

61997C0048

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Fennelly fremsat den 9. juli 1998. - Kuwait Petroleum (GB) Ltd mod Commissioners of Customs & Excise. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Value Added Tax and Duties Tribunal, London - Forenede Kongerige. - Sjette momsdirektiv - Salgsfremmeordning - Levering af goder ved indløsning af vouchere - Levering mod vederlag - Rabat og bonus - Begreb. - Sag C-48/97.

Samling af Afgørelser 1999 side I-02323

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 Denne sag vedrører spørgsmålet, om »gratis gaver«, der leveres i forbindelse med en ordning til fremme af salget af brændstof paa benzinstationer, hvorunder der anvendes »vouchere«, i momsmaessig henseende er omfattet af det vederlag, der betales ved standen, eller om disse gaver, hvis de ikke leveres mod dette vederlag, alligevel er omfattet af sjette direktivs artikel 5, stk. 6 (1).

I - Sagens faktiske og retlige baggrund

A - Den omtvistede salgsfremmeordning

2 Sagsoegeren i hovedsagen, Kuwait Petroleum (GB) Ltd (herefter »Kuwait«), sælger Q8-brændstof (herefter »voucher-varer«) som detaillist fra 110 stationer og leverer som grossist Q8-brændstof til 500 andre stationer, der drives af uafhængige forhandlere (herefter »forhandlere«). Overdragelsen til de to typer stationer sker paa samme vilkaar. Da en tidligere salgsfremmeordning med vouchere ophoerte i 1991, oplevede Kuwait en nedgang i sin markedandel paa 15%. Det udarbejdede herefter sin egen ordning benaevnt Q8 Sails Collection (herefter »Sails Collection-ordningen«), som i begyndelsen kun blev anvendt paa selskabsdrevne Kuwait-stationer, men som hurtigt blev udvidet til at omfatte andre forhandlere, der oenskede at deltage (2). Forhandlere, som valgte at anvende ordningen, accepterede at betale 0,22 pence (senere 0,33 pence) pr. liter (plus moms) i tillæg til den normale engrospris for benzin. Til gengæld leverede Kuwait alt salgsmateriale og andre nødvendige artikler (3).

3 Sails Collection-ordningen blev anvendt fra 1991 til 1996. For hver fulde 12 liter koebt brændstof blev der tilbudt en Q8 Sails-voucher. Mod slutningen af den periode, hvor ordningen loeb, blev det ved hjælp af elektroniske kort i nogle tilfælde muligt at godskrive krav vedrørende en bestemt broekdel af en voucher. Der skulle 30 saadanne vouchere til at udfylde et samlerkort. Det fremgik af et gavekatalog, hvor mange udfyldte kort der skulle til for at faa en bestemt gave (»indloesningsgoderne«). En stor del af koeberne af brændstof, men ikke alle, samlede vouchere (4).

4 Ved anmodning om en gave skulle kunden udfylde en bestillingsformular, som beviste, at betingelserne for tilbuddet var opfyldt. Selv om Kuwait havde bestemt, at voucherne ikke kunne overdrages, accepterede det en vis grad af »privat pooling« af vouchere (f.eks. mellem arbejdskolleger), men ikke en videreförhandling af vouchere. Vouchernes nominelle værdi var fastsat til 0,001 pence, og de ville kun blive indløst mod kontanter, hvis de havde en samlet kontantværdi på over 25 pence svarende til køb af en ekstremt stor mængde benzin. Der har været fremlagt forskellige tal, men Kuwait anser indløsningsprocenten til »et godt stykke over 50%«.

5 Sails Collection-ordningen blev afskaffet på grund af ændringer på markedet, som navnlig skyldtes priskonkurrence fra benzindetailhandelen i storsupermarkeder. Detailpriserne på Q8-benzin faldt med omkring fire pence pr. liter, men det er ikke sikkert, at hele dette prisfald var en direkte følge af standsningen af salgsfremmeordningen. Det er over for Domstolen blevet oplyst, at udgifterne til gaver, der blev udleveret i forbindelse med ordningen, i februar 1995 allerede var oppe på 3 355 000 GBP svarende til 0,36 pence pr. liter brændstof, som var solgt på de deltagende stationer (5).

B - Retlig baggrund

6 Det vil være nyttigt at nævne de vigtigste bestemmelser i fællesskabsretten, som diskuteres i de indlæg, der er indgivet til Domstolen. Artikel 2 i første direktiv (6) bestemmer, at merværdiafgiften bygger på en »generel forbrugsafgift« på varer og tjenesteydelser.

7 Ifølge sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges moms normalt kun leveringer af goder og tjenesteydelser, som foretages mod vederlag. I artikel 5 defineres »levering af goder« som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Artikel 5, stk. 6, bestemmer imidlertid, at visse leveringer af goder pålægges moms, også selv om de foretages vederlagsfrit:

»Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprover omfattes dog ikke af denne bestemmelse.«

8 Den tilsvarende bestemmelse for levering af tjenesteydelser, som findes i artikel 6, stk. 2, bestemmer imidlertid følgende (for så vidt det er relevant for sagen):

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

...

b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udfoeres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

...«

9 Sjette direktivs artikel 11 vedrører beskatningsgrundlaget for moms. Artikel 11, punkt A, stk. 1, bestemmer følgende (for så vidt det er relevant for sagen):

»1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage fra

koeberen, aftageren eller tredjemand for de paagaeldende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

b) ved de i artikel 5, stk. 6 ... omhandlede transaktioner, koebprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en koebpris, kostprisen; begge disse priser bestemt paa det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted.

...«

Artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), bestemmer, at »rabat og bonus, der ydes koeberen eller aftageren, og som opnaas paa det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted ...«, ikke skal medregnes i beskatningsgrundlaget, mens artikel 11, punkt C, stk. 1, bl.a. bestemmer, at i tilfaelde af »afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsaettes beskatningsgrundlaget tilsvarende paa betingelser, som fastsaettes af medlemsstaterne«.

10 Ovennaevnte faelleskabsregler er nu gennemfoert i Det Forenede Kongerige ved Value Added Tax Act 1994 (herefter »1994-loven«). Det er vigtigt at bemaerke, at mens Sails Collection-ordningen blev anvendt, blev gaver i erhvervsoejemed, som havde en koebpris paa over 10 GBP (15 GBP fra den 29.11.1995), behandlet som afgiftspligtige leveringer i den forstand, som er forudsat i de nationale bestemmelser til gennemfoerelse af andet punktum i sjette direktivs artikel 5, stk. 6.

C - Tvisten og retsforhandlingerne i hovedsagen

11 Ved skrivelse af 16. juni 1995 traf Commissioners of Customs and Excise (herefter »Commissioners«) afgoerelse om, at Kuwait i henhold til paragraph 6 i 1994-lovens Schedule 6 skulle afregne moms af varer leveret i forbindelse med Sails Collection-ordningen, som kostede mere end 10 GBP. Det var Commissioners' opfattelse, at disse varer blev leveret »paa anden maade end mod vederlag«. Kuwait anlagde sag til proevelse af denne afgoerelse ved VAT and Duties Tribunal, London (herefter »den forelaeggende ret«).

12 Kuwait har anfoert, at indloesningsgoderne ikke blev leveret vederlagsfrit i betydningen i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, som har til formaal at forhindre forbrug af goder, uden at afgiftspligtige personer betaler moms, som de ville have betalt, hvis de havde koebt goderne som forbrugere (7). Kuwait har paastaaet, at det ikke forbrugte goderne selv, men derimod leverede dem til bilister i henhold til en accessorisk kontrakt, som sammen med leveringen af braendstof kunne anses for at udgoere en enkelt oekonomisk transaktion. Kuwait har desuden anfoert, at der blev ydet en modydelse for leveringen af indloesningsgoderne (8). Leveringen af braendstof og leveringen af indloesningsgoderne udgjorde to indbyrdes afhaengige kontrakter. Betalingen for braendstoffet i henhold til den foerste kontrakt omfattede en betaling for den senere levering af indloesningsgoderne. Det haevdes, at i tilfaelde hvor Kuwait ikke selv solgte braendstoffet i detailldedet, var den del af betalingen for braendstof, som kunden gav forhandleren til gengæld for at opnaa rettigheder over for Kuwait, de yderligere 0,22 pence/0,33 pence pr. liter (plus moms), som de deltagende forhandlere betalte Kuwait for det paagaeldende braendstof (9).

13 Commissioners har anfoert, at de to faser i den proces, hvorved kunden erhvervede gaveartiklerne, maatte bedømmes hver for sig. De har under henvisning til Boots-sagen (10) gjort gaeldende, at begrebet »modydelse« forudsætter, at der opnaas en eller anden form for fordel eller oekonomisk gevinst, som ikke udelukkende kan bestaa i oeget omsaetning. I dette tilfaelde havde kunden ikke noget valg, men maatte betale den kraevende pris for benzinen; han kunne ikke kraeve benzin til en lavere pris mod at give afkald paa retten til at modtage vouchere. Hvis der blev ydet en modydelse, maa den derfor have vaeret af ikke-pengemaessig art. Commissioners har anfoert, at i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, skal foraering af gaver, selv i erhvervsoejemed, paalaegges moms, medmindre de paagaeldende gaver er »af ringe vaerdi«. Desuden blev det beloeb, som forhandlerne betalte til Kuwait i forbindelse med indloesningsgoderne, betalt for at

deltage i Sails Collection-ordningen og var altsaa ikke en modydelse for de goder, der blev leveret til deres kunder.

14 Den forelaeggende ret finder, at ordningen i henhold til engelsk ret indebaerer levering af voucherne i henhold til et ensidigt tilbud, der var adskilt fra hovedtransaktionen, der bestod i levering af benzin. Dette ensidige tilbud blev til en bindende kontrakt, naar bilisten indgav det kraevede antal udfyldte kort for at faa en gaveartikel og opfyldte ordningens oevrige betingelser. Under henvisning til isaer Boots-sagen anerkender den forelaeggende ret imidlertid, at begrebet modydelse inden for EF-momsretten er forskelligt fra samme begreb i engelsk kontraktret. Den forelaeggende ret er foreloebig af den opfattelse, at voucherne blev erhvervet »vederlagsfrit«, eftersom bilisten ved at betale standerprisen ikke foretog en »delvis betaling vedroerende den mulige endelige erhvervelse af en gaveartikel«. Da den forelaeggende ret imidlertid er klar over, at denne opfattelse kan vaere i strid med sjette direktiv, har den besluttet at stille Domstolen foelgende spoergsmaal:

»Saafremt en leverandoer af goder anvender en salgsfremmende ordning, som i hovedtraek bestaar i, at

i) den, der har indfoert ordningen, leverer indloesningsgoder i erhvervsmaessigt oejemed i overensstemmelse med ordningens betingelser

ii) goderne udleveres uden betaling i penge

iii) goderne udleveres mod indloesning af vouchere, som en koeber af voucher-varer kan erhverve ret til ved at betale den fulde detailpris for disse varer, men uden at yde nogen paaviselig betaling i penge for voucherne,

spoerges:

1) Skal udtrykket 'rabat og bonus, der ydes koeberen eller aftageren, og som opnaas paa det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted' i artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), i Raadets sjette direktiv fortolkes saaledes, at det omfatter hele prisen for indloesningsgoderne?

2) Skal leveringen af indloesningsgoderne anses for 'levering mod vederlag' i artikel 5, stk. 6's forstand i det naevnte direktiv?

3) Skal artikel 5, stk. 6, saafremt indloesningsgoderne leveres paa anden maade end mod vederlag eller 'vederlagsfrit', fortolkes saaledes, at leveringen af indloesningsgoderne skal sidestilles med en levering mod vederlag, uanset at leveringen sker i erhvervsmaessigt oejemed?

4) Skal nogen af ovenstaaende spoergsmaal besvares anderledes,

a) saafremt alle de vouchere, der er indloest for et givet indloesningsgode, er blevet erhvervet ved koeb af voucher-varer fra den, der har indfoert ordningen?

b) saafremt disse vouchere alle er blevet erhvervet ved koeb af voucher-varer fra en erhvervsdrivende, der er deltagende forhandler i ordningen? eller

c) saafremt de indloeste vouchere dels er blevet erhvervet ved koeb af voucher-varer fra den, der har indfoert ordningen, og dels ved koeb af voucher-varer fra en eller flere deltagende forhandlere?

5) Saafremt spoergsmaal 3 besvares benaegtende, spoerges: Kan Det Forenede Kongerige med hjemmel i artikel 27 i Raadets sjette direktiv og i henhold til den undtagelse, det opnaaede i 1977, paalaegge den, der har indfoert ordningen, en udgaaende afgift, der er baseret paa den paagaeldendes udgifter til indloesningsgoderne, i tillæg til den udgaaende afgift, der er medregnet

i voucher-varernes fulde detailsalgspris?»

II - Indlæg indgivet til Domstolen

15 Der er indgivet skriftlige indlæg af Kuwait, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, Den Franske Republik, Den Portugisiske Republik og Kommissionen, som alle med undtagelse af Portugal ogsaa har afgivet mundtlige indlæg. Indlæggene kan sammenfattes som følger:

16 Kuwait har støttet af Kommissionen gjort gældende, at artikel 5, stk. 6, ikke finder anvendelse, fordi de omtvistede indløsningsgoder blev leveret mod vederlag. Både Kuwait og Kommissionen har desuden anført, at Det Forenede Kongerige ikke med hjemmel i en undtagelse i henhold til artikel 27, stk. 1, kan gøre saadanne leveringer momspligtige. De intervenierende medlemsstater har samstemmende anført, at der ikke foreligger nogen modydelse for leveringen af indløsningsgoderne. Leveringen af disse goder skulle pålægges moms beregnet på basis af beskatningsgrundlaget som omhandlet i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), nemlig koopsprisen for indløsningsgoderne. Det Forenede Kongerige har anført, at hvis der blev erlagt en modydelse for indløsningsgoderne, ville det alligevel på grundlag af den undtagelsesmulighed, som det har i henhold til sjette direktivs artikel 27, stk. 5, kunne pålægge leveringen af disse goder moms.

III - Gennemgang

A - Det første spørgsmål og begrebet rabat i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b)

17 Det fremgår af både forelæggelseskendelsen og de indlæg, der er indgivet til Domstolen, at det første spørgsmål, hvormed Domstolen spørges, om en rabat i dette begrebs forstand i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), kan siges at opstå, når »rabatten« omfatter hele prisen for at levere indløsningsgoderne, slet ikke skal besvares i nærværende sag. Som Kuwait, Det Forenede Kongerige, Frankrig og Portugal har anført, fandtes der ikke nogen koopspris for de omtvistede indløsningsgoder, og der blev derfor ikke ydet nogen rabat eller bonus. Fortolkningen af artikel 5, stk. 6, er mere relevant for de faktiske omstændigheder i denne sag. Jeg foreslår derfor, at det første spørgsmål besvares med, at der ikke i en salgsfremmeordning som Sails Collection-ordningen foreligger en rabat i dette begrebs forstand i artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b).

B - Sammenfatning af det andet, det tredje, det fjerde og det femte spørgsmål

18 De resterende spørgsmål rejser i alt væsentligt tre problemer. Det første vedrører spørgsmålet om, hvorvidt Kuwait's leveringer af indløsningsgoderne skal »[sidestiltes] med levering mod vederlag«, jf. sjette direktivs artikel 5, stk. 6. Det andet problem er, om Kuwait skal anses for at have modtaget en modydelse i form af bilisternes køb af brændstof på Kuwait-stationer eller forhandlerejede stationer. Hvis svaret på de to første spørgsmål indebaerer, at disse leveringer ikke er afgiftspligtige, opstår for det tredje spørgsmålet, om Det Forenede Kongerige med hjemmel i sjette direktivs artikel 27 alligevel kan pålægge afgift på leveringerne baseret på kostprisen for indløsningsgoderne. Jeg foreslår at behandle disse problemer i den nævnte rækkefølge.

C - Det tredje spørgsmål og rækkevidden af artikel 5, stk. 6

19 Den forelæggende ret har lagt til grund, at »formålet med ordningen, både for Kuwait og de deltagende forhandlere,« var »at genoprette og opretholde den solgte mængde Q8-brændstof på et meget konkurrencepræget marked ved at tilbyde en loyalitetsbonus«. Det står derfor klart, at for saa vidt angår sjette direktivs artikel 5, stk. 6, skete leveringen af indløsningsgoderne til virksomhedens eget brug. Problemet er, om artikel 5, stk. 6, uanset dette formål finder

anvendelse paa grund af leveringernes vederlagsfrie karakter (11).

20 Den antagelse, at leveringerne skete til virksomhedens eget brug, afgøer dog paa ingen maade sagen. Der er stor uenighed om, hvorvidt sjette direktivs artikel 5, stk. 6, har til formaal at goere ordninger med saakaldt »gratis gaver« afgiftspligtige, naar koebet af disse gaver var paalagt moms, og den afgiftspligtige person agter at fradrage indgaaende moms, men samtidig ikke oensker at betale afgift paa leveringerne.

21 Kuwait goer under paaberaabelse af foerste direktivs artikel 2 gaeldende, at moms er en afgift paa det endelige forbrug. Sjette direktivs artikel 5, stk. 6, har til formaal at sikre, at afgiftspligtige personer ikke opnaar en ulige fordel ved at undgaa afgift paa privat forbrug. Tilsvarende leveringer af tjenesteydelser ville helt klart ikke blive paalagt afgift i medfoer af artikel 6, stk. 2, litra b).

22 Dette forhold naevnes ogsaa af Det Forenede Kongerige, som imidlertid mener, at det tvaertimod viser, at det er hensigten med sjette direktiv at behandle varer anderledes end tjenesteydelser. Stoettet af Frankrig og paa dette punkt ogsaa af Kommissionen fremhaever Det Forenede Kongerige desuden to forhold vedroerende formuleringen af artikel 5, stk. 6. For det foerste finder denne bestemmelse anvendelse paa alt, hvad en afgiftspligtig person »overdrager vederlagsfrit«, dvs. at udtrykket helt klart skal laeses som et selvstaendigt led og ikke er afgraenset af den efterfoelgende saetning »eller i oevrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formaal«. For det andet tyder undtagelsen i bestemmelsens andet punktum for saa vidt angaar »udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe vaerdi« staerkt paa, at gaver, der ikke er af »ringe vaerdi«, ikke er undtaget.

23 Jeg skal gerne indroemme, at fortolkningen af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, ikke er helt problemfri. Der skal tages hensyn baade til formuleringen af bestemmelsen og til dens generelle indhold. Bestemmelsens foerste punktum har som anfoert af Kuwait foerst og fremmest til formaal at laegge afgift paa udtagelse af goder fra virksomheden til eget brug - f.eks. hvor en detailhandler forsyner sin husholdning med varer fra sin forretning. Ikke desto mindre kan udtrykket »overdrager vederlagsfrit« grammatisk set laeses som et selvstaendigt led. Isoleret set kan det foerste punktum opfattes paa flere maader. For mig at se er to andre henvisninger til ordlyden imidlertid klart tungen paa vaegtskaalen til fordel for fortolkningen som et selvstaendigt led.

24 For det foerste ville bestemmelsen i andet punktum om, at »gaver af ringe vaerdi« selv til virksomhedens eget brug ikke skal sidestilles med levering mod vederlag, vaere uden mening, hvis disse gaver alligevel skulle behandles som saadanne leveringer. Ordet »dog« fremhaever sondringen mellem det foerste og det andet punktum.

25 For det andet er det svaert at komme uden om den konklusion, at den anderledes behandling af tjenesteydelser efter sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra b), er tilsigtet. Jeg antager, uden at ville indlade mig paa spekulationer, at en af de indlysende forskelle mellem varer og tjenesteydelser er, at tjenesteydelser i hvert fald ikke umiddelbart er egnet til at indgaa i gratis salgsfremmeordninger. Arbejdskraftelementets stoerre vaegt ville antageligt mindske mulighederne for at levere gratis tjenesteydelser i stor skala. Det forekommer derfor sandsynligt, at forskellen i formuleringen af de to bestemmelser er tilsigtet (12).

26 Dette synspunkt stoettes endvidere af forarbejderne til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, som Det Forenede Kongerige har henvist til i sit skriftlige indlaeg. Sjette direktivs artikel 5, stk. 6, erstattede andet direktivs artikel 5, stk. 3, litra a), i henhold til hvilken »en afgiftspligtigs udtagelse af en ting fra sin virksomhed til privat forbrug eller til vederlagsfri overdragelse« skulle »[sidestilles] med levering mod vederlag« og derfor var afgiftspligtig. Det bemaerkes, at medlemsstaterne i henhold til punkt 6 i bilag A til andet direktiv i stedet for at beskatte saadanne leveringer kunne indfoere »forbud« mod at fradrage afgifter eller, hvis der allerede var foretaget fradrag, stille »krav om dettes berigtigelse«. Det staar derfor klart, at forfatterne til andet direktiv oenskede at sikre, at varer, som afgiftspligtige personer erhvervede paa en maade, der gav ret til afgiftsfradrag, ikke skulle kunne

leveres vederlagsfrit, uden at der blev paalagt moms paa beloebet. I Kommissionens forslag til sjette direktiv blev dette ønske fastholdt (13). I henhold til første punktum i artikel 5, stk. 3, litra a), i dette forslag skulle »... en afgiftspligtig udtagelse af en ting fra sin virksomhed til privat forbrug eller til vederlagsfri overdragelse, i det omfang, hvor denne ting eller de elementer, den består af, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af merværdiafgiften« sidestilles med levering mod vederlag. Bortset fra den manglende omtale af tilfælde, hvor der foretages en vederlagsfri overdragelse i erhvervsejendommen, er der derfor stor overensstemmelse mellem forslaget tekst og den endelige tekst (som er citeret i punkt 7 ovenfor). Desuden er andet punktum i den foreslåede bestemmelse næsten identisk med den tekst, som til sidst blev vedtaget. Saaledes skulle »udtagelse til ... gaver af ringe værdi, som afgiftsmæssigt anerkendes som generalomkostninger, ikke [anses] for afgiftspligtige leveringer«.

27 Jeg mener, at pålægningen af afgift på »gratis gaver« i forbindelse med salgsfremmeordninger, der som den omtvistede Sails Collection-ordning ikke er tilrettelagt på en sådan måde, at »gaven« er så nært forbundet med en anden levering, at den leveres mod samme vederlag som denne levering, er foreneligt med momssystemets formål som en afgift, der belaster den endelige forbruger. Der er ingen tvivl om, at sjette direktivs artikel 5, stk. 6, først og fremmest omfatter tilfælde, hvor afgiftspligtige personer udtager goder til eget brug. Det er let at påvise begrundelsen for denne ordning. Goderne vil være leveret til den afgiftspligtige person i forbindelse med hans forretning, og han vil kunne fradrage den indgående moms. Saaframt han ikke betaler afgift på sit eget eller sin husholdnings forbrug af disse goder, vil han, skønt han optræder som forbruger, ikke betale moms. Det samme vil være tilfældet, hvis en virksomhed - som Kuwait - leverer goder vederlagsfrit efter at have fratrasket den indgående moms. I en sådan situation er det ikke forkert eller i strid med momssystemets opbygning at behandle Kuwait som forbrugeren af goderne.

28 At en afgiftspligtig person ved hjælp af en rabatordning kan forfølge samme forretningsmæssige formål, som ligger bag den i denne sag omhandlede salgsfremmeordning, nemlig at øge omsætningen, uden at skulle betale yderligere moms beregnet på grundlag af den fulde kostpris for indløsningsgoderne, har ingen betydning for ovenstående fortolkning af sjette direktivs artikel 5, stk. 6. Forfatterne til sjette direktiv holdt ved hjælp af artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), klart »rabat og bonus, der ydes køberen«, ude fra beregningen af beskatningsgrundlaget for momsen, idet den eneste betingelse er, at denne rabat eller bonus »opnaas på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted«. Det kan siges, at »rabatter« på 100% falder uden for anvendelsesområdet for artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), og at meget store rabatter af den type, som den forelæggende ret forestiller sig i forbindelse med det første spørgsmål, og hvor kunden blot skal betale et symbolsk beløb for de leverede varer, desuden i betragtning af bestemmelserne i artikel 5, stk. 6, bør behandles som mulige forsoeg på afgiftsunddragelse, men der er ikke tale om en sådan rabat i denne sag. Kuwait har ikke forsoegt at tilrettelægge ordningen sådan, at der gives rabat til kunderne, naar indløsningsgoderne leveres. Det er tværtimod Kuwait's hovedargument, at der ydes en modydelse for disse leveringer i form af en del af den pris, der betales ved standen.

29 Jeg foreslår derfor, at det tredje spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 6, kræver, at en vederlagsfri levering af indløsningsgoder i forbindelse med en salgsfremmeordning som den i sagen omhandlede sidestilles med en levering mod vederlag, uanset at leveringen foretages i erhvervsmæssigt øjemed.

D - Det andet spørgsmål og vederlaget for indløsningsgoderne

i) Sammenlægning af indlæggene

30 Kuwait anfører den forelæggende rets fremgangsmaade, hvormed den forudgående levering af voucher-varerne (brændstof) adskilles fra den efterfølgende levering af indløsningsgoderne (14). Kuwait har støttet af Kommissionen anført, at i forbindelse med

indloesningsgoder, der leveres til gengæld for vouchere, der er modtaget fra Kuwait's egne stationer, udgør modydelsen for leveringen af goderne en ikke nærmere bestemt del af den pris inklusive moms, som bilisten betalte for voucherne og brændstoffet. Hvis kunden valgte ikke at tage imod voucherne, valgte han samtidig ikke at benytte sig af en rettighed, som han havde betalt for. Til støtte for denne påstand henviser Kuwait særligt til Domstolens dom i Gibbs-sagen (15) og anfører samtidig, at Commissioners' påberaabelse af Boots-sagen bygger på en fejlopfattelse. Kuwait gentager det ved den forelæggende ret fremførte argument om, at salget af brændstof sammen med voucherne udgør en del af den samme økonomiske transaktion, som også leveringen af indloesningsgoderne indgår i.

31 Kuwait gør gældende, at denne bedømmelse også gælder for vouchere, der udleveres af forhandlere. Forhandlernes deltagelse i ordningen bør efter Kuwait's opfattelse ikke få betydning for anvendelsen af neutralitetsprincippet i EF-momsretten. Kuwait har særligt henvist til præmis 28 i dommen i Gibbs-sagen og anført, at anvendelsen af ordningen ikke indebar nogen yderligere byrde for de deltagende uafhængige forhandlere; de betalte således Kuwait 0,22 pence/0,33 pence ekstra plus moms pr. liter brændstof, der leveredes, og modtog til gengæld herfor vouchere. Eftersom forhandlerne kan fradrage denne yderligere indgående moms fra den moms, der skal betales i forbindelse med den efterfølgende levering af brændstoffet og voucherne til kunderne, er den økonomiske virkning på forhandlerne neutral. Kuwait har subsidiaert gjort gældende, at de uafhængige forhandlere optraadte som selskabets agenter med hensyn til leveringen af voucherne. Efter denne opfattelse udgør en del af detailprisen modydelsen for leveringen af brændstof fra den deltagende forhandler, der her handler på egne vegne, mens resten (0,22 pence eller 0,33 pence pr. liter) er modydelsen for leveringen af voucherne fra forhandleren, der nu optræder som agent for Kuwait.

32 Det Forenede Kongerige har heroverfor anført, at der kun var én standerpris for hver type brændstof. Voucherne blev ligesom kuponerne i Boots-sagen udstedt vederlagsfrit; den efterfølgende levering af indloesningsgoderne var derimod gratis, mens de kuponer, som Boots udstedte, umiddelbart gav ret til et prisnedslag ved senere køb af varer. Under retsmoedet blev det gjort gældende, at selve meningen med salgsfremmeordninger som den i sagen omhandlede er, at kunden modtager noget uden at skulle betale noget til gengæld. Den blotte omstændighed, at Kuwait havde udgifter til at forvalte ordningen, er uden betydning for spørgsmålet om, hvorvidt der blev ydet en modydelse. Modydelsen er det, den afgiftspligtige person modtager for leveringen. I nærværende sag kan modydelsen ikke anses for at være en ikke nærmere bestemt del af den koopspris, som bilisterne betalte; bilisterne betalte alene for brændstoffet og modtog samtidig vouchere, uden at de som i Empire Stores-sagen betalte nogen yderligere modydelse til Kuwait for disse vouchere. Det Forenede Kongerige anerkender derfor ikke, at leveringen af brændstof og den senere levering af indloesningsgoder udgør en enkelt økonomisk transaktion. De yderligere 0,22 pence/0,33 pence pr. liter brændstof betalte forhandlerne ifølge Det Forenede Kongerige til Kuwait til gengæld for retten til at deltage i salgsfremmeordningen og den deraf følgende mulighed for at øge omsætningen. Denne yderligere betaling udgjorde ikke nogen modydelse fra tredjepart, som forhandlerne betalte til Kuwait for leveringen af indloesningsgoder, eftersom der ikke var nogen »direkte sammenhæng« mellem betalingen og Kuwait's levering af indloesningsgoder. Frankrig og Portugal har i det væsentlige støttet denne argumentation.

ii) Gennemgang

33 De modstridende opfattelser med hensyn til, om Kuwait modtog en modydelse for indloesningsgoderne, haenger i bund og grund sammen med spoergsmaalet, om salget af braendstof med vouchere og den efterfoelgende levering af indloesningsgoder mod aflevering af vouchere som haevdet af Kuwait udgoer en enkelt oekonomisk transaktion, eller om der ikke kan paavises nogen saerskilt modydelse, som saerligt Det Forenede Kongerige og Frankrig har gjort gaeldende.

34 Dette spoergsmaal maa afklares paa grundlag af det selvstaendige EF-retlige begreb modydelse, saadan som dette begreb er defineret i »den nederlandske kartoffelsag« og anvendt i senere retspraksis (16). Domstolen fandt, at der skal foreligge »en direkte sammenhaeng mellem den udfoerte tjenesteydelse og den modtagne modvaerdi«, at »modvaerdien for en tjenesteydelse skal kunne opgoeres i penge«, og at »denne modvaerdi har en konkret vaerdi, idet beskatningsgrundlaget for tjenesteydelser er den faktisk modtagne modydelse og ikke en vaerdi ansat efter objektive kriterier« (17). I naervaerende sag er spoergsmaalet derfor, om der var en »direkte sammenhaeng« mellem leveringen af indloesningsgoderne og koebet af braendstof foretaget af bilister, som modtog vouchere.

35 I den nederlandske kartoffelsag blev der ikke antaget at foreligge en direkte sammenhaeng mellem et landbrugsandelsselskabs gratis oplagring af kartofler for sine medlemmer og den nedsatte vaerdi af medlemmernes andelsbeviser i selskabet. Da det lovregulerede organ Appel and Pear Development Council paalagde frugtavlernes en aarlig afgift, var der heller ikke nogen direkte sammenhaeng mellem dettes virksomhed og den paagaeldende afgift (18).

36 I sagen R.J. Tolsma mod Inspecteur der Omzetbelasting, hvor spoergsmaalet var, om beloeb, som de forbipasserende gav en musikanter, som optraadte paa offentlige veje, kunne anses for at udgoere modvaerdien af en tjenesteydelse, der leveredes til dem, udtalte Domstolen, at en tjenesteydelse kun udfoeres »mod vederlag«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og derfor kun kan beskattes, saafremt der »mellem tjenesteyderen og modtageren bestaar et retsforhold, der vedroerer en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgoer den faktiske modvaerdi af den ydelse, som leveres til modtageren« (19). Domstolen fandt, navnlig paa baggrund af den frivillige karakter af de forbipasserendes betalinger til saadanne musikanter, at der ikke var »nogen noedvendig sammenhaeng mellem den musikalske ydelse og de betalinger, den fremkalder« (20).

37 I Naturally Yours-sagen skulle Domstolen derimod tage stilling til, om der var en direkte sammenhaeng mellem en grossists (Naturally Yours Ltd) levering af varer til en lavere pris end den normale og vaerdien af en tjenesteydelse ydet til selskabet i forbindelse med saadanne transaktioner, dvs. mellem leveringen af »vaertindegaver« til en meget lav pris til private vaertinder og den tjenesteydelse, skoenhedseksperterne praesterede ved at finde vaertinder til at afholde sammenkomster med henblik paa at fremme salget af grossistens produkter (21). Domstolen fandt, at en saadan sammenhaeng kunne foreligge, eftersom det var muligt at opgoere den vaerdi i penge, som grossisten og skoenhedseksperterne ansatte tjenesteydelsen til, og som maatte vaere lig med forskellen mellem den pris, som vaertinderne faktisk betalte for vaertindegaven, og den normale engrospris. Paa linje hermed var spoergsmaalet i Empire Stores-sagen, om private, der introducerede sig selv eller andre som nye kunder hos postordrefirmaet Empire Stores gennem henholdsvis »The self-introduction scheme« og »The introduce-a-friend scheme«, ydede en ikke-pengemaessig modydelse for visse yderligere varer (»ikke-katalogvarer«), som Empire Stores leverede vederlagsfrit til dem. Domstolen udtalte, uden at skelne mellem de to ordninger, at »leveringen af den uden merpris overdragne ting ... er sket som modydelse for introduktionen af en ny potentiel kunde« (22). Domstolen fandt for begge ordningers vedkommende, at sammenhaengen mellem »leveringen af den uden merpris overdragne ting og introduktionen af en potentiel kunde maa kvalificeres som direkte, idet Empire Stores hverken er forpligtet til at levere nogen ting uden merpris eller goer dette, saafremt denne tjenesteydelse ikke praesteres« (23).

38 Ved afgoerelsen af naervaerende sag forekommer Boots-sagen mig at vaere mest nyttig som sammenligningsgrundlag. Som led i salgsfremstoed uddeltes rabatkuponer helt gratis, nemlig enten som kuponer til at klippe ud af aviser og blade, ved gratis omdeling af brochurer eller som kuponer paatrykt emballagen til »premium goods« (varer med kuponer) koebt i Boots' forretninger; disse kuponer gav ved senere koeb af »redemption goods« (varer til nedsat pris) ret til et prisnedslag svarende til kuponens paalydende vaerdi. Tvisten vedroerte udelukkende sidstnaevnte aspekt af sagen. Afgiftspaaligningen for Boots var blevet foretaget paa grundlag af kuponernes paalydende vaerdi. Selv om sagen formelt drejede sig om en formodet rabat, var kernen i problemet, om prisnedslaget ved koeb af varer til nedsat pris, som anfoert af Det Forenede Kongerige, blev indroemmet koeberen »mod aflevering af en kupon, som har en bestemt vaerdi« (24); erlagde koeberen i den anden transaktion med andre ord en modvaerdi svarende til kuponens paalydende vaerdi, naar han afleverede kuponen? I realiteten omhandlede Boots-sagen derfor et prisnedslag. Ifølge Domstolen »[repraesenterede de omtvistede kuponer] for Boots alene en forpligtelse til at yde et prisnedslag, hvis eneste formaal er at tiltraekke kunder«; kuponerne blev ikke »[erhvervet] ... af koeberen under erlaeggelse af en modvaerdi«, og de udgjorde »blot et dokument, som fastslaar Boots' forpligtelse til at indroemme ihaendehaveren af kuponen - mod aflevering af denne - et prisnedslag ved koeb af varer til nedsat pris« (25).

39 Jeg mener ikke, at leveringen af indloesningsgoder i forbindelse med Sails Collection-ordningen foretages mod vederlag i de ovennaevnte sagers forstand.

40 Efter min mening kan der ikke paavises den fornoedne direkte sammenhaeng mellem leveringen af indloesningsgoder og en identificerbar andel af den pris, der er betalt for braendstof ved standen, heller ikke selv om det anerkendes, at alle bilister har ret til at kraeve vouchere i forhold til deres koeb eller i det mindste for hver fulde 12 liter koebt braendstof. Det fremgaar klart af sager som f.eks. Naturally Yours-sagen, Empire Stores-sagen og Boots-sagen, at de heri omtvistede ordninger indebar, at der baade kvantitativt og kvalitativt blev skabt en paaviselig sammenhaeng. Hvis Sails Collection-ordningen havde givet bilisterne ret til et bestemt prisnedslag eller f.eks. bare levering af en gratis liter braendstof for hver 50 liter koebt braendstof, ville der have foreligget et regulaert nedslag i prisen paa det leverede braendstof af samme art som prisnedslaget i Boots-sagen. Der er ikke i naervaerende sag tale om nogen sammenhaeng som den, der fandtes i Naturally Yours-sagen og Empire Stores-sagen.

41 To andre forhold er imidlertid af afgørende betydning. For det foerste erkendes det, at en betydelig del af de vouchere, som bilisterne havde ret til, ikke blev kraevet udleveret, og hvis de blev udleveret, blev de ikke altid brugt til at goere krav paa indloesningsgoder. Kuwait haevder, at kun en del af den pris, der tilsyneladende blev betalt for braendstof paa baade selskabsdrevne og uafhaengige stationer, udgjorde betaling for braendstof, idet den resterende del var betaling for indloesningsgoder. Bilister, som ikke kraevde vouchere eller goder, betalte saaledes i samme omfang for ingenting. Efter denne opfattelse skulle Kuwait eller de uafhaengige forhandlere betale moms af det beloeb, der blev modtaget for salget af braendstof, fratrasket et beloeb svarende til vaerdien af de vouchere, som ikke blev kraevet udleveret eller brugt. Dette resultat er, selv om det nok er logisk, for teoretisk og uvirkeligt. Til stoette for Kuwait's opfattelse henviser Kommissionen analogt til koebet af en teaterbillet, som efterfoelgende ikke bruges. Naar en person koeber en teaterbillet, erlaegger han imidlertid efter min mening klart en modvaerdi for at reservere en plads ved en kunstnerisk optraeden, som leveres senere. Det forhold, at han af den ene eller anden grund maaske ikke kan overvaere den senere optraeden, er uden betydning.

42 Det andet - endnu vigtigere - forhold er, at jeg ikke kan se, hvordan man med Kuwait's teori om en enkelt oekonomisk transaktion kan tage hensyn til den del af salget af braendstof, som foregik gennem forhandlerne. Den foreslaaede medregning af det bidrag, som forhandlerne betalte til Kuwait (0,22 pence eller 0,33 pence pr. liter), i den pris, som bilisterne betalte ved standen, er fuldstaendig vilkaarlig. Dette bidrag har ingen forbindelse med hverken den faktiske pris betalt af forbrugerens - som omkostningerne i forbindelse med Sails Collection-ordningen er helt uvedkommende - eller med prisen paa indloesningsgoderne. Dette foelger naturligvis af, at det er umuligt at faa den mellemliggende transaktion mellem Kuwait og forhandleren til at passe ind i billedet af den formodede enkelte oekonomiske transaktion mellem Kuwait og forbrugerens. Det afsloerer faktisk, hvor svagt argumentet er. Desuden er det som antydning i punkt c) i det fjerde spoergsmaal ikke engang muligt at adskille de to typer transaktioner. Ordningen gjorde det ikke muligt at skelne mellem vouchere, der var udleveret paa forhandlerdrevne stationer, og vouchere, der var udleveret direkte af Kuwait.

43 I realiteten er det ikke muligt at behandle en raekke handlinger, som bestaar af to adskilte transaktioner, nemlig salg af braendstof sammen med levering af vouchere og den efterfoelgende levering af indloesningsgoder for disse vouchere, som en enkelt oekonomisk transaktion. Dette gaelder saa meget desto mere, naar der ud over ovennaevnte handlinger ogsaa skal tages hoejde for salget af braendstof til en uafhaengig forhandler og dennes deltagelse i Sails Collection-ordningen. Selv om det i nogle tilfaelde kan vaere noedvendigt at tage stilling til, om en raekke adskilte transaktioner i momsmaessig henseende kan anses for at udgoere en enkelt transaktion (26), er jeg enig med Det Forenede Kongerige i, at den fremgangsmaade, der er blevet anvendt i sager som f.eks. Skatteministeriet mod Henriksen, ikke finder generel anvendelse (27). I naervaerende sag er der, som anerkendt af Kuwait under retsmoedet, tale om flere transaktioner. I det mindste kunne salget af braendstof og leveringen af indloesningsgoderne adskilles ikke blot tidsmaessigt, men ogsaa men hensyn til genstanden for transaktionerne. I de tilfaelde, hvor Sails

Collection-ordningen blev anvendt af en forhandler, var der tale om yderligere en transaktion.

44 Jeg vil ikke paastaa, at man uden videre paa baggrund af retspraksis kan opstille et fuldstaendig konsekvent saet regler, som man uden nogen form for tvivl kan anvende paa enhver taenkelig salgsfremmende ordning, som erhvervslivet med sin opfindsomhed maatte udtaenke. Domstolen er blevet anmodet om at traeffe principielle afgoerelser vedroerende et bredt udvalg af ordninger, som den reelt har maattet afgoere konkret. Der er isaer i nogle nyere afgoerelser elementer, som nok stoetter i hvert fald nogle af Kuwait's anbringender. Kuwait har i betydeligt omfang stoettet sig paa Gibbs-sagen (28). Denne sag vedroerte en producent (Elida Gibbs), som havde indfoert en salgsfremmende ordning baseret paa distribution af to typer kuponer, nemlig dels money-off-kuponer, som baade blev distribueret generelt til offentligheden gennem aviser o.l. og gennem detailhandlere, og dels cash-back-kuponer, som blev distribueret ved, at kuponerne ganske enkelt blev paatrykt emballagen til Gibbs' produkter. Indloesning af money-off-kuponerne skete ved, at kunden ved koeb af en af de paa kuponen angivne artikler afleverede kuponen til detailhandleren, som trak kuponens nominelle vaerdi fra den paagaeldende artikels normale salgpris, og som normalt senere ville faa refunderet dette beløb af Elida Gibbs. Cash-back-kuponerne skulle forbrugerne derimod sende direkte til Elida Gibbs, som saa foretog en kontant tilbagebetaling af samme beløb til forbrugeren - en procedure, som overhovedet ikke involverede hverken grossister eller detailhandlere, der lige saa lidt vidste, hvem af deres kunder der gjorde krav paa tilbagebetaling, som Elida Gibbs vidste, hvilken detailhandler der havde solgt produktet. Den kontante tilbagebetaling kunne saaledes aldrig betragtes som en transaktion mellem Elida Gibbs og resten af distributionskaeden. Elida Gibbs gjorde imidlertid gaeldende, at selskabet havde krav paa tilbagebetaling af moms betalt af den del af salget, der svarede til de paa kuponerne angivne beløb, eftersom disse beløb udgjorde »efterfoelgende rabatter« paa den modvaerdi, firmaet oprindeligt havde modtaget (29). Domstolen fastslog, at det grundlaeggende princip i momssystemet bestaar i, at moms kun skal belaste den endelige forbruger, og derfor kan beskatningsgrundlaget »ikke vaere hoejere end den modydelse, der faktisk betales af den endelige forbruger« (30). Hvor en producent, som Elida Gibbs, erstatter den endelige forbruger vaerdien af en money-off- eller cash-back-kupon, betyder dette princip, at den modtagne modydelse er »et beløb, der svarer til den pris for disse varer, som grossisterne eller detailhandlerne har betalt, med fradrag af kuponernes vaerdi«; grundlaget for beregningen af den moms, den afgiftspligtige skal betale, kan med andre ord ikke vaere »hoejere end det beløb, han endeligt modtager« (31). Domstolen fastslog i Gibbs-dommen, at det forhold, at en afgiftspligtig »ikke kontraktligt er bundet til den endelige forbruger«, ikke har nogen betydning for anvendelsen af neutralitetsprincippet (32).

45 Argos-sagen (33) vedroerte en kendt detailvirksomhed i Det Forenede Kongerige, der praesenterer sine varer i et katalog og typisk saelger dem fra sine forretninger enten kontant eller mod vouchere med en paalydende vaerdi, som Argos tidligere har solgt, dog ofte med en rabat paa den paalydende vaerdi (34). Problemet i Argos-sagen var, om Argos havde ret til at nedsaette grundlaget for beregningen af den moms, der skulle betales paa detailsalget i Argos' forretninger, under henvisning til de maengderabatter eller andre rabatter paa vouchernes paalydende vaerdi, som selskabet ydede ved det forudgaaende salg af vouchere i forskellige transaktioner og (normalt) til andre personer end dem, som efterfoelgende indloeste voucherne i Argos' forretninger. Domstolen fandt, at dette var tilfaeldet, selv om koeberen typisk var fuldstaendig uvidende om, at der eventuelt var ydet en saadan rabat. Domstolen udtalte, at »eftersom Argos mener, at voucheren repraesenterer en del af katalogprisen svarende til voucherens paalydende vaerdi, er det eneste spoergsmaal, der opstaar, hvad der er den faktiske modvaerdi i penge af den voucher, Argos indloeser« (35), et beløb, som man maatte finde frem til ved at se paa »den eneste transaktion, som er relevant i den forbindelse, nemlig den oprindelige transaktion, som bestod i salget af voucheren, med eller uden rabat« (36). Det forhold, at koeberen i den anden transaktion ikke havde kendskab til dette beløb, blev anset for at vaere irrelevant.

46 Faelles for disse sager er Domstolens villighed til at anvende en vid og smidig fortolkning ved konstateringen af den »subjektive vaerdi« af den modvaerdi, der faktisk modtages, nemlig det beloeb, leverandoeren faktisk modtager. Tilboejeligheden til ikke at tage hensyn til kontraktforholdet mellem leverandoer og koerber gjaldt kun for saa vidt angik dette formaal. I alle sagerne var det den subjektive vaerdi og ikke tilstedevaerelsen af en modvaerdi, som var omtvistet. I ingen af sagerne henvises der til en »enkelt oekonomisk transaktion«, som Kuwait har paaberaabt sig i naervaerende sag. Domstolen gjorde sig navnlig i Argos-sagen umage med at holde to transaktioner ude fra hinanden (37).

47 I Empire Stores-sagen, som har visse faelles traek med naervaerende sag (se punkt 37 ovenfor), skulle Domstolen ligeledes tage stilling til, om leveringen af varer, i dette tilfaelde ikke-katalogvarer, skete mod et vederlag, der var forskelligt fra det pengebeloeb, som skulle betales til leverandoeren for de katalogvarer, der blev bestilt hos denne. Domstolen fandt, at den tjenesteydelse, der bestod i at introducere en ny kunde, udgjorde en saerskilt modydelse for leveringen af ikke-katalogvarerne. Domstolen fandt det godtgjort, at vaerdien af de over for Empire Stores praesterede tjenesteydelser »ubestrideligt ... [kunne] opgoeres i penge«, og eftersom denne vaerdi ikke var et pengebeloeb, maatte den vaere lig med »den vaerdi, som modtageren af ... tjenesteydelser[ne] ... tillaeffer de tjenesteydelser, han efterspoerger, og svare til det beloeb, som han er villig til at betale for at opnaa tjenesteydelsen« (38). Domstolen fandt, at naar der som i Empire Stores-sagen var tale om levering af et gode, kunne »den naevnte vaerdi kun vaere den koebpris, som leverandoeren har betalt for erhvervelsen af den ting, som han overdrager uden merpris som modydelse for tjenesteydelserne« (39). I naervaerende sag modtager Kuwait hverken tjenesteydelser eller fordele af anden art fra bilister, der fylder Q8-braendstof paa deres tank, ud over det beloeb, der betales ved standen, og som, saa vidt Kuwait's kunder ved, alene betales for braendstof til den anfoerte pris.

48 Endelig mener jeg ikke, at Kuwait ved at stoette sig paa neutralitetsprincippet som fortolket af Domstolen i Gibbs-sagen kan paavise nogen modydelse i naervaerende sag. Dette princip har til formaal at sikre, at moms som en forbrugsafgift alene betales af den endelige forbruger. I Gibbs-sagen oenskede Domstolen at sikre, at nedsaettelsen af den endelige forbrugers modydelse, som efter Domstolens opfattelse var en foelge af, at forbrugeren anvendte kuponer udstedt af Elida Gibbs, blev afspejlet i Gibbs' momsangivelse, eftersom selskabet ellers ville betale moms af den del af den endelige detailsalgspris, som den endelige forbruger reelt ikke betalte som foelge af indloesningen af kuponer. Helt bortset fra det forhold, at det i henhold til min fortolkning af artikel 5, stk. 6, (jf. punkt 23-29 ovenfor) er Kuwait, som maa betragtes som den endelige forbruger af indloesningsgoderne, mener jeg ikke, at man i den foreliggende sag overtraeder neutralitetsprincippet ved at kraeve, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage moms af koebsprisen for visse goder, afregner denne moms i form af en udgaaende afgift, naar de paagaeldende goder efterfoelgende leveres vederlagsfrit eller paa en maade, som goer det umuligt med tilstraekkelig klarhed at paavise nogen saerskilt modydelse.

49 Paa denne baggrund mener jeg, at den forelaeggende rets andet spoergsmaal boer besvares med, at hvis en leverandoer af braendstof baade paa sine egne salgssteder og paa dem, der drives af uafhaengige forhandlere, anvender en salgsfremmende ordning, som bestaar i, at forbrugerne kan samle vouchere fra begge slags salgssteder og bruge dem til at goere krav paa varer fra kataloger, som udsendes af leverandoeren, saa omfatter den pris, som forbrugeren betaler for braendstof, ikke nogen modydelse for leveringen af disse varer.

E - Det femte spoergsmaal

50 Paa grundlag af den foreslaaede besvarelse af de fire foerste spoergsmaal finder jeg det ikke noedvendigt at behandle det femte spoergsmaal.

IV - Forslag til afgørelse

51 I lyset af ovenstaaende betragtninger foreslaar jeg Domstolen at besvare de tre foerste spoergsmaal, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, London, som foelger:

»Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes saaledes, at saafremt en leverandoer af goder anvender en salgsfremmende ordning, som i hovedtraek bestaar i, at

i) den, der har indfoert ordningen, leverer indloesningsgoder i erhvervsmaessigt oejemed i overensstemmelse med ordningens betingelser

ii) goderne udleveres uden betaling i penge

iii) goderne udleveres mod indloesning af vouchere, som en koeber af voucher-varer kan erhverve ret til ved at betale den fulde detailpris for disse varer, men uden at yde nogen paaviselig betaling i penge for voucherne,

1) er der ikke ydet kunden nogen rabat i dette begrebs forstand i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b).

2) Artikel 5, stk. 6, i sjette direktiv skal fortolkes saaledes, at vederlagsfri levering af indloesningsgoder i forbindelse med en salgsfremmeordning som den i sagen omhandlede skal sidestilles med levering mod vederlag, uanset at en saadan levering foretages i erhvervsmaessigt oejemed.

3) Hvis en leverandoer af braendstof baade paa sine egne salgssteder og paa salgssteder, der drives af uafhaengige forhandlere, anvender en salgsfremmende ordning, som bestaar i, at forbrugerne kan samle vouchere fra begge slags salgssteder og bruge dem til at goere krav paa varer fra kataloger, som udsendes af leverandoeren, saa omfatter den pris, som forbrugereren betaler for braendstof, ikke nogen modydelse for leveringen af disse varer.«

(1) - Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

(2) - Det er over for Domstolen blevet oplyst, at af de 500 uafhaengige stationer blev ca. 220 drevet af stoerre forhandlere, hvoraf 160 accepterede at deltage i Sails Collection-ordningen.

(3) - Betalingen skete ved hjalp af en fakturadekort i forhandleravancen, mens ordningen loeb.

(4) - I forelaeggelseskendelsen angives en andel paa 79% beregnet paa grundlag af det teoretiske maksimale antal vouchere, som kunne vaere blevet udstedt for den samlede maengde solgt braendstof.

(5) - Hvis udgifter paa salgsstedet og andre udgifter i forbindelse hermed samt eventualforpligtelsen for udgifter til fremtidige indloesninger blev holdt ude, ville tallet vaere 0,27 pence pr. liter.

(6) - Raadets foerste direktiv 67/227/EOEF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter, EFT 1967, s. 14.

(7) - Der henvises til stoette herfor til punkt 19 i generaladvokat Van Gerven's forslag til afgørelse i sagen Empire Stores (sag C-33/93, Sml. 1994 I, s. 2329) og til Lord Gordon Slynn's votum i

Commissioners of Customs and Excise mod PFA (Enterprises) Ltd (1993) STC 86(HL), hvori han bemærkede, at den bestemmelse, der dengang var paragraph 5(2) i Schedule 4 til Value Added Tax Act 1983 (nu paragraph 6 i Schedule 6 til 1994-loven), efter hans opfattelse vedrørte »tilfælde, hvor den afgiftspligtige person har opnået et fradrag for indgående afgift ved købet af et gode for virksomheden og derefter blot giver det bort uden at betale udgående afgift«.

(8) - *Til støtte herfor henvises der særligt til dom af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365 (herefter »Naturally Yours-sagen«).*

(9) - *Det erkendes, at Kuwait i henhold til denne analyse skal betale yderligere udgående moms af de 0,33 (eller 0,22) pence pr. liter. Kuwait har subsidiaert gjort gældende, at den omstændighed, at kunden introducerede sig selv som kunde hos en forhandler af Q8-brændstof, kunne betragtes som en eventuel modydelse. Denne opfattelse blev imidlertid blankt afvist af den forelæggende ret, som fandt, at den var »haartrukken«.*

(10) - *Sag C-126/88, Boots Company, Sml. 1990 I, s. 1235.*

(11) - *Dom af 6.5.1992, sag C-20/91, De Jong, Sml. I, s. 2847, som foreløbig er den eneste sag, hvori Domstolen har behandlet artikel 5, stk. 6, og som vedrørte udtagelse til eget brug af et gode, i dette tilfælde en beboelsesejendom, som tidligere havde tilhørt virksomheden, er derfor ikke relevant.*

(12) - *Det bemærkes, at i det omfang nogle af de gaver, som Kuwait leverede, var ferievouchere, er de som levering af immaterielle formuegoder ikke underkastet artikel 5, stk. 6, men udgør en tjenesteydelse i artikel 6, stk. 1's forstand og kan i henhold til artikel 6, stk. 2, litra b), ikke pålægges yderligere moms. Da der ikke er forelagt Domstolen spørgsmål vedrørende dette aspekt af Sails Collection-ordningen, hører det under den nationale ret alene.*

(13) - *Forslag til Raadets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter En fælles ordning om merværdiomsætningsafgift: Ensartet grundlag, EFT 1973 C 80, s. 1.*

(14) - *Kuwait anfører, at den forelæggende rets konklusioner ikke er i overensstemmelse med den holdning, som en anderledes sammensat VAT and Duties Tribunal, London, indtager i sagen Gallaher mod Commissioners of Customs and Excise, hvor en begæring om forelæggelse er blevet stillet i bero, indtil der er truffet afgørelse vedrørende spørgsmålene i denne sag, jf. beslutning af 3.4.1997. Gallaher-sagen vedrører ligeledes en indføsningsordning, hvor der ved salg af voucher-varer (cigaretter) blev leveret vouchere, som sammen med cigaretpakningerne senere kunne indløses for indføsningsgoder. I skrivelse af 1.5.1997 til Domstolens justitssekretær vedlagde præsidenten for VAT and Duties Tribunal en kopi af sin foreløbige afgørelse i Gallaher-sagen til brug for Domstolen i nærværende sag og forklarede, at han havde udsat forelæggelsen af præjudicielle spørgsmål i Gallaher-sagen, indtil Domstolen havde truffet afgørelse i Kuwait Petroleum-sagen, eftersom han ikke mente, der var nogen væsentlig forskel på de to sager.*

(15) - *Dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339 (herefter »Gibbs-sagen«).*

(16) - *Dom af 5.2.1981, sag 154/80, »Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats«, Sml. s. 445 (herefter »den nederlandske kartoffelsag«), hvori Domstolen fandt, at begrebet modværdi »indeholdes i en fællesskabsretlig bestemmelse, som ikke med henblik på at bestemme dens betydning og omfang henviser til medlemsstaternes ret«.*

(17) - *Jf. ovenfor, præmis 12 og 13.*

(18) - Dom af 8.3.1988, sag 102/86, Appel and Pear Development Council, Sml. s. 1443.

(19) - Dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Sml. I, s. 743 (herefter »Tolsma-dommen«), praemis 14.

(20) - Tolsma-dommen, praemis 17.

(21) - Naturally Yours-sagen, fodnote 8 ovenfor.

(22) - Empire Stores-dommen, praemis 13. Ifølge generaladvokat Van Gerven er »den overtagne ting \$ aabenbart taenkt som en modydelse for den fordel, Empire Stores opnaar i kraft af den person, der accepterer selskabets tilbud, uanset om fordelen maatte vaere forskellig alt efter den anvendte fremgangsmaade«; punkt 14 i forslaget til afgoerelse.

(23) - Empire Stores-dommen, praemis 16. I forbindelse med »The introduce-a-friend scheme« udelukkede det forhold, at de yderligere goder foerst blev leveret, naar den nye kunde afgav en ordre og opfyldte visse yderligere betingelser, ikke, at der forelaa en direkte sammenhaeng.

(24) - Boots-dommen (fodnote 10), praemis 20.

(25) - Se dommens praemis 13 og 21. Generaladvokat Van Gerven betragtede kuponerne som ihaendehaverpapirer, der gav ret til en rabat. Han fandt ikke anledning til at skelne mellem kuponer, der blev uddelt gratis, og kuponer, der blev udleveret i forbindelse med koeb af varer med kuponer. I sidstnaevnte tilfaelde mente Van Gerven, at der var en direkte sammenhaeng mellem den samlede pris og leveringen af de paagaeldende varer med kuponer. For saa vidt angaar leveringen af varerne til nedsat pris indebaerer accepten af kuponen »en forpligtelse for leverandoeren, [men] kan derimod af samme grund ikke betragtes som en modvaerdi, dvs. som en fordel for leverandoeren, der kan opgoeres i penge. Den maa herefter betragtes som en rabat eller bonus i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b)« (fremhaevelserne er generaladvokatens), jf. punkt 15 i forslaget til afgoerelse.

(26) - Jf. punkt 42 i mit forslag til afgoerelse af 11.6.1998 i forbindelse med dom af 25.2.1999 i sag C-349/96, Card Protection Plan, Sml. I, s. 973.

(27) - Dom af 13.7.1989, sag 173/88, Sml. s. 2763.

(28) - Fodnote 15.

(29) - Gibbs-dommen, praemis 12.

(30) - Gibbs-dommen, praemis 19.

(31) - Gibbs-dommen, praemis 28.

(32) - Gibbs-dommen, praemis 31. Domstolen var af den opfattelse (praemis 32 og 33), at der ikke ville blive skabt forstyrrelse i momssystemet i de mellemliggende led i distributionskaeden, idet leverandoerne nemlig kunne fortsaette med at anvende tallene for indgaaende og udgaaende moms vedroerende de oprindelige leveringer (foer indloesning af kuponerne) af Elida Gibbs-varer til dem.

(33) - Dom af 24.10.1996, sag C-288/94, Argos Distributors, Sml. I, s. 5311 (herefter »Argos-sagen«).

(34) - I naervaerende sag leverede Argos, mens Sails-ordningen loeb, indloesningsgoderne til Kuwait.

(35) - Argos-dommen, praemis 18.

(36) - Argos-dommen, praemis 20.

(37) - Argos-dommen, praemis 15.

(38) - Empire Stores-dommen, praemis 17 og 19.

(39) - Empire Stones-dommen, praemis 19.