ELIDA GIBBS

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL N. FENNELLY

van 27 juni 1996 *

1. Elida Gibbs financiert twee systemen van bonnen om de verkoop van haar toiletartikelen in het Verenigd Koninkrijk te bevorderen. In ruil voor een kortingbon krijgt de consument korting van de detailhandelaar. Wanneer de consument een „geld terug"-bon opstuurt, betaalt Elida Gibbs hem rechtstreeks een bedrag terug. Voor het Value Added Tax Tribunal te Londen stelt Elida Gibbs, dat beide systemen aanleiding moeten geven tot een retroactieve aanpassing van de maatstaf van heffing van de BTW die zij over de verkoop van die produkten aan groot- en detailhandelaren verschuldigd is. Het Tribunal heeft het Hof twee vragen om uitlegging gesteld.

I — De feiten en het rechtskader

A — *Het rechtskader*

2. Artikel 2 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn") [1], luidt als volgt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

(...)"

* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — PB 1977, L 145, blz. 1.

Artikel 11 A, lid 1, sub a, luidt als volgt:

„*In het binnenland*

1. De maatstaf van heffing is:

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

In artikel 11 A, leden 2 en 3, is bepaald welke elementen al dan niet in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen. Volgens artikel 11 A, lid 3, sub b, worden in de maatstaf van heffing 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".

3. Artikel 11 C, lid 1 („Diversen"), luidt als volgt:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of *in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden*, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de Lid-Staten worden vastgesteld.

In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, kunnen de Lid-Staten evenwel van deze regel afwijken." [2]

B — *De feiten*

4. Elida Gibbs (hierna: „Gibbs") vervaardigt toiletartikelen; zij is een dochteronderneming van de Unilevergroep. 70 % van haar afzet gaat naar detailhandelaren; de rest naar groothandelaren en cash and carry-bedrijven waar detailhandelaren produkten van Gibbs kunnen inkopen. Gibbs bevordert de verkoop van haar produkten door twee systemen van kortingbonnen en een systeem van „geld terug"-bonnen.

i) Kortingbonnen

5. Met het eerste systeem, het standaardsysteem van kortingbonnen, voert Gibbs gedurende een beperkte periode een reclameactie. Zij verspreidt bonnen onder het publiek, rechtstreeks of als uitknipstrook in

2 — Cursivering van mij, wegens het belang van dit lid.

kranten en tijdschriften. Op elke bon is een nominale waarde gedrukt, alsmede aanwijzingen voor potentiële klanten en detailhandelaren. Aan de winkeliers wordt meegedeeld, dat Gibbs de nominale waarde van de bon terugbetaalt, wanneer zij kunnen aantonen dat de bon tijdens de looptijd van de reclameactie werd ingeruild voor een produkt waarvoor de reclame gold.

6. Met het tweede systeem, het specifiek systeem detailhandel, voert Gibbs samen met een detailhandelaar gedurende een beperkte periode een reclameactie voor een bepaald produkt of een bepaalde serie produkten. Bij dit systeem drukt de detailhandelaar de bonnen en verspreidt hij ze onder potentiële klanten.

7. Ongeacht of de koper een groot- of detailhandelaar is, brengt Gibbs voor haar leveringen van produkten een bedrag inclusief belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") in rekening, los van enige lopende of toekomstige reclameactie. Gewoonlijk is bij de aankoop niet bekend, of voor die produkten later een reclameactie zal worden gevoerd. De verkoop door de groothandelaar aan de detailhandelaar geschiedt tegen groothandelsprijzen, waarop eventuele reclameacties niet van invloed zijn. De detailhandelaar biedt de produkten aan tegen de gewone winkelprijs.

8. In het standaardsysteem kan de klant de bon inleveren als gedeeltelijke betaling voor het bedoelde produkt. De winkelier is niet verplicht de bon aan te nemen, maar als hij dat doet, betaalt Gibbs hem rechtstreeks terug wanneer hij aantoont dat de bonnen staan voor door hem verkochte Gibbsprodukten. In het specifiek systeem detailhandel is de winkelier contractueel verplicht de bon aan te nemen.

ii) „Geld terug"-bonnen

9. In dit systeem wordt de bon rechtstreeks op de verpakking van een produkt van Gibbs gedrukt. De bon geeft recht op terugbetaling van een deel van de door de consument aan de winkelier betaalde prijs en vormt tevens het bewijs van aankoop van het produkt. De consument die aan de op de bon gedrukte voorwaarden voldoet, kan de bon rechtstreeks opsturen naar Gibbs (of haar vertegenwoordiger), die het beloofde bedrag terugbetaalt. Blijkens de verwijzingsbeschikking moet de consument samen met de „geld terug"-bon twee andere verpakkingen van produkten van Gibbs opsturen.

iii) De vordering van Gibbs

10. Op 24 augustus 1992 verzocht Unilever, de moedermaatschappij van Gibbs, de Commissioners of Customs and Excise (hierna: „Commissioners") om terugbetaling van

883 894 UKL die zij sinds 1984 te veel zou hebben afgedragen ter zake van de kortingen „geld terug"-bonnen, op grond dat de terugbetaling van de nominale waarde van die bonnen neerkwam op een achteraf verleende korting, zodat de maatstaf van heffing van de oorspronkelijke levering moest worden verlaagd. Op 5 mei 1993 werd dit verzoek afgewezen op grond dat de bonnen geen prijsvermindering tussen de fabrikant en de detailhandelaar opleverden, maar deel uitmaakten van de door de detailhandelaar ontvangen tegenprestatie voor de door hem aan de consument geleverde goederen, dus een „van een derde verkregen tegenprestatie" in de zin van artikel 11 A, lid 1. Later voegden de Commissioners daaraan toe, dat er geen „rechtstreeks verband was tussen de levering van de goederen (door de fabrikant aan de detail- of groothandelaar) en de betaling van het terug te ontvangen geld (door de fabrikant aan de eindverbruiker)".

C — *De procedure voor de nationale rechter*

11. Gibbs stelde tegen deze besluiten beroep in bij het Value Added Tax Tribunal te Londen (hierna: „Tribunal"). Gibbs stelde, dat volgens artikel 11 A, lid 1, sub a, de „tegenprestatie" die zij voor de levering van de betrokken produkten ontvangt, het bij de verkoop van die produkten in rekening gebrachte bedrag is, minus hetgeen zij bij inwisseling van de bonnen terugbetaalt. Subsidiair stelde zij, dat de betrokken transacties door de betaling bij de inwisseling van de bonnen onder artikel 11 C, lid 1, vallen.

12. De Commissioners stelden, dat de transacties met de bonnen geen verlaging teweegbrengen van de door Gibbs ontvangen tegenprestatie in de zin van de BTW-regeling, die het bedrag blijft dat de detail- of groothandelaren voor de door Gibbs geleverde goederen aan Gibbs verschuldigd zijn. In de beide systemen is de inwisseling van de bonnen door Gibbs een tegenprestatie van een derde voor de levering van de detailhandelaar aan de consument. Met betrekking tot de kortingbonnen betoogden de Commissioners, dat de detailhandelaar twee tegenprestaties ontvangt: een contant bedrag van de consument en de waarde van de bon van Gibbs. De tegenprestatie voor de levering aan de detailhandelaar is het bedrag dat de detailhandelaar aan Gibbs moet betalen, of, wanneer de goederen door een groothandelaar worden geleverd, het bedrag dat de detailhandelaar betaalt aan of in rekening wordt gebracht door de groothandelaar. Er kan geen sprake van zijn dat de tegenprestatie voor de levering door Gibbs aan de detailhandelaar achteraf wordt aangepast, en zeker niet in het geval van levering aan een groothandelaar, die geen partij is bij of wordt beïnvloed door de reclameactie.

13. In het stelsel van „geld terug"-bonnen ontvangt de detailhandelaar van de consument de volle winkelprijs; de winkelier heeft niets van doen met het recht om de bon te verzilveren, dat enkel aan de klant toekomt. De Commissioners stelden, dat aangezien de detailhandelaren geen korting boden op de winkelprijs van de verkochte goederen, Gibbs niet kon worden geacht voor de eerdere verkoop van die goederen als tegenprestatie een lager bedrag te krijgen dan zij de detailhandelaar (of groothandelaar) feitelijk in rekening had gebracht.

14. Het Tribunal meent, dat de door deze systemen opgeworpen vragen van gemeenschapsrecht niet worden beantwoord door het arrest van het Hofin de zaak Boots Company [3] en dat met reden kan worden gesteld, dat de inwisseling door Gibbs van bij de verkoop van haar produkten aan de consumenten aangeboden bonnen in aanmerking moet worden genomen bij de bepaling van de „maatstaf van heffing" van haar eerdere verkopen van die produkten. Het Tribunal merkt met name op, dat „een ruimere toepassing" van het arrest van het Hof in de zaak Glawe [4] het betoog van Gibbs kan staven. Onder bijzondere verwijzing naar de noodzaak van eenvormige uitlegging van het gemeenschapsrecht, besloot het Tribunal het Hof de volgende twee vragen te stellen:

„1) Kortingbonnen

Hoe moet bij juiste uitlegging van de artikelen 11 A, lid 1, sub a, en 11 C, lid 1, de ‚maatstaf van heffing' worden bepaald voor de door een eerste leverancier als Elida Gibbs (in de situatie zoals beschreven in paragraaf 4 van de beschikking) verschuldigde BTW, wanneer:

a) die eerste leverancier een ‚fabrikant' is, die kortingbonnen uitgeeft die voor het daarop aangegeven bedrag door of voor rekening van de fabrikant aan de detailhandelaar kunnen worden vergoed,

b) de bonnen, die in het kader van een reclamecampagne aan potentiële klanten worden verstrekt, door de detailhandelaar kunnen worden aangenomen wanneer de klant bij hem een bepaald artikel koopt,

c) de fabrikant dat bepaalde artikel tegen de fabrieksprijs aan de detailhandelaar of aan een groothandelaar heeft verkocht, en

d) de detailhandelaar bij verkoop van dat artikel aan de klant de bon aanneemt, bij de fabrikant inlevert en het erop aangegeven bedrag ontvangt?

Is de maatstaf van heffing bij de fabrikant de door deze in rekening gebrachte prijs of die prijs minus het op de bon aangegeven bedrag?

Maakt het voor het antwoord op deze vraag verschil, of de fabrikant eerst aan de groothandel levert dan wel rechtstreeks aan een detailhandelaar?

3 — Arrest van 27 maart 1990, zaak C-126/88, Jurispr. 1990, blz. I-1235 (hierna: „Boots").

4 — Arrest van 5 mei 1994, zaak C-38/93, Jurispr. 1994, blz. I-1679.

2) ‚Geld terug'-bonnen

Hoe moet bij juiste uitlegging van de artikelen 11 A, lid 1, sub a, en 11 C, lid 1, de ‚maatstaf van heffing' worden bepaald voor de door een eerste leverancier als Elida Gibbs (in de situatie zoals beschreven in paragraaf 4 van de beschikking) verschuldigde BTW, wanneer:

a) de eerste leverancier (de ‚fabrikant') in het kader van een reclameactie goederen tegen de ‚fabrieksprijs' rechtstreeks aan een detailhandelaar dan wel aan een groothandelaar verkoopt,

b) op de verpakking van die goederen een ‚geld terug'-bon voor een aangegeven bedrag is gedrukt, die aan de klant die het bewijs van aankoop van dat artikel levert en aan de andere op de bon vermelde voorwaarden voldoet, het recht geeft de bon voor het aangegeven bedrag bij de fabrikant in te wisselen, en

c) de klant het betrokken artikel bij een detailhandelaar koopt, de bon bij de fabrikant inlevert en het aangegeven bedrag ontvangt?

Is de maatstaf van heffing bij de fabrikant de door deze in rekening gebrachte prijs of die prijs minus het op de bon aangegeven bedrag?

Maakt het voor het antwoord op deze vraag verschil, of de fabrikant eerst aan de groothandel levert dan wel rechtstreeks aan een detailhandelaar?"

II — Bij het Hof ingediende opmerkingen

15. Schriftelijke opmerkingen werden ingediend door Gibbs, de regeringen van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, de Franse Republiek, de Bondsrepubliek Duitsland en de Italiaanse Republiek, en de Commissie. Gibbs, de regeringen van het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en de Helleense Republiek, en de Commissie dienden mondelinge opmerkingen in.

III — Bespreking van de aan het Hof gestelde vragen

16. Ik stel voor te beginnen bij de tweede vraag, betreffende het systeem van „geld terug"-bonnen, daar ik het met de Duitse regering eens ben, dat een antwoord op de tweede vraag het onderzoek van de eerste vraag vergemakkelijkt.

A — *„Geld terug"-bonnen*

17. Met zijn tweede vraag wil het Tribunal in wezen vernemen, of de maatstaf van heffing in de zin van de Zesde richtlijn bij een transactie waarbij de fabrikant tegen een bepaalde prijs goederen levert aan detailhandelaren (en in bepaalde gevallen aan groothandelaren die op hun beurt leveren aan detailhandelaren), kan worden beïnvloed door de latere inwisseling door die fabrikant van op de verpakking gedrukte „geld terug"-bonnen. Het Hof wordt met andere woorden gevraagd, of de tegenprestatie voor de oorspronkelijke levering van de goederen door de fabrikant retroactief wordt verlaagd wanneer hij naderhand een deel van de winkelprijs van die goederen terugbetaalt aan eenieder die een „geld terug"-bon opzendt.

18. Gibbs beklemtoont sterk het beginsel dat de BTW een omzetbelasting is, dat het om een „werkelijke omzet" moet gaan en dat dit beginsel uitdrukking vindt in artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (hierna: „Eerste richtlijn") [5], namelijk dat de BTW „berust op het beginsel dat van goederen en diensten *een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten*, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het produktie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden." [6] Deze werkelijke omzet is de van de detailhandelaren ontvangen prijs minus het bedrag dat wordt betaald aan consumenten die „geld terug"-bonnen opzenden. Zij stelt, dat „het economisch gevolg van het systeem van ‚geld terug' hetzelfde is als de situatie waarin de fabrikant korting geeft aan de winkelier, die de gehele korting op zijn beurt aan de klant doorspeelt". Gibbs stelt dat, wil de BTW een verbruiksbelasting zijn, de fiscus slechts BTW kan ontvangen over het nettobedrag dat de eindverbruiker (in de winkel) betaalt; dit kan slechts gebeuren wanneer de terugbetaling door de fabrikant kan worden afgetrokken van de maatstaf van heffing van de oorspronkelijke levering, overeenkomstig artikel 11 C, lid 1, van de Zesde richtlijn. Tot staving daarvan betoogt de Commissie, dat wanneer Gibbs de bonnen inwisselt, de prijs moet worden geacht te zijn verlaagd „nadat de handeling heeft plaatsgevonden", zoals bedoeld in die bepaling.

19. Het is nuttig, eerst de winkel- of consumentenprijs onder de loep te nemen. Bij transacties als in het „geld terug"-systeem van Gibbs kan de tegenprestatie voor de levering van de winkelier mijns inziens alleen de gehele winkelprijs zijn. Dit is de enige identificeerbare tegenprestatie die zij ontvangt. Bovendien is het de door partijen aan de tegenprestatie gehechte „subjectieve waarde" zoals bedoeld in het arrest Natu-

5 — PB 1967, blz. 1301.

6 — Cursivering van Gibbs.

rally Yours Cosmetics. [7] Ook de tegenprestatie voor de oorspronkelijke levering van de fabrikant aan de winkelier moet de aanvankelijk in rekening gebrachte prijs blijven. [8] Wanneer de winkelier de goederen levert, weet hij helemaal niet of de klant na de aankoop kan of zal voldoen aan de door Gibbs gestelde voorwaarden voor terugbetaling. Er is meer bepaald geen enkele manier om op het tijdstip van de oorspronkelijke levering door Gibbs te weten te komen, of enige of alle „geld terug"-bonnen zullen worden ingewisseld.

20. Gibbs beroept zich evenwel op artikel 11 C, lid 1, van de Zesde richtlijn om te stellen, dat de maatstaf van heffing bij de eindverbruiker de prijs moet zijn minus de korting die zij aan de klant zou verlenen. Deze bepaling kan mijns inziens niet van toepassing zijn op een betaling door een derde, zoals hier het geval is. Er is geen sprake van een prijsverschil voor de partijen bij de verkoop in de winkel. Zoals de Duitse regering terecht opmerkt, kan krachtens artikel 11 „de maatstaf van heffing slechts veranderen (verminderen) door een gebeurtenis die van invloed is op de maatstaf van heffing van de *transactie tussen degene die levert en de ontvanger*". [9] In het arrest Boots heeft het Hof niet geoordeeld, dat een terugbetaling aan een derde (hier de klant van de winkelier) in plaats van aan de onmiddellijke klant van de belastingplichtige (hier de winkelier) van invloed kan zijn op de maatstaf van heffing van de oorspronkelijke levering.

21. Wanneer de fabrikant met succes om terugbetaling wordt verzocht, kan bovendien noch de winkelier noch de fabrikant nagaan, of de goederen waarvoor de terugbetaling wordt verricht, dezelfde zijn die de fabrikant aan een bepaalde winkelier heeft geleverd; volgens Gibbs moet de terugbetaling niettemin met die oorspronkelijke levering worden verbonden. [10] Ik geloof niet, dat Gibbs in de zaak Glawe steun kan vinden om het ontbreken van een verband tussen de oorspronkelijke levering en de goederen in verband waarmee de bon naderhand wordt ingewisseld te boven te komen. In die zaak bestond de dienst uit het installeren en exploiteren van kansspelautomaten, die aldus waren afgesteld dat minstens 60 % van de inzetten aan de spelers werd uitgekeerd; het was derhalve duidelijk, dat de tegenprestatie die iedere speler voor zijn winstkans betaalde, *gemiddeld* 40 % van zijn inzet bedroeg. De zaak had evenwel enkel betrekking op transacties in één handelsfase, namelijk die tussen de eigenaar of exploitant van de machine en de spelers. Het Hof hanteerde de enige werkbare methode om BTW te heffen over wat sui generis weddenschappen waren. De redenering in de zeer bijzondere omstandigheden van de zaak Glawe kan niet worden geëxtrapoleerd tot een algemeen beginsel dat van toepassing is op een ingewikkelder reeks transacties in verschillende fasen van de distributieketen. De winkelier staat buiten de transactie tussen de fabrikant en de eind-

7 — Arrest van 23 november 1988, zaak 230/87, Jurispr. 1988, blz. 6365, r. o. 16 en 17 (hierna: „Naturally Yours").

8 — Dit geldt te meer wanneer de fabrikant oorspronkelijk aan een groothandelaar leverde.

9 — Cursivering in het origineel.

10 — Het argument wordt nog minder plausibel wanneer er een transactie plaatsvindt tussen de fabrikant en een groothandelaar. Ter terechtzitting verzocht de raadsman van Gibbs het Hof evenwel uitdrukkelijk, zich te concentreren op gevallen waarin er geen groothandelaar is. Nu het Tribunal duidelijk heeft vastgesteld, dat die zaken de meerderheid uitmaken en alleen de Franse regering het onderscheid van belang acht, zal ik mijn onderzoek hierna beperken tot rechtstreekse leveringen aan de winkelier.

verbruiker in het systeem van „geld terug"-bonnen. De poging om met Gibbs te stellen, dat de aanvaarding door de eindverbruiker van het „aanbod" op de bon, dat de verkoop op detailhandelsniveau beïnvloedt, verandering kan brengen in de eerdere transactie waarbij de fabrikant goederen levert aan de winkelier, zou de commerciële realiteit ontwrichten en in het communautaire BTW-stelsel een onaanvaardbare en niet te rechtvaardigen mate van onzekerheid introduceren.

22. De regering van het Verenigd Koninkrijk stelt, dat de klant die in het systeem van „geld terug"-bonnen van Gibbs terugbetaling ontvangt, eigenlijk een subsidie krijgt. Een dergelijke subsidie moet worden geacht „rechtstreeks verband te houden" met de verkoop in de winkel in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, en derhalve een deel te zijn van de tegenprestatie voor die levering. Dit argument kan mij niet overtuigen. Om binnen de werkingssfeer van die bepaling te vallen, moeten subsidies deel uitmaken van de tegenprestatie die de „leverancier verkrijgt". Hier wordt betaald aan de koper. Een restrictieve uitlegging van deze bepaling strookt met de noodzakelijke zekerheid bij de bepaling van de prijs en de omzet van de winkelier.

23. Volgens artikel 11 A, lid 1, sub a, is de maatstaf van heffing voor goederenleveringen „alles wat de leverancier (...) als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde (...)". In het arrest Boots overwoog het Hof: „Artikel 11 A, leden 2 en 3, sommen een aantal elementen op die wel respectievelijk niet in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen. (...) De in lid 2 genoemde elementen worden door de richtlijn zelf als ‚tegenprestatie' en dus als maatstaf van heffing beschouwd en de in lid 3 genoemde elementen worden, eveneens ex lege, van dit begrip tegenprestatie uitgesloten". [11] Teneinde een bepaald element te classificeren, moet volgens het Hof eerst worden nagegaan of het onder een van de in artikel 11 A, leden 2 en 3, genoemde categorieën valt, en dat pas als dat niet zo is, een beroep moet worden gedaan op het algemene begrip van lid 1, sub a.

24. Weliswaar voert Gibbs geen van deze leden aan bij haar vordering tot verlaging van de door haar ontvangen tegenprestatie met het bedrag van de terugbetaling en tot daaruitvolgende aanpassing van de maatstaf van heffing, maar zij betoogt wel dat deze betalingen „aan de koper verleende prijskortingen" zijn. Krachtens artikel 11 A, lid 3, kunnen prijskortingen in twee gevallen in mindering worden gebracht. De terugbetaling kan mijns inziens niet worden aangemerkt als een prijskorting of -rabat in de zin van lid 3, sub b, daar zij duidelijk niet wordt toegekend „aan de koper" van de fabrikant, noch wordt „verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht". Het is evenmin een bij artikel 11 A, lid 3, sub a, toegestane „korting voor vooruitbetaling".

11 — R. o. 15.

Artikel 11 A, lid 3, sub b, voorziet met andere woorden niet in „prijsverminderingen" — de algemene term die advocaat-generaal Van Gerven gebruikte in zijn conclusie in de zaak Boots [12] — die onrechtstreeks voortvloeien uit contante betalingen van een derde aan de koper van goederen of diensten. Ik acht het niet redelijk om, zoals Gibbs, artikel 11 A, lid 1, sub a, aldus uit te leggen, dat het impliciet de betaling van een deel van de prijs door derden van de bepaling van de maatstaf van heffing uitsluit. Zoals ik al zei, vermeldt dat lid de tegenprestatie door een derde in bewoordingen die niet verenigbaar zijn met Gibbs' betoog.

25. Het door de Commissie ondersteunde argument van Gibbs op grond van artikel 11 C, lid 1, dat de inwisseling van de bon moet worden aangemerkt als een prijsvermindering na de levering, lijkt mij even weinig plausibel. Een eenzijdige betaling aan sommige klanten kan niet worden omgezet in een prijsvermindering ex post facto voor een geheel verschillende en niet geïdentificeerde transactie. In het systeem van „geld terug"-bonnen is niet vereist, dat de klant die om terugbetaling verzoekt, aantoont bij welke winkelier hij het produkt heeft gekocht. Zoals ik al zei, heeft het Hof voor de bepaling van de tegenprestatie in de zin van artikel 11 A steeds gewezen op de noodzaak van een rechtstreeks verband tussen de geleverde goederen of diensten en de gestelde betaling. [13] Mijns inziens kan de aldus bepaalde maatstaf van heffing van een transactie slechts overeenkomstig artikel 11 C, lid 1, worden verlaagd, wanneer er een vergelijkbaar rechtstreeks verband bestaat tussen de gestelde latere verlaging en de relevante belastbare handeling. In de onderhavige zaak is er van een dergelijk verband geen sprake. Bij de ene transactie levert Gibbs, gewoonlijk aan een winkelier, goederen voor een onveranderlijke prijs, en bij de andere betaalt zij aan een derde een deel terug van de prijs die werd betaald bij de aankoop van sommige van die goederen bij een (niet noodzakelijk dezelfde) winkelier.

26. Ik meen ook, dat het uitsluiten van een deel van de overeengekomen prijs uit de maatstaf van heffing door verwijzing naar een latere betaling van een derde aan de koper, de hele structuur van de BTW-regeling kan ontwrichten. Artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn omschrijft de aan de BTW onderworpen leveringen als de leveringen van goederen of diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige *onder bezwarende titel* worden verricht. [14] Volgens het Hof moet deze tegenprestatie „kunnen worden uitgedrukt in een geldbedrag" en als een „subjectieve waarde", namelijk het door de leverancier van de goederen of de dienstverrichter „werkelijk ontvangen" bedrag, „en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde". [15] Het gebruik van het woord

12 — Punt 11.

13 — Zie bij voorbeeld arrest van 5 februari 1981 (zaak 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Jurispr. 1981, blz. 445, r. o. 12) en arrest Naturally Yours (r. o. 12).

14 — Reeds aangehaald in punt 2 (cursivering van mij).

15 — Zie arrest Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, r. o. 13.

„subjectief" kan tot verwarring leiden, maar het is mijns inziens bedoeld om een andere waardebepaling dan die van de partijen bij de transactie uit te sluiten. [16] Indien de door de partijen bij de transactie bepaalde „subjectieve" waarde kan worden gewijzigd door een daarvan volstrekt losstaande transactie tussen een partij en een derde, wordt het in de Zesde richtlijn gehanteerde begrip „tegenprestatie" zoals het in de rechtspraak van het Hof is uitgelegd, mijns inziens fundamenteel ondergraven.

27. Zeer frappant leek mij ook de stelling van de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Duitse en de Griekse regering, dat aanvaarding van het argument van Gibbs en de Commissie dat deze terugbetalingen overeenkomstig artikel 11 C, lid 1, achteraf van de maatstaf van heffing van de oorspronkelijke levering moeten worden afgetrokken, grote gevolgen zou hebben voor het stelsel van aftrek van voorbelasting in de Zesde richtlijn. De Duitse regering wijst erop, dat de klant van Gibbs (gewoonlijk een winkelier) geen wettelijke of andere verplichting heeft om de voorbelasting met het door Gibbs aan de derde (de klant van de winkelier) betaalde bedrag (in neerwaartse zin) aan te passen. Ter terechtzitting formuleerde de gemachtigde van het Verenigd Koninkrijk het dilemma bondig als volgt: „(...) hoe verlaagt in de eerste plaats de winkelier het bedrag van de voorbelasting met [de terugbetaling], en hoe verlaagt in de tweede plaats de belastingplichtige consument zijn voorbelasting met het bedrag van de subsidie?" [17] Logischerwijze zou Gibbs de winkelier de BTW moeten terugbetalen die hij in de oorspronkelijke prijs te veel in rekening heeft gebracht. Dit zou uiteraard onmogelijk zijn, aangezien de winkelier niet kan worden geïdentificeerd. Het door het Hof in de zaak Bally [18] genoemde doel van harmonisatie van de maatstaf van heffing van de BTW zou in het gedrang komen indien de tegenprestatie anders werd berekend voor de maatstaf van heffing van Gibbs aan de ene kant (prijs minus terugbetaling) en de aankopen van de winkelier aan de andere kant (prijs zonder kortingen). In de zaak Bally verwierp het Hof het argument dat de winkelier belasting zou moeten betalen over het bedrag dat hij na aftrek van de commissie van de emittent van kredietkaarten ontvangt, terwijl de consument met zijn kredietkaart de volle prijs met inbegrip van de BTW betaalde. Ik ben het met Gibbs en de Commissie niet eens, dat dit enkel een kwestie van factureren of administratie is. Zoals de Griekse regering terecht opmerkt, spelen facturen in het BTW-stelsel een fundamentele rol.

28. Ter terechtzitting antwoordde de Commissie op dit betoog, dat artikel 20, lid 1, sub b, als deel van het artikel over de „Herziening van de aftrek", uitdrukkelijk voorziet

16 — Zie in dat verband mijn conclusie van 27 juni 1996 in zaak C-288/94, Argos Distributors, Jurispr. 1996, blz. I-5311, punt 21.

17 — Zoals ik in punt 22 al zei, gebruikt de regering van het Verenigd Koninkrijk de term „subsidie" hier voor een betaling die in feite een tegenprestatie van een derde is.

18 — Arrest van 25 mei 1993, zaak C-18/92, Jurispr. 1993, blz. I-2871, r. o. 12.

in het geval van aftrek nadat de aangifte is ingediend. Dit is geenszins overtuigend. Het is normaal, dat er een regeling is voor dergelijke aftrekken die ontstaan overeenkomstig artikel 11 C, lid 1. Het enkele vereiste dat de Lid-Staten een herzieningsregeling moeten instellen, vormt mijns inziens evenwel geen rechtvaardiging voor een uitlegging van artikel 11 C, lid 1, die frontaal tegen artikel 11 A ingaat. Een geldig recht om een prijsvermindering in aanmerking te nemen, kan slechts ontstaan wanneer de leverancier naderhand zijn klant een prijsvermindering toekent. [19]

29. Ik meen derhalve, dat het Hof de tweede vraag van het Tribunal aldus moet beantwoorden, dat de maatstaf van heffing van de oorspronkelijke levering van de fabrikant aan de winkelier (of groothandelaar) niet wordt beïnvloed door een latere terugbetaling van de fabrikant aan de klant. Hierna moet de eerste vraag van het Tribunal worden onderzocht, die betrekking heeft op kortingbonnen.

B — *Kortingbonnen*

30. Gibbs betoogt, dat de belasting slechts strikt evenredig kan zijn aan de prijs van de goederen, wanneer de maatstaf van heffing wordt berekend op grond van het bedrag dat de leverancier daadwerkelijk ontvangt, hier dus na aftrek van het bedrag waartegen de bonnen zijn ingewisseld. Volgens haar kan dit resultaat op grond van artikel 11 van de Zesde richtlijn op twee wijzen worden bereikt: door de tegenprestatie in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, als het nettoinkomen van de fabrikant te beschouwen, of door de bij de inwisseling van de bonnen uitgegeven bedragen te beschouwen als prijsverminderingen nadat de handeling heeft plaatsgevonden, in de zin van artikel 11 C, lid 1.

31. Voor de eerste benadering voert Gibbs vooral het arrest Boots aan. Hoewel zij erkent, dat het arrest van het Hof in de zaak Boots betrekking had op een stelsel waarin een winkelier zijn klanten korting verleent, stelt Gibbs dat dezelfde redenering ook kan worden toegepast op door fabrikanten aan de klanten verleende kortingen. In dat verband verwijst zij naar de redenering van de Franse Conseil d'État in de zaak Berthier-Savéco. [20] De Commissie verkiest de tweede benadering. Zij stelt, dat indien een fabrikant die een kortingregeling als die van Gibbs hanteert, belasting zou moeten betalen over het volle bedrag van de oorspronkelijke levering — zoals de Commissioners vorderen — dit zou neerkomen op het gebruik van de „marktwaarde", hetgeen indruist tegen artikel 11 A, lid 1, sub a, zoals het door het Hof is uitgelegd. Haars inziens moet de

19 — Zie hiervoor, punt 24.

20 — Arrest van 20 maart 1974, zaak nr. 85.681.

nominale waarde van de ingewisselde bonnen overeenkomstig artikel 11 C, lid 1, van de oorspronkelijke prijs worden afgetrokken.

32. Ook de Franse regering steunt de tweede benadering, zij het slechts voor goederen die de fabrikant rechtstreeks levert aan de winkelier. Wanneer er een rechtstreeks verband is, kan de inwisseling van de bonnen inderdaad worden beschouwd als een vermindering van de prijs van de oorspronkelijke levering. Naar analogie van artikel 11 A, lid 3, sub b, naar luid waarvan kortingen of rabatten moeten zijn verkregen op het tijdstip van de levering, stelt zij, dat prijsvermindering na de levering overeenkomstig artikel 11 C, lid 1, slechts kan plaatsvinden wanneer de korting door de leverancier wordt toegekend aan de koper. Wanneer in de distributieketen een groothandelaar optreedt, vormt de latere inwisseling van de bonnen door de fabrikant een betaling van een derde aan de winkelier.

33. De regering van het Verenigd Koninkrijk, daarin op grotendeels dezelfde gronden bijgetreden door de Duitse [21], de Griekse en de Italiaanse regering, stelt, dat de bonnen geen korting op de winkelprijs opleveren die met de oorspronkelijke levering kan worden verbonden, maar wel deel uitmaken van de tegenprestatie voor de levering in de detailhandel. Daar een dergelijke stimuleringsregeling voor Gibbs evidente praktische moeilijkheden zou opleveren, vormt het gebruik van kortingbonnen een ideale methode om hetzelfde resultaat te bereiken, namelijk de klant een voordeel te verstrekken en tegelijkertijd de verkoop van de produkten van Gibbs te bevorderen. De regering van het Verenigd Koninkrijk maakt geen onderscheid tussen rechtstreekse leveringen en leveringen via een groothandelaar; deze laatste doet nog meer de onjuistheid uitkomen van het betoog van Gibbs, die verschillende transacties fictief als één enkele transactie poogt te behandelen. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk verschilt de zaak Boots van de onderhavige zaak: anders dan in de zaak Boots verleent de winkelier in het systeem van Gibbs geen korting door de uitgifte van de bon. Het ware derhalve „pervers te veronderstellen, dat de winkelier de prijs van zijn goederen verlaagt op de enkele grond dat hij een bon aanneemt die is uitgegeven door een derde met wie hij geen economische band heeft en van wie hij de goederen misschien niet eens heeft gekocht".

34. Fundamenteel in Gibbs' betoog is, dat de winkelier door een verlaging van de maatstaf van heffing van Gibbs niet mag worden benadeeld. Indien winkeliers door hun deelneming aan de reclameacties meer BTW zouden moeten betalen, zouden zij uiteraard niet geneigd zijn deel te nemen. In het model dat Gibbs het Hof heeft voorgesteld, is de winkelprijs met de waarde van de bon verminderd en wordt de van Gibbs ontvangen

21 — De Duitse regering stelt evenwel, dat de maatstaf van heffing van de fabrikant kan worden verminderd, maar enkel indien bepaalde strenge voorwaarden zijn vervuld: de vermindering moet plaatsvinden bij elke transactie in de distributieketen, zodat de winkelier uiteindelijk een deel van de tegenprestatie voor de levering terugkrijgt, dat hij aan de klant kan doorspelen door het produkt goedkoper te verkopen, en de fabrikant moet een gecorrigeerde factuur opmaken op grond waarvan de winkelier de voorbelasting die hij aftrekt, dienovereenkomstig aanpast. Wat het door Gibbs gehanteerde systeem betreft, stelt zij onder verwijzing naar r. o. 22 van het arrest Boots, dat de inwisseling van de bonnen door Gibbs een tegenprestatie van een derde vormt die geen invloed heeft op de tegenprestatie voor de oorspronkelijke levering door de fabrikant.

terugbetaling van de maatstaf van heffing van de winkelier uitgesloten. Slechts door deze ingrijpende en mijns inziens onjuiste veronderstelling slaagt Gibbs erin, de positie van de winkelier door de vermindering van de maatstaf van heffing die zij voor zichzelf vordert onaangetast te laten. Zonder die vermindering zou de inwisseling van bonnen automatisch de marge tussen de uitgaven en de ontvangsten van de winkelier vergroten, en derhalve ook de door de winkelier te betalen BTW. Gelet op de gestelde analogie met de zaak Boots, wil ik erop wijzen, dat dit duidelijk niet de wijze was waarop dat bedrijf de opbrengst van een vergelijkbaar systeem berekende. Boots nam in haar brutoinkomsten voor BTW-doeleinden de bedragen op die zij in ruil voor de bonnen van de fabrikanten ontving, en was daarover dus BTW verschuldigd. Deze werkwijze werd aanvaard door alle partijen in die zaak en behoefde dus niet te worden behandeld door het Hof, dat alleen werd verzocht om een uitspraak over gevallen waarin de fabrikant geen terugbetaling verrichtte. [22] Gibbs' betoog impliceert dat Boots er verkeerd aan deed, die BTW-heffing te aanvaarden. Ik meen, dat Boots handelde volgens de juiste uitlegging van artikel 11 A, lid 1, sub a.

35. De bonnen die Gibbs uitgeeft, verschijnen in advertenties in kranten en tijdschriften of worden onder het publiek verspreid. Zij zijn bedoeld om consumenten door de belofte van een prijskorting aan te zetten bepaalde produkten van Gibbs te kopen. De enige functie van de bonnen is derhalve het bevorderen van de verkoop. Gibbs biedt aan, namens de consument een deel van de prijs te betalen. De winkelier wordt meegedeeld, dat als hij de bon aanneemt, Gibbs hem het bedrag zal terugbetalen waarmee hij de winkelprijs heeft verminderd. Het bedrag dat Gibbs aan de winkelier betaalt, is derhalve een deel van de winkelprijs van het produkt. Volgens artikel 11 A, lid 1, sub a, vormt het een deel van de tegenprestatie die de winkelier voor de levering van de goederen ontvangt. Het wordt niet ontvangen „van de koper [of] van de ontvanger" maar „van een derde". Het kan evengoed worden beschouwd als een subsidie aan de consument „die rechtstreeks met de prijs van de handelingen" verband houdt. [23] Tussen de levering van de goederen en dit deel van de tegenprestatie bestaat er een rechtstreeks verband zoals de vaste rechtspraak van het Hof vereist. [24]

36. Indien de tegenwaarde van de bon een deel is van de tegenprestatie voor de verkoop bij de winkelier, of, eenvoudiger, van de winkelprijs, ben ik het met de Duitse regering eens, dat zij niet tegelijkertijd een gedeeltelijke terugbetaling kan zijn van de oorspronkelijke tegenprestatie van de winkelier aan de

22 — Zie de zaak Boots, rapport ter terechtzitting (Jurispr. 1990, blz. I-1235, punten 5, 7 en 12) en conclusie van advocaat-generaal Van Gerven, punt 2.

23 — Anders dan in het systeem van „geld terug"-bonnen, wordt in het systeem van kortingbonnen aan de winkelier de prijskorting terugbetaald die *hij op verzoek aan de consument heeft verleend.*

24 — Zie bij voorbeeld de passages uit de in voetnoot 13 aangehaalde arresten Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats en Naturally Yours.

fabrikant. De winkelier heeft de goederen reeds gekocht en heeft ze betaald of is betaling verschuldigd wanneer hij ze geprijsd in zijn rekken aanbiedt. Zoals de verkoopprijs niet wordt beïnvloed door het feit dat Gibbs de plaats van de consument inneemt om een deel ervan te betalen, wordt de aankoopprijs niet beïnvloed door het feit dat de bon wordt ingewisseld bij de fabrikant van wie hij het produkt heeft gekocht. Ter terechtzitting maakte de gemachtigde van de regering van het Verenigd Koninkrijk een levendige en overtuigende vergelijking waarbij de vertegenwoordigers van de fabrikant bij de toonbank aanbieden contant 10 pence van de prijs van bepaalde produkten terug te betalen. Dergelijke betalingen zouden uiteraard de oorspronkelijk door de fabrikant aan de winkelier in rekening gebrachte prijs onberoerd laten. Wij weten, dat ongeveer 30 % van Gibbs' afzet via groothandelaren wordt gerealiseerd, en in dat geval is er hoe dan ook geen eerdere verkoop waarvan de prijs moet worden verlaagd wanneer de winkelier de bonnen ter verzilvering aan de fabrikant aanbiedt.

37. Uit de aard van de terugbetaling als een tegenprestatie voor de verkoop in de winkel volgt onverbiddelijk, dat zij niet tot gevolg heeft, dat de prijs die Gibbs de winkelier aanrekent, wordt verminderd „nadat de handeling heeft plaatsgevonden" in de zin van artikel 11 C, lid 1.

38. Mijns inziens kan het arrest Berthier-Savéco het betoog van Gibbs niet staven. Ten eerste legde de Conseil d'État in dat arrest de Franse BTW-wetgeving uit, en ten tweede betrof die zaak de situatie van een winkelier die, op een tijdstip dat BTW in Frankrijk niet verschuldigd was bij verkoop in de winkel maar alleen in de groothandelsfase, vermindering vorderde van het bedrag waarover hij belasting moest betalen in verband met de aankoop van zeep bij een fabrikant die kortingbonnen had verspreid die vergelijkbaar zijn met die van Gibbs. Ik ben hoe dan ook van mening, dat de analyse van Commissaire du gouvernement Schmeltz voor de uitlegging van artikel 11 A van de Zesde richtlijn relevanter is. [25]

39. Ik ben derhalve van mening, dat het systeem van kortingbonnen moet worden beschouwd als een door Gibbs aanvankelijk ten voordele van de klant gefinancierde reclame, die de reputatie en de omzet van Gibbs moet vergroten. Anders dan in de zaak Boots houdt het systeem niet in, dat Gibbs *haar* klant achteraf een korting of een prijsvermindering verleent.

25 — „En tout état de cause, le remboursement des bons par le fournisseur ne peut être considéré comme aboutissant à un véritable rabais consenti par ce dernier dès lors que son octroi dépend non de sa volonté mais de celle du consommateur et qu'il est accordé, non pas en fonction des achats effectués par son client revendeur, mais d'après le nombre d'articles vendus dans certaines conditions par ce dernier" (conclusie gepubliceerd in *Droit Fiscal* 1974, blz. 37). Het arrest van de Conseil d'État wordt ook bekritiseerd in een noot in *Droit Fiscal*, waarin wordt gesteld, dat het voor een „korting" in de ware zin van het woord noodzakelijk is, dat de verkoper de vermindering van de verkoopprijs ten voordele van de koper draagt. Dit was niet het geval in de zaak Berthier-Savéco, waarin de fabrikant de verkoper voor dat bedrag crediteerde (blz. 34).

IV — Conclusie

40. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de vragen van het Value Added Tax Tribunal te Londen te beantwoorden als volgt:

„Artikel 11 A, lid 1, sub a, en C, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet worden uitgelegd als volgt:

1) De maatstaf van heffing voor de levering van goederen aan een groot- of kleinhandelaar door een leverancier die onder potentiële consumenten kortingbonnen verspreidt met daarop een aanbod om de prijs van bepaalde produkten te verminderen, wordt niet verlaagd met de bedragen die de leverancier aan de kleinhandelaren betaalt in ruil voor de prijskorting die zij geven aan de consumenten die bij aankoop van die produkten de bonnen aanbieden.

2) De maatstaf van heffing voor de levering van goederen aan een groot- of kleinhandelaar door een leverancier die op die goederen ‚geld terug'-bonnen laat drukken met daarop een aanbod om een bepaald bedrag contant terug te betalen, wordt niet verlaagd met de bedragen die de leverancier aan de consumenten betaalt overeenkomstig hetgeen is gedrukt op de door hen gekochte produkten."