JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
CHRISTINE STIX-HACKL
5 päivänä helmikuuta 2002 [1]

I Johdanto

1. Käsiteltävänä olevassa asiassa VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta kannanottoa kysymykseen siitä, miten jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) [2] 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa käytettyä ilmausta hintaan suoraan liittyvät tuet olisi tulkittava. Konkreettisesti on kyse sellaisen maksun arvonlisäverollisuudesta, jonka kansallinen hallinnollinen elin suorittaa yritykselle sen johdosta, että yritys antaa kotitalouksille energian säästämiseen liittyvää neuvontaa.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.
2 — EYVL L 145, s. 1.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Yhteisön lainsäädäntö*

2. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 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."

B *Kansallinen lainsäädäntö*

3. Energy Action Grants Agency (energianeuvontapalveluja tarjoava elin; jäljempänä EAGA) on Home Energy Efficiency Scheme -nimisen ohjelman (kotitalouksien energiansäästöä koskeva ohjelma, jäljempänä HEES) toimeenpanosta vastaava elin. HEES-ohjelmasta säädetään vuoden 1992 Home Energy Efficiency Grants Regulationsissa (säännökset tuista energian säästämiseksi kotitalouksissa, jäljempänä Regulations). Nämä säännökset korvasivat ensin mainittujen vuoden 1990 Regulationsit, ja niitä muutettiin Home Energy Efficiency Grants (Amendment) Regulationseilla vuosina 1993, 1994, 1995 ja 1996. Kansallisen oikeudenkäynnin osapuolet pyysivät kuitenkin tuomioistuimessa, että asia ratkaistaisiin ensin mainittujen Regulationsien nojalla, koska siihen liittyvät muutokset ovat asian kannalta riitaisten kohtien osalta selvästi merkityksettömiä.

4. Regulationsien 2 §:n 1 momentin mukaan energianeuvonnalla (Energy Advice) tarkoitetaan neuvoja, jotka "koskevat lämpöestämistä taikka kodinkoneiden, valaisimien sekä sisätilojen lämmittimien ja vedenlämmittimien taloudellista käyttöä" tiettyjen asumismuotojen osalta.

5. Regulationsien 4 §:ssä säädetään tukihakemuksesta, ja 4 §:n 2 momentin mukaan:

"Hakemus on tehtävä kirjallisesti, ja hakijan tai henkilön, joka on yksilöity kyseisen alueen toimivaltaisen hallinnoivan elimen toimesta tai sen antaman kuvauksen perusteella, on allekirjoitettava hakemus; hakemus on tehtävä siinä muodossa kuin hallinnoiva elin on päättänyt."

6. Regulationsien 5 §:ssä määritellään ne toiminnot, joihin tukea voidaan myöntää. Yksi näistä on "energianeuvonta".

7. Kun hakemus on tehty paikalliselle verkkoasentajalle, tämä harkitsee Regulationsien 7 §:n 1 momentin mukaan, voidaanko hakijalle myöntää tukea. Regulationsien 7 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jos verkkoasentaja katsoo, että tuki voidaan myöntää,

a) se lähettää hakemuksen kyseisen alueen toimivaltaiselle hallinnoivalle elimelle hakemuksen ratkaisemista varten ja samalla kirjallisesti vahvistaa tutkineensa tuen myöntämisedellytysten täyttymisen hallinnoivan elimen antamien ohjeiden mukaisesti, ja

b) verkkoasentaja päättää siitä, onko se hallinnoivan elimen päätöstä odotettaessa valmis suorittamaan työn siltä pohjalta, että se itse, jollei jäljempänä i) kohdassa tarkoitetusta hakijan vastuusta muuta johdu, vastaa työstä aiheutuvista kustannuksista siinä tapauksessa, että hallinnoiva elin ei myönnä tukea; ja

i) mikäli verkkoasentaja on edellä tarkoitetulla tavalla valmis suorittamaan työn, se ilmoittaa hakijalle kirjallisesti suorittavansa työn siltä pohjalta, että jollei hakemusta hyväksytä tai jollei hallinnoiva elin maksa tukea paikkansapitämättömien tietojen antamisen (material misrepresentation) takia, hakija maksaa työstä vain sen määrän, josta on kirjallisesti sovittu hakijan ja verkkoasentajan välillä ennen hakemuksen tekemistä ja jolla tämän sopimuksen perusteella työn täydet kustannukset ylittävät tuen määrän — — ."

8. Regulationsin 7 §:n 4 momentissa säädetään, että tässä säädöksessä "material misrepresentation" tarkoittaa sitä, että hakija tai joku muu hänen puolestaan on antanut mitä tahansa paikkansapitämättömiä tietoja jostain seikasta, joka koskee tuen myöntämisen edellytyksiä.

9. Regulationsin 9 §:ssä säädetään tuen enimmäismäärästä, joka on energianeuvonnan osalta 10 GBP.

10. Regulationsin 10 §:n 2 momentissa säädetään, että jos tuen maksamisen edellytykset täyttyvät, alueen toimivaltainen hallinnoiva elin maksaa tuen itse määräämänään ajankohtana. Jos verkkoasentaja on suorittanut työn, tuki maksetaan hänelle.

11. EAGA:n Regulationsien 4 §:n perusteella käyttöön ottaman lomakkeen otsikkona on "Hakemus tuen saamiseksi Home Energy Efficiency Schemen perusteella"; lomakkeen liitteenä on "hakemuskohtien selitykset" ja "sopimus".

Sopimuksessa todetaan seuraavaa:

"Tässä sopimuksessa 'Te' tarkoittaa tuen hakijaa ja 'toimeksisaaja' (contractor) verkkoasentajaa. Te ja toimeksisaaja sovitte seuraavaa:

1. Toimeksisaaja suorittaa työt sillä hinnalla, joka on mainittu hakemuslomakkeen kolmannessa osiossa.

2. (a) Toimeksisaajalla on seuraavat oikeudet:

— Jos Teidän maksettavaksenne aiheutuu kustannuksia, Te maksatte toimeksisaajalle hakemuslomakkeen 3 osiossa määritetyn määrän. Te maksatte tämän määrän kuitenkin vasta sitten, kun työ on suoritettu Teitä tyydyttävällä tavalla.

— Tuki maksetaan toimeksisaajalle, mikäli Home Energy Efficiency Grants Regulationsin mukaan EAGA Ltd:n on maksettava toimeksisaajalle.

(b) Jos toimeksisaaja suorittaa työn eikä EAGA Ltd hyväksy tukihakemusta tai ei maksa tukea paikkansapitämättömien tietojen antamisen takia, Teidän on maksettava toimeksisaajalle työn täydet kustannukset (jos työ on suoritettu Teitä tyydyttävällä tavalla).

3. Toimeksisaajan on suoritettava työ loppuun ja toteutettava kaikki siihen liittyvät toimenpiteet Regulationsien mukaisesti."

III Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

12. Keeping Newcastle Warm (jäljempänä KNW) on Yhdistyneessä Kuningaskunnassa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity rajoitetun vastuun yhtiö (limited company). Yhtiön tarkoituksena on ennen kaikkea edistää yleisesti energian säästämistä ja tehdä näin erityisesti huonoosaisten keskuudessa, toteuttaa tähän tarkoitukseen tarpeellisia töitä sekä edistää energian säästämistä ja tuottaa tähän liittyviä neuvonta- ja koulutuspalveluja. KNW on oman ilmoituksensa mukaan "voittoa tavoittelematon yhteisö".

13. KNW on nimetty verkkoasentajaksi, ja se on asiakirjojen mukaan ollut toimivaltainen alueella, johon kuuluvat Tyne ja Wear, Northumberland, Cumbria sekä osia Skotlannin raja-alueesta. Tällä alueella KNW teki kotitalouksien kanssa energianeuvontaa koskevia sopimuksia. Tähän liittyen EAGA maksoi KNW:lle 10 GBP:n suuruisia tukia.

14. Pääasian oikeudenkäynnissä, jonka asianosaisina ovat KNW ja Commissioner of Customs and Excise ja joka on vireillä VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centressä, on kyse siitä, että KNW vaatii palautettavaksi arvonlisäveroja, jotka se on maksanut 1.4.1991 ja 31.8.1996 välisenä aikana näkemyksensä mukaan aiheettomasti; yhteensä KNW on

vaatinut 939 492,01 GBP:n suuruisen summan palauttamista.

15. KNW on valittanut VAT and Duties Tribunalin välituomiosta High Court of Justiceen. KNW esitti, että 10 GBP:n suuruisia maksuja, jotka KNW saa EAGA:lta kulloinkin suorittamastaan neuvontatyöstä, on pidettävä osana vastiketta Tolsma-oikeuskäytännön mukaisesti. [3]

16. KNW on vedonnut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaan, jossa käytetään ilmausta: "mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet". Tällä lisäyksellä voi olla merkitystä vain siinä tapauksessa, että muut tuet eivät KNW:n mukaan kuulu veron perusteeseen. Lisäys tarkoittaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan soveltamisalan laajennusta; näiden puitteiden ulkopuolelle jäävät tuet eivät kuulu veron perusteeseen. Kaikki suoraan liiketoimien hintaan liittyvät tuet ovat nimittäin maksuja liiketoimista ja tavallisesti osa vastiketta. Tämä lisäys olisi toisin sanoen tarpeeton, jos sen ohella kaikki tuet kuuluisivat veron perusteeseen.

3 — Asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994 (Kok. 1994, I-743, 14 kohta).

17. Commissioner of Customs and Excise on esittänyt VAT and Duties Tribunalissa käytävässä oikeudenkäynnissä, että tuki on maksettava vain, jos kysymykseen tuleva sopimuspuoli (tässä KNW) ja asiakas ovat tehneet sopimuksen, joka on Regulationsien 8 §:n 2 momentissa säädettyjen muotovaatimusten mukainen. Vaikka maksu Regulationsien 10 §:n 2 momentin mukaan voidaan suorittaa suoraan verkkoasentajalle, on verkkoasentajan ja kotitalouden välillä oltava voimassa sopimus, ja tuki maksetaan kotitalouden hyväksi. Tuki on osa vastiketta ja näin ollen osa veron perustetta.

18. High Courtin toimivaltaisen tuomarin määräyksestä VAT and Duties Tribunal, Manchester Centre on esittänyt 8.9.2000 tekemällään päätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset.

IV Ennakkoratkaisukysymykset

19. Ennakkoratkaisukysymykset kuuluvat seuraavasti:

"1) Ovatko Energy Grants Action Agencyn suorittamat maksut, jotka kantaja saa edunsaajina oleville kotitalouksille suorittamistaan energianeuvontapalveluista, kuudennen arvonlisäverodi-

rektiivin (77/388/ETY) 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettuja tukia?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, liittyykö tämä maksu suoraan energianeuvontapalvelun hintaan siten, että maksu muodostaa osan tämän palvelun veron perusteesta 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan loppuosassa tarkoitetulla tavalla?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko tämä maksu kuitenkin osa veron perustetta siksi, että sitä on pidettävä palvelusta maksettavana vastikkeena (tai osana vastiketta)?"

V Osapuolten kannanotot

20. *Keeping Newcastle Warm* (KNW) on sitä mieltä, että "tuen" käsite on ymmärrettävä sanan tavanomaisen merkityksen ja yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Steenkolenmijnen esittämän tulkinnan mukaan "raha- tai luontoissuoritukseksi, joka myönnetään yritykselle sen tukemiseksi ja joka ei ole vastike tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta" [4]. Puheena oleva 10 GBP:n suuruinen maksu on juuri tällainen tuki. KNW esittää, että tuki voi olla kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu vastike vain silloin, kun se liittyy välittömästi liiketoimen hintaan.

21. Tällaista välitöntä yhteyttä ei KNW:n mukaan tässä tapauksessa ole. Hinnan osalta tulee kyseeseen kaksi vaihtoehtoa: hintana voidaan ensinnäkin pitää sitä summaa, jonka KNW veloittaisi energianeuvonnasta, jolloin — koska siinä toisaalta on 10 GBP:n suuruinen katto ja koska toisaalta kyseistä neuvontaa ei voida tarjota tätä alempaan hintaan — se vastaa aina tätä kattoa; näin ollen ei voida puhua välittömästä yhteydestä. Toiseksi voidaan tarkastella kuluttajalle palvelusta tosiasiassa aiheutuvia kustannuksia, joita sille tässä tapauksessa ei synny, jolloin tuen voidaan katsoa olevan itse asiassa flat-rate-tuki KNW:n liiketoiminnan yleisten kustannusten kattamiseksi, eikä se silloin liity suoraan palvelun hintaan.

22. KNW:n käsityksen mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan, jonka mukaan hintaan välittömästi liittyviä tukia on pidettävä myös vastikkeena, tarkoituksena on tehdä ero tukien välillä sillä perusteella, miten niiden suuruus lasketaan — ei sillä perusteella, liittykö tuki välittömästi suoritukseen — tukien sulkemiseksi arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle tilanteesta riippuen. Lähtö-

4 — Asia 30/59, tuomio 23.2.1961 (Kok. 1961, s. 3, erit. s. 39, Kok. Ep. I, s. 69).

kohtaisesti tuet eivät kuulu arvonlisäveron piiriin, ellei toisin ole erikseen säädetty. Tätä tulkintaa tukee kuudennen arvonlisäverodirektiivin 19 artikla, jossa säädetään vähennyksen suhdeluvun laskemisesta.

23. Kriteerit tuen kuulumiselle "vastikkeen" piiriin ovat siis KNW:n mukaan tiukemmat kuin kriteerit sen arvioimiseksi, mikä muodostaa vastikkeen. Näin ollen ratkaisevassa asemassa eivät ole yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Tolsma kehittämät kriteerit, vaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta.

24. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen* mukaan ratkaisevaa on sen sijaan vain se, onko kyseistä maksua pidettävä vastikkeena yleisten arvonlisäveroa koskevien periaatteiden mukaan, siten kuin ne käyvät ilmi yhteisöjen tuomioistuimen asiaan liittyvästä oikeuskäytännöstä [5], kiinnittämättä niinkään huomiota siihen, että maksu suoritetaan tuen muodossa. Energianeuvonnan johdosta suoritettava maksu täyttää yhteisöjen tuomioistuimen asettamat kriteerit, jotka koskevat vastikkeellisuutta ja vastikkeen suuruuden määrittämistä. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaa muun muassa siihen, että tuet ja KNW:n suorittama palvelu liittyvät suoraan toisiinsa.

5 — Asia 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445, Kok. Ep. VI, s. 23); asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1443); asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365); edellä alaviitteessä 3 mainittu asia C-16/93, tuomio 3.3.1994 sekä asia C-33/93, Empire Stores, tuomio 2.6.1994 (Kok. 1994, s. I-2329).

25. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa edelleen, että arvonlisäverolla on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan erittäin laaja soveltamisala ja että "vastikkeen" käsitteelle on annettava mahdollisimman laaja merkitys, millä voidaan varmistaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen. Tässä valossa 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan osaa "mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet" on pidettävä ainoastaan selventävänä. Kyseisen säännöksen viimeisen osan tarkoituksena on vahvistaa, että vastikkeen alkuperällä ei ole merkitystä. Säädöksen syntyhistoria ja sen esityöt vahvistavat tämän tulkinnan.

26. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen käsityksen mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan sovellettavuus tukien osalta ei ole näin ollen riippuvainen siitä, että tuet liittyvät suoraan liiketoimien hintaan. On mahdollista kuvitella sellainen tuki, joka tosin ei liity suoraan toimituksen hintaan, mutta kuitenkin toimitukseen sinänsä ja joka siten muodostaa arvonlisäveron kannalta vastikkeen.

27. Lisäksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus pitää KNW:n käsitystä siltä osin virheellisenä, että tuet olisi lähtökohtaisesti suljettu pois arvonlisäveron soveltamisalasta ja että ainoastaan kyseessä olevan säännöksen loppuosa laajentaisi veron

soveltamisalaa koskemaan tukia. Tämä käsitys on epälooginen suhteessa siihen periaatteeseen, että vastikkeen arvon muodostaa lähtökohtaisesti kaikki se, mitä liiketoimen suorittaja saa suorituksestaan.

28. Lopuksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaa siihen, että energianeuvonta ei ole maksutonta. Mikäli tukea ei maksettaisi lainkaan, palvelusta olisi maksettava sen hinta. Siinä tapauksessa koko määrä olisi arvonlisäverollinen. Kysymys siitä, liittykö tuki suoraan palvelun hintaan, on tosiasiakysymys, jonka kansalliset tuomioistuimet voivat parhaiten ratkaista.

29. Suullisessa käsittelyssä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus vetosi asiassa Office des produits wallons annettuun tuomioon [6] ja esitti kantanaan, että käsiteltävänä olevassa tapauksessa tuki liittyy suoraan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A alakohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla palvelun hintaan.

30. *Komissio* esittää, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan viittaus tukiin selventää, että kolmannelta saatavan vastikkeen käsite sisältää myös tuet, jotka liittyvät suoraan palvelun hintaan. Sääntö, jonka mukaan kolmannen osapuolen, myös julkisen tahon, palvelun suorituksen tai tavaran luovutuksen johdosta suorittama maksu muodostaa osan veron perustetta, ei kuitenkaan koske yleisiä tukia, kuten liiketoiminnan juoksevien kulujen kattamiseen tarkoitettuja tukia. Komissio viittaa tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuimen tuomioihin asioissa Mohr [7] ja Landboden-Agrardienste [8].

31. Riippumatta siitä, tarkastellaanko energianeuvontaa erillisenä palvelusuorituksena vai osana palvelukokonaisuutta, tuki vähentää siitä maksettavaa määrää tai jopa vastaa sitä.

32. KNW:n kannasta poiketen komission mukaan siitä tosiasiasta, että 10 GBP:n suuruinen tuki maksetaan systemaattisesti, ei seuraa, etteikö tuki liittyisi suoraan palvelun hintaan. Tuen myöntämisellä on nimittäin tarkoitus kattaa energianeuvonnan kustannuksia enintään 10 GBP:aan asti.

33. Lopuksi komission näkemyksen mukaan asiassa ei niinkään ole kyse tuen käsitteestä, vaan siitä, muodostaako tuki

6 — Asia C-184/00, tuomio 22.11.2001 (Kok. 2001, s. I-9115, 10 kohta).

7 — Asia C-215/94, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-959).
8 — Asia C-384/95, tuomio 18.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7387).

osan vastikkeesta. Käsiteltävänä olevassa asiassa tilanne on juuri tämä. KNW suorittaa palvelun, jonka sisältönä on kotitalouksien neuvonta energian säästämistä koskevista toimenpiteistä ja josta se saa tietyn rahamäärän. Tämä määrä on näin ollen veron peruste riippumatta siitä, onko maksun osalta kysymyksessä 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu tuki, kolmannen suorittama vastike kotitalouden hyväksi suoritetusta palvelusta vai vastike palvelusta, joka on suoritettu EAGA:n hyväksi kotitalouksien neuvonnan muodossa.

34. Suullisessa käsittelyssä komissio viittasi siihen, että käsiteltävänä olevassa asiassa täyttyvät ne kriteerit, jotka yhteisöjen tuomioistuin esitti asiassa Office des produits wallons tukien kuulumisesta veron perusteeseen.

VI Arviointi

35. Kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetun käsitteen "välittömästi hintaan liittyvät tuet" tulkintaa ja nimenomaan kysymystä, kuuluuko nyt kyseessä olevan kaltainen maksu, jonka kansallinen viranomainen suorittaa yritykselle sen johdosta, että yritys on antanut kotitalouksille energian säästämiseen liittyvää neuvontaa, veron perusteeseen. Esitettyjä kolmea ennakkoratkaisukysymystä arvioidaan seuraavassa yhteisesti.

36. Lähtökohtaisesti voidaan olla samaa mieltä KNW:n ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen kanssa siltä osin, että yleisen käsityksen mukaan tukena pidetään julkisen tahon — säännönmukaisesti julkisessa intressissä — suorittamaa maksua. Tälle käsitteelle ei anneta kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä erityistä merkityssisältöä, ja myös yhteisöjen tuomioistuin näyttäisi tulkinneen oikeuskäytännössään "tuen" käsitettä tällä tavalla [9].

37. Joka tapauksessa yhteisön lainsäätäjä on mainitsemalla tuen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa lähtökohtaisesti selventänyt, että tuet voivat kuulua arvonlisäverovelvollisuuden piiriin. Epäselvää on, kuten myös käsiteltävänä olevassa asiassa, missä määrin ja millä ehdoin.

38. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa, jossa säädetään arvonlisäveron soveltamisalasta, todetaan, että arvonlisäveron alaisia ovat "vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset". Verolliselle liiketoimelle

9 — Ks. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia C-384/95, tuomion 20 kohta.

on näin ollen luonteenomaista luovutus tai suoritus, johon voidaan liittää vastasuoritus, ja toisin päin.

39. Julkisen tahon maksama tuki voi kuitenkin ilmentyä mitä erilaisimmissa muodoissa. Kysymykseen voi tulla esimerkiksi yleinen tuki liiketoiminnan kustannusten kattamiseksi kokonaisuutena, jolloin tuki ei tuen maksajan ja tuen saajan lisäksi vaikuta kuluttajina oleviin kolmansiin osapuoliin ollenkaan tai tuen vaikutus on vain välillinen. Toisaalta kysymykseen voi tulla tuki, jonka tuen antaja maksaa tuen saajalle, jotta kolmas osapuoli saa sen johdosta (edullisemmin) konkreettisen suoritteen. Yleensä verolliseen liikevaihtoon kuuluvasta tuesta voi olla kysymys vain viimeksi mainitussa tapauksessa, jolloin siis tuen maksamiseen liittyvät oikeussuhteet muodostavat kolmikulmion.

40. Tähän on syynä se, että julkisen tahon maksaman tuen tarkoitus on yleishyödyllinen, eikä sitä makseta sen vuoksi, että julkinen taho itse kuluttaisi tavaran tai palvelun. Jotta kyseessä olisi kulutus ja siten verollinen liiketoimi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa tarkoitetulla tavalla, kolmannen osapuolen on oltava suorituksen vastaanottajana.

41. Yhteisöjen tuomioistuin on vastaavasti todennut asiassa Office des produits wallons antamassaan tuomiossa seuraavaa: "Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdassa nimittäin tarkoitetaan tilanteita, joissa on osallisina kolme tahoa: tuen myöntävä viranomainen, tuen saaja ja tämän luovuttaman tavaran ostaja tai suorittaman palvelun vastaanottaja. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdassa tarkoitetut liiketoimet eivät siten ole tuen myöntävän viranomaisen hyväksi suoritettuja." [10]

42. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on käsillä tällainen tilanne, jossa on osallisena kolme tahoa: Energy Grants Action Agency energianeuvontaa koskevan tuen myöntävänä viranomaisena, KNW energianeuvontapalvelun suorittajana ja tuen saajana sekä asunnon haltija KNW:n suorittaman palvelun vastaanottajana.

43. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan loppuosaan sisältyvä tukia koskeva sääntely koskee siis käsiteltävänä olevassa asiassa puheena olevan kaltaisia tukia, joihin liittyvät oikeussuhteet muodostavat kolmion.

44. Tällaisissa tapauksissa, joissa tavaraa ei luovuteta tai palvelua suoriteta tuen mak-

10 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia C-184/00, tuomion 10 kohta.

savalle viranomaiselle, tuen ja liiketoimen hinnan välisen välittömän yhteyden vaatimus selventää, että tuki — kuten 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa yleisesti säädetään — on veronalaista vain silloin, kun se muodostaa osan vastikkeesta, ja on siis nimenomaan tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen johdosta maksettava tuki. [11]

45. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen ja sen johdosta suoritetun maksun välillä on oltava "suora yhteys", jotta maksua voidaan pitää vastikkeena palvelun suorituksesta tai tavaran luovutuksesta. [12]

46. Oikeuskäytännön edellyttämä suora yhteys on siten oltava olemassa myös tuen ja palvelun suorituksen tai tavaran luovutuksen välillä. [13]

47. Yhteisöjen tuomioistuin on määritellyt tukien osalta seuraavat kriteerit, joiden perusteella voidaan määrittää, onko tuen ja suorituksen välillä suora yhteys ja onko tukea siten pidettävä vastikkeena [14]: Tavaran tai palvelun hinnan on oltava määräytymisperiaatteensa osalta tiedossa viimeistään sillä hetkellä, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Lisäksi on edellytetty, että tuenantajan sitoumus suorittaa tukea synnyttää tuensaajalle oikeuden tuen saantiin heti tämän suoritettua verollisen liiketoimen. Lisäksi tavaran tai palvelun hinnan tulee olla määritettävissä.

48. Kuten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä tosiseikoista käy ilmi, KNW suorittaa kotitalouksille energianeuvontapalvelun sopimuksen perusteella, jossa on määrätty, että palvelu suoritetaan tiettyyn ("ensimmäisen sivun kolmannessa osiossa") nimettyyn hintaan. Energianeuvonnan hinnasta on siis sovittu ja se on määriteltävissä.

49. Edelleen KNW:llä on oikeus tukeen vain siinä tapauksessa, että se velvoittautuu energianeuvonnan suorittamiseen. Tämä käy ilmi myös sopimuksesta ja Regulationsien 10 §:stä.

50. Tuki on liitetty siis selkeästi energianeuvonnan suorittamiseen; tuella on tarkoitus maksaa kyseisen palvelusuorituksen

11 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia C-184/00, tuomion 12 kohta.

12 — Ks. mm. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia 154/80, tuomion 12 kohta; edellä alaviitteessä 5 mainittu asia 230/87, tuomion 11 kohta sekä edellä alaviitteessä 3 mainittu asia C-16/93, tuomion 13 kohta.

13 — Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia C-184/00, tuomion 14 kohdan ensimmäinen virke.

14 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia C-184/00, tuomion 13 kohta.

hinta osittain tai kokonaan, ja se maksetaan näin ollen vastikkeena eikä yleisesti esimerkiksi KNW:n liiketoiminnasta aiheutuvien kustannusten kattamiseen kokonaisuutena [15]. Jälkimmäisenä mainittu tuen muoto ei olisi vastiketta, koska yhteys suoritukseen puuttuu, eikä se näin ollen olisi myöskään arvonlisäveron alainen.

51. Se, että tuen maksaa kolmas osapuoli, ei ole peruste sille, etteikö sitä voitaisi pitää vastikkeena. Tällainen järjestely on verrattavissa rahanpalautuksen tarjoaviin alennuskuponkeihin: osa vastikkeesta koostuu kupongista, jonka loppukäyttäjä esittää tavaran myyjälle saadakseen alennuksen tavaran hinnasta. Näissä tapauksissa kolmas taho eli alennuskupongin antaja maksaa tavaran myyjälle kupongin esittämisen jälkeen loppukäyttäjän tosiasiassa maksaman hinnan ja "normaalin" alentamattoman hinnan välisen erotuksen.

52. Yhteisöjen tuomioistuin on pitänyt myös tällaista kolmannen tahon maksamaa, vain osan vastikkeesta kattavaa maksua vastikkeena [16].

53. Toisin kuin KNW on esittänyt, merkitystä ei ole sillä, että energianeuvonnasta maksettava tuki on korkeintaan 10 GBP:n suuruinen ja että se näin ollen olosuhteista riippuen kattaa vain osan energianeuvonnan kustannuksista, sillä tämä olosuhde ei muuta mitenkään sitä seikkaa, että tuki muodostaa energianeuvonnan vastikkeen.

54. Tässä yhteydessä on palautettava mieliin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö [17], jonka mukaan vastasuorituksen arvioinnin kannalta ei ole olennaista sen objektiivinen, vaan subjektiivinen arvo.

55. Kuten komissio on suullisessa käsittelyssä aivan oikein esittänyt, juuri sellaisissa tapauksissa, joissa hinta muodostuu yksinomaan tuesta, on kysymys suorasta yhteydestä hinnan ja tuen välillä.

56. Ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on näin ollen vastattava, että nyt esillä olevan kaltainen maksu on katsottava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetuksi tueksi ja näin ollen osaksi veron perustetta.

15 — Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia C-184/00, tuomion 15 kohta.

16 — Asia C-288/94, Argos Distributors, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5311, 18 kohta).

17 — Edellä alaviitteessä 16 mainittu asia C-288/94, tuomion 16 ja 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

VII Ratkaisuehdotus

57. Näin ollen ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että yhdistettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaisiin seuraavasti:

Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltainen maksu suoritetaan liiketoimesta vastikkeena, ja se on laskettava mukaan veron perusteeseen arvonlisäveron määrittämiseksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY mukaan.