YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO

15 päivänä lokakuuta 2002 *

Asiassa C-427/98,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään aluksi E. Traversa ja A. Buschmann, sittemmin E. Traversa ja K. Gross, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Saksan liittotasavalta, asiamiehinään W.-D. Plessing ja C.-D. Quassowski,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

jota tukee

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehenään aluksi J. E. Collins, ja sittemmin R. Magrill, avustajanaan barrister R. Anderson, prosessiosoite Luxemburgissa,

väliintulijana,

jossa kantaja vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole antanut säännöksiä, jotka mahdollistavat veron perusteen oikaisun alennuskuponkien hyvittämisen yhteydessä.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat J.-P. Puissochet, R. Schintgen ja C. W. A. Timmermans, sekä tuomarit C. Gulmann, D. A. O. Edward, V. Skouris (esittelevä tuomari), F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr ja J. N. Cunha Rodrigues,

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan asianosaisten 29.5.2001 pidetyssä istunnossa, jossa komission asiamiehinä olivat E. Traversa ja K. Gross, Saksan liittotasavallan asiamiehenä W.-D. Plessing ja Yhdistyneen kuningaskunnan asiamiehenä J. E. Collins, avustajanaan K. Parker, QC, esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.9.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan (josta on tullut EY 226 artikla) nojalla kanteen, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 26.11.1998 ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapau-

tusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole antanut säännöksiä, jotka mahdollistavat veron perusteen oikaisun alennuskuponkien hyvittämisen yhteydessä.

2 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 22.6.1999 antamalla määräyksellä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta hyväksyttiin väliintulijaksi tukemaan Saksan liittotasavallan vaatimuksia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa ja 3 artiklan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"A. *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;

— —

3. Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä:

— —

b) sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan".

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan ensimmäisessä alakohdassa taas säädetään 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."

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle".

6 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään puolestaan seuraavaa:

"Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

— —

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos — — on — — hinnanalennus saatu; — — "

7 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään vielä seuraavaa:

"Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan:

1. sisäisen järjestelmän mukaan:

——

c) jokainen henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa".

Kansallinen lainsäädäntö

8 Umsatzsteuergesetzin (Saksan liikevaihtoverolaki) 10 §:n 1 momentin ensimmäisen, toisen ja kolmannen virkkeen mukaan, sellaisena kuin laki on voimassa 1.1.1993 alkaen (BGBl. 1993 I, s. 365) ja tarkistettuna 25.6.1993 (BGBl. 1993 I, s. 1160; jäljempänä UStG), liikevaihtoveron peruste määritetään seuraavasti:

"Veron peruste määräytyy vastikkeen perusteella luovutusten ja muiden suoritusten (1 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäinen virke) sekä yhteisön sisäisten

hankintojen (1 §:n 1 momentin 5 kohta) osalta. Vastikkeella tarkoitetaan kaikkea sitä, mitä suorituksen vastaanottaja suorittaa suorituksen saadakseen, lukuun ottamatta liikevaihtoveron osuutta. Vastikkeeseen luetaan myös se, mitä muu kuin suorituksen saaja luovuttaa elinkeinonharjoittajalle suorituksen johdosta."

9 UStG:n 17 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jos verollisen liiketoimen määräytymisperuste muuttuu 1 §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitetulla tavalla,

1) elinkeinonharjoittajan, joka on toteuttanut liiketoimen, on vastaavasti oikaistava tältä osin maksettavan veron määrä, ja

2) elinkeinonharjoittajan, jolle tämä liiketoimi on suoritettu, on vastaavasti oikaistava tältä osin vähentämänsä veron määrä;

tämä pätee vastaavasti 1 §:n 1 momentin 5 kohdan tapauksessa. Hankintaan sisältyvän veron vähennyksen oikaisu voidaan jättää tekemättä, mikäli kolmannen asemassa oleva elinkeinonharjoittaja maksaa valtiovarainhallinnolle vastikkeen vähentymistä vastaavan veron määrän; tässä tapauksessa tuo kolmas on verovelallinen. Ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetut oikaisut on tehtävä siltä verokaudelta, jonka aikana veron määrittämisen perusteen oikaisu on tapahtunut."

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

10 Komissio tiedusteli 31.7.1992 kaikille jäsenvaltioille lähettämässään kirjeessä, oliko niiden lainsäädännön mukaan tuotteitaan koskevia kuponkeja liikkeeseen laskevalla valmistajalla, joka hyvittää vähittäiskauppiaalle kuponkiin merkityn määrän tämän lopulliselle kuluttajalle samaa kuponkia vastaan myöntämän hinnanalennuksen, oikeus alentaa vastaavasti veronsa perustetta.

11 Saksan hallitus totesi 10.11.1992 antamassaan vastauksessa muun muassa seuraavaa:

"UStG:n 17 §:n 1 momentin mukaisesti veron ja ostovähennyksen oikaisuun sovellettava edellytys on — — , että luovuttajan ja tämän välittömän asiakkaan välisen liiketoimen arvo muuttuu. Oikaisu tehdään näin ollen ainoastaan sellaisten hinnanalennusten (vastikkeen pienenemisten) osalta, jotka johtuvat siitä, että elinkeinonharjoittaja palauttaa vastikkeen sille, joka sen on suorittanut. Mikäli valmistaja ei suorita palautusta suorituksen saajalle, vaan jakeluketjussa kauempana olevalle muulle taholle, vastike ei pienene valmistajan osalta. Jos valmistaja laskee liikkeeseen kupongin, jonka lopullinen kuluttaja voi suoraan lunastaa tai jonka se voi välikäden kautta lunastaa kauppiaalta, taikka jos valmistaja hyvittää lopulliselle kuluttajalle rahasumman, ei arvo muutu UStG:n 17 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavalla."

12 Saksan hallitukselle 18.1.1994 antamassaan virallisessa huomautuksessa komissio toteaa Saksan lainsäädännön loukkaavan arvonlisäverotuksen periaatteita ja olevan erityisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan vastainen, koska siinä evätään tukkukauppiaalta oikeus veron perusteen alentamiseen ja

vastaavaan liikevaihtoveron oikaisuun, kun tämä kupongin esittämistä vastaan hyvittää osan hinnasta vähittäismyyjälle, johon se ei ole välittömästi kytköksissä jakeluketjussa.

13 Kirjeessään 11.4.1994 Saksan hallitus vastasi, että virallisessa huomautuksessa esitetyt olettamukset poikkesivat komission kirjeessään 31.7.1992 esittämistä sikäli, että virallisessa huomautuksessa komissio oletti, että valmistaja sitoutui hyvittämään vähittäismyyjälle kupongin määrän ja että tämä hyvitys siirtyi tukkumyyjälle.

14 Täydentävässä virallisessa huomautuksessa 14.6.1995 komissio tarkensi katsoneensa, ettei ollut syytä tehdä eroa sen mukaan, oliko kupongin hyvittävällä verovelvollisella välitön kytkös tämän kupongin maksuvälineeksi hyväksyneeseen verovelvolliseen eikä myöskään sen mukaan, hyvittääkö kupongin lopulliselle kuluttajalle suoraan verovelvollinen, joka on siihen sitoutunut, vai tapahtuuko hyvitys toisen verovelvollisen kautta.

15 Vastauksessaan 4.9.1995 Saksan hallitus oli edelleen sitä mieltä, että kupongin liikkeellelaskija voi alentaa veron perustetta ainoastaan ollessaan jakeluketjussa välittömässä kytköksessä siihen, jolle hän hyvittää kupongin arvon. Hallitus ehdotti joka tapauksessa menettelyn lykkäämistä, kunnes yhteisöjen tuomioistuin olisi vastannut ennakkoratkaisukysymyksiin, jotka olivat tämän käsiteltävänä asioissa C-317/94, Elida Gibbs (tuomio 24.10.1996, Kok. 1996, s. I-5339) ja C-288/94, Argos Distributors (tuomio 24.10.1996, Kok. 1996, s. I-5311), jotka olivat kirjeen päiväyksen aikaan vielä vireillä tässä tuomioistuimessa. Komissio ei näin ollen aluksi jatkanut jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa menettelyä.

16 Komissio kiinnitti kirjeessään 5.3.1997 Saksan hallituksen huomiota siihen, että mainitussa asiassa Elida Gibbs yhteisöjen tuomioistuin oli asiasta täysin samaa mieltä komission kanssa. Se pyysikin hallitusta kertomaan oikeudellisista toimenpiteistä, joihin tämä oli ryhtynyt kyseisessä asiassa annetun tuomion noudattamiseksi.

17 Vastauksessaan 26.5.1997 Saksan hallitus pyysi komissiota jatkamaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn lykkäämistä, koska se vielä tutki asiassa Elida Gibbs annettua tuomiota sekä tästä Saksan lainsäädännölle aiheutuvia seurauksia.

18 Koska Saksan liittotasavalta ei edelleenkään ollut ryhtynyt toimiin muuttaakseen lainsäädäntönsä asiassa Elida Gibbs annetun tuomion mukaiseksi, komissio antoi sille perustellun lausunnon 23.3.1998.

19 Komissiolle 26.8.1998 osoittamassaan kirjeessä Saksan hallitus myönsi, että asiassa Elida Gibbs annetun tuomion sisältö oli vastoin sen näkemystä, mutta pysyi edelleen kannassaan. Hallitus viittasi liittovaltiovarainministeriön 15.4.1998 päivättyyn yleiskirjeeseen, jonka otsikkona oli "Veron perusteen määrittäminen liikevaihtoverotuksessa tuotteisiin liittyvien kuponkien annon yhteydessä" (Bundessteuerblatt 1998 I, s. 627).

20 Kuten yleiskirjeestä ilmenee, Saksan oikeuden mukaan valmistajan veron perustetta voidaan alentaa kuponkiin merkitystä summasta vain, mikäli valmistaja hyvittää tämän summan sille kauppiaalle, jolle se on aiemmin suoraan toimittanut tavaran, ja mikäli valmistaja laatii oikaistun laskun, joka johtaa vastaavaan oikaisuun kauppiaan tekemässä ostovähennyksessä.

21 Näin ollen komissio päätti nostaa esillä olevan kanteen.

Asiakysymys

22 Aluksi on todettava, että alennuskuponkien liikkeelle laskeminen muodostaa järjestelmän, jota valmistaja käyttää tuotteidensa myynnin edistämiseen ja jossa vähittäismyyjät antavat lopullisille kuluttajille hinnanalennuksen valmistajan kuponkeja vastaan ja saavat tältä myöhemmin hyvityksen kuponkien nimellisarvosta.

23 On myös täsmennettävä, että komission kanne liittyy sellaiseen tapaukseen, jota on kuvattu julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 29—39 kohdassa esimerkein ja jossa ensinnäkin yksi tai useampi tukkumyyjä on valmistajan ja vähittäismyyjien välissä jakeluketjussa ja jossa toiseksi valmistaja hyvittää kupongit suoraan vähittäismyyjille ilman välissä olevia tukkukauppiaita.

24 On kiistatonta, että tässä esimerkkitapauksessa Saksan lainsäädäntö ei salli valmistajan vähentävän veronsa perusteesta kuponkeihin merkittyä summaa. Kyseisen lainsäädännön mukaan nimittäin veron perustetta voidaan alentaa vain, jos valmistaja on suoraan toimittanut asianomaisen tuotteen vähittäismyyjälle, joka esittää sille kupongin, koska tässä tapauksessa valmistajan suorittamaa hyvitystä voidaan pitää kauppahinnan osittaisena palautuksena valmistajan välittömälle asiakkaalle.

25 Lisäksi periaate, jonka mukaan tavaranluovuttajan liikevaihtoveron on oltava yhtäpitävä sen asiakkaan hankintaan sisältyvän veron kanssa, edellyttää Saksan

hallituksen arvion mukaan, että valmistajan veron perusteen alentumiseen liittyy vastaava oikaisu tämän välittömän asiakkaan ja muiden välissä olevien jakeluketjun lenkkien sekä kupongin esittävän vähittäismyyjän ostovähennyksessä.

26 Komissio sitä vastoin väittää ensiksikin, että kuudennesta arvonlisäverodirektiivistä seuraa yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs tekemän tulkinnan mukaan, että tuotteestaan hinnanhyvityksen antavan valmistajan veron perustetta on alennettava tämän hyvityksen määrästä arvonlisäveron vähentämisen jälkeen ja tekemättä eroa sen mukaan, onko valmistajan hyvityksen saanut verovelvollinen vai lopullinen kuluttaja, eikä senkään mukaan, kuinka monta lenkkiä jakeluketjussa on.

27 Toiseksi komissio päättelee kuudennen arvonlisäverodirektiivin periaatteista, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin ne esittää asiassa Elida Gibbs antamassaan tuomiossa, että valmistajan veron perustetta voidaan alentaa vaikuttamatta vähittäismyyjän ostovähennyksen määrään ja ettei siten ole tarpeen oikaista väliportaan liiketoimien veron perustaa.

28 On muistettava, että kyseinen tuomio koski sellaisen valmistajan veron perusteen määrittämistä, joka oli laskenut liikkeeseen alennuskuponkeja, jotka oikeuttivat lopullisen kuluttajan ostotapahtuman jälkeen vähittäismyyjän hyvitykseen valmistajalta, johon vähittäismyyjä ei ollut välittömästi kytköksissä jakeluketjussa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että valmistajan veron peruste on tämän käyttämä myyntihinta vähennettynä kupongissa ilmoitetulla summalla, joka on hyvitetty (asia Elida Gibbs, tuomion 34 kohta).

29 Asiassa Elida Gibbs annetun tuomion 19, 22 ja 23 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin huomautti arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteesta, jonka mukaan vero kohdistuu pelkästään lopulliseen kuluttajaan ja on täysin neutraali niihin

verovelvollisiin nähden, jotka tulevat mukaan lopullista verotusvaihetta edeltävän tuotanto- ja jakeluprosessin kussakin eri vaiheessa riippumatta siitä, kuinka paljon liiketoimia tehdään. Yhteisöjen tuomioistuin päätteli tästä saman tuomion 24 kohdassa, ettei veroviranomaisten kantaman arvonlisäveron peruste voi ylittää lopullisen kuluttajan tosiasiallisesti maksamaa vastiketta.

30 Yhteisöjen tuomioistuin viittasi tämän jälkeen siihen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa olevaa käsitettä vastike on tulkittava niin, että vastikkeella on "subjektiivinen" arvo eli jokaisessa konkreettisessa tapauksessa tosiasiallisesti saadun vastikkeen arvo eikä objektiivisten arviointiperusteiden mukaisesti arvioitu arvo, ja totesi, ettei olisi direktiivin mukaista, että veron peruste, jonka mukaan lasketaan se arvonlisävero, jonka valmistaja joutuu verovelvollisena maksamaan, olisi suurempi kuin summa, jonka hän on lopulta saanut, sillä jos näin olisi, arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ei noudatettaisi verovelvollisia — joihin myös valmistaja kuuluu — kohtaan (asia Elida Gibbs, tuomion 26—28 kohta).

31 Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että verovelvollisen valmistajan veron perusteena on oltava summa, joka vastaa sitä hintaa, jolla valmistaja on myynyt tavarat tukku- tai vähittäiskauppiaille ja josta on vähennetty kuponkien arvo. Se lisäsi, että tämä tulkinta vahvistetaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa, jolla pyritään varmistamaan verovelvollisten aseman yhdenvertaisuus (asia Elida Gibbs, tuomion 29—31 kohta).

32 Lisäksi asiassa Elida Gibbs annetun tuomion 32 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin nimenomaisesti hylkäsi Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten esittämät väitteet, joiden mukaan se, että veron perusteesta vähennetään ne alennukset ja ne palautukset, jotka alkuperäinen luovuttaja myöntää tai maksaa suoraan kuluttajalle sen jälkeen, kun tuotteet on luovutettu tukku- tai vähittäiskauppiaalle, voi vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän toiminnan ja tehdä

järjestelmän käyttökelvottomaksi, koska sen johdosta ketjun jokaisen tukku- tai vähittäiskauppiaan olisi oikaistava jälkikäteen hintoja ja vastaavasti sitä arvonlisäveron määrää, jonka ne ovat maksaneet omalle tavaranluovuttajalleen, ja tavaranluovuttajan olisi laadittava oikaistut laskut.

33 Yhteisöjen tuomioistuin totesi, ettei tällä vähennyksellä vaaranneta arvonlisäverojärjestelmän toimintaa, koska ei ole tarpeellista oikaista kaupan väliportaassa tapahtuvia liiketoimia koskevaa veron perustetta. Sen mukaan kyseen ollessa näistä liiketoimista arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen varmistetaan sillä, että sovelletaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin XI osastossa säädettyä vähennysjärjestelmää (asia Elida Gibbs, tuomion 33 kohta).

34 Saksan hallitus kuitenkin väittää, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Elida Gibbs alennuskuponkien verokohtelun suhteen omaksuma kanta on ristiriidassa arvonlisäverojärjestelmän pohjana olevien periaatteiden kanssa, ja toteaa, että juuri tästä syystä se ei ole mukauttanut aihetta koskevaa kansallista lainsäädäntöä.

35 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää mukauttaneensa kansallista lainsäädäntöään asiassa Elida Gibbs annetun tuomion seurauksena, mutta yhteisöjen tuomioistuimen tässä tuomiossaan omaksumaa tulkintaa on tarkistettava siitä syystä, että se ei ole yhteensovitettavissa arvonlisäverojärjestelmän luonteen kanssa.

36 Nämä hallitukset katsovat, että siinä tapauksessa, että valmistaja ja kuponkihyvityksen viimekätinen saaja eivät ole suorassa sopimussuhteessa, valmistajan veron perusteen alentaminen on vastoin arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta. Ne painottavat, että periaatetta loukataan yhtä lailla, jollei edellytetä

valmistajan veron perusteen muodollista oikaisua, joka vaikuttaa myös vähittäismyyjän vähennyksiin, koska vain järjestelmässä, jossa tavaranluovuttajan verovelka vastaa suuruudeltaan asiakkaan vähennyksiä, verovelvollisten on mahdollista välttyä arvonlisäverorasitukselta.

37 Väitteidensä tueksi Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset esittävät perusteita, joilla pyritään osoittamaan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Elida Gibbs antamassaan tuomiossa omaksuman kannan voivan horjuttaa arvonlisäverojärjestelmää. Näiden hallitusten mukaan kannasta seuraa kolme pääongelmaa: käytännön vaikeudet arvonlisäverojärjestelmän hallinnoinnissa, verotulojen menetys ja arvonlisäverotuksen kilpailuneutraaliuden horjuminen.

Vaikeudet arvonlisäverojärjestelmän hallinnoinnissa

38 Saksan hallitus korostaa ensiksikin, että ellei komission puoltaman kannan mukaisesti edellytetä valmistajan veron perusteen muodollista oikaisemista, joka vaikuttaa myös vähittäismyyjän vähennyksiin, valmistaja joutuu maksamaan laskuun merkityn veron määrän kokonaisuudessaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla.

39 Saksan hallitus väittää myös, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa, joka koskee tapauksia, joissa on kyse hinnanalennuksista, jotka tapahtuvat liiketoimen toteutumisen jälkeen, asetetaan veron perusteen alentamiselle "jäsenvaltioiden määräämiä edellytyksiä". Saksan hallitus katsoo tämän johdosta, että siinä tapauksessa, että kauppias hyvittää kuponkiin

merkityn määrän sen jälkeen, kun tavara on kulkenut jakeluketjun läpi, säännöksessä sallitaan jäsenvaltioiden edellyttävän ehtona valmistajan veron perusteen alentamiselle vastaavaa oikaisua jakeluketjun välissä olevien lenkkien ostoihin sisältyvässä ja maksettavaksi tulevassa verossa.

40 Näitä väitteitä ei voida hyväksyä.

41 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan osalta on ensin huomattava, että säännöksellä pyritään estämään paikkansapitämättömistä tai tekaistuista laskuista johtuva verotulojen menettämisen vaara. Koska valmistajan hyvitys vähittäismyyjälle alennuskuponkien arvosta ei vaikuta muihin jakeluketjussa tapahtuviin liiketoimiin, valmistajan välittömälle asiakkaalleen antamaa laskua ei voida pitää paikkansapitämättömänä eikä tekaistuna. Näin ollen on todettava, ettei yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs antamassaan tuomiossa omaksuma kanta ole kyseisen säännöksen vastainen.

42 On myös todettava, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ei loukata sen vuoksi, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin XI osastossa säädetyn vähennysjärjestelmän mukaan jakeluketjun välissä olevat lenkit voivat vähentää omasta veron perusteestaan ne summat, jotka kukin niistä on maksanut vastaavasta liiketoimesta omalle tavaranluovuttajalleen arvonlisäverona, ja tilittää näin ollen veroviranomaiselle sen osan arvonlisäverosta, joka vastaa kunkin kauppiaan tavaranluovuttajalleen maksaman hinnan ja sen hinnan välistä erotusta, jolla kauppias on luovuttanut tavaran ostajalle (ks. em. asia Elida Gibbs, tuomion 33 kohta).

43 Näin ollen valmistajan veron perusteen alentamisen ehdoksi ei voida asettaa jakeluketjun välissä olevien lenkkien — joita hinnanalennus tai kupongin arvon

hyvittäminen ei millään tavoin koske — toteuttamien liiketoimien eikä vastaavien laskujen myöhempää muuttamista. Tämän vuoksi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan ei voida tulkita olevan ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Elida Gibbs antamassaan tuomiossa omaksuman kannan kanssa.

44 Toiseksi Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset esittävät, että valmistajan kuponkihyvitys vähittäismyyjälle, jolle se ei ole suoraan toimittanut tavaraa, muodostaa vähittäismyyjän ja lopullisen kuluttajan välisessä liiketoimessa kolmannelle suoritettavan vastikkeen. Siksi ei niiden mukaan ole mitään syytä katsoa, että valmistajan suorittaman alkuperäisen luovutuksen yhteydessä saatua vastiketta olisi muutettava tällaisen hyvityksen johdosta.

45 Tältä osin on riittävää todeta ensinnäkin, että mikäli valmistajaa voidaan todella pitää kolmantena kupongin arvosta hyvityksen saavan vähittäismyyjän ja lopullisen kuluttajan välisen liiketoimen osalta, tämä hyvitys johtaa sen summan vastaavaan alentumiseen, jonka valmistaja lopulta on saanut vastikkeena luovuttamastaan tavarasta, ja kyseinen vastike muodostaa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen nojalla valmistajan maksettavaksi tulevan veron perusteen (ks. vastaavasti em. asia Elida Gibbs, tuomion 28 kohta).

46 Hyvityksen saavan vähittäismyyjän suorittaman luovutuksen suhteen on toiseksi huomattava, että se, että osaa tästä luovutuksesta saadusta vastikkeesta ei ole konkreettisesti suorittanut lopullinen kuluttaja itse, vaan kolmas, joka on liiketoimessa ulkopuolinen, on antanut sen lopullisen kuluttajan lukuun tämän käyttöön, on vailla merkitystä vähittäismyyjän veron perustetta määritettäessä (asia C-18/92, Bally, tuomio 25.5.1993, Kok. 1993, s. I-2871, 17 kohta).

47 Näin ollen tämäkin väite on hylättävä.

Verotulojen menetys

48 Saksan hallitus väittää, että komission omaksuma näkemys valmistajan veron perusteen alentamisesta johtaa verohallinnon kannalta verotulojen menetykseen, koska se merkitsee veron perusteen pienenemistä kahdesti kupongin nettoarvon suuruisena. Väite perustuu oletukseen siitä, että kupongin nettoarvo on vähennettävä vähittäismyyjän veron perusteesta sen vuoksi, ettei kyseessä ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu lopulliselta kuluttajalta saatu vastike.

49 Saksan hallituksen mielestä väite, jonka mukaan vähittäismyyjän suorittamasta myynnistä lopulliselle kuluttajalle kannettavan veron perusteen olisi käsitettävä alennuskupongin nimellisarvo, on vastoin asiassa C-126/88, Boots Company, 27.3.1990 annettua tuomiota (Kok. 1990, s. I-1235) ja edellä mainitussa asiassa Argos Distributors annettua tuomiota. Saksan hallituksen mukaan asiassa Boots Company annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että vähittäismyyjän veron peruste muodostuu tavaran hinnasta vähennettynä kupongin nimellisarvolla. Asiassa Argos Distributors annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi niin ikään, että vähittäismyyjän veron peruste muodostuu pelkästään tämän tosiasiallisesti kyseisessä tapauksessa tavarasta käteisenä saamasta summasta. Tuomioista seuraa Saksan hallituksen mukaan, että tuotteen ostamisen yhteydessä esitettyjä kuponkeja ei ole pidettävä käteisenä eikä ostajan kuluina, joten ne eivät voi olla osa vähittäismyyjän saamasta vastikkeesta.

50 Saksan hallitus huomauttaa, että jos sitä vastoin kuponkien arvo lisätään vähittäismyyjän veron perusteeseen, kyse voi olla vain kolmannen eli valmistajan antamasta vastikkeesta. Tässä tapauksessa valmistajan maksusuoritus ei voi olla alennuksena annettu hyvitys vähittäismyyjälle. Maksu ei siten voi pienentää valmistajan veron perustetta.

51 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on yhtä mieltä Saksan hallituksen kanssa. Se toteaa lisäksi, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää tekemästään luovutuksesta menevästä verosta sille luovutetuista tavaroista maksettava vero ja että tämän seurauksena sen veron, jonka verovelvollinen voi vähentää, on vastattava sitä veroa, jonka maksamiseen tavaran luovuttaja on velvollinen. Komission arvio johtaa kyseisen hallituksen mielestä kuitenkin väistämättä siihen, että tasapaino luovutuksesta menevän veron ja hankintaan sisältyvän veron välillä rikkoutuu, koska se merkitsisi sitä, että valmistajalla on oikeus alentaa veronsa perustetta hyvittäessään kupongin arvon sellaiselle vähittäismyyjälle, joka ei ole valmistajan välitön asiakas, vaikka valmistajan välittömän asiakkaan suorittama summa ei muutu mitenkään kyseisen hyvityksen johdosta.

52 Tältä osin on heti alkuun todettava, että kuten komissio aivan oikein on huomauttanut, alennuskupongin arvon sisällyttämisen lopullisen kuluttajan vähittäismyyjälle suorittamaan vastikkeeseen ja valmistajan veron perusteen alenemisen välillä ei ole ristiriitaa. Kuponkiin merkityn summan lisääminen vähittäismyyjän veron perusteeseen merkitsee päinvastoin valmistajan veron perusteen alenemista samansuuruisen määrän verran, jotta taattaisiin, että kupongin mukainen summa verotetaan vain kerran eli vähittäismyyjän luovuttaessa tavaran.

53 Lisäksi sääntö, jonka mukaan lopullisen kuluttajan maksama vero ja kussakin jakeluketjun vaiheessa liiketoimesta suoritettava vero ovat yhtäpitäviä, edellyttää, että kukin toimija on veroviranomaisille maksuvelvollinen aikaansaamastaan

arvonlisästä kannettavan veron osalta. Koska valmistajan veron perusteen pienenemisellä ei ole vaikutusta vähittäismyyjän aikaansaamaan arvonlisään, pienentyminen ei voi muuttaa vähittäismyyjän maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää. Jos taas vähittäismyyjän valmistajalta saamaa hyvitystä ei sisällytettäisi sen veron perusteeseen, arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta saatettaisiin loukata.

54 Tätä eivät muuksi muuta edellä mainituissa asioissa Boots Company ja Argos Distributors annetut tuomiot, jotka eivät loppujen lopuksi ole merkityksellisiä esillä olevan asian kannalta, sillä ne koskevat liiketoimia, joissa on kyse yksinomaan vähittäismyyntiyhtiöistä ja niiden välittömistä asiakkaista.

55 On muistettava, että asia Boots Company koski alennuskuponkeja, joita yhtiö antoi asiakkailleen ilmaiseksi tiettyjen tuotteiden ostamisen yhteydessä ja jotka olivat osa myynninedistämiskampanjaa, jonka kustannuksista se itse vastasi. Tämän johdosta yhteisöjen tuomioistuin totesi, että koska tällainen hinnanalennus on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa tarkoitettu "ostajalle — — myönnetty hinnanalennus tai hyvitys hinnasta", kupongin nimellisarvoa ei ole sisällytettävä yhtiön veron perusteeseen (em. asia Boots Company, tuomion 13, 21 ja 22 kohta).

56 Asiassa Argos Distributors kupongit laski liikkeeseen ja myi yhtiö niiden nimellisarvosta tai hyvityksellä hinnasta, ja niitä käyttivät myöhemmin tästä nimellisarvosta maksuvälineinä yhtiön myymälöissä muut kuin kupongin hankkineet ostajat. Kyseisessä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että sitä veroa määritettäessä, joka Argos Distributors Ltd:n oli maksettava näillä kupongeilla ostettujen tavaroiden myynnistä saaduista tuloista, subjektiivinen vastike, jonka

yhtiö tosiasiallisesti on saanut, muodostuu kuponkien nimellisarvosta vähennettynä mahdollisesti hinnasta annetuilla hyvityksillä (ks. asia Argos Distributors, tuomion 18 ja 20 kohta).

57 Mainituissa asioissa Boots Company ja Argos Distributors annetuista tuomioista ilmenee, että alennuskuponkien arvostus arvonlisäveroa määritettäessä riippuu niiden juridisista ja taloudellisista ominaispiirteistä, ja toisaalta, ettei kupongit hyväksyvän toimijan veron peruste voi olla sen tavaranluovutuksestaan tosiasiallisesti saamaa rahasummaa pienempi (ks. em. asia Boots Company, tuomion 21 ja 22 kohta ja em. asia Argos Distributors, tuomion 19—23 kohta).

58 Edellä todetusta seuraa, että esillä olevan asian kaltaisissa tapauksissa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu vähittäismyyjän saama subjektiivinen vastike muodostuu tavaran koko hinnasta, jonka on osaksi maksanut lopullinen kuluttaja ja osaksi valmistaja. Kupongeissa aineellistuu vähittäismyyjän oikeus saada valmistajalta hyvitys, joka vastaa lopulliselle kuluttajalle annettua alennusta. Tästä seuraa, että kupongin nimellisarvon tarkoittama summa on vähittäismyyjän tilisaatava, joka realisoituu kuponkia hyvitettäessä, ja että kuponkia on pidettävä nimellisarvon suuruisena maksuvälineenä.

59 Tämän vuoksi on katsottava oikeaksi, että vähittäismyyjän veron peruste myynnistä lopulliselle kuluttajalle on koko vähittäismyyntihinta eli lopullisen kuluttajan maksama hinta lisättynä valmistajan vähittäismyyjälle hyvittämällä summalla.

60 Näin ollen väite siitä, ettei alennuskupongin nettoarvoa voida sisällyttää vähittäismyyjän veron perusteeseen, on hylättävä.

61 Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset painottavat lisäksi, että valmistajan maksaman veron aleneminen ilman vastaavaa oikaisua valmistajan välittömän asiakkaan ostovähennyksessä ja muissa väliportaan liiketoimissa aiheuttaa järjestelmällisesti verotulojen menetyksiä, kun alennuskuponkeja käytetään rajat ylittävissä liiketoimissa ja kun on kyse liiketoimista lopullisina kuluttajina olevien verovelvollisten hyväksi.

62 Kyseiset hallitukset viittaavat tilanteeseen, jossa vähittäismyyjän tavaranluovutus lopulliselle kuluttajalle on verovapaata vientiä tai niin ikään verovapaa yhteisön sisäinen luovutus, sekä tilanteeseen, jossa tavaran vähittäismyyjältä ostava lopullinen kuluttaja on elinkeinonharjoittaja, joka käyttää tavaraa verollisiin liiketoimiin ja jolla on vähennysoikeus vähittäismyyjän soveltaman veron osalta. Kyseisten hallitusten mukaan alennuskupongin sisällyttäminen vähittäismyyjän veron perusteeseen johtaa näissä tapauksissa ylimääräisiin vähennyksiin veronsaajan vahingoksi kupongin nimellisarvoon sisältyvän veron suuruisesti.

63 On huomattava, että edellisessä kohdassa kuvatuissa tilanteissa valmistajan veron perusteen pienentyminen ilman vastaavaa oikaisua jakeluketjun muiden toimijoiden vähennyksissä ei väistämättä johda epätasapainoon luovutuksesta menevän veron ja hankintaan sisältyvän veron välillä eikä siten arvonlisäverojärjestelmän horjuttamiseen. Kaikissa näissä tapauksissa nimittäin tasapaino luovutuksesta menevän veron ja hankintaan sisältyvän veron välillä voidaan säilyttää turvautumalla kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisiin toimenpiteisiin.

64 On erityisesti muistettava, että kyseen ollessa tavanomaisista yhteisön sisäisistä liiketoimista syy siihen, että tässä tapauksessa esillä olevien kaltaisten myynninedistämisjärjestelyihin turvautuva valmistaja saa pienentää jälkikäteen veronsa perustetta, piilee siinä, että lopullisen kuluttajan maksama hinta sisältää arvonlisäveron ja että näin ollen kaikkiin hinnanalennuksiin sisältyy niin ikään osa arvonlisäveroa. Sitä vastoin tilanteessa, jossa alennuskuponkiin merkitty arvo ei verovapautuksen johdosta ole verollinen siinä jäsenvaltiossa, josta tavara on lähtöisin, tässä jakeluketjun vaiheessa tai luovutuksen yhteydessä laskutettu hinta ei koskaan sisällä arvonlisäveroa, mikä tarkoittaa sitä, että tämän hinnan alentaminen tai osittainen hyvittäminen ei voi sisältää osaa arvonlisäveroa, joka voitaisiin vähentää valmistajan suorittamasta verosta.

65 Niinpä kun kysymyksessä on verovapaa luovutus vientiin tai yhteisön sisällä, veroviranomaiset voivat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa annettuihin mahdollisuuksiin turvautumalla estää valmistajaa vähentämästä luovutuksesta menevästä verosta arvonlisäveron fiktiivistä määrää. Tältä osin arvonlisäveron liiallinen vähentäminen voidaan välttää valvomalla valmistajan kirjanpitoa.

66 Siinä tapauksessa, että lopullinen kuluttaja on tavaraa elinkeinotoiminnassaan käyttävä elinkeinonharjoittaja, jolla on vähennysoikeus, kupongin jälkikäteisestä hyvittämisestä johtuvat liialliset vähennykset voidaan välttää oikaisemalla tämän lopullisen kuluttajan ostovähennystä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti. Säännöksessä näet säädetään mahdollisuudesta oikaista alun perin tehtyjä vähennyksiä, mikäli vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia. Vähennysten oikaisua koskevan velvollisuuden noudattaminen on tässäkin tapauksessa varmistettava kirjanpidon tarkastuksin niin lopullisen kuluttajan kuin valmistajankin osalta.

67 Tämän vuoksi on katsottava, että Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten esittämien kaltaisissa tilanteissa, joissa hankintaan sisältyvää veroa saatetaan vähentää liikaa, on kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan mahdollista ryhtyä tarvittaviin toimiin epäoikeutettujen vähennysvaatimusten ja siten verotulojen menettämisen estämiseksi.

Arvonlisäverotuksen kilpailuneutraaliuden horjuminen

68 Saksan hallitus väittää, että komission näkemys, jonka mukaan valmistajalla on aina oikeus alentaa veronsa perustetta hyvittämänsä kupongin arvon verran, loukkaa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta kilpailun kannalta. Saksan hallituksen mukaan tämän kaltainen vähennys vääristää kilpailua, koska alennuskuponkijärjestelmien verokohtelu on silloin edullisempi kuin muiden myynninedistämistoimintojen.

69 Saksan hallitus huomauttaa tältä osin, että alennuskuponkeihin perustuvasta myynninedistämistoiminnasta päättää yksi ainoa valmistaja, joka ratkaisee sen painoarvon ja ottaa kantaakseen sen aiheuttaman taloudellisen taakan. Saksan hallituksen mielestä kuitenkin valmistajan taloudellisen rasituksen pienentyminen kuponkien nimellisarvoon sisältyvän arvonlisäveron verran vaikuttaa lopulta osaltaan myynninedistämisen kustannusten rahoitukseen ja on sen vuoksi omiaan syrjimään muunlaisia myynninedistämistoimia, kuten mainoskampanjoita tai mainoslahjojen antamista.

70 Saksan hallitus toteaa, että valmistajaa, joka haluaa edistää tavaroidensa myyntiä, kannustetaan näin luopumaan mainostoimistojen palveluista, sillä

alennuskuponkijärjestelmään turvautumalla sen toimintakustannukset jäävät alhaisemmiksi. Saksan hallitus katsoo, että valmistajan verovelan pienentyminen kuponkien nimellisarvoon sisältyvän veron verran vie potentiaalisilta palvelujen tarjoajilta sopimusmahdollisuuksia.

71 Saksan hallituksen mielestä valmistajan veron perusteen alentaminen kuponkien nettoarvon verran vääristää kilpailua myös suuntautumalla asiassa C-48/97, Kuwait Petroleum, 27.4.1999 annetun tuomion (Kok. 1999, s. I-2323) kohteena olleiden kaltaisten mainoslahjojen antamisen muodossa tapahtuvaa myynninedistämistä vastaan. Saksan hallituksen mukaan kyseisessä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ilmaisten lahjojen antaminen lopulliselle kuluttajalle on liikevaihtoveron alaista kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan nojalla, koska lahja ei ole alennus myynninedistämisen kohteena olevasta tuotteesta.

72 Saksan hallitus vertaa lahjojenantojärjestelmää alennuskuponkijärjestelmään ja toteaa, että ensin mainitussa järjestelmässä valmistaja maksaa arvonlisäveron lahjan antamisesta mutta saa kuitenkin samansuuruisen vähennysoikeuden sen ostamisesta. Jos sitä vastoin valmistaja päättää korvata lahjan kupongilla, jonka nimellisarvo vastaa lahjan netto-ostohintaa, se voi alentaa toimintakulujaan nimellisarvoon sisältyvän veron verran. Saksan hallitus katsoo tämän johdosta, että valmistajan lahjanannon verokohtelu on neutraalia, kun taas alennuskuponkien liikkeeseen laskeminen on arvonlisäverotuksellisesti edullisempaa.

73 Tältä osin on aivan aluksi huomattava, että kun otetaan huomioon arvonlisäveron neutraalisuus, tämä vero ei lähtökohtaisesti ole kustannustekijä, eikä sillä saa olla vaikutusta siihen, kun valmistajat päättävät menetelmästä, jolla ne edistävät tuotteidensa myyntiä. Tässä tapauksessa Saksan hallitus ei ole kyennyt näyttämään toteen verokohtelua, joka suosisi alennuskuponkijärjestelmää suhteessa muihin myynninedistämistapoihin, eikä niin ollen kilpailun vääristymistä.

74 Ensinnäkin on todettava, ettei Saksan hallitus ole selittänyt, mistä kilpailuedellytysten väitetty vääristyminen mainostoimistojen vahingoksi tarkkaan ottaen johtuu. Ei näet ole mitään syytä otaksua, että vaikka valmistaja antaisi tuotteidensa myynnin edistämisen mainostoimiston tehtäväksi, sille väistämättä aiheutuisi enemmän kuluja kuin siitä, että se antaa alennuskuponkeja lopullisille kuluttajille, koska mainostoimiston palveluiden osalta valmistajalla olisi vähennysoikeus ja koska tämän verovelka sitä kautta alenisi.

75 Toiseksi on muistettava, että edellä mainittu asia Kuwait Petroleum koski öljyyhtiön kuluttajille tietyn polttoainemäärän ostamiseen antamia kuponkeja, jotka olivat ilmaiseksi vaihdettavissa erityisestä luettelosta valittaviin lahjoihin. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei tällaisten lahjojen antamista voitu pitää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan mukaisena hinnanalennuksena tai hyvityksenä hinnasta, vaan se oli rinnastettava vastikkeelliseen luovutukseen ja siten verolliseen liiketoimeen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohdan nojalla (ks. em. asia Kuwait Petroleum, tuomion 16, 17 ja 31 kohta). Tässä säännöksessä todetaan, että yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön sekä tavaran vastikkeeton luovutus on rinnastettava vastikkeelliseen luovutukseen, jos tavara oikeuttaa arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.

76 Yhteisöjen tuomioistuin täsmensi myös, että verovelvollinen, joka antaa tällaisia lahjoja, saa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan vähentää näiden tavaroiden ostoa tarkoittavaan hankintaansa sisältyvän arvonlisäveron (ks. em. asia Kuwait Petroleum, tuomion 19 kohta).

77 Onkin ilmeistä, että vaikka onkin totta, että kumpikin myynninedistämisjärjestelmä, alennuskuponkien liikkeelle laskeminen ja mainoslahjojen antaminen,

kuuluu eri sääntelyn piiriin, verokohtelun eroavuus kuuluu kuudennen arvonlisäverodirektiivin rakenteeseen luonnostaan eikä voi vääristää kilpailua Saksan hallituksen väittämällä tavalla.

78 Tästä seuraa, että arvonlisäverotuksen kilpailuneutraaliuden horjumista koskeva väite on niin ikään hylättävä.

79 Kaiken edellä todetun johdosta on todettava, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole antanut säännöksiä, jotka alennuskuponkien hyvittämisen yhteydessä mahdollistavat hyvityksen suorittaneen verovelvollisen veron perusteen oikaisun.

Oikeudenkäyntikulut

80 Työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Saksan liittotasavallan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska Saksan liittotasavalta on hävinnyt asian, tämä on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

81 Työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan mukaan Yhdistynyt kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

1) Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole antanut säännöksiä, jotka alennuskuponkien hyvittämisen yhteydessä mahdollistavat hyvityksen suorittaneen verovelvollisen veron perusteen oikaisun.

2) Saksan liittotasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

3) **Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Rodríguez Iglesias Puissochet Schintgen

Timmermans Gulmann Edward

Skouris Macken Colneric

von Bahr Cunha Rodrigues

Julistettiin Luxemburgissa 15 päivänä lokakuuta 2002.

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias

kirjaaja presidentti