

DOMSTOLENS DOM
den 27 april 1999 *

I mål C-48/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Kuwait Petroleum (GB) Ltd

och

Commissioners of Customs & Excise,

angående tolkningen av artiklarna 2.1, 5.6, 11 A 3 b och 27 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

* Rättegångsspråk: engelska.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G. C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena P. J. G. Kapteyn och G. Hirsch (referent) samt domarna G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, D. A. O. Edward, L. Sevón och M. Wathelet,

generaladvokat: N. Fennelly,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Kuwait Petroleum (GB) Ltd, genom John Walters, QC, med fullmakt från Peter Landon, FCA,
- Förenade kungarikets regering, genom John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud, biträdd av Paul Lasok, QC, och Philip J. E. Whipple, barrister,
- Frankrikes regering, genom Kareen Rispal-Bellanger, sous-directeur, internationella ekonomiska och gemenskapsrättsliga frågor, utrikesministeriets rättsavdelning, och Gautier Mignot, secrétaire des affaires étrangères, samma avdelning, båda i egenskap av ombud,
- Portugals regering, genom direktören Luís Fernandes, Serviço Jurídico, direcção-Geral das Comunidades Europeias, och Angelo Cortesão Seíça Neves, jurist vid samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Peter Oliver, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 5 maj 1998 av: Kuwait Petroleum (GB) Ltd, företrätt av John Walters, med fullmakt från Peter Landon, Förenade kungarikets regering, företrädd av John E. Collins, biträdd av Paul Lasok, Frankrikes regering, företrädd av Gautier Mignot, och kommissionen, företrädd av Peter Oliver och Hélène Michard, rättstjänsten, samt Francesca Riddy, nationell tjänsteman med förordnande vid samma avdelning, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 9 juli 1998 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 VAT and Duties Tribunal, London, har genom beslut av den 15 januari 1997, som inkom till domstolen den 6 februari samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt fem frågor om tolkningen av artiklarna 2.1, 5.6, 11 A 3 b och 27 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

- 2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Kuwait Petroleum (GB) Ltd (nedan kallat Kuwait Petroleum) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallat Commissioners), behörig myndighet i fråga om uppbörd av mervärdesskatt i Förenade kungariket, angående påförande av mervärdesskatt på vissa produkter som utgavs av Kuwait Petroleum inom ramen för en säljkampanj åren 1991—1996.

Den nationella lagstiftningen

- 3 I Schedule 4 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) definieras de varor och tjänster som skall underkastas mervärdesskatt samt de transaktioner som skall jämföras med dessa. I paragraph 5 föreskrivs följande:

”1. När varor tillhörande ett företag överförs eller överläts av den person som driver eller leder företaget, vilket medför att varorna inte längre utgör en del av företagets tillgångar, utgör denna transaktion, om inte annat sägs i subparagraph 5 nedan, oavsett om vederlag utgår eller inte, en varuleverans som utförs av denna person.

2. Subparagraph 1 ovan är inte tillämplig när överföringen eller överlåtelsen utgör:

- a) en gåva som ges bort inom ramen för företagets rörelse (utom i de fall då gåvan utgör en av flera gåvor som regelbundet ges till samma person) då gåvogivarens kostnad inte överstiger 10 UKL ...”

Gemenskapslagstiftningen

- 4 I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

...”

- 5 I artikel 5.6 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

- 6 I artikel 11 A 3 b i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Inom landets territorium

...

3. Beskattningsunderlaget får inte innefatta följande:

...

- b) Rabatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet."

Twisten vid den nationella domstolen

- 7 Det bränsle som marknadsförs av Kuwait Petroleum under varumärket "Q8" säljs antingen direkt av Kuwait Petroleum vid ungefär 110 bensinstationer som tillhör Kuwait Petroleum och som drivs av detta bolag eller för dess räkning, eller av ungefär 500 oberoende återförsäljare till vilka Kuwait Petroleum säljer Q8-bränsle i egenskap av grossist.
- 8 Åren 1991—1996 genomförde Kuwait Petroleum en säljkampanj, i vilken dess egna bensinstationer samt ungefär 160 oberoende återförsäljare deltog. Inom ramen för denna kampanj erhöll kunderna en kupong med beteckningen "Q8 Sails" (nedan

kallade Q8-kuponger) per 12 liter köpt bränsle. Priset på bränslet var detsamma, oavsett om kunderna tog emot Q8-kupongerna eller inte. När en kund hade samlat ett tillräckligt antal Q8-kuponger kunde han byta ut kupongerna mot varor i en "gåvokatalog", eller vid vissa tillfällen tjänster i form av biljetter (såsom teaterbiljetter), som Kuwait Petroleum åtog sig att tillhandahålla inom en viss tid (nedan kallade kupongvarorna).

- 9 Alla oberoende återförsäljare som deltog i säljkampanjen åtog sig att, under den period då säljkampanjen pågick, till Kuwait Petroleum erlagga en extra ersättning per liter, med tillägg för mervärdesskatten på den totala volymen sålt bränsle under samma period. Denna extra ersättning uppgick till 0,22 pence per liter och höjdes år 1993 till 0,33 pence per liter.
- 10 I skrivelse av den 16 juni 1995 fastställde Commissioners att Kuwait Petroleum, som hade gjort avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts i samband med förvärvet av kupongvarorna, skulle betala utgående mervärdesskatt för de kupongvaror som utgetts till kunder och vars värde översteg 10 UKL, med motiveringen att Kuwait Petroleum levererade dessa varor "på annat sätt än mot vederlag".
- 11 Kuwait Petroleum väckte talan mot detta beslut vid den nationella domstolen och gjorde gällande att Kuwait Petroleum tvärtom levererade kupongvarorna mot vederlag. Ersättningen utgjordes nämligen av en obestämd andel av det pris, inklusive mervärdesskatt, som kunderna betalade för såväl bränslet som för de senare erhållna kupongvarorna, vilket innebar att Kuwait Petroleum redan hade betalat mervärdesskatt för transaktionen.
- 12 Den nationella domstolen har fastställt att utdelningen av Q8-kuponger till kunderna skall anses vara ensidig och fristående i förhållande till huvudtransaktionen, nämligen förvärvet av bränsle. Denna domstol anser vidare att Q8-kupongerna erhålls utan ersättning.

- 13 Den nationella domstolen har emellertid uppgett att begreppet vederlag (consideration) har en annan innebörd inom engelsk avtalsrätt än i skatterättsligt hänseende, där det utgör värdet på den leverans som ligger till grund för mervärdesskatten. Då den nationella domstolen anser att en tolkning av gemenskapsrätten är nödvändig för den aktuella tvistens avgörande, har den beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

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

- i) varuleverantören av affärsmässiga skäl levererar varor i utbyte mot kuponger i enlighet med de villkor som gäller för säljkampanjen,
- ii) utan betalning i pengar när varorna utges,
- iii) mot inlösen av kuponger som en köpare av huvudvaror erhöll genom att betala fullt detaljhandelspris för denna vara, utan att erlagga någon identifierbar betalning i pengar för kupongerna,

frågas följande:

- 1) Skall uttrycket '[r]abatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet' i artikel 11 A 3 b i rådets sjätte direktiv tolkas så, att hela kostnaden för kupongvaran omfattas av detta uttryck?
- 2) Kan kupongvarorna anses utgöra 'leverans mot vederlag' i den mening som avses i artikel 5.6 i detta direktiv?

- 3) Om kupongvarorna erhålls på annat sätt än mot vederlag eller 'utan ersättning', skall artikel 5.6 då tolkas så, att utdelningen av kupongvarorna skall anses utgöra leverans mot vederlag, oberoende av att de utges inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse?
- 4) Skall någon av de föregående frågorna besvaras annorlunda
 - a) om alla kuponger som inlösts för någon av kupongvarorna erhöles vid köp av huvudvaror från den varuleverantör som driver säljkampanjen,
 - b) om alla kuponger erhöles vid köp av huvudvaror från en återförsäljare som deltog i säljkampanjen, eller
 - c) om de inlösta kupongerna till viss del erhöles vid köp av huvudvaror från varuleverantören och till viss del från en eller flera deltagande återförsäljare?
- 5) Om den tredje frågan besvaras nekande, har Förenade kungariket rätt att, i enlighet med artikel 27 i rådets sjätte direktiv och i enlighet med det undantag som detta gavs år 1977, av varuleverantören ta ut en utgående skatt som baseras på varuleverantörens kostnad för kupongvarorna, förutom den utgående skatt som ingår i huvudvarornas fullpris?

Den första frågan

- 14 Genom den första frågan vill den nationella domstolen i huvudsak veta huruvida artikel 11 A 3 b i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att begreppet "rabatter" kan anses omfatta hela kostnaden för de levererade kupongvarorna.
- 15 Domstolen påpekar härvid att Kuwait Petroleum inte har gjort gällande att det har gett sina kunder en sådan rabatt som avses i denna bestämmelse. Kuwait Petroleum har tvärtom gjort gällande att kunderna betalade kupongvarorna med en del av bränslepriset och att den första frågan därför inte är relevant.
- 16 Såsom den brittiska, den franska och den portugisiska regeringen med rätta har påpekat måste en vara ha levererats mot vederlag för att en rabatt skall anses föreligga. Det framgår nämligen av begreppet "rabatt" i sig att det totala priset endast får ha nedsatts till viss del. I de fall då nedsättningen däremot uppgår till 100 procent av priset, utges varan i själva verket utan ersättning. Om varan överläts utan ersättning, omfattas denna transaktion av artikel 5.6 i sjätte direktivet.
- 17 Den första frågan skall således besvaras så, att artikel 11 A 3 b i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att begreppet "rabatter" inte kan omfatta en prisnedsättning med hela kostnaden för en levererad vara.

Den andra, den tredje och den fjärde frågan

- 18 Genom den andra, den tredje och den fjärde frågan, som skall behandlas i ett sammanhang, vill den nationella domstolen i huvudsak veta huruvida artikel 5.6 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att ett oljebolags uttag av varor som utdelas till kunder i utbyte mot kuponger som dessa erhållit genom att förvärva en viss kvantitet bränsle till fullt detaljhandelspris vid pumpen, enligt det system som beskrivs ovan i punkterna 7—9 i denna dom, skall behandlas som leverans mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse.
- 19 Domstolen påpekar inledningsvis att kupongvarorna i förevarande fall delades ut inom ramen för rörelsen, eftersom Kuwait Petroleum och de oberoende återförsäljare som deltog i säljkampanjen genomförde denna, såsom den nationella domstolen har konstaterat, i syfte att öka försäljningen av bränsle. En skattskyldig som befinner sig i samma situation som Kuwait Petroleum har därför, enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet, rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som erlagts i samband med förvärvet av dessa varor.
- 20 Enligt Kuwait Petroleum medför det faktum att kupongvarorna har överlåtits inom ramen för dess rörelse att artikel 5.6 i sjätte direktivet inte är tillämplig. Första meningen i denna punkt avser inte ett sådant uttag. Eftersom mervärdesskatten utgör en konsumtionsskatt är en utgående skatt nödvändig när varor används på ett sätt som innebär att de konsumeras av den skattskyldiga. Företaget konsumerar emellertid inte kupongvarorna när det utger dessa varor i utbyte mot kuponger.
- 21 Domstolen påpekar härvid att syftet med artikel 5.6 i sjätte direktivet bland annat är att en skattskyldig som tar ut en vara från sin rörelse för privata ändamål skall behandlas på samma sätt som en vanlig konsument som förvärvar en vara av samma art (se dom av den 6 maj 1992 i mål C-20/91, De Jong, REG 1991, s. I-2847,

punkt 15, och av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler, REG 1996, s. I-4517, punkt 33).

- 22 Det framgår emellertid av själva ordalydelsen av artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet att uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen, som han sedan överlåter utan ersättning, skall behandlas som leverans mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse, och därmed underkastas mervärdesskatt, då mervärdesskatten på varorna i fråga varit avdragsgill, oberoende av om denna överlåtelse sker inom ramen för rörelsen eller inte. Andra meningen i denna bestämmelse, enligt vilken uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse inte skall beskattas, skulle nämligen sakna betydelse om den första meningen inte omfattade uttag som den skattskyldiga överlåter utan ersättning, inbegripet uttag inom ramen för rörelsen.
- 23 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 26 i sitt förslag till avgörande stöds denna tolkning av den rätthistoriska bakgrunden till artikel 5.6 i sjätte direktivet. I punkt 6 i bilaga A till rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Struktur och förfarande för tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303) samt i artikel 5.3 a i det förslag till sjätte direktiv som kommissionen lade fram den 29 juni 1973 (EGT C 80, s. 1) angavs bland annat att uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde, vilka i skattehänseende kan anses utgöra allmänna omkostnader, med avvikelse från huvudregeln inte skulle beskattas. Härav följer att nämnda uttag, även om de gjorts inom ramen för rörelsen, skall beskattas om gåvorna inte är av ringa värde.
- 24 Kuwait Petroleum har gjort gällande att artikel 5.6 i sjätte direktivet inte är tillämplig, eftersom det i målet vid den nationella domstolen inte har skett en överlåtelse utan ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse. Ersättningen för kupongerna, och följaktligen för de varor som levererats i utbyte mot dessa, utgör en identifierbar del av det pris inklusive mervärdesskatt som kunden betalade

för bränslet. Kunden betalade således även för de varor som delades ut inom ramen för säljkampanjen. Detta var innebörden i avtalet med de slutkonsumenter som förvärvade bränsle vid Kuwait Petroleums bensinstationer. Denna bedömning gäller i huvudsak även de oberoende återförsäljarna i distributionsprocessen, vilka agerade för Kuwait Petroleums räkning när de delade ut Q8-kuponger och tog ut den del av priset som var att hänföra till kupongerna.

- 25 Den brittiska, den franska och den portugisiska regeringen anser däremot att, oavsett att varje skattskyldig skall försöka täcka alla de kostnader han ådrar sig med intäkter han erhåller, kunden i ett system som det förevarande inte betalar något vederlag för de kuponger och gåvor han erhåller när han köper bränsle.
- 26 Det skall erinras om att leverans av varor endast sker ”mot vederlag” i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet om det mellan säljaren och köparen föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer och om det pris som säljaren tar ut utgör det faktiska motvärdet av den vara som köparen erhåller (se, beträffande tillhandahållande av tjänster, dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma, REG 1994, s. I-743, punkt 14).
- 27 Även om det åligger den nationella domstolen att undersöka huruvida kunderna och Kuwait Petroleum, i förekommande fall via oberoende återförsäljare, i samband med förvärvet av bränsle kom överens om att en andel av det pris som betalats för bränslet, oavsett om denna andel går att identifiera eller inte, utgjorde motvärdet av Q8-kupongerna eller kupongvarorna, finns det inga uppgifter i handlingarna i målet som tyder på att de berörda verkligen ömsesidigt har utbytt sådana prestationer.
- 28 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 43 i sitt förslag till avgörande konstaterar domstolen att försäljningen av bränsle och överlåtelsen av varor i utbyte mot kuponger utgör två olika transaktioner.

- 29 I målet vid den nationella domstolen talar två omständigheter för att överlämnandet av varor i utbyte mot Q8-kuponger utgör en överlåtelse utan ersättning i den mening som avses i artikel 5.6 i sjätte direktivet, vilket innebär att uttaget av dessa varor skall behandlas som leverans mot vederlag och därmed beskattas.
- 30 För det första betecknades kupongvarorna som gåvor inom ramen för den säljkampanj som Kuwait Petroleum genomförde.
- 31 För det andra är det ostridigt att de personer som förvärvade Q8-bränsle, oavsett om de tog emot kupongerna eller inte, var tvungna att betala samma detaljhandelspris och att endast detta pris angavs i den faktura angående denna transaktion som Kuwait Petroleum eller de oberoende återförsäljarna enligt artikel 22.3 i sjätte direktivet var skyldiga att skicka till de kunder som själva var skattskyldiga. Kuwait Petroleum kan därför inte göra gällande att en viss del av det pris som betalats för bränslet, till skillnad mot vad som angavs på de utställda fakturorna, i själva verket motsvarade värdet på Q8-kupongerna eller på kupongvarorna.
- 32 Den andra, den tredje och den fjärde frågan skall följaktligen besvaras så, att artikel 5.6 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att ett oljebolags uttag av varor som utdelas till kunder i utbyte mot kuponger som dessa erhållit genom att förvärva en viss kvantitet bränsle till fullt detaljhandelspris vid pumpen, i en sådan säljkampanj som den i målet vid den nationella domstolen, skall behandlas som leverans mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse om varorna inte är av ringa värde.
- 33 Med hänsyn till svaret på den andra, den tredje och den fjärde frågan behöver den femte frågan inte besvaras.

Rättegångskostnader

- 34 De kostnader som har förorsakats av den brittiska, den franska och den portugisiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

— angående de frågor som genom beslut av den 15 januari 1997 har ställts av VAT and Duties Tribunal, London — följande dom:

- 1) Artikel 11 A 3 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas på så sätt att begreppet ”rabatter” inte kan omfatta en prisnedsättning med hela kostnaden för en levererad vara.
- 2) Artikel 5.6 i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas på så sätt att ett oljebolags uttag av varor som utdelas till kunder i utbyte mot kuponger som dessa

erhållit genom att förvärva en viss kvantitet bränsle till fullt detaljhandelspris vid pumpen, i en sådan säljkampanj som den i målet vid den nationella domstolen, skall behandlas som leverans mot vederlag i den mening som avses i denna bestämmelse om varorna inte är av ringa värde.

Rodríguez Iglesias

Kapteyn

Hirsch

Mancini

Moitinho de Almeida

Gulmann

Edward

Sevón

Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 27 april 1999.

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare

Ordförande