde richtlijn in dat arrest aldus uitgelegd dat de waarde van de kortingsbonnede te worden afgetrokken van de belastbare maatstaf van heffing, aangezien het om een aan de klant toegekende korting ging.

[*omissis*]

Zoals verzoekster opmerkt, is de rechtspraak van de Unie met betrekking tot de kortingen die aan klanten in de specifieke context van de onderhavige zaak zijn toegekend, nog niet voldoende duidelijk wat betreft de uitlegging van het recht van de Europese Unie inzake het gemeenschappelijke btw-stelsel.

Anders dan in de onderhavige zaak werd in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest *Boots Company* namelijk niet de vraag aan de orde gesteld betreffende het recht op aftrek van eerder toegepaste voorbelasting, dat wil zeggen van de vermindering van de btw op een later tijdstip waarvan de gevolgen (wat betreft de vermindering van de betaalde btw) worden toegerekend aan de oorspronkelijke aankoop die aanleiding gaf tot de korting, zoals in casu het geval is. Ook in die zaak ging het om een promotieactie, maar werd de korting toegepast op het tijdstip van de verrichting van de transactie die aanleiding gaf tot het geven van die korting.

Tegen deze achtergrond [*omissis*] dienen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vragen te worden voorgelegd:

- I) Moet artikel 11, A, lid 3, onder b), van de Zesde btw-richtlijn, in zoverre daarin wordt verwezen naar „prijskortingen en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht”, in die zin worden uitgelegd dat de korting

meteen moet worden afgetrokken op het moment dat zij wordt afgegeven, of kan deze korting daarentegen ook op een later tijdstip worden toegepast, zoals wanneer een detailhandelaar aan zijn klanten bij een aankoop kortingen geeft die zij alleen bij hun volgende aankopen kunnen gebruiken (aftrekken), waardoor de bij die volgende aankopen te betalen prijs wordt verlaagd?

II) Indien de vorige vraag in die zin wordt beantwoord dat de kortingen „die aan de koper [...] worden toegekend” als bedoeld in artikel 11, A, lid 3, onder b), van de Zesde btw-richtlijn op een later tijdstip dan dat waarop zij zijn afgegeven kunnen worden toegepast, moet artikel 11, C, punt 1, van de Zesde richtlijn dan aldus worden uitgelegd dat de betrokken transactie onder die bepaling valt en dat de btw moet worden verlaagd met inachtneming van het door het Portugese nationale recht gestelde formele vereiste waarin artikel 71, lid 5, van het wetboek op de btw voorziet, en dit eveneens met betrekking tot kortingen die worden gegeven op verkopen aan eindverbruikers die niet btw-plichtig zijn?

III) Indien de vorige vraag bevestigend wordt beantwoord, moet artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn dan aldus worden uitgelegd dat de Portugese belasting- en douanediens voor de erkenning van het recht op aftrek van btw na de verlaging van de maatstaf van heffing van een transactie die onder dat artikel valt omdat een korting aan de eindverbruiker is toegekend (zoals in casu het geval is), de voorwaarde mag stellen dat er op naam opgestelde documenten worden overgelegd waaruit de korting blijkt en die als bewijs van de teruggaaf van de btw (vermindering van de eerder te veel afgedragen) dienen, terwijl het Portugese nationale recht geen dergelijke verplichting oplegt met betrekking tot de documenten waaruit beide verkopen blijken, namelijk de verkoop waarvoor de korting wordt afgegeven en de verkoop waarbij de korting wordt toegepast, ingeval de korting in beide documenten wordt vermeld, dat wil zeggen op het tijdstip waarop de korting wordt verleend en op het tijdstip waarop deze wordt toegepast, en de facturering inclusief btw wordt verricht, overeenkomstig de speciale regeling die volgens het nationale recht geldt voor detailhandelaren?

[*omissis*] [nationale procedure]

Lissabon, 5 november 2025

[handtekeningen]

[*omissis*]