

61997C0048

Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly föredraget den 9 juli 1998. - Kuwait Petroleum (GB) Ltd mot Commissioners of Customs & Excise. - Begäran om förhandsavgörande: Value Added Tax and Duties Tribunal, London - Förenade kungariket. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Säljkampanj - Varor som utges i utbyte mot kuponger - Leverans mot vederlag - Rabatter - Begrepp. - Mål C-48/97.

Rättsfallssamling 1999 s. I-02323

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 Detta mål gäller frågan huruvida "gratis gåvor", som levererats inom ramen för en kampanj där "kuponger" använts för att främja försäljningen av bränsle vid bensinstationer, med avseende på mervärdesskatt skall anses ingå i vederlaget för det pris som betalas vid pumpen eller, om de inte levererats mot det vederlaget, om de i vart fall omfattas av artikel 5.6 i sjätte direktivet.(1)

I - Faktiska omständigheter och tillämpliga bestämmelser

A - Den omtvistade kampanjen

2 Kuwait Petroleum (GB) Ltd (nedan kallat Kuwait Petroleum), klagande i målet vid den nationella domstolen, säljer bränsle av märket "Q8" (nedan kallad huvudvaran) i egenskap av återförsäljare vid 110 bensinstationer och i egenskap av grossistleverantör till oberoende återförsäljare (nedan kallade återförsäljarna) vid 500 andra bensinstationer. Båda typerna av bensinstationer drivs under samma namn. När en tidigare kupongkampanj avslutades år 1991 sjönk Kuwait Petroleums marknadsandelar med 15 procent. Kuwait Petroleum utarbetade därefter en egen säljkampanj med namnet "Q8 Sails Collection" (nedan säljkampanjen) som ursprungligen tillämpades endast vid de egna bensinstationerna men som snart utvidgades till att omfatta de återförsäljare som så önskade.(2) De återförsäljare som valde att delta i kampanjen samtyckte till att betala 0,22 pence (senare 0,33 pence) per liter (plus mervärdesskatt) utöver det normala grossistpriset för bränsle. I gengäld tillhandahöll Kuwait Petroleum alla erforderliga trycksaker och andra nödvändiga tillbehör.(3)

3 Säljkampanjen pågick under åren 1991-1996. Det gavs en Q8-kupong för varje köp av 12 liter bränsle. I vissa fall, mot slutet av kampanjen, underlättades möjligheten att tillgodogöra sig andelar av kuponger genom användning av elektroniska kort med en kod. För att fylla ett "samlingskort" krävdes 30 sådana kuponger. Antalet kompletta kort som krävdes för att erhålla en särskild gåva (nedan kallad kupongvaran) angavs i en gåvokatalog. En stor andel av, men inte alla, bränslekunderna samlade kuponger.(4)

4 För att kunna göra anspråk på en gåva skulle kunden fylla i en beställningsblankett och intyga att villkoren för erbjudandet var uppfyllda. Även om det angavs att kupongerna inte fick överlåtas,

accepterade Kuwait Petroleum i viss omfattning "privat sammanläggning" av kuponger (till exempel att arbetskollegor lade ihop sina kuponger), men godtog inte någon form av vidareförsäljning. Kupongerna hade ett fastställt nominellt värde av 0,001 pence, men kunde endast lösas in mot kontanter när deras totala värde i kontanter uppgick till minst 25 pence, vilket förutsatte förvärv av en ytterst stor mängd bränsle. Även om andra siffror har framförts, anger Kuwait Petroleum inlösningsgraden till "väl över 50 procent".

5 Säljkampanjen avbröts på grund av förändringar på marknaden, särskilt som en följd av priskonkurrens från stormarknader inom området för bränsleförsäljning. Trots att detaljhandelspriset för Q8-bränsle föll med ungefär 4 pence per liter, kunde hela sänkningen inte nödvändigtvis anses vara en direkt följd av att säljkampanjen upphört. Domstolen har informerats om att enbart kostnaden för gåvor som inlösts under kampanjen redan i februari 1995 uppgick till 3 355 000 UKL, eller 0,36 pence per liter bränsle som sålts vid de deltagande bensinstationerna.(5)

B - Tillämpliga bestämmelser

6 Det är till stor hjälp att nämna de viktigaste gemenskapsbestämmelser som diskuterats i de yttranden som ingivits till domstolen. Artikel 2 i första direktivet(6) föreskriver att mervärdesskatt utgör "en allmän skatt på konsumtion" av varor och tjänster.

7 I princip skall mervärdesskatt, enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet, endast betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag. I artikel 5 definieras "leverans av varor" som "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom". I artikel 5.6 föreskrivs emellertid att vissa leveranser av varor, även om de sker utan vederlag, skall vara mervärdesskattepliktiga:

"Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall dock inte behandlas på det sättet."

8 I den motsvarande bestämmelsen avseende tillhandahållande av tjänster, som finns i artikel 6.2, föreskrivs emellertid, i väsentliga delar:

"Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

...

b. Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

... "

9 Artikel 11 i sjätte direktivet gäller beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. I artikel 11 A 1 föreskrivs följande i den del den är relevant:

"1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

b) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 ... : Varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet.

... "

I artikel 11 A 3 b föreskrivs att beskattningsunderlaget inte får innefatta "[r]abatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet", medan det i artikel 11 C 1 bland annat föreskrivs att "om priset har nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer".

10 Ovannämnda gemenskapsrättsliga bestämmelser har införlivats i Förenade kungariket genom Value Added Tax Act 1994 (nedan kallad 1994 års lag). Det är värt att notera att, under tiden säljkampanjen pågick, ansågs affärsgåvor vars förvärvskostnad översteg UKL 10 (UKL 15 från och med den 29 november 1995) vara skattepliktiga gåvor enligt de nationella regler som genomförde artikel 5.6 andra meningen i sjätte direktivet.

C - Tvisten och förfarandet vid den nationella domstolen

11 Commissioners of Customs & Excise (nedan kallat Commissioners) beslutade i skrivelse av den 16 juni 1995 att Kuwait Petroleum, när kostnaden för en artikel som erbjöds genom säljkampanjen översteg UKL 10, enligt paragraf 6 i Schedule 6 i 1994 års lag var skyldig att redovisa mervärdesskatt för de erbjudna varorna. Enligt Commissioners mening levererades dessa varor "på annat sätt än mot vederlag". Kuwait Petroleum överklagade detta beslut till VAT and Duties Tribunal, London (nedan kallad den nationella domstolen).

12 Kuwait Petroleum gjorde gällande att kupongvarorna inte levererades "utan ersättning" i den mening som avsågs i artikel 5.6 i sjätte direktivet, vars ändamål var att förhindra att skattskyldiga personer, som om de köpt varorna som kunder skulle ha betalt mervärdesskatt, konsumerade varor utan att erlagga mervärdesskatt.(7) Kuwait Petroleum anförde att varorna inte konsumerades i den egna verksamheten, utan tvärtom levererades till kunder till följd av ett tilläggsavtal som tillsammans med tillhandahållandet av bränsle kunde ses som en enda ekonomisk transaktion. Det hävdades dessutom att vederlag erlades för utdelningen av kupongvarorna.(8) Tillhandahållandet av bränsle och utdelningen av kupongvaror utgjorde två avtal som var beroende av varandra. Den betalning som erlades för bränsle till följd av det första avtalet omfattade även betalning för den kupongvara som levererades senare. I de fall Kuwait Petroleum inte var återförsäljare av bränslet gjordes gällande att den del av betalningen för bränslet till försäljaren som erlades i utbyte mot att erhålla rättigheter mot Kuwait Petroleum var den tilläggssumma om 0,22 pence/0,33 pence per liter (plus mervärdesskatt) som de deltagande försäljarna betalade Kuwait Petroleum för bränslet.(9)

13 Commissioners gjorde gällande att de två steg genom vilka kunden erhöll gåvorna måste granskas var för sig. Med hänvisning till domen i målet Boots,⁽¹⁰⁾ hävdade de att begreppet "vederlag" förutsätter att det ges någon förmån eller ekonomisk behållning som inte endast kan bestå i en ökad omsättning. I detta fall hade kunden inget annat val än att betala det pris som begärdes för bränslet och han kunde inte begära ett bättre pris under förutsättning att han avstod från sin rätt att erhålla kuponger. Om något vederlag således betalats var detta inte av monetär art. Commissioners gjorde gällande att tillhandahållandet av gåvor, även inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse, enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet är föremål för mervärdesbeskattning, förutom om gåvan i fråga är "av ringa värde". Dessutom erlades det belopp som betalades av återförsäljarna till Kuwait Petroleum för kupongvarorna för att kunna delta i säljkampanjen och, ergo, inte som vederlag för de varor som tillhandahölls deras kunder.

14 Den nationella domstolen beslutade, i en fråga som föll under nationell rätt, att kampanjen innefattade tillhandahållandet av kuponger i enlighet med ett ensidigt erbjudande som var separat från den huvudsakliga transaktionen, nämligen tillhandahållandet av bränsle. Det ensidiga erbjudandet förvandlades till ett bindande avtal när kunden lämnade in det erforderliga antalet kompletta kort för att erhålla en gåva och uppfyllde kampanjens övriga villkor. Med hänvisning i synnerhet till domen i målet Boots, medgav den nationella domstolen emellertid att begreppet vederlag (consideration) enligt gemenskapens mervärdesskattelagstiftning skiljer sig från begreppets betydelse i engelsk avtalsrätt. Den nationella domstolens preliminära uppfattning var att kupongerna "erhölls 'utan något vederlag'", eftersom kunden, vid betalning av priset vid pumpen, inte erlade någon "delbetalning avseende det eventuellt efterföljande förvärvet av en vara som erbjöds som gåva". Likväl, väl medveten om att denna uppfattning kan vara oförenlig med sjätte direktivet, beslutade den att hänskjuta följande frågor till domstolen:

"I det fall då en varuleverantör driver en säljkampanj som i sammandrag innebär att

i) varuleverantören av affärsmässiga skäl levererar varor i utbyte mot kuponger i enlighet med de villkor som gäller för säljkampanjen,

ii) utan betalning i pengar när varorna utges,

iii) mot inlösen av kuponger som en köpare av huvudvaror erhöll genom att betala fullt pris för denna vara, utan att erlagga någon identifierbar betalning i pengar för kupongerna,

frågas följande:

1) Skall uttrycket '[r]abatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet' i artikel 11 A 3 b i rådets sjätte direktiv tolkas så, att hela kostnaden för kupongvaran omfattas av detta uttryck?

2) Kan kupongvarorna anses utgöra 'leverans mot vederlag' i den mening som avses i artikel 5.6 i detta direktiv?

3) Om kupongvarorna erhålls på annat sätt än mot vederlag eller 'utan ersättning', skall artikel 5.6 då tolkas så, att utdelningen av kupongvarorna skall anses utgöra leverans mot vederlag, oberoende av att de utges inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse?

4) Skall någon av de föregående frågorna besvaras annorlunda

a) om alla kuponger som inlösts för någon av kupongvarorna erhöles vid köp av huvudvaror från den varuleverantör som driver säljkampanjen,

b) om alla kuponger erhöles vid köp av huvudvaror från en återförsäljare som deltog i säljkampanjen, eller

c) om de inlösta kupongerna till viss del erhöles vid köp av huvudvaror från varuleverantören och till viss del från en eller flera deltagande återförsäljare?

5) Om den tredje frågan besvaras nekande, har Förenade kungariket rätt att, i enlighet med artikel 27 i rådets sjätte direktiv och i enlighet med det undantag som detta gavs år 1977, av varuleverantören ta ut en utgående skatt som baseras på varuleverantörens kostnad för kupongvarorna, förutom den utgående skatt som ingår i huvudvarornas fullpris?"

II - Yttranden som ingivits till domstolen

15 Skriftliga yttranden har avgivits av Kuwait Petroleum, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, Republiken Frankrike och Republiken Portugal samt kommissionen. Av dessa har alla utom Portugal även avgivit muntliga yttranden. Dessa kan sammanfattas enligt följande.

16 Kuwait Petroleum, med stöd av kommissionen, har gjort gällande att artikel 5.6 inte är tillämplig, eftersom kupongvarorna i fråga utdelades mot vederlag. Båda anser vidare att Förenade kungariket inte kan förlita sig på ett undantag enligt artikel 27.1 för att låta sådana utdelningar bli föremål för mervärdesskatt. De intervenerande medlemsstaterna anser samstämmt att det inte utgått något vederlag för de levererade kupongvarorna. De har gjort gällande att de levererade kupongvarorna skall vara föremål för mervärdesskatt beräknad enligt det beskattningsunderlag som föreskrivs i artikel 11 A 1 b, nämligen kupongvarornas inköpspris. För det fall vederlag skulle anses ha utgivits för kupongvarorna vidhåller Förenade kungariket att kupongvarorna icke desto mindre skall underkastas mervärdesskatt på grundval av ett undantag som givits enligt artikel 27.5 i sjätte direktivet.

II - Bedömning

A - Den första frågan och rabatter enligt artikel 11 A 3 b

17 Det framgår såväl av beslutet om hänskjutande som av de yttranden som avgivits till domstolen att den första frågan, genom vilken domstolen anmodas klargöra huruvida en prisrabatt i den mening som avses i artikel 11 A 3 b i sjätte direktivet kan anses uppkomma när "rabatten" täcker hela kostnaden för tillhandahållandet av kupongvaror, i själva verket inte uppkommer till bedömning i förevarande mål. Såsom Kuwait Petroleum, Förenade kungariket, Republiken Frankrike och Republiken Portugal har påpekat hade kupongvarorna i fråga inte något inköpspris och således gavs ingen rabatt. Tolkningen av artikel 5.6 är mer relevant för omständigheterna i detta mål. Följaktligen föreslår jag att den första frågan besvaras på så sätt att det inte förekommer någon rabatt i den mening som avses i artikel 11 A 3 b i en kampanj som säljkampanjen.

B - Kortfattad redogörelse för den andra, den tredje, den fjärde och den femte frågan

18 De återstående frågorna väcker i huvudsak tre frågeställningar. För det första, skall Kuwait Petroleums utdelning av kupongvaror "behandlas som leverans mot vederlag" i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet? För det andra, skall Kuwait Petroleum anses ha erhållit vederlag i form av kunders inköp av bränsle vid bensinstationer som ägs av Kuwait Petroleum eller av återförsäljare? För det tredje, för det fall svaren på de första två frågorna medför att dessa tillhandahållanden inte skall beskattas, har Förenade kungariket likväl, i enlighet med artikel 27 i sjätte direktivet, rätt att beskatta dem för kostnaden för kupongvarorna? Jag avser att angripa frågorna i denna ordning.

C - Den tredje frågan och tillämpningsområdet för artikel 5.6

19 Den nationella domstolen anser att "syftet med kampanjen, både för Kuwait Petroleum och de deltagande återförsäljarna", var "att återuppbygga och bibehålla försäljningsvolymen av Q8-bränsle på en mycket konkurrensutsatt marknad genom att erbjuda en lojalitetsbonus". Det är därför klart att kupongvarorna, vid bedömningen enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet, levererades inom ramen för rörelsen. Den fråga som uppkommer är om artikel 5.6 trots detta är tillämplig på grund av att kupongvarorna levererades utan vederlag.(11)

20 Slutsatsen att kupongvarorna levererades inom ramen för rörelsen löser på intet sätt frågeställningen. Det föreligger en djup meningsskiljaktighet om huruvida artikel 5.6 i sjätte direktivet har till syfte att beskatta så kallade kampanjer med "gratis gåvor" där inköpet av dessa gåvor varit föremål för mervärdesbeskattning och den skattskyldige avser att göra avdrag för den ingående skatten men samtidigt inte önskar att betala skatt på utdelningen.

21 Kuwait Petroleum har åberopat artikel 2 i första direktivet 67/227, och har anfört att mervärdesskatt är en skatt på den slutliga konsumtionen. Artikel 5.6 i sjätte direktivet har till syfte att garantera att skattskyldiga personer inte drar fördel av detta på ett orättmätigt sätt genom att undvika beskattning på den egna konsumtionen. Det är tydligt att liknande tillhandahållanden av tjänster inte skulle vara skattepliktiga enligt artikel 6.2 b.

22 Denna sista synpunkt har emellertid e contrario åberopats av Förenade kungariket för att visa att avsikten enligt sjätte direktivet är att varor skall behandlas på ett annat sätt än tjänster. Dessutom har Förenade kungariket, med stöd av Republiken Frankrike och i det här fallet även kommissionen, påpekat två saker beträffande ordalydelsen av artikel 5.6. För det första är bestämmelsen tillämplig på varje "uttag ... utan ersättning", vilket klart innebär att det uttrycket skall läsas för sig självt och inte i samband med den följande meningen "mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen". För det andra antyder det faktum att den andra meningen utesluter "gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse" helt klart att gåvor som inte är av "ringa värde" inte är uteslutna.

23 Jag medger att denna tolkning av artikel 5.6 i sjätte direktivet inte kan vara höjd över allt tvivel. Det är nödvändigt att beakta både ordalydelsen och den allmänna innebörden av denna bestämmelse. Den första meningen har å ena sidan, som Kuwait Petroleum uppgett, huvudsakligen till syfte att beskatta uttag för eget bruk av affärstillgångar, exempelvis en handlare som förser sitt hushåll med varor från sin affär. Icke desto mindre är det grammatiskt sett möjligt att läsa uttrycket "överlåtelse därav utan ersättning ..." för sig självt. Den första meningen är oklar om den läses separat. Det tycks mig emellertid som om två andra överväganden avseende ordalydelsen klart tippar över vågskålen till förmån för att behandla meningen självständigt.

24 För det första skulle bestämmelsen i andra meningen, enligt vilken bortskänkande av "gåvor av ringa värde", även när det sker inom ramen för rörelsen, inte skall behandlas som leverans mot vederlag, inte ha någon mening om dessa gåvor skulle behandlas så i vilket fall som helst. Ordet "dock" framhäver skillnaden mellan första och andra meningen.

25 För det andra är det svårt att inte dra slutsatsen att den avvikande behandlingen av tjänster enligt artikel 6.2 b i sjätte direktivet är avsiktlig. Utan att vilja spekulera, vill jag påstå att en av de uppenbara skillnaderna mellan varor och tjänster är att tjänster inte, åtminstone inte lika lätt, lämpar sig för kampanjer i form av gratis marknadsföring. Den mer påtagliga arbetsinsatsen skulle antagligen minska möjligheten för att i stor omfattning tillhandahålla tjänster utan vederlag. Det verkar således sannolikt att skillnaden i ordalydelse mellan de två bestämmelserna varit avsiktlig.(12)

26 Jag anser att denna uppfattning stöds ytterligare av den rättshistoriska bakgrunden till artikel 5.6 i sjätte direktivet, som Förenade kungariket har redogjort för i sitt skriftliga yttrande. Artikel 5.6 i sjätte direktivet ersatte artikel 5.3 a i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 (EGT 71, 1967, s. 1303), enligt vilken "uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen i avsikt att använda dem för privat bruk eller för att överlåta utan vederlag" skall "anses vara en leverans mot vederlag" och skall därför beskattas. Det bör noteras att medlemsstaterna enligt punkt 6 i bilaga A till andra direktivet, som ett alternativ till beskattning av sådana leveranser, kunde "förbjuda" utövandet av rätten till avdrag eller, om avdrag redan gjorts, "göra en rättelse". Det är således tydligt att författarna till andra direktivet var medvetna om att varor som skattskyldiga personer erhållit under omständigheter som skulle givit upphov till en rätt att yrka avdrag inte borde kunna levereras utan vederlag utan att en motsvarande mervärdesskatt pålades. Detta ändamål bibehölls i kommissionens förslag till sjätte direktivet.(13) Enligt första meningen i artikel 5.3 a i det förslaget skulle "...uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk eller överlåtelse därav utan vederlag, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill" behandlas som leverans mot vederlag. Förutom att man inte hänvisar till de fall då en överlåtelse utan vederlag görs inom ramen för rörelsen, var förslaget således mycket likt den slutliga texten (som citerats ovan i punkt 7). Dessutom var den föreslagna bestämmelsens andra mening nästan identisk med den slutligt antagna texten. Följaktligen skulle "uttag som gjorts för att ... ge bort gåvor av ringa värde, vilka kunde klassificeras som allmänna omkostnader som medförde skatteavdrag, inte anses vara beskattningsbara transaktioner".

27 Jag anser att påförandet av skatt på kampanjer som bygger på "gratis gåvor", där säljkampanjen i fråga inte är organiserad på så sätt att "gåvan" har ett sådant nära samband med en annan leverans att den kan anses ha förvärvats för samma vederlag som denna leverans, är förenligt med mervärdesskattesystemets ändamål att beskatta den slutliga konsumenten. Utan tvekan är artikel 5.6 i sjätte direktivet främst inriktad på de fall då skattskyldiga personer tar ut varor för privat konsumtion. En kort anmärkning visar varför. Om varorna har levererats till den skattskyldiga personens rörelse, kan han dra av den ingående mervärdesskatten. Om han inte skulle betala skatt på sin privata eller på sitt hushålls konsumtion av varorna, skulle han, trots att han utgör slutkonsument, inte betala någon mervärdesskatt. När ett företag som Kuwait Petroleum levererar varor utan vederlag, efter att ha dragit av ingående mervärdesskatt, erhålls samma resultat. I en sådan situation är det inte fel eller stridande mot mervärdesskattesystemets logik att behandla Kuwait Petroleum som varornas slutkonsument.

28 Det faktum att en skattskyldig person genom en rabattkampanj kan sträva efter samma affärsmässiga målsättningar som det som eftersträvas genom sådan marknadsföringsåtgärd som är i fråga i förevarande mål, dvs säljkampanjer, men utan att vara underkastad någon ytterligare mervärdesskatt beräknad på kupongvarornas totala inköpspris, kan inte påverka ovanstående tolkning av artikel 5.6 i sjätte direktivet. Författarna till sjätte direktivet var helt klart av den

uppfattningen, vilket kom till uttryck i artikel 11 A 3 b, att "rabatter som ges till kunden" inte skulle beaktas vid beräkningen av mervärdesskattens beskattningsunderlag, under den enda förutsättningen att de "kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet". Även om det kan ifrågasättas om inte "rabatter" på 100 procent faller utanför tillämpningsområdet för artikel 11 A 3 b och, dessutom, att mycket stora rabatter av den typ som den nationella domstolen har i åtanke när den motiverar sin första fråga, genom vilka kunden endast behöver betala en symbolisk summa för varor som han erhåller, med hänsyn till artikel 5.6 skulle betraktas som eventuella försök till skattesmitning, är det inte fråga om någon sådan rabatt i förevarande mål. Kuwait Petroleum har inte försökt konstruera sin kampanj på så sätt att kunderna ges rabatt på de levererade kupongvarorna. Tvärtom är det Kuwait Petroleums främsta argument att vederlag har givits för dessa varor, nämligen en del av det pris som betalats vid pumpen.

29 I enlighet härmed föreslår jag att den tredje frågan skall besvaras på så sätt att artikel 5.6 i sjätte direktivet skall tolkas så, att utdelning av kupongvaror utan ersättning under en säljkampanj som den i fråga i förevarande mål skall anses utgöra leverans mot vederlag, oberoende av att sådana kupongvaror utges inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse.

D - Den andra frågan och ersättning för kupongvarorna

i) Kortfattad redogörelse för yttrandena

30 Kuwait Petroleum har bestritt den nationella domstolens bedömning att den föregående leveransen av huvudvaran (bränsle) skall separeras från den senare utdelningen av kupongvaror.⁽¹⁴⁾ Med stöd av kommissionen har Kuwait Petroleum anfört att i det fall kupongvaror levereras i utbyte mot kuponger som erhållits vid dess egna bensinstationer, utgjorde kupongvarornas vederlag en inte fastställbar del av det pris inklusive mervärdesskatt som kunden betalade för kuponger och bränsle. Om konsumenten valde att inte ta emot några kuponger, valde han att inte utnyttja en rättighet som han hade betalat för. Till stöd för detta påstående har Kuwait Petroleum i synnerhet hänvisat till domstolens dom i målet Gibbs⁽¹⁵⁾ och har samtidigt gjort gällande att Commissioners har tolkat domen i målet Boots på ett felaktigt sätt. Kuwait Petroleum har upprepat det argument som den anfört vid den nationella domstolen, att försäljningen av bränsle åtföljt av kuponger och utdelningen av kupongvarorna utgör en och samma ekonomiska transaktion.

31 Kuwait Petroleum har gjort gällande att denna bedömning även gäller beträffande de kuponger som tillhandahålls av återförsäljare. Enligt Kuwait Petroleums mening påverkar det faktum att återförsäljarna deltog i säljkampanjen inte tillämpningen av den gemenskapsrättsliga mervärdesskatterättens neutralitetsprincip. Kuwait Petroleum har särskilt hänvisat till punkt 28 i domen i målet Gibbs och har påpekat att kampanjen inte medförde någon ytterligare kostnad för de oberoende deltagande återförsäljarna. De betalade ett tillägg på 0,22/0,33 pence per liter plus mervärdesskatt till Kuwait Petroleum för leveranser av bränsle och erhöll kuponger i gengäld. Eftersom återförsäljarna kunde dra av den tillkommande delen av ingående mervärdesskatt från den mervärdesskatt de skulle betala till följd av den efterföljande försäljningen av bränsle och kuponger till deras kunder, blev den ekonomiska effekten för återförsäljarna noll. Kuwait Petroleum har alternativt gjort gällande att de oberoende återförsäljarna agerade som deras ombud när de tillhandahöll kupongerna. Enligt denna bedömning utgjorde en del av försäljningspriset vederlag för de deltagande återförsäljarnas tillhandahållande av bränsle för egen räkning, medan resten (0,22 pence eller 0,33 pence per liter) utgjorde vederlag för deras tillhandahållande av kupongerna som ombud för Kuwait Petroleum.

32 Förenade kungariket delar inte denna åsikt av det skälet att det endast förekom ett pumppris för varje sorts bränsle. Liksom i målet Boots delades kupongerna ut utan någon ersättning. Kupongvarorna delades emellertid ut utan någon ersättning, medan de kuponger som delades ut i målet Boots direkt tjänade som avdrag på priset på senare förvärvade varor. Vid sammanträdet gjordes det gällande att den logiska grunden för sådana kampanjer som den som är i fråga i

förevarande mål är att kunden skall erhålla något utan att vara tvungen att betala något i gengäld. Enbart den omständigheten att Kuwait Petroleum ådrog sig kostnader vid genomförandet av kampanjen kan inte påverka frågan huruvida vederlag tillhandahålls. Vederlag är vad den skattskyldiga personen erhåller för leveransen. I det här fallet kan det inte anses att vederlaget utgör en inte fastställbar del av det inköpspris som betalas av kunderna; dessa betalade bara för bränslet och fick samtidigt kuponger utan att, som i målet Empire Stores, tillhandahålla något ytterligare vederlag till Kuwait Petroleum för dessa kuponger. Förenade kungariket har således inte godtagit att tillhandahållandet av bränsle och den efterföljande utdelningen av kupongvaror utgör en enda ekonomisk transaktion. Förenade kungariket har gjort gällande att återförsäljarna betalade de tillkommande 0,22/0,33 pence per liter till Kuwait Petroleum för bränslet i utbyte mot rätten att delta i kampanjen och den därav följande möjligheten att öka deras egen omsättning. Beloppet utgör inte en ersättning från tredje man som återförsäljarna erlade till Kuwait Petroleum för utdelningen av kupongvaror, eftersom betalningen inte hade något "direkt samband" med Kuwait Petroleums utdelning av kupongvaror. Dessa argument stöds i huvudsak av den franska och den portugisiska regeringen.

ii) Bedömning

33 De skilda meningarna om huruvida Kuwait Petroleum erhöll vederlag för kupongvarorna beror huvudsakligen på huruvida försäljningen av bränsle och utdelningen av kuponger och den efterföljande utdelningen av kupongvaror mot överlämnandet av kupongerna utgör en enda ekonomisk transaktion, vilket Kuwait Petroleum har hävdats, eller huruvida, såsom har hävdats särskilt av Förenade kungariket och Republiken Frankrike, ingen tydligt identifierbar ersättning kan fastställas.

34 Denna fråga måste lösas genom hänvisning till det självständiga gemenskapsrättsliga begreppet vederlag, som förklarats i domen i målet Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats och som tillämpats i senare praxis.(16) Domstolen förklarade att det måste föreligga "en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls", att "motvärdet för tillhandahållandet av en tjänst måste kunna uttryckas i pengar" och att "detta motvärde är ett subjektivt värde eftersom beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av tjänster utgörs av den faktiska motprestation som erhålls och inte av ett värde som uppskattas på grundval av objektiva kriterier".(17) I förevarande fall är frågan således huruvida det förelåg en "direkt koppling" mellan utdelningen av kupongvaror och förvärvet av bränsle av de kunder som erhöll kupongerna.

35 I det nederländska potatismålet ansågs ingen direkt koppling föreligga mellan det faktum att en kooperativ jordbruksförening vederlagsfritt lagrade medlemmarnas potatis och det faktum att medlemmarnas andelar i kooperativet minskade i värde. Likaledes, när Apple and Pear Development Council, ett offentligt organ, pålade odlarna en årlig avgift, ansågs det inte föreligga någon direkt koppling mellan organets verksamhet och den avgiften.(18)

36 I domen i målet Tolsma, som avsåg huruvida intäkter från förbipasserande som gavs till en musiker som spelade på gator och torg kunde anses utgöra ersättning för tjänster som tillhandahållits dem, fastställde domstolen att en tjänst tillhandahålls "mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, och följaktligen är beskattningsbar, endast om det föreligger "ett rättsligt förhållande mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren i enlighet med vilket det utbyts ömsesidiga prestationer, där den ersättning som erhållits av den som tillhandahåller tjänsten utgör det värde som faktiskt utgivits som motprestation för den tjänst som tillhandahållits mottagaren".(19) Domstolen fann, främst på grund av att de bidrag som gavs till sådana musiker var frivilliga, att det inte förelåg "någon nödvändig koppling mellan den musikaliska tjänsten och den betalning som den gav upphov till".(20)

37 I domen i målet Naturally Yours Cosmetics var frågeställningen för domstolen å andra sidan huruvida det förelåg en direkt koppling mellan en grossists (Naturally Yours Cosmetics Ltd) leverans av varor till ett lägre pris än deras normalpris och värdet på den tjänst som tillhandahölls

grossisten i samband med sådana transaktioner, det vill säga mellan leveransen av billiga "minnesgåvor" till privata värdinnor och den tjänst som bestod i att arrangera en tillställning och som leddes av skönhetsrådgivare genom värdinnorna i syfte att marknadsföra grossistens kosmetiska produkter.(21) Domstolen fastslog att en sådan koppling var möjlig att göra, eftersom det värde i pengar som grossisten och skönhetsrådgivarna, avtalets parter, tillskrev tjänsten kunde fastställas, nämligen skillnaden mellan det pris som faktiskt betalades för minnesgåvan av skönhetsrådgivarna och dess normala grossistpris. I målet Empire Stores var likaledes frågeställningen huruvida privatpersoner - som introducerade sig själva eller andra personer som nya kunder till Empire Stores, en postorderfirma, genom ett "självintroduktionssystem" (self-introduction scheme) respektive ett "introducera-en-vän system" (introduce-a-friend scheme) - tillhandahöll en motprestation på annat sätt än i pengar i utbyte mot att Empire Stores levererade vissa tilläggsvaror (som inte fanns med i deras katalog) till dem utan kostnad. Domstolen fastställde, utan att göra någon skillnad mellan de båda systemen, att "tillhandahållandet av varan utan extra avgift sker som vederlag för introduktionen av en potentiell ny kund".(22) Domstolen fastställde, med avseende på båda systemen, att kopplingen mellan "tillhandahållandet av varan utan extra avgift och introduktionen av en potentiell ny kund måste anses vara direkt eftersom, om tjänsten inte tillhandahålls, finns inget tillgodohavande hos Empire Stores och ingen vara tillhandahålls av detta företag".(23)

38 Målet Boots tycks mig vara den mest användbara referenspunkten för att lösa förevarande mål. Som ett led i marknadsföringen distribuerades rabattkuponger helt gratis, dels i form av kuponger som kunde klippas ut ur tidningar eller tidskrifter, eller som erhöles genom direktreklam till hushållen, dels genom kuponger som tryckts på förpackningen till den "huvudvara" som köpts i Boots lokaler. Dessa gav rätt till en prisrabatt som motsvarade deras nominella värde på senare förvärv av "kupongvaror". Endast den senare aspekten av målet var tvistig. Boots hade påförts mervärdesskatt beräknad efter kupongernas nominella värde. Även om målet formellt gällde en påstådd rabatt, var kärnfrågan huruvida, som Förenade kungariket gjorde gällande, rabatten på förvärvet av kupongvarorna beviljats "i utbyte mot kupongen som har ett värde".(24) Med andra ord, tillhandahöll förvärvaren i den senare transaktionen ett vederlag motsvarande kupongernas nominella värde när den överlämnade dessa? Målet Boots var således egentligen ett mål angående prisrabatt. Domstolen fastställde att de omtvistade kupongerna "endast innebar en skyldighet för Boots att bevilja en prisrabatt, som beviljades i syfte att dra till sig kunder", kupongerna "erhöles inte av förvärvaren mot vederlag" och utgjorde "inget annat än en handling som innebar ett åtagande från Boots sida att i utbyte mot kupongen bevilja dess innehavare en rabatt när en kupongvara köps".(25)

39 Utdelningen av kupongvaror i säljkampanjen har, enligt min mening, inte gjorts mot vederlag såsom framgår av ovannämnda mål.

40 Jag tror inte att det är möjligt att fastställa den direkta koppling som måste föreligga mellan utdelningen av kupongvarorna och någon identifierbar del av det pris som betalats för bränsle vid pumpen, även om man godtar att varje kund har rätt att begära kuponger i proportion till sitt förvärv, eller åtminstone till varje enhet om 12 liter förvärvat bränsle. Det framgår tydligt av mål som Naturally Yours Cosmetics, Empire Stores och Boots att den omtvistade kampanjen skapade sin egen identifierbara koppling, både kvalitativt och kvantitativt. Om säljkampanjen hade gett kunden rätt till en bestämd rabatt eller till och med, till exempel, rätt till en liter gratis bränsle för varje 50 liter som förvärvats, skulle det förelegat en direkt prisrabatt på det sålda bränslet, liknande den i målet Boots. Någon koppling av det slag som förekom i målen Naturally Yours Cosmetics och Empire Stores har inte fastställts i förevarande mål.

41 Två andra avgörande överväganden måste dock beaktas. För det första har det medgivits att en väsentlig del av de kuponger som kunderna har rätt till inte begärs utlämnade eller om de begärs utlämnade, används de inte alltid för att hämta ut kupongvaror. Kuwait Petroleum har gjort gällande att priset som officiellt betalats för bränsle, både vid bensinstationer som ägs av Kuwait

Petroleum och vid oberoende bensinstationer, i själva verket endast delvis betalats för bränsle, den återstående delen har betalats för kupongvaror. De kunder som varken gör anspråk på kuponger eller kupongvaror betalar således denna del av priset för ingenting. Ur den synvinkeln bör Kuwait Petroleum eller de oberoende återförsäljarna betala mervärdesskatten, vilken skall beräknas med hänvisning till det belopp som erhållits vid försäljning av bränsle med avdrag för det belopp som motsvarar de kuponger som inte begärts utlämnade eller inte använts. Trots att det resultatet är logiskt är det för teoretiskt och orealistiskt. Kommissionen har till stöd för Kuwait Petroleums bedömning jämfört situationen med förvärvet av en teaterbiljett som därefter inte utnyttjas. När någon förvärvar en teaterbiljett tillhandahåller han enligt min mening uppenbarligen en motprestation i utbyte mot bokningen av en plats avseende en tjänst i form av en artistisk föreställning som skall tillhandahållas senare. Att han, av någon anledning, inte kan bevista föreställningen är irrelevant.

42 För det andra och vilket är mer allvarligt, synes det mig omöjligt att godta Kuwait Petroleums teori om en enda ekonomisk transaktion för att beakta den andel av bränsleförsäljningen som skedde genom återförsäljarna. Den föreslagna avgiften som återförsäljarna betalade till Kuwait Petroleum (0,22 pence eller 0,33 pence per liter), av det pris som kunderna betalade vid pumparna, är helt och hållet godtycklig. Den har inget samband vare sig med det faktiska pris som betalas av konsumenten - vilken inte har något intresse av kostnaderna för säljkampanjen - eller med priset på kupongvarorna. Detta är förstås följden av att det är omöjligt att passa in den mellanliggande transaktionen mellan Kuwait Petroleum och återförsäljaren inom ramen för en förmodad enda ekonomisk transaktion mellan Kuwait Petroleum och konsumenten. Detta visar faktiskt att argumentet är svagt. Dessutom, som stycke c i fjärde frågan antyder, är det inte ens möjligt att särskilja de två transaktionstyperna. Det fanns ingen möjlighet att göra skillnad mellan de kuponger som erhållits vid bensinstationer som drevs av återförsäljare och de som tillhandahållits direkt av Kuwait Petroleum.

43 I själva verket är det inte möjligt att behandla en följd av händelser som består av två skilda transaktioner, försäljning av bränsle i förening med tillhandahållandet av kuponger och den efterföljande utdelningen av kupongvaror för dessa kuponger, som en enda ekonomisk transaktion. Detta gäller a fortiori när, utöver ovanstående händelser, även försäljningen av bränsle till en oberoende återförsäljare och dennes deltagande i säljkampanjen måste tas i beaktande. Även om det ibland är nödvändigt att fastställa om ett antal olika transaktioner, i mervärdesskattehänseende, kan anses utgöra en enda transaktion,⁽²⁶⁾ håller jag med Förenade kungariket om att det ställningstagande som har gjorts i målet Henriksen inte kan tillämpas generellt.⁽²⁷⁾ I förevarande mål är, vilket Kuwait Petroleum medgav vid den muntliga förhandlingen, ett antal transaktioner inblandade. Åtminstone kunde försäljningen av bränsle och utdelningen av kupongvaror särskiljas, inte endast i tiden men även till deras innehåll. När säljkampanjen genomfördes av en återförsäljare tillkom ännu en transaktion.

44 Jag kan inte påstå att det är lätt att från praxis lyfta fram en helt sammanhängande uppsättning regler som skulle kunna tillämpas utan tveksamheter på varje marknadsföringskampanj som utformats genom marknadens uppfinningsrikedom. Domstolen har till uppgift att avge principavgöranden angående ett stort antal kampanjer, vilka den i själva verket är tvungen att bedöma från fall till fall. Det finns moment, i synnerhet i några nyare domar, som skulle kunna stödja åtminstone några aspekter av Kuwait Petroleums argumentation. Kuwait Petroleum har i stor omfattning åberopat domen i målet Gibbs.⁽²⁸⁾ Det målet gällde en tillverkares (Elida Gibbs) säljfrämjande system som gick ut på att distribuera två typer av kuponger, rabattkuponger (money-off coupons) som distribuerades både generellt till allmänheten, genom tidningar och liknande, och genom detaljhandlare, och kuponger som gav rätt till återbetalning (cash-back coupons) som distribuerades genom att kupongerna trycktes på förpackningen till Gibbs produkter. Inlösen av rabattkupongerna skedde genom att konsumenten, vid köp av en av de produkter som angivits på kupongen, lämnade kupongen till detaljhandlaren, som drog av kupongens nominella värde från den ifrågavarande produktens hyllpris och som normalt senare ersattes av Elida Gibbs. Omvänt

skulle de kuponger som gav rätt till återbetalning skickas direkt av konsumenten till Elida Gibbs som då kontant skulle återbetala kupongens motsvarande värde direkt till kunden, ett förfarande som varken grossister eller detaljhandlare alls var inblandade i och dessa handlare var lika ovetande om vilka av deras kunder som framställde dessa anspråk som Elida Gibbs var om vilken detaljhandlare som sålt produkten. Återbetalningen kontant kunde således aldrig redovisas som en transaktion mellan Elida Gibbs och resten av distributionskedjan. Elida Gibbs gjorde emellertid gällande att den hade rätt att få tillbaka den mervärdesskatt som inbetalats på den del av försäljningen som representerades av kupongernas nominella värde, eftersom de utgjorde en "retroaktiv rabatt" på den ersättning som ursprungligen erhöles av Gibbs.(29) Domstolen fastställde att grundprincipen i mervärdesskattesystemet är att mervärdesskatt enbart är avsedd att belasta den slutlige konsumenten och, följaktligen, att beskattningsunderlaget "inte [kan] vara högre än det vederlag som den slutlige konsumenten faktiskt betalar".(30) När en tillverkare som, liksom Elida Gibbs, återbetalar värdet av rabattkuponger eller kuponger som ger rätt till återbetalning till slutkonsumenten, innebär denna princip att det vederlag som erhöles är "ett belopp som motsvarar det pris på varorna som grossisterna eller detaljhandlarna har betalat minskat med kupongernas värde", med andra ord kan tillverkarens beskattningsunderlag inte vara "högre än det belopp som han slutligen har erhölet".(31) Domstolen fastställde i målet Gibbs att om den skattskyldige "inte är bunden av ett avtal med slutkonsumenten", skall denna omständighet inte påverka tillämpningen av neutralitetsprincipen.(32)

45 Domen i målet Argos(33) gällde ett i Förenade kungariket välkänt detaljhandelsföretag som presenterar sina varor i en katalog och som vanligtvis säljer sina varor i sina olika utställningslokaler mot kontant betalning eller mot det nominella värdet av kuponger som tidigare sålts av företaget, ofta med rabatt på det nominella värdet.(34) Frågeställningen i målet Argos var huruvida Argos var berättigat att minska sitt beskattningsunderlag, med avseende på detaljhandeln i utställningslokalerna, med hänvisning till rabatter på inköpsvolymen eller andra rabatter som Argos beviljat på den föregående försäljningen av kupongerna i olika transaktioner och (normalt) till andra parter än de som därefter presenterade kupongerna vid dess utställningslokaler. Domstolen ansåg att Argos var berättigat därtill, trots att köparen vanligtvis var helt omedveten om någon sådan rabatt. Domstolen förklarade att "[d]å Argos anser att kupongen utgör en del av katalogpriset som motsvarar dess nominella värde, är den avgörande frågan vilket faktiskt motvärde i pengar den kupong som Argos löser in har"(35), ett belopp som måste fastställas genom att beakta "den enda transaktion som är relevant i detta hänseende, nämligen den ursprungliga transaktion då kupongen såldes, med eller utan rabatt".(36) Det faktum att köparen i den andra transaktionen inte kände till detta belopp ansågs inte vara relevant.

46 Det gemensamma momentet i dessa mål är domstolens vilja att anlägga ett vidsträckt och flexibelt synsätt vid fastställandet av det "subjektiva värdet" av den ersättning som faktiskt erhöles, nämligen det belopp som faktiskt erhöles av leverantören. Valet att bortse från avtalsförhållandet mellan leverantör och köpare gjordes endast i detta syfte. I varje mål var det det subjektiva värdet och inte den omständigheten att ersättning utgick som var i fråga. Inte i något av dessa mål påstods det att det var fråga om en "enda ekonomisk transaktion", vilket anförts av Kuwait Petroleum i förevarande mål. I synnerhet i målet Argos hade domstolen svårt att urskilja två transaktioner.(37)

47 På samma sätt anmodades domstolen i målet Empire Stores, som har vissa gemensamma drag med förevarande mål (se punkt 37 ovan), att svara på huruvida en leverans av varor som inte fanns med i katalogen skedde mot en ersättning som kunde särskiljas från det belopp som betalades till leverantören för de katalogvaror som beställdes av honom. Domstolen ansåg att de tjänster som bestod i att presentera en ny kund utgjorde en särskild ersättning som tillhandahållits i utbyte mot leverans av varor som inte fanns i katalogen. Domstolen var helt säker på att värdet av dessa tjänster som tillhandahölls Empire Stores "otvivelaktigt kunde uttryckas i pengar" vilket, eftersom tjänsten inte var av monetär art, skulle anses vara "det värde som mottagaren av tjänsten ... tillskriver de tjänster han försöker erhålla och måste motsvara det belopp han är beredd att

lägga ut för detta ändamål".(38) Domstolen fastställde att när det beloppet avsåg leverans av varor, som i målet Empire Stores, kunde "det värdet endast vara det pris som leverantören har betalat för den vara han levererar utan någon extra kostnad som ersättning för tjänsten i fråga".(39) I förevarande fall erhöll Kuwait Petroleum inga tjänster eller andra förmåner av något slag från de kunder som fyllde sina fordon med Q8-bränsle utöver det pris som betalades vid pumpen och som, så vitt kunderna beträffade, betalades endast med avseende på det angivna priset för bränslet.

48 Slutligen tror jag inte att Kuwait Petroleum med stöd av neutralitetsprincipen, så som den tolkades av domstolen i målet Gibbs, kan identifiera ett vederlag i förevarande mål. Den principen har till syfte att garantera att mervärdesskatt, i egenskap av konsumtionsskatt, betalas endast av slutkonsumenten. I målet Gibbs var domstolen mån om att nedsättningen av det vederlag som betalades av slutkonsumenten, som den ansåg uppkom som en följd av att den konsumenten löste in de kuponger som utgivits av Elida Gibbs, skulle uppges i den senares mervärdesskattedeklaration, eftersom den annars skulle bära bördan av den mervärdesskatt som ingick i den del av det slutliga detaljhandelspriset som i själva verket inte betalades av slutkonsumenten till följd av att han löst in kupongerna. I förevarande mål anser jag inte, oberoende av den omständigheten att det enligt den tolkning av artikel 5.6 som jag föreslår (se punkterna 23-29 ovan) är Kuwait Petroleum som skulle anses vara kupongvarornas slutkonsument, att det strider mot neutralitetsprincipen att kräva att en skattskyldig person, som har tillåtit dra av den mervärdesskatt som ingår i inköpspriset av vissa varor, skall betala mervärdesskatt i form av en utgående mervärdesskatt, när dessa varor därefter levereras utan ersättning, eller under omständigheter under vilka det är omöjligt att med tillräcklig tydlighet identifiera en separat ersättning.

49 I enlighet härmed anser jag att den nationella domstolens andra fråga skall besvaras på så sätt att i det fall då en bränsleleverantör, både vid sina egna försäljningsställen och vid de försäljningsställen som drivs av oberoende återförsäljare, anordnar en säljkampanj som innebär att konsumenter kan samla kuponger vid båda kategorierna av försäljningsställen och lösa in dessa i utbyte mot varor från kataloger som utgivits av leverantören, skall det pris som konsumenten har betalat för bränslet inte anses innefatta något vederlag för dessa varor.

E - Den femte frågan

50 Med hänsyn till mina tre svar på de första fyra frågorna, anser jag det inte nödvändigt att besvara den femte frågan.

IV - Förslag till avgörande

51 Jag föreslår följaktligen att domstolen skall besvara de första tre frågorna som hänskjutits av VAT and Duties Tribunal, London, enligt följande:

I det fall då en varuleverantör driver en säljkampanj som i sammandrag innebär att

i) varuleverantören av affärsmässiga skäl levererar varor i utbyte mot kuponger i enlighet med de villkor som gäller för säljkampanjen,

ii) utan betalning i pengar när varorna utges,

iii) mot inlösen av kuponger som en köpare av huvudvaror erhöll genom att betala fullt detaljhandelspris för denna vara, utan att erlagga någon identifierbar betalning i pengar för kupongerna,

skall rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för

mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund tolkas på följande sätt:

1) Ingen rabatt har givits till kunden i den mening som avses i artikel 11 A 3 b i sjätte direktivet 77/388.

2) Artikel 5.6 i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så, att utdelning av kupongvaror utan ersättning under en säljkampanj som den i fråga i förevarande mål skall anses utgöra leverans mot vederlag, oberoende av att sådana kupongvaror levereras inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse.

3) I det fall då en bränsleleverantör, både vid sina egna försäljningsställen och vid de försäljningsställen som drivs av oberoende återförsäljare, anordnar en säljkampanj som innebär att konsumenter kan samla kuponger vid båda kategorierna av försäljningsställen och lösa in dessa i utbyte mot varor från kataloger som utgivits av leverantören, skall det pris som konsumenten har betalat för bränslet inte anses innefatta något vederlag för dessa varor.

(1) - Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

(2) - Domstolen har upplysts om att av de 500 oberoende bensinstationerna drivs 220 av betydande återförsäljare, varav 160 samtyckte till att delta i säljkampanjen.

(3) - Betalning utfördes, med hjälp av fakturor, genom en nedsättning av handlarens handelsmarginal under kampanjperioden.

(4) - I beslutet om hänskjutande anges en andel om 79 procent, vilket grundas på det teoretiskt sett maximala antal kuponger som kunde ha utdelats med hänsyn till den totala mängden bränsle som sålts.

(5) - Om hänsyn inte tas till kostnaderna för att driva försäljningsställena, andra därtill hörande kostnader och den eventuella kostnaden för framtida inlösen, skulle siffran bli 0,27 pence per liter.

(6) - Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3).

(7) - Hänvisning gjordes till generaladvokaten Van Gervens förslag till avgörande inför dom av den 2 juni 1994 i mål C-33/93, Empire Stores (REG 1994, s. I-2329, nedan kallad domen i målet Empire Stores), punkt 19, och uttalandet av Lord Slynn i Customs & Excise Commissioners mot PFA (Enterprises) Ltd, [1993] STC 86 (HL), där han med avseende på vad som då var paragraph 5.2 i Schedule 4 i Value Added Tax Act 1983 (nu paragraph 6 i Schedule 6 i 1994 års lag) förklarade att den var "avsedd för fall då den skattskyldige har erhållit ett tillgodohavande för ingående skatt vid förvärv av en affärstillgång och sedan helt enkelt gett bort den utan att betala utgående skatt".

(8) - Kuwait Petroleum har särskilt hänvisat till domstolens dom av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics (REG 1988, s. 6365).

(9) - Det medgavs att Kuwait Petroleum enligt denna bedömning var skyldig att betala den tillkommande utgående mervärdesskatt på beloppet 0,33 pence (eller 0,22 pence) per liter. Alternativt gjordes det gällande att kundens eget val att vara kund hos den försäljare som sålde Q8-bränsle utgjorde ett möjligt vederlag. Detta argument avvisades direkt av den nationella domstolen som fann det vara alltför "långsökt".

(10) - Dom av den 27 mars 1990 i mål C-126/88 (REG 1990, s. I-1235, nedan kallad domen i målet Boots).

(11) - Således är dom av den 6 maj 1992 mål C-20/91, De Jong (REG 1992, s. I-2847), som är den enda dom i vilken domstolen till dags dato har haft tillfälle att pröva artikel 5.6, och som avsåg utnyttjandet för privat bruk av vad som tidigare utgjort affärstillgångar, i det fallet ett bostadshus, inte relevant.

(12) - Det bör noteras att i den mån några av de gåvor som erbjöds av Kuwait Petroleum utgjordes av semesterkuponger, omfattas dessa inte av artikel 5.6 utan utgör, i egenskap av en överlåtelse av immateriella rättigheter, ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 och är, enligt artikel 6.2 b, inte föremål för någon ytterligare mervärdesskatt. Eftersom den nationella domstolen inte har ställt någon fråga angående denna aspekt av säljkampanjen, är detta en sak endast för den nationella domstolen att ta ställning till.

(13) - Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt; enhetlig beräkningsgrund (EGT C 80, 1973, s. 1).

(14) - Kuwait Petroleum har hävdats att den nationella domstolens resonemang är oförenligt med det ställningstagande som gjorts av VAT and Duties Tribunal, London, i en annan sammansättning, i målet Gallaher mot Commissioners of Customs and Excise, där en begäran om förhandsavgörande har förklarats vilande i avvaktan på utgången i förevarande mål (beslut av den 3 april 1997). Även målet Gallaher gäller en säljkampanj i vilken kuponger inkluderades i köpet av huvudvaran (cigaretter). Dessa kunde senare, tillsammans med cigarettpaketen, bytas ut mot kupongvaror. Till en skrivelse till domstolens justitiesekreterare av den 1 maj 1997, bilade ordföranden för VAT and Duties Tribunal en kopia av sitt interimistiska beslut i målet Gallaher, vilket han ansåg kunde vara av intresse för domstolen i förevarande mål, och förklarade att eftersom målen Gallaher och Kuwait Petroleum enligt hans mening i huvudsak rör samma fråga, hade han avstått från att begära ett förhandsavgörande i avvaktan på domstolens dom i förevarande mål.

(15) - Dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Gibbs (REG 1996, s. I-5339, nedan kallad domen i målet Gibbs).

(16) - Se dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperative Aardappelenbewaarplaats, (REG 1981, s. 445, svensk specialutgåva, volym 6, s. 23, nedan kallat nederländska potatismålet), i vilket domstolen konstaterade att betydelsen av begreppet "motvärde ... utgör en del av en gemenskapsrättslig bestämmelse som inte hänvisar till medlemsstaternas lagstiftning för att bestämma dess betydelse och räckvidd" (punkt 9).

(17) - Ibidem, punkterna 12 och 13.

(18) - Dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council (REG 1988, s. 1443).

(19) - Dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93 (REG 1994, s. I-743), punkt 14.

(20) - *Ibidem*, punkt 17.

(21) - Dom nämnd i fotnot 8.

(22) - Ovannämnda domen i målet *Empire Stores*, punkt 13. Enligt generaladvokaten Van Gerven "är gåvan uppenbarligen avsedd som *quid pro quo* för en förmån som tillhandahållits *Empire Stores* av den person som gjorde introduktionen, även om den förmånen skiljer sig beroende på det system som tillämpats" (punkt 14 i förslaget till avgörande).

(23) - *Ibidem*, punkt 16. Den omständigheten att den extra varan enligt systemet "introducera-en-vän" endast tillhandahölls om den nya kunden gjorde en beställning och uppfyllde vissa andra villkor hindrade inte domstolen från att anse att en direkt koppling förelåg.

(24) - Dom nämnd ovan i fotnot 10, punkt 20.

(25) - Se punkterna 13 och 21 i domen. Generaladvokaten Van Gerven ansåg att kupongerna utgjorde ett intyg på prisrabatt. Han kunde inte se någon skillnad mellan de kuponger som givits bort gratis och de som erhållits vid köp av huvudvaror. Beträffande de senare ansåg han att det förelåg en direkt koppling mellan det totala priset och den tillhandahållna huvudvaran. Beträffande tillhandahållandet av kupongvaror innebar mottagandet av kupongerna "en skyldighet för leverantören [och] kunde inte anses utgöra något vederlag, det vill säga en förmån för leverantören som kan uttryckas i pengar. Det skulle därför anses vara en prisrabatt enligt artikel 11 A 3 b" (punkt 15 i förslaget till avgörande, kursiverat i originaltexten).

(26) - Se i detta hänseende punkt 42 i mitt förslag till avgörande av den 11 juni 1998 i mål C-349/96, *Card Protection Plan*.

(27) - Dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88 (REG 1989, s. 2763).

(28) - Dom nämnd ovan i fotnot 15.

(29) - Punkt 12 i domen i målet *Gibbs*.

(30) - *Ibidem*, punkt 19.

(31) - *Ibidem*, punkt 28.

(32) - *Ibidem*, punkt 31. Domstolen ansåg (punkterna 32 och 33) att mervärdesskattesystemets funktion på mellanliggande länkar i distributionskedjan förblir oförändrat. Således kunde mellanliggande leverantörer fortsätta att använda siffrorna för den ingående och utgående mervärdesskatt som gällde beträffande den ursprungliga (före inlösen av kupongerna) leveransen till dem av produkter från *Elida Gibbs*.

(33) - Dom av den 24 oktober 1996 i mål C-288/94, *Argos Distributors* (REG 1996, s. I-5311, nedan kallad domen i målet *Argos*).

(34) - I förevarande mål försåg *Argos*, under en del av den tid säljkampanjen pågick, *Kuwait Petroleum* med kupongvaror.

(35) - Domen i målet *Argos*, punkt 18.

(36) - *Ibidem*, punkt 20.

(37) - *Ibidem*, punkt 15.

(38) - *Domen i målet Empire Stores*, punkterna 17 och 19.

(39) - *Ibidem*, punkt 19.