ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
24 oktober 1996 *

In zaak C-317/94,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Value Added Tax Tribunal te Londen, in het aldaar aanhangig geding tussen

Elida Gibbs Ltd

en

Commissioners of Customs and Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 11 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 (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: G. F. Mancini, kamerpresident, C. N. Kakouris (rapporteur) en G. Hirsch, rechters,

* Procestaal: Engels.

advocaat-generaal: N. Fennelly
griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Elida Gibbs Ltd, vertegenwoordigd door D. Milne, QC, geïnstrueerd door Coopers & Lybrand, Chartered Accountants,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Braviner, van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, en K. Parker, QC,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en G. Thiele, Assessor bij dat ministerie, als gemachtigden,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door E. Belliard, adjunct-directeur bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en J.-L. Falconi, secretaris buitenlandse zaken bij die directie, als gemachtigden,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza, hoofd van de dienst diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, bijgestaan door M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door P. Oliver en E. Traversa, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Elida Gibbs Ltd, vertegenwoordigd door D. Milne, geïnstrueerd door J. Arnold, van Moret Ernst & Young, Tax Advisers; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door K. Parker; de Griekse regering, vertegenwoordigd door F. Georgakopoulos, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, en A. Rokofyllou, adviseur van de adjunct-minister van Buitenlandse zaken, als gemachtigden; de Franse regering, vertegenwoordigd door G. Mignot, secretaris buitenlandse zaken bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door P. Oliver en E. Traversa, ter terechtzitting van 25 april 1996,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 juni 1996,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 30 november 1994, ingekomen bij het Hof op 6 december daaraanvolgend, heeft het Value Added Tax Tribunal te Londen krachtens artikel 177 EG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 11 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 (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in een geding tussen Elida Gibbs Ltd (hierna: „Gibbs") en de Commissioners of Customs and Excise (hierna: „Commissioners"), die in het Verenigd Koninkrijk bevoegd zijn voor de inning van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW"), betreffende de terugbetaling van door Gibbs betaalde BTW.

De verkoopbevorderingstechnieken waarop het hoofdgeding betrekking heeft

3 Blijkens de stukken van het hoofdgeding vervaardigt Gibbs, een dochteronderneming van Unilever, toiletartikelen, waarvan 70 % wordt verkocht aan detailhandelaren en de rest aan groothandelaren of cash and carry-bedrijven, waar zij vervolgens door detailhandelaren kunnen worden ingekocht.

4 Om de verkoop van haar produkten aan de eindverbruiker te bevorderen, hanteert Gibbs hetzij een systeem van kortingbonnen („money off") — waarvan twee varianten bestaan, het standaardsysteem en het specifiek systeem detailhandel —, hetzij een systeem van „geld terug"-bonnen („cash back").

5 Met de kortingbonnen van het standaardsysteem voert Gibbs gedurende een beperkte periode een reclameactie voor een bepaald produkt. Zij verspreidt de bonnen onder het publiek, rechtstreeks of als uitknipstrook in verschillende publikaties (tijdschriften, kranten, enz.). Op elke bon is een nominale waarde (bij voorbeeld 15 pence) gedrukt, alsmede een tekst waarin de consument erop wordt gewezen dat hij de bon kan gebruiken als deelbetaling voor een bepaald produkt of bepaalde produkten van het merk Gibbs. De bon bevat ook aanwijzingen voor de detailhandelaar, hoe en binnen welke termijn hij de bon ter vergoeding aan Gibbs moet aanbieden.

6 Bij de kortingbonnen van 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. Na met Gibbs een overeenkomst te hebben gesloten, drukt de detailhandelaar de bonnen en verspreidt hij ze onder het publiek. Ook hier heeft elke bon een nominale waarde (bij voorbeeld 15 pence) en wordt erop vermeld, welk produkt of welke produkten er gedeeltelijk mee kunnen worden betaald. Op de bon staat ook de naam van de detailhandelaar in wiens winkels de bon kan worden gebruikt.

7 Gibbs brengt haar afnemers, zowel groot- als detailhandelaars, voor haar leveringen van produkten een bedrag inclusief BTW in rekening, en wel bij beide hiervoor beschreven categorieën van kortingbonnen. Het voor een levering in rekening gebrachte bedrag staat los van enige lopende of toekomstige reclameactie. Het is mogelijk dat de groot- of detailhandelaar die produkten bij Gibbs inkoopt, niet weet dat er een kortingbonnenactie voor die produkten loopt of zal worden gestart. Er hoeft zelfs helemaal geen actie te lopen of gepland te zijn.

8 De verkoop door de groothandelaar aan de detailhandelaar geschiedt tegen groothandelsprijzen, waarop eventuele reclameacties evenmin van invloed zijn.

9 De detailhandelaar biedt de betrokken produkten aan tegen de winkelprijs. In het standaardsysteem kan de klant bij de aankoop van een op de bon vermeld produkt zijn bon inleveren. De winkelier die die bon aanneemt, ontvangt de winkelprijs minus de korting (15 pence), en bewaart de bon. Hij is evenwel niet verplicht de bon aan te nemen in plaats van de 15 pence. Wanneer er echter een speciale winkelactie loopt, is de detailhandelaar die de actie te zamen met Gibbs heeft opgezet, contractueel verplicht de bon in plaats van de 15 pence aan te nemen.

10 In het standaardsysteem vraagt de detailhandelaar Gibbs rechtstreeks om vergoeding. Bij deze transactie zijn enkel de detailhandelaar en Gibbs betrokken. De detailhandelaar heeft recht op vergoeding, wanneer hij aantoont dat hij vóór of tijdens de reclameactie een voldoende aantal produkten heeft gekocht bij Gibbs of bij een groothandelaar. In het specifiek systeem detailhandel moet Gibbs de vergoeding aan de betrokken detailhandelaar betalen, ongeacht of deze het produkt vóór of tijdens de reclameactie bij Gibbs heeft ingekocht.

11 In het systeem van „geld terug"-bonnen wordt de bon op de verpakking van een produkt van Gibbs gedrukt. Op de bon belooft Gibbs, onder bepaalde voorwaarden een deel van de door de consument aan de detailhandelaar betaalde aankoopprijs terug te betalen, namelijk de nominale waarde van de bon, die voor de consument tevens het bewijs vormt van aankoop van het produkt. De consument kan de bon rechtstreeks naar Gibbs of een van haar vertegenwoordigers opsturen, die vervolgens het beloofde bedrag terugbetaalt.

Het hoofdgeding

12 Op 24 augustus 1992 verzocht Unilever, waarvan Gibbs een dochtermaatschappij is, de Commissioners om terugbetaling van 883 894 UKL die zij sinds 1984 ten onrechte zou hebben afgedragen ter zake van BTW over de korting- en „geld terug"-bonnen. Unilever meende namelijk, dat de terugbetaling van de nominale waarde van die bonnen neerkwam op een achteraf verleende korting, en dat de berekeningsgrondslag voor de door Gibbs te betalen BTW derhalve met dat bedrag moest worden verlaagd.

13 De Commissioners oordeelden, dat er geen sprake was van een achteraf verleende korting, en wezen het verzoek af bij besluiten van 5 mei 1993 wat de kortingbonnen betreft, en van 8 oktober 1993 wat de „geld terug"-bonnen betreft.

14 Met betrekking tot de kortingbonnen waren de Commissioners van oordeel, dat de daarmee overeenkomende bedragen deel uitmaakten van de door de detailhandelaar ontvangen tegenprestatie voor de door hem aan de consument geleverde goederen. Nu deze bedragen door Gibbs werden betaald, waren zij een „van een derde verkregen tegenprestatie", die ingevolge artikel 11 A, lid 1, van de Zesde richtlijn moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing voor de door de detailhandelaar verrichte levering.

15 Wat de „geld terug"-bonnen betreft, waren de Commissioners van oordeel, dat aangezien de consument na opzending van de betrokken bonnen de terugbetaling rechtstreeks van de fabrikant ontvangt, de detailhandelaar aan deze transactie part noch deel heeft. Er bestond dus geen rechtstreeks verband tussen de levering van de goederen door de fabrikant aan de detail- of groothandelaar en het bedrag dat de consument in ruil voor de bonnen van de fabrikant ontvangt.

16 Gibbs heeft tegen deze twee besluiten beroep ingesteld bij het Value Added Tax Tribunal te Londen, dat de twee zaken heeft gevoegd.

17 Daar het twijfelde aan de uitlegging van het gemeenschapsrecht, heeft het Value Added Tax Tribunal de behandeling van het geding geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„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?

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?"

Algemene overwegingen

18 Alvorens op de gestelde vragen te antwoorden, moet kort worden herinnerd aan het basisbeginsel van het BTW-stelsel en aan de manier waarop dit werkt.

19 Het basisbeginsel van het BTW-stelsel is dat enkel de eindverbruiker wordt belast. Derhalve kan de maatstaf van heffing van de aan de fiscus af te dragen BTW niet hoger zijn dan de door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde tegenprestatie, waarover de uiteindelijk door hem verschuldigde BTW is berekend.

20 Zo overwoog het Hof in zijn arrest van 1 april 1982 (zaak 89/81, Hong-Kong Trade, Jurispr. 1982, blz. 1277, r. o. 6), dat blijkens de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301), een van de basisbeginselen van het BTW-stelsel de neutraliteit is, in die zin dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal liggen, ongeacht de lengte van de produktie- en distributieketen.

21 Dit basisbeginsel werpt licht op de rol en de verplichtingen van de belastingplichtigen in het mechanisme van de inning van de BTW.

22 De belastingplichtigen dragen de BTW immers niet zelf, maar wanneer zij vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing optreden in het produktie- of distributieproces, zijn zij, ongeacht het aantal transacties, slechts gehouden in elke fase van dat proces de belasting voor rekening van de fiscus te innen en ze vervolgens aan deze af te dragen.

23 Ter waarborging van de volstrekte neutraliteit van het mechanisme ten opzichte van de belastingplichtigen voorziet hoofdstuk XI van de Zesde richtlijn in een aftrekregeling teneinde de belastingplichtige vrij te stellen van elke onverschuldigde BTW. In zijn arrest van 5 mei 1982 (zaak 15/81, Schul, Jurispr. 1982, blz. 1409, r. o. 10) overwoog het Hof, dat het een basiselement van het BTW-stelsel is, dat bij elke transactie de BTW slechts verschuldigd is onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs van de goederen of diensten rechtstreeks zijn belast, en dat de aftrekregeling zo is ingericht, dat alleen belastingplichtigen de in eerdere stadia over de goederen en diensten geheven BTW in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde BTW.

24 Daaruit volgt, dat wanneer in elk afzonderlijk geval rekening wordt gehouden met het mechanisme van de BTW en de werking daarvan en met de rol van de tussenschakels, de fiscus in laatste instantie niet méér kan ontvangen dan de eindverbruiker betaalt.

25 Uitgaande van deze overwegingen moeten de vragen van het Value Added Tax Tribunal te Londen te zamen worden onderzocht.

De prejudiciële vragen

26 Volgens artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing voor goederenleveringen in het binnenland alles wat de leverancier als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper.

27 Volgens vaste rechtspraak is die tegenprestatie een „subjectieve" waarde, namelijk de in een concreet geval werkelijk ontvangen tegenprestatie, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde (arresten van 23 november 1988, zaak 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 6365, r. o. 16, en 27 maart 1990, zaak C-126/88, Boots Company, Jurispr. 1990, blz. I-1235, r. o. 19).

28 In een geval als in het hoofdgeding ontvangt de fabrikant die aan de detailhandelaar de waarde van de kortingbon of aan de eindverbruiker de waarde van de „geld terug"-bon heeft vergoed, uiteindelijk een bedrag dat overeenkomt met de door de groot- of detailhandelaars betaalde verkoopprijs van zijn artikelen, minus de waarde van die bonnen. Het zou derhalve niet stroken met de richtlijn indien de grondslag voor de berekening van de door de fabrikant als belastingplichtige verschuldigde BTW hoger was dan het bedrag dat hij uiteindelijk ontvangt. In dat geval zou immers het beginsel van de neutraliteit van de BTW ten opzichte van de belastingplichtigen, waartoe ook de fabrikant behoort, niet worden geëerbiedigd.

29 Bijgevolg moet de maatstaf van heffing voor de fabrikant als belastingplichtige het bedrag zijn waarvoor hij de goederen aan de groot- of detailhandelaars heeft verkocht, minus de waarde van de bonnen.

30 Deze uitlegging vindt bevestiging in artikel 11 C, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat om de neutraliteit van de positie van de belastingplichtige te waarborgen, bepaalt

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

31 Deze bepaling betreft weliswaar het gewone geval van een tussen twee partijen rechtstreeks aangegane contractuele relatie die later een wijziging ondergaat, maar dit neemt niet weg, dat zij de uitdrukking vormt van het hiervóór beklemtoonde beginsel van neutraliteit van de positie van de belastingplichtigen. Uit deze bepaling volgt dus, dat om de eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel te verzekeren, bij de berekening van de maatstaf van heffing van de BTW rekening moet worden gehouden met het geval van een belastingplichtige die met de eindverbruiker geen rechtstreekse contractuele relatie heeft, maar de eerste schakel is in een keten die bij de eindverbruiker eindigt, en die hem via de detailhandelaar korting verleent of hem rechtstreeks de waarde van de bonnen vergoedt. Anders zou de fiscus meer BTW ontvangen dan de eindverbruiker daadwerkelijk betaalt, en dat op kosten van de belastingplichtige.

32 Aan deze uitlegging wordt niet afgedaan door het betoog van de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse en de Griekse regering, dat wanneer de maatstaf van heffing wordt verminderd met de korting of vergoeding die de eerste leverancier rechtstreeks aan de consument geeft nadat hij de goederen aan een groot- of detailhandelaar heeft geleverd, de werking van het BTW-mechanisme dreigt te worden ontwricht en het stelsel onwerkbaar dreigt te worden, omdat elke groot- en detailhandelaar in de keten dan verplicht zou zijn de prijs — en derhalve ook het bedrag aan BTW — die hij aan zijn eigen leverancier heeft betaald, achteraf aan te passen, en omdat die leverancier dan gecorrigeerde facturen zou moeten afgeven.

33 Het BTW-stelsel wordt door die aftrek immers niet ontwricht, daar de maatstaf van heffing voor de tussenliggende transacties niet behoeft te worden aangepast. Deze maatstaf blijft integendeel ongewijzigd, daar voor deze transacties de toepassing van het neutraliteitsbeginsel gewaarborgd wordt door de aftrekregeling van hoofdstuk XI van de Zesde richtlijn, op grond waarvan de tussenschakels in de

distributieketen — zoals groot- en detailhandelaars — de voor de overeenkomstige transactie aan hun leverancier betaalde BTW van hun eigen maatstaf van heffing kunnen aftrekken en aldus aan de fiscus het deel van de BTW kunnen afdragen dat beantwoordt aan het verschil tussen de prijs die elkeen aan zijn leverancier heeft betaald, en de prijs waarvoor hij de goederen aan zijn koper heeft geleverd.

34 Uit een en ander volgt, dat op de eerste vraag moet worden geantwoord, dat artikel 11 A, lid 1, sub a, en C, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat wanneer een fabrikant kortingbonnen uitgeeft, die voor het daarop aangegeven bedrag door of voor rekening van de fabrikant ten gunste van de detailhandelaar kunnen worden vergoed; 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; de fabrikant dat bepaalde artikel tegen de fabrieksprijs aan de detailhandelaar of aan een groothandelaar heeft verkocht, en de detailhandelaar bij verkoop van dat artikel aan de klant de bon aanneemt, bij de fabrikant inlevert en het erop aangegeven bedrag ontvangt, de maatstaf van heffing gelijk is aan de verkoopprijs van de fabrikant, minus het op de bon aangegeven en vergoede bedrag. Dit is ook het geval wanneer de fabrikant de goederen eerst aan een groothandelaar heeft geleverd in plaats van rechtstreeks aan een detailhandelaar.

35 Vervolgens moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat artikel 11 A, lid 1, sub a, en C, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat wanneer een fabrikant in het kader van een reclameactie goederen tegen „fabrieksprijs" rechtstreeks aan de detailhandelaar verkoopt; 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 de klant het betrokken artikel bij een detailhandelaar koopt, de bon bij de fabrikant inlevert en het aangegeven bedrag ontvangt, de maatstaf van heffing gelijk is aan de verkoopprijs van de fabrikant, minus het op de

bon aangegeven en terugbetaalde bedrag. Dit is ook het geval wanneer de fabrikant de goederen eerst aan een groothandelaar heeft geleverd in plaats van rechtstreeks aan een detailhandelaar.

Kosten

36 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse, de Griekse, de Franse en de Italiaanse regering, alsmede door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Value Added Tax Tribunal te Londen bij beschikking van 30 november 1994 gestelde vraag, verklaart voor recht:

1) **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 aldus worden uitgelegd, dat wanneer een fabrikant kortingbonnen uitgeeft, die voor**

het daarop aangegeven bedrag door of voor rekening van de fabrikant ten gunste van de detailhandelaar kunnen worden vergoed; 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; de fabrikant dat bepaalde artikel tegen de fabrieksprijs aan de detailhandelaar of aan een groothandelaar heeft verkocht, en de detailhandelaar bij verkoop van dat artikel aan de klant de bon aanneemt, bij de fabrikant inlevert en het erop aangegeven bedrag ontvangt, de maatstaf van heffing gelijk is aan de verkoopprijs van de fabrikant, minus het op de bon aangegeven en vergoede bedrag. Dit is ook het geval wanneer de fabrikant de goederen eerst aan een groothandelaar heeft geleverd in plaats van rechtstreeks aan een detailhandelaar.

2) Artikel 11 A, lid 1, sub a, en C, lid 1, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een fabrikant in het kader van een reclameactie goederen tegen „fabrieksprijs" rechtstreeks aan de detailhandelaar verkoopt; op de verpakking van die goederen een „geld terug"-bon voor een bepaald 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 de klant het betrokken artikel bij de detailhandelaar koopt, de bon bij de fabrikant inlevert en het aangegeven bedrag ontvangt, de maatstaf van heffing gelijk is aan de verkoopprijs van de fabrikant, minus het op de bon aangegeven en terugbetaalde bedrag. Dit is ook het geval wanneer de fabrikant de goederen eerst aan een groothandelaar heeft geleverd in plaats van rechtstreeks aan een detailhandelaar.

Mancini Kakouris Hirsch

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 24 oktober 1996.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

G. F. Mancini