

61997J0048

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 27 päivänä huhtikuuta 1999. - Kuwait Petroleum (GB) Ltd vastaan Commissioners of Customs & Excise. - Ennakkoratkaisupyyntö: Value Added Tax and Duties Tribunal, London - Yhdistynyt kuningaskunta. - Kuudes alv-direktiivi - Myynninedistämiskampanja - Ostoseteleitä vastaan annetut tavarat - Vastikkeellinen luovutus - Käsité hinnanalennukset tai hyvitykset hinnasta. - Asia C-48/97.

Oikeustapauskokoelma 1999 sivu I-02323

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

1 Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Veron peruste - Käsité hinnanalennukset tai hyvitykset hinnasta - Sadan prosentin suuruinen alennus, joka ei kuulu tämän käsitteen soveltamisalaan

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohta)

2 Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Verolliset liiketoimet - Tavaroiden luovutus lahjana tiettyä tuotetta ostettaessa saatavia ostoseteleitä vastaan - Verotettavuuden edellytykset

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohta)

Tiivistelmä

1 Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 3 alakohtaa, joka koskee sitä, mitä tekijöitä ei ole sisällytettävä maan alueella arvonlisäveron perusteeseen, on tulkittava siten, että sen b alakohdassa mainitut käsitteet "hinnanalennus" ja "hyvitys" eivät voi kattaa tavaroiden luovutuksen kokonaishinnan suuruista hinnanalennusta.

2 Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdassa rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen se, että verovelvollinen ottaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavarat, jonka hän luovuttaa vastikkeetta, kun tämän tavarat hinnasta on ollut oikeus vähentää tuotantopanoshankinnasta maksettava arvonlisävero. Tässä säännöksessä tarkoitettuna

vastikkeettomana luovutuksena on pidettävä sitä, että öljy-yhtiö luovuttaa tavaroita polttoaineen ostajalle sellaisia ostoseteleitä vastaan, joita hän on saanut ostamansa polttoainemäärän perusteella maksettuaan siitä huoltoasemalla täyden vähittäishinnan, kun on kyse sellaisesta myynninedistämkampanjasta, jossa nämä tavarat on nimetty lahjoiksi ja jossa ostajan maksamaan hintaan ei sisälly ostoseteleiden tai niiden vastineeksi saatavien tavaroiden arvoa vastaavaa osuutta. Kun nämä tavarat eivät ole vähäarvoisia, tällainen luovutus on rinnastettava vastikkeelliseen luovutukseen ja siitä on kannettava arvonlisävero.

Asianosaiset

Asiassa C-48/97,

jonka VAT and Duties Tribunal, London (Yhdistynyt kuningaskunta), on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Kuwait Petroleum (GB) Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 2 artiklan 1 kohdan, 5 artiklan 6 kohdan, 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan ja 27 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat P. J. G. Kapteyn ja G. Hirsch (esittelevä tuomari) sekä tuomarit G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, D. A. O. Edward, L. Sevón ja M. Wathelet,

julkisasiamies: N. Fennelly,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Kuwait Petroleum (GB) Ltd, edustajanaan John Walters, QC, Peter Londonin, FCA, valtuuttamana,

- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, avustajinaan Paul Lasok, QC, ja barrister Philippa J. E. Whipple,

- Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston kansainvälistä talousoikeutta ja yhteisön oikeutta koskevia asioita hoitavan jaoston jaostopäällikkö Kareen Rispal-Bellanger ja saman osaston ulkoasiainsihteri Gautier Mignot,

- Portugalin hallitus, asiamiehinään Euroopan yhteisöihin liittyvistä asioista vastaavan osaston oikeudellisen yksikön päällikkö Luís Fernandes ja saman osaston lakimies Angelo Cortesão Seïça Neves,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Peter Oliver, ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Kuwait Petroleum (GB) Ltd:n, edustajanaan John Walters Peter Landonin valtuuttamana, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään John E. Collins, jota avustaa Paul Lasok, Ranskan hallituksen, asiamiehenään Gautier Mignot, ja komission, asiamiehinään Peter Oliver, oikeudellisen yksikön virkamies Hélène Michard ja samassa yksikössä toimiva kansallinen virkamies Francesca Riddy, 5.5.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 9.7.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen, on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 VAT and Duties Tribunal, London, on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 15.1.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 6.2.1997, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla viisi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan 1 kohdan, 5 artiklan 6 kohdan, 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan ja 27 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Kuwait Petroleum (GB) Ltd (jäljempänä Kuwait) ja Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners), joka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäveron (alv) kantamisen osalta toimivaltainen viranomainen, ja jossa on kyse siitä, onko Kuwait alv-velvollinen joidenkin vuosina 1991-1996 toteuttamissaan myyinninedistämiskampanjoissa tarjoamiensa tuotteiden osalta.

Kansallinen lainsäädäntö

3 Vuoden 1994 Value Added Tax Actin (arvonlisäverosta vuonna 1994 annettu laki) liitteessä 4 määritellään liiketoimet, joita pidetään alv-velvollisuuden synnyttävinä tavaroiden luovutuksina ja palvelujen suorituksina, tai niihin rinnastettavat liiketoimet. Lain 5 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1) Ellei 2 momentista muuta johdu, silloin, kun liiketoimintaa harjoittava henkilö siirtää tai luovuttaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvia tavaroita, tai tämä tapahtuu hänen määräyksestään, siten, että nämä tavarat eivät enää kuulu yrityksen varallisuuteen, kyseessä on tavaroiden luovutus riippumatta siitä, onko se vastikkeellinen vai vastikkeeton.

2) Tätä 1 momenttia ei sovelleta, kun siirto tai luovutus on

a) liikelahja tai lahja liikesuhteen edistämiseksi (paitsi jos tämä lahja kuuluu samalle henkilölle säännöllisesti annettujen lahjojen muodostamaan sarjaan), jos lahjan hinta lahjoittajalle ei ylitä 10 Englannin punttaa - - ."

Yhteisön lainsäädäntö

4 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

--."

5 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten."

6 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"A. Maan alueella

--

3. Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä:

--

b) sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan."

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva asia

7 Kuwait myy Q8-merkkistä polttoainetta, jonka vähittäismyyntiä se harjoittaa itse omistamillaan noin 110 huoltoasemalla, joita se hoitaa tai joita hoidetaan sen lukuun, ja jonka tukkumyyntiä se harjoittaa myymällä tätä polttoainetta noin 500 itsenäiselle, riippumattomalle jälleenmyyjälle.

8 Vuosina 1991-1996 Kuwaitilla oli myynninedistämiskampanja, johon osallistuivat sen omistamat huoltoasemat sekä noin 160 riippumatonta jälleenmyyjää. Tässä järjestelmässä asiakkaille tarjottiin Q8 Sails -ostoseteli jokaisesta ostetusta 12 litran erästä polttoainetta. Polttoaineen hinta oli sama riippumatta siitä, ottiko asiakas vastaan hänelle tarjotun Q8 Sails -ostosetelin (jäljempänä Q8-ostoseteli) vai ei. Kun asiakas oli kerännyt tietyn määrän Q8-ostoseteleitä, hänellä oli oikeus ostoseteleitä vastaan valita niin kutsutusta lahjakuvastosta tavaroita tai toisinaan palveluita, joista annettiin lippu (kuten teatterilippu), ja Kuwait sitoutui toimittamaan nämä tavarat asiakkaalle tietyn ajan kuluessa.

9 Jokainen kampanjaan osallistunut riippumaton jälleenmyyjä sitoutui kampanjan voimassaoloaikana maksamaan Kuwaitille polttoainelitrasta lisähinnan, johon lisättiin tänä ajanjaksona myydylle polttoaineen kokonaismäärälle laskettu alv. Tämä lisähinta oli alun perin 0,22 penceä litralta, mutta se korotettiin vuonna 1993 0,33 penceen litralta.

10 Commissioners päätti 16.6.1995 päivätyssä kirjeessään, että Kuwaitin, joka oli vähentänyt tuotantopanoshankinnoista maksetun alv:n niistä tavaroista, jotka oli hankittu luovutettaviksi Q8-ostoseteleitä vastaan, oli maksettava alv niistä asiakkaille annetuista tavaroista tai palveluista, joiden hinta oli yli 10 Englannin punttaa, koska Kuwait oli luovuttanut nämä tuotteet "muuten kuin vastikkeellisesti".

11 Kuwait valitti tästä päätöksestä muutoksenhakutuomioistuimeen sillä perusteella, että päinvastoin se luovutti Q8-ostoseteleitä vastaan luovutetut tavarat vastikkeellisesti, sillä vastike oli määrittelemätön osa - alv mukaan lukien - siitä hinnasta, jonka kuluttaja maksoi sekä polttoaineen toimituksesta että Q8-ostoseteleitä vastaan saamistaan tavaroista, joten Kuwait oli jo maksanut alv:n tästä liiketoimesta.

12 VAT and Duties Tribunal katsoi, että Englannin oikeuden mukaan Q8-ostoseteleiden antaminen asiakkaalle oli yksipuolinen ja pääasiallisesta liiketoimesta eli polttoaineen ostamisesta erillinen toimi. Tämä tuomioistuin katsoi myös, että Q8-ostosetelit saatiin ilmaiseksi.

13 Kansallinen tuomioistuin katsoi kuitenkin, että englantilaisen sopimusoikeuden käsite vastine (consideration) poikkeaa käsitteestä vastike (consideration), joka on vero-oikeudessa alv:n määrittelemisen perustana oleva luovutuksen arvo. Koska VAT and Duties Tribunal katsoi, että sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisemiseksi on tarpeen tulkita yhteisön oikeutta, se päätti lykätä asian käsittelyä esittääkseen yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

"Tavaroiden luovuttajalla on myynninedistämiskampanja, joka on pääpiirteiltään seuraavanlainen:

i) myynninedistäjä tarjoaa liiketarkoituksessa tavaroita ostoseteleitä vastaan kampanjaehtojen mukaisesti;

ii) tavaroita luovutettaessa ei vaadita rahallista vastiketta;

iii) tavarat luovutetaan ostoseteleitä vastaan, jotka sellaisia tavaroita ostanut henkilö, joihin ostosetelit liittyvät, saa maksamalla täyden vähittäishinnan näistä tavaroista, ilman että voitaisiin yksilöidä mitään rahallista korvausta, jonka hän olisi ostoseteleistä suorittanut. Tässä tilanteessa esitetään seuraavat kysymykset:

1) Onko kuudennen neuvoston arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa käytettyä ilmaisua 'sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan', tulkittava siten, että se kattaa ostoseteleitä vastaan luovutettujen tavaroiden koko hinnan?

2) Onko ostoseteleitä vastaan luovutettujen tavaroiden luovutus rinnastettava tämän direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuun 'vastikkeelliseen luovutukseen'?

3) Jos ostoseteleiden vastineeksi luovutetut tavarat luovutetaan muuten kuin vastikkeellisesti tai jos ne luovutetaan 'vastikkeetta', onko 5 artiklan 6 kohtaa tulkittava siten, että siinä edellytetään, että näiden tavaroiden luovutus rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen, vaikka tämä luovutus tapahtuu yrityksen tarpeisiin?

4) Onko edellä oleviin kysymyksiin vastattava eri tavoin,

a) jos kaikki mitä tahansa ostoseteleitä vastaan luovutettavaa tavaraa koskevat lunastetut ostosetelit hankittiin ostamalla tavaroita, joihin ostosetelit liittyvät, kampanjointia hoitavalta myynninedistäjältä;

b) jos kaikki nämä ostosetelit hankittiin ostamalla tavaroita, joihin ostosetelit liittyvät, liikkeenharjoittajalta, joka on kampanjaan osallistuva jälleenmyyjä; tai

c) jos lunastetut ostosetelit on hankittu ostamalla tavaroita, joihin ostosetelit liittyvät, osittain myynninedistäjältä ja osittain yhdeltä tai useammalta kampanjaan osallistuvalla jälleenmyyjältä?

5) Jos vastaus kysymykseen 3 on kieltävä, onko Yhdistyneellä kuningaskunnalla kuudennen neuvoston arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan ja sen perusteella vuonna 1977 saadun poikkeuksen mukainen oikeus asettaa myynninedistäjälle tuotoksesta maksettava arvonlisävero, joka perustuu niistä tavaroista, joita luovutetaan ostoseteleitä vastaan, myynninedistäjälle aiheutuneisiin kustannuksiin, niiden tavaroiden täyteen vähittäismyyntihintaan sisältyvän tuotoksesta maksettavan arvonlisäveron lisäksi, joihin ostosetelit liittyvät?"

Ensimmäinen kysymys

14 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohtaa tulkittava siten, että käsitteet "hinnanalennus" ja "hyvitys" voivat kattaa hinnanalennuksen, joka koskee ostoseteleitä vastaan luovutettujen tavaroiden luovutuksen kokonaishintaa.

15 Tältä osin on aluksi todettava, että Kuwait ei itse väitä antaneensa asiakkailleen tässä säännöksessä tarkoitettua hinnanalennusta tai hyvitystä. Päinvastoin se väittää, että asiakkaiden polttoaineesta maksamasta hinnasta osa oli vastiketta Q8-ostoseteleitä vastaan luovutetuista tavaroista. Kuwait on siis sitä mieltä, että ensimmäinen kysymys ei ole tarpeellinen asian ratkaisemiseksi.

16 Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan, Ranskan ja Portugalin hallitukset ovat perustellusti todenneet, hinnanalennuksen tai hyvityksen saaminen edellyttää tavarán vastikkeellista luovutusta. Käsitteet "hinnanalennus" ja "hyvitys" sinällään nimittäin viittaavat ainoastaan osittaiseen alennukseen sovitusta hinnasta. Jos alennus on suuruudeltaan 100 prosenttia hinnasta, kyseessä on todellisuudessa vastikkeeton luovutus. Tavarán vastikkeettomaan luovutukseen kuitenkin sovelletaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa.

17 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että käsitteet "hinnanalennus" ja "hyvitys" eivät voi kattaa tavaroiden luovutuksen kokonaishinnan suuruista hinnanalennusta.

Toinen, kolmas ja neljäs kysymys

18 Toisella, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, joita on tarkoituksenmukaista käsitellä yhdessä, kansallinen tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettuun vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava se, että öljy-yhtiö ottaa tavaroita, jotka luovutetaan polttoaineen ostajalle sellaisia ostoseteleitä vastaan, jotka hän on saanut ostamansa määrän perusteella ja maksamalla polttoaineesta huoltoasemalla täyden vähittäishinnan tämän tuomion 7-9 kohdassa kuvaillun järjestelmän mukaisesti.

19 Aluksi on todettava, että nyt käsiteltävänä olevassa asiassa tavaroiden luovuttaminen vastineena Q8-ostoseteleistä tapahtui yrityksen tarpeisiin, sillä myynninedistämisen tarkoituksena oli sekä Kuwaitin että kampanjaan osallistuneiden itsenäisten jälleenmyyjien osalta lisätä polttoaineen myyntiä, kuten kansallinen tuomioistuim on todennut. Tämän takia verovelvollinen, joka on samassa tilanteessa kuin Kuwait, voi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan vähentää näitä tavaroita ostaessaan tuotantopanoshankinnasta maksamansa alv:n.

20 Kuwaitin mukaan se seikka, että se on luovuttanut tavarat yrityksen tarpeisiin, estää kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan soveltamisen. Sen mukaan tämän kohdan ensimmäinen virke ei tarkoita tällaista tavarantoimittajan ottamista. Koska alv on kulutusvero, tuotoksesta maksettava vero on tarpeen, jos tavarat otetaan käyttöön siten, että verovelvollinen kuluttaa ne. Se, että tavarat luovutetaan ostoseteleitä vastaan, ei tarkoita, että yritys kuluttaisi nämä tavarat.

21 Tältä osin on todettava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tarkoituksena on juuri sen varmistaminen, että verovelvollista, joka ottaa yrityksen omaisuuteen kuuluneen tavarantoimittajan käyttöön, ja tavallista kuluttajaa, joka ostaa samanlaisen tavarantoimittajan, kohdellaan yhdenvertaisesti (ks. asia C-20/91, De Jong, tuomio 6.5.1992, Kok. 1992, s. I-2847, 15 kohta ja asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4517, 33 kohta).

22 Kuitenkin kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ensimmäisen virkkeen sanamuodostakin seuraa, että siinä rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen eli alv-velvollisuuden synnyttävään luovutukseen se, että verovelvollinen ottaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavarantoimittajan, jonka hän luovuttaa vastikkeetta, kun tämän tavarantoimittajan hinnasta on ollut oikeus vähentää tuotantopanoshankinnasta maksettava alv, eikä tältä osin ole periaatteessa ratkaisevaa, onko luovutus tapahtunut yrityksen tarpeisiin. Tämän säännöksen toinen virke, jonka mukaan ei ole mahdollista verottaa tavarantoimittajan ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten, olisi nimittäin vailla tarkoitusta, jos alv:tä ei ensimmäisen virkkeen perusteella kannettaisi sellaisten tavarantoimittajan ottamisesta, jotka verovelvollinen luovuttaa vastikkeetta, vaikkakin yrityksen tarpeisiin.

23 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 26 kohdassa, tätä tulkintaa tukee kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan syntyhistoria. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset säännökset - 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303) liitteessä A olevassa 6 kohdassa sekä komission 29.6.1973 neuvostolle antaman ehdotuksen kuudenneksi direktiiviksi (EYVL C 80, s. 1) 5 artiklan 3 kohdan a alakohdassa todettiin muun muassa, että näytekappaleiden ja vähäarvoisten lahjojen antamiseksi tapahtuvaa tavarantoimittajan ottamista, joka voitiin verotuksellisesti luokitella yleisiksi kuluiksi, ei yleissäännön vastaisesti pidetty verotettavana luovutuksena. Tästä seuraa, että vaikka tämä ottaminen tapahtuisi yrityksen tarpeisiin, sitä on pidettävä verotettavana luovutuksena, jos lahjat eivät ole vähäarvoisia.

24 Kuwait väittää lisäksi, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa ei sovelleta, koska kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole tapahtunut tässä säännöksessä tarkoitettua vastikkeetonta luovutusta. Ostoseteleiden luovutuksen ja siis niitä vastaan annettujen tavarantoimittajan toimituksen vastike on yksilöitävissä oleva hinta, alv mukaan lukien, jonka asiakas maksaa polttoainetta ostaessaan. Asiakas siis maksaa Kuwaitin mukaan myös myynninedistämiskampanjan mukaisesti saamistaan tavaroista. Kuwaitin huoltoasemilla loppukuluttajan kanssa tehty sopimus oli tämänsisältöinen. Päätelmä on olennaisilta osin sama, jos riippumattomat jälleenmyyjät hoitavat jakelun, sillä ne toimivat Q8-ostoseteleitä antaessaan ja niistä suoritettavaa hintaa periessään Kuwaitin lukuun.

25 Yhdistyneen kuningaskunnan, Ranskan ja Portugalin hallitukset sitä vastoin katsovat, että riippumatta siitä, että jokaisen verovelvollisen on katettava saamillaan tuloilla kaikki tekemistään sitoumuksista aiheutuvat menot, nyt kyseessä olevan kaltaisessa järjestelmässä polttoainetta ostava asiakas ei anna mitään vastiketta hänelle annetuista ostoseteleistä ja lahjoista.

26 Aluksi on todettava, että tavaroiden luovutus on kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla "vastikkeellinen" ainoastaan, jos luovuttajan ja ostajan välillä on oikeudellinen suhde, johon liittyen vaihdetaan molemminpuolisia suoritteita, jolloin luovuttajan saama hinta on tosiasiallinen luovutetun tavarahan vastike (ks. vastaavasti palvelujen tarjoamisen osalta asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994, Kok. 1994, s. I-743, 14 kohta).

27 Vaikka onkin kansallisen tuomioistuimen tehtävä tutkia, olivatko Kuwait, mahdollisesti riippumattomien jälleenmyyjien välityksellä, ja sen asiakkaat polttoainekaupan yhteydessä sopineet, että osa polttoaineesta maksetusta hinnasta, olipa tämä osa yksilöitävissä tai ei, on vastiketta Q8-ostoseteleistä tai niitä vastaan saatavista tavaroista, on kuitenkin todettava, että asiakirja-aineistossa ei ole mitään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että sopimuspuolet ovat tosiasiallisesti vaihtaneet tällaisia molemminpuolisia suoritteita.

28 Yhtäältä on todettava, kuten julkisasiamies on maininnut ratkaisuehdotuksensa 43 kohdassa, että polttoaineen myynti ja tavaroiden luovutus ostoseteleistä vastaan ovat kaksi erillistä liiketointa.

29 Toisaalta siltä osin kuin kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse tavaroiden luovutuksesta Q8-ostoseteleistä vastaan, varsinkin kaksi seikkaa puoltavat päätelmää, että kyseessä on kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettu vastikkeeton luovutus, jolloin tavaroiden ottaminen rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen ja se on siis verollista.

30 Ensinnäkin Q8-ostoseteleistä vastaan luovutetut tavarat oli Kuwaitin myynninedistämiskampanjassa nimetty lahjoiksi.

31 Toiseksi on selvää, että Q8-polttoaineen ostajan oli maksettava sama vähittäishinta riippumatta siitä, ottiko hän ostoseteleistä, ja että polttoaineen ostoa koskevassa laskussa, joka Kuwaitin tai riippumattomien jälleenmyyjien on kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaan toimitettava asiakkaille, jotka ovat itsekin verovelvollisia, ei mainittu tätä hintaa. Tässä tilanteessa Kuwait ei voi pätevästi väittää, että päinvastoin kuin mitä sen toimittamissa laskuissa todetaan, polttoaineen ostajien maksamaan hintaan sisältyi todellisuudessa Q8-ostoseteleiden tai niitä vastaan saatujen tavaroiden arvoa vastaava osuus.

32 Toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että siinä tarkoitettuna vastikkeelliseen luovutukseen rinnastettavana luovutuksena on pidettävä sitä, että öljy-yhtiö ottaa tavaroita, jotka luovutetaan polttoaineen ostajalle sellaisia ostoseteleistä vastaan, joita hän on kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan myynninedistämiskampanjan kaltaisessa järjestelmässä saanut ostamansa polttoainemäärän perusteella maksettuaan siitä huoltoasemalla täyden vähittäishinnan, kun nämä tavarat eivät ole vähäarvoisia.

33 Viidenteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata ottaen huomioon toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen annettu vastaus.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

34 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan, Ranskan ja Portugalin hallituksille ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut VAT and Duties Tribunal, Londonin 15.1.1997 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että käsitteet "hinnanalennus" ja "hyvitys" eivät voi kattaa tavaroiden luovutuksen kokonaishinnan suuruista hinnanalennusta.

2) Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että siinä tarkoitettuna vastikkeelliseen luovutukseen rinnastettavana luovutuksena on pidettävä sitä, että öljy-yhtiö ottaa tavaroita, jotka luovutetaan polttoaineen ostajalle sellaisia ostoseteleitä vastaan, joita hän on kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan myynninedistämiskampanjan kaltaisessa järjestelmässä saanut ostamansa polttoainemäärän perusteella maksettuaan siitä huoltoasemalla täyden vähittäishinnan, kun nämä tavarat eivät ole vähäarvoisia.