FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 9. juli 1998 *

1. Denne sag vedrører spørgsmålet, om »gratis gaver«, der leveres i forbindelse med en ordning til fremme af salget af brændstof på benzinstationer, hvorunder der anvendes »vouchere«, i momsmæssig henseende er omfattet af det vederlag, der betales ved standeren, 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. Sagsøgeren 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 på samme vilkår. Da en tidligere salgsfremmeordning med vouchere ophørte i 1991, oplevede Kuwait en nedgang i sin markedsandel på 15%. Det udarbejdede herefter sin egen ordning benævnt Q8 Sails Collection (herefter »Sails Collection-ordningen«), som i begyndelsen kun blev anvendt på selskabsdrevne Kuwait-stationer, men som hurtigt blev udvidet til at omfatte andre forhandlere, der ønskede 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 købt brændstof blev der tilbudt en Q8 Sails-voucher. Mod slutningen af den periode, hvor ordningen løb, blev det ved hjælp af elektroniske kort i nogle tilfælde muligt at godskrive krav vedrørende en bestemt brøkdel af en voucher. Der skulle 30 sådanne vouchere til at udfylde et samlerkort. Det fremgik af et gavekatalog, hvor mange udfyldte kort der skulle til for at få en bestemt gave (»indløsningsgoderne«). En

* Originalsprog: engelsk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

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

3 — Betalingen skete ved hjælp af en fakturadekort i forhandler-avancen, mens ordningen løb.

stor del af køberne 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 videreforhandling 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 ansætter 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

4 — I forelæggelseskendelsen angives en andel på 79% beregnet på grundlag af det teoretiske maksimale antal vouchere, som *kunne* være blevet udstedt for den samlede mængde solgt brændstof.

5 — Hvis udgifter på salgsstedet og andre udgifter i forbindelse hermed samt eventualforpligtelsen for udgifter til fremtidige indløsninger blev holdt ude, ville tallet være 0,27 pence pr. liter.

6 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EFT 1967, s. 14.

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 vareprøver 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 udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

...«

9. Sjette direktivs artikel 11 vedrører beskatningsgrundlaget for momsen. 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 køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

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

...«

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

10. Ovennævnte fællesskabsregler er nu gennemført i Det Forenede Kongerige ved Value Added Tax Act 1994 (herefter »1994-loven«). Det er vigtigt at bemærke, at mens Sails Collection-ordningen blev anvendt, blev gaver i erhvervsøjemed, som havde en købspris på 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 gennemførelse 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«) afgørelse 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 »på anden måde end mod vederlag«. Kuwait anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved VAT and Duties Tribunal, London (herefter »den forelæggende ret«).

12. Kuwait har anført, at indløsningsgoderne ikke blev leveret vederlagsfrit i betydningen i sjette direktivs artikel 5, stk. 6, som har til formål at forhindre forbrug af goder, uden at afgiftspligtige personer betaler moms, som de ville have betalt, hvis de havde købt goderne som forbrugere [7]. Kuwait har påstået, at det ikke forbrugte goderne selv, men derimod leverede dem til bilister i henhold til en accessorisk kontrakt, som sammen med leveringen af brændstof kunne anses for at udgøre en enkelt økonomisk transaktion. Kuwait har desuden anført, at der blev ydet en modydelse for leveringen af indløsningsgoderne [8]. Leveringen af brændstof og leveringen af indløsningsgoderne udgjorde to indbyrdes afhængige kontrakter. Betalingen for brændstoffet i henhold til den første kontrakt omfattede en betaling for den senere levering af indløsningsgoderne. Det hævdes, at i tilfælde hvor Kuwait ikke selv solgte brændstoffet i detailleddet, var den del af

7 — Der henvises til støtte 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«).

betalingen for brændstof, som kunden gav forhandleren til gengæld for at opnå rettigheder over for Kuwait, de yderligere 0,22 pence/0,33 pence pr. liter (plus moms), som de deltagende forhandlere betalte Kuwait for det pågældende brændstof [9].

13. Commissioners har anført, at de to faser i den proces, hvorved kunden erhvervede gaveartiklerne, måtte bedømmes hver for sig. De har under henvisning til Boots-sagen [10] gjort gældende, at begrebet »modydelse« forudsætter, at der opnås en eller anden form for fordel eller økonomisk gevinst, som ikke udelukkende kan bestå i øget omsætning. I dette tilfælde havde kunden ikke noget valg, men måtte betale den krævede pris for benzinen; han kunne ikke kræve benzin til en lavere pris mod at give afkald på retten til at modtage vouchere. Hvis der blev ydet en modydelse, må den derfor have været af ikke-pengemæssig art. Commissioners har anført, at i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, skal foræring af gaver, selv i erhvervsøjemed, pålægges moms, medmindre de pågældende gaver er »af ringe værdi«. Desuden blev det beløb, som forhandlerne betalte til Kuwait i forbindelse med indløsningsgoderne, betalt for at deltage i Sails Collection-ordningen og var altså ikke en modydelse for de goder, der blev leveret til deres kunder.

14. Den forelæggende ret finder, at ordningen i henhold til engelsk ret indebærer 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, når bilisten indgav det krævede antal udfyldte kort for at få en gaveartikel og opfyldte ordningens øvrige betingelser. Under henvisning til især Boots-sagen anerkender den forelæggende ret imidlertid, at begrebet modydelse inden for EF-momsretten er forskelligt fra samme begreb i engelsk kontraktret. Den forelæggende ret er foreløbig af den opfattelse, at voucherne blev erhvervet »vederlagsfrit«, eftersom bilisten ved at betale standerprisen ikke foretog en »delvis betaling vedrørende den mulige endelige erhvervelse af en gaveartikel«. Da den forelæggende ret imidlertid er klar over, at denne opfattelse kan være i strid med sjette direktiv, har den besluttet at stille Domstolen følgende spørgsmål:

»Såfremt en leverandør af goder anvender en salgsfremmende ordning, som i hovedtræk består i, at

i) den, der har indført ordningen, leverer indløsningsgoder i erhvervsmæssigt øjemed i overensstemmelse med ordningens betingelser

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 subsidiært 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 »hårtrukken«.

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

ii) goderne udleveres uden betaling i penge

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

1) Skal udtrykket 'rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted' i artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv fortolkes således, at det omfatter hele prisen for indløsningsgoderne?

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

3) Skal artikel 5, stk. 6, såfremt indløsningsgoderne leveres på anden måde end mod vederlag eller 'vederlagsfrit', fortolkes således, at leveringen af indløsningsgoderne skal sidestilles med en levering mod vederlag, uanset at leveringen sker i erhvervsmæssigt øjemed?

4) Skal nogen af ovenstående spørgsmål besvares anderledes,

a) såfremt alle de vouchere, der er indløst for et givet indløsningsgode, er blevet erhvervet ved køb af voucher-varer fra den, der har indført ordningen?

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

c) såfremt de indløste vouchere dels er blevet erhvervet ved køb af voucher-varer fra den, der har indført ordningen, og dels ved køb af voucher-varer fra en eller flere deltagende forhandlere?

5) Såfremt spørgsmål 3 besvares benægtende, spørges: Kan Det Forenede Kon-

gerige med hjemmel i artikel 27 i Rådets sjette direktiv og i henhold til den undtagelse, det opnåede i 1977, pålægge den, der har indført ordningen, en udgående afgift, der er baseret på den pågældendes udgifter til indløsningsgoderne, i tillæg til den udgående 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 også 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 sådanne leveringer momspligtige. De intervenerende medlemsstater har samstemmende anført, at der ikke forelå 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 købsprisen 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 købspris 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 »[sidestilles] 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 indebærer, 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 så 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 på grund af leveringernes vederlagsfrie karakter [11].

20. Den antagelse, at leveringerne skete til virksomhedens eget brug, afgør dog på ingen måde sagen. Der er stor uenighed om, hvorvidt sjette direktivs artikel 5, stk. 6, har til formål at gøre ordninger med såkaldt »gratis gaver« afgiftspligtige, når købet af disse gaver var pålagt moms, og den afgiftspligtige person agter at fradrage indgående moms, men samtidig ikke ønsker at betale afgift på leveringerne.

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.

21. Kuwait gør under påberåbelse af første direktivs artikel 2 gældende, at moms er en afgift på det endelige forbrug. Sjette direktivs artikel 5, stk. 6, har til formål at sikre, at afgiftspligtige personer ikke opnår en ulige fordel ved at undgå afgift på privat forbrug. Tilsvarende leveringer af tjenesteydelser ville helt klart ikke blive pålagt afgift i medfør af artikel 6, stk. 2, litra b).

22. Dette forhold nævnes også af Det Forenede Kongerige, som imidlertid mener, at det tværtimod viser, at det er hensigten med sjette direktiv at behandle varer anderledes end tjenesteydelser. Støttet af Frankrig og på dette punkt også af Kommissionen fremhæver Det Forenede Kongerige desuden to forhold vedrørende formuleringen af artikel 5, stk. 6. For det første finder denne bestemmelse anvendelse på alt, hvad en afgiftspligtig person »overdrager vederlagsfrit«, dvs. at udtrykket helt klart skal læses som et selvstændigt led og ikke er afgrænset af den efterfølgende sætning »eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål«. For det andet tyder undtagelsen i bestemmelsens andet punktum for så vidt angår »udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi« stærkt på, at gaver, der ikke er af »ringe værdi«, ikke er undtaget.

23. Jeg skal gerne indrømme, at fortolkningen af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, ikke er helt problemfri. Der skal tages hensyn både til formuleringen af bestemmelsen og til dens generelle indhold. Bestemmelsens første punktum har som anført af Kuwait først og fremmest til formål at lægge afgift på 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 læses som et selvstændigt led. Isoleret set kan det første punktum opfattes på flere måder. For mig at se er to andre henvisninger til ordlyden imidlertid klart tungen på vægtskålen til fordel for fortolkningen som et selvstændigt led.

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

25. For det andet er det svært 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 på spekulationer, at en af de indlysende forskelle mellem varer og tjenesteydelser er, at tjenesteydelser i hvert fald ikke umiddelbart er egnet til at indgå i gratis salgsfremmeordninger. Arbejdskraftelementets større vægt 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 støttes endvidere af forarbejderne til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, som Det Forenede Kongerige har henvist til i sit skriftlige indlæg. 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 bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til punkt 6 i bilag A til andet direktiv i stedet for at beskatte sådanne leveringer kunne indføre »forbud« mod at fradrage afgifter eller, hvis der allerede var foretaget fradrag, stille »krav om dettes berigtigelse«. Det står derfor klart, at forfatterne til andet direktiv ønskede at sikre, at varer, som afgiftspligtige personer erhvervede på en måde, der gav ret til afgiftsfradrag, ikke skulle kunne leveres vederlagsfrit, uden at der blev pålagt moms på beløbet. 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 afgiftspligtigs 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 erhvervsøjemed, er der derfor stor overensstemmelse mellem forslagets 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. Således skulle »udtagelse til ... gaver af ringe værdi, som afgiftsmæssigt anerkendes som generalomkostninger, ikke [anses] for afgiftspligtige leveringer«.

27. Jeg mener, at pålæggelsen 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

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 Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — En fælles ordning om merværdiomsætningsafgift: Ensartet grundlag, EFT 1973 C 80, s. 1.

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. Såfremt 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 fratrukket 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 »opnås 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 forsøg på afgiftsunddragelse, men der er ikke tale om en sådan rabat i denne sag. Kuwait har ikke forsøgt at tilrettelægge ordningen sådan, at der gives rabat til kunderne, når 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 standeren.

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) Sammendrag af indlæggene

30. Kuwait anfægter den forelæggende rets fremgangsmåde, 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 indløsningsgoder, 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' påberåbelse 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 indløsningsgoderne 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 subsidiært gjort gældende, at de uafhængige forhandlere optrådte 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 indløsningsgoderne var derimod gratis, mens de kuponer, som Boots udstedte, umiddelbart gav ret til et prisnedslag ved senere køb af varer. Under retsmødet 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

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 indløsningsordning, hvor der ved salg af voucher-varer (cigaretter) blev leveret vouchere, som sammen med cigaretpakningerne senere kunne indløses for indløsningsgoder. 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«).

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 købspris, 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 indløsningsgoder 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 indløsningsgoder, eftersom der ikke var nogen »direkte sammenhæng« mellem betalingen og Kuwait's levering af indløsningsgoder. 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 indløsningsgoderne, hænger i bund og grund sammen med spørgsmålet, om salget af brændstof med vouchere og den efterfølgende levering af indløsningsgoder mod aflevering af vouchere som hævdet af Kuwait udgør en enkelt økonomisk transaktion, eller om der ikke kan påvises nogen særskilt modydelse, som særligt Det Forenede Kongerige og Frankrig har gjort gældende.

34. Dette spørgsmål må afklares på grundlag af det selvstændige EF-retlige begreb modydelse, sådan som dette begreb er defineret i »den nederlandske kartoffelsag« og anvendt i senere retspraksis [16]. Domstolen fandt, at der skal foreligge »en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi«, at »modværdien for en tjenesteydelse skal kunne opgøres i penge«, og at »denne modværdi har en konkret værdi, idet beskatningsgrundlaget for tjenesteydelser er den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier« [17]. I nærværende sag er spørgsmålet derfor, om der var en »direkte sammenhæng« mellem leveringen af indløsningsgoderne og købet af brændstof foretaget af bilister, som modtog vouchere.

35. I den nederlandske kartoffelsag blev der ikke antaget at foreligge en direkte sammenhæng mellem et landbrugsandelsselskabs gratis oplagring af kartofler for sine medlemmer og den nedsatte værdi af medlemmernes andelsbeviser i selskabet. Da det lov-

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.

regulerede organ Appel and Pear Development Council pålagde frugtavlerne en årlig afgift, var der heller ikke nogen direkte sammenhæng mellem dettes virksomhed og den pågældende afgift [18].

36. I sagen R. J. Tolsma mod Inspecteur der Omzetbelasting, hvor spørgsmålet var, om beløb, som de forbipasserende gav en musikant, som optrådte på offentlige veje, kunne anses for at udgøre modværdien af en tjenesteydelse, der leveredes til dem, udtalte Domstolen, at en tjenesteydelse kun udføres »mod vederlag«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og derfor kun kan beskattes, såfremt der »mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren« [19]. Domstolen fandt, navnlig på baggrund af den frivillige karakter af de forbipasserendes betalinger til sådanne musikanter, at der ikke var »nogen nødvendig sammenhæng 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 sammenhæng mellem en grossists (Naturally Yours Ltd) levering af varer til en lavere pris end den normale og værdien af en tjenesteydelse ydet til selskabet i forbindelse med sådanne transaktioner, dvs. mellem leveringen af »værtindegaver« til en meget lav pris til private værtinder og den tjenesteydelse, skønhedseksperterne præsterede ved at finde værtinder til at afholde sammenkomster med henblik på at fremme salget af grossistens produkter [21]. Domstolen fandt, at en sådan sammenhæng kunne foreligge, eftersom det var muligt at opgøre den værdi i penge, som grossisten og skønhedseksperterne ansatte tjenesteydelsen til, og som måtte være lig med forskellen mellem den pris, som værtinderne faktisk betalte for værtindegaven, og den normale engrospris. På linje hermed var spørgsmålet 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-pengemæssig 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 sammenhængen mellem »leveringen af den uden merpris overdragne ting og introduktionen af en potentiel kunde må kvalificeres som direkte, idet Empire Stores hverken er forpligtet til at levere nogen ting uden merpris eller gør

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«), præmis 14.

20 — Tolsma-dommen, præmis 17.

21 — Naturally Yours-sagen, fodnote 8 ovenfor.

22 — Empire Stores-dommen, præmis 13. Ifølge generaladvokat Van Gerven er »den overdragne ting ... åbenbart tænkt som en *modydelse* for den fordel, Empire Stores opnår i kraft af den person, der accepterer selskabets tilbud, uanset om fordelen måtte være forskellig alt efter den anvendte fremgangsmåde«; punkt 14 i forslaget til afgørelse.

dette, såfremt denne tjenesteydelse ikke præsteres« [23].

38. Ved afgørelsen af nærværende sag forekommer Boots-sagen mig at være mest nyttig som sammenligningsgrundlag. Som led i salgsfremstød uddeltes rabatkuponer helt gratis, nemlig enten som kuponer til at klippe ud af aviser og blade, ved gratis omdeling af brochurer eller som kuponer påtrykt emballagen til »premium goods« (varer med kuponer) købt i Boots' forretninger; disse kuponer gav ved senere køb af »redemption goods« (varer til nedsat pris) ret til et prisnedslag svarende til kuponens pålydende værdi. Tvisten vedrørte udelukkende sidstnævnte aspekt af sagen. Afgiftspåligningen for Boots var blevet foretaget på grundlag af kuponernes pålydende værdi. Selv om sagen formelt drejede sig om en formodet rabat, var kernen i problemet, om prisnedslaget ved køb af varer til nedsat pris, som anført af Det Forenede Kongerige, blev indrømmet køberen »mod aflevering af en kupon, som har en bestemt værdi« [24]; erlagde køberen i den anden transaktion med andre ord en modværdi svarende til kuponens pålydende værdi, når han afleverede kuponen? I realiteten omhandlede Boots-sagen derfor et prisnedslag. Ifølge Domstolen »[repræsenterede de omtvistede kuponer] for Boots alene en forpligtelse til at yde et prisnedslag, hvis eneste formål er at tiltrække kunder«; kuponerne blev ikke »[erhvervet] ... af køberen under erlæggelse af en modværdi«, og de udgjorde »blot et dokument, som fastslår Boots' forpligtelse til at indrømme ihændehaveren af kuponen — mod aflevering af denne — et prisnedslag ved køb af varer til nedsat pris« [25].

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

40. Efter min mening kan der ikke påvises den fornødne direkte sammenhæng mellem leveringen af indløsningsgoder og en identificerbar andel af den pris, der er betalt for brændstof ved standeren, heller ikke selv om det anerkendes, at alle bilister har ret til at kræve vouchere i forhold til deres køb eller i det mindste for hver fulde 12 liter købt brændstof. Det fremgår klart af sager som f.eks. Naturally Yours-sagen, Empire Stores-sagen og Boots-sagen, at de heri omtvistede ordninger indebar, at der både kvantitativt og kvalitativt blev skabt en påviselig sammenhæng. Hvis Sails Collection-ordningen havde

23 — Empire Stores-dommen, præmis 16. I forbindelse med »The introduce-a-friend scheme« udelukkede det forhold, at de yderligere goder først blev leveret, når den nye kunde afgav en ordre og opfyldte visse yderligere betingelser, ikke, at der forelå en direkte sammenhæng.

24 — Boots-dommen (fodnote 10), præmis 20.

25 — Se dommens præmis 13 og 21. Generaladvokat Van Gerven betragtede kuponerne som ihændehaverpapirer, 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 køb af varer med kuponer. I sidstnævnte tilfælde mente Van Gerven, at der var en direkte sammenhæng mellem den samlede pris og leveringen af de pågældende varer med kuponer. For så vidt angår leveringen af varerne til nedsat pris indebærer accepten af kuponen »en *forpligtelse* for leverandøren, [men] kan derimod af samme grund ikke betragtes som en modværdi, dvs. som en *fordel* for leverandøren, der kan opgøres i penge. Den må herefter betragtes som en rabat eller bonus i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b)« (fremhævelserne er generaladvokatens), jf. punkt 15 i forslaget til afgørelse.

givet bilisterne ret til et bestemt prisnedslag eller f.eks. bare levering af en gratis liter brændstof for hver 50 liter købt brændstof, ville der have foreligget et regulært nedslag i prisen på det leverede brændstof af samme art som prisnedslaget i Boots-sagen. Der er ikke i nærværende sag tale om nogen sammenhæng som den, der fandtes i Naturally Yours-sagen og Empire Stores-sagen.

41. To andre forhold er imidlertid af afgørende betydning. For det første erkendes det, at en betydelig del af de vouchere, som bilisterne havde ret til, ikke blev krævet udleveret, og hvis de blev udleveret, blev de ikke altid brugt til at gøre krav på indløsningsgoder. Kuwait hævder, at kun en del af den pris, der tilsyneladende blev betalt for brændstof på både selskabsdrevne og uafhængige stationer, udgjorde betaling for brændstof, idet den resterende del var betaling for indløsningsgoder. Bilister, som ikke krævede vouchere eller goder, betalte således i samme omfang for ingenting. Efter denne opfattelse skulle Kuwait eller de uafhængige forhandlere betale moms af det beløb, der blev modtaget for salget af brændstof, fratrukket et beløb svarende til værdien af de vouchere, som ikke blev krævet udleveret eller brugt. Dette resultat er, selv om det nok er logisk, for teoretisk og uvirkeligt. Til støtte for Kuwait's opfattelse henviser Kommissionen analogt til købet af en teaterbillet, som efterfølgende ikke bruges. Når en person køber en teaterbillet, erlægger han imidlertid efter min mening klart en modværdi for at reservere en plads ved en kunstnerisk optræden, som leveres senere. Det forhold, at han af den ene eller anden grund måske ikke kan overvære den senere optræden, er uden betydning.

42. Det andet — endnu vigtigere — forhold er, at jeg ikke kan se, hvordan man med Kuwait's teori om en enkelt økonomisk transaktion kan tage hensyn til den del af salget af brændstof, som foregik gennem forhandlerne. Den foreslåede 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 standerne, er fuldstændig vilkårlig. Dette bidrag har ingen forbindelse med hverken den faktiske pris betalt af forbrugeren — som omkostningerne i forbindelse med Sails Collection-ordningen er helt uvedkommende — eller med prisen på indløsningsgoderne. Dette følger naturligvis af, at det er umuligt at få den mellemliggende transaktion mellem Kuwait og forhandleren til at passe ind i billedet af den formodede *enkelte* økonomiske transaktion mellem Kuwait og forbrugeren. Det afslører faktisk, hvor svagt argumentet er. Desuden er det som antydet i punkt c) i det fjerde spørgsmål ikke engang muligt at adskille de to typer transaktioner. Ordningen gjorde det ikke muligt at skelne mellem vouchere, der var udleveret på forhandlerdrevne stationer, og vouchere, der var udleveret direkte af Kuwait.

43. I realiteten er det ikke muligt at behandle en række handlinger, som består af to adskilte transaktioner, nemlig salg af brændstof sammen med levering af vouchere og den efterfølgende levering af indløsningsgoder for disse vouchere, som en enkelt økonomisk transaktion. Dette gælder så meget desto mere, når der ud over ovennævnte handlinger også skal tages højde for salget af

brændstof til en uafhængig forhandler og dennes deltagelse i Sails Collection-ordningen. Selv om det i nogle tilfælde kan være nødvendigt at tage stilling til, om en række adskilte transaktioner i momsmæssig henseende kan anses for at udgøre en enkelt transaktion [26], er jeg enig med Det Forenede Kongerige i, at den fremgangsmåde, der er blevet anvendt i sager som f.eks. Skatteministeriet mod Henriksen, ikke finder generel anvendelse [27]. I nærværende sag er der, som anerkendt af Kuwait under retsmødet, tale om flere transaktioner. I det mindste kunne salget af brændstof og leveringen af indløsningsgoderne adskilles ikke blot tidsmæssigt, men også men hensyn til genstanden for transaktionerne. I de tilfælde, hvor Sails Collection-ordningen blev anvendt af en forhandler, var der tale om yderligere en transaktion.

44. Jeg vil ikke påstå, at man uden videre på baggrund af retspraksis kan opstille et fuldstændig konsekvent sæt regler, som man uden nogen form for tvivl kan anvende på enhver tænkelig salgsfremmende ordning, som erhvervslivet med sin opfindsomhed måtte udtænke. Domstolen er blevet anmodet om at træffe principielle afgørelser vedrørende et bredt udvalg af ordninger, som den reelt har måttet afgøre konkret. Der er især i nogle nyere afgørelser elementer, som nok støtter i hvert fald nogle af Kuwait's anbringender. Kuwait har i betydeligt omfang støttet sig på Gibbs-sagen [28]. Denne sag vedrørte en producent (Elida Gibbs), som havde indført en salgsfremmende ordning baseret på distribution af to typer kuponer, nemlig dels money-off-kuponer, som både 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 påtrykt emballagen til Gibbs' produkter. Indløsning af money-off-kuponerne skete ved, at kunden ved køb af en af de på kuponen angivne artikler afleverede kuponen til detailhandleren, som trak kuponens nominelle værdi fra den pågældende artikels normale salgspris, og som normalt senere ville få refunderet dette beløb af Elida Gibbs. Cash-back-kuponerne skulle forbrugerne derimod sende direkte til Elida Gibbs, som så foretog en kontant tilbagebetaling af samme beløb til forbrugeren — en procedure, som overhovedet ikke involverede hverken grossister eller detailhandlere, der lige så lidt vidste, hvem af deres kunder der gjorde krav på tilbagebetaling, som Elida Gibbs vidste, hvilken detailhandler der havde solgt produktet. Den kontante tilbagebetaling kunne således aldrig betragtes som en transaktion mellem Elida Gibbs og resten af distributionskæden. Elida Gibbs gjorde imidlertid gældende, at selskabet havde krav på tilbagebetaling af moms betalt af den del af salget, der svarede til de på kuponerne angivne beløb, eftersom disse beløb udgjorde »efterfølgende rabatter« på den modværdi, firmaet oprindeligt havde modtaget [29]. Domstolen fastslog, at det grundlæggende princip i momssystemet består i, at moms kun skal belaste den endelige forbruger, og derfor kan beskatningsgrundlaget »ikke være højere end den modydelse, der faktisk betales af den

26 — Jf. punkt 42 i mit forslag til afgørelse 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, præmis 12.

endelige forbruger« [30]. Hvor en producent, som Elida Gibbs, erstatter den endelige forbruger værdien 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 værdi«; grundlaget for beregningen af den moms, den afgiftspligtige skal betale, kan med andre ord ikke være »højere 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] vedrørte en kendt detailvirksomhed i Det Forenede Kongerige, der præsenterer sine varer i et katalog og typisk sælger dem fra sine forretninger enten kontant eller mod vouchere med en pålydende værdi, som Argos tidligere har solgt, dog ofte med en rabat på den pålydende værdi [34]. Problemet i Argos-sagen var, om Argos havde ret til at nedsætte grundlaget for beregningen af den moms, der skulle betales på detailsalget i Argos' forretninger, under henvisning til de mængderabatter eller andre rabatter på vouchernes pålydende værdi, som selskabet ydede ved det forudgående salg af vouchere i forskellige transaktioner og (normalt) til andre personer end dem, som efterfølgende indløste voucherne i Argos' forretninger. Domstolen fandt, at dette var tilfældet, selv om køberen typisk var fuldstændig uvidende om, at der eventuelt var ydet en sådan rabat. Domstolen udtalte, at »eftersom Argos mener, at voucheren repræsenterer en del af katalogprisen svarende til voucherens pålydende værdi, er det eneste spørgsmål, der opstår, hvad der er den faktiske modværdi i penge af den voucher, Argos indløser« [35], et beløb, som man måtte finde frem til ved at se på »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 køberen i den anden transaktion ikke havde kendskab til dette beløb, blev anset for at være irrelevant.

46. Fælles for disse sager er Domstolens villighed til at anvende en vid og smidig fortolkning ved konstateringen af den »subjektive værdi« af den modværdi, der faktisk modtages, nemlig det beløb, leverandøren faktisk modtager. Tilbøjeligheden til ikke at tage hensyn til kontraktforholdet mellem leverandør og køber gjaldt kun for så vidt

30 — Gibbs-dommen, præmis 19.

31 — Gibbs-dommen, præmis 28.

32 — Gibbs-dommen, præmis 31. Domstolen var af den opfattelse (præmis 32 og 33), at der ikke ville blive skabt forstyrrelse i momssystemet i de mellemliggende led i distributionskæden, idet leverandørerne nemlig kunne fortsætte med at anvende tallene for indgående og udgående moms vedrørende de oprindelige leveringer (før indløsning 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 nærværende sag leverede Argos, mens Sails-ordningen løb, indløsningsgoderne til Kuwait.

35 — Argos-dommen, præmis 18.

36 — Argos-dommen, præmis 20.

angik dette formål. I alle sagerne var det *den subjektive værdi* og ikke *tilstedeværelsen* af en modværdi, som var omtvistet. I ingen af sagerne henvises der til en »enkelt økonomisk transaktion«, som Kuwait har påberåbt sig i nærværende 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 fælles træk med nærværende sag (se punkt 37 ovenfor), skulle Domstolen ligeledes tage stilling til, om leveringen af varer, i dette tilfælde ikke-katalogvarer, skete mod et vederlag, der var forskelligt fra det pengebeløb, som skulle betales til leverandøren for de katalogvarer, der blev bestilt hos denne. Domstolen fandt, at den tjenesteydelse, der bestod i at introducere en ny kunde, udgjorde en særskilt modydelse for leveringen af ikke-katalogvarerne. Domstolen fandt det godtgjort, at værdien af de over for Empire Stores præsterede tjenesteydelser »ubestrideligt ... [kunne] opgøres i penge«, og eftersom denne værdi ikke var et pengebeløb, måtte den være lig med »den værdi, som modtageren af ... tjenesteydelser[ne] ... tillægger de tjenesteydelser, han efterspørger, og svare til det beløb, som han er villig til at betale for at opnå tjenesteydelsen« [38]. Domstolen fandt, at når der som i Empire Stores-sagen var tale om levering af et gode, kunne »den nævnte værdi kun være den købspris, som leverandøren har betalt for erhvervelsen af den ting, som han overdrager uden merpris som modydelse for tjenesteydelserne« [39].

37 — Argos-dommen, præmis 15.
38 — Empire Stores-dommen, præmis 17 og 19.
39 — Empire Stores-dommen, præmis 19.

I nærværende sag modtager Kuwait hverken tjenesteydelser eller fordele af anden art fra bilister, der fylder Q8-brændstof på deres tank, ud over det beløb, der betales ved standeren, og som, så vidt Kuwait's kunder ved, alene betales for brændstof til den anførte pris.

48. Endelig mener jeg ikke, at Kuwait ved at støtte sig på neutralitetsprincippet som fortolket af Domstolen i Gibbs-sagen kan påvise nogen modydelse i nærværende sag. Dette princip har til formål at sikre, at moms som en forbrugsafgift alene betales af den endelige forbruger. I Gibbs-sagen ønskede Domstolen at sikre, at nedsættelsen af den endelige forbrugers modydelse, som efter Domstolens opfattelse var en følge 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 følge af indløsningen 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 må betragtes som den endelige forbruger af indløsningsgoderne, mener jeg ikke, at man i den foreliggende sag overtræder neutralitetsprincippet ved at kræve, at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage moms af købsprisen for visse goder, afregner denne moms i form af en udgående afgift, når de pågældende goder efterfølgende leveres

vederlagsfrit eller på en måde, som gør det umuligt med tilstrækkelig klarhed at påvise nogen særskilt modydelse.

49. På denne baggrund mener jeg, at den forelæggende rets andet spørgsmål bør besvares med, at hvis en leverandør af brændstof både på sine egne salgssteder og på dem, der drives af uafhængige forhandlere, anvender en salgsfremmende ordning, som består i, at forbrugerne kan samle vouchere fra begge slags salgssteder og bruge dem til at gøre krav på varer fra kataloger, som udsendes af leverandøren, så omfatter den pris, som forbrugeren betaler for brændstof, ikke nogen modydelse for leveringen af disse varer.

E — *Det femte spørgsmål*

50. På grundlag af den foreslåede besvarelse af de fire første spørgsmål finder jeg det ikke nødvendigt at behandle det femte spørgsmål.

IV — Forslag til afgørelse

51. I lyset af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de tre første spørgsmål, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, London, som følger:

»Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at såfremt en leverandør af goder anvender en salgsfremmende ordning, som i hovedtræk består i, at

i) den, der har indført ordningen, leverer indløsningsgoder i erhvervsmæssigt øjemed i overensstemmelse med ordningens betingelser

ii) goderne udleveres uden betaling i penge

iii) goderne udleveres mod indløsning af vouchere, som en køber af voucher-varer kan erhverve ret til ved at betale den fulde detailpris for disse varer, men uden at yde nogen påviselig 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 således, at vederlagsfri levering af indløsningsgoder i forbindelse med en salgsfremmeordning som den i sagen omhandlede skal sidestilles med levering mod vederlag, uanset at en sådan levering foretages i erhvervsmæssigt øjemed.

3) Hvis en leverandør af brændstof både på sine egne salgssteder og på salgssteder, der drives af uafhængige forhandlere, anvender en salgsfremmende ordning, som består i, at forbrugerne kan samle vouchere fra begge slags salgssteder og bruge dem til at gøre krav på varer fra kataloger, som udsendes af leverandøren, så omfatter den pris, som forbrugeren betaler for brændstof, ikke nogen modydelse for leveringen af disse varer.«