JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS FENNELLY

27 päivänä kesäkuuta 1996 *

1. Elida Gibbs rahoittaa kahta eri kuponkijärjestelmää kuluttajiin kohdistuvan kemikaalituotteidensa myynnin edistämiseksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Esittämällä alennuskupongin kuluttaja saa vähittäiskauppiaan myöntämän hinnanalennuksen. Lähettämällä palautuskupongin kuluttaja saa palautuksen suoraan Elida Gibbsiltä. Elida Gibbs väittää Lontoon Value Added Tax Tribunalissa, että veron perustetta on tarkistettava molempien kuponkijärjestelmien osalta jälkikäteen, jolloin vahvistettaisiin Elida Gibbsin arvonlisäverovelvollisuus sen aikaisemmasta tuotteiden myynnistä tukku- tai vähittäiskauppiaille. Kansallinen tuomioistuin on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä.

I — Tosiseikat ja oikeudelliset seikat

A — *Asiaan sovellettava lainsäädäntö*

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä "kuudes direktiivi") [1] 2 artiklassa säädetään:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

— —"

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — EYVL 1977 L 145, s. 1.

Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"*Maan alueella*

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."

Direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 ja 3 alakohdassa määritellään seikat, jotka veron perusteeseen on sisällytettävä ja ne, joita siihen ei ole sisällytettävä. Veron perusteeseen ei ole 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan mukaan sisällytettävä "sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan".

3. Direktiivin 11 artiklan C kohdan — jonka otsikko on "Erinäiset säännökset" — 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"1. 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.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla soveltamatta tätä säännöstä maksun täyden tai osittaisen laiminlyönnin osalta." [2]

B — *Tosiseikat*

4. Elida Gibbs (jäljempänä Gibbs) on kemikaalituotteiden valmistaja ja Unileveryhtymän tytäryhtiö. Sen kaikesta myynnistä 70 prosenttia suuntautuu suoraan vähittäiskauppiaille; loppuosa suuntautuu tukkukauppiaille ja pikatukkukauppiaille, joilta vähittäiskauppiaat voivat ostaa Gibbsin tuotteita. Gibbs edistää tuotteidensa vähittäismyyntiä ylläpitämällä kahta eri alennuskuponkijärjestelmää sekä palautuskuponkijärjestelmää.

i) Alennuskupongit

5. Ensinnäkin Gibbs järjestää perusalennuskuponkijärjestelmässä määräaikaisen yleisen myyntikampanjan. Gibbs antaa kuluttajille kuponkeja joko sellaisenaan tai sanoma- ja

2 — Kursiivi on lisätty tämän kohdan keskeisyyden vuoksi.

aikakauslehdistä irtileikattavina. Jokaisella kupongilla on nimellisarvo, ja siinä on tietoja sekä mahdollisia asiakkaita että vähittäiskauppiaita varten. Vähittäiskauppiaille kerrotaan, että Gibbs palauttaa kupongin koko nimellisarvon edellyttäen, että vähittäiskauppiaat pystyvät näyttämään, että kuponki on lunastettu alennettua tuotetta vastaan alennuksen voimassaoloaikana.

6. Toiseksi Gibbs järjestää yhteistyössä vähittäiskauppiaan kanssa vähittäiskauppiasta koskevan erityisen järjestelmän mukaisen, tiettyä tuotetta tai tuotelinjaa koskevan myyntikampanjan, joka on myös määräaikainen. Tämän järjestelmän mukaan vähittäiskauppias painaa kupongit ja antaa ne mahdollisille asiakkaille.

7. Riippumatta siitä, onko Gibbsiltä ostava liikkeenharjoittaja tukku- tai vähittäiskauppias, tavaroiden ostoista peritään arvonlisäveron sisältämä summa ottamatta mitään nykyistä tai tulevaa myyntikampanjaa huomioon. Ostoajankohtana ei tavallisesti tiedetä, järjestetäänkö tavaroiden osalta myöhemmin myyntikampanja. Tukkukauppiaan myynti vähittäiskauppiaalle perustuu tukkuhintoihin, eikä siihen vaikuta mikään myyntikampanja. Vähittäiskauppias myy tavarat tavalliseen myymälähintaan.

8. Kuluttaja voi perusjärjestelmän mukaisesti esittää kupongin osana tietyn tuotteen maksua. Vähittäiskauppiaan ei tarvitse hyväksyä kuponkia, mutta hyväksyessään sen se voi hakea palautusta suoraan Gibbsiltä osoittamalla, että kupongit vastaavat sen myymiä Gibbsin tuotteita. Vähittäiskauppiaita koskevan erityisen järjestelmän mukaan vähittäiskauppias on sopimuksen nojalla velvollinen hyväksymään kupongin.

ii) Palautuskupongit

9. Tässä järjestelmässä kupongit painetaan suoraan Gibbsin tuotteiden pakkauksiin. Kupongilla vähittäisostaja saa osasta vähittäiskauppiaalle maksamaansa ostohintaa erityisen palautuksen kupongin ollessa samalla myös todiste ostosta. Kuponkiin painetut ehdot täyttävä kuluttaja voi lähettää sen suoraan Gibbsille (tai sen kauppaedustajalle) luvattua maksua vastaan. Kuten ennakkoratkaisupyynnön tekemistä koskevasta päätöksestä ilmenee, näiden ehtojen mukaan edellytetään, että kuluttaja toimittaa palautuskupongin sekä kaksi muuta Gibbsin tuotteiden pakkausta.

iii) Gibbsin vaatimus

10. Gibbsin emoyhtiö Unilever vaati 24.8.1992 Commissioners of Customs and Excisea palauttamaan sekä alennuskuponkien että palautuskuponkien osalta vuodesta 1984

alkaen liikaa ilmoitetuiksi väitetyt 883 894 Englannin puntaa (GBP) sillä perusteella, että kuponkien nimellisarvon mukainen palautus merkitsi jälkikäteen annettavaa alennusta ja alensi siten alkuperäiseen luovutukseen kohdistuvan veron perustetta. Vaatimus hylättiin 5.5.1993 sillä perusteella, että kupongit eivät vaikuttaneet valmistajan ja vähittäiskauppiaan välisiin hinnanalennuksiin, vaan ne olivat osa vähittäiskauppiaan ostajalle luovuttamien tavaroiden vastikkeesta eli 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa tarkoitetusta luovuttajan "kolmannelta saamasta tai saatavasta vastikkeesta". Commissioners of Customs and Escise katsoi myöhemmin lisäksi, että "tavaroiden luovutuksen (valmistajalta vähittäis- tai tukkukauppiaalle) ja 'palautuksen' toteuttamisen (valmistajalta lopulliselle kuluttajalle) välillä ei ollut suoraa yhteyttä".

C — *Asian käsittely kansallisessa tuomioistuimessa*

11. Gibbs valitti päätöksistä Lontoon Value Added Tax Tribunaliin (jäljempänä kansallinen tuomioistuin). Gibbs väitti, että 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukainen "vastike", jonka se sai kyseessä olevien tuotteiden luovutuksista, on näissä myynneissä tosiasiassa laskutettu summa vähennettynä kuponkien lunastuksesta maksetulla summalla. Se huomautti, että vaihtoehtoisesti kuponkien lunastamista koskevia maksuja olisi pidettävä 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuina toimina.

12. Commissioners of Customs and Excise katsoi, että kuponkeja käsittävät liiketoimet eivät arvonlisäveron kannalta johda mihinkään alennukseen Gibbsin saamasta vastikkeesta, vaan että vähittäis- tai tukkukauppiaiden on maksettava tämä määrä Gibbsille sen luovuttamista tavaroista. Gibbsin suorittama kuponkien lunastaminen vastaa molemmissa järjestelmissä kolmannelta saatua tai saatavaa vastiketta vähittäiskauppiaan luovutuksesta asiakkaalle. Alennuskuponkien osalta Commissioners of Customs and Excise väitti vähittäiskauppiaan saavan kaksi vastikkeen osaa, nimittäin käteissumman asiakkaalta ja kupongin rahallisen arvon Gibbsiltä. Commissioners of Customs and Excise katsoi, että vastike, joka vähittäiskauppiaan on luovutuksesta maksettava, on se summa, joka vähittäiskauppiaan on maksettava Gibbsille, tai kun luovutus tapahtuu tukkukauppiaan kautta, vähittäiskauppiaan tukkukauppiaalle maksama tai tukkukauppiaan siltä laskuttama summa. Gibbsin toteuttamasta tuotteen luovutuksesta vähittäiskauppiaalle ja varsinkin tukkukauppiaalle, joka ei ole myyntikampanjan osapuoli ja johon myyntikampanja ei millään tavalla vaikuta, maksettua vastiketta ei voida oikaista jälkikäteen.

13. Palautuskuponkijärjestelmässä vähittäiskauppias saa kuluttajalta koko vähittäishinnan; oikeus palautukseen ei koske vähittäiskauppiasta vaan ainoastaan tämän asiakasta. Commissioners of Customs and Excise katsoi, että koska tämän vuoksi ei ollut kyse myytyjen tavaroiden vähittäishinnan alennuksia tarjoavista vähittäiskauppiaista, Gibbsin ei voitu katsoa saaneen näiden tavaroiden aikaisemmasta myynnistä vähemmän vastiketta kuin vähittäiskauppiaalta (tai tukkukauppiaalta) todella peritty vastike.

14. Kansallinen tuomioistuin katsoo, että näiden järjestelmien toimintaan liittyviä yhteisön oikeuden kysymyksiä ei ole ratkaistu asiassa Boots Company [3] annetulla yhteisöjen tuomioistuimen tuomiolla ja että olennaisena perusteluna voidaan esittää, että määrättäessä Gibbsin aikaisemmin toteuttaman tuotteiden myynnin "veron perustetta" olisi otettava huomioon, että Gibbs lunastaa kuponkeja myytäessä sen tuotteita kuluttajille. Kansallinen tuomioistuin katsoo erityisesti, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Glawe [4] antaman tuomion "laajempi soveltaminen" voi tukea Gibbsin väitettä. Viitaten erityisesti tarpeeseen tulkita yhteisön oikeutta yhdenmukaisesti kansallinen tuomioistuin päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

"1) *Alennuskupongit*

Tulkittaessa 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa oikein, mikä on Elida Gibbsin tilanteessa (sellaisena kuin se on kuvattu välipäätöksen 4 kohdassa) alkuperäisen luovuttajan 'veron peruste', kun

a) alkuperäinen luovuttaja on 'valmistaja', joka toimittaa alennuskupongin, jonka se lunastaa (kuponkiin painetusta) 'tietystä summasta' joko itse tai joka lunastetaan valmistajan kustannuksella vähittäiskauppiaan hyväksi;

b) vähittäiskauppias voi hyväksyä mahdolliselle asiakkaalle myynninedistämiskampanjan yhteydessä jaetun kupongin asiakkaan ostaessa vähittäiskauppiaalta tietyn tuotteen;

c) valmistaja on myynyt tietyn tuotteen 'alkuperäisen luovuttajan hintaan' joko suoraan vähittäiskauppiaalle tai tukkukauppiaalle; ja

d) vähittäiskauppias hyväksyy kupongin myydessään tuotteen asiakkaalle, esittää kupongin valmistajalle ja saa kupongissa ilmoitetun summan maksuna?

Onko valmistajan veron peruste valmistajan hinta vai tämä hinta vähennettynä kupongissa ilmoitetulla summalla?

Saadaanko edellä esitettyyn kysymykseen erilainen vastaus, jos valmistaja luovuttaa tavarat alunperin tukkukauppiaalle eikä suoraan vähittäiskauppiaalle?

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

4 — Asia C-38/93, tuomio 5.5.1994 (Kok. 1994, s. I-1679).

2) *Palautuskupongit*

Tulkittaessa 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa oikein, mikä on Elida Gibbsin tilanteessa (sellaisena kuin se on kuvattu välipäätöksen 5 kohdassa) alkuperäisen luovuttajan 'veron peruste', kun

a) alkuperäinen luovuttaja ('valmistaja') myy myyntikampanjan yhteydessä tuotteita 'valmistajan hintaan' joko suoraan vähittäiskauppiaalle tai tukkukauppiaalle;

b) näiden tuotteiden pakkauksiin on painettu 'tietyn summan' suuruinen palautuskuponki, jonka asiakas voi esittää valmistajalle kupongissa ilmoitettua summaa vastaan osoittaessaan ostaneensa jonkun näistä tuotteista ja täyttäessään muut kuponkiin painetut ehdot; ja

c) asiakas ostaa tällaisen tuotteen vähittäiskauppiaalta, esittää kupongin valmistajalle ja saa ilmoitetun summan suuruisen palautuksen?

Onko valmistajan veron peruste valmistajan myyntihinta vai tämä hinta vähennettynä kupongissa ilmoitetulla summalla?

Saadaanko edellä esitettyyn kysymykseen erilainen vastaus, jos valmistaja luovuttaa tuotteet ensin tukkukauppiaalle eikä suoraan vähittäiskauppiaalle?"

II — Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

15. Gibbs, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, Ranskan tasavalta, Saksan liittotasavalta, Italian tasavalta ja komissio ovat esittäneet kirjalliset huomautuksensa, kun taas Gibbs, Yhdistynyt kuningaskunta, Ranska, Helleenien tasavalta ja komissio ovat esittäneet suulliset huomautuksensa.

III — Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt ennakkoratkaisukysymykset

16. Aloitan palautusjärjestelmää koskevasta toisesta kysymyksestä, koska olen samaa mieltä Saksan kanssa siitä, että toiseen kysymykseen vastaaminen auttaa ensimmäisen kysymyksen arviointia.

A — *Palautuskupongit*

17. Kansallinen tuomioistuin kysyy toisessa kysymyksessään erityisesti, voiko kuudennessa direktiivissä tarkoitetun, tuotteiden valmistajan tietystä hinnasta vähittäiskauppiaille (ja joissakin tapauksissa tukkukauppiaille, jotka vuorostaan luovuttavat tuotteet vähittäiskauppiaille) tuotteiden luovutusta koskevan liiketoimen veron perusteeseen vaikuttaa se, että valmistaja myöhemmin lunastaa pakkaukseen painettuja palautuskuponkeja. Yhteisöjen tuomioistuimelta kysytään toisin sanoen, alenecko valmistajan alkuperäisen tuotteiden luovutuksen vastike jälkikäteen arvonlisäveron kannalta, jos osa näistä tuotteista maksetusta vähittäishinnasta palautetaan myöhemmin kuluttajalle, joka toimittaa kupongin palautusta vastaan.

18. Gibbs korostaa erityisesti periaatetta, jonka mukaan arvonlisävero on liikevaihtoveroa, ja katsoo, että kyseessä on oltava "todellinen liikevaihto" ja että tämä periaate on ilmaistu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (jäljempänä "ensimmäinen direktiivi") [5] 2 artiklassa siten, että arvonlisäverojärjestelmän periaatteena "on soveltaa tavaroihin ja palveluihin *yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmällisesti suhteellinen tavaroiden ja palvelujen hintoihin nähden*, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä". [6] Tämä todellinen liikevaihto on Gibbsin mukaan vähittäiskauppailta saatu hinta vähennettynä palautuskuponkeja toimittaneille kuluttajille maksetulla käteissummalla. Gibbs huomauttaa, että "'palautuksen' taloudellinen vaikutus on samanlainen kuin tilanteessa, jossa valmistaja myöntää alennuksen vähittäiskauppiaalle, joka puolestaan myöntää koko alennuksen edelleen asiakkaalle". Gibbs katsoo, että jos arvonlisäveroa on pidettävä kulutusverona, veroviranomaisten on kannettava arvonlisäveroa vain lopullisen kuluttajan (vähittäisasiakkaan) maksamasta nettosummasta; näin ei Gibbsin mukaan tapahdu, ellei alkuperäisen luovutuksen veron perustetta alenneta valmistajan palautusta vastaavalla määrällä kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan mukaisesti. Komissio katsoo Gibbsiä tukien, että Gibbsin lunastaessa kupongit hintaa olisi pidettävä alennettuna "myynnin jälkeen myönnetyllä hinnanalennuksella" säännöksen tarkoittamalla tavalla.

19. On hyödyllistä aluksi tarkastella vähittäis- tai kuluttajahintaa. Gibbsin palautusjärjestelmään kuuluvien liiketoimien kaltaisissa liiketoimissa vähittäiskauppiaan luovutuksesta maksama vastike voi mielestäni olla vain täysi vähittäishinta. Se on ainoa yksilöitävissä oleva vähittäiskauppiaan saama vastike. Se on lisäksi osapuolten välillä vastikkeesta sovittu "subjektiivinen arvo"

5 — EYVL 1967 L 67, s. 1301.

6 — Kursivointi Gibbsin.

asiassa Naturally Yours Cosmetics vastaan Commissioners of Customs and Excise tarkoitetulla tavalla. [7] Samoin vastikkeena siitä alkuperäisestä luovutuksesta, jolla valmistaja luovutti tuotteen vähittäiskauppiaalle, on pidettävä edelleen siitä alun perin laskutettua hintaa. [8] Vähittäiskauppiaalla ei ole tavaroita luovuttaessaan mitään käsitystä siitä, kykeneekö kuluttaja suoritettuaan ostoksensa täyttämään tai täyttääkö hän tosiasiassa palautusta koskevat Gibbsin ehdot. Gibbsin ei ole alkuperäisenä luovutusajankohtana tarkemmin sanoen mitenkään mahdollista tietää, esitetäänkö yhtään tai esitetäänkö kaikki palautuskupongit lunastettaviksi.

20. Gibbs vetoaa kuitenkin kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaan väittäessään, että veron perusteen on lopullisen kulutuksen asteella oltava kuluttajan maksama hinta vähennettynä oletetulla Gibbsin tälle myöntämällä hyvityksellä. Tätä säännöstä ei mielestäni voi soveltaa maksuun, jonka kolmas suorittaa, kuten esillä olevassa asiassa. Hinta ei muutu mitenkään vähittäismyynnin osapuolten välillä. Kuten Saksa aivan oikein toteaa, 11 artiklan nojalla "veron perustetta voidaan muuttaa (alentaa) vain sellaisen toimen johdosta, joka vaikuttaa *luovuttajan ja vastaanottajan välisen liiketoimen* veron perusteeseen". [9] Asiassa Boots yhteisöjen tuomioistuin ei katsonut, että sellaisella palautuksella, jota ei makseta verovelvollisen välittömälle asiakkaalle (eli tässä vähittäiskauppias) vaan kolmannelle (tässä vähittäisostaja), voisi olla vaikutusta alkuperäisen luovutuksen veron perusteeseen.

21. Kun valmistajalta haetaan menestyksellisesti palautusta, ei vähittäiskauppias eikä valmistaja pysty myöskään tarkastamaan, ovatko myönnettävään palautukseen liittyvät tavarat juuri niitä, jotka valmistaja luovutti jollekin tietylle vähittäiskauppiaalle, ja kuitenkin Gibbsin väitteen mukaan palautuksen on koskettava alkuperäistä luovutusta. [10] Mielestäni asia Glawe ei tue Gibbsiä siten, että sen avulla Gibbs voisi korjata yhteyden puuttumisen alkuperäisen luovutuksen ja niiden tuotteiden välillä, joiden osalta kupongit myöhemmin lunastettiin. Mainitussa asiassa palvelu koski peliautomaattien asentamista ja käyttämistä; automaatit ohjelmoitiin siten, että pelaajat saivat vähintään 60 prosenttia kaikista rahavoitoista; siten oli selvää, että jokaisen pelaajan voiton mahdollisuudesta maksama vastike oli *keskimäärin* 40 prosenttia hänen panoksestaan. Asia koski kuitenkin vain kaupankäynnin yhtä vaihetta eli peliautomaattien omistajien tai haltijoiden ja pelaajien välisiä liiketoimia. Yhteisöjen tuomioistuin omaksui ainoan mahdollisen tavan soveltaa arvonlisäveroa luonteeltaan rahapeleiksi luokiteltaviin liiketoimiin. Asiassa Glawe omaksuttua hyvin erityisiä tilanteita

7 — Asia 230/87, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365, 16 ja 17 kohta, jäljempänä Naturally Yours).

8 — Tämä arviointi soveltuu varsinkin valmistajan luovuttaessa alun perin tavarat tukkukauppiaalle.

9 — Kursivointi alkuperäisissä oikeudenkäyntiasiakirjoissa.

10 — Väitteestä tulee vielä epäuskottavampi, kun on olemassa valmistajan ja tukkukauppiaan välinen toinen liiketoimi. Kuitenkin suullisessa käsittelyssä Gibbsin edustaja vaati nimenomaisesti yhteisöjen tuomioistuinta keskittymään asioihin, joissa ei ole tukkukauppiasta. Kuten kansallinen tuomioistuin on tuonut esille, suurin osa asioista on tällaisia ja koska yksin Ranska pitää eroa merkityksellisenä, keskityn jäljempänä suoriin luovutuksiin vähittäiskauppiaalle.

koskevaa perustelua ei voi tulkita niin, että luodaan sellainen yleinen periaate, jota voitaisiin soveltaa monimutkaisempiin liiketoimiin jakeluketjujen eri vaiheissa. Palautusjärjestelmässä vähittäiskauppiaalla ei ole mitään tekemistä valmistajan ja vähittäisostajan välisessä liiketoimessa. Väitettäessä Gibbsin tavoin, että se, että vähittäisostaja hyväksyy kuponkiin painetun "tarjouksen", voi vaikuttaessaan vähittäismyyntiin muuttaa valmistajan tavaroiden luovutuksen vähittäiskauppiaalle käsittävän aikaisemman liiketoimen sovittua hintaa, voidaan vääristää liike-elämän tosiasioita ja tuoda yhteisön arvonlisäverojärjestelmään epävarmuutta, jota ei voida hyväksyä eikä perustella.

22. Yhdistynyt kuningaskunta huomauttaa, että Gibbsiltä palautusjärjestelmän mukaisen palautuksen saava vähittäisostaja saa itse asiassa tukea. Se korostaa, että tällaisen tuen olisi 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti katsottava "suoraan liittyvän" vähittäismyyntiin ja siten merkitsevän tämän vähittäismyynnin vastikkeen osaa. En pidä tätä väitettä vakuuttavana. Tukien on sisällyttävä "luovuttajan saamaan" vastikkeeseen, jotta säännös soveltuisi. Tässä asiassa maksut suoritetaan ostajalle. Säännöksen ahdas tulkinta on yhdenmukainen sen varmuuden kanssa, jota tarvitaan selvitettäessä vähittäiskauppiaan soveltamaa hintaa ja liikevaihtoa.

23. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että veron perusteen on oltava tavaroiden luovutusten osalta "kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan —— ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen — — ." Asiassa Boots yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "11 artiklan A kohdan 2 ja 3 alakohdissa luetellaan tiettyjä eriä, joita veron perusteeseen on sisällytettävä, ja eriä, joita siihen ei ole sisällytettävä ——. Siten 11 artiklan A kohdan 2 alakohdassa mainittuja eriä pidetään direktiivissä itsessään 'vastikkeen' muodostavina ja sen vuoksi veron peruste ja 3 alakohdassa mainitut erät on myös lain nojalla jätetty vastikkeen käsitteen ulkopuolelle". [11] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tietyn erän luokittelemiseksi olisi ensin tutkittava 11 artiklan A kohdan 2 ja 3 alakohtia, jotta voitaisiin todeta, kuuluuko erä jompaankumpaan alakohtaan, ja että "1 kohdan a alakohdan yleiskäsitteeseen on viitattava" vain, mikäli tällainen luokittelu ei ole mahdollista.

24. Gibbs ei tosin vetoa mihinkään näistä kohdista vaatimuksessaan, joka koskee käteismaksuihin perustuvan vastikkeen arvon alentamista ja tästä johtuen veron perusteen alentamista. Se väittää kuitenkin, että nämä maksut vastaavat "lopulliselle kuluttajalle myönnettyjä alennuksia". Alennukset voidaan ottaa huomioon hinnanalennuksina 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan mukaan kahdessa tilanteessa. Palautusta ei mielestäni voida luokitella hinnanalennukseksi tai hyvitykseksi hinnasta 3 alakohdan b alakohdan mukaisesti, koska selvästi kyseessä ei ole valmistajan asiakkaana olevalle "ostajalle tai vastaanottajalle myöntämä" palautus, eikä se "toteudu sinä hetkenä, jolloin liiketoimi

11 — Ks. tuomion 15 kohta.

suoritetaan". Se ei myös ole 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu "ennenaikaisesta maksusta annettava hinnanalennus". Toisin sanoen 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa ei oteta huomioon — julkisasiamies Van Gervenin asiassa Boots antamassaan ratkaisuehdotuksessa kehittämää yleismääritelmää käyttäen — "hinnanalennuksia", [12] jotka johtuvat välillisesti kolmannen tahon tavaroiden tai palvelujen ostajalle suorittamista käteismaksuista. Toisin kuin Gibbs, mielestäni on väärin tulkita 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa niin, että kolmansien suorittamat hinnan osan maksut jätettäisiin välillisesti veron perusteen määrittämisen ulkopuolelle. Kuten aiemmin on todettu, tässä kohdassa viitataan nimenomaisesti kolmannelta saatuun tai saatavaan vastikkeeseen sellaisin sanamuodoin, joka ei ole yhtäpitävä Gibbsin väitteen kanssa.

25. En pidä yhtään vakuuttavampana Gibbsin 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaan perustuvaa komission tukemaa väitettä, jonka mukaan kupongin lunastuksen olisi katsottava merkitsevän luovutuksen jälkeen myönnettävää hinnanalennusta. Joillekin vähittäisostajille yksipuolisesti suoritettu maksu ei voi muuttaa muotoaan täysin eri ja yksilöimättömän liiketoimen jälkikäteiseksi tosiasialliseksi hinnanalennukseksi. Palautusjärjestelmä ei edellytä, että palautusta vaativa kuluttaja yksilöi vähittäiskauppiaan, jolta hän on ostanut tuotteen. Kuten edellä on todettu, yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut vahvistaessaan 11 artiklan A kohdan mukaisesti maksetun vastikkeen määrää, että luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen ja saadun maksun välillä on oltava suora yhteys. [13] Mielestäni näin määriteltyä liiketoimen veron perustetta ei voi alentaa 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan mukaisesti, ellei myöhemmin myönnettävän alennuksen ja kyseessä olevan veronalaisen liiketoimen välillä ole samalla tavoin suoraa yhteyttä. Esillä olevassa asiassa ei ole tällaista yhteyttä. Toisessa liiketoimessa Gibbs luovuttaa — tavallisesti vähittäiskauppiaalle — tavaroita tiettyyn vakiohintaan ja toisessa se palauttaa kolmannelle tällaiselta (mutta ei välttämättä samalta) vähittäiskauppiaalta ostetuista joistakin tavaroista maksetun hinnan osan.

26. Olen myös sitä mieltä, että sovitun hinnan osan jättäminen veron perusteen ulkopuolelle viittaamalla kolmannen ostajalle myöhemmin suorittamaan maksuun voisi vääristää koko arvonlisäverojärjestelmän. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa määritellään arvonlisäveronalaiset luovutukset siten, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta *vastikkeellisesta* tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. [14] Yhteisöjen tuomioistuin on määritellyt tämän vastikkeen "rahamääräisesti vahvistettavissa olevaksi" ja osapuolten välillä sovituksi "subjektiiviseksi arvoksi"; kyseessä on nimittäin rahassa määrättävissä oleva arvo, jonka tavaroita luovuttava tai palveluja suorittava henkilö on "todella saanut" eikä "objektiivisten arviointiperusteiden mukaisesti vahvistettu arvo". [15] Sanan

12 — Ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 11 kohta.

13 — Ks. esim. asia 154/80, Staatssecretaris Van Financiën v. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445, 12 kohta, jäljempänä ns. hollantilaiset perunat -tapaus) sekä asia Naturally Yours, tuomion 12 kohta.

14 — Edellä 2 kohdassa mainittu kohta, kursivointi lisätty.

15 — Ks. hollantilaiset perunat -tapaus, tuomion 13 kohta.

"subjektiivinen" käyttö voi sekoittaa, mutta mielestäni sen tarkoituksena on jättää soveltamatta mitään muuta sellaista arviointia, joka ei liity liiketoimen osapuolten keskenään sopimiin ehtoihin. [16] Se, että sallittaisiin käsiteltävänä olevan liiketoimen osapuolten määrittämän "subjektiivisen" summan vaihtelu toisen täysin erillisen, yhden osapuolista ja kolmannen välisen liiketoimen perusteella, horjuttaisi mielestäni perustavalla tavalla kuudennessa direktiivissä käytettyä vastikkeen käsitettä, sellaisena kuin sitä on tulkittu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

27. Mielestäni myös Yhdistynyt kuningaskunta, Saksa ja Kreikka ovat tehneet erittäin osuvan huomautuksen, jonka mukaan se, että hyväksyttäisiin Gibbsin ja komission väite siitä, että näiden jälkikäteen annettavien palautusten määrä on vähennettävä 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan mukaisesti alkuperäisen luovutuksen veron perusteesta, vaikuttaisi vakavalla tavalla kuudennen direktiivin mukaiseen tuotannontekijään sisältyvää veroa koskevaan vähennysjärjestelmään. Saksa korostaa, että Gibbsin asiakkaalla (eli tavallisesti vähittäiskauppiaalla) ei ole laista tai muusta johtuvaa velvoitetta tarkistaa (tässä alaspäin) hintaan sisältyvää veroa Gibbsin kolmannelle (eli vähittäisostajalle) suorittaman palautuksen johdosta. Yhdistyneen kuningaskunnan asiamies toi ongelman ytimekkäästi esille suullisessa käsittelyssä seuraavalla kysymyksellä: "— — ensinnäkin missä menettelyssä vähittäiskauppias alentaa [palautuksella] summaa, jonka perusteella tuotannontekijään sisältyvä vero kannetaan, ja samoin toiseksi, missä menettelyssä kuluttaja, jos tämä sattuu olemaan arvonlisäverovelvolliseksi merkitty, alentaa tuotannontekijään sisältyvää veroaan vetoamalla tuen määrään?" [17] Gibbsin olisi tämän mukaan loogisesti palautettava vähittäiskauppiaalle sellainen arvonlisävero, joka tältä on oletetusti peritty liikaa alkuperäisessä hinnassa. Tämä olisi tietysti mahdotonta, koska vähittäiskauppias ei ole yksilöitävissä. Arvonlisäveron perusteen yhdenmukaistamisen sen tavoitteen toteuttamista, minkä yhteisöjen tuomioistuin on määritellyt asiassa Chaussures Bally [18], vaikeutettaisiin, jos omaksuttaisiin erilainen vastikkeen laskutapa toisaalta Gibbsin veron perustetta varten (hinta vähennettynä käteismaksuilla) ja toisaalta vähittäiskauppiaan ostoja varten (hinta ilman alennuksia). Asiassa Chaussures Bally yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi väitteen siitä, että vähittäiskauppiasta voitaisiin verottaa luottokorttiyhtiöiltä saadusta summasta, johon ei sisältynyt välityspalkkiota, kun taas kuluttaja oli käyttäessään luottokorttiaan maksanut täyden hinnan siihen kuuluvine arvonlisäveroineen. En ole samaa mieltä Gibbsin ja komission kanssa siitä, että tämä olisi vain laskutuksen tai paperisodan ongelma. Kuten Kreikka aivan oikein toteaa, laskuilla toteutetaan arvonlisäverojärjestelmän perustarkoitusta.

28. Komissio vastasi suullisessa käsittelyssä tähän huomautukseen toteamalla, että 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa, joka on osana "vähennysten oikaisemista" koskevaa

16 — Ks. tältä osin 27.6.1996 asiassa C-288/94 Argos Distributors v. Commissioners of Customs and Excise esittämäni ratkaisuehdotuksen, Kok. 1996, s. I-5311, 21 kohta.

17 — Yhdistynyt kuningaskunta puhuu tässä yhteydessä tuesta, kun kuten edellä 22 kohdassa on todettu, maksu muodostaa todellisuudessa kolmannelta saadun tai saatavan vastikkeen.

18 — Asia C-18/92, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2871, 12 kohta).

artiklaa, säädetään nimenomaisesti sellaisesta tilanteesta, jossa alennus myönnetään palautuksen jälkeen. Tämä on täysin epäuskottavaa. On aivan luonnollista, että säännös on laadittu tällaisia alennuksia varten, kunhan ne ovat 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan mukaisia. Kuitenkaan pelkkä jäsenvaltioille asetettu velvollisuus järjestää oikaisumenettely ei mielestäni anna aihetta tulkita 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa 11 artiklan A kohdan vastaisesti. Oikeus hinnanalennuksen huomioonottamiseen on mahdollinen vain, kun tavaran luovuttaja myöntää myöhemmin asiakkaansa hyväksi olennaisen hinnanalennuksen. [19]

29. Katson sen vuoksi, että yhteisöjen tuomioistuimen on vastattava kansallisen tuomioistuimen sille esittämään toiseen kysymykseen siten, että sen veron perusteeseen, joka valmistajan on vähittäiskauppiaalle (tai tukkukauppiaalle) tehdystä alkuperäisestä luovutuksesta maksettava, ei vaikuta valmistajan myöhemmin vähittäisostajalle suorittaman palautuksen määrä. Seuraavaksi on tarkasteltava kansallisen tuomioistuimen ensimmäistä kysymystä, joka koskee alennuskuponkeja.

B — *Alennuskupongit*

30. Gibbs katsoo, että jotta vero olisi täsmällisesti oikeassa suhteessa tavaroiden hintoihin nähden, veron peruste on laskettava luovuttajan tosiasiassa saaman summan perusteella eli esillä olevassa asiassa kuponkien lunastamiseen käytetyn nettosumman perusteella. Gibbsin mukaan tähän lopputulokseen voidaan kuudennen direktiivin 11 artiklan mukaisesti päätyä kahdella seuraavalla tavalla: nimittäin pitämällä saatua vastiketta 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti valmistajan nettotulona, tai vaihtoehtoisesti käsittelemällä kuponkien lunastukseen käytettyjä summia 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan mukaisesti luovutuksen jälkeen myönnettävinä hinnanalennuksina.

31. Ensimmäisen tarkastelutavan osalta Gibbs nojautuu erityisesti asiaan Boots. Vaikka Gibbs katsookin, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Boots antama tuomio koski vähittäiskauppiaan asiakkaidensa hyväksi toteuttamaa alennusjärjestelmää, se kuitenkin väittää, että samaa päätelmää voidaan soveltaa valmistajien vähittäisostajille tarjoamiin alennuksiin. Tämän osalta se kehottaa yhteisöjen tuomioistuinta tutkimaan Ranskan Conseil d'État'n perusteluja asiassa Berthier-Savéco. [20] Komissio kannattaa jälkimmäistä tarkastelutapaa. Se katsoo, että jos Gibbsin alennusjärjestelmän kaltaista alennusjärjestelmää toteuttavaa valmistajaa on verotettava alkuperäisen luovutuksen koko summasta, kuten Commissioners of Customs and Excise on tehnyt, se olisi sama kuin soveltaa "käypää arvoa" 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan vastaisesti, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on sitä tulkinnut. Sen mielestä alkuperäisestä

19 — Ks. edellä 24 kohta.

20 — Conseil d'État'n tuomio 20.3.1974, asia nro 85.681.

hinnasta on 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan nojalla vähennettävä lunastettujen kuponkien nimellisarvo.

32. Myös Ranska kannattaa jälkimmäistä tarkastelutapaa, mutta vain valmistajan suoraan vähittäiskauppiaalle luovuttamien tavaroiden osalta. Kun suora yhteys on olemassa, kuponkien lunastusta voidaan hyvinkin pitää alkuperäistä luovutusta koskevana hinnanalennuksena. Tulkitsemalla analogisesti 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohtaa, jossa edellytetään hinnanalennuksien tai hinnasta suoritettavien hyvityksien toteutuvan sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan, se katsoo, että 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan mukainen luovutuksen jälkeinen hinnanalennus voi tulla kyseeseen vain silloin, kun luovuttaja on myöntänyt alennuksen ostajalle. Kun lisäksi tukkukauppias on mukana jakeluketjussa, se, että valmistaja myöhemmin lunastaa kupongit, vastaa kolmannen suorittamaa maksua vähittäiskauppiaalle.

33. Yhdistynyt kuningaskunta, jota Saksa [21], Kreikka ja Italia tukevat suurelta osin samoilla perusteilla, katsoo, että kupongit eivät merkitse vähittäishintaan tehtävää alennusta, joka on yhdistettävissä alkuperäiseen luovutukseen, vaan ne ovat pikemminkin osa vähittäismyynnin luovutuksen vastikkeesta. Koska tällaisen kannustavan järjestelmän toteuttaminen aiheuttaisi Gibbsille ilmeisiä käytännön vaikeuksia, Gibbsin alennuskuponkien käyttö on ihanteellinen keino saavuttaa käytännöllisesti katsoen sama lopputulos, nimittäin vähittäisostajan hyödyttäminen samanaikaisesti, kun Gibbsin tuotteiden myyntiä edistetään. Yhdistynyt kuningaskunta ei tee eroa suorissa luovutuksissa ja välillisissä luovutuksissa tukkukauppiaan kautta; sen mukaan jälkimmäinen vain korostaa Gibbsin väitteen virheellisyyttä sen yrittäessä näennäisesti käsitellä useita liiketoimia yhtenä ainoana. Yhdistynyt kuningaskunta katsoo, että asia Boots voidaan erottaa esillä olevasta asiasta; toisin kuin asiassa Boots, Gibbsin järjestelmän mukainen vähittäiskauppias ei sitoudu myöntämään kuponginliikkeeseenlaskun perusteella alennusta, ja siten olisi "luonnotonta katsoa, että vähittäiskauppias alentaa tavaroidensa hintoja vain sen vuoksi, että se hyväksyy sellaisen kolmannen antaman kupongin, johon sillä ei ole taloudellista yhteyttä ja jolta se ei ehkä ole ostanut tavaroita".

34. Gibbsin väitteille on olennaista, ettei minkään Gibbsin oman veron perusteen Gibbsille suotuisan tarkistamisen pitäisi vaikuttaa haitallisesti vähittäiskauppiaan asemaan. Jos vähittäiskauppiaiden arvonlisäverovelvollisuus lisääntyisi kampanjoiden järjestämisen seurauksena, on ilmeistä, etteivät vähittäiskauppiaat todennäköisesti osallistuisi niihin. Yhteisöjen tuomioistuimelle esimerkkinä selostamassaan liiketoimessa Gibbs pitää vähittäishintaa kupongin

21 — Saksa katsoo kuitenkin, että valmistajan veron perustetta voitaisiin alentaa, mutta vain tiettyjen seuraavien ankarien ehtojen täytyttyä: jos jokaisessa jakeluketjun liiketoimessa myönnetään alennus siten, että vähittäiskauppias saa lopulta takaisin osan luovutuksen vastikkeesta ja että se voi siirtää alennuksen edelleen asiakkaalle myymällä tuotteen halvemmalla, ja jos valmistaja laatii oikaistun laskun, mikä puolestaan aiheuttaa tuotannontekijään sisältyvän veron alenemisen, jonka vähittäiskauppias voi vähentää. Gibbsin järjestelmän osalta se katsoo viitaten yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Boots antaman tuomion 22 kohtaan, että Gibbsin kuponkien lunastus vastaa kolmannelta saatua vastiketta, mikä ei voi vaikuttaa valmistajan alkuperäisen luovutuksen vastikkeeseen.

summalla alennettuna ja jättää vähittäiskauppiaan veron perusteessa ottamatta huomioon Gibbsiltä saadun palautuksen. Vain tällä merkityksellisellä ja mielestäni virheellisellä oletamuksella Gibbs saa itselleen vaatimansa veron perusteen alennuksen näyttämään siltä, ettei se vaikuta vähittäiskauppiaan asemaan. Ilman tätä alennusta kuponkien lunastus kasvattaisi automaattisesti vähittäiskauppiaan osto- ja myyntihintojen välistä erotusta ja siten vähittäiskauppiaan arvonlisäveroa. Asiaan Boots tehtyyn analogiaan nähden on korostettava, että on selvää, ettei mainittu yhtiö selvästikään omaksunut tällaista tarkastelutapaa laskiessaan järjestelmästä saamaansa hyötyä. Boots otti arvonlisäverotusta varten kokonaistuloissaan huomioon kaikki valmistajilta kupongeista saadut palautukset, joista se siten oli arvonlisäverovelvollinen. Kaikki asianosaiset hyväksyivät tämän lähestymistavan, eikä yhteisöjen tuomioistuimen tarvinnut ratkaista asiaa, kun siltä oli loppujen lopuksi pyydetty ratkaisua vain asioista, joissa valmistaja ei suorittanut palautusta. [22] Gibbsin perustelu edellyttää, että Boots oli väärässä myöntäessään tämän verovelvollisuuden. Mielestäni Bootsin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan tulkinta on oikea.

35. Gibbsin antamat myynninedistämiskupongit ilmestyvät sanomalehdissä ja aikakauslehtien mainoksissa, tai ne jaetaan asiakkaille. Ne on suunniteltu houkuttelemaan kuluttajia ostamaan nimettyjä Gibbsin tuotteita siten, että niissä luvataan hinnanalennus. Niiden yksinomainen tarkoitus on sen vuoksi myynninedistäminen. Gibbs tarjoutuu maksamaan osan hinnasta kuluttajan puolesta. Vähittäiskauppias saa kupongista tietää, että hyväksymällä kupongin Gibbs palauttaa sille summan, jolla se on alentanut kuluttajahintaa. Gibbsin maksu vähittäiskauppiaalle on sen vuoksi osa tuotteen vähittäishinnasta. Se on 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan kannalta osa vähittäiskauppiaan tavaroiden luovutuksesta saamasta vastikkeesta. Sitä ei saada "näistä liiketoimista ostajalta [tai] vastaanottajalta" vaan "kolmannelta". Mainittua maksua voitaisiin yhtä hyvin pitää "näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvänä" tukena kuluttajalle. [23] Tavaroiden luovutuksen ja tämän vastikkeen osan välillä on olemassa suora yhteys, kuten yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä edellytetään. [24]

36. Jos palautuskupongin lunastaminen vastaa osaa vähittäismyynnin vastikkeesta tai yksinkertaisemmin vähittäishinnasta, olen samaa mieltä Saksan kanssa siitä, että se ei voi samanaikaisesti vastata vähittäiskauppiaan valmistajalle antaman alkuperäisen vastikkeen osittaista palautusta. Vähittäiskauppias on jo ostanut tavarat ja joko maksanut

22 — Ks. asia Boots (Kok. 1990, I-1235), suullista käsittelyä varten laadittu kertomus, s. 1236—1238, 5, 7 ja 12 kohdat; julkisasiamies Van Gervenin ratkaisuehdotuksen 2 kohta.

23 — Toisin kuin palautusjärjestelmän perusteella suoritetut maksut, alennusjärjestelmän maksut suoritetaan vähittäiskauppiaalle palautuksena hinnanalennuksesta, joka sitä on *pyydetty myöntämään kuluttajalle.*

24 — Ks. esim. edellä alaviitteessä 13 mainitut kohdat hollantilaiset perunat -tapauksessa ja asiassa Naturally Yours.

ne tai tullut niistä maksuvelvolliseksi, kun ne on pantu esille hänen hyllyissään niihin merkittyine hintoineen. Kuten mainittuun vähittäiskauppiaan myyntihintaan ei vaikuta se, että Gibbs maksaa kuluttajan asemesta osan hinnasta, vähittäiskauppiaan ostohintaan ei vaikuta se, että valmistaja, jolta hän on ostanut tuotteen, maksaa kupongista palautusta. Yhdistynyt kuningaskunta vertaili suullisessa käsittelyssä selvästi ja vakuuttavasti kuvaillen valmistajan edustajia seisomassa kaupan tiskillä tarjoamassa nimettyjen tuotteiden hinnasta 10 Englannin pennyn hyvitystä käteisenä. Tällaiset maksut eivät vaikuttaisi valmistajan vähittäiskauppiaalta alun perin perimään hintaan. Tiedämme, että noin 30 prosenttia Gibbsin myynnistä tapahtuu tukkukauppiaiden kautta, jolloin ei mitenkään ole ollut olennaista aikaisempaa myyntiä, jossa hintaa olisi alennettava sinä ajankohtana, jolloin vähittäiskauppias esittää valmistajalle kuponkinsa palautusta vastaan.

37. Siitä, että palautus vastaa luonteeltaan vähittäismyynnin vastiketta, seuraa väistämättä, ettei palautuksen maksulla ole sitä vaikutusta, että Gibbsin vähittäiskauppiaalta perimä hinta olisi 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan tarkoittamalla tavalla "liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävä hinnanalennus".

38. Asia Berthier-Savéco ei mielestäni tue Gibbsin perustelua. On ensinnäkin huomattava, että Conseil d'État tulkitsi asiassa Berthier-Savéco Ranskan arvonlisäverolakia, ja toiseksi, että asia koski tilannetta, jossa silloin kun Ranskassa ei maksettu arvonlisäveroa vähittäismyynnistä ja kun sitä ei kannettu tukkumyyntiportaan jälkeen, vähittäiskauppias haki alennusta summaan, jonka perusteella se oli velvollinen maksamaan veroa tietyistä saippuaostoista valmistajalta, joka oli antanut Gibbsin kuponkien kaltaisia alennuskuponkeja. Pidän joka tapauksessa Commissaire du Gouvernement Schmeltzin arviointia kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan tulkinnan kannalta merkityksellisempänä. [25]

39. Olen sen vuoksi vakuuttunut siitä, että alennuskuponkijärjestelmää olisi pidettävä Gibbsin rahoittamana myynninedistämisenä, joka on alunperin suunniteltu hyödyttämään vähittäisostajaa Gibbsin kaupallisen maineen parantamiseksi ja liikevaihdon kasvattamiseksi. Toisin kuin asiassa Boots, järjestelmä ei merkitse minkäänlaisen alennuksen myöntämistä tai Gibbsin jälkikäteen antamaa hinnanalennusta *omalle* asiakkaalleen.

25 — "Joka tapauksessa luovuttajan suorittaman kuponkien lunastuksen ei voida katsoa johtavan sen myöntämään todelliseen alennukseen, koska alennuksen myöntäminen ei riipu luovuttajan vaan kuluttajan tahdosta ja koska sitä ei myönnetä vähittäisostajan jälleenmyyjältä suorittamien ostojen perusteella, vaan jälkimmäisen tietyissä olosuhteissa myymien tuotteiden lukumäärän mukaan"; perustelut selostettu *Droit Fiscal*issa 1974, s. 37. Conseil d'État'n tuomiota on myös arvostellut *Droit Fiscal*in kommentaattori, joka katsoi, että jotta kyseessä olisi "alennus" ilmaisun varsinaisessa merkityksessä, myyjän olisi kannettava ostajan hyväksi myyntihinnan hinnanalennuksen kustannukset, mikä ei ollut asian laita asiassa Berthier-Savéco, jossa valmistaja hyvitti myyntihinnan hinnanalennusta olennaisella summalla; s. 34.

IV — Ratkaisuehdotus

40. Edellä esitetyn perusteella esitän yhteisöjen tuomioistuimelle, että se vastaisi Lontoon Value Added Tax Tribunalin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin 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 C kohdan 1 alakohtaa on tulkittava seuraavasti:

1) Tavaran luovuttajan, joka toimittaa mahdollisille asiakkaille alennuskuponkeja, joihin on painettu sen tiettyjen tuotteiden hintoja koskevia määrättyjä hinnanalennustarjouksia, luovuttaessa tavaroita tukku- tai vähittäiskauppiaalle veron perustetta ei alenneta tämän luovuttajan vähittäiskauppiaille suorittamilla maksuilla, jotka vastaavat vähittäiskauppiaiden kuluttajille myöntämiä hinnanalennuksia kuluttajien esittäessä kuponkeja tuotteita ostaessaan.

2) Tavaran luovuttajan, joka painattaa sanottuja tavaroita koskevia, tietynmääräisiä palautustarjouksia sisältäviä palautuskuponkeja, luovuttaessa tavaroita tukku- tai vähittäiskauppiaalle veron perustetta ei alenneta tämän luovuttajan kuluttajille suorittamilla, kuluttajien ostamiin tuotteisiin painettuja summia vastaavilla maksuilla.