CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. STIX-HACKL

van 20 september 2001 [1]

I — Inleiding

1. In deze zaak is de vraag aan de orde, wat de maatstaf van heffing is voor transacties van detailhandelaren die aan eindverbruikers bij aankoop van goederen korting verlenen tegen inlevering van een bon en die het bedrag van die korting terugbetaald krijgen door de fabrikant die deze bonnen uitgeeft.

II — Feiten, procesverloop in het hoofdgeding en prejudiciële vragen

2. Yorkshire Co-operatives Ltd (hierna: „Yorkshire") dreef tussen februari 1974 en januari 1996 in Noord-Engeland een aantal detailhandelswinkels die levensmiddelen en andere goederen verkochten. In het kader hiervan accepteerde zij kortingsbonnen („money off coupons") die waren uitgegeven door fabrikanten van bepaalde, door haar verkochte producten. De bonnen vormden een onderdeel van bijzondere reclamecampagnes van die fabrikanten. De bonnen werden ofwel rechtstreeks ofwel in de vorm van uitknipbonnen in kranten en tijdschriften onder het publiek verspreid. Op elke bon stond hetzij een bedrag in geld aangegeven hetzij een methode om een dergelijk bedrag (de korting) te berekenen, en werd uitdrukkelijk vermeld dat de eindverbruiker die de bon inleverde bij een detailhandelaar die bereid was deze te accepteren, de op de bon genoemde producten kon kopen tegen hun normale detailhandelsprijs minus de korting.

3. Yorkshire accepteerde dergelijke bonnen van haar klanten. Zij kocht de betrokken producten van de fabrikanten en bood ze voor de normale detailhandelsprijs te koop aan. Een klant die geen bon inleverde, moest de normale detailhandelsprijs betalen. Een klant die een bon inleverde, betaalde de normale detailhandelsprijs minus de korting. Vervolgens stuurde Yorkshire de bon overeenkomstig de daarop vermelde instructies naar de fabrikant, die haar het bedrag van de korting vergoedde.

4. Wanneer Yorkshire deze vergoedingen ontving, nam zij ze op in haar bruto dagomzet en droeg zij als gevolg hiervan aan de Commissioners BTW af over de volledige normale detailhandelsprijs van de

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

betrokken goederen, zonder korting op grond van de bonnen.

5. De prijs die Yorkshire voor de betrokken goederen aan de fabrikanten moest betalen, werd vastgesteld zonder rekening te houden met de bonnen. In een aantal gevallen kocht Yorkshire de goederen in voordat de fabrikant daarvoor bonnen onder het publiek had verspreid.

6. Bij schrijven van 2 december 1996 verzocht Yorkshire om teruggave van de BTW die zij in de boekjaren tussen februari 1974 tot januari 1996 te veel zou hebben betaald in verband met de vergoeding door de fabrikanten. Zij voerde hiervoor als argument aan, dat zij van haar klanten voor de levering van de betrokken goederen enkel de contante betalingen had ontvangen en dat de terugbetalingen kortingen of rabatten waren op de prijs van de oorspronkelijke levering van de betrokken goederen door de fabrikanten aan Yorkshire. Daar Yorkshire BTW had afgedragen over de transacties met haar klanten ter hoogte van het door haar klanten betaalde gereduceerde bedrag vermeerderd met de waarde van de bonnen, had zij recht op teruggave van de BTW over het bedrag van de bonnen, omdat de bonnen geen deel uitmaakten van de tegenprestatie voor de levering van goederen door Yorkshire aan haar klanten. Daar de fabrikanten haar bovendien geen creditnota's hadden gegeven, had zij de voorbelasting betreffende de levering van de goederen ook niet hoeven te corrigeren en was zij bijgevolg ook niet verplicht geweest haar BTW-aangiften met betrekking tot dergelijke leveringen dienovereenkomstig te corrigeren. Yorkshire beriep zich hiervoor op het arrest in de zaak Elida Gibbs. [2]

7. Bij schrijven van 10 februari 1997 wezen de Commissioners het verzoek van Yorkshire in zijn geheel af. Volgens hen had Yorkshire het arrest Elida Gibbs verkeerd uitgelegd en was de maatstaf van heffing voor de levering van goederen aan haar klanten het door de klanten contant betaalde bedrag, vermeerderd met het bedrag van de bon. Indien de maatstaf van heffing voor de transacties tussen Yorkshire en haar klanten daarentegen uitsluitend het bedrag was dat de klanten contant hadden betaald, dan had Yorkshire bovendien de beweerdelijk te hoog aangegeven verkoopwaarde moeten compenseren met een navenant lager aangegeven verkoopwaarde van de leveringen van de fabrikanten aan Yorkshire.

8. In 1998 stelde Yorkshire tegen de beslissing van de Commissioners beroep bij het VAT and Duties Tribunal. In zijn beslissing merkte het Tribunal op dat het niet overtuigd is dat het arrest Elida Gibbs de werking heeft die Yorkshire daaraan toeschrijft, maar dat geen van de argumenten van partijen ter zake als kennelijk ongegrond kan worden afgewezen. Na de mondelinge toelichtingen van partijen op de rechtspraak van het Hof, en in het bij-

2 — Arrest van 24 oktober 1996 (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339).

zonder op de arresten Elida Gibbs, Glawe [3], Naturally Yours Cosmetics [4], Boots Company [5] en Empire Stores [6], te hebben gehoord, achtte het Tribunal daarom een prejudiciële beslissing van het Hof als bedoeld in artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) noodzakelijk voor het wijzen van zijn vonnis.

9. Hoewel een deel van de gewraakte leveringen plaatsvond voordat de Zesde richtlijn in werking was getreden, beroepen partijen zich uitsluitend op de Zesde richtlijn.

10. Ook is opgemerkt dat de medewerking van een groothandelaar denkbaar is. Partijen zijn het er namelijk over eens dat het noodzakelijk is dat er ook een beslissing komt voor het theoretische geval dat een fabrikant goederen verkoopt aan een groothandelaar, die ze vervolgens aan een detailhandelaar doorverkoopt. Hoewel deze situatie zich in casu niet voordoet, is zij in beginsel gangbaar, en in de prejudiciële vragen wordt daarom met beide mogelijkheden rekening gehouden.

11. De prejudiciële vragen luiden als volgt:

„1. Wat is overeenkomstig de artikelen 11, A, lid 1, sub a, en 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn de maatstaf van heffing bij een levering van goederen door een detailhandelaar als verzoekster aan een klant, waarbij:

a) de fabrikant van de goederen deze aan de detailhandelaar heeft verkocht (of, in voorkomend geval, aan een groothandelaar die deze aan de detailhandelaar heeft verkocht),

b) de fabrikant in het kader van een reclamecampagne een bon verspreidt waarop is vermeld dat:

i) de houder bij inlevering van de bon bij een detailhandelaar de goederen van de detailhandelaar kan kopen tegen een gereduceerde prijs, zijnde de normale verkoopprijs van de detailhandelaar, verminderd met het bedrag van de bon dan wel met een overeenkomstig de aanwijzingen op de bon te berekenen bedrag (‚de korting'), en

ii) zodra de detailhandelaar de goederen overeenkomstig de aanwijzingen op de bon heeft

3 — Arrest van 5 mei 1994 (C-38/93, Jurispr. blz. I-1679).
4 — Arrest van 23 november 1988 (230/87, Jurispr. blz. 6365).
5 — Arrest van 27 maart 1990 (C-126/88, Jurispr. blz. I-1235).
6 — Arrest van 2 juni 1994 (C-33/93, Jurispr. blz.I-2329).

verkocht en hem bij de fabrikant heeft ingeleverd, de fabrikant aan de detailhandelaar een bedrag zal betalen dat gelijk is aan de korting,

c) de detailhandelaar op vertoon van de bon de goederen tegen de gereduceerde prijs verkoopt aan een klant, en

d) de detailhandelaar de bon bij de fabrikant inlevert en deze hem een bedrag betaalt dat gelijk is aan de korting?

Is de maatstaf van heffing:

i) het door de klant contant betaalde bedrag, dan wel

ii) het door de klant contant betaalde bedrag plus het door de fabrikant betaalde bedrag van de korting?

2. Indien de eerste vraag in de zin van sub i wordt beantwoord, is de detailhandelaar dan verplicht in zijn BTW-aangifte de voorbelasting met betrekking tot de levering door de fabrikant (of, in voorkomend geval, de groothandelaar) aan hem aan te passen, wanneer de fabrikant of een eventuele andere leverancier hem geen creditnota heeft verstrekt met het oog op de vergoeding van de korting?"

III — Rechtskader

A — *Gemeenschapsrecht*

12. Artikel 11 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [7] (hierna: „Zesde richtlijn"), regelt de maatstaf van heffing.

13. Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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."

7 — PB L 145, blz. 1.

14. Artikel 11, A, leden 2 en 3, sub a en b, bepalen:

„2. In de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf;

b) bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier in rekening brengt aan de koper of de ontvanger. Uitgaven die bij afzonderlijke overeenkomst zijn geregeld mogen door de lidstaten als bijkomende kosten worden beschouwd.

3. In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

a) prijsverminderingen wegens korting voor vooruitbetaling;

b) prijskortingen en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht."

15. Artikel 11, C, lid 1, luidt als volgt:

„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 lidstaten worden vastgesteld.

In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, kunnen de lidstaten evenwel van deze regel afwijken."

B — *Nationaal recht*

16. In het Verenigd Koninkrijk is de Zesde richtlijn vooral in nationaal recht omgezet bij de Value Added Tax Act 1994 (BTW-wet 1994).

17. Section 19 van de Value Added Tax Act 1994 bepaalt, voorzover hier van belang:

„1. Voor de toepassing van deze Act wordt de waarde van een levering van goederen of verrichting van diensten vastgesteld overeenkomstig deze section en bijlage 6, tenzij bij of krachtens deze Act anders is bepaald; daartoe gelden de leden 2 en 4 van deze section onder voorbehoud van genoemde bijlage.

2. Indien de levering of verrichting geschiedt tegen een tegenprestatie in geld, wordt als waarde aangemerkt het bedrag dat met bijtelling van de verschuldigde BTW gelijk is aan de tegenprestatie.

3. Indien de levering of verrichting geschiedt tegen een tegenprestatie die niet of niet volledig in geld bestaat, wordt als waarde aangemerkt het bedrag in geld dat met bijtelling van de verschuldigde BTW gelijkwaardig is aan de tegenprestatie.

4. Indien een levering van goederen of verrichting van diensten niet het enige is waarop een tegenprestatie in geld betrekking heeft, wordt de levering of verrichting geacht dat gedeelte van de tegenprestatie te betreffen dat in redelijkheid daaraan kan worden toegerekend."

IV — De eerste vraag

A — *Argumenten van partijen*

18. Yorkshire begint met een schets van de werking van het bonnenstelsel, waarbij zij aantekent dat de litigieuze bonnen overeenkomen met die welke in de zaak Elida Gibbs [8] aan de orde waren. Met de bonnen beogen de fabrikanten het voordeel aan de eindverbruiker ten goede te laten komen. Door van de detailhandelaar te verlangen dat hij tegen een gereduceerde prijs verkoopt, verkleinen de fabrikanten de tegenprestatie voor de leveringen.

Met betrekking tot de vaststelling van de maatstaf van heffing wijst Yorkshire op de considerans van het voorstel voor de Zesde richtlijn, waaruit blijkt dat die vaststelling voor elke transactie mogelijk moet zijn. Bovendien is de belastbare tegenprestatie volgens de rechtspraak van het Hof de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie — en niet de objectieve waarde — en moet deze tegenprestatie in geld kunnen worden uitgedrukt. Voorts moet er een rechtstreeks verband bestaan tussen de levering of dienstverrichting en de ontvangen tegenprestatie, en ten slotte kan de tegenprestatie die de maatstaf van heffing vormt voor iedere schakel in de productie-distributieketen vóór de eindverbruiker, niet hoger zijn dan de door deze betaalde prijs.

8 — Arrest aangehaald in voetnoot 2.

Voorts meent Yorkshire dat zowel de fabrikanten als de detailhandelaren enkel BTW-plichtig zijn over de tegenprestatie die zij daadwerkelijk hebben ontvangen, dat wil zeggen over het nettobedrag. Subsidiair meent zij dat de vergoeding die de fabrikant geeft, moet worden aangemerkt als een prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden in de zin van artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn.

In de tweede plaats stelt Yorkshire dat in de maatstaf van heffing voor de detailhandelaar enkel de tegenprestatie kan worden opgenomen die de eindverbruiker betaalt. Een betaling door een schakel van de productie- en distributieketen kan niet in aanmerking worden genomen. Een door de fabrikant uitgegeven kortingsbon kan in geen geval worden aangemerkt als tegenprestatie van een derde. Want de bon heeft voor de detailhandelaar weliswaar een zekere waarde, maar deze bestaat alleen hierin dat hij hem in staat stelt een deel van de door hem aan de fabrikant betaalde prijs terug te krijgen.

Ten derde is de opvatting dat de fabrikant met betrekking tot de door hem toegekende vergoeding als derde moet worden aangemerkt, in strijd met het beginsel dat de BTW in elk stadium van de productie- en distributieketen moet worden geheven aan de hand van het daadwerkelijk ontvangen bedrag. Deze opvatting is echter ook in strijd met het beginsel dat geen schakel in de productie- en distributieketen de omzetbelasting mag vaststellen over een bedrag dat hoger is dan de door de eindverbruiker betaalde prijs. Yorkshire wijst er in dit verband op dat de onderhavige kortingsbonnen en de „geld terug"-bonnen (cash back coupons) waar het in de zaak Elida Gibbs om ging, onderling verschillen. Want bij laatstgenoemde bonnen geven de fabrikanten de eindverbruikers rechtstreeks een bepaalde vergoeding. De koop- en verkoopprijs worden daardoor niet gewijzigd.

In tegenstelling hiermee vindt vergoeding bij kortingsbonnen plaats tussen detailhandelaar en fabrikant. Als gevolg hiervan moet de koopprijs die de eindverbruiker aan de detailhandelaar betaalt, worden aangepast. Als groothandelaren tussengeschakeld zouden worden, dan zouden deze hun prijzen niet hoeven aan te passen, omdat alleen de door de detailhandelaar betaalde inkoopprijs door de vergoeding van de fabrikant wordt gewijzigd.

In de vierde plaats stelt Yorkshire dat het Hof met betrekking tot diensten heeft uitgemaakt, dat er tussen degene die een dienst verricht en degene die een dienst ontvangt een rechtsverhouding moet bestaan in het kader waarvan onderling prestaties worden uitgewisseld, wil er sprake kunnen zijn van een dienst onder bezwarende titel in de zin van de Zesde richtlijn. Naar analogie moet bij de vaststelling van de maatstaf van heffing bij leveringen rekening worden gehouden met de rechtsbetrekking tussen de betrokkenen. Zo bestaat er bij de verkoop van een product aan een eindverbruiker in beginsel enkel een rechtsbetrekking tussen laatstgenoemde en de detailhandelaar. De betrekking tussen de fabrikant en de detailhandelaar gaat pas een rol spelen wanneer

laatstgenoemde van de eindverbruiker een bon accepteert als deel van de betaling. Het is deze acceptatie, en niet bijvoorbeeld de levering van het product aan de eindverbruiker, die de tegenprestatie vormt van de detailhandelaar aan de fabrikant voor het feit dat de fabrikant de detailhandelaar een bepaalde vergoeding geeft.

In het licht hiervan geeft Yorkshire als antwoord in overweging dat de maatstaf van heffing niet anders kan zijn dan de het door de eindverbruiker betaalde bedrag.

19. Volgens de Duitse regering vormen de kortingsbonnen een soort retourbedrag achteraf voor de levering door de detailhandelaar. De aanvaarding van de bon mag niet van invloed zijn op de vaststelling van de maatstaf van heffing voor de levering van het product. De Duitse regering deelt niet de opvatting van Yorkshire dat de begrenzing van de maatstaf van heffing uit het arrest Elida Gibbs volgt. Dat arrest gaat namelijk over een levering van de fabrikant aan de detailhandelaar en geeft geen antwoord op de vraag hoe de maatstaf van heffing moet worden vastgesteld bij een levering van een detailhandelaar aan een eindverbruiker. Bij het litigieuze bonnenstelsel worden binnen de keten fabrikant-detailhandelaar-eindverbruiker de prestaties met betrekking tot een deel van de tegenprestatie in omgekeerde richting afgewikkeld.

Verlaging van de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11, A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn is enkel mogelijk bij bepaalde gebeurtenissen (prijskortingen, rabatten en terugbetalingen) met betrekking tot de maatstaf van heffing voor transacties tussen leverancier en ontvanger. Dat hier sprake is van een dergelijke gebeurtenis, blijkt uit het feit dat de detailhandelaar de eindverbruiker korting kan geven omdat hij van de fabrikant een vergoeding ontvangt. Deze vergoeding is dus een retourbedrag op de koopprijs die de detailhandelaar aan de fabrikant heeft betaald. Dit retourbedrag werkt ook door in de volgende transactiefase, dat wil zeggen die van de levering aan de eindverbruiker, en is bijgevolg ook van invloed op de hoogte van de maatstaf van heffing voor die levering.

De Duitse regering geeft als antwoord in overweging dat de maatstaf van heffing niet meer is dan het bedrag dat de eindverbruiker betaalt.

20. De Ierse regering voert in wezen aan dat de maatstaf van heffing voor de levering van de onderhavige goederen bestaat uit de door de eindverbruiker betaalde bedragen plus de door de fabrikanten betaalde vergoedingen. De maatstaf van heffing in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is alles wat de leverancier als tegenprestatie voor deze handeling verkrijgt of moet verkrijgen. Gekeken moet worden naar de de facto ontvangen tegenprestatie. Anderzijds moet op de volgende drie in de rechtspraak van het Hof ontwikkelde criteria worden teruggegrepen: rechtstreekse samenhang tussen levering en tegenprestatie; tegenprestatie die in geld kan worden uitgedrukt; subjectieve waarde van de tegenprestatie. In casu is aan al deze criteria voldaan.

Met betrekking tot de zaak Elida Gibbs wijst de Ierse regering onder meer erop, dat het Hof zich in die zaak niet heeft uitgesproken over de maatstaf van heffing voor een detailhandelaar.

Zou de maatstaf van heffing worden beperkt tot hetgeen de eindverbruiker heeft betaald, dan zou het neutraliteitsbeginsel van het BTW-stelsel moeten leiden tot een correctie van de levering van de fabrikanten aan de detailhandelaar. In de zaak Elida Gibbs achtte het Hof een correctie van de maatstaf van heffing voor de tussenliggende transacties tussen fabrikanten, groothandelaren en detailhandelaren echter niet nodig.

De Ierse regering beklemtoont voorts dat de fiscus geen heffing mag opleggen die hoger is dan het bedrag dat de eindverbruiker heeft betaald. De heffing mag ook niet minder bedragen dan wat de eindverbruiker heeft betaald. Dit laatste zou het geval zijn indien de voor de bon betaalde vergoeding niet zou worden meegerekend.

Subsidiair stelt de Ierse regering dat de transactie tussen detailhandelaar en eindverbruiker moet worden geacht uit twee delen te bestaan: 1) de levering van goederen door de detailhandelaar aan een eindverbruiker en 2) een reclameactie die de detailhandelaar voor de fabrikant voert. De tegenprestatie voor laatstgenoemde dienst zou dan de waarde zijn van de kortingsbonnen die de detailhandelaar accepteert en waarvoor de fabrikant hem later vergoedt.

De Ierse regering geeft op grond daarvan als antwoord in overweging dat de maatstaf van heffing zowel het door de eindverbruiker betaalde bedrag omvat als de vergoeding die de fabrikant toekent.

21. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk volgt uit het arrest Elida Gibbs dat een verlaging van de maatstaf van heffing voor de fabrikant niet leidt tot een verlaging van de koopprijs voor de eindverbruiker of de maatstaf van heffing voor de directe afnemer van de fabrikant.

Volgens haar is het Hof in de zaak Elida Gibbs niet tot de juiste oplossing gekomen en mag de maatstaf van heffing voor een fabrikant niet worden verminderd met de waarde van de bonnen die hij vergoedt. Hieruit volgt dat de maatstaf van heffing voor een detailhandelaar zowel het door de eindverbruiker betaalde bedrag omvat als de waarde van de bonnen, omdat beide bedragen rechtstreeks samenhangen met de levering door de detailhandelaar.

Maar zelfs als men het arrest Elida Gibbs juist acht, dan nog is de stelling van

Yorkshire in strijd met punt 33 van dat arrest. Uit dat arrest komt namelijk duidelijk naar voren dat de omstandigheid dat de waarde van de bon op de maatstaf van heffing voor de fabrikant in mindering wordt gebracht, niet betekent dat de koopprijs en de maatstaf van heffing van de detailhandelaar noodzakelijkerwijs met eenzelfde bedrag moeten worden verminderd. Dit geldt evenzeer voor kortingsbonnen. Een kortingsbon is noch van invloed op de prijs tussen de detailhandelaar en de fabrikant, noch op het bedrag dat de detailhandelaar uiteindelijk voor de levering van het betrokken goed ontvangt. Die prijs komt altijd overeen met de normale detailhandelsprijs.

Dat de opvatting van Yorkshire niet juist is, wordt duidelijk in de gevallen waarin een detailhandelaar de goederen niet bij een fabrikant koopt, maar bij een groothandel. In die situatie is de door de detailhandelaar betaalde koopprijs niet afhankelijk van de vraag of er bonnen zijn en of de fabrikant later een vergoeding betaalt.

Deze stelling vindt ten slotte steun in het arrest Boots Company, dat ook ging over een bonnenstelsel waarin de fabrikant de detailhandelaar de prijskorting geheel of ten dele vergoedde. Het Hof verklaarde hierin voor recht dat de vergoedingen in de maatstaf van heffing moesten worden opgenomen.

In het licht van het voorafgaande geeft de regering van het Verenigd Koninkrijk als antwoord in overweging dat de maatstaf van heffing de door de eindverbruiker betaalde prijs vermeerderd met de door de fabrikant betaalde vergoeding omvat.

22. De Nederlandse regering komt op grond van een analyse van het litigieuze bonnenstelsel en de relevante rechtspraak van het Hof tot de conclusie, dat wanneer bij een transactie een kortingsbon wordt gebruikt, de tegenprestatie voor de verkoop van een goed bestaat uit de door de eindverbruiker betaalde prijs plus de door de fabrikant toegekende vergoeding.

Op grond van het neutraliteitsbeginsel van het BTW-stelsel mag de maatstaf van heffing van de detailhandelaar niet lager zijn dan het bedrag dat hij daadwerkelijk voor de levering heeft ontvangen.

De oplossing waarvoor het Hof in het arrest Elida Gibbs heeft gekozen, is niet op het onderhavige geval overdraagbaar, omdat hier de maatstaf van heffing van de detailhandelaar aan de orde is. Elke schakel in de productie- en distributieketen moet BTW afdragen over de waarde die hij heeft toegevoegd. Een verlaging van de maatstaf van heffing door de fabrikant verandert niets aan de waarde die de detailhandelaar heeft toegevoegd.

Op grond hiervan geeft de Nederlandse regering als antwoord in overweging dat de maatstaf van heffing, naast de door de eindverbruiker betaalde prijs, ook het bedrag omvat dat door de fabrikant wordt vergoed en dat gelijk is aan de prijskorting.

23. De Commissie voert aan dat de in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bedoelde tegenprestatie die de detailhandelaar in een geval als het onderhavige ontvangt, de volle prijs van de goederen is. Deze wordt deels door de eindverbruiker en deels door de fabrikant betaald. De fabrikant moet voor de toepassing van deze bepaling als derde worden aangemerkt, met als gevolg dat de vergoeding die hij betaalt, in de maatstaf van heffing van de detailhandelaar moet worden opgenomen.

De Commissie acht het verdedigbaar om de vergoeding door de fabrikant aan te merken als terugbetaling van een deel van de oorspronkelijke koopprijs die de detailhandelaar heeft betaald. Maar voor het bedrag dat de detailhandelaar aan BTW moet afdragen, maakt dat niets uit. Dat blijft namelijk gelijk, ongeacht hoe men het bedrag kwalificeert dat de fabrikant vergoedt.

Het betoog van Yorkshire dat de verlaging van het bedrag van de belasting voor de detailhandelaar afhankelijk is van de afgifte van een creditnota door de fabrikant, gaat niet op.

Met betrekking tot het arrest Elida Gibbs en in het bijzonder punt 33 van dat arrest verklaart de Commissie met klem dat die overwegingen van het Hof niet alleen gelden voor de „geld terug"-bonnen, maar ook voor de litigieuze kortingsbonnen.

Ten slotte verklaart zij dat enkel fabrikanten een beroep kunnen doen op artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn voor een verlaging van de maatstaf van heffing en daarmee van de af te dragen belasting.

De Commissie geeft het Hof als antwoord in overweging dat de maatstaf van heffing wordt gevormd door de volle detailhandelsprijs, dat wil zeggen het door de eindverbruiker betaalde bedrag plus het bedrag dat de fabrikant aan de detailhandelaar vergoedt.

B — *Beoordeling*

24. Met betrekking tot de eerste vraag moeten allereerst een paar punten worden verduidelijkt.

25. Zo moet onder „klanten" eindverbruikers in de zin van de Zesde richtlijn worden verstaan. Verder moet erop worden gewezen dat de korting door de detailhandelaar wordt verleend. Bij de door de verwijzende

rechter als betaling van de korting door de fabrikant aangeduide handeling gaat het dus, strikt genomen, om een vergoeding van de fabrikant aan de detailhandelaar. Enkel omdat de korting evenveel bedraagt als de vergoeding, zou men kunnen zeggen dat de fabrikant de korting betaalt.

26. Verder moet worden vastgesteld dat in deze procedure niet moet worden ingegaan op de in de prejudiciële vraag aangestipte aanvullende casuspositie dat de fabrikant de goederen aan een groothandelaar verkoopt. Daarvan wordt namelijk uitdrukkelijk gezegd dat het een hypothetische situatie is, wat de vraag tot een hypothetische vraag maakt. Zulke vragen zijn volgens vaste rechtspraak van het Hof [9] niet- ontvankelijk. Bovendien is het onderzoek van een dergelijke casuspositie voor de beslissing van de onderhavige zaak ook niet noodzakelijk.

27. Om te beginnen wil ik het beginsel van fiscale neutraliteit in herinnering brengen, dat zijn stempel op de hele Zesde richtlijn drukt. Hiertoe behoort het beginsel dat de maatstaf van heffing niet lager mag zijn dan de de facto ontvangen tegenprestatie. Volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn valt daaronder namelijk „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".

28. Omdat in deze zaak de maatstaf van heffing van een detailhandelaar aan de orde is, moet worden vastgesteld wat de waarde is van de tegenprestatie die hij ontvangt.

29. Als tegenprestatie ontvangt de detailhandelaar allereerst het bedrag dat de eindverbruikers, dat wil zeggen zijn klanten, hem betalen. Dat is ofwel de „normale" detailhandelsprijs ofwel — indien de klant een bon inlevert — de prijs minus de korting.

30. In de tweede plaats ontvangt de detailhandelaar, indien hij de bij hem ingeleverde bon aan de fabrikant doorgeeft, van deze een vergoeding ter hoogte van de waarde van de bon. De bon vertegenwoordigt dus niet alleen een waarde voor de eindverbruiker, doordat hij hem korting verschaft, maar ook voor de detailhandelaar. Voor hem belichaamt de bon zijn recht op terugbetaling van een deel van de door hem aan de fabrikant betaalde koopprijs. Deze waarde die de bon voor de detailhandelaar heeft, verleent de bon het karakter van betaalmiddel. Dit volgt uit het arrest in de zaak Boots Company, waarin het Hof overwoog dat „wanneer de bij [de detailhandelaar] [...] ingeleverde waardebon later door [zijn] [...] leverancier wordt ingenomen [...], [...] de bon voor [de detailhandelaar] [..] een geldwaarde [heeft] gelijk aan het bedrag dat de leverancier [de detailhandelaar] [...] daadwerkelijk betaalt". [10]

9 — Zie in dit verband arrest van 17 mei 2001, TNT Traco (C-340/99, Jurispr. blz. I-4109) met de daarin geciteerde rechtspraak.

10 — Arrest aangehaald in voetnoot 5, punt 13.

31. Dat is hier het geval. Tegen inlevering van de bon vergoeden de fabrikanten de detailhandelaar het verschil tussen de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde prijs en de „normale" prijs zonder korting.

32. Voor de kwalificatie van een bon als tegenprestatie pleit verder het arrest Argos Distributors, volgens hetwelk „de subjectieve tegenprestatie [...] geheel of gedeeltelijk [bestaat] uit door de koper van [bepaalde] goederen aangeboden bonnen". [11]

33. Dat de tegenprestatie niet alleen door de koper kan worden betaald, maar ook door een derde, blijkt reeds uit de tekst van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Zo beschouwde het Hof in de zaak Bally de betaling van de prijs door „tussenkomst" van een derde, te weten de emittent van kredietkaarten, als „tegenprestatie" in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a. [12] In de onderhavige zaak wordt eveneens een derde ingeschakeld, te weten de fabrikant, die aan de detailhandelaar een deel van de „normale" prijs (het bedrag van de korting) betaalt in de vorm van een vergoeding.

34. Uit het arrest Elida Gibbs kan worden afgeleid dat voor de vaststelling van de maatstaf van heffing niet alleen kortingen een rol spelen die rechtstrecks tussen twee partijen bij een overeenkomst (bijvoorbeeld fabrikant en eindverbruiker) zijn overeengekomen, maar ook kortingen die „via de detailhandelaar" worden verleend. [13]

35. Net zoals bij de fabrikant moet ook bij de detailhandelaar het bedrag van de korting en daarmee van de vergoeding in aanmerking worden genomen. Daar de detailhandelaar dit bedrag niet betaalt, maar ontvangt, kan dit bedrag echter niet op dezelfde wijze in aanmerking worden genomen als bij de fabrikant. Het kan niet de bedoeling zijn dat niet alleen degene die een prestatie levert, maar ook degene die een prestatie ontvangt, het betrokken bedrag ofwel niet behoeft op te voeren, ofwel moet opvoeren maar vervolgens weer kan aftrekken.

36. Zoals de Ierse regering terecht opmerkt, zijn in casu ook de volgende drie voorwaarden vervuld om de betaling als tegenprestatie te kunnen aanmerken: er is

11 — Arrest van 24 oktober 1996 (C-288/94, Jurispr. blz. I-5311, punt 18).

12 — Arrest van 25 mei 1993 (C-18/92, Jurispr. blz. I-2871, punt 17).

13 — Arrest aangehaald in voetnoot 2, punt 31.

een rechtstreeks verband tussen levering en tegenprestatie; de tegenprestatie kan in geld worden uitgedrukt en de tegenprestatie heeft een subjectieve waarde.

37. Het door de rechtspraak [14] verlangde rechtstreeks verband tussen de levering van een product aan de eindverbruiker enerzijds en (in deze zaak) beide delen van de tegenprestatie anderzijds, bestaat in het litigieuze bonnenstelsel daarin, dat enkel tegen gereduceerde prijs wordt geleverd indien ook de bon wordt ingeleverd.

38. Ook is aan de voorwaarde voldaan dat beide delen van de tegenprestatie in geld moeten kunnen worden uitgedrukt. Dit geldt zowel voor het door de eindverbruiker betaalde geldbedrag als voor de bon, dat wil zeggen de waarde die deze vertegenwoordigt. Want op elke bon staat aangegeven hoe hoog de korting is die de detailhandelaar aan de eindverbruiker verleent en die de fabrikant aan de detailhandelaar vergoedt.

39. Ten slotte voldoen beide delen van de tegenprestatie aan de voorwaarde dat hun waarde subjectief is. Terwijl dit voor het door de eindverbruiker betaalde geldbedrag voor de hand ligt, blijkt het voor de bon uit het feit dat deze in zoverre voor de detailhandelaar een waarde heeft dat hij van de fabrikant een vergoeding krijgt ter hoogte van de korting.

40. Uit het beginsel van fiscale neutraliteit van het BTW-stelsel volgt ten slotte dat „de fiscus in laatste instantie niet méér kan ontvangen dan de eindverbruiker betaalt". [15] Dat zou echter wel gebeuren indien noch de detailhandelaar, noch de fabrikant zijn deel van de BTW kon corrigeren.

41. Blijkens het arrest Elida Gibbs is de maatstaf van heffing voor de fabrikant ingevolge artikel 11, A, lid 1, sub a, en C, lid 1, van de Zesde richtlijn gelijk aan „de verkoopprijs van de fabrikant, minus het op de bon aangegeven en vergoede bedrag". [16]

42. Uit het arrest Elida Gibbs volgt echter ook dat de detailhandelaar niet degene is die de BTW mag corrigeren, omdat de maatstaf van heffing volgens dit arrest

14 — Arrest van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Jurispr. blz. 445), en arresten Boots Company (aangehaald in voetnoot 5) en Empire Stores (aangehaald in voetnoot 6).

15 — Arrest aangehaald in voetnoot 2, punt 24.

16 — Arrest aangehaald in voetnoot 2, punt 34.

„voor de tussenliggende transacties niet behoeft te worden aangepast". [17]

43. Zou men namelijk ook de detailhandelaar toestaan om een dergelijke correctie aan te brengen, dan zouden niet zijn totale inkomsten worden belast en zou de BTW van invloed zijn op zijn bedrijfswinst, omdat zij voor hem een inkomstenpost zou zijn.

44. Volgens het arrest van het Hof in de zaak Freemans [18] mag een belastingplichtige echter geen „bedrag verkrijgen dat overeenkomt met een deel van de verkoopprijs die de tegenprestatie vormt van de geleverde goederen, zonder dat dit bedrag evenwel deel uitmaakt van de maatstaf van heffing". Dat is echter precies wat er zou gebeuren indien de detailhandelaar het bedrag van de bon niet in de maatstaf van heffing zou opnemen.

45. Doordat het bedrag van de bon enkel voor de fabrikant de maatstaf van heffing vermindert en het in die van de detailhandelaar moet worden opgenomen, wordt zekergesteld dat dat bedrag noch helemaal buiten de belasting valt noch tweemaal in aanmerking wordt genomen, maar slechts eenmaal wordt belast. Tevens wordt hiermee voorkomen dat de fiscus hem toekomende BTW niet krijgt of te veel belasting int.

46. Ten slotte is dit resultaat in overeenstemming met het BTW-stelsel van de Zesde Richtlijn, dat berust op de gedachte dat in elke fase van de productie- en distributieketen de in die fase toegevoegde waarde wordt belast.

47. Op de eerste vraag moet daarom worden geantwoord dat in een geval als dat van het hoofdgeding de maatstaf van heffing bestaat uit het door de klant contant betaalde bedrag plus een bedrag dat overeenkomt met de door de fabrikant betaalde korting.

V — De tweede vraag

A — *Argumenten van partijen*

48. Yorkshire voert aan dat het BTW-element van de vergoeding van haar voor-

17 — Arrest aangehaald in voetnoot 2, punt 33.

18 — Arrest van 29 mei 2001 (C-86/99, Jurispr. blz. I-4167, punt 28).

belasting moet worden afgetrokken en dat de teruggave van de belasting niet afhangt van de vraag of er een credit- of debetnota is verstrekt. In een geval als het onderhavige staat ook het nationale recht in de weg aan de verstrekking van een dergelijke nota. Op grond hiervan geeft Yorkshire als antwoord in overweging dat de detailhandelaar zijn aftrek van voorbelasting niet hoeft aan te passen.

49. De Duitse regering is niet van mening dat de verplichting om de aangifte te corrigeren uit het arrest Elida Gibbs voortvloeit. Zij acht in dit verband veeleer artikel 20, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn de grondslag voor de verplichting van de detailhandelaar tot correctie. Verlaging van de maatstaf van heffing kan enkel plaatsvinden doordat het bedrag dat de fabrikant aan de detailhandelaar betaalt als vergoeding van de detailhandelaar wordt aangemerkt. Uiteindelijk verzekert enkel een dergelijk systeem de neutraliteit van de BTW, doordat het als voorbelasting aftrekbare bedrag overeenkomt met het bedrag dat de fabrikant voorheen als BTW verschuldigd was.

50. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk moet de detailhandelaar de aangifte corrigeren, omdat enkel de toegevoegde waarde dient te worden belast.

51. Volgens de Nederlandse regering verlangt het beginsel van fiscale neutraliteit correctie, indien de maatstaf van heffing enkel het door de eindverbruiker betaalde bedrag omvat.

52. Op grond van hun antwoord op de eerste vraag, komt de tweede vraag volgens de Ierse regering en de Commissie niet meer aan de orde.

B — *Beoordeling*

53. De tweede vraag is gesteld voor het geval dat op de eerste vraag zou worden geantwoord dat de maatstaf van heffing niet meer is dan het door de klant contant betaalde bedrag.

54. Omdat ik het Hof in overweging geef om op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat de maatstaf van heffing de door de eindverbruiker betaalde prijs omvat plus de door de fabrikant betaalde vergoeding, behoeft op de tweede vraag niet te worden ingegaan.

VI — Conclusie

55. Op grond van het voorafgaande geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Op de eerste vraag moet — met voorbijgaan van het hypothetische geval dat bij de transactie een groothandelaar is betrokken — worden geantwoord dat in een geval als in het hoofdgeding aan de orde is, de maatstaf van heffing het door de klant contant betaalde bedrag is, vermeerderd met een bedrag dat gelijk is aan de door de fabrikant betaalde prijskorting.

2) Op grond van het hier in overweging gegeven antwoord op de eerste vraag behoeft de tweede vraag niet meer te worden beantwoord."