YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

3 päivänä heinäkuuta 2001 *

Asiassa C-380/99,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Bertelsmann AG

vastaan

Finanzamt Wiedenbrück

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

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Gulmann sekä tuomarit V. Skouris (esittelevä tuomari), J.-P. Puissochet, R. Schintgen ja N. Colneric,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Bertelsmann AG, edustajinaan Rechtsanwalt A. Raupach ja Rechtsanwalt D. Pohl,

— Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja B. Muttelsee-Schön,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. E. Collins, jota avustaa barrister A. Robertson,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Bertelsmann AG:n ja komission 25.1.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.3.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 5.8.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 8.10.1999, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan tulkinnasta.

2 Kysymys on esitetty Bertelsmann AG:n (jäljempänä Bertelsmann) ja Finanzamt Wiedenbrückin (jäljempänä Finanzamt) välisessä oikeudenkäynnissä, joka koskee verotuspäätöksiä, joissa vahvistettiin niistä tavarapalkkioista vuosilta 1985—1990 kannettava arvonlisävero, jotka Bertelsmann oli toimittanut vanhoille asiakkailleen vastikkeena uusien asiakkaiden hankkimisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisöjen lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a 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 — — ."

4 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Veron perusteeseen on sisällytettävä:

— —

b) sivukustannukset, kuten luovuttajan ostajalta tai vastaanottajalta veloittamat provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset — — ."

Kansalliset oikeussäännöt

5 Saksan Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG), joka on annettu vuonna 1980, 3 §:ssä säädetään, mistä liiketoimista on suoritettava arvonlisävero. UStG:n 3 §:n 12 momentissa säädetään vaihdon osalta seuraavaa:

"Vaihto on kyseessä silloin, kun vastikkeena tavaran luovutuksesta luovutetaan tavara. Vaihtoon rinnastettavasta toimesta on kyse silloin, kun vastikkeena muusta suorituksesta kuin tavaran toimituksesta on tavaran luovutus tai muu suoritus."

6 UStG:n 10 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä, joka koskee veron perusteen määrittämistä vaihdon ja vaihtoon rinnastettavien toimien osalta, säädetään seuraavaa:

"Vaihdon, vaihtoon rinnastettavien toimien ja rahamaksun sijasta tapahtuvan luontoissuorituksen osalta kunkin suorituksen arvoa pidetään vastikkeena vastasuorituksesta."

Oikeudenkäynti kansallisessa tuomioistuimessa ja ennakkoratkaisukysymys

7 Muutoksenhakija Bertelsmann AG on yritys, joka vastaa useiden sen alaisuudessa toimivien, kirjakerho- ja äänilevykerhotoimintaa harjoittavien yritysten hallin-

nosta. Bertelsmann-yhtiöt antoivat vuosina 1985—1990 vanhoille asiakkailleen vastikkeena uusien asiakkaiden hankkimisesta tavarapalkkioita, kuten kirjoja, äänilevyjä ja polkupyöriä. Nämä yhtiöt hankkivat konsernin ulkopuolisilta yhtiöiltä kyseiset tavarapalkkiot ja vastasivat niistä kustannuksista, jotka aiheutuivat tavarapalkkioiden lähettämisestä jäsenten hankkijoille.

8 Finanzamt on vuosia 1985—1990 koskevissa verotuspäätöksissään katsonut, että tavarapalkkioiden luovutukset voitiin rinnastaa vaihtoon, ja sisällyttänyt veron perusteeseen tavarapalkkioiden ostohinnan lisäksi myös kyseisille yrityksille aiheutuneet lähetyskustannukset.

9 Koska Bertelsmann katsoi, että lähetyskustannusten sisällyttäminen tavarapalkkioiden luovutusten veron perusteeseen on ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa, se nosti ilman edeltävää oikaisumenettelyä kanteen (ns. Sprungklage) Finanzgericht Münsterissä (Saksa).

10 Koska Bertelsmannin kanne hylättiin, Bertelsmann on tehnyt Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin. Bundesfinanzhof toteaa päätöksessään, ettei luovutettujen tavaroiden arvo voi yksin muodostaa kyseessä olevien luovutusten veron perustetta, vaan veron perusteeseen on sisällytettävä myös lähetyskustannukset, koska tavarapalkkioiden lähettäminen oli sivusuorituksena osa näiden palkkioiden luovutusta. Bundesfinanzhof katsoo kuitenkin, ettei asiaa voida yksiselitteisesti ratkaista asioissa Naturally Yours Cosmetics (asia 230/87, tuomio 23.11.1988, Kok. 1988, s. 6385) ja Empire Stores (asia C-33/93, tuomio 2.6.1994, Kok. 1994, s. I-2329) annettujen tuomioiden perusteella, minkä vuoksi se on päättänyt lykätä

asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko silloin, kun uuden asiakkaan hankkimisesta luovutetaan tavarapalkkio, joka lähetetään sen vastaanottajalle, tavarapalkkion luovutuksen osalta veron perusteeseen sisällytettävä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan tavarapalkkion ostohinnan lisäksi myös lähetyskustannukset?"

Ennakkoratkaisukysymys

11 Kansallisen tuomioistuimen kysymys koskee sitä, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa tulkittava siten, että uuden asiakkaan hankkimisesta vastikkeena saatavan tavarapalkkion luovutuksen veron perusteeseen on sisällytettävä tavarapalkkion ostohinnan lisäksi myös lähetyskustannukset, mikäli palkkion luovuttaja vastaa niistä.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

12 Bertelsmann väittää, että koska tavarapalkkioiden luovutuksen veron perusteena on vaikeasti määritettävissä oleva subjektiivinen vasta-arvo, tavarapalkkion

osalta huomioon on otettava vain näiden ostohinta. Bertelsmann katsoo, että sen kantaa tukee yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Empire Stores antama tuomio, jossa lähetyskustannuksia ei sisällytetty veron perusteeseen, vaikka tämä tuomio koskikin postimyyntiyritystä. Bertelsmannin mukaan lähetyskustannukset eivät myöskään ole kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja sivukustannuksia, koska Bertelsmann vastaa itse näistä kustannuksista eikä peri niitä luovutuksensaajilta eli välittäjinä toimineilta vanhoilta asiakkailtaan.

13 Saksan hallitus, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio ovat sitä vastoin esittäneet, että tavarapalkkion osalta veron perusteeseen kuuluvat tavarapalkkion ostohinnan lisäksi myös lähetyskustannukset. Ne myöntävät, että asiassa Empire Stores yhteisöjen tuomioistuin ei kyseessä olleen tilanteen huomioon ottaen lausunut nimenomaisesti mitään lähetyskustannusten sisällyttämisestä veron perusteeseen, mutta ne väittävät kuitenkin, että tästä tuomiosta on selvästi pääteltävissä, että tällaisista sivusuorituksista aiheutuvat kustannukset on sisällytettävä pääsuorituksen veron perusteeseen.

14 Saksan hallitus ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittävät lisäksi, että lähetyskustannusten sisällyttäminen veron perusteeseen johtuu myös siitä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero on kannettava kilpailuneutraalisti ja yhdenmukaisella tavalla. Yhdistynyt kuningaskunta väittää erityisesti, että jos sen sijaan hyväksyttäisiin, että sitä verovelvollisen palvelusuoritusta, joka koostuu tavaran lähettämisestä, ei oteta huomioon veron perustetta laskettaessa, tämä mahdollistaisi veronkierron sellaisten luontoissuoritusten avulla, joiden veron peruste olisi määritetty liian suppeaksi. Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät tällä perusteella, että lähetyspalvelusta kannettava arvonlisävero on määritettävä taloudellisin perustein eli ikään kuin asiakkaiden hankkijana toiminut asiakas olisi maksanut tavarapalkkiosta ja sen lähettämisestä rahamäärän, joka kattaa myös lähetyskustannukset.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

15 Asiassa C-126/88, Boots Company, 27.3.1990 annetusta tuomiosta (Kok. 1990, s. I-1235, 15 ja 16 kohta) ilmenee, että ennen kuin kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa voidaan katsoa sovellettavan, on ensin suljettava pois se, että 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohta olisi sovellettavissa.

16 Asiassa on riidatonta, että kyseessä olevat lähetyskulut ovat kuljetuskustannuksia. Riidatonta on toisaalta myös se, että Bertelsmann ei vaatinut tavarapalkkioiden saajilta lähetyskulujen maksamista. Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohta ei ole sovellettavissa esillä olevaan asiaan. Näiden palkkioiden luovutusten veron peruste on siis määritettävä tämän direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan perusteella.

17 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettua vastikkeen käsitettä tulkittaessa on syytä muistaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vastikkeena tavaroiden luovutuksesta voi olla palveluiden suoritus ja tällainen suoritus voi olla kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettuna veron perusteena, jos tavaroiden luovutuksen ja palveluiden suorituksen välillä on suora yhteys ja jos palveluiden suorituksen arvo voidaan ilmaista rahana (ks. muun muassa em. asia Naturally Yours Cosmetics, tuomion 11, 12 ja 16 kohta, ja em. asia Empire Stores, tuomion 12 kohta).

18 Esillä olevassa asiassa tavarat on luovutettu vastikkeena uusien asiakkaiden hankkimisesta muodostuvasta palvelusuorituksesta. Tältä osin on todettava, että tavarapalkkioiden toimituksen ja uusien asiakkaiden hankkimisen välillä on suora yhteys, ja koska Bertelsmannille suoritetuista palveluista suoritettiin vastike

luovuttamalla tavaroita, palvelujen suoritusten arvo voidaan ilmaista rahana (ks. em. asia Empire Stores, tuomion 16 ja 17 kohta).

19 On siis selvitettävä, onko tavarapalkkioiden luovutuksen ja uusien asiakkaiden hankkimisen välillä olevan suoran yhteyden lisäksi myös palkkioiden lähettämisen ja tämän palvelusuorituksen välillä suora yhteys.

20 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron kannalta suoritusta on pidettävä pääasialliseen suoritukseen liittyvänä sivusuorituksena, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinänsä, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (ks. muun muassa asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok. 1999, s. I-973, 30 kohta ja asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001, Kok. 2001, s. I-249, 27 kohta).

21 On todettava, että esillä olevassa asiassa vallitsevissa olosuhteissa tavarapalkkioiden lähettäminen on sivusuoritus pääsuoritukseen eli näiden palkkioiden luovuttamiseen nähden. Asiakkailla, jotka ovat hankkineet uusia asiakkaita, on oikeus tavarapalkkion luovutukseen ja sen lähettämiseen. Näin ollen tavarapalkkion luovutus ja lähettäminen ovat sen yhden suorituksen osia, jonka vastikkeena on uusien asiakkaiden hankkiminen.

22 Tällaisen suorituksen veron perusteena käytettävän vasta-arvon määrittämisen osalta todettakoon, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tämä arvo on subjektiivinen, koska veron perusteena on todellisuudessa saatu vastike eikä objektiivisten kriteerien perusteella määritetty arvo (ks. muun muassa em. asia Naturally Yours Cosmetics, tuomion 16 kohta ja em. asia Empire Stores, tuomion 18 kohta).

23 Yhteisöjen tuomioistuin totesi lisäksi edellä mainitussa asiassa Empire Stores antamansa tuomion 19 kohdassa, että jotta vasta-arvoa voitaisiin pitää subjektiivisena, sen on oltava arvo, jonka palvelujen vastaanottaja antaa palveluille, jotka se haluaa hankkia, ja sen on vastattava arvoa, jonka vastaanottaja on valmis käyttämään tähän tarkoitukseen.

24 On todettava, että tämän edellä mainitussa asiassa Empire Stores omaksutun periaatteen mukaan palvelusuorituksen arvo muodostuu kaikista niistä kustannuksista, joita palvelun saajalle aiheutuu kyseisen palvelun hankkimisesta, tavaroiden luovutukseen liittyvistä sivusuorituksista aiheutuvat kulut mukaan lukien. Tästä seuraa, että esillä olevassa asiassa tavarapalkkion lähetyskustannukset on sisällytettävä tavarapalkkioiden luovutuksen veron perusteeseen, koska palvelun vastaanottaja on maksanut sekä tavarapalkkioiden hankintahinnan että niiden luovuttamisen edellyttämät lähetyskustannukset.

25 Kansallisen tuomioistuimen kysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan uuden asiakkaan hankkimisesta vastikkeena saatavan tavarapalkkion luovutuksen veron perusteeseen on sisällytettävä tavarapalkkion ostohinnan lisäksi myös lähetyskustannukset, mikäli palkkion luovuttaja vastaa niistä.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 5.8.1999 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan uuden asiakkaan hankkimisesta vastikkeena saatavan tavarapalkkion luovutuksen veron perusteeseen on sisällytettävä tavarapalkkion ostohinnan lisäksi myös lähetyskustannukset, mikäli palkkion luovuttaja vastaa niistä.

Gulmann Skouris Puissochet

Schintgen Colneric

Julistettiin Luxemburgissa 3 päivänä heinäkuuta 2001.

R. Grass

kirjaaja

C. Gulmann

kuudennen jaoston puheenjohtaja