YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

22 päivänä marraskuuta 2001 *

Asiassa C-184/00,

jonka Tribunal de première instance de Charleroi (Belgia) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Office des produits wallons ASBL

vastaan

Belgian valtio

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: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: C. Gulmann (esittelevä tuomari), joka hoitaa jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J.-P. Puissochet ja J. N. Cunha Rodrigues,

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: osastopäällikkö D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Office des produits wallons ASBL, edustajanaan avocat M. Eloy,

— Belgian hallitus, asiamiehenään A. Snoecx, avustajanaan avocat B. van de Walle de Ghelcke,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään J.-F. Dobelle, S. Pailler ja S. Seam,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja C. Giolito,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Office des produits wallons ASBL:n, edustajanaan avocat R. Ghods, Belgian hallituksen, asiamiehenään B. van de Walle de Ghelcke, ja komission, asiamiehinään E. Traversa ja C. Giolito, 22.3.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.6.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunal de première instance de Charleroi on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 11.5.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 16.5.2000, EY 234 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä 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 arvonlisäverodirektiivi) 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty Office des produits wallons ASBL:n (jäljempänä OPW) ja Belgian valtion välisessä asiassa, jossa on kyse siitä, onko osan ensin mainitun käyttömenoista kattava toimintatuki sisällytettävä arvonlisäveron perusteeseen.

Asiaa koskevat säännökset

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

"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."

Pääasiassa käsiteltävänä oleva riita ja ennakkoratkaisukysymykset

4 OPW on voittoa tavoittelematon yksityinen yhdistys, joka huolehtii vallonialaisten maatalous-, puutarha- ja elintarviketuotteiden markkinoinnista ja myynnistä, jonka osalta se on arvonlisäverovelvollinen. Se saa vuosittaisen avustuksen Vallonian aluehallinnolta, jonka kanssa se on tehnyt avustusta koskevan puitesopimuksen 11.3.1994 (jäljempänä puitesopimus). Tämän nojalla yhdistyksellä on neljä tehtävää: ohjelman laatiminen, Wallonie Nouvelle (Uusi Vallonia) -nimisen lehden toimittaminen, hajautettujen paikallistoimistojen hoitaminen ja osallistuminen paikallisiin tilaisuuksiin. Puitesopimuksen mukaan OPW "laatii talousarvionsa edellisen vuoden avustuksen perusteella — —; viitevuotena järjestelmään lähdettäessä on vuosi 1994 ja 11 000 000 Belgian frangin (BEF) avustus". Sopimuksessa määrätään lisäksi, että "hyväksyttäviä menoja ovat muun muassa henkilöstön palkat, kustannukset tilojen vuokrauksesta ja kunnostamisesta, tarvittavien välineiden ja tarvikkeiden hankintamenot, tavaroiden ja palveluiden ostosta aiheutuneet kustannukset sekä kaikki muut välittömästi tai välillisesti OPW:n toimintaan liittyvät tässä puitesopimuksessa tarkoitetut kustannukset".

5 Helmikuussa 1997 tehdyn tarkastuksen yhteydessä Belgian verohallinto havaitsi OPW:n jättäneen maksamatta arvonlisäveron avustuksen osalta ja teki tämän vuoksi 6 712 500 BEF:n suuruisen jälkiverotuspäätöksen vuosilta 1994—1996. Tämän jälkeen OPW:ltä perittiin arvonlisäverona tuon suuruinen rahamäärä ja sen suoritettavaksi määrättiin rangaistusluonteisena veronlisäyksenä 1 349 000 BEF.

6 OPW on valittanut päätöksestä Tribunal de première instance de Charleroihan.

7 Ennakkoratkaisupyynnössä kyseinen tuomioistuin toteaa muun muassa seuraavaa:

— Arvonlisäverolain (code de la TVA) 26 §:ssä, jolla kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohta on pantu täytäntöön Belgian oikeudessa, määritellään arvonlisäveron peruste.

— Molemmat asianosaiset myöntävät, että tuki kuuluu veron perusteeseen, mikäli se on suoraan yhteydessä hintaan eli kun tuki maksetaan tuottajalle, tavaran toimittajalle tai palvelun suorittajalle ja kun tuen maksaa ulkopuolinen taho ja kun tuki muodostaa vastikkeen toimituksesta tai palvelusta taikka tällaisen vastikkeen osan.

— Asianosaiset ovat eri mieltä kyseisen kolmannen edellytyksen merkityksestä.

8 Näin ollen Tribunal de première instance de Charleroi on lykännyt asian ratkaisemista ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan mukaan sellainen verovelvolliselle annettu toimintatuki veronalaista, joka kattaa osan käyttömenoista (investointiavustukset, osallistuminen yleiskuluihin ja juokseviin menoihin sekä henkilöstömenoihin) ja joka vaikuttaa verovelvollisen tuotteiden ja palvelujen lopulliseen omakustannushintaan mutta jota ei voida eritellä kauppahinnasta?

2) Edellyttääkö veronalaisuus sitä, että kyse on eriteltävissä olevasta suorituksesta tuenantajan hyväksi ja että tämän saama etu ja sen johdosta suoritettu vastike ovat samanarvoisia?

3) Jos vastaus on myöntävä, miten on määritettävä tuenantajan saaman edun arvo?"

Ennakkoratkaisukysymykset

9 Kysymyksillään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, miten kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa olevaa käsitettä "hintaan suoraan liittyvät tuet" on tulkittava, ja onko pääasiassa esillä olevan kaltainen toimintatuki sisällytettävä säännöksessä tarkoitettuun veron perusteeseen.

10 Ensinnäkin on todettava — kuten komissio on todennut yhteisöjen tuomioistuimelle toimittamissaan huomautuksissa ja julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 40 kohdassa —, että pääasiassa esillä olevan kaltaisessa tilanteessa on samantekevää, onko kyseessä OPW:n kaltaisen verovelvollisen eriteltävissä oleva suoritus tuen myöntävälle viranomaiselle. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdassa nimittäin tarkoitetaan tilanteita, joissa on osallisina kolme tahoa: tuen myöntävä viranomainen, tuensaaja 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.

11 Toisaalta on huomattava, että ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä esitetyn kaltainen avustus — osan käyttömenoista kattava toimintatuki — vaikuttaa käytännöllisesti katsoen aina tuensaajan luovuttaman tavaran tai suorittaman palvelun omakustannushintaan. Sikäli kuin tuensaaja näet tarjoaa erityisiä tavaroita tai palveluja, se voi tavallisesti tehdä sen hintaan, jota se ei voisi soveltaa siinä tapauksessa, että sen pitäisi kustannustensa kattamisen ohella saada voittoa.

12 On kuitenkin korostettava, ettei pelkästään se, että tuki voi vaikuttaa sen saajan toimittamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hintoihin, vielä riitä tekemään tuesta veronalaista. Jotta tuki olisi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdassa tarkoitettua asianomaisten liiketoimien suoraa hintatukea, on lisäksi olennaista — kuten komissio aivan oikein on huomauttanut —, että se suoritetaan tuensaajalle nimenomaan siitä hyvästä, että tämä toimittaa tietyn tavaran tai suorittaa tietyn palvelun. Vain tällöin sitä voidaan pitää vastikkeena tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta ja siten veronalaisena.

13 Sen todentamiseksi, onko tuki tällaista vastiketta, on huomattava, että tavaran tai palvelun hinnan on oltava määräytymisperiaatteensa osalta tiedossa vii-

meistään verotettavan tapahtuman tapahtumahetkellä. Samoin on todettava, että tuenantajan sitoumus suorittaa tukea synnyttää välittömästi tuensaajalle oikeuden tuen saantiin heti tämän suoritettua verollisen liiketoimen. Tämän kytköksen tuen ja hinnan välillä on oltava täysin selvä kyseisen vastikkeen suorittamisen taustalla olevien seikkojen tapauskohtaisen tarkastelun seurauksena. Sitä vastoin ei ole tarpeen, että tavaran tai palvelun hinta — tai osa hinnasta — on määritelty. Riittää, että se on määritettävissä.

14 Kansallisen tuomioistuimen asiana on selvittää, onko tuen ja asianomaisen tavaran tai palvelun välillä suora kytkös. Tämä edellyttää ensin sen todentamista, että tavaran ostajat tai palvelun vastaanottajat hyötyvät tuensaajalle annetusta tuesta. Ostajan tai vastaanottajan maksaman hinnan on määräydyttävä niin, että se alenee tavaran myyjälle tai palvelun suorittajalle annetun tuen mukaisesti, jolloin tuki muodostaa yhden osatekijän näiden vaatiman hinnan määräytymisessä. Kansallisen tuomioistuimen on tutkittava, mahdollistaako tuen maksaminen myyjälle tai palvelunsuorittajalle objektiivisesti ottaen sen, että tämä voi myydä tavaran tai suorittaa palvelun alempaan hintaan kuin ilman tukea.

15 Pääasiassa esillä olevassa riidassa taustatilanne on sellainen, että OPW harjoittaa puitesopimuksen mukaan useita toimintoja, ja siksi on tärkeää, että kansallinen tuomioistuin tutkii, onko kyseessä erillinen ja yksilöitävissä oleva suoritus kunkin toiminnon osalta vai maksetaanko tuki kokonaisuudessaan OPW:n kaikkien toimintakulujen kattamiseksi. Joka tapauksessa ainoastaan verollisen liiketoimen vastikkeeksi katsottava osa tuesta voi olla veronalaista.

16 Kuten komissio on perustellusti huomauttanut, OPW:n ja Vallonian aluehallinnon välisen vuosittaisen tilityksen tarkastelun avulla kansallinen tuomioistuin voi tutkia, määräytyvätkö aluehallinnon kuhunkin OPW:n velvoitteeseen osoittamat tukisummat puitesopimuksen nojalla. Mikäli näin on, suora yhteys tuen ja OPW:n toimittamien aikakauslehtien myynnin välillä voidaan vahvistaa.

17 Sen tutkimiseksi, onko tuen muodostama vastike määritettävissä, kansallinen tuomioistuin voi joko verrata tavaroiden myyntihintaa niiden tavalliseen omakustannushintaan tai tutkia, onko tukisummaa pienennetty sen vuoksi, ettei kyseisiä tavaroita tuoteta. Jos tutkittujen seikkojen avulla saadaan tältä osin riittävä selvitys, voidaan päätellä, että tavaran tuotantoon ja myyntiin liittyvä tuen osa muodostaa "hintaan suoraan liittyvän tuen". Tältä osin ei ole välttämätöntä, että tuen määrä vastaa tarkalleen toimitetun tavaran hinnan alentumista, vaan riittää, että alentumisen ja tuen — joka voi olla kertaluonteinen — välinen kytkös on huomattava.

18 Edellä todetun perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa olevan käsitteen "hintaan suoraan liittyvät tuet" on tulkittava käsittävän yksinomaan kolmannen myyjälle tai palvelunsuorittajalle maksamat tuet, jotka ovat kokonaan tai osittain vastiketta tavaratoimituksesta tai palvelusuorituksesta. Kansallisen tuomioistuimen on tutkittava sille esitettyjen seikkojen nojalla, muodostaako tuki tällaisen vastikkeen.

Oikeudenkäyntikulut

19 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Belgian ja Ranskan hallituksille sekä Euroopan yhteisöjen 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 (kolmas jaosto)

on ratkaissut Tribunal de première instance de Charleroin 11.5.2000 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset 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 alakohdassa olevan käsitteen "hintaan suoraan liittyvät tuet" on tulkittava käsittävän yksinomaan kolmannen myyjälle tai palvelunsuorittajalle maksamat tuet, jotka ovat kokonaan tai osittain vastiketta tavaratoimituksesta tai palvelusuorituksesta. Kansallisen tuomioistuimen on tutkittava sille esitettyjen seikkojen nojalla, muodostaako tuki tällaisen vastikkeen.

Gulmann Puissochet Cunha Rodrigues

Julistettiin Luxemburgissa 22 päivänä marraskuuta 2001.

R. Grass

kirjaaja

F. Macken

kolmannen jaoston puheenjohtaja