



Datum van inontvangstneming : 09/12/2016

**Zaak C-544/16****Samenvatting van de verwijzingsbeslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

28 oktober 2016

**Verwijzende rechter:**

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Verenigd Koninkrijk)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

17 oktober 2016

**Verzoekende partij:**

Marcandi Limited, handelend onder de naam „Madbid”

**Verwerende partij:**

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

**Voorwerp van het hoofdgeding**

Verzoekster, Madbid, exploiteert een online winkelbedrijf dat onder andere een online platform aanbiedt waarop geregistreerde gebruikers als deelnemer aan online veilingen kunnen bieden op goederen teneinde die te kopen voor een fractie van de geadviseerde detailhandelsprijs, en waarop gebruikers de biedpunten (hierna: „Credits”) die zij hebben aangeschaft om deel te nemen aan de veilingen en die zij hebben verbruikt bij niet-succesvolle biedingen op geveilde artikelen, kunnen aftrekken van de prijs van in de webshop van Madbid aangeboden goederen, en deze goederen zo tegen verlaagde prijzen kunnen kopen. Madbid is voor btw-doeleinden geregistreerd in het Verenigd Koninkrijk en in andere lidstaten. Het hoofdgeding betreft de op de ondernemingsactiviteiten van Madbid toepasselijke btw-behandeling krachtens richtlijn 2006/112/EG van de Raad, en onder andere (i) of Madbid diensten levert aan gebruikers (met name het recht om deel te nemen aan online veilingen) en indien dat het geval is, of dat geschiedt onder bezwarende titel en hierover btw verschuldigd is in het Verenigd Koninkrijk, en (ii) welke tegenprestatie Madbid verkrijgt voor de

goederenleveringen die zij aan gebruikers verricht. Twee lidstaten hebben tegenstrijdige rulings uitgevaardigd aangaande de toepasselijke btw-behandeling.

### **Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzing**

Uitlegging van het recht van de Europese Unie, artikel 267 VWEU.

### **Prejudiciële vragen**

Eerste vraag

Moeten artikel 2, lid 1, artikel 24, artikel 62, artikel 63, artikel 65 en artikel 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding, aldus worden uitgelegd:

- (a) dat de uitgifte van Credits aan gebruikers door Madbid, tegen betaling van geld:
  - (i) een „voorbereidende handeling” is, van het door het Hof [in zijn arrest van 16 december 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, in de punten 23 tot en met 42] vastgestelde soort, die niet binnen de werkingssfeer van artikel 2, lid 1, valt; of
  - (ii) een door Madbid verrichte dienst is, als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder c), namelijk de toekenning van een recht om deel te nemen aan online veilingen;
- (b) dat, indien de toekenning van een recht om deel te nemen aan online veilingen een door Madbid verrichte dienst is, deze dan moet worden beschouwd als een verrichting „onder bezwarende titel” als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder c), omdat hiervoor wordt betaald (dat wil zeggen in de vorm van het geld dat Madbid in ruil voor Credits van een gebruiker ontvangt);
- (c) luidt het antwoord op onderdeel (b) anders indien de betaling voor de Credits eveneens dient als een recht voor de gebruiker om voor dezelfde waarde goederen te verwerven in het geval dat de gebruiker niet slaagt tijdens de veiling;
- (d) dat indien Madbid geen dienst onder bezwarende titel verricht wanneer zij tegen betaling Credits uitgeeft aan haar gebruikers, zij dan een dergelijke dienst verricht op enig ander moment;

en welke beginselen moeten worden toegepast bij de vaststelling van het antwoord op deze vragen?

Tweede vraag

Wat is bij een juiste uitlegging van artikelen 2, lid 1, artikel 14, artikel 62, artikel 63, artikel 65, artikel 73 en artikel 79, punt b, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in omstandigheden zoals die in het hoofding, de door Madbid verkregen tegenprestatie in ruil voor de leveringen van goederen aan haar gebruikers, als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder a), en artikel 73?

Meer bepaald, en gelet op het antwoord op de eerste vraag:

- (a) is het door een gebruiker aan Madbid voor Credits betaalde geld een onder artikel 65 vallende „vooruitbetaling” voor een levering van goederen, zodat de btw „verschuldigd” wordt op het tijdstip van ontvangst van deze betaling, en zodanig dat de door Madbid van de gebruiker ontvangen betaling wordt beschouwd als tegenprestatie voor een levering van goederen;
- (b) is, indien een gebruiker goederen koopt door middel van de „Buy Now” of „Earned Discount” mogelijkheden, de waarde van de Credits die zijn besteed voor het doen van biedingen tijdens veilingen, welke besteding, wanneer de bieding niet slaagt, ertoe leidt dat er „Earned Discount” wordt gegenereerd of dat de „Buy Now” prijs wordt verlaagd:
  - (i) een „prijskorting” in de zin van artikel 79, onder b), zodanig dat de tegenprestatie voor de levering van de goederen door Madbid bestaat uit het bedrag dat door de gebruiker op het moment van aankoop van de goederen daadwerkelijk aan Madbid is betaald en niet meer dan dat; of
  - (ii) onderdeel van de tegenprestatie voor de levering van goederen, zodanig dat de tegenprestatie voor de levering van de goederen door Madbid zowel het bedrag omvat dat door de gebruiker aan Madbid is betaald op het moment van aankoop van de goederen, als het bedrag dat door de gebruiker is betaald voor de Credits die hij heeft besteed bij niet-succesvolle biedingen tijdens veilingen;
- (c) is, indien een gebruiker het recht uitoefent om goederen te kopen na het winnen van een online veiling, de tegenprestatie voor de levering van deze goederen de vastgestelde prijs waarmee de veiling is gewonnen (plus verpakkings- en verzendkosten) en niet meer dan dat, of is de waarde van de Credits die de winnaar heeft besteed om tijdens die veiling te bieden eveneens onderdeel van de tegenprestatie voor de levering van deze goederen door Madbid aan de gebruiker;

of welke beginselen moeten worden toegepast bij de vaststelling van het antwoord op deze vragen?

### Derde vraag

Wanneer twee lidstaten een handeling voor btw-doeleinden verschillend behandelen, in welke mate dienen de rechters van een van deze lidstaten bij de uitlegging van de relevante bepalingen van het Unierecht en van het nationale recht, rekening te houden met de wenselijkheid van het voorkomen van:

- (a) dubbele heffing van belasting over de handeling; en/of
- (b) niet-heffing van belasting over de handeling;

en wat is de invloed van het beginsel van fiscale neutraliteit op deze vraag?

### **Aangevoerde bepalingen van het Unierecht**

Artikel 1, artikel 2, artikel 14, artikel 24, artikel 62, artikel 63, artikel 65, artikel 73 en artikel 79 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Sections 1, 4, 5, 6, 19 en bijlage 4, lid 1, van de Value Added Tax Act 1994 (wet van het Verenigd Koninkrijk op de belasting over de toegevoegde waarde van 1994; hierna: „VATA 1994”).

### **Beknopte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding**

- 1 Marcandi Limited, handelend onder de naam „Madbid” (hierna: „Madbid”), is een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap, en aldaar voor btw-doeleinden geregistreerd, die een online winkelbedrijf exploiteert. De meeste van de door Madbid verkochte producten zijn technologisch van aard, zoals mobiele telefoons, tablets, computers en televisies. Zij verkoopt van tijd tot tijd artikelen met een hogere waarde, zoals automobielen. De meeste verkochte goederen worden voor de btw belast tegen het normale tarief, maar sommige worden belast tegen verlaagde tarieven en andere worden belast tegen het nultarief.
- 2 Marcandi Limited heeft bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (rechter in eerste aanleg in belastingzaken) van het Verenigd Koninkrijk beroep ingesteld tegen een besluit van de overheidsdienst die verantwoordelijk is voor de inning en het beheer van de btw in het Verenigd Koninkrijk (hierna: „HMRC”) inzake de btw-behandeling van haar activiteiten krachtens richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „richtlijn 2006/112”) en de relevante nationale omzettingwetgeving. De hiernavolgende samenvatting

beschrijft de werkwijze van Madbid, de verschillende btw-benaderingen in het Verenigd Koninkrijk en in Duitsland, en de eigen conclusies van de Tribunal op basis van de voorgelegde bewijzen.

#### Werkwijze van Madbid

- 3 Toen Madbid in augustus 2008 begon handel te drijven, bestond haar oorspronkelijke ondernemingsmodel erin een online platform te verschaffen waar gebruikers die zich hadden geregistreerd (hierna: „gebruikers”), konden deelnemen aan zogenaamde „Penny auctions”, veilingen waarbij wordt betaald om te mogen bieden op goederen en deze daarbij voor een fractie van de geadviseerde detailhandelsprijs te kunnen kopen [hierna: „Penny auctions”]. Niet-succesvolle bidders verloren de waarde van de Credits, die zij dienden te kopen om aan de veiling te kunnen meedoen.
- 4 Volgens haar huidige ondernemingsmodel biedt Madbid nog steeds een online veilingplatform, maar stelt zij gebruikers eveneens in de gelegenheid voor een vaste prijs rechtstreeks goederen kopen uit de webwinkel van Madbid (hierna: „Madbid-winkel”). Bovendien verliezen gebruikers, die er niet in slagen bij opbod een artikel te kopen, niet de waarde van de Credits die zij hebben besteed aan een veiling. Deze Credits kunnen in de Madbid-winkel worden gebruikt door middel van de zogeheten „Earned Discount” mogelijkheid. Daarenboven kan een gebruiker gedurende een veiling, door middel van de zogeheten „Buy Now” mogelijkheid, de waarde van zijn Credits die hij heeft besteed aan biedingen voor een artikel in deze veiling gebruiken voor de aanschaf van een identiek artikel tegen een verlaagde prijs en zodoende zijn deelname aan de betrokken veiling beëindigen. De „Buy Now” en „Earned Discount” mogelijkheden worden hieronder in de punten 9 en 10 nader uiteengezet.
- 5 *Registratie en aanschaf van Credits.* Indien een persoon wenst te kunnen bieden op een veiling of artikelen uit de Madbid-winkel wenst te kunnen kopen, moet hij zich online bij Madbid registreren, waardoor hij een geregistreerde gebruiker wordt, en moet hij instemmen met de contractuele voorwaarden van Madbid. Na registratie kunnen gebruikers rechtstreeks naar de Madbid-winkel gaan en op de gebruikelijke wijze online goederen aanschaffen. Gebruikers kunnen eveneens Credits kopen door middel van een creditcard of een betaalpas, hetgeen hen in staat stelt te bieden op online „Penny auctions” van Madbid. Elke veiling kent een vast aantal Credits die een gebruiker moet besteden om een bod te doen op deze veiling. Credits worden verkocht in pakketten van verschillende aantallen Credits tegen verschillende prijzen, bijvoorbeeld 500 Credits voor 49,99 Britse pond (GBP). Credits kunnen niet worden besteed om goederen uit de Madbid-winkel aan te schaffen, en evenmin weer voor contant geld worden ingewisseld. Credits zijn noodzakelijk om te kunnen bieden op een veiling en kunnen alleen worden besteed aan biedingen op een veiling. Hoewel ze niet kunnen worden ingewisseld voor goederen, wordt aan elke Credit een specifieke monetaire waarde, in wezen dezelfde waarde als het bedrag dat de gebruiker voor de Credit heeft betaald,

toegekend. Credits kunnen eveneens automatisch worden aangeschaft met behulp van de „Rapid Recharge” mogelijkheid, die gebruikers kunnen instellen om Credits aan te schaffen indien en wanneer het aantal Credits op hun rekening onder een bepaald niveau daalt, teneinde zeker te stellen dat zij geen veiling verliezen omdat zij geen Credits meer bezitten. Madbid kent aan gebruikers soms gratis Credits toe, die een waarde hebben van 0,00 GBP, om ze te stimuleren naar de website terug te komen. Met deze gratis Credits kunnen gebruikers enkel deelnemen aan veilingen. Zij hebben echter geen waarde aangaande de „Buy Now” of de „Earned Discount” mogelijkheden. Alle Credits vervallen na een bepaalde periode, waarbij de vervaldatum is bedoeld om gebruikers te stimuleren de website te gebruiken voor het bieden op en het aanschaffen van goederen.

- 6 *Veilingen van Madbid.* Elke veiling op de website van Madbid begint met een openingsprijs van 0,00 GBP. Voor de veiling wordt een tijdslimiet toegewezen, doorgaans een minuut, die wordt ingesteld op een chronometer. Elke veiling vermeldt een vastgesteld aantal Credits (tussen 1 en 8) dat een gebruiker moet besteden om een bod te kunnen doen. De veiling begint op een vastgesteld tijdstip, dat vooraf wordt bekendgemaakt. Wanneer de veiling begint, begint de chronometer terug te lopen naar nul en wanneer de chronometer het nulpunt bereikt, eindigt de veiling. De chronometer van de veiling kan opnieuw worden ingesteld voordat deze het nulpunt bereikt en wordt tijdens een veiling telkens opnieuw ingesteld wanneer een gebruiker de „Biedknop” aanklikt (mits de gebruiker over voldoende Credits beschikt). Door het aanklikken van de „Biedknop” besteedt de gebruiker het vastgestelde aantal Credits en doet hij een bod op de veiling. Ook kan toepassing worden gemaakt van een zogeheten „Autobid”, waardoor een gebruiker kan blijven bieden, zonder handmatig te hoeven bieden. De „Autobid” mogelijkheid kan aan- en uitgeschakeld worden.
- 7 Wanneer een gebruiker een bod doet, (i) wordt het vastgestelde aantal Credits dat is vereist om een bod te doen op de veiling afgetrokken van het totaal aantal Credits op zijn rekening; (ii) doet hij een bod op het artikel dat 0,01 GBP hoger is dan het voorgaande bod, en wordt hij op dat moment de hoogste bidder op deze veiling; (iii) wordt de vermelde veilingprijs van het artikel met 0,01 GBP verhoogd; (iv) wordt de chronometer van de veiling opnieuw ingesteld op de voor de veiling toegewezen tijdslimiet en begint terug te lopen naar nul; en (v) wordt de „Buy Now” prijs van de gebruiker voor het geveilde artikel verlaagd met de waarde van de Credits die zijn besteed om het bod te doen. Een veiling gaat door tot er een periode is waarin geen enkele gebruiker een bod heeft gedaan gedurende de tijd dat de chronometer van de veiling volledig is teruggelopen. De winnaar van de veiling is de gebruiker die de hoogste bidder is wanneer de chronometer van de veiling het nulpunt bereikt.
- 8 Wanneer de gebruiker de veiling wint, heeft hij binnen een vastgestelde termijn het recht om het geveilde artikel aan te schaffen voor het bedrag van zijn winnende bod, plus een bedrag voor verpakkings- en verzendkosten: de waarde van de door de winnaar bestede Credits om op de veiling te bieden, komt dan te

vervallen. Indien de winnaar het bedrag van het winnende bod plus de verpakings- en verzendkosten binnen deze termijn niet betaalt, verliest hij het recht om het geveilde artikel voor het bedrag van het winnende bod aan te schaffen. De waarde van de door de winnaar van de veiling bestede Credits om op die veiling te bieden, komt te vervallen en genereert helemaal geen „Earned Discount”.

- 9 *De „Buy Now” mogelijkheid.* Een gebruiker kan gedurende een veiling ook de „Buy Now” mogelijkheid benutten om voor een „Buy Now” prijs rechtstreeks uit de Madbid-winkel een artikel aan te schaffen dat identiek is aan het artikel waarop hij aan het bieden is. De „Buy Now” prijs neemt gedurende de veiling af met de waarde van de Credits die deze gebruiker heeft besteed bij biedingen gedurende deze veiling, zodat indien een gebruiker tijdens biedingen op een artikel Credits besteedt met een waarde van 100 GBP, hij dat artikel rechtstreeks uit de Madbid-winkel kan aanschaffen voor een prijs die 100 GBP lager ligt dan de oorspronkelijke „Buy Now” prijs. De oorspronkelijke „Buy Now” prijs is gewoonlijk gelijk aan de geadviseerde detailhandelsprijs (hierna: „GDP”), maar aangezien Madbid erin is geslaagd artikelen in het groot en met korting te verwerven, kan de eerste „Buy Now” prijs onder de GDP liggen, waardoor gebruikers worden gestimuleerd de „Buy Now” mogelijkheid te benutten. De gebruiker kan tijdens een veiling zowel de (afnemende) „Buy Now” prijs als de GDP zien en kan, zodra hij een artikel aanschaf door de „Buy Now” mogelijkheid te benutten, niet langer op deze veiling bieden.
- 10 *De „Earned Discount” mogelijkheid.* Indien de gebruiker noch de veiling wint, noch een „Buy Now” aanschaf doet, kan hij door middel van de „Earned Discount” mogelijkheid de waarde van de tijdens de veiling bestede Credits verrekenen met de prijs van alle goederen in de Madbid-winkel. Een gebruiker genereert „Earned Discount” gelijk aan de waarde van de Credits die bij biedingen op een veiling zijn besteed. Deze wordt aan de gebruiker toegekend nadat de veiling waar de gebruiker de Credits heeft besteed, is afgerond zonder dat deze gebruiker de veiling heeft gewonnen of een „Buy Now” aanschaf heeft gedaan. „Earned Discount” wordt opgebouwd naar gelang van alle veilingen waarin een gebruiker in verband met biedingen Credits heeft besteed, hoewel de door een specifieke Credit gegenereerde „Earned Discount” 365 dagen nadat deze Credit tijdens een veiling is besteed, vervalt. Indien een gebruiker beschikt over „Earned Discount” die gelijk is aan of groter dan de prijs van een artikel in de Madbid winkel, kan hij het artikel aanschaffen door alleen de verpakings- en verzendkosten voor dat artikel te betalen. De gebruiker kan derhalve de waarde van Credits die hij heeft besteed aan biedingen in niet-succesvolle veilingen gebruiken voor de aanschaf van andere in de Madbid-winkel te koop aangeboden artikelen.
- 11 Meer dan 70 % van de bestellingen van goederen op de website van Madbid worden geplaatst door middel van de „Buy Now” of „Earned Discount” mogelijkheden, en deze mogelijkheden vormen ongeveer 40 % van de inkomsten



van Madbid. 5 % van de inkomsten van Madbid is afkomstig van door winnaars van de veilingen aangeschafte goederen, namelijk van de betaling van de prijs waarmee zij de veiling hebben gewonnen en nog eens 5 % van rechtstreeks uit de online winkel aangeschafte goederen.

- 12 *Afbestellingen en terugbetalingen.* Een gebruiker kan een bestelling van goederen annuleren indien het artikel door Madbid nog niet is verzonden. Hij heeft in dat geval recht op terugbetaling. Indien het gewonnen goederen betreft, omvat de terugbetaling alleen het bedrag van de prijs waarmee de veiling is gewonnen plus de verzendkosten. In het geval van door middel van de „Earned Discount” of „Buy Now” mogelijkheden aangeschafte goederen, omvat de terugbetaling alleen het door de gebruiker voor de goederen betaalde bedrag plus de verzendkosten en omvat deze niet de waarde van de bestede Credits, die in aanmerking zijn genomen om te komen tot de uiteindelijke prijs waarvoor de goederen aan de gebruiker zijn verkocht.
- 13 De contractuele bepalingen van Madbid weerspiegelen de economische en commerciële realiteit van de hierboven beschreven handelingen. Artikel 6, lid 4, bepaalt dat „gekochte pakketten Credits [...] als dienst [worden] verstrekt waardoor U kunt bieden op veilingen”. Betreffende „Buy Now” handelingen bepaalt artikel 15, lid 2, onder a), dat „indien ‚Buy Now’ wordt aangeklikt, de prijs van betaalde Credits die de geregistreerde gebruiker reeds heeft besteed op de veiling, wordt afgetrokken van de ‚Buy Now” prijs”, en bepaalt artikel 15, lid 2, onder b), dat „de nieuwe prijs (dat wil zeggen de ‚Buy Now’ prijs min de kosten van de door de gebruiker bestede betaalde Credits) [...] vervolgens aan de geregistreerde gebruiker [wordt] getoond en deze wordt gevraagd te bevestigen dat hij het product voor deze prijs wenst aan te schaffen”. Met betrekking tot „Earned Discount” handelingen bepaalt artikel 15, lid 8, dat „alle geregistreerde gebruikers die met betaalde Credits bieden op een veiling op de website, ‚Earned Discount’ vergaren. Deze ‚Discount’ kan worden benut om de prijs van elk product op de website te verlagen”, en bepaalt artikel 15, lid 8, onder 2, dat „indien een geregistreerde gebruiker heeft geboden op veilingen die hij niet heeft gewonnen, het door deze geregistreerde gebruiker bestede bedrag aan betaalde Credits zal worden omgezet in ‚Earned Discount’. Op dat moment kan de geregistreerde gebruiker elk product op de website aanschaffen dat de onderneming in voldoende mate in voorraad heeft om de bestelling uit te voeren. Al het geld dat hij aan biedingen heeft besteed is beschikbaar voor de verlaging van de prijs van elk product”.

#### Activiteiten van Madbid buiten het Verenigd Koninkrijk

- 14 Naast haar website in het Verenigd Koninkrijk heeft Madbid in negen andere lidstaten websites opgezet. Deze websites functioneren onder in wezen dezelfde voorwaarden als haar website in het Verenigd Koninkrijk. Onder andere kunnen gebruikers zich alleen registreren op de versie van de website van Madbid die is afgestemd op het land waarin zij woonachtig zijn, kan dezelfde persoon zich niet

op meer dan één van de websites van Madbid registreren en kan iemand geen gebruik maken van een website van Madbid voor een specifiek land wanneer hij zich niet in dat land bevindt. Madbid is voor btw-doeleinden geregistreerd in deze negen andere lidstaten, hoewel zij niet fysiek aanwezig is of een vaste inrichting heeft in enig rechtsgebied buiten het Verenigd Koninkrijk.

#### Tegenstrijdige rulings en procedure in het hoofdgeding

- 15 Op 9 december 2013 heeft HMRC een besluit (hierna: „HMRC-besluit”) vastgesteld betreffende de verschuldigdheid van btw voor bepaalde door Madbid verrichte handelingen, namelijk leveringen door Madbid volgens haar vanaf 4 oktober 2013 van kracht zijnde standaard contractuele bepalingen. HMRC heeft geconcludeerd dat het bedrag dat door gebruikers voor Credits aan Madbid was betaald, de tegenprestatie vormde voor een verrichte dienst, namelijk het leveren van een recht om deel te nemen aan de online veilingen van Madbid, en dat de dienst was verricht in het Verenigd Koninkrijk. De voor de Credits betaalde prijs vormde geen tegenprestatie voor door Madbid geleverde goederen.
  
- 16 Madbid is sedert 2009 voor btw-doeleinden geregistreerd bij de Duitse belastingdienst, het Finanzamt. Het Finanzamt heeft in 2009, 2010 en 2011 bijzondere controles verricht wat de werkwijze van Madbid betreft, en heeft zijn beoordeling van deze werkwijze met betrekking tot de btw in de loop der tijd gewijzigd. In de eindrapportage van het Finanzamt over 2011, uitgegeven op 25 juli 2014, en bevestigd door een ruling van 9 juli 2014, is echter in wezen geconcludeerd dat de eerste verkoop van Credits aan gebruikers voor btw-doeleinden geen levering vormt; dat wanneer Madbid goederen levert aan een in Duitsland gevestigde gebruiker, Madbid in Duitsland btw is verschuldigd over deze levering; en dat de tegenprestatie voor deze levering van goederen bestaat uit zowel de door de gebruiker voor de goederen betaalde prijs, namelijk de prijs waarmee de veiling is gewonnen, de „Buy Now” prijs of de prijs in de Madbid-winkel zonder aftrek van „Earned Discount”, als de waarde van de door de gebruiker bestede Credits bij de verwerving van de goederen, namelijk bij de biedingen om een veiling te winnen, of bij het genereren van de verlaging van de „Buy Now” prijs of de „Earned Discount”. Het Finanzamt heeft eveneens gesteld dat wanneer een gebruiker Credits heeft gekocht en heeft deelgenomen aan een veiling, maar geen succes heeft gehad, er sprake zou zijn van een elektronisch voor de gebruiker verrichte dienst indien (en slechts dan) de gebruiker niet is overgegaan tot de aanschaf van goederen van de Madbid-website met gebruikmaking van de waarde van deze Credits. De tegenprestatie voor het verrichten van deze dienst zou gelijk zijn aan de waarde van de Credits die zijn besteed om op de veiling te bieden; en deze levering zou in het Verenigd Koninkrijk aan btw zijn onderworpen. De analyse waaraan in Duitsland de voorkeur wordt gegeven, wordt gevolgd in de andere lidstaten dan het Verenigd Koninkrijk waar Madbid actief is, hoewel alleen door de belastingdiensten van het Verenigd Koninkrijk en Duitsland rulings zijn uitgevaardigd.

- 17 De rulings van de belastingdiensten van het Verenigd Koninkrijk en Duitsland zijn tegenstrijdig, en Madbid is van mening dat het wordt onderworpen aan dubbele belastingheffing, namelijk aan gedeeltelijk samenvallende belastingheffing in twee lidstaten met betrekking tot dezelfde handeling, zonder compenserende vermindering.
- 18 Zoals hierboven in punt 2 gesteld, heeft Madbid tegen het HMRC besluit beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. Dat beroep heeft betrekking op perioden voorafgaand aan de wijziging van de regels betreffende de plaats van langs elektronische weg verrichte diensten voor niet-belastingplichtigen bij artikel 5, lid 1, van richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11). Deze wijziging is ingegaan op 1 januari 2015. Het gevolg van deze wijziging is dat de strijdigheid van de rulings van het Finanzamt en HMRC is beperkt tot verkopen van Credits van vóór 1 januari 2015. Er is echter sprake van een aanzienlijke betalingsachterstand aan bovenmatige belasting waarvoor Madbid momenteel aansprakelijk is als gevolg van de strijdigheid van de rulings.
- 19 De Tribunal heeft op 10 mei 2016 in de beroepsprocedure een tussenvonnissen gewezen, waarin feiten zijn vastgesteld en waarin is besloten het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing.
- 20 *De conclusies van de Tribunal op basis van de voorgelegde bewijzen.* De Tribunal heeft geconcludeerd dat gebruikers goederen kunnen kopen van Madbid, hetzij rechtstreeks uit de Madbid-winkel zonder Credits aan te schaffen, hetzij door Credits aan te schaffen en deel te nemen aan veilingen, en dan wel door een veiling te winnen, of de „Buy Now” of de „Earned Discount” mogelijkheid te benutten. De Tribunal heeft eveneens geoordeeld als volgt:
- (i) In het geval van zowel „Buy Now” als „Earned Discount” aankopen, zijn de volledige kosten van de Credits die zijn besteed aan niet-succesvolle biedingen op een veiling beschikbaar voor de aankoop van goederen voor de prijs waarvoor deze in de Madbid-winkel worden verkocht.
  - (ii) Wanneer goederen worden aangeschaft door middel van de „Buy Now” of „Earned Discount” mogelijkheden, worden zij aangeschaft voor een prijs die wordt berekend door de waarde van de door een gebruiker verworven „Earned Discount” of „Buy Now” tegoeden af te trekken van de prijs van de goederen in de Madbid-winkel. Derhalve worden twee betalingen in aanmerking genomen: (i) de betaling voor de Credits die hebben geleid tot de „Buy Now” of „Earned Discount” tegoeden, en (ii) de aanvullende betaling tot de prijs die in de Madbid-winkel voor de aankoop van de goederen moet worden betaald.
  - (iii) De winnaars van veilingen kunnen in het algemeen goederen aanschaffen voor minder dan de prijs in de Madbid-winkel, maar de waarde van de

- Credits die zijn besteed om te bieden op de veiling draagt niet bij aan de berekening van de winnende prijs; het zijn simpelweg de kosten van de gebruiker voor het deelnemen aan de veiling. In wezen kan elke gebruiker die Credits aanschaft eindigen als winnaar van een veiling, het enige punt dat Madbid aantrekkelijk maakt voor degenen die Credits aanschaffen, ten opzichte van degenen die ervoor kiezen artikelen rechtstreeks uit de Madbid-winkel aan te schaffen.
- (iv) Derhalve is de beslissing door een gebruiker van Madbid om Credits te verwerven in plaats van rechtstreeks naar de Madbid-winkel te gaan, een beslissing om de kans te kopen om de aangeboden goederen voor minder – doorgaans veel minder – dan de prijs ervan in de winkel, te verwerven. Deze beslissing is aantrekkelijk omdat deze zonder risico is: op grond van de „Earned Discount” en „Buy Now” mechanismen kan de gebruiker die ervoor kiest om via de veiling goederen aan te schaffen, daardoor geen geld verliezen.
  - (v) Bieders op een veiling van Madbid hebben er belang bij om hetzij het op de veiling te verkopen artikel aan te schaffen, hetzij goederen voor een waarde gelijk aan of meer dan de waarde van de Credits die zij hebben gekocht, teneinde de waarde van de Credits waarvoor zij hebben betaald volledig te realiseren. Deelname aan een veiling van Madbid is derhalve noodzakelijkerwijs deelname met het oog op het verwerven van goederen, zoals het geval is bij alle veilingen.
  - (vi) Degenen die via de veiling goederen willen aanschaffen hebben, objectief gezien, een ander doel dan degenen die rechtstreeks naar de Madbid-winkel gaan. Gebruikers die bieden op een veiling verwerven de kans op een korting door het winnen van de veiling, die degenen die rechtstreeks goederen kopen niet hebben.
  - (vii) Het verschil in het gedrag van degenen die rechtstreeks naar de Madbid-winkel gaan en van degenen die Credits kopen en deelnemen aan een veiling, maakt duidelijk dat de laatstgenoemde groep hiervoor een reden moet hebben, en dat deze reden is dat zij willen deelnemen aan een veiling in de hoop die te winnen.
  - (viii) Het is mogelijk dat bieders eveneens van mening zijn dat deelname aan de veiling een amusementswaarde heeft, zelfs wanneer zij deze niet winnen, hoewel het bewijs daarvoor niet overtuigend is.
  - (ix) Indien geen onderscheid wordt gemaakt tussen beide aanschafmogelijkheden en zij worden behandeld als waren zij in wezen gelijk, zou worden voorbijgegaan aan het economische en persoonlijke belang voor gebruikers die uit eigen keuze liever via de veiling dan in de winkel artikelen aanschaffen. Het feit dat in beide gevallen het uiteindelijke

- doel is om goederen van de website van Madbid aan te schaffen, kan het bestaan van de veilingen en de keuze van de gebruiker om daaraan deel te nemen niet verbloemen.
- (x) Gebruikers die via de veiling artikelen willen kopen zullen de prijs van hun aankopen altijd in ten minste twee stappen moeten berekenen: in de eerste plaats moeten zij berekenen hoeveel van de waarde van de aangeschafte Credits beschikbaar is voor de „Buy Now” of de „Earned Discount” mogelijkheid; en in de tweede plaats moeten zij de definitieve prijs van de aangeschafte goederen, na verrekening van de omgezette Credits, vaststellen en betalen.
- (xi) Indien de betaling voor Credits door gebruikers die via veiling opereren alleen wordt beschouwd als een vooruitbetaling voor goederen van Madbid, wordt voorbijgegaan aan drie feiten. In de eerste plaats worden de bij biedingen bestede Credits, in het geval dat de gebruiker een veiling heeft gewonnen, niet afgetrokken van de voor de gewonnen goederen betaalde prijs en vormen zij zeer duidelijk de prijs die de gebruiker heeft betaald om deel te kunnen nemen. In de tweede plaats worden in het geval van een annulering door de gebruiker wanneer goederen nog niet zijn geleverd, alleen de gereduceerde aanschafprijs en de verzendkosten terugbetaald en niet (in het geval van „Earned Discount” of „Buy Now”) de waarde van de bestede Credits die zijn meegeteld om tot de definitieve prijs te komen. In de derde plaats en mogelijk van minder belang, gaat de waarde van een aantal Credits verloren wanneer gebruikers ze niet op tijd besteden. Hoewel dat niet regelmatig zal voorkomen, gebeurt het wel. Bij elkaar tonen deze punten aan dat de verwerving van Credits niet kan worden beschouwd als een simpele vooruitbetaling voor aan te schaffen goederen. De aanschaf van Credits is in de eerste plaats een betaling in verband met het gebruik van de veiling en niet noodzakelijkerwijs een stap bij de aanschaf van goederen, die zelfs indien sprake is van een veilingwinnaar, niet noodzakelijkerwijs plaatsvindt.
- (xii) Wanneer Credits worden gekocht, worden zij gekocht voor een, objectief bezien, duidelijk en afzonderlijk doel, namelijk deelname aan de veilingen van Madbid: de erop volgende aanschaf van goederen, indien en wanneer die plaatsvindt, vormt een volgende en afzonderlijke handeling. Deze tweede handeling wordt vergemakkelijkt door de voorwaarden van de eerste handeling en zal er waarschijnlijk op volgen, maar maakt niet noodzakelijkerwijs deel van de eerste transactie uit.
- (xiii) Aangezien het passend is deze zaak aan de hand van de economische en commerciële realiteit te analyseren, is het relevant dat deze conclusie in hoofdzaak overeenkomt met de door Madbid zelf toegepaste boekhoudkundige verwerking, door de ontvangst van inkomsten met betrekking tot Credits te boeken wanneer zij tijdens veilingen worden

besteed en niet wanneer zij als kortingen worden verrekend met de prijs van goederen.

- 21 De Tribunal is van oordeel, en partijen stemmen daarmee in, dat artikel 1, artikel 2, artikel 14, artikel 24, artikel 62, artikel 63, artikel 65, artikel 73 en artikel 79 van richtlijn 2006/112 de meest relevante bepalingen van het Unierecht zijn; dat krachtens artikel 33 en artikel 34 van deze richtlijn de plaats van levering van de levering van goederen van Madbid, de plaats is waar de goederen worden geleverd, namelijk daar waar de gebruiker woonachtig is; dat krachtens artikel 45 van deze richtlijn en vóór 1 januari 2015, indien Madbid voor een gebruiker een dienst verrichte (hetgeen Madbid betwist), de plaats van de dienst het Verenigd Koninkrijk was; en dat het toepasselijke recht van het Verenigd Koninkrijk bestaat uit de sections 1, 4, 5, 6, 19 en bijlage 4, lid 1, van de VATA 1994.
- 22 De Tribunal heeft zijn verwijzingsbeslissing vastgesteld op 17 oktober 2016.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

#### Argumenten van Madbid

- 23 Madbid stelt dat zij geen btw verschuldigd is wanneer zij Credits uitgeeft aan haar gebruikers. Zij is daarentegen alleen btw verschuldigd wanneer zij goederen levert aan haar gebruikers. De tegenprestatie voor haar levering van goederen omvat zowel het door gebruikers voor de goederen betaalde bedrag, namelijk de prijs waarmee de veiling is gewonnen, de „Buy Now” prijs of de prijs in de Madbid-winkel na aftrek van „Earned Discount”, als de waarde van Credits die zijn besteed bij het kopen van de goederen, namelijk bij biedingen om een veiling te winnen of bij het genereren van een verlaging van de „Buy Now” prijs of van „Earned Discount”.
- 24 In de eerste plaats is de uitgifte van Credits aan gebruikers geen levering van diensten, maar een „voorbereidende handeling” die niet binnen de werkingssfeer van artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112 valt. Zij stelt dat uit de punten 23 tot en met 42 van het arrest van het Hof van 16 december 2010, MacDonald Resorts Ltd (C-270/09, EU:C:2010:780), volgt dat Madbid met de uitgifte van Credits geen dienst verricht. Objectief gezien is het de „primaire bedoeling” van gebruikers van de Madbid-website om van Madbid goederen te kopen: de aanschaf van Credits door gebruikers is niet een „doel op zichzelf”. Hoewel Credits gebruikers het recht geven om deel te nemen aan veilingen van Madbid, zijn deze veilingen simpelweg een mechanisme door middel waarvan gebruikers goederen kunnen aanschaffen. Het recht om deel te nemen aan veilingen van Madbid biedt gebruikers de mogelijkheid om goederen aan te schaffen voor een lagere prijs dan in de Madbid-winkel. Deze mogelijkheid vormt evenwel geen doel van de gebruiker dat losstaat van het doel om goederen aan te schaffen. Derhalve moet de verkoop van Credits door Madbid worden gekwalificeerd als een „voorbereidende handeling” en niet als de levering van een dienst door Madbid.

- 25 Madbid stelt dat een verkoop van Credits aan een gebruiker terecht wordt beschouwd als een vooruitbetaling van de tegenprestatie voor de latere levering van goederen door Madbid aan deze gebruiker. Wanneer Credits worden gekocht is niet bekend welke goederen de gebruiker zal aanschaffen met gebruikmaking van de waarde van deze Credits. Uit punt 48 van het arrest van het Hof van 21 februari 2006, Bupa Hospitals Ltd en Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122), volgt dat de btw in het geval van een dergelijke vooruitbetaling niet krachtens artikel 65 van richtlijn 2006/112 „verschuldigd” wordt wanneer de betaling plaatsvindt, omdat op dat moment niet „alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering [van goederen]” bekend zijn, met inbegrip van het toepasselijke btw-tarief of het tijdstip van de levering. In deze context herinnert Madbid eraan dat zij goederen verkoopt die aan verschillende btw-tarieven zijn onderworpen.
- 26 Madbid stelt dat de verkoop van Credits eveneens kan worden beschouwd als de uitgifte van voor meerdere doeleinden te gebruiken waardebonnen. Zij herinnert eraan dat het Hof in de punten 57 en 58 van zijn arrest van 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland (C-427/98, EU:C:2002:581), heeft erkend dat voor btw-doeleinden „waardebonnen” een „betaalmiddel” voor leveringen kunnen vormen, zonder dat de uitgifte ervan leidt tot de levering van een dienst, en, in punt 52 van dat arrest, dat een juiste uitlegging van de btw-regeling moet „verzekeren dat het bedrag van de bon slechts één keer aan de [btw] wordt onderworpen, namelijk in het stadium van de levering door de detailhandelaar.” Madbid stelt dat dat volledig overeenkomt met haar geval.
- 27 In de tweede plaats en subsidiair voert Madbid aan dat zelfs wanneer de uitgifte van Credits een levering van een dienst vormt, deze dienst niet „onder bezwarende titel” wordt verricht als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 73 van richtlijn 2006/112, en er derhalve geen btw verschuldigd is. Madbid merkt op dat het Hof in de punten 13 en 14 van het arrest van 3 maart 1994, Tolsma/Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden (C-16/93, EU:C:1994:80), heeft geoordeeld dat een dienst alleen „onder bezwarende titel” wordt verricht wanneer er een „rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie” zodanig dat „over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst”. Madbid voert aan dat op grond van de economische en commerciële realiteit niet kan worden volgehouden dat de door Madbid voor Credits ontvangen betaling wordt verricht in ruil voor het recht om te bieden op online veilingen van Madbid, omdat het bieden op een online veiling van Madbid de economische waarde van deze Credits voor de gebruiker niet uitput of zelfs maar vermindert. De volledige economische waarde van deze Credits blijft daarentegen beschikbaar voor de gebruiker bij de aanschaf van goederen van de Madbid website door middel van de „Buy Now” of „Earned Discount” mogelijkheden. De juiste uitlegging is derhalve dat de „door [Madbid] ontvangen vergoeding” wordt gegeven in ruil voor de uiteindelijke levering van goederen door Madbid aan de gebruiker.

- 28 In de derde plaats voert Madbid aan dat de tegenprestatie die zij verkrijgt in ruil voor de levering van goederen aan haar gebruikers de waarde omvat van de Credits die voor de verkrijging van de goederen zijn besteed, hetzij bij de biedingen om een veiling te winnen, hetzij bij het genereren van een verlaging van de „Buy Now” prijs dan wel van „Earned Discount”. Zij stelt dat deze uitlegging rekening houdt met „al datgene dat een door [Madbid] verkregen tegenprestatie in ruil voor de levering [van goederen] vormt”, met inbegrip van de economische waarde van de bij de verwerving van de goederen bestede Credits. De „Earned Discount” en „Buy Now” mogelijkheden zijn beide simpelweg mechanismen om de waarde van betaalde Credits te kunnen benutten bij de aanschaf van goederen uit de Madbid-winkel, en de economische en commerciële realiteit is dat goederen die zijn verkocht door middel van de „Earned Discount” of „Buy Now” mogelijkheden niet met „korting” worden verkocht. Noch „Earned Discount”, noch een verlaging van de „Buy Now” prijs vormen derhalve „prijskortingen” als bedoeld in artikel 79, onder b), van richtlijn 2006/112, aangezien zij gelijk zijn aan de waarde van de Credits die zijn besteed om goederen te kopen. Deze uitlegging verzekert dat de leveringen van Madbid overeenkomstig de economische en commerciële realiteit ervan worden belast, door te verzekeren dat Madbid wordt belast: (i) voor de echte leveringen die zij verricht aan gebruikers, namelijk leveringen van goederen; (ii) over het bedrag van de tegenprestatie die zij daadwerkelijk ontvangt voor de levering van goederen (zonder iets van die tegenprestatie toe te rekenen aan een vermeend tussenliggende verrichte dienst); (iii) tegen het toepasselijke tarief voor de levering van de betrokken goederen, zowel onder verwijzing naar het soort geleverde goederen als het tijdstip waarop de goederen zijn geleverd; en (iv) in de lidstaat waarin deze goederen zijn geleverd, waarmee het risico van dubbele belastingheffing wordt vermeden. Madbid stelt dat de uitlegging van de btw-bepalingen door HMRC het belasten van haar leveringen van goederen aan haar gebruikers verstoort, aangezien deze tot volledig willekeurige resultaten leidt die geheel afhankelijk zijn van de hoeveelheid Credits die zijn besteed om de goederen te verwerven.
- 29 Ten slotte stelt Madbid dat het in strijd is met de inzake de btw fundamentele beginselen van fiscale neutraliteit en voorkoming van dubbele belastingheffing dat zij zowel in het Verenigd Koninkrijk als in Duitsland onderworpen is aan btw met betrekking tot bedragen die zij heeft ontvangen voor de verkoop van Credits. Zij stelt wegens tegenstrijdige conclusies van de belastingdiensten in het Verenigd Koninkrijk en Duitsland voor perioden vóór 1 januari 2015 te zijn onderworpen aan dubbele belastingheffing over de waarde van Credits die zij aan gebruikers verkocht. Een dergelijke dubbele belastingheffing is rechtstreeks in strijd met artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112, en het inzake de btw fundamentele beginsel van fiscale neutraliteit. Deze dubbele belastingheffing heeft in strijd met overweging 4 van richtlijn 2006/112 vervalsingen van de mededinging veroorzaakt en het vrije verkeer van goederen belemmerd. Madbid stelt dat het Verenigd Koninkrijk verplicht is bij toepassing van zowel Uniewetgeving als nationale wetgeving betreffende btw te waarborgen dat Madbid niet aan een dergelijke behandeling wordt onderworpen. Madbid stelt daar tegenover dat er



geen fundamenteel beginsel met betrekking tot de btw bestaat inzake het voorkomen van niet-heffing van belasting over handelingen en dat er een aantal voorbeelden is waar het Hof heeft geoordeeld dat bepaalde handelingen niet aan de btw zijn onderworpen, of omdat zij niet onder de btw vallen [zie bijvoorbeeld arresten van 16 december 2010, MacDonald Resorts Ltd (C-270/09, EU:C:2010:780); 26 mei 2005, Kretztechnik AG/Finanzamt Linz (C-465/03, EU:C:2005:320); 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), en 22 december 2010, RBS Deutschland Holding (C-277/09, EU:C:2010:810)], of, vaker, omdat de handeling expliciet is vrijgesteld van btw.

### *Argumenten van HMRC*

- 30 HMRC stelt dat wanneer een gebruiker wordt voorzien van Credits, Madbid de gebruiker het recht levert om deel te nemen aan een betaalde online veiling van Madbid, welk recht de gebruiker onmiddellijk kan gebruiken. Deze levering is een levering van een dienst. Het is niet louter een „voorbereidende handeling” zoals beschreven in punt 24 van het arrest van 16 december 2010, MacDonald Resorts Ltd (C-270/09, EU:C:2010:780). HMRC merkt op dat de Tribunal als feit heeft vastgesteld dat deelname aan veilingen van Madbid een „duidelijk en afzonderlijk doel” van de gebruiker is, dat het belangrijkste kenmerk van de levering van een dienst wordt verwezenlijkt op het moment dat de Credits worden aangeschaft, en er verder niets nodig is om dat vast te stellen of te omschrijven. Deze dienst wordt verricht onder bezwarende titel, omdat de gebruiker geld betaalt in ruil voor de Credits. Er bestaat een rechtstreeks verband tussen die betaling door de gebruiker aan Madbid en de levering van het recht aan de gebruiker om deel te nemen aan de veiling door Madbid.
- 31 In de tweede plaats stelt HMRC dat Madbid ter bevordering van de verkoop en teneinde gebruikers aan te moedigen te betalen om deel te nemen aan haar veilingen en niet-succesvolle deelnemers aan veilingen aan te moedigen om goederen van Madbid te kopen, bereid is de gebruiker een prijskorting te toe te kennen indien en wanneer hij ervoor kiest een artikel aan te schaffen door middel van de „Buy Now” of „Earned Discount” mogelijkheden. Deze korting is een prijskorting als bedoeld in artikel 79, onder b), van richtlijn 2006/112, waarmee de door Madbid ontvangen tegenprestatie voor de aangeschafte goederen wordt verlaagd. Indien en wanneer een gebruiker, die Credits heeft aangeschaft en heeft deelgenomen aan een of meer veilingen, beslist om goederen aan te schaffen tegen de hem door Madbid aangeboden verlaagde contante prijs, is dat een volgende en afzonderlijke handeling. De door Madbid ontvangen tegenprestatie in ruil voor de levering van deze goederen is de contante betaling door de gebruiker van het bedrag van de (verlaagde) prijs die hem door Madbid is aangeboden plus de verpakkings- en verzendkosten.
- 32 HMRC voert aan dat de betaling door gebruikers voor Credits geen vooruitbetaling is voor een levering van goederen aan de gebruiker, onder andere wegens de drie door de Tribunal in punt 20, onder xi, hierboven vastgestelde

feiten. Deze betaling vormt de tegenprestatie voor de levering aan de gebruiker van het recht om deel te nemen aan veilingen van Madbid en is niet rechtstreeks verbonden met de aanschaf van goederen in een volgende afzonderlijke handeling.

- 33 In de derde plaats stelt HMRC dat de door Madbid ontvangen tegenprestatie van de winnaar van een veiling als betaling voor het artikel waarop hij het winnende bod heeft uitgebracht, wanneer hij ertoe overgaat dat artikel aan te schaffen, de winnende prijs is plus de verpakkings- en verzendkosten. De Credits worden opgebruikt om het winnende bod te doen en hebben geen waarde meer.
- 34 HMRC stelt dat de volgende zaken relevant zijn, wil er sprake zijn van een onder bezwarende titel verrichte dienst. In de eerste plaats heeft het recht om deel te nemen aan de veilingen van Madbid een waarde, met name wegens de aard van „Penny auctions”. De gebruiker betaalt niet voor het recht om te winnen, maar voor het recht om deel te nemen en voor de kans om te winnen, dat wil zeggen om te wedijveren om waardevolle goederen aan te schaffen tegen een - doorgaans veel - lagere prijs dan de marktwaarde ervan. In de tweede plaats heeft de Tribunal als feit vastgesteld dat wanneer een gebruiker Credits aanschaft, deze objectief gezien worden aangeschaft met een duidelijk en afzonderlijk doel, namelijk deelname aan de veilingen van Madbid, en dat elke aanschaf van goederen volgend op de biedingen tijdens een veiling, indien en wanneer deze plaatsvindt, een volgende en afzonderlijke handeling vormt, die waarschijnlijk op de eerste handeling zal volgen, maar niet noodzakelijkerwijs deel ervan uitmaakt. In de derde plaats kan een gebruiker de Credits onmiddellijk na betaling gebruiken om deel te nemen aan een veiling, maar kan deze alleen gebruiken om te bieden op een veiling. Hij kan geen contante terugbetaling krijgen en kan geen Credit gebruiken om in de Madbid-winkel goederen aan te schaffen. In de vierde plaats voert HMRC aan dat een afzonderlijk probleem voor de uitlegging van Madbid is dat gebruikers, en sommige gebruikers doen dat, kunnen betalen voor Credits en kunnen deelnemen aan veilingen, maar nooit succes hebben en nooit overgaan tot het aanschaffen van goederen van Madbid in een volgende handeling. In deze omstandigheden is er volgens Madbid, hoewel de gebruiker heeft betaald voor Credits en in ruil daarvoor heeft mogen deelnemen aan veilingen van Madbid en de gebruiker daadwerkelijk heeft deelgenomen aan een of meer veilingen van Madbid, geen levering onder bezwarende titel verricht en is zij in het geheel geen btw verschuldigd. HMRC stelt dat een uitlegging die inhoudt dat er geen aan btw onderworpen economische activiteit heeft plaatsgevonden, niet kan worden volgehouden en merkt daarenboven op dat het Finanzamt deze uitlegging niet lijkt te delen.
- 35 HMRC voert aan dat een belangrijk punt dat relevant is voor de vraag of Madbid al dan niet een echte prijskorting biedt voor goederen die buiten veilingen zijn aangeschaft door middel van de „Buy Now” of „Earned Discount” mogelijkheden, betrekking heeft op de terugbetaling die een gebruiker ontvangt wanneer hij zijn recht uitoefent om aangeschafte goederen af te bestellen. HMRC merkt op dat alles waar de gebruiker recht op heeft, en alles dat aan hem door Madbid wordt

terugbetaald wanneer hij de aangeschafte goederen afbestelt, de verlaagde contante prijs is waarvoor de goederen door Madbid aan hem zijn aangeboden en de verpakkings- en verzendkosten, maar niets meer. De gebruiker krijgt de waarde van geen enkele Credit terugbetaald.

- 36 Ten slotte stelt HMRC aangaande het risico van dubbele belastingheffing (of niet-belastingheffing) dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet rechtvaardigt dat wordt voorbijgegaan aan de economische realiteit dat Madbid niet alleen goederen levert, maar ook, onder bezwarende titel, diensten. Het is een beginsel dat de levering van diensten (en goederen) waarover btw verschuldigd is, aan btw moet worden onderworpen en niet onbelast mag blijven, net als dat het een beginsel is dat dergelijke handelingen niet tweemaal mogen worden belast.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 37 De Tribunal is van mening dat een prejudiciële beslissing van het Hof noodzakelijk is voor de beslechting van het hoger beroep door de Tribunal, gelet op de ingewikkeldheid van de vragen die betreffende het Unierecht zijn opgeworpen in verband met de juiste uitlegging van richtlijn 2006/112 en de toepassing ervan op de ondernemingsactiviteiten van Madbid. Deze ingewikkeldheid wordt weerspiegeld in het uiteenlopen van de door de belastingdiensten van twee lidstaten gegeven rulings.