JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
CHRISTINE STIX-HACKL
20 päivänä syyskuuta 2001 [1]

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävän asian kohteena on sellaisten vähittäiskauppiaiden veron peruste, jotka myöntävät kuluttajille alennuksia tavaroiden oston yhteydessä esitettyä lipuketta vastaan ja saavat siitä lipukkeita antaneelta tavaranvalmistajalta alennuksen suuruisen hyvityksen.

II Tosiseikat, pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

2. Yorkshire Co-operatives Ltd (jäljempänä Yorkshire) harjoitti helmikuun 1974 ja tammikuun 1996 välisenä aikana elintarvikkeiden ja muiden tavaroiden myyntiä eri vähittäisliikkeissään Pohjois-Englannissa. Se hyväksyi alennuslipukkeet ("money off" coupons), joita tiettyjen sen myymien tavaroiden valmistajat antoivat asiakkaille. Alennuslipukkeet liittyivät tavaranvalmistajien järjestämiin erityiskampanjoihin. Tavaranvalmistajat antoivat lipukkeet asiakkaille joko suoraan tai sanomalehdistä tai aikakauslehdistä leikattavina kuponkeina. Jokaisessa lipukkeessa mainittiin rahasumma tai siinä esitettiin jokin rahamäärän laskentatapa (alennus), ja lipukkeen mukaan asiakas, joka esitti lipukkeen sen hyväksyvälle vähittäiskauppiaalle, saattoi ostaa lipukkeessa mainitut tavarat alennettuun hintaan.

3. Yorkshire otti tällaiset lipukkeet vastaan asiakkailtaan. Se osti asianomaiset tuotteet niiden valmistajilta ja tarjosi tuotteet myytäväksi niiden normaaliin vähittäismyyntihintaan. Asiakas, joka ei esittänyt lipuketta, joutui maksamaan normaalin vähittäismyyntihinnan. Lipukkeen esittänyt asiakas maksoi alennetun hinnan. Tämän jälkeen Yorkshire lähetti lipukkeen siihen painettujen ohjeiden mukaisesti valmistajalle ja valmistaja hyvitti sille hinnanalennuksen määrän.

4. Yorkshire sisällytti hyvityksen sen vastaanottaessaan päivittäisiin myynnistä saamiinsa bruttotuloihin ja tilitti Commissionersille arvonlisäveron normaalin vähittäismyyntihinnan perusteella ilman, että

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

siitä olisi vähennetty lipuketta vastaan saatava alennus.

5. Yorkshiren asianomaisista tuotteista valmistajalle maksama hinta laskettiin alennuslipuketta huomioon ottamatta. Joissain tapauksissa Yorkshire oli ostanut tavarat ennen kuin valmistaja oli toimittanut niitä koskevia alennuslipukkeita asiakkailleen.

6. Yorkshire esitti 2.12.1996 päivätyssä kirjeessä vaatimuksen sellaisen arvonlisäveron palautuksesta, jota se katsoi maksaneensa liikaa helmikuun 1974 ja tammikuun 1996 välisen tilityskauden aikana ja joka liittyi tavaranvalmistajan maksamaan hyvitykseen. Se perusteli vaatimustaan sillä, että se sai tavaroiden luovutuksesta asiakkailleen käteissuorituksen ja että hyvitys oli tavaranvalmistajan Yorkshirelle alun perin toimitettujen tavaroiden hinnasta myöntämä palautus tai alennus. Koska Yorkshire oli maksanut arvonlisäveron luovuttamiensa tavaroiden alennetusta, asiakkaiden maksamasta hinnasta lisättynä lipukkeen arvolla, sillä oli oikeus arvonlisäveron palautukseen hyvityksen osalta, koska hyvitys ei ollut osa Yorkshiren asiakkaille luovuttamista tavaroista saatua vastiketta. Koska tavaranvalmistajat eivät olleet antaneet Yorkshirelle myöskään hyvityslaskua, sillä ei ollut velvollisuutta oikaista myynneistään tilittämäänsä ostoihin sisältyvää veroa eikä sillä siten ollut velvollisuutta oikaista vastaavasti näitä luovutuksia koskevia arvonlisäverotilityksiään. Yorkshire perusti väitteensä yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Elida Gibbs Ltd antamaan tuomioon. [2]

7. Commissioners hylkäsi 10.2.1997 päivätyssä kirjeessään Yorkshiren vaatimuksen kokonaisuudessaan. Se katsoi, että tämä oli tulkinnut väärin edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annettua tuomiota ja että veron peruste sen asiakkailleen luovuttamista tavaroista oli asiakkaan maksama käteishinta hyvityksen määrällä lisättynä. Jos Yorkshiren ja sen asiakkaiden välisistä tavarantoimituksista laskettava veron peruste olisi sen sijaan ainoastaan asiakkaan maksama käteishinta, Yorkshiren olisi pitänyt lisäksi tasoittaa väitetty liian suuri arvonlisävero vastaavasti tavaranvalmistajien ja Yorkshiren välisistä tavarantoimituksista suoritetulla pienemmällä arvonlisäverolla.

8. Yorkshire valitti Commissionersien päätöksestä vuonna 1998. VAT and Duties Tribunal on todennut välipäätöksessään, että se ei ole vakuuttunut Yorkshiren asiassa Elida Gibbs annetusta tuomiosta esittämän tulkinnan oikeellisuudesta mutta että se ei voi hylätä kummankaan asianosaisen tästä asiasta esittämiä perusteluja perusteettomina. Kuultuaan asianosaisten lausumat, jotka liittyivät yhteisöjen tuo-

2 — Asia C-317/94, Elida Gibbs Ltd, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339).

mioistuimen oikeuskäytäntöön, erityisesti edellä mainittuun asiaan Elida Gibbs sekä asioihin Glawe,[3] Naturally Yours Cosmetics,[4] Boots Company[5] ja Empire Stores,[6] se katsoi, että yhteisöjen tuomioistuimelta on asian ratkaisemiseksi pyydettävä EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaista ennakkoratkaisua.

9. Vaikka osa riidanalaisista luovutuksista on suoritettu ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa, asianosaiset ovat vedonneet ainoastaan kuudenteen direktiiviin.

10. On myös esitetty, että tukkukauppias saattaisi olla jakeluketjussa mukana. Asianosaiset ovat näet yhtä mieltä siitä, että on välttämätöntä tutkia myös sellainen hypoteettinen tapaus, jossa valmistaja myy tuotteet tukkukauppiaalle, joka puolestaan myy ne edelleen vähittäiskauppiaalle. Vaikka tällainen tilanne on vain hypoteettinen käsiteltävänä olevan asian kannalta, se on kuitenkin tavanomainen, joten ennakkoratkaisukysymyksissä on otettu huomioon molemmat vaihtoehdot.

11. Ennakkoratkaisukysymykset ovat seuraavat:

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

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

b) tavaranvalmistaja antaa markkinointikampanjansa yhteydessä alennuslipukkeita, joita esittämällä

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

ii) tavaranvalmistaja maksaa vähittäiskauppiaalle alennusta vastaavan summan sen jälkeen kun vähittäiskauppias on myynyt tavarat lipukkeessa

3 — Asia C-38/93, H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG, tuomio 5.5.1994 (Kok. 1994, s. I-1679).

4 — Asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365).

5 — Asia 126/88, Boots Company plc, tuomio 27.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1235).

6 — Asia C-33/93, Empire Stores Ltd, tuomio 2.6.1994 (Kok. 1994, s. I-2329).

esitettyjen ehtojen mukaisesti ja toimittanut lipukkeen tavaranvalmistajalle,

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

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

Onko veron perusteena

i) asiakkaan maksama käteishinta vai

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

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

III Sovellettava lainsäädäntö

A *Yhteisön oikeus*

12. Veron perusteesta säädetään jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi) [7] 11 artiklassa.

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

"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; — —."

7 — EYVL L 145, s. 1.

14. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdassa ja 3 alakohdan a ja b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"2. Veron perusteeseen on sisällytettävä:

a) verot, tullit ja maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

b) sivukustannukset, kuten luovuttajan ostajalta tai vastaanottajalta veloittamat provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset. Jäsenvaltiot voivat pitää sivukustannuksina erilliseen sopimukseen perustuvia kustannuksia.

3. Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä:

a) kassa-alennuksina ennenaikaisesta maksusta annettavia hinnanalennuksia;

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

15. Kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohta kuuluu seuraavasti:

"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."

B *Kansallinen lainsäädäntö*

16. Kuudes direktiivi on pantu täytäntöön Yhdistyneen kuningaskunnan kansallisessa oikeudessa lähinnä vuoden 1994 Value Added Tax Actilla (jäljempänä vuoden 1994 arvonlisäverolaki).

17. Vuoden 1994 arvonlisäverolain 19 §:ssä säädetään, siltä osin kuin sillä on merkitystä nyt käsiteltävän asian kannalta, seuraavaa:

"1) Tätä lakia sovellettaessa tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten arvo määritellään, ellei tästä laista tai sen nojalla annetusta säädöksestä muuta johdu, tämän pykälän ja liitteen 6 mukaisesti; tätä lakia sovellettaessa tämän pykälän 2 ja 4 momenttia sovelletaan, ellei liitteestä 6 muuta johdu.

2) Mikäli tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta saadaan vastikkeena rahaa, luovutuksen tai suorituksen arvoksi on katsottava vastikkeen määrä lisättynä arvonlisäverolla.

3) Mikäli tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta saadaan vastikkeena muuta tai osittain muuta kuin rahaa, luovutuksen tai suorituksen arvoksi on katsottava vastiketta vastaava määrä lisättynä arvonlisäverolla.

4) Mikäli rahassa maksettu vastike ei koske ainoastaan tavaroiden luovutusta ja palvelujen suoritusta, luovutuksen ja suorituksen on katsottava koskevan ainoastaan sitä vastikkeen osaa, johon se voidaan täsmällisesti kohdistaa.

IV Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

A *Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut*

18. *Yorkshire* kuvailee aluksi alennuslipukejärjestelmän toimintaa ja huomauttaa siitä, että nyt käsiteltävän asian kohteena olevat lipukkeet vastaavat asian Elida Gibbs [8] kohteena olleita lipukkeita. Päämäärä, johon tavaranvalmistaja pyrkii lipukkeilla, on edun antaminen kuluttajalle. Tästä syystä valmistajan vaatiessa vähittäiskauppiasta myymään tavaran alennettuun hintaan se vähentää tavaroiden luovutuksista saatavaa vastiketta.

Yorkshire korostaa ensinnäkin veron perusteen selvittämisen osalta, että kuudetta direktiiviä koskeneen ehdotuksen perusteluista ilmenee, että tämän selvityksen on oltava sovellettavissa kuhunkin yksittäiseen myyntitapahtumaan. Sen lisäksi verotettava vastike on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan todellisuudessa saatu vastike eikä sen objektiivinen arvo, ja sen on oltava ilmaistavissa rahassa. Tavarantoimituksen tai palvelusuorituksen ja saadun vastikkeen välillä on myös oltava välitön yhteys. Vastike, joka on veron perusteena kunkin jakeluketjun aikana ennen kuluttajaa olevan väliportaan osalta, ei myöskään saa olla korkeampi kuin kuluttajan maksama hinta.

8 — Mainittu edellä alaviitteessä 2.

Yorkshire katsoo myös, että sekä tavaranvalmistaja että vähittäiskauppias ovat liikevaihtoverovelvollisia vain todellisuudessa saamansa vastikkeen eli nettomäärän osalta. Toinen vaihtoehto olisi se, että tavaranvalmistajan myöntämää hyvitystä pidettäisiin kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuna tavarantoimituksen tai palvelusuorituksen jälkeen myönnettävänä hinnanalennuksena.

Yorkshire väittää toiseksi, että vain kuluttajan maksama vastike voidaan sisällyttää vähittäiskauppiaan veron perusteeseen. Jakeluketjun toisen jäsenen suorittamaa maksua ei voida ottaa huomioon. Alennuslipuketta, jonka tavaranvalmistaja on antanut, ei missään tapauksessa voida pitää kolmannen antamana vastikkeena. Lipukkeella on vähittäiskauppiaalle arvoa, mutta se perustuu vain siihen, että hän voi vaatia tavaranvalmistajalta sen perusteella hyvitystä suoritetusta hinnasta.

Kolmanneksi käsitys, jonka mukaan tavaranvalmistajaa olisi pidettävä sen myöntämän hyvityksen osalta kolmantena osapuolena, olisi ristiriidassa sen periaatteen kanssa, jonka mukaan liikevaihtoveroa on kannettava jakeluketjun kussakin portaassa tosiasiallisesti saadun hinnan perusteella. Tämä käsitys on lisäksi ristiriidassa sen periaatteen kanssa, jonka mukaan minkään jakeluketjun jäsenen ei pidä maksaa liikevaihtoveroa suuremman määrän kuin kuluttajan maksaman hinnan perusteella. Tässä yhteydessä Yorkshire viittaa siihen, että nyt käsiteltävän asian kohteena olevat alennuslipukkeet ja asian Elida Gibbs kohteena olleet hinnanhyvityskupongit ovat erilaisia. Tavaranvalmistaja antaa alennuslipukkeilla kuluttajille suoraan tietyn rahamäärän. Osto- ja myyntihinta eivät muutu.

Toisin kuin hinnanhyvityskuponkien osalta hyvitys tapahtuu alennuslipukkeiden yhteydessä tavaranvalmistajan ja vähittäiskauppiaan välillä. Tämän seurauksena kuluttajan vähittäiskauppiaalle suorittamaa myyntihintaa muutetaan. Mikäli tukkukauppias olisi välissä, hintaa ei sen sijaan muutettaisi, koska ainoastaan vähittäiskauppiaan maksama hankintahinta muuttuu valmistajan myöntämän hyvityksen seurauksena.

Neljänneksi Yorkshire väittää yhteisöjen tuomioistuimen todenneen palvelujen osalta, että palvelujen suorittajan ja vastaanottajan välillä on oltava oikeussuhde, jonka yhteydessä vaihdetaan toisiaan vastaavia suorituksia, jotta kyseessä voisi olla kuudennessa direktiivissä tarkoitettu vastikkeellinen suoritus. Vastaavasti selvitettäessä veron perustetta tavarantoimitusten yhteydessä on otettava huomioon asianomaisten väliset oikeussuhteet. Myytäessä tavaraa kuluttajalle oikeussuhde syntyy siis lähtökohtaisesti vain kuluttajan ja vähittäiskauppiaan välille. Tavaranvalmistajan ja vähittäiskauppiaan välisellä suhteella on merkitystä vain silloin, kun vähittäiskauppias vastaanottaa kuluttajalta lipukkeen osasuorituksena. Juuri tämä lipuk-

keen vastaanottaminen eikä esimerkiksi tavaran toimittaminen kuluttajalle on se suoritus, jonka vähittäiskauppias tarjoaa tavaranvalmistajalle vastikkeeksi siitä, että valmistaja suorittaa vähittäiskauppiaalle hyvityksen.

Tämän perusteella Yorkshire esittää, että veron perusteena voi olla yksinomaan kuluttajan maksama hinta.

19. *Saksan hallitus* esittää, että alennuslipukkeet merkitsevät eräänlaista korvausta siitä, että vähittäiskauppias toimittaa tavaran. Lipukkeen vastaanottamisella ei voi olla merkitystä selvitettäessä veron perustetta tavarantoimituksen yhteydessä. Saksan hallitus ei ole *Yorkshiren* kanssa yhtä mieltä siitä, että asiassa Elida Gibbs annettu tuomio merkitsisi veron perusteen rajoittamista. Kyseinen tuomio koskee nimittäin tilannetta, jossa tavaranvalmistaja toimittaa tavaran vähittäiskauppiaalle, eikä se vastaa siihen kysymykseen, miten veron peruste on selvitettävä siinä tapauksessa, että vähittäiskauppias toimittaa tavaran kuluttajalle. Nyt käsiteltävän asian kohteena olevassa lipukejärjestelmässä suoritusten suhde lasketaan jakeluketjussa (tavaranvalmistaja-vähittäiskauppias-kuluttaja) taaksepäin vastikkeen osan osalta.

Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa tarkoitettu veron perusteen alentaminen voi tulla kysymykseen ainoastaan silloin, kun on olemassa jokin tapahtuma (palautus, alennus, hyvitys), joka koskee tavarantoimittajan ja vastaanottajan väliseen liiketoimeen liittyvää veron perustetta. Se, että tässä tapauksessa on kyseessä tällainen tapahtuma, ilmenee siitä, että vähittäiskauppias voi tavaranvalmistajan hyvityksen ansiosta myöntää kuluttajalle hinnanalennuksen. Hyvitys merkitsee tästä syystä palautusta vähittäiskauppiaan maksamasta hankintahinnasta. Tämä tavaranvalmistajan suorittama palautus ulottuu myös seuraavaan kaupan vaiheeseen eli toimitukseen kuluttajalle, ja tästä syystä se vaikuttaa tästä tavaroiden luovutuksesta kannettavan veron perusteen määrään.

Näin ollen Saksan hallitus ehdottaa, että veron perusteena olisi vain kuluttajan maksama määrä.

20. *Irlannin hallitus* ehdottaa lähinnä, että tavaroiden luovutuksista kannettavan veron peruste koostuisi sekä kuluttajien maksamista määristä että tavaranvalmistajien suorittamista hyvityksistä. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu veron peruste koostuu sen vastikkeen arvosta, jonka tavaroiden luovuttaja saa myynneistään tai joka sen pitäisi saada. Todellisuudessa saatu vastike on otettava huomioon. Toiseksi on turvauduttava seuraaviin kolmeen yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä kehiteltyyn perusteeseen: välitön yhteys luovutuksen ja vastikkeen välillä, vastikkeen arvo on oltava ilmaistavissa rahassa ja vastikkeen subjektiivinen arvo. Nämä perusteet täyttyvät nyt käsiteltävässä asiassa.

Asiassa Elida Gibbs annetun tuomion osalta Irlannin hallitus huomauttaa muun muassa siitä, että yhteisöjen tuomioistuin ei ole kyseisessä tapauksessa antanut ratkaisua vähittäiskauppiaan veron perusteesta.

Mikäli veron peruste rajoitettaisiin kuluttajan maksamaan määrään, olisi arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteen mukaisesti tehtävä oikaisu tavaranvalmistajan ja vähittäiskauppiaan välisen toimituksen osalta. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole asiassa Elida Gibbs antamassaan tuomiossa kuitenkaan pitänyt tavaranvalmistajan, tukkukauppiaan ja vähittäiskauppiaan välisistä myynneistä kannetun veron perusteen oikaisemista välttämättömänä.

Irlannin hallitus korostaa edelleen, että viranomaiset eivät voi kantaa sellaisia veromääriä, jotka ylittävät kuluttajan maksaman suorituksen. Kannettava määrä ei myöskään saa alittaa sitä määrää, jonka kuluttaja maksaa, mikä olisi tilanne siinä tapauksessa, että lipuketta vastaan myönnettyä hyvitystä ei luettaisi mukaan.

Vaihtoehtona Irlannin hallitus esittää, että vähittäiskauppiaan ja kuluttajan välisen liiketoimen olisi katsottava koostuvan kahdesta osasta: ensinnäkin siitä, että vähittäiskauppias toimittaa tavarat kuluttajalle, ja toiseksi siitä, että vähittäiskauppias mainostaa tavaraa valmistajan puolesta. Vastike tästä palvelusta muodostuu sen lipukkeen arvosta, jonka vähittäiskauppias ottaa vastaan ja josta tavaranvalmistaja suorittaa myöhemmin hyvityksen.

Tästä syystä Irlannin hallitus esittää, että veron peruste käsittää kuluttajan maksaman määrän ja tavaranvalmistajan myöntämän hyvityksen.

21. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* pitää lähtökohtana sitä, että asiassa Elida Gibbs annetusta tuomiosta ilmenee, että tavaranvalmistajan maksaman veron perusteen alentaminen ei merkitse sitä, että alennettaisiin hintaa, joka maksetaan tavaranvalmistajalta suoraan tehdyistä ostoista, tai sen henkilön veron perustetta, joka ostaa suoraan tavaranvalmistajalta.

Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että ratkaisu, johon yhteisöjen tuomioistuin on päätynyt asiassa Elida Gibbs antamassaan tuomiossa, ei ole oikea ja että tavaranvalmistajalta kannettavan veron perustaa ei saa vähentää sen lipukkeen arvolla, josta se maksaa hyvityksen. Tästä seuraa, että vähittäiskauppiaan veron peruste kattaa sekä kuluttajan maksaman hinnan että lipukkeiden arvon, koska molemmat määrät liittyvät välittömästi vähittäiskauppiaan suorittamaan toimitukseen.

Kuitenkin myös sen tapauksen varalta, että asiassa Elida Gibbs annettua tuomiota

pidettäisiin asianmukaisena, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että Yorkshiren esittämä käsitys on ristiriidassa kyseisen tuomion 33 kohdan kanssa. Kyseisestä tuomiosta ilmenee nimittäin selvästi, että se, että tavaranvalmistajalta kannettavan veron perustetta alennetaan lipukkeen arvolla, ei merkitse sitä, että vähittäiskauppiaan hankintahintaa ja siltä kannettavan veron perustetta olisi välttämättä alennettava samalla määrällä. Tämä pätee myös alennuslipukkeisiin. Alennuslipuke ei vaikuta tavaranvalmistajan ja vähittäiskauppiaan väliseen hintaan eikä myöskään siihen hintaan, jonka vähittäiskauppias lopulta perii tavaran luovuttamisesta. Tämä hinta vastaa aina tavanomaista vähittäishintaa.

Tästä syystä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ehdottaa, että veron peruste käsittäisi kuluttajan maksaman määrän lisättynä tavaranvalmistajan myöntämällä hyvityksellä.

22. Alankomaiden hallitus päätyy nyt käsiteltävän asian kohteena olevaa lipukejärjestelmää koskevan selvityksen ja sovellettavan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella siihen käsitykseen, että tavaran myynnistä saatava vastike koostuu kuluttajan maksamasta hinnasta lisättynä tavaranvalmistajan myöntämällä hyvityksellä, kun kaupankäyntiä edistetään lipukkeen avulla.

Se, että Yorkshiren näkemys ei ole oikea, ilmenee selvästi niissä tapauksissa, joissa vähittäiskauppias ei ole ostanut tavaroita niiden valmistajalta vaan tukkukauppiaalta. Sellaisessa tilanteessa vähittäiskauppiaan maksama hankintahinta ei riipu siitä, onko lipukkeita olemassa ja suorittaako tavaranvalmistaja myöhemmin hyvityksen.

Sovellettaessa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta vähittäiskauppiaalta kannettavan veron peruste ei saa olla alempi kuin summa, jonka vähittäiskauppias on todellisuudessa saanut tavaran toimittamisesta.

Tämän osoittaa oikeaksi asiassa Boots annettu tuomio, jossa oli niin ikään kyseessä lipukejärjestelmä, jonka mukaan tavaranvalmistaja hyvitti vähittäiskauppiaalle hinnanalennuksen osittain tai kokonaan. Yhteisöjen tuomioistuin totesi siinä yhteydessä, että hyvitykset on luettava veron perusteeseen.

Ratkaisua, johon yhteisöjen tuomioistuin on päätynyt asiassa Elida Gibbs antamassaan tuomiossa, ei voida soveltaa nyt käsiteltävään asiaan, koska tämä asia koskee vähittäiskauppiaalta kannettavan veron perustetta. Jakeluketjun jokaisen jäsenen on maksettava liikevaihtoveroa hankkimastaan arvonlisästä. Sillä, että tavaranvalmistaja alentaa veron perustetta, ei muuteta arvonlisää, jonka vähittäiskauppias on hankkinut.

Tästä syystä Alankomaiden hallitus ehdottaa, että veron peruste käsittäisi kuluttajan maksaman hinnan lisäksi myös tavaranvalmistajan hyvittämän määrän, joka vastaa hinnanalennusta.

Asiassa Elida Gibbs annetun tuomion, erityisesti sen 33 kohdan osalta komissio korostaa, että nämä yhteisöjen tuomioistuimen toteamukset eivät sen mielestä päde yksinomaan palautuskuponkeihin vaan myös nyt käsiteltävän asian kohteena oleviin alennuslipukkeisiin.

23. Komissio ehdottaa, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu vastike, jonka vähittäiskauppias saa pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisessa tapauksessa, koostuu tavaroiden kokonaishinnasta. Sen maksaa osittain kuluttaja, osittain valmistaja. Tavaranvalmistajaa on tämän säännöksen kannalta pidettävä kolmantena henkilönä, minkä vuoksi sen suorittama hyvitys on luettava vähittäiskauppiaalta kannettavan veron perusteeseen.

Kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaan voi vedota yksinomaan tavaranvalmistaja alentaakseen veronsa perustetta ja näin ollen maksettavanaan olevia veroja.

Tästä syystä komissio ehdottaa, että veron peruste koostuu kokonaisvähittäishinnasta eli kuluttajan maksamasta määrästä lisättynä tavaranvalmistajan vähittäiskauppiaalle suorittamalla hyvityksellä.

Komissio pitää hyväksyttävänä, että tavaranvalmistajan suorittamaa hyvitystä voitaisiin pitää osana alkuperäistä hankintahintaa, jonka vähittäiskauppias on maksanut. Tämä ei kuitenkaan missään tapauksessa vaikuta sen arvonlisäveron määrään, jonka vähittäiskauppias on maksanut. Se ei nimittäin riipu siitä, miten tavaranvalmistajan hyvittämää rahamäärää arvioidaan.

B *Asian tarkastelu*

24. Aluksi on selvennettävä hieman ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä.

Myöskään Yorkshiren esittämä väite, jonka mukaan se, alennetaanko vähittäiskauppiaan veroa, riippuu siitä, antaako tavaranvalmistaja hyvityslaskun, ei pidä paikkaansa.

25. Näin ollen "asiakkailla" on ymmärrettävä tarkoitettavan kuudennessa direktiivissä tarkoitettuja kuluttajia. Lisäksi on huomattava, että hinnanalennuksen myöntää vähittäiskauppias. Siinä hinnanalennuksessa, jonka tavaranvalmistaja maksaa ja jonka kansallinen tuomioistuin on

kuvannut, on tästä syystä tarkemmin ilmaistuna kysymys tavaranvalmistajan vähittäiskauppiaalle myöntämästä hyvityksestä. Vain siitä syystä, että hyvityksen määrä vastaa hinnanalennuksen määrää, voidaan katsoa tavaranvalmistajan maksavan hinnanalennuksen.

26. Lisäksi on todettava, että tässä oikeudenkäynnissä ei tarvitse käsitellä ennakkoratkaisupyynnössä lisäksi esitettyä tapausta, jossa tavaranvalmistaja myy tavarat tukkukauppiaalle. Sen osalta, kuten nimenomaisesti on ilmoitettu, on kysymyksessä hypoteettinen tilanne ja näin ollen hypoteettinen kysymys. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön [9] mukaan tällaiset kysymykset on jätettävä tutkimatta. Tällaisen tapauksen tutkiminen ei ole myöskään tarpeen käsiteltävään ennakkoratkaisupyyntöön vastaamiseksi.

27. Selvityksen aluksi on muistutettava kuudennen direktiivin perustavanlaatuisesta periaatteesta eli verotuksen neutraalisuuden periaatteesta. Siihen kuuluu periaate, jonka mukaan veron peruste ei saa olla pienempi kuin tosiasiallisesti saatu vastike. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan siihen sisällytetään näet "kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen".

28. Koska nyt käsiteltävässä asiassa on kyseessä vähittäiskauppiaalta kannettavan veron peruste, on selvitettävä siihen sisältyvän vastikkeen arvo.

29. Vähittäiskauppias saa vastikkeena ensinnäkin sen hinnan, jonka kuluttajat eli hänen asiakkaansa maksavat. Tämä summa kattaa joko "normaalin" lopullisen myyntihinnan tai — mikäli lipuke esitetään — alennuksella vähennetyn hinnan.

30. Toiseksi vähittäiskauppias saa — toimittaessaan hänelle annetun lipukkeen tavaranvalmistajalle — tältä lipukkeen arvon suuruisen hyvityksen. Lipukkeella ei siis ole arvoa yksinomaan kuluttajalle, kun hän saa sillä alennuksen, vaan sillä on arvoa myös vähittäiskauppiaalle. Lipuke sisältää vähittäiskauppiaan kannalta oikeuden saada hyvitystä osasta hänen tavaranvalmistajalle maksamastaan hankintahinnasta. Tämä arvo, joka lipukkeella on vähittäiskauppiaalle, merkitsee sitä, että lipuke on maksuväline. Tämä seuraa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Boots antamasta tuomiosta, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: "Kun tavarantoimittajat hyvittävät jälkeenpäin yrityksen lunastaman lipukkeen, — — lipuke vastaa yrityksen kannalta rahalliselta arvoltaan sitä summaa, jonka tavarantoimittaja — — todellisuudessa maksaa." [10]

9 — Ks. tästä asia C-340/99, TNT Traco SpA, tuomio 17.5.2001 (Kok. 2001, s. I-4109 ja siinä mainittu oikeuskäytäntö).

10 — Edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa 126/88 annetun tuomion 13 kohta.

31. Tilanne on tämä nyt käsiteltävässä asiassa. Tavaranvalmistaja hyvittää vähittäiskauppiaalle lipuketta vastaan kuluttajan tosiasiallisesti maksaman hinnan ja "normaalin" hinnan, jossa alennusta ei ole huomioitu, välisen erotuksen.

32. Sen puolesta, että lipuketta on pidettävä vastikkeena, puhuu lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Argos Distributors antama tuomio, jonka mukaan "subjektiivinen vastike koostuu kokonaan tai osaksi — — ostajan esittämistä ostoseteleistä". [11]

33. Se, että vastiketta ei välttämättä suorita vain ostaja vaan sen voi suorittaa myös kolmas henkilö, ilmenee jo kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan säännöksen sanamuodosta. Yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi asiassa Bally antamassaan tuomiossa sen, että kolmannen henkilön, jopa luottokorttiyhtiön, "puuttuminen asiaan" [12] on 1 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu "vastike". Nyt käsiteltävässä asiassa on myös mukana kolmas henkilö eli tavaranvalmistaja, joka suorittaa osan "normaalista" hinnasta — eli hinnanalennuksen — vähittäiskauppiaalle hyvityksen muodossa.

34. Asiassa Elida Gibbs annetusta tuomiosta seuraa, ettei ainoastaan sellaisilla hinnanalennuksilla ole merkitystä veron perustetta selvitettäessä, joita myönnetään välittömästi kahden sopimuspuolen kuten tavaranvalmistajien ja kuluttajien välillä, vaan myös niillä hinnanalennuksilla, joita "myönnetään vähittäiskauppiaan välityksellä". [13]

35. Myös vähittäiskauppiaan osalta tilannetta on tarkasteltava samalla tavoin kuin hinnanalennuksen ja siis hyvityksen määrää tavaranvalmistajan osalta. Koska vähittäiskauppias ei kuitenkaan suorita hyvitystä vaan saa sen itselleen, hyvitystä ei voida tarkastella samalla tavalla kuin tavaranvalmistajan osalta. Ei voida menetellä niin, että joko hyvityksen suorittajan lisäksi myös suorituksen vastaanottaja ei huomioisi tätä hyvitystä tai että se ensin huomioisi sen, mutta voisi myöhemmin jälleen vähentää sen.

36. Kuten Irlannin hallitus perustellusti esittää, nyt käsiteltävässä asiassa täyttyvät myös kolme vastikkeelle asetettua edellytystä: välitön yhteys tavarantoimituksen ja

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

12 — Asia C-18/92, Bally, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2871, 17 kohta).

13 — Edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa C-317/94 annetun tuomion 31 kohta.

vastikkeen välillä, vastikkeen ilmaistavuus rahassa ja vastikkeen subjektiivinen arvo.

37. Oikeuskäytännössä [14] edellytetty välitön yhteys toisaalta kuluttajalle suoritetun tavaroiden luovutuksen ja — nyt käsiteltävässä asiassa — toisaalta vastikkeen molempien osien välillä sisältyy tämän oikeudenkäynnin kohteena olevassa lipukejärjestelmässä siihen, että luovutus on mahdollinen alennettuun hintaan vain lipuketta vastaan.

38. Myös se edellytys täyttyy, jonka mukaan vastikkeen molempien osien on oltava ilmaistavissa rahassa. Tämä pätee sekä kuluttajan maksamaan rahamäärään että lipukkeeseen eli siihen liittyvään arvoon. Lipukkeeseen sisältyy sen kulloisenkin hinnanalennuksen määrä, jonka vähittäiskauppias myöntää kuluttajalle ja jonka valmistaja hyvittää vähittäiskauppiaalle.

39. Vastikkeen molemmat osat täyttävät lopuksi myös sen edellytyksen, jonka mukaan niillä on oltava subjektiivinen arvo. Kun kuluttajan maksama rahamäärä on saatu, lipukkeesta ilmenee, että sillä on vähittäiskauppiaalle arvoa siltä osin kuin hän saa tavaranvalmistajalta hinnanalennuksen suuruisen hyvityksen.

40. Arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteesta seuraa lopuksi, että "veroviranomaiset eivät loppujen lopuksi voi kantaa veroa enempää, kuin mitä lopullinen kuluttaja on sitä maksanut". [15] Tilanne olisi kuitenkin tällainen, mikäli tavaranvalmistaja ja vähittäiskauppias eivät kumpikaan voisi oikaista arvonlisävero-osuuttaan.

41. Asiassa Elida Gibbs annetusta tuomiosta ilmenee, että tavaranvalmistajalta kannettavan veron peruste on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan ja C kohdan 1 alakohdan mukaan "valmistajan myyntihinta vähennettynä kupongissa ilmoitetulla summalla, joka on palautettu". [16]

42. Asiassa Elida Gibbs annetusta tuomiosta seuraa kuitenkin niin ikään, että vähittäiskauppias ei saa oikaista arvonlisäveroa. Kyseisen tuomion mukaan "ei ole

14 — Asia 154/80, Staatssecretaris van Financiën, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445, Kok. Ep. VI, s. 23) sekä edellä alaviitteessä 5 mainittu asiassa 126/88 annettu tuomio ja edellä alaviitteessä 6 mainittu asiassa C-33/93 annettu tuomio.

15 — Edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa C-317/94 annetun tuomion 24 kohta.

16 — Edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa C-317/94 annetun tuomion 34 kohta.

tarpeellista oikaista kaupan väliportaassa tapahtuvia liiketoimia koskevaa veron perustetta". [17]

43. Mikäli nimittäin myös vähittäiskauppiaalle annettaisiin oikeus vastaavaan oikaisuun, hänen kokonaistulonsa eivät vähenisi ja arvonlisävero vaikuttaisi vähittäiskauppiaan liikevoittoon, koska se merkitsisi hänelle tulolähdettä.

44. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Freemans antaman tuomion mukaan verovelvollinen ei kuitenkaan voi saada hyväkseen summaa, "jota on pidettävä osana toimitettujen tavaroiden vastikkeen muodostavaa myyntihintaa", kun "tätä summaa ei olekaan sisällytetty veron perusteeseen". [18] Tilanne olisi kuitenkin juuri tällainen, mikäli lipukkeen arvoa ei otettaisi huomioon vähittäiskauppiaalta kannettavan veron perusteessa.

45. Sillä, että lipukkeen arvo alentaa vain tavaranvalmistajalta kannettavan veron perustetta mutta se luetaan vähittäiskauppiaan veron perusteeseen, varmistetaan se, että lipukkeen arvoa ei oteta huomioon kahteen kertaan. Sillä varmistetaan myös se, että tätä summaa verotetaan vain kerran. Samalla estetään se, että verovi-

17 — Edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa C-317/94 annetun tuomion 33 kohta.

18 — Asia C-86/99, Freemans, tuomio 29.5.2001 (Kok. 2001, s. I-4167, 28 kohta).

ranomaisilta jää saamatta arvonlisäverotuloja tai että ne kantavat liian paljon veroa.

46. Tämä lopputulos vastaa myös kuudennen direktiivin arvonlisäverojärjestelmää, jonka perustana on se ajatus, että kussakin jakeluketjun vaiheessa kannetaan veroa asianomaisessa vaiheessa hankitusta arvonlisästä.

47. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisessa tapauksessa veron perusteena on asiakkaan maksama käteissumma lisättynä sillä summalla, joka vastaa tavaranvalmistajan suorittamaa hinnanalennusta.

V Toinen ennakkoratkaisukysymys

A *Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut*

48. *Yorkshire* esittää, että hyvitykseen sisältyvä arvonlisävero on vähennettävä

ostoihin sisältyvä verosta ja että veron hyvittäminen ei riipu hyvityslaskun tai veloituslaskun antamisesta. Pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisessa asiassa tällaisen laskun antaminen olisi myös kansallisen oikeuden vastaista. Tästä syystä Yorkshire ehdottaa, että vähittäiskauppiaan ei tarvitse oikaista ostoihin sisältyvän veron vähennystä.

49. Saksan hallituksen mielestä oikaisuvelvollisuus ei ilmene asiassa Elida Gibbs annetusta tuomiosta. Se viittaa tässä yhteydessä pikemminkin kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan b alakohtaan, jossa säädetään vähittäiskauppiaan oikaisuvelvollisuudesta. Veron perusteen alentaminen voi tulla kysymykseen vain siten, että tavaranvalmistajan vähittäiskauppiaalle maksaman hyvityksen määrä tulkitaan vähittäiskauppiaalle maksettavaksi hyvitykseksi. Ainoastaan tällainen järjestelmä takaa sen mielestä arvonlisäveron neutraalisuuden, kun ostoihin sisältyvä verona vähennettävä summa täsmää sen summan kanssa, jonka verran tavaranvalmistajalla on aikaisemmin ollut liikevaihtoverovelkaa.

50. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mielestä vähittäiskauppiaiden olisi tehtävä oikaisu, koska ainoastaan hankittua arvonlisää on verotettava.

51. Alankomaiden hallituksen mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää oikaisua, mikäli veron peruste kattaa vain kuluttajan maksaman hinnan.

52. Irlannin hallitus ja komissio katsovat, että kun otetaan huomioon vastaus, joka niiden mielestä olisi annettava ensimmäiseen kysymykseen, toiseen kysymykseen ei tarvitse vastata.

B *Asian tarkastelu*

53. Toinen ennakkoratkaisukysymys on esitetty siltä varalta, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin siten, että veron perusteena on yksinomaan asiakkaan maksama käteissumma.

54. Koska yhteisöjen tuomioistuimelle ehdotetaan, että ennakkoratkaisukysymykseen olisi vastattava siten, että veron perusteena on asiakkaan maksama hinta lisättynä sillä summalla, joka käsittää tavaranvalmistajan maksaman hinnanalennuksen, toista kysymystä ei ole tarpeen tutkia tarkemmin.

VI Ratkaisuehdotus

55. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on — ottamatta huomioon hypoteettista tapausta, jossa mukana olisi tukkukauppias — vastattava siten, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisessa tapauksessa veron perusteena on asiakkaan maksama käteissumma lisättynä sillä summalla, joka vastaa tavaranvalmistajan suorittamaa hinnanalennusta.

2. Ensimmäiseen kysymykseen ehdotetun vastauksen vuoksi toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastaaminen ei ole enää tarpeen.