YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

16 päivänä tammikuuta 2003 *

Asiassa C-398/99,

jonka VAT and Duties Tribunal, Manchester (Yhdistynyt kuningaskunta), on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Yorkshire Co-operatives Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja R. Schintgen (esittelevä tuomari), joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit C. Gulmann, V. Skouris, F. Macken ja N. Colneric,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: osastopäällikkö D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Yorkshire Co-operatives Ltd, edustajanaan barrister J. Ghosh, asianajotoimisto KPMG:n valtuuttamana,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään R. Magrill, avustajanaan barrister R. Anderson,

— Saksan hallitus, asiamiehenään W.-D. Plessing,

— Irlannin hallitus, asiamiehenään M. A. Buckley, avustajanaan D. Moloney, BL,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään M. A. Fierstra,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Yorkshire Co-operatives Ltd:n, edustajanaan J. Ghosh, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään R. Magrill, avustajanaan K. Parker, QC, Irlannin hallituksen, edustajanaan D. Moloney, ja komission, asiamiehenään R. Lyal, 21.6.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.9.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 VAT and Duties Tribunal, Manchester, on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 12.10.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 14.10.1999, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa valittajana on Yorkshire Co-operatives Ltd (jäljempänä Yorkshire) ja sen vastapuolena Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners), joka on arvonlisäveron kanta-

misen osalta toimivaltainen viranomainen Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Asiassa on kyse Yorkshiren arvonlisäverona maksamien summien palauttamisesta.

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Veron perusteen on oltava:

a) — — 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;

— — ."

4 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 ja 3 alakohdassa luetellaan seikat, jotka tulee sisällyttää veron perusteeseen, sekä seikat, joita siihen ei tule sisällyttää. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa säädetään,

että veron perusteeseen ei tule sisällyttää "sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan".

5 Kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan ensimmäisessä alakohdassa todetaan seuraavaa:

"Sopimuksen mitätöinnin, peruutuksen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on veron perustetta vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin."

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

6 Yorkshire on osuustoiminnallinen yritys, joka harjoittaa elintarvikkeiden ja muiden tavaroiden vähittäismyyntiä. Tämän toiminnan yhteydessä se hyväksyi vuosien 1974 ja 1996 välisenä aikana eri tavaranvalmistajien antamia alennuslipukkeita. Näitä lipukkeita annettiin asiakkaille joko suoraan tai erilaisista julkaisuista (sanomalehdet, aikakausilehdet yms.) leikattavina lipukkeina. Jokaisessa lipukkeessa mainittiin tietty rahasumma tai siinä esitettiin tuon rahasumman laskentatapa, ja lipukkeen ansiosta asiakas sai eräiltä vähittäismyyjiltä siinä mainittua tuotetta ostaessaan lipukkeen mukaisen alennuksen normaalista myyntihinnasta. Lipukkeissa oli myös vähittäismyyjille tarkoitetut ohjeet siitä, kuinka näiden tuli toimia saadakseen tavaranvalmistajilta maksun hyväksymiensä lipukkeiden nimellisarvoa vastaavasta määrästä.

7 Näissä lipukkeissa tarkoitettuja tuotteita pidettiin kaupan normaaliin vähittäismyyntihintaan siten, että asiakas, jolla ei ollut alennuslipuketta, joutui maksamaan tuon normaalin hinnan.

8 Yorkshire sisällytti päivittäisiin myynnistä saamiinsa bruttotuloihin summat, jotka se sai tavaranvalmistajilta vastikkeena lähetettyään näille hyväksymänsä alennuslipukkeet, ja tilitti arvonlisäveron myymiensä tavaroiden normaalin vähittäismyyntihinnan perusteella ilman, että siitä olisi vähennetty alennuslipukkeita vastaan saatujen alennusten määrä. Yorkshiren ostaessa tuotteita tavaranvalmistajilta sen maksamassa hinnassa ei otettu huomioon alennuslipukkeiden arvoa ja eräät tuotteet jopa ostettiin ennen kuin tavaranvalmistajat antoivat noita lipukkeita.

9 Yorkshire vaati 2.12.1996 Commissionersia palauttamaan osan siitä arvonlisäverosta, jonka se oli maksanut helmikuun 1974 ja tammikuun 1996 välisen ajanjakson kattavien tilikausien aikana. Yorkshire väitti muun muassa, että asiassa C-317/94, Elida Gibbs, 24.10.1996 annetusta tuomiosta (Kok. 1996, s. I-5339), seuraa, että ainoastaan asiakkaiden maksamat määrät muodostavat vastikkeen sen tuona ajanjaksona suorittamista tavaroiden luovutuksista ja tavaranvalmistajilta saadut määrät ovat noiden tuotteiden alkuperäisestä ostohinnasta myönnettyjä palautuksia tai alennuksia. Näitä määriä ei näin ollen tule lukea veron perusteeseen. Koska tavaranvalmistajat eivät myöskään olleet antaneet Yorkshirelle mitään hyvityslaskua, sillä ei ollut velvollisuutta oikaista ostohintoihin sisältyvää veroa eikä myöskään velvollisuutta oikaista vastaavasti arvonlisäverotilityksiä tavaranvalmistajien luovutusten osalta.

10 Commissioners hylkäsi tämän vaatimuksen 10.2.1997 tekemällään päätöksellä sillä perusteella, että Yorkshire tulkitsee väärin edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annettua tuomiota. Commissioners katsoo, että veron peruste Yorkshiren luovuttamista tavaroista on sen asiakkaiden maksama käteishinta tavaranvalmistajien maksamilla määrillä lisättynä.

11 Yorkshire valitti tästä päätöksestä arvonlisäveroasioita koskevia valituksia käsittelevään tuomioistuimeen.

12 Tämä tuomioistuin on katsonut, että siinä vireillä olevan oikeudenkäynnin lopputulos riippuu kuudennen direktiivin tulkinnasta, ja se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Mikä on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan mukainen veron peruste valittajan kaltaisen vähittäiskauppiaan luovuttaessa tavaroita asiakkaalle, kun

a) tavaranvalmistaja on myynyt tavarat vähittäiskauppiaalle (tai mahdollisesti tukkukauppiaalle, joka puolestaan on myynyt tavarat vähittäiskauppiaalle),

b) tavaranvalmistaja antaa markkinointikampanjansa yhteydessä alennuslipukkeita, joita esittämällä

i) asiakas voi ostaa tavarat vähittäiskauppiaalta hintaan, joka on normaali vähittäismyyntihinta vähennettynä rahamäärällä, joka on mainittu lipukkeessa tai joka voidaan laskea lipukkeessa esitettyjen ehtojen perusteella, ja

ii) tavaranvalmistaja maksaa vähittäiskauppiaalle alennusta vastaavan summan sen jälkeen kun vähittäiskauppias on myynyt tavarat lipukkeessa esitettyjen ehtojen mukaisesti ja toimittanut lipukkeen tavaranvalmistajalle,

c) vähittäiskauppias myy tavarat asiakkaalle alennettuun hintaan, jos asiakas on esittänyt sille lipukkeen ja

d) vähittäiskauppias esittää lipukkeen tavaranvalmistajalle, joka puolestaan maksaa sille alennusta vastaavan summan?

Onko veron perusteena

i) asiakkaan maksama käteishinta vai

ii) asiakkaan maksama käteishinta lisättynä valmistajan maksamaa alennusta vastaavalla määrällä?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan yllä i kohdassa esitetyllä tavalla, onko vähittäiskauppiaan oikaistava arvonlisäverotilityksessään ostoihin sisältyvän veron määrää tavaranvalmistajan (tai mahdollisesti tukkukauppiaan) luovuttamien tavaroiden osalta, kun tavaranvalmistaja tai muu tavarantoimittaja ei ole antanut vähittäiskauppiaalle hyvityslaskua alennuksen palauttamisesta?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

13 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 234 artiklan mukaisessa yhteisöjen tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuimien välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityspiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos esitetyt kysymykset koskevat yhteisön oikeuden tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimen on siten yleensä ratkaistava esitetyt kysymykset (ks. erityisesti asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995, Kok. 1995, s. I-4921, 59 kohta ja asia C-340/99, TNT Traco, tuomio 17.5.2001, Kok. 2001, s. I-4109, 30 kohta).

14 Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut, että sen on oman toimivaltaisuutensa arvioimiseksi poikkeustapauksissa tutkittava ne olosuhteet, joiden vallitessa kansallinen tuomioistuin esitti sille ennakkoratkaisupyynnön (ks. vastaavasti asia 244/80, Foglia, tuomio 16.12.1981, Kok. 1981, s. 3045, Kok. Ep. VI, s. 251, 21 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin voi kieltäytyä vastaamasta kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vain, jos on ilmeistä, että yhteisön oikeuden tulkitsemisella, jota kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, tai jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. em. asia Bosman, tuomion 61 kohta ja em. asia TNT Traco, tuomion 31 kohta).

15 Nyt esillä olevassa asiassa on huomattava, kuten julkisasiamies mainitsee ratkaisuehdotuksensa 26 kohdassa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on täsmentänyt, että mikään tukkukauppias ei ole ollut osallisena niiden tavaroiden myynnissä, joita koskevia alennuslipukkeita Yorkshire on ottanut vastaan kuluttajilta, ja näin ollen se osa ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä, joka koskee tukkukauppiaiden osallistumista tavaroiden jakeluketjuun, on ainoastaan olettama, jolla ei ole merkitystä pääasian oikeudenkäynnin ratkaisuun. Tästä johtuen yhteisöjen tuomioistuimen ei ole tarpeen vastata tähän osaan ensimmäistä kysymystä.

16 Näin ollen ensimmäinen kysymys tulee ymmärtää siten, että sillä pyritään selvittämään, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että kun vähittäiskauppias hyväksyy tavaroita myydessään sen, että kuluttaja maksaa osan hinnasta käteisellä ja osan hinnasta noiden tavaroiden valmistajien antamilla alennuslipukkeilla, ja kun tavaranvalmistaja hyvittää vähittäiskauppiaalle tuota lipuketta vastaavan rahamäärän, lipukkeen nimellisarvo tulee lisätä vähittäiskauppiaan veron perusteeseen vai onko veron perusteena ainoastaan kuluttajan maksamaa käteishintaa vastaava osa hinnasta.

17 Näin muotoiltuun kysymykseen vastaamiseksi on aiheellista tuoda esiin asiassa C-427/98, komissio vastaan Saksa, 15.10.2002 annetun tuomion (Kok. 2002, s. I-8315) 45 kohta, joka koski muun muassa sellaisten tavaranvalmistajien veron perusteen määrittämistä, jotka antavat vastaavia alennuslipukkeita kuin nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat; kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tällaista valmistajaa voidaan pitää kolmantena alennuskupongin arvosta hyvityksen saavan vähittäismyyjän ja kupongin käyttävän kuluttajan välisen liiketoimen osalta.

18 Edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annetun tuomion 46 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin huomautti hyvityksen saavan vähittäismyyjän suorittaman luovutuksen suhteen, että se, että osaa tästä luovutuksesta saadusta vastikkeesta ei ole konkreettisesti suorittanut kuluttaja itse, vaan kolmas, joka on liiketoimessa ulkopuolinen, on suorittanut sen kuluttajan lukuun vähittäismyyjälle, on vailla merkitystä vähittäismyyjän veron perustetta määritettäessä.

19 Tuon saman tuomion 57 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin lisäsi, että alennuskuponkien käsittely arvonlisäveroa määritettäessä riippuu niiden juridisista ja taloudellisista ominaispiirteistä ja ettei kupongit hyväksyvän toimijan veron

peruste voi olla sen tavaranluovutuksestaan tosiasiallisesti saamaa rahasummaa pienempi.

20 Edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annetun tuomion 58 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin totesi tämän johdosta, että kun valmistaja järjestää myynninedistämiskampanjan, jossa käytetään alennuskuponkeja, ja hyvittää noiden kuponkien nimellisarvon niitä hyväksyneelle vähittäiskauppiaalle, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu vähittäiskauppiaan saama subjektiivinen vastike muodostuu tavaran koko hinnasta, jonka on osaksi maksanut kuluttaja ja osaksi valmistaja. Kupongeissa aineellistuu vähittäismyyjän oikeus saada valmistajalta hyvitys, joka vastaa kuluttajalle annettua alennusta. Tästä seuraa, että kupongin nimellisarvon tarkoittama summa on vähittäismyyjän tilisaatava, joka realisoituu kuponkia hyvitettäessä, ja että kuponkia on pidettävä nimellisarvonsa suuruisena maksuvälineenä.

21 Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annetun tuomion 59 kohdassa, että vähittäismyyjän veron peruste myynnistä kuluttajalle on koko vähittäismyyntihinta eli kuluttajan maksama hinta lisättynä tavaranvalmistajan vähittäismyyjälle hyvittämällä rahamäärällä.

22 Koska tavaranvalmistajien myynninedistämiskampanjoiden yhteydessä antamat alennuskupongit, jotka olivat edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annetun tuomion taustalla, olivat samanlaisia kuin kupongit, joita Yorkshire hyväksyi ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevassa oikeudenkäynnissä tarkoitettuna ajanjaksona, tästä on pääteltävä, että yhteisöjen tuomioistuimen tuon tuomion 59 kohdassa omaksumaa tulkintaa voidaan soveltaa myös nyt ratkaistavana olevan asian kaltaiseen tilanteeseen.

23 Tästä seuraa, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava siten, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että kun vähittäiskauppias hyväksyy tavaroita myydessään sen, että kuluttaja maksaa osan hinnasta käteisellä ja osan hinnasta noiden tavaroiden valmistajien antamilla alennuslipukkeilla, ja kun tavaranvalmistaja hyvittää vähittäiskauppiaalle tuota lipuketta vastaavan rahamäärän, lipukkeen nimellisarvo tulee lisätä vähittäiskauppiaan veron perusteeseen.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

24 Ottaen huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

25 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan, Saksan, Irlannin ja Alankomaiden hallituksille sekä komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut VAT and Duties Tribunal, Manchesterin, 12.10.1999 tekemällä päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että kun vähittäiskauppias hyväksyy tavaroita myydessään sen, että kuluttaja maksaa osan hinnasta käteisellä ja osan hinnasta noiden tavaroiden valmistajien antamilla alennuslipukkeilla, ja kun tavaranvalmistaja hyvittää vähittäiskauppiaalle tuota lipuketta vastaavan rahamäärän, lipukkeen nimellisarvo tulee lisätä vähittäiskauppiaan veron perusteeseen.

Schintgen Gulmann Skouris

Macken Colneric

Julistettiin Luxemburgissa 16 päivänä tammikuuta 2003.

R. Grass J.-P. Puissochet

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja