JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY
9 päivänä heinäkuuta 1998 *

1. Käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse siitä, voidaanko sellaisia vastikkeettomia lahjoja, jotka luovutetaan ostoseteleihin perustuvan huoltoasemien polttoaineen myynninedistämiskampanjan yhteydessä, pitää huoltoasemalla maksetun hinnan arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettuna vastikkeena, tai jos ne eivät ole vastiketta polttoaineesta maksetusta hinnasta, voivatko ne joka tapauksessa kuulua kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan soveltamisalaan. [1]

I Asian tosiseikat ja sovellettavat oikeussäännöt

A *Kyseessä oleva myyntikampanja*

2. Pääasian kantaja Kuwait Petroleum (GB) Ltd (jäljempänä Kuwait) myy Q8-merkkistä polttoainetta (jäljempänä tavara, johon ostosetelit liittyvät), jonka jälleenmyyntiä se harjoittaa 110 huoltoasemalla ja jonka tukkumyyntiä riippumattomille jälleenmyyjille (jäljempänä riippumattomat jälleenmyyjät) se harjoittaa 500 muulla huoltoasemalla. Molemmilla huoltoasematyypeillä on käytössään samat tunnukset. Vuonna 1991 päättyneen edellisen myyntiseteleihin perustuvan myyntikampanjan jälkeen Kuwait oli menettänyt 15 prosenttia markkinaosuudestaan. Tämän jälkeen se laati oman Q8 Sails Collection -kampanjan (jäljempänä myyntikampanja), joka otettiin alun perin käyttöön ainoastaan Kuwaitin omilla huoltoasemilla mutta joka laajennettiin pian koskemaan kaikkia halukkaita jälleenmyyjiä. [2] Ne jälleenmyyjät, jotka halusivat osallistua kampanjaan, sitoutuivat maksamaan 0,22 Englannin penceä (myöhemmin 0,33 penceä) litralta (lisättynä alv:llä) polttoaineen tavallisen tukkuhinnan lisäksi. Tämän vastikkeeksi Kuwait toimitti myynninedistämis- ja muun tarpeellisen materiaalin. [3]

3. Myyntikampanja kesti vuodesta 1991 vuoteen 1996. Q8 Sails -ostoseteli tarjottiin jokaisesta ostetusta 12 litran erästä polttoainetta. Kampanjan loppuvaiheessa helpotettiin joissakin tapauksissa mahdollisuutta kerätä vajaita ostoseteleitä koodilla toimivien elektronisten korttien avulla. "Keräilijäkortin" täyttäminen edellytti 30 ostosetelin hankkimista. Täytettyjen korttien määrä, jota tietyn lahjan (jäljempänä ostoseteleitä vastaan luovutettu tavara) saaminen edellytti, ilmoitettiin lahja-

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).

2 — Yhteisöjen tuomioistuimelle on ilmoitettu, että 500 riippumattomasta huoltoasemasta noin 220 oli suurien jälleenmyyjien hoidossa, ja näistä 160 halusi osallistua myyntikampanjaan.

3 — Maksu suoritettiin laskutta jälleenmyyjän myyntikampanjan aikaisesta voittomarginaalista tehtävällä vähennyksellä.

kuvastossa. Suuri osa polttoaineen ostajista keräsi ostoseteleitä, mutteivät kuitenkaan kaikki. [4]

4. Saadakseen lahjan asiakkaan oli täytettävä tilauslomake, ja näin tarkistettiin, että hän täytti tarjouksen ehdot. Siitä huolimatta, että ostoseteleiden ilmoitettiin olevan sellaisia, ettei niitä voinut siirtää eteenpäin, Kuwait hyväksyi tietyissä määrin ostoseteleitä yhdessä keräävät yksityiset henkilöt (esimerkiksi työkaverit) mutta esti kuitenkin ostoseteleiden myymisen edelleen. Ostoseteleiden nimellisarvo oli 0,001 penceä, mutta ne voitiin muuttaa rahaksi ainoastaan siinä tapauksessa, että niiden yhteinen käteisarvo ylitti 25 penceä, mikä edellytti erittäin suuren polttoainemäärän ostamista. Vaikka muitakin lukuja on esitetty, Kuwait kuitenkin arvioi, että niiden ostoseteleiden määrä, joilla lunastettiin tavaroita, "ylitti selvästi 50 prosenttia".

5. Myyntikampanja lopetettiin markkinoilla tapahtuneiden muutosten vuoksi, etenkin polttoaineen jälleenmyyntiä harjoittavien hypermarkettien hintakilpailun seurauksena. Vaikka Q8-polttoaineen vähittäismyyntihinta laskikin noin 4 penceä litralta, hinnanlaskua ei kuitenkaan kokonaisuudessaan voitu välttämättä pitää myyntikampanjan lopettamisen välittömänä seurauksena. Yhteisöjen tuomioistuimelle on ilmoitettu, että pelkästään helmikuuhun 1995 mennessä kampanjan kuluessa lunastetuista lahjoista aiheutuneet kulut olivat nousseet jo 3 355 000 Englannin puntaan, toisin sanoen 0,36 penceen kampanjaan osallistuvilta huoltoasemilta myydyltä polttoainelitralta. [5]

B *Asiaa koskevat oikeussäännöt*

6. Asiassa on tarpeen mainita ne yhteisön oikeuden tärkeimmät säännökset, joihin yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyissä huomautuksissa on vedottu. Ensimmäisen direktiivin [6] 2 artiklan mukaan arvonlisävero on tavaroihin ja palveluihin sovellettava "ylei[nen] kulutukseen kohdistuv[a] vero".

7. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on lähtökohtaisesti kannettava ainoastaan vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Direktiivin 5 artiklan mukaan "tavaroiden luovutuksella" tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa". Kuitenkin 5 artiklan 6 kohdan mukaan tiettyjen tavaroiden luovutuksesta on

4 — Ennakkoratkaisupyynnössä ilmoitettu luku on 79 prosenttia, joka perustuu siihen teoreettiseen enimmäismäärään, jota merkkejä *olisi voitu* antaa ottaen huomioon myydyn polttoaineen kokonaismäärä.

5 — Jos ei oteta huomioon myyntipisteen kuluja ja muita lisäkuluja eikä ostoseteleiden lunastuksiin tulevaisuudessa liittyviä vastuusitoumuksia, kyseinen luku olisi ollut 0,27 penceä litralta.

6 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301).

kannettava arvonlisäveroa, vaikka ne olisivatkin olleet vastikkeettomia:

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

8. Palvelujen tarjoamista koskevassa, direktiivin 6 artiklan 2 kohtaan sisältyvässä vastaavassa säännöksessä säädetään kuitenkin asiaan soveltuvilta kohdin seuraavaa:

"Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

— —

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

— —."

9. Kuudennen direktiivin 11 artikla koskee arvonlisäveron perustetta. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään käsiteltävänä olevan asian kannalta olennaisilta osin seuraavaa:

"1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

b) edellä 5 artiklan 6 kohdassa — — tarkoitettujen liiketoimien osalta näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinta, taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määrätty omakustannushinta;

— —."

Direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa säädetään, että veron perusteeseen ei ole sisällytettävä "sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan — — ", kun taas 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa säädetään muun muassa, että "liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on veron perustetta vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin".

10. Edellä mainitut yhteisön säännöt on täytäntöönpantu Yhdistyneessä kuningaskunnassa vuoden 1994 *Value Added Tax Act*illa (arvonlisäverosta vuonna 1994 annettu laki, jäljempänä vuoden 1994 laki). On syytä huomauttaa, että myyntikampanjan aikana sellaisten liikelahjojen luovuttaminen, joiden hankintahinta ylitti 10 Englannin puntaa (29.11.1995 alkaen 15 Englannin puntaa), oli niiden kansallisten säännösten mukaan, joilla pantiin täytäntöön kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan toinen alakohta, rinnastettava verolliseen luovutukseen.

C *Asia ja sen käsittely kansallisessa tuomioistuimessa*

11. Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners) päätti 16.6.1995 päivätyssä kirjeessään, että kun asiakkaille myyntikampanjan yhteydessä annetun tavaran tai palvelun hinta oli yli 10 Englannin puntaa, Kuwaitin oli vuoden 1994 lain 6 §:n 6 momentin mukaan maksettava luovutetuista tavaroista arvonlisäveroa. Commissioners katsoi, että tällaiset tavarat oli luovutettu "muuten kuin vastikkeellisesti". Kuwait valitti tästä päätöksestä Lontoon VAT and Duties Tribunaliin (jäljempänä Tribunal).

12. Kuwait väittää, että ostoseteleitä vastaan saatavia tavaroita ei luovutettu "vastikkeetta" kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla; tämän säännöksen tarkoituksena on estää sellaista verovelvollista kuluttamasta tavaroita arvonlisäveroa maksamatta, joka siinä tapauksessa, että hän olisi hankkinut kyseiset tavarat kuluttajana, olisi joutunut maksamaan niistä arvonlisäveron. [7] Kuwait toteaa, että se ei kuluttanut tavaroita itse vaan että päinvastoin se luovutti ne autoilijoille sellaisen liitännäisen sopimuksen perusteella, jonka voidaan katsoa muodostavan polttoaineen toimittamisen kanssa yhden liiketoimen. Kuwait väittää lisäksi, että ostoseteleitä vastaan saadut tavarat luovutettiin vastikkeellisesti. [8] Polttoaineen toimittamista ja ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden luovutusta oli pidettävä kahtena toisistaan riippuvaisena sopimuksena. Ensimmäisen sopimuksen mukaisesti maksetun polttoaineen hintaan sisältyi maksu myöhemmin luovutettavista, ostoseteleitä vastaan saatavista tavaroista. Siinä tapauksessa, että Kuwait itse ei ollut polttoaineen jälleenmyyjä, väitettiin,

7 — Tämän osalta vedottiin julkisasiamies Van Gervenin 16.3.1994 esittämään ratkaisuehdotukseen asiassa C-33/93, Empire Stores v. Commissioners of Customs & Excise, tuomio 2.6.1994 (Kok. 1994, s. I-2329, ratkaisuehdotuksen 19 kohta; jäljempänä Empire Stores) sekä Lord Slynnin esittämään puheeseen asiassa Customs & Excise Commissioners v. PFA (Enterprises) Ltd (STC 1993, 86 HL), jossa hän vuoden 1983 *Value Added Tax Act*in 4 §:n 5 momentin 2 kohdan (nykyään vuoden 1994 lain 6 §:n 6 momentti) osalta katsoi, että se "koskee tapauksia, joissa verovelvollinen on saanut luottoa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran hankinnasta kannettavan arvonlisäveron maksamiseen ja tämän jälkeen yksinkertaisesti luovuttaa tavaran edelleen maksamatta kuitenkaan tuotoksen perusteella kannettavaa arvonlisäveroa".

8 — Kuwait tukeutui etenkin yhteisöjen tuomioistuimen asiassa 230/87, Naturally Yours Cosmetics, 23.11.1988 antamaan tuomioon (Kok. 1988, s. 6365).

että polttoaineesta jälleenmyyjälle maksetun hinnan sitä osaa, joka suoritettiin Kuwaitiin kohdistuvien oikeuksien saamiseksi, vastasi kampanjaan osallistuvien jälleenmyyjien Kuwaitille tästä polttoaineesta maksama lisähinta, joka oli 0,22 penceä/0,33 penceä (lisättynä alv:llä) litralta. [9]

13. Commissioners katsoo, että niitä menettelyn kahta vaihetta, joiden mukaan asiakas sai lahjat, on tarkasteltava erillään. Vedoten yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Boots Company antamaan tuomioon [10] se katsoo, että "vastikkeen" käsite edellyttää tietyn edun tai taloudellisen hyödyn saamista, jona ei voida pitää pelkästään liikevaihdon kasvua. Käsiteltävänä olevassa asiassa asiakkaalla ei ollut muuta vaihtoehtoa kuin maksaa polttoaineesta pyydetty hinta eikä asiakas voinut vaatia edullisempaa hintaa sillä perusteella, että hän luopuisi oikeudestaan saada ostoseteleitä. Mikäli jotain vastiketta oli siten annettu, se ei ollut ollut rahallista. Commissioners väittää, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaan lahjojen antamista, myös niiden ottamista yrityksen tarpeisiin, on pidettävä arvonlisäverovelvollisuuden synnyttävänä luovutuksena, jolleivat kyseessä olevat lahjat ole "vähäarvoisia". Lisäksi jälleenmyyjien Kuwaitille ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden osalta maksama hinta suoritettiin myyntikampanjaan osallistumiseksi eikä siis vastikkeeksi jälleenmyyjien asiakkaille toimitettavista tavaroista.

14. Tribunal päätti, että kansallisen oikeuden mukaan myyntikampanjaan liittyy ostoseteleiden antaminen pääasiallisesta liiketoimesta eli polttoaineen toimittamisesta erillisen, yksipuolisen tarjouksen nojalla. Tämä yksipuolinen tarjous muuttui sitovaksi sopimukseksi sillä hetkellä, kun autoilija esitti lahjaksi tarjottujen tavaroiden tai palvelujen saamiseksi edellytetyn määrän täytettyjä kortteja sekä täytti muut kampanjan ehdot. Viitaten kuitenkin etenkin asiassa Boots annettuun tuomioon Tribunal katsoo, että yhteisön arvonlisävero-oikeuden käsite vastine (consideration) poikkeaa Englannin sopimusoikeudessa sovellettavasta vastaavasta käsitteestä (consideration). Tribunal on itse sitä mieltä, että ostosetelit "saatiin vastikkeetta", koska autoilija ei maksaessaan huoltoaseman asettaman hinnan "maksa osittaista vastiketta tulevaisuudessa mahdollisesti saatavista lahjoista". Koska Tribunal kuitenkin arvioi, että kyseinen tulkinta saattaisi olla kuudennen arvonlisäverodirektiivin vastainen, se päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

"Tavaroiden luovuttajalla on myynninedistämiskampanja, joka on pääpiirteiltään seuraavanlainen:

i) myynninedistäjä tarjoaa liiketarkoituksessa tavaroita ostoseteleitä vastaan kampanjaehtojen mukaisesti;

9 — Tältä osin myönnettiin, että tämän analyysin perusteella Kuwaitin olisi maksettava lisää tuotokseen perustuvaa arvonlisäveroa 0,33 penceen (tai 0,22 penceen) määrän osalta litralta. Toissijaisesti väitettiin, että vastiketta voisi olla se, kun asiakas haluaa olla Q8-polttoainetta myyvän jälleenmyyjän asiakas. Tribunal hylkäsi kuitenkin välittömästi tämän väitteen pitäen sitä liian "kaukaa haettuna".

10 — Asia C-126/88, tuomio 27.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1235; jäljempänä asia Boots).

ii) tavaroita luovutettaessa ei vaadita rahallista vastiketta;

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

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

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

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

4) Onko edellä oleviin kysymyksiin vastattava eri tavoin,

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

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

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

5) Jos vastaus kysymykseen 3 on kieltävä, onko Yhdistyneellä kuningaskunnalla

kuudennen neuvoston arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan ja sen perusteella vuonna 1977 saadun poikkeuksen mukainen oikeus asettaa myynninedistäjälle tuotoksesta maksettava arvonlisävero, joka perustuu niistä tavaroista, joita luovutetaan ostoseteleitä vastaan, myynninedistäjälle aiheutuneisiin kustannuksiin, niiden tavaroiden täyteen vähittäismyyntihintaan sisältyvän tuotoksesta maksettavan arvonlisäveron lisäksi, joihin ostoseteleitä liittyvät?"

II Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

15. Kuwait, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, Ranskan ja Portugalin tasavallat ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia ja kaikki muut kuin Portugali myös suullisia huomautuksia. Huomautukset voidaan selostaa lyhyesti seuraavalla tavalla.

16. Kuwait, jota komissio tukee, väittää, että 5 artiklan 6 kohtaa ei voida soveltaa, koska kyseessä olevat ostoseteleitä vastaan saatavat tavarat luovutettiin vastikkeellisesti. Lisäksi molemmat väittävät, että Yhdistynyt kuningaskunta ei voi vedota 27 artiklan 1 kohdassa säädettyyn poikkeukseen kantaakseen tällaisista luovutuksista arvonlisäveroa. Huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot ovat yksimielisiä siitä, että ostoseteleitä vastaan saatujen tavaroiden luovutuksesta ei ollut annettu mitään vastiketta. Ne väittävät, että tällaisten tavaroiden luovutuksesta olisi maksettava arvonlisäveroa, joka lasketaan 11 artiklan A kohdan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn veron perusteen eli ostoseteleitä vastaan luovutettavien tavaroiden ostohinnan perusteella. Mikäli ostoseteleitä vastaan saaduista tavaroista olisi annettu vastiketta, Yhdistynyt kuningaskunta katsoo, että sillä olisi kuitenkin oikeus kantaa niiden luovutuksesta arvonlisäveroa kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdan perusteella saamansa poikkeuksen nojalla.

III Tapauksen tarkastelu

A *Ensimmäinen kysymys ja 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa säädetyt alennukset*

17. Niin yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyn ennakkoratkaisupyynnön kuin sille esitettyjen huomautustenkin perusteella näyttää siltä, että ensimmäistä kysymystä, jolla yhteisöjen tuomioistuimelta kysytään, voiko olla kyse kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan mukaisesta hinnanalennuksesta, kun "alennus" on ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden koko luovutushinnan suuruinen, ei käsiteltävänä olevassa asiassa oikeastaan tarvitse tarkastella. Kuten Kuwait, Yhdistynyt kuningaskunta, Ranska ja Portugali ovat huomauttaneet, ostoseteleitä vastaan saatavilla tavaroilla ei ollut mitään hankintahintaa eikä hinnanalennus tai

hyvitys siten ollut mahdollinen. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tulkinnalla on suurempi merkitys käsiteltävänä olevaan asiaan liittyvien tosiseikkojen kannalta. Ehdotan tämän perusteella, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan siten, että myynninedistämiskampanjan kaltaisessa järjestelmässä ei ole kyse 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan mukaisesta hinnanalennuksesta.

B *Yhteenveto toisesta, kolmannesta, neljännestä ja viidennestä kysymyksestä*

18. Jäljellä olevissa kysymyksissä käsitellään kolmea ongelmaa. Ensiksikin onko Kuwaitin ostoseteleitä vastaan antamien tavaroiden luovutus rinnastettava kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitettuun "vastikkeelliseen luovutukseen"? Voidaanko toiseksi katsoa, että Kuwait on saanut vastiketta sillä perusteella, että autoilijat ovat hankkineet polttoainetta Kuwaitin tai jälleenmyyjien omistamilta huoltoasemilta? Mikäli ensimmäiseen kahteen kysymykseen annettavista vastauksista seuraa, että näitä luovutuksia ei ole pidettävä arvonlisäverovelvollisuuden synnyttävinä luovutuksina, onko Yhdistyneellä kuningaskunnalla kuitenkin kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaan oikeus kantaa veroa, joka perustuu niiden tavaroiden, joita ostoseteleillä saa, omakustannushintaan? Ehdotan, että kysymyksiä käsitellään edellä mainitussa järjestyksessä.

C *Kolmas kysymys ja 5 artiklan 6 kohdan soveltamisala*

19. Tribunal on katsonut, että "sekä [Kuwaitin] että kampanjaan osallistuvien jälleenmyyjien kannalta myyntikampanjan tarkoituksena" oli "palauttaa Q8-polttoaineen myynnin määrä entiselleen ja ylläpitää se erittäin kilpailluilla markkinoilla myöntämällä kanta-asiakasetu". Näin ollen on selvää, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tarkoittamassa mielessä ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden luovutus tehtiin yrityksen tarpeisiin. Esiin nouseekin kysymys siitä, johtaako luovutuksen vastikkeettomuus luovutuksen tarkoituksesta huolimatta siihen, että 5 artiklan 6 kohtaa on sovellettava. [11]

20. Se, että todetaan, että luovutus tehtiin yrityksen tarpeisiin, ei edistä millään tavalla asian ratkaisemista. Mielipide-erot ovat kuitenkin suuret sen suhteen, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tarkoituksena tehdä verolliseksi niin kutsutut "ilmaislahjoihin" perustuvat myyntikampanjat, joissa näiden lahjojen hankinnasta on maksettu arvonlisävero ja veronmaksaja esittää vähennettäväksi tuotantopanoshankinnasta maksamansa arvonlisäveron haluamatta kuitenkaan maksaa veroa tuotteiden luovutuksesta.

11 — Siten asia C-20/91, De Jong, tuomio 6.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2847), joka on ainoa asia, jossa yhteisöjen tuomioistuin on tähän mennessä tarkastellut 5 artiklan 6 kohtaa, ja joka koski yrityksen liikeomaisuuteen aikaisemmin kuuluneen tavaran, tässä tapauksessa asuintalon, ottamista yksityiseen käyttöön, ei ole esillä olevan asian kannalta merkityksellinen.

21. Kuwait vetoaa ensimmäisen direktiivin 2 artiklaan väittäen, että arvonlisävero on lopullisesta kulutuksesta kannettava vero. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tarkoituksena on varmistaa, että verovelvolliset eivät saa perusteetonta etua kiertämällä veron silloin, kun ne kuluttavat itse kyseessä olevat tavarat. Direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan perusteella on selvää, että vastaavien palvelujen suorituksesta ei kanneta arvonlisäveroa.

22. Yhdistynyt kuningaskunta on kuitenkin maininnut tämän kohdan päinvastoin osoittaakseen, että kuudennen direktiivin tarkoituksena ei ole rinnastaa tavaroita palveluihin. Tämän lisäksi Yhdistynyt kuningaskunta esittää Ranskan ja tämän näkemyksen osalta komission tukemana kaksi 5 artiklan 6 kohdan sanamuotoa koskevaa huomautusta. Ensinnäkin kyseistä säännöstä sovelletaan mihin tahansa "vastikkeet[tomaan] luovutu[kseen]", mikä tarkoittaa sitä, että kyseinen ilmaisu on ilmeisestikin ymmärrettävä siten, että se ei liity tai ole alisteinen seuraavalle lauseelle, jossa viitataan "yleisesti ottaen —— yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin ——". Toiseksi sillä, että toisella virkkeellä on suljettu pois "tavaroiden ottami[nen] yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen —— antamista varten", annetaan selvästikin ymmärtää, että kyseinen poissulkeminen ei koske muita kuin "vähäarvoisia" lahjoja.

23. Minun on myönnettävä, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan tulkinta ei ole täysin yksiselitteinen. Huomiota on kiinnitettävä niin kyseisen säännöksen sanamuotoon kuin sen sisältöönkin. Ensinnäkin ensimmäisen virkkeen pääasiallisena tarkoituksena, kuten Kuwaitkin on huomauttanut, on kantaa arvonlisäveroa yrityksen yksityiseen käyttöön ottamista tavaroista, joista on kyse esimerkiksi siinä tapauksessa, kun vähittäiskauppias ottaa kaupastaan tavaroita oman kotitaloutensa käyttöön. Tästä huolimatta ilmaisu "tavaran vastikkeeton luovutus" voidaan kieliopillisesti katsoen ymmärtää itsenäiseksi ilmaisuksi. Erillään luettuna ensimmäisen virkkeen merkitys jää hämäräksi. Tekstin perusteella voidaan kuitenkin kiinnittää huomiota kahteen muuhun seikkaan, jotka saavat vaa'an mielestäni ratkaisevasti painumaan sellaisen tulkinnan puolelle, jonka mukaan kyseinen ilmaisu on käsitettävä itsenäisenä ilmaisuna.

24. Ensinnäkin toisen virkkeen säännös, jonka mukaan "vähäarvoisten lahjojen —— antamista" jopa silloin, kun se tapahtuu yrityksen tarpeisiin, ei ole rinnastettava vastikkeelliseen luovutukseen, jäisi vaille tarkoitusta, jos kyseiset lahjat rinnastettaisiin tällaisiin luovutuksiin joka tapauksessa. Sanalla "kuitenkaan" korostetaan ensimmäisen ja toisen virkkeen välillä tehtävää eroa.

25. Toiseksi on vaikeaa olla tekemättä sellaista johtopäätöstä, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukainen palvelujen erilainen kohtelu on ollut tietoinen ratkaisu. Ryhtymättä spekuloimaan asialla haluan muistuttaa, että tavarat ja palvelut eroavat olennaisesti toisistaan muun muassa siinä, että palveluja ei voida ainakaan niin helposti käyttää hyväksi ilmaisissa myyntikampanjoissa. Työvoiman suurempi merkitys vähentäisi todennäköisesti mahdolli-

suuksia tarjota suurta määrää ilmaisia palveluja. Siten on pidettävä todennäköisenä, että näiden kahden säännöksen erilainen muotoilu on ollut tietoinen ratkaisu. [12]

26. Mielestäni lisätukea tällaiselle tulkinnalle antaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan syntyhistoria, johon Yhdistynyt kuningaskunta on viitannut kirjallisissa huomautuksissaan. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdalla korvattiin toisen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan a alakohta, jonka mukaan "sellaisen yritykseen kuuluvan tavaran ottaminen, jonka verovelvollinen käyttää omiin yksityisiin tarkoituksiinsa tai jonka hän luovuttaa vastikkeettomasti", oli "rinnastettava vastikkeelliseen luovutukseen", ja näin ollen sitä oli siis pidettävä verotettavana luovutuksena. On huomattava, että toisen direktiivin liitteessä A olevan 6 kohdan mukaan jäsenvaltioilla oli mahdollisuus sen sijaan, että ne olisivat kantaneet arvonlisäveroa näistä luovutuksista, "estää" vähennysoikeuden käyttö tai siinä tapauksessa, että vähennys oli jo tehty, "oikaista" sitä. On siten selvää, että toisen direktiivin laatijat halusivat, ettei sellaisten tavaroiden, jotka verovelvollinen oli hankkinut tilanteessa, jossa hänellä on ollut oikeus vaatia vähennystä, luovuttaminen vastikkeettomasti voinut olla mahdollista ilman, että siitä kannettaisiin sitä vastaavan arvonlisäveron määrä. Kyseinen tavoite säilytettiin komission ehdotuksessa kuudenneksi direktiiviksi. [13] Kyseisen ehdotuksen 5 artiklan 3 kohdan a alakohdan ensimmäisen virkkeen mukaan "yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai tavaran vastikkeeton luovutus, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen", oli rinnastettava vastikkeelliseen luovutukseen. Lukuun ottamatta sitä seikkaa, että ehdotuksessa ei viitattu lainkaan sellaisiin tapauksiin, joissa vastikkeeton luovutus tehdään yrityksen tarpeisiin, se muistutti huomattavasti lopullista tekstiä (lainattu edellä 7 kohdassa). Tämän lisäksi myös ehdotetun säännöksen toinen virke oli lähes identtinen sen tekstin kanssa, joka lopulta hyväksyttiin. Sen mukaan "sellaista tavaroiden ottamista — — vähäarvoisten lahjojen antamista varten, joka voidaan luokitella verohelpotukseen oikeuttavaksi yleiseksi kustannukseksi, ei rinnasteta verolliseen luovutukseen".

27. Mielestäni veron kantaminen sellaisista "ilmaisiin lahjoihin" perustuvista myyntikampanjoista, joissa kyseessä olevaa myyntijärjestelmää ei ole suunniteltu siten, että "lahja" olisi liitetty niin läheisesti johonkin toiseen luovutukseen, että sen voitaisiin katsoa olevan annettu tästä luovutuksesta saatua vastiketta vastaan, on arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksen mukainen, sillä tämä vero kannetaan loppukuluttajalta. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohta koskee epäilemättä ensisijaisesti sellaisia tilanteita, joissa verovelvollinen ottaa tavaroita omaan yksityiseen käyttöönsä. Pieni esimerkki auttaa selventämään asiaa. Jos tavarat on luovutettu verovelvolli-

12 — On syytä huomata, että Kuwaitin matkasetteleinä luovuttamat lahjat eivät mahdollisesti kuuluisikaan 5 artiklan 6 kohdan soveltamisalaan, vaan aineettoman omaisuuden luovutuksena ne olisivat 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja palvelujen suorituksia, joten niistä ei 6 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan tarvitsisi maksaa lisää alv:a. Koska yhteisöjen tuomioistuimelle ei ole esitetty myyntikampanjan tätä puolta koskevaa kysymystä, on siitä päättäminen yksistään kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

13 — Ehdotus kuudenneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (EYVL 1973, C 80, s. 1).

selle osaksi hänen liikeomaisuuttaan, hänellä on oikeus vähentää tuotantopanoshankinnoista maksamansa arvonlisävero. Jos verovelvollinen ei ole maksanut veroa siitä, että hän itse tai hänen kotitaloutensa kuluttaa kyseiset tavarat, hän ei kuluttajan ominaisuudesta huolimatta joutuisi maksamaan ollenkaan arvonlisäveroa. Samaan tulokseen päästään samalla tavalla silloin, kun yritys, kuten Kuwait, luovuttaa tavaroita vastikkeetta *sen jälkeen, kun se on vähentänyt niistä tuotantopanoshankinnoista maksamansa arvonlisäveron.* Ei ole väärin eikä arvonlisäverojärjestelmän logiikan vastaista, että Kuwait rinnastetaan tällaisessa tilanteessa tavaroiden kuluttajaan.

28. Sillä, että verovelvollinen voi alennusjärjestelmän avulla pyrkiä samoihin liiketoiminnallisiin tavoitteisiin kuin käsiteltävä olevassa asiassa kyseessä olevan myynninedistämiskampanjan kaltaisen myynninedistämisjärjestelmän avulla joutumatta kuitenkaan maksamaan tuotantopanoshankinnoista maksamansa arvonlisäveron lisäksi arvonlisäveroa, joka perustuu ostoseteleitä vastaan hankittujen tavaroiden täyteen omakustannushintaan, ei voi olla vaikutusta edellä mainittuun, kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa koskevaan tulkintaan. Kuudennen direktiivin laatijat ovat 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa sulkeneet selvästi pois "ostajalle tai vastaanottajalle myönnet[yt] hinnanalennuks[et] tai hyvityks[et] hinnasta" arvonlisäveron perustetta laskettaessa sillä ainoalla edellytyksellä, että ne "toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan". Vaikka voitaisiinkin väittää, että 100 prosentin suuruiset "alennukset" eivät kuulu 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan soveltamisalaan ja että sellaiset erittäin suuret alennukset, joita Tribunal on tarkoittanut selvittäessään ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä olevaa viittausta ja joissa on kyse siitä, että asiakkaan on maksettava ainoastaan nimellinen hinta hänelle luovutetuista tavaroista, olisi 5 artiklan 6 kohdan säännökset huomioon ottaen rinnastettava mahdollisiin veron kiertämiskeinoihin, tällaisista alennuksista ei kuitenkaan ole kyse käsiteltävänä olevassa asiassa. Kuwait ei ole yrittänyt järjestää kampanjaansa siten, että sen asiakkaille myönnettäisiin alennuksia ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden toimittamisesta. Kuwaitin pääasiallinen väite on sitä vastoin koskenut sitä, että näistä toimituksista on saatu vastiketta, joka sisältyy huoltoasemalla maksettuun polttoaineen hintaan.

29. Tämän perusteella ehdotan, että kolmanteen kysymykseen vastataan, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa edellytetään, että ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden vastikkeeton luovutus käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan myynninedistämiskampanjan kaltaisessa järjestelmässä rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen riippumatta siitä, että tämä luovutus tapahtuukin yrityksen tarpeisiin.

D *Toinen kysymys ja vastike ostoseteleitä vastaan luovutetuista tavaroista*

i) Yhteenveto esitetyistä huomautuksista

30. Kuwait kiistää Tribunalin omaksuman näkemyksen, jonka mukaan ensimmäiseksi

tapahtunut sellaisen tavaran luovutus, johon ostosetelit liittyvät (polttoaine), on erotettava myöhemmin tapahtuneesta ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden luovutuksesta. [14] Komission tukemana Kuwait väittää, että kun kyse on ostoseteleitä vastaan saatavista tuotteista, jotka luovutetaan sen omilta huoltoasemilta saatavia ostoseteleitä vastaan, tavaroiden luovutuksen vastike on määrittelemätön osa siitä hinnasta, arvonlisävero mukaan lukien, jonka autoilija maksoi ostoseteleistä sekä polttoaineesta. Jos kuluttaja ei halunnut ottaa vastaan ostoseteleitä, hän oli päättänyt olla hyödyntämättä oikeutta, josta hän oli maksanut. Tämän väitteensä tueksi Kuwait vetoaa etenkin yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Elida Gibbs antamaan tuomioon [15] väittäen, että Commissionersin omaksuma näkemys perustuu asiassa Boots annetun tuomion virheelliseen tulkintaan. Kuwait toistaa kansallisessa tuomioistuimessa tekemänsä väitteen siitä, että polttoaineen myynti ostoseteleineen kuuluu samaan yhteen, yhtenäiseen liiketoimeen kuin ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden luovutus.

31. Kuwait katsoo, että tätä tarkastelutapaa voidaan soveltaa myös jälleenmyyjien luovuttamien ostoseteleiden osalta. Kuwaitin mielestä sillä, että kampanjaan osallistuu myös jälleenmyyjiä, ei pitäisi olla vaikutusta yhteisön arvonlisävero-oikeuden neutraalisuusperiaatteen soveltamiseen. Se viittaa etenkin asiassa Gibbs annetun tuomion 28 kohtaan ja katsoo, että myynninedistämisjärjestelmän ylläpitäminen ei asettanut mitään lisärasitusta järjestelmään osallistuville riippumattomille jälleenmyyjille; jälleenmyyjät maksoivat itse asiassa Kuwaitille lisähintaa 0,22 penceä/0,33 penceä litralta, lisättynä arvonlisäverolla, niistä polttoainetoimituksista, joiden vastikkeeksi ne saivat ostoseteleitä. Koska jälleenmyyjät voivat vähentää kyseisestä tuotantopanoshankinnasta maksamansa arvonlisäveron siitä arvonlisäverosta, joka kannetaan myöhemmin niiden asiakkaille luovutetun polttoaineen ja ostoseteleiden perusteella, jälleenmyyjiin kohdistuva taloudellinen vaikutus on neutraali. Kuwait väittää toissijaisesti, että riippumattomat jälleenmyyjät toimivat sen edustajina ostoseteleiden luovuttamisen osalta. Tällaisen tarkastelutavan mukaan osaa vähittäismyyntihinnasta on pidettävä vastik keena kampanjaan osallistuvan jälleenmyyjän, joka toimii omasta puolestaan, luovuttamasta polttoaineesta, kun taas jäännös (0,22 penceä tai 0,33 penceä litralta) on vastiketta sen Kuwaitin edustajana luovuttamista ostoseteleistä.

32. Yhdistynyt kuningaskunta on eri mieltä ja väittää, että huoltoasemalla jokaiselle polttoainetyypille oli asetettu ainoastaan yksi hinta. Ostosetelit, kuten kupongit asiassa Boots annetussa tuomiossa, annettiin vastikkeetta. Ostoseteleitä vastaan saatavat tavarat luovutettiin kuitenkin myöhemmin vastikkeetta, kun taas Bootsin antamat kupongit oikeuttivat suoraan alennuksiin myöhemmin ostettavien tavaroiden hinnasta. Suullisessa käsittelyssä väitettiin, että käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan myyntikampanjan kaltaisen järjestelmän perimmäisenä ajatuksena on, että asiakkaan olisi saatava jotakin joutumatta kuitenkaan maksamaan siitä mitään vastineeksi. Pelkästään sillä, että Kuwaitille aiheutui kuluja järjestelmän yllä-

14 — Kuwait väittää, että Tribunalin perustelut ovat ristiriidassa sen näkemyksen kanssa, jonka eri kokoonpanossa toiminut Lontoon VAT and Duties Tribunal omaksui asiassa Gallaher v. Commissioners of Customs and Excise, jossa ennakkoratkaisupyyntö lykättiin odottamaan käsiteltävänä olevan ennakkoratkaisuasian ratkaisemista (päätös 3.4.1997). Myös asiassa Gallaher on kyse ostoseteleiden vastineeksi saatavia tavaroita koskevasta järjestelmästä, jossa ostosetelit luovutetaan sellaisia tavaroita myytäessä, joihin ostosetelit liittyivät (tupakka); nämä ostosetelit voitiin yhdessä tupakkapakkauksen kanssa vaihtaa myöhemmin ostoseteleiden vastineeksi saataviin tavaroihin. VAT and Duties Tribunalin puheenjohtaja on liittänyt 1.5.1997 päivättyyn kirjeeseensä yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamolle kopion asiassa Gallaher antamastaan välipäätöksestä arvioiden, että siitä voisi olla apua yhteisöjen tuomioistuimelle käsiteltävänä olevassa asiassa, ja selvittänyt, että koska hänen mielestään asiat Gallaher ja Kuwait Petroleum eivät eroa asiallisesti toisistaan, hän oli päättänyt lykätä ennakkoratkaisupyynnön esittämistä odottaessaan yhteisöjen tuomioistuimen viimeksi mainitussa asiassa antamaa ratkaisua.

15 — Asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339; jäljempänä asia Gibbs).

pitämisestä, ei ole mitään vaikutusta kysymykseen siitä, oliko vastiketta annettu. Vastike muodostuu siitä, mitä verovelvollinen on saanut luovutuksestaan. Esillä olevassa asiassa ei voida katsoa, että vastike oli määrittelemätön osa hinnasta, jonka autoilijat maksoivat polttoaineesta. Autoilija yksinkertaisesti maksoi polttoaineesta, jolloin hän sai myös ostoseteleitä, antamatta kuitenkaan tämän lisäksi Kuwaitille mitään muuta vastiketta näistä ostoseteleistä päinvastoin kuin asiassa Empire Stores oli tilanne. Yhdistynyt kuningaskunta ei siten hyväksy sitä, että polttoaineen luovutusta ja myöhemmin tapahtunutta tavaroiden luovutusta ostoseteleitä vastaan olisi pidettävä yhtenä, yhtenäisenä liiketoimena. Se väittää, että jälleenmyyjät maksoivat Kuwaitille lisähintaa polttoaineesta 0,22 penceä/0,33 penceä litralta, koska ne saivat osallistua myyntikampanjaan ja siten mahdollisuuden kasvattaa omaa liikevaihtoaan. Tämä lisähinta ei ollut sellaista kolmannelta osapuolelta tulevaa vastiketta, jonka jälleenmyyjät olisivat toimittaneet Kuwaitille ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden luovutuksesta, koska maksulla ja Kuwaitin toimittamilla ostoseteleitä vastaan saatavilla tavaroilla ei ollut "välitöntä yhteyttä". Ranska ja Portugali tukevat keskeisiltä osin näitä väitteitä.

ii) Tapauksen tarkastelu

33. Sitä koskevat näkemyserot, onko Kuwait saanut vastiketta ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden luovutuksesta, perustuvat olennaisesti siihen, voidaanko polttoaineen myyntiä ostoseteleiden kanssa sekä myöhempää tavaroiden luovutusta ostoseteleitä vastaan pitää yhtenä, yhtenäisenä liiketoimena, kuten Kuwait on väittänyt, vai voidaanko katsoa, kuten etenkin Yhdistynyt kuningaskunta ja Ranska ovat väittäneet, että mitään havaittavissa olevaa erillistä vastiketta ei voida yksilöidä.

34. Tämän kysymyksen ratkaisemiseksi on viitattava itsenäiseen yhteisön oikeuden käsitteeseen vastike, sellaisena kuin se on määritelty yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats antamassa tuomiossa ja sellaisena kuin sitä on sovellettu myöhemmässä oikeuskäytännössä. [16] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "suoritetulla palvelulla ja saadulla vastikkeella on — — oltava välitön yhteys", että "palvelun vastike on voitava ilmaista rahassa" ja että "vastike on subjektiivinen arvo, koska suoritetuista palveluista kannettavan veron peruste on tosiasiallisesti saatu vastike eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo". [17] Käsiteltävänä olevassa asiassa kysymys on siten siitä, oliko ostoseteleitä vastaan saatujen tavaroiden luovutuksella ja ostoseteleitä saaneiden autoilijoiden tekemällä polttoaineen ostolla "välitön yhteys".

35. Asiassa Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats annetun tuomion mukaan sillä, että maatalousosuuskunta varastoi jäsenten perunoita vastikkeetta, ja sillä, että jäsenien omistamien osuuskunnan osuuksien arvo laski, ei ollut välitöntä yhteyttä. Vastaavasti

16 — Ks. asiassa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 5.2.1981 annettu tuomio (Kok. 1981, s. 445), jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ilmaisu "vastike — — sisältyy sellaiseen yhteisön oikeuden säännökseen, jossa sen merkityksen ja soveltamisalan määrittämiseksi ei viitata jäsenvaltioiden lainsäädäntöön".

17 — Ks. edellä alaviitteessä 16 mainitun tuomion 12 ja 13 kohta.

kun Apple and Pear Development Council, joka oli julkisoikeudellinen elin, asetti tuottajille vuosittaisen maksun, Councilin toiminnalla ja kyseisellä maksulla ei katsottu olevan välitöntä yhteyttä. [18]

36. Asiassa Tolsma annetussa tuomiossa, jossa kyse oli siitä, voitiinko yleisillä teillä esiintyneen muusikon ohikulkijoilta saamia tuloja pitää vastikkeena ohikulkijoille tarjotuista palveluista, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että palvelujen tarjoaminen on kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaisesti "vastikkeellista" ja siitä on näin ollen suoritettava arvonlisävero ainoastaan silloin, kun "palveluiden suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeudellinen suhde, johon liittyen vaihdetaan molemminpuolisia suoritteita, jolloin palvelun suorittajan saama korvaus on tosiasiallinen, palvelun vastaanottajalle suoritetun palvelun vastike". [19] Yhteisöjen tuomioistuin, jonka näkemys perustui lähinnä tällaisille muusikoille annettujen lahjoitusten vapaaehtoisuuteen, katsoi, ettei "musiikkiesityksellä ja sen perusteella suoritetuilla maksuilla ollut tarvittavaa yhteyttä". [20]

37. Toisaalta asiassa Naturally Young Cosmetics antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuimen ongelmana oli ratkaista, oliko tukkumyyjän (Naturally Young Cosmetics Ltd) normaalihintaa edullisempien tavaroiden luovutuksella ja näihin toimituksiin liittyen tukkumyyjälle suoritetun palvelun arvolla välitöntä yhteyttä, eli toisin sanoen oliko välitöntä yhteyttä emäntinä toimiville yksityisille henkilöille edulliseen hintaan annettujen kiitoslahjojen luovutuksella ja palvelulla, joka muodostui siitä, että kosmetiikkaesittelijät järjestivät näiden emäntien avulla yksityisiä tapaamisia tukkumyyjän kosmeettisten tuotteiden myynnin edistämiseksi. [21] Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että tällainen yhteys oli mahdollinen, koska rahallinen arvo, jonka sopimuksen osapuolina olevat tukkumyyjä ja kosmetiikkaesittelijät antoivat palvelulle, oli määriteltävissä, ja se vastasi kosmetiikkaesittelijöiden kiitoslahjasta todellisuudessa maksaman hinnan ja kiitoslahjan normaalin tukkumyyntihinnan välistä erotusta. Vastaavasti asiassa Empire Stores annetussa tuomiossa kyse oli siitä, antoivatko sellaiset yksityishenkilöt, jotka ilmoittivat itsensä tai kolmannen osapuolen uusiksi Empire Stores -nimisen postimyyntiyrityksen asiakkaiksi joko "ilmoita itsesi -järjestelmässä" (self-introduction scheme) tai vastaavasti "ilmoita ystäväsi -järjestelmässä" (introduce-a-friend scheme), rahatonta vastiketta eräistä Empire Storesin heille ilmaiseksi luovuttamista tavaroista ("luetteloon kuulumattomat tavarat"). Tekemättä eroa järjestelmien välillä yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "tavara on luovutettu ilman lisäkustannuksia vastikkeena uuden mahdollisen asiakkaan ilmoittamisesta". [22] Yhteisöjen tuomioistuin päätti molempien järjestelmien osalta, että "ilman lisäkustannuksia tehdyn tavaran luovutuksen ja mahdollisen uuden asiakkaan ilmoittamisen välistä yhteyttä on pidettävä välittömänä, sillä jos palvelua ei suoriteta, Empire Storesin ei

18 — Asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. I-1443).

19 — Asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994 (Kok. 1994, s. I-743, 14 kohta).

20 — Ks. edellä alaviitteessä 19 mainitun tuomion 17 kohta.

21 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu tuomio.

22 — Edellä viitatussa asiassa Empire Stores annetun tuomion 13 kohta. Julkisasiamies Van Gervenin mukaan "lahja on selvästikin tarkoitettu *vastikkeeksi* Empire Storesille annetusta etuudesta, jonka tarjoajana on uuden asiakkaan esittelevä henkilö, vaikka tämä etuus olisikin erilainen sen mukaan, mitä järjestelmää on sovellettu" (ratkaisuehdotuksen 14 kohta).

tarvitse luovuttaa eikä se luovuta mitään tavaraa". [23]

38. Mielestäni käsiteltävänä olevan asian ratkaisun kannalta on hyödyllisintä viitata asiassa Boots annettuun tuomioon. Alennuskuponkeja jaettiin joko myyntikampanjoiden yhteydessä kokonaan ilmaiseksi, toisin sanoen sanomalehtiin tai aikakauslehtiin painettuina leikattavina kuponkeina tai ilmaiseksi levitettyinä esitteinä, taikka Bootsin myyntipisteistä ostettaviin sellaisten tavaroiden pakkauksiin, joihin kupongit liittyvät, painettuina kuponkeina, jotka oikeuttivat myöhemmin niiden nimellisarvon suuruiseen hinnanalennukseen kuponkeja vastaan tarjottuja tavaroita ostettaessa. Järjestelmä oli riidanalainen ainoastaan viimeksi mainitun kohdan osalta. Bootsille oli määrätty arvonlisävero kuponkien nimellisarvon perusteella. Vaikka kyseinen asia muodollisesti koskikin väitettyä alennusta, oli kuitenkin olennaista selvittää, oliko kuponkeja vastaan tarjottuja tavaroita ostettaessa annettu alennus myönnetty "sellaista kuponkia vastaan, jolla on jokin arvo", kuten Yhdistynyt kuningaskunta väitti; [24] toisin sanoen antoiko ostaja kupongin luovuttaessaan jälkimmäisenä liiketoimena kupongin nimellisarvon suuruisen vastikkeen? Asiassa Boots kyse oli siten itse asiassa hinnanalennuksesta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kyseessä olevat kupongit "merkitsivät Bootsille ainoastaan velvoitetta myöntää alennus, mikä tehtiin kuluttajan mielenkiinnon herättämiseksi", että "ostaja ei hankkinut kuponkia vastiketta vastaan" ja että kuponkia oli pidettävä "ainoastaan asiapaperina, jolla Boots hyväksyy velvoitteen antaa kupongin haltijalle kuponkia vastaan alennus kuponkia vastaan tarjottujen tavaroiden ostohetkellä". [25]

39. Ostoseteleitä vastaan luovutettujen tavaroiden luovutusta myyntikampanjassa ei mielestäni voida pitää vastikkeellisena, kuten edellä mainittujen asioiden perusteella on käynyt selväksi.

40. Mielestäni ei ole mahdollista osoittaa, että ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden luovutuksen sekä minkä tahansa huoltoasemalla polttoaineesta maksettavan hinnan yksilöitävissä olevan osan välillä olisi tarvittava yhteys, vaikka katsottaisiinkin, että jokaisella autoilijalla on oikeus vaatia ostoseteleitä tietyssä suhteessa ostamaansa polttoaineeseen nähden tai ainakin jokaista ostamaansa 12 litran polttoaineyksikköä kohden. Asioissa Naturally Yours Cosmetics, Empire Stores ja Boots annetuista tuomioista ilmenee, että kyseessä olevissa järjestelmissä luotiin niin laadullisesti kuin määrällisestikin yksilöitävissä oleva yhteys. Mikäli autoilijalle olisi myyntikampanjalla annettu oikeus saada alennusta tai

23 — Ks. edellä alaviitteessä 22 mainitun ratkaisuehdotuksen 16 kohta. Se seikka, että "ilmoita ystäväsi -järjestelmän" mukaiset lisätavarat luovutettiin ainoastaan siinä tapauksessa, että uusi asiakas teki tilauksen ja että hän täytti eräät muut ehdot, ei estänyt yhteisöjen tuomioistuinta toteamasta välitöntä yhteyttä.

24 — Ks. edellä alaviitteessä 10 mainitun tuomion 20 kohta.

25 — Ks. tuomion 13 ja 21 kohta. Julkisasiamies Van Gerven piti kuponkeja hinnanalennuksiin oikeuttavina todistuksina. Hän ei tehnyt mitään eroa ilmaiseksi jaettujen kuponkien ja niitä tavaroita, joihin kupongit liittyivät, ostettaessa saatujen kuponkien välillä. Jälkimmäisten osalta hän katsoi, että täyden hinnan ja niiden tavaroiden luovutuksen välillä, joihin kupongit liittyivät, oli välitön yhteys. Kuponkeja vastaan saatavien tavaroiden luovutuksen suhteen kupongin hyväksymistä on pidettävä "luovuttajaa koskevana *velvollisuutena* eikä vastikkeena eli luovuttajalle annettuna rahamääräisenä *etuutena*. Sitä on näin ollen pidettävä direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan tarkoittamana hinnanalennuksena tai hyvityksenä hinnasta" (ratkaisuehdotuksen 15 kohta, alkuperäinen kursivointi).

jopa esimerkiksi yksi litra ilmaista polttoainetta jokaista ostamaansa 50 litraa kohden, kyseessä olisi ollut asiassa Boots kyseessä olleeseen alennukseen verrattava välitön alennus luovutetun polttoaineen hinnasta. Käsiteltävänä olevassa asiassa ei voida osoittaa mitään sellaista yhteyttä, josta oli kyse asioissa Naturally Yours Cosmetics ja Empire Stores annetuissa tuomioissa.

41. Huomioon on kuitenkin otettava kaksi muuta asian ratkaisun kannalta merkityksellistä seikkaa. Ensiksikin on myönnetty, että huomattavaa osaa niistä ostoseteleistä, joihin autoilijat ovat oikeutettuja, ei koskaan vaadita, tai jos niitä on vaadittu, niillä ei kuitenkaan aina vaadita ostoseteleitä vastaan saatavia tavaroita. Kuwait on väittänyt, että tosiasiallisesti vain osa siitä hinnasta, joka näennäisesti maksetaan polttoaineesta sekä Kuwaitin omilla että sen riippumattomien jälleenmyyjien omistamilla huoltoasemilla, suoritetaan polttoaineesta jäljelle jääneen osan ollessa vastiketta ostoseteleitä vastaan saatavista tavaroista. Siten autoilijat, jotka eivät pyydä ostoseteleitä tai vaadi tavaroita, eivät saa tälle hinnanosalle mitään vastiketta. Tältä kannalta katsoen Kuwaitin tai riippumattomien jälleenmyyjien olisi maksettava arvonlisävero, joka lasketaan suhteessa polttoaineen myynnistä saatuun summaan vähennettynä summalla, joka vastaa niitä ostoseteleitä, joita ei ole vaadittu tai joita ei ole käytetty. Joskin tällainen lopputulos on looginen, sitä on kuitenkin pidettävä liian teoreettisena ja epätodellisena. Kuwaitin tarkastelutapaa tukeakseen komissio vertaa tilannetta sellaisen teatterilipun ostamiseen, jota myöhemmin ei kuitenkaan käytetä. Omasta mielestäni teatterilippua ostettaessa kyse on selvästikin vastikkeen antamisesta siitä, että teatterilipun ostajalla on paikkavaraus sellaiseen taiteellisesta esityksestä muodostuvaan palveluun, joka suoritetaan myöhempänä ajankohtana. Sillä seikalla, että hän voi myöhemmin olla syystä tai toisesta estynyt osallistumaan tähän esitykseen, ei ole mitään merkitystä.

42. Toinen ja painavampi syy on se, että minusta on mahdotonta hyväksyä Kuwaitin teoriaa yhdestä liiketoimesta otettaessa huomioon jälleenmyyjien kautta myydyn polttoaineen osuus. Tapa, jolla on erotettu jälleenmyyjien Kuwaitille maksama vastike (0,22 penceä tai 0,33 penceä litralta) siitä hinnasta, jonka autoilijat ovat maksaneet polttoaineesta huoltoasemilla, on täysin sattumanvarainen. Sillä ei ole mitään yhteyttä kuluttajan, joka ei ole missään mielessä kiinnostunut myyntikampanjasta aiheutuneista kuluista, maksamaan todelliseen hintaan tai edes ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden hintaan. Tämä on tietysti seurausta siitä, että Kuwaitin ja jälleenmyyjän välisen väliportaaseen kuuluvan liiketoimen mahduttaminen Kuwaitin ja kuluttajan väliseen *yhteen* liiketoimeen on mahdotonta. Tämä paljastaa itse asiassa myös väitteen heikkouden. Kuten neljännen kysymyksen c kohdastakin ilmenee, näitä kahta liiketointa ei edes voida erottaa toisistaan. On mahdotonta löytää keinoa, jolla jälleenmyyjän omistamalta huoltoasemalta saadut ostosetelit voitaisiin erottaa välittömästi Kuwaitilta saaduista ostoseteleistä.

43. Todellisuudessa ei ole mahdollista pitää yhtenä liiketoimena tapahtumasarjaa, joka koostuu kahdesta erillisestä liiketoimesta eli polttoaineen myynnistä, jonka yhteydessä ostosetelit luovutettiin, sekä näitä ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden myöhemmästä luovutuksesta. Näin on sitä suuremmalla syyllä, kun edellä mainittujen seikkojen lisäksi asiassa on otettava huomioon myös

polttoaineen myynti riippumattomalle jälleenmyyjälle ja jälkimmäisen osallistuminen myyntikampanjaan. Vaikka joskus voikin olla välttämätöntä tarkastella sitä, voidaanko joitakin erillisiä liiketoimia arvonlisäveron kannalta pitää yhtenä liiketoimena, [26] olen kuitenkin Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa samaa mieltä siitä, että lähestymistapaa, joka on omaksuttu asian Henriksen kaltaisissa asioissa, ei voida soveltaa yleisesti. [27] Esillä olevassa asiassa on kyse useista liiketoimista, kuten Kuwaitkin on suullisessa käsittelyssä myöntänyt. Ainakin polttoaineen myynti ja ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden luovutus olivat erotettavissa paitsi ajallisesti myös sisällöllisesti. Kun myyntikampanjan täytäntöönpanosta huolehtii jälleenmyyjä, kyse on jälleen uudesta liiketoimesta.

44. En voi väittää, että oikeuskäytännöstä olisi helppoa poimia täysin yhdenmukainen joukko sääntöjä, joita voitaisiin soveltaa täydellä varmuudella kaikkiin myyntikampanjoihin, joita kaupallisen maailman nerokkuus on tuottanut. Yhteisöjen tuomioistuimelta on pyydetty periaatteellista ratkaisua useiden erilaisten järjestelmien osalta, joita se on todellisuudessa joutunut arvioimaan tapauskohtaisesti. Etenkin muutamiin viimeaikaisiin tuomioihin liittyy sellaisia seikkoja, joilla voitaisiin ainakin joiltakin osin tukea Kuwaitin perusteluja. Kuwait vetoaa laajasti asiassa Gibbs annettuun tuomioon. [28] Siinä oli kyse valmistajan (Elida Gibbs) järjestämästä myyninedistämiskampanjasta, joka perustui kahdenlaisten kuponkien jakeluun, toisin sanoen sellaisten alennuskuponkien jakeluun, jotka annetaan yleisölle joko yleisesti sanomalehtien tai muiden vastaavien julkaisujen avulla taikka vähittäismyyjien kautta, ja palautuskuponkien jakeluun, joka tapahtuu yksinkertaisesti painamalla kupongit Elida Gibbsin tuotteiden pakkauksiin. Alennuskupongeilla saatava palautus toteutuu siinä vaiheessa, kun asiakas ostaessaan yhden kupongissa määritellyistä tuotteista esittää kupongin vähittäismyyjälle, joka vähentää kyseisen tuotteen ilmoitetusta hinnasta alennuksen määrän ja jolle Elida Gibbs tavallisesti maksaa palautuksen myöhemmässä vaiheessa. Palautuskupongit kuluttajan on päinvastoin lähetettävä suoraan Elida Gibbsille, joka maksaa kuluttajalle suoraan saman palautuksen käteisellä; tämä menettely ei koske millään tavalla tukkumyyjiä eikä vähittäismyyjiä, ja tässä menettelyssä kyseiset kauppiaat ovat yhtä tietämättömiä siitä, ketkä heidän asiakkaistaan ovat vaatineet näitä palautuksia, kuin Elida Gibbs on siitä, kuka vähittäismyyjistä on myynyt kyseisen tavaran. Käteispalautusta ei voitu milloinkaan ottaa huomioon Elida Gibbsin ja muun jakeluketjun välisessä suhteessa. Elida Gibbs väitti kuitenkin, että sillä oli oikeus saada arvonlisäveron palautusta siitä osasta myyntiä, joka vastasi kuponkien nimellisarvoa, koska kuponkien nimellisarvoa oli pidettävä "jälkikäteen annettu[na] hyvity[ksenä]" siitä vastikkeesta, jonka se oli alun perin saanut. [29] Yhteisöjen tuomioistuin määritteli arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen siten, että arvonlisäveron tulisi kohdistua ainoastaan lopulliseen kuluttajaan, joten arvonlisäveron peruste "ei voi ylittää sitä vas-

26 — Ks. tältä osin 11.6.1998 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-349/96, Card Protection Plan, ratkaisuehdotuksen 42 kohta.

27 — Asia 173/88, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2763).

28 — Ks. edellä alaviitteessä 15 mainittu tuomio.

29 — Asia Gibbs, tuomion 12 kohta.

tiketta, jonka lopullinen kuluttaja on tosiasiallisesti maksanut". [30] Elida Gibbsin kaltaisen valmistajan osalta, joka on palauttanut lopulliselle kuluttajalle alennuskupongin tai palautuskupongin arvon, tämä periaate merkitsee sitä, että saatu vastike on "summa[n], joka vastaa sitä valmistajan tuotteiden myyntihintaa, jonka tukku- tai vähittäiskauppiaat ovat maksaneet ja josta on vähennetty kuponkien arvo"; toisin sanoen valmistajan veron peruste ei voi olla "suurempi kuin summa, jonka hän on lopulta saanut". [31] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa Gibbs antamassaan tuomiossa, että neutraalisuusperiaatteen soveltamista ei estä se, että verovelvollinen ei ole "sopimussuhteessa lopulliseen kuluttajaan". [32]

45. Asiassa Argos annetussa tuomiossa [33] oli kyse tunnetusta Yhdistyneessä kuningaskunnassa myyntiluettelon kautta vähittäismyyntiä harjoittavasta yhtiöstä, joka tarjoaa tavaroitaan myytäväksi näyttelytiloissaan käteisellä tai aikaisemmin myymiään ostoseteleitä vastaan, jotka on usein myyty nimellisarvoa alemmalla hinnalla. [34] Kysymys koski sitä, oliko Argosilla oikeus vähentää liikkeittensä vähittäismyynnin perusteella lasketun veron perustetta vetoamalla sellaisiin suurissa erissä ostettujen ostoseteleiden nimellisarvosta annettuihin hyvityksiin tai muihin hyvityksiin, joita se oli antanut myydessään ostoseteleitä aikaisempien liiketoimiensa yhteydessä (tavallisesti) muille osapuolille kuin niille, jotka esittivät myöhemmin ostosetelit lunastettaviksi sen liikkeissä. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Argosilla oli tällainen oikeus siitäkin huolimatta, ettei ostaja tavallisesti ollut lainkaan tietoinen tällaisesta hyvityksestä. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "[k]oska Argos katsoo, että ostoseteli vastaa nimellisarvostaan luettelohinnan osaa, ainoa esille tuleva kysymys on, mikä on Argosin lunastaman ostosetelin tosiasiallinen arvo rahassa", [35] ja tätä arvioitaessa on viitattava "tältä osin ainoaan merkitykselliseen liiketoimeen eli ensimmäiseen liiketoimeen, joka on ostosetelin myynti hyvityksellä tai ilman hyvitystä". [36] Sitä seikkaa, että toisessa liiketoimessa ostaja ei tiennyt ostosetelistä maksettua määrää, pidettiin merkityksettömänä.

46. Näitä asioita yhdistävänä tekijänä voidaan pitää sitä, että yhteisöjen tuomioistuin on ollut taipuvainen omaksumaan laajan ja joustavan lähestymistavan arvioidessaan tosiasiallisesti saadun vastikkeen "subjektiivista arvoa" eli tavarantoimittajan tosiasiallisesti saaman vastikkeen arvoa. Se, että yhteisöjen tuomioistuin ei ole ottanut huomioon tavarantoimittajan ja ostajan välistä sopimussuhdetta,

30 — Ks. edellä alaviitteessä 29 mainitun tuomion 19 kohta.

31 — Ks. edellä alaviitteessä 29 mainitun tuomion 28 kohta.

32 — Ks. edellä alaviitteessä 29 mainitun tuomion 31 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi (32 ja 33 kohta), että arvonlisäverojärjestelmän toiminta jakeluketjun väliportaassa ei vaarannu. Jakeluketjun keskellä olevat tavaranluovuttajat voivat näet käyttää edelleen niitä samoja tuotantopanoshankintoihin sisältyvää sekä tuotoksesta maksettavaa arvonlisäveroa koskevia lukuja, joita sovellettiin niille alun perin (ennen kuponkien lunastusta) luovutettujen Elida Gibbsin tuotteiden osalta.

33 — Asia C-288/94, Argos Distributers, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5311; jäljempänä asia Argos).

34 — Käsiteltävänä olevassa asiassa Argos luovutti jonkin aikaa Kuwaitille ostoseteleitä vastaan myyntikampanjassa luovutetut tavarat.

35 — Asia Argos, tuomion 18 kohta.

36 — Edellä alaviitteessä 35 mainitun tuomion 20 kohta.

tapahtui ainoastaan tässä tarkoituksessa. Jokaisessa asiassa kyse oli vastikkeen *subjektiivisesta arvosta* eikä siitä, oliko vastiketta *tosiasiallisesti annettu*. Yhdessäkään näistä asioista ei ollut vedottu sellaiseen "yhteen liiketoimeen", johon Kuwait on käsiteltävänä olevassa asiassa vedonnut. Etenkin asiassa Argos antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuimella oli vaikeuksia erottaa toisistaan kahta liiketointa. [37]

47. Vastaavasti asiassa Empire Stores antamassaan tuomiossa, joka joiltakin osin muistuttaa käsiteltävänä olevan asiaa (ks. edellä 37 kohta), yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin sitä, oliko luetteloon kuulumattomat tavarat toimitettu sellaista vastiketta vastaan, joka oli erotettavissa summasta, joka maksettiin tavarantoimittajalle siltä tilatuista luetteloon kuuluvista tavaroista. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että uuden asiakkaan hankkimisesta muodostuvaa palvelua oli pidettävä erillisenä vastikkeena, joka annettiin luetteloon kuulumattomien tavaroiden toimittamisesta. Yhteisöjen tuomioistuin oli vakuuttunut siitä, että Empire Storesille tarjottujen palveluiden arvo voitiin "kiistämättä ilmaista rahassa", ja koska palveluista ei maksettu rahaa, arvona oli pidettävä sitä "arvoa, jonka palvelujen vastaanottaja —— antaa niille palveluille, jotka hän haluaa itselleen hankkia, ja jonka on vastattava sitä määrää, jonka hän on halukas käyttämään tähän tarkoitukseen". [38] Kun kyseinen määrä perustuu tavaroiden toimitukseen, kuten asiassa Empire Stores, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "tällaisena arvona voidaan pitää ainoastaan sitä hintaa, jonka toimittaja on maksanut siitä tavarasta, jonka hän toimittaa ilman lisäkustannuksia kyseessä olevien palvelujen vastikkeeksi". [39] Käsiteltävänä olevassa asiassa Kuwait ei saa niiltä autoilijoilta, jotka tankkaavat autonsa Q8-polttoaineella, palveluja eikä mitään muita etuja kuin huoltoasemalla maksetun hinnan, jonka Kuwaitin asiakkaat maksavat ainoastaan polttoaineen ilmoitetun hinnan määräisenä.

48. Olen myös sitä mieltä, että neutraalisuusperiaatteesta, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi sitä asiassa Gibbs antamassaan tuomiossa, ei voi käsiteltävänä olevassa asiassa olla Kuwaitille apua vastiketta yksilöitäessä. Kyseisen periaatteen tarkoituksena on varmistaa, että koska arvonlisävero on kulutukseen kohdistuva vero, sen maksaa yksin lopullinen kuluttaja. Asiassa Gibbs annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuimen ongelmana oli se, että lopullisen kuluttajan maksamasta vastikkeesta annettu alennus, jonka se katsoi toteutuvan silloin, kun kyseinen kuluttaja käyttää Elida Gibbsin antaman kupongit, olisi otettava huomioon Elida Gibbsin arvonlisäveroa määrättäessä, koska muussa tapauksessa sitä rasitettaisiin arvonlisäverolla, joka sisältyy siihen lopullisen jälleenmyyntihinnan osaan, jota lopullinen kuluttaja ei todellisuudessa maksa kuponkien lunastamisen takia. Käsiteltävänä olevassa asiassa en siitä huolimatta, että esittämäni 5 artiklan 6 kohdan tulkinnan mukaan (ks. edellä 23—29 kohta) ostoseteleitä vastaan annettavien tavaroiden lopullisena kuluttajana olisi pidettävä nimenomaan Kuwaitia, katso, että neutraalisuusperiaatetta rikottaisiin, kun verovelvollista, jolle on annettu oikeus vähentää tiettyjen tavaroiden hankintahinnasta maksamansa arvonlisävero, vaaditaan maksamaan tuotoksesta

37 — Edellä alaviitteessä 35 mainitun tuomion 15 kohta.
38 — Asia Empire Stores, tuomion 17 ja 19 kohta.
39 — Edellä alaviitteessä 38 mainitun tuomion 19 kohta.

maksettava arvonlisävero silloin, kun nämä tavarat luovutetaan myöhemmin vastikkeettomasti, tai silloin, kun erillisen vastikkeen yksilöiminen riittävän selvästi on mahdotonta.

49. Katson näin ollen, että kansallisen tuomioistuimen esittämään toiseen kysymykseen on vastattava, että silloin, kun polttoaineen toimittajalla on omilla myyntiasemillaan sekä riippumattomien jälleenmyyjien asemilla myynninedistämiskampanja, joka perustuu ostoseteleihin, joita kuluttajat voivat kerätä molemmilta vähittäismyyntiasematyypeiltä ja joita vastaan voidaan vaatia tavaroita polttoaineen toimittajan julkaisemista luetteloista, kuluttajan polttoaineesta maksamaan hintaan ei sisälly vastiketta näiden tavaroiden toimittamisesta.

E *Viides kysymys*

50. Edellä ehdottamieni neljään ensimmäiseen kysymykseen annettavien kolmen vastauksen perusteella katson, ettei viidenteen kysymykseen ole tarpeen vastata.

IV Ratkaisuehdotus

51. Ehdotan näin ollen, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Lontoon VAT and Duties Tribunalin esittämään kolmeen ensimmäiseen kysymykseen seuraavalla tavalla:

Tavaroiden luovuttajalla on myynninedistämiskampanja, joka on pääpiirteiltään seuraavanlainen:

i) myynninedistäjä tarjoaa liiketarkoituksessa tavaroita ostoseteleitä vastaan kampanjaehtojen mukaisesti;

ii) tavaroita luovutettaessa ei vaadita rahallista vastiketta;

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

1) Kyse ei ole jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetusta ostajalle tai vastaanottajalle myönnetystä hinnanalennuksesta.

2) Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että siinä edellytetään, että ostoseteleitä vastaan saatavien tavaroiden vastikkeeton luovutus käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan myynninedistämiskampanjan kaltaisessa järjestelmässä rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen, vaikka tämä luovutus tapahtuu yrityksen tarpeisiin.

3) Kun polttoaineen toimittajalla on omilla myyntiasemillaan sekä riippumattomien jälleenmyyjien asemilla myynninedistämiskampanja, joka perustuu ostoseteleihin, joita kuluttajat voivat kerätä molemmilta vähittäismyyntiasematyypeiltä ja joita vastaan voidaan vaatia tavaroita polttoaineen toimittajan julkaisemista luetteloista, kuluttajan polttoaineesta maksamaan hintaan ei sisälly vastiketta näiden tavaroiden toimittamisesta.