

|

61997J0048

Arrest van het Hof van 27 april 1999. - Kuwait Petroleum (GB) Ltd tegen Commissioners of Customs & Excise. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Value Added Tax and Duties Tribunal, London - Verenigd Koninkrijk. - Zesde BTW-richtlijn - Verkoopbevorderende actie - Afgifte van goederen tegen inwisseling van waardebonnen - Levering onder bezwarende titel - Prijskortingen en -rabatten - Begrip. - Zaak C-48/97.

Jurisprudentie 1999 bladzijde I-02323

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

1 Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Maatstaf van heffing - Prijskortingen en - rabatten - Begrip - Vermindering van 100 % - Daarvan uitgesloten

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 11, A, lid 3, sub b)

2 Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Belastbare handelingen - Afgifte van goederen die als geschenk worden aangeboden tegen inwisseling van waardebonnen die bij aankoop van een product zijn verkregen - Belastbaarheid - Voorwaarde

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 5, lid 6)

Samenvatting

1 Artikel 11, A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de elementen die in het binnenland niet in de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde worden opgenomen, moet aldus worden uitgelegd, dat de sub b vermelde begrippen "prijskortingen" en "prijsrabatten" geen prijsvermindering kunnen omvatten die betrekking heeft op de volledige kostprijs van een levering van goederen.

2 Volgens artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) wordt met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld, de onttrekking door een belastingplichtige van een goed aan zijn bedrijf, dat hij

om niet verstrekt, wanneer met betrekking tot dit goed recht op aftrek van de voorbelasting is ontstaan. Is een verstrekking om niet in de zin van die bepaling, de afgifte van goederen door een petroleummaatschappij tegen inwisseling van zegels die een koper van brandstof naar verhouding van de gekochte hoeveelheid bij de betaling van de volledige detailhandelsprijs van de brandstof aan de pomp heeft ontvangen in het kader van een promotiecampagne, waarin de goederen als geschenken worden gekwalificeerd en de door de koper betaalde prijs niet gedeeltelijk de tegenwaarde vormt voor de zegels of de tegen die zegels afgegeven goederen. Wanneer die goederen niet van geringe waarde zijn, moet een dergelijke afgifte derhalve met een levering onder bezwarende titel worden gelijkgesteld en aan de belasting over de toegevoegde waarde worden onderworpen.

Partijen

In zaak C-48/97,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het VAT and Duties Tribunal, London (Verenigd Koninkrijk), in het aldaar aanhangig geding tussen

Kuwait Petroleum (GB) Ltd

en

Commissioners of Customs & Excise,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 2, punt 1, 5, lid 6, 11, A, lid 3, sub b, en 27 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, P. J. G. Kapteyn en G. Hirsch (rapporteur), kamerpresidenten, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, D. A. O. Edward, L. Sevón en M. Wathelet, rechters,

advocaat-generaal: N. Fennelly

griffier: D. Louterman-Hubeau, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Kuwait Petroleum (GB) Ltd, vertegenwoordigd door J. Walters, QC, gemachtigde van P. Landon, FCA,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, als gemachtigde, bijgestaan door P. Lasok, QC, en P. J. E. Whipple, Barrister,

- de Franse regering, vertegenwoordigd door K. Rispal-Bellanger, onderdirecteur internationaal economisch recht en gemeenschapsrecht bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en G. Mignot, secretaris buitenlandse zaken bij die directie, als gemachtigden,

- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes, directeur van de juridische dienst van de algemene directie gemeenschapsaangelegenheden van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en A. Cortesão de Seíça Neves, jurist bij deze dienst, als gemachtigden,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door P. Oliver, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Kuwait Petroleum (GB) Ltd, vertegenwoordigd door J. Walters, gemachtigde van P. Landon; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, bijgestaan door P. Lasok; de Franse regering, vertegenwoordigd door G. Mignot, en de Commissie, vertegenwoordigd door P. Oliver en H. Michard, leden van haar juridische dienst, en F. Riddy, bij deze dienst gedetacheerd nationaal ambtenaar, als gemachtigden, ter terechtzitting van 5 mei 1998,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 9 juli 1998,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 15 januari 1997, ingekomen bij het Hof op 6 februari daaraanvolgend, heeft het VAT and Duties Tribunal, London, krachtens artikel 177 EG-Verdrag vijf prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 2, punt 1, 5, lid 6, 11, A, lid 3, sub b, en 27 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Kuwait Petroleum (GB) Ltd (hierna: "Kuwait") en de Commissioners of Customs & Excise (hierna: "Commissioners"), die in het Verenigd Koninkrijk bevoegd zijn voor de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW"), inzake de onderwerping aan de BTW van bepaalde producten die Kuwait in het kader van een promotieactie tussen 1991 en 1996 als geschenk heeft aangeboden.

De nationale regeling

3 In bijlage 4 bij de Value Added Tax Act 1994 (wet van 1994 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) is bepaald wat moet worden verstaan onder levering van goederen, verrichten van diensten of daarmee gelijkgestelde handelingen, met het oog op de onderwerping daarvan aan de BTW. Paragraaf 5 van bijlage 4 luidt:

"(1) Onverminderd subparagraaf (2) hierna, is sprake van levering van goederen, wanneer goederen die deel uitmaken van de bedrijfsactiva, al dan niet onder bezwarende titel worden overgedragen of daarover wordt beschikt door of op aanwijzing van de persoon die het bedrijf leidt, zodat zij niet langer deel uitmaken van deze activa.

(2) Subparagraaf (1) hierboven is niet van toepassing wanneer de overdracht of beschikking

(a) inhoudt, dat goederen worden geschonken in het kader van verkoopbevordering (behoudens wanneer de context hiervan is, dat herhaaldelijk goederen worden geschonken aan één persoon over een zekere tijdsspanne), wanneer de kostprijs voor de schenker niet meer dan 10 UKL

bedraagt (...)"

De gemeenschapsregeling

4 Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

"Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

(...)"

5 Artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

"Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan. Onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, worden niet als zodanig beschouwd."

6 Artikel 11, A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt het volgende:

"In het binnenland

(...)

3. In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

(...)

b) prijskorting en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht."

Het hoofdgeding

7 Kuwait brengt haar motorbrandstof onder de merknaam "Q8" in de detailhandel, hetzij rechtstreeks in ongeveer 110 tankstations die haar eigendom zijn of die door haar of voor haar rekening worden geëxploiteerd, hetzij via ongeveer 500 onafhankelijke wederverkopers waaraan zij als groothandelaar de Q8-motorbrandstof verkoopt.

8 Tussen 1991 en 1996 voerde Kuwait een promotiecampagne, waaraan haar eigen tankstations en ongeveer 160 onafhankelijke wederverkopers deelnamen. In het kader van die campagne ontvingen de klanten een "Q8 Sails"-waardebond voor elke aankoop van 12 liter brandstof. De brandstofprijs was steeds dezelfde, ongeacht of de klant de hem aangeboden Q8 Sails-waardebonden (hierna: "Q8-zegels") aanvaardde of niet. Wanneer een klant voldoende Q8-zegels had verzameld, kon hij deze inwisselen tegen goederen die hij koos uit een "geschenkcatalogus", of af en toe tegen diensten waarvoor een titel werd afgegeven (bijvoorbeeld entreekaarten voor een theatervoorstelling), en Kuwait verbond zich ertoe deze binnen een bepaalde termijn te leveren.

9 Alle onafhankelijke wederverkopers die aan de actie deelnamen, verbonden zich ertoe Kuwait tijdens de periode van de promotieactie een extra bedrag per liter te betalen, vermeerderd met de BTW over de totale hoeveelheid tijdens die periode verkochte brandstof. Dat extra bedrag, dat oorspronkelijk 0,22 pence per liter bedroeg, is in 1993 opgetrokken tot 0,33 pence per liter.

10 Bij brief van 16 juni 1995 besloten de Commissioners dat Kuwait, die was overgegaan tot aftrek van de als voorbelasting betaalde BTW over de goederen die zij met het oog op inwisseling tegen Q8-zegels had gekocht, de BTW diende te betalen over de aan de klanten gegeven goederen waarvan de prijs hoger was dan 10 UKL, op grond dat deze goederen door Kuwait "anders dan onder bezwarende titel" waren geleverd.

11 Kuwait ging van dit besluit in beroep bij de verwijzende rechter, stellende dat zij de tegen inwisseling van Q8-zegels afgegeven goederen onder bezwarende titel had geleverd, nu de tegenprestatie bestond in een onbepaald deel van de prijs, BTW inbegrepen, die de consument zowel voor de levering van de brandstof als voor de latere afgifte van goederen in ruil voor Q8-zegels had betaald, zodat zij de BTW over deze handeling reeds had voldaan.

12 Het VAT and Duties Tribunal is van oordeel, dat naar Engels recht de afgifte van Q8-zegels aan de klant als een eenzijdige handeling moet worden aangemerkt, en onafhankelijk is van de hoofdtransactie die bestaat in de aankoop van brandstof. Deze rechterlijke instantie is ook van mening, dat de Q8-zegels gratis werden verkregen.

13 Het VAT and Duties Tribunal wijst er evenwel op, dat het begrip oorzaak ("consideration") in het Engelse contractenrecht een andere betekenis heeft dan het begrip tegenprestatie ("consideration") in het fiscaal recht, in de zin van de waarde van een levering als grondslag voor de BTW-heffing. Van oordeel dat een uitlegging van het gemeenschapsrecht noodzakelijk is voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding, heeft het VAT and Duties Tribunal, London, besloten de behandeling van de zaak te schorsen en de Hof de volgende vragen voor te leggen:

"Wanneer een leverancier van goederen een promotiecampagne voert die als volgt is georganiseerd:

i) in het kader van zijn handelsactiviteit schenkt de organisator overeenkomstig het reglement van de campagne voordeelartikelen;

ii) zulks geschiedt zonder enige betaling in geld bij de afgifte van de voordeelartikelen;

iii) deze artikelen worden ingeruild tegen waardebonnen die de koper van premieartikelen krijgt wanneer hij de volledige kleinhandelsprijs van deze goederen betaalt, zonder dat hij afzonderlijk betaalt voor de waardebonnen;

1) Moet de uitdrukking '\$prijskortingen en -rabatten die aan de koper (...) worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht' in artikel 11, A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn van de Raad dan aldus worden uitgelegd, dat zij de volledige kostprijs van de voordeelartikelen omvat?

2) Moeten de voordeelartikelen worden behandeld als '\$een levering onder bezwarende titel' in de zin van artikel 5, lid 6, van die richtlijn?

3) Indien de voordeelartikelen anders dan onder bezwarende titel of '\$om niet' worden gegeven, moet artikel 5, lid 6, dan aldus worden uitgelegd, dat ingevolge die bepaling het schenken van de voordeelartikelen is te behandelen als een levering onder bezwarende titel, ofschoon die artikelen zijn geschonken in het kader van de handelsactiviteit?

4) Luidt het antwoord op een van de vorige vragen anders:

a) wanneer alle voor een van de voordeelartikelen ingewisselde waardebonnen zijn verkregen bij de aankoop van premieartikelen bij de organisator van de promotiecampagne;

b) wanneer alle waardebonnen zijn verkregen bij de aankoop van premieartikelen bij een handelaar die een aan de promotiecampagne deelnemende wederverkoper was; of

c) wanneer de ingewisselde waardebonnen gedeeltelijk zijn verkregen bij de aankoop van premieartikelen bij de organisator van de promotiecampagne en gedeeltelijk bij de aankoop van premieartikelen bij een of meer deelnemende wederverkopers?

5. Indien vraag 3 ontkennend moet worden beantwoord, is het Verenigd Koninkrijk dan gerechtigd krachtens artikel 27 van de Zesde richtlijn van de Raad en krachtens de afwijking die het in 1977 verkreeg, de organisator van de promotiecampagne een outputbelasting op te leggen op basis van de kostprijs voor de organisator van de voordeelartikelen, bovenop de outputbelasting die begrepen is in de volledige detailhandelsprijs van de premieartikelen?"

De eerste vraag

14 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 11, A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de begrippen "prijskorting" en "prijrabatten" ook gelden wanneer waardebonnen gratis kunnen worden ingeruild tegen voordeelartikelen.

15 Dienaangaande zij om te beginnen opgemerkt, dat Kuwait zelf niet van mening is dat zij haar klanten prijskorting of -rabatten in de zin van die bepaling heeft toegekend. Zij voert integendeel aan, dat haar klanten voor de tegen Q8-zegels ingewisselde artikelen een deel van de bij de aankoop van brandstof betaalde prijs hebben bijgedragen. Haars inziens is de eerste vraag derhalve niet relevant.

16 Zoals de regeringen van het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en Portugal terecht hebben opgemerkt, veronderstelt de toekenning van een prijskorting of -rabat de levering van een goed onder bezwarende titel. De uitdrukkingen "korting" en "rabat" verwijzen als zodanig immers naar een slechts gedeeltelijke vermindering van de overeengekomen volledige prijs. Wanneer de vermindering daarentegen betrekking heeft op 100 % van de prijs, is er sprake van afgifte om niet. De overdracht van een goed om niet valt evenwel onder artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn.

17 Op de eerste vraag dient derhalve te worden geantwoord, dat artikel 11, A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de begrippen "prijskorting" en "prijrabatten" geen prijsvermindering kunnen omvatten die betrekking heeft op de volledige kostprijs van een levering van goederen.

De tweede, de derde en de vierde vraag

18 Met de tweede, de derde en de vierde vraag, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de onttrekking door een petroleummaatschappij van goederen aan haar bedrijf, die aan een koper van brandstof worden gegeven tegen inwisseling van zegels die hij, overeenkomstig het stelsel omschreven in de punten 7 tot en met 9 van het onderhavige arrest, naar verhouding van de gekochte hoeveelheid heeft ontvangen bij betaling van de volledige detailhandelsprijs van de brandstof aan de pomp, moet worden gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel in de zin van die bepaling.

19 Om te beginnen zij opgemerkt, dat de afgifte van goederen tegen inwisseling van Q8-zegels in casu is gebeurd ten behoeve van de onderneming, aangezien volgens de nationale rechter het doel van de promotiecampagne voor Kuwait, en voor de onafhankelijke wederverkopers die aan de actie deelnamen, bestond in een stijging van de verkochte hoeveelheid brandstof. Om die reden is een belastingplichtige die zich in de situatie van Kuwait bevindt, gerechtigd overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, het bedrag van de in een vorig stadium bij de aankoop van die goederen betaalde BTW af te trekken.

20 Volgens Kuwait sluit de omstandigheid dat zij de goederen voor haar bedrijfsdoeleinden heeft overgedragen, de toepassing uit van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. De eerste volzin van lid 6 doelt volgens haar niet op een dergelijke onttrekking van goederen aan een bedrijf. Aangezien de BTW een verbruiksbelasting is, zou immers een heffing in een verder stadium nodig zijn indien de goederen worden bestemd voor verbruik door de belastingplichtige. De levering van goederen tegen inwisseling van zegels vormt evenwel geen verbruik van die goederen door de onderneming.

21 Dienaangaande zij erop gewezen, dat het doel van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn er met name in bestaat, een gelijke behandeling te verzekeren van de belastingplichtige die voor privédoeleinden een goed aan zijn bedrijf onttrekt en een gewone consument die een soortgelijk goed koopt (zie arresten van 6 mei 1992, De Jong, C-20/91, Jurispr. blz. I-2847, punt 15, en 26 september 1996, Enkler, C-230/94, Jurispr. blz. I-4517, punt 33).

22 Uit de bewoordingen van artikel 5, lid 6, eerste volzin, van de Zesde richtlijn volgt evenwel, dat deze bepaling met een levering onder bezwarende titel gelijkstelt, en bijgevolg aan BTW onderwerpt, de onttrekking door een belastingplichtige van een goed aan zijn bedrijf, dat hij om niet verstrekt, wanneer met betrekking tot dit goed recht op aftrek van de voorbelasting is ontstaan, zonder dat het in principe beslissend is of deze overdracht al dan niet omwille van bedrijfsdoeleinden geschiedt. De tweede volzin van deze bepaling, waarbij de onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster, van BTW-heffing worden uitgesloten, zou immers geen zin hebben indien de eerste volzin de onttrekking van goederen welke de belastingplichtige, zelfs voor bedrijfsdoeleinden, om niet verstrekt, niet aan BTW zou onderwerpen.

23 Zoals de advocaat-generaal in punt 26 van zijn conclusie heeft opgemerkt, wordt deze uitlegging bovendien bevestigd door de ontstaansgeschiedenis van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. In punt 6 van bijlage A bij de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB blz. 1303), en in artikel 5, lid 3, sub a, van het voorstel van Zesde richtlijn, door de Commissie aan de Raad voorgelegd op 29 juni 1973 (PB C 80, blz. 1), is onder meer bepaald, dat de onttrekkingen van goederen, bestemd om te dienen als monster of als geschenken van geringe waarde, welke in fiscaal opzicht tot de algemene kosten mogen worden gerekend, in strijd met de algemene regel niet als belastbare leveringen moeten worden beschouwd. Daaruit volgt, dat deze onttrekkingen, zelfs wanneer zij voor bedrijfsdoeleinden zijn verricht, als belastbare leveringen moeten worden aangemerkt indien de geschenken niet van geringe waarde zijn.

24 Kuwait betoogt overigens, dat artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn niet van toepassing is, omdat er in de zaak die in het hoofdgeding aan de orde is, geen sprake is van verstrekking om niet in de zin van die bepaling. De tegenprestatie voor de afgifte van de zegels, en derhalve voor de afgifte van de tegen de zegels ingewisselde artikelen, bestaat immers in een identificeerbaar deel van de prijs, BTW inbegrepen, die de klant bij de aankoop van brandstof heeft betaald. De klant betaalt dus ook voor de goederen die hij in het kader van de promotiecampagne ontvangt. Dat is volgens Kuwait de inhoud van de overeenkomst die in haar tankstations met de

eindverbruiker is gesloten. Deze conclusie geldt in wezen ook, wanneer de distributie geschiedt via onafhankelijke wederverkopers, die ter zake van de afgifte van de Q8-zegels en de inning van het desbetreffende gedeelte van de prijs, voor rekening van Kuwait handelen.

25 De regeringen van het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en Portugal menen evenwel, dat hoewel elke belastingplichtige ernaar moet streven met zijn inkomsten al zijn kosten te dekken, de klant in een actie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, bij de aankoop van brandstof geen betaling verricht als tegenprestatie voor de zegels en de geschenken die hij ontvangt.

26 Om te beginnen zij opgemerkt, dat goederen enkel "onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn worden geleverd, wanneer tussen de leverancier en de koper een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de leverancier ontvangen prijs de werkelijke tegenwaarde vormt voor het geleverde goed (zie, in die zin, inzake dienstverrichtingen, arrest van 3 maart 1994, Tolsma, C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 14).

27 Hoewel het aan de nationale rechter staat, te onderzoeken of de klanten en Kuwait, in voorkomend geval via de onafhankelijke wederverkopers, waren overeengekomen dat een al dan niet identificeerbaar gedeelte van de voor de brandstof betaalde prijs de tegenwaarde vormde voor de Q8-zegels of de tegen die zegels afgegeven goederen, zij hier opgemerkt, dat uit het dossier niet kan worden opgemaakt, dat de betrokkenen daadwerkelijk over en weer dergelijke prestaties hebben uitgewisseld.

28 Enerzijds moet worden vastgesteld, zoals de advocaat-generaal in punt 43 van zijn conclusie heeft opgemerkt, dat de verkoop van brandstof en de overdracht van goederen tegen inwisseling van zegels, twee verschillende handelingen vormen.

29 Anderzijds wijzen in de zaak van het hoofdgeding met name twee overwegingen, met betrekking tot de afgifte van goederen tegen inwisseling van Q8-zegels, op een verstrekking om niet in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, zodat de onttrekking van die goederen aan het bedrijf wordt gelijkgesteld met een levering verricht onder bezwarende titel, die als zodanig belastbaar is.

30 In de eerste plaats werden de tegen inwisseling van Q8-zegels afgegeven goederen in de door Kuwait georganiseerde promotiecampagne als geschenken gekwalificeerd.

31 In de tweede plaats staat vast, dat de koper van Q8-brandstof, ongeacht of hij de zegels aanvaardde of niet, dezelfde detailhandelsprijs diende te betalen, en dat op de factuur van de brandstofaankoop, die Kuwait of de onafhankelijke wederverkopers krachtens artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn dienden uit te reiken aan belastingplichtige klanten, enkel die prijs was vermeld. In die omstandigheden kan niet het argument van Kuwait worden aanvaard, dat, anders dan op haar facturen was vermeld, een gedeelte van de door de kopers van brandstof betaalde prijs in werkelijkheid de waarde vertegenwoordigde van de Q8-zegels of van de tegen die zegels ingewisselde goederen.

32 Op de tweede, de derde en de vierde vraag dient derhalve te worden geantwoord, dat artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de onttrekking door een petroleummaatschappij van goederen aan haar bedrijf, die aan een koper van brandstof worden gegeven tegen inwisseling van zegels die hij, in het kader van een promotiecampagne als die welke in de hoofdzaak aan de orde is, naar verhouding van de gekochte hoeveelheid heeft ontvangen bij de betaling van de volledige detailhandelsprijs van de brandstof aan de pomp, moet worden gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel in de zin van die bepaling, wanneer die goederen niet van geringe waarde zijn.

33 Gelet op het antwoord op de tweede, de derde en de vierde vraag behoeft de vijfde vraag niet te worden beantwoord.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

34 De kosten door de regeringen van het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en Portugal en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het VAT and Duties Tribunal, London, bij beschikking van 15 januari 1997 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 11, A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat de begrippen "prijskortingen" en "prijsrabatten" geen prijsvermindering kunnen omvatten die betrekking heeft op de volledige kostprijs van een levering van goederen.

2) Artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd, dat de onttrekking door een petroleummaatschappij van goederen aan haar bedrijf, die aan een koper van brandstof worden gegeven tegen inwisseling van zegels die hij, in het kader van een promotiecampagne als die welke in de hoofdzaak aan de orde is, naar verhouding van de gekochte hoeveelheid heeft ontvangen bij de betaling van de volledige detailhandelsprijs van de brandstof aan de pomp, moet worden gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel in de zin van die bepaling, wanneer die goederen niet van geringe waarde zijn.