YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
24 päivänä lokakuuta 1996 *

Asiassa C-317/94,

jonka Lontoon Value Added Tax Tribunal on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Elida Gibbs Ltd

vastaan

Commissioners of Customs and Excise,

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

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. F. Mancini sekä tuomarit C. N. Kakouris (esittelevä tuomari) ja G. Hirsch,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: N. Fennelly,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Elida Gibbs Ltd, edustajanaan Coopers & Lybrand, chartered accountantsin valtuuttamana David Milne, QC,

— Yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehinään Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, ja Kenneth Parker, QC,

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat Ernst Röder ja saman ministeriön Assessor Gereon Thiele,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston apulaisosastopäällikkö Edwige Belliard ja saman osaston ulkoasiainsihteeri Jean-Louis Falconi,

— Italian hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön diplomaattisten riita-asioiden osaston osastopäällikkö, professori Umberto Leanza, avustajanaan valtionasiamies Maurizio Fiorilli,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet Peter Oliver ja Enrico Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Elida Gibbs Ltd:n, edustajanaan Moret Ernst & Young, Tax advisersien John Arnoldin valtuuttamana David Milne, Q C, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään Kenneth Parker, Kreikan hallituksen, asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston avustava oikeudellinen neuvonantaja Fokion Georgakopoulos ja apulaisulkoasiainministerin neuvonantaja Anna Rokofyllou, Ranskan hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston ulkoasiainsihteeri Gautier Mignot, ja komission, asiamiehinään Peter Oliver ja Enrico Traversa, esittämät suulliset huomautukset 25.4.1996 pidetyssä istunnossa,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.6.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Lontoon Value Added Tax Tribunal on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 30.11.1994 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 6.12.1994, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977 L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi), 11 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Elida Gibbs Ltd (jäljempänä Gibbs) ja Commissioners of Customs and Excise, joka hoitaa arvonlisäveron kantamista koskevia asioita Yhdistyneessä kuningaskunnassa; asia koskee Gibbsin arvonlisäverona maksamien summien palauttamista.

Myynninedistämisjärjestelmät, joista kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse

3 Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian asiakirjoista ilmenee, että Gibbs, joka on Unilever-yhtiön tytäryhtiö, valmistaa kemikaalituotteita, joista 70 prosenttia myydään vähittäiskauppiaille ja loppu pikatukkukauppaa (cash and carry) harjoittaville tukkukauppiaille tai liikkeille edelleen vähittäiskauppiaille myytäviksi.

4 Edistääkseen tuotteidensa vähittäismyyntiä lopullisille kuluttajille Gibbs käyttää joko alennuskuponkijärjestelmää (money off), josta on kaksi eri versiota eli perusjärjestelmä ja vähittäiskauppiaita koskeva erityisjärjestelmä, tai palautuskuponkijärjestelmää (cash back).

5 Perusjärjestelmään kuuluvilla alennuskupongeilla Gibbs järjestää tietyn tuotteen määräaikaisen myyntikampanjan. Gibbs hoitaa kuponkien jakamisen asiakkaille joko niin, että ne annetaan asiakkaille sellaisinaan tai erilaisista julkaisuista (aikakaus- ja sanomalehdet yms.) irtileikattavina. Jokaisella kupongilla on nimellisarvo (esimerkiksi 15 penceä), ja siinä on kuluttajille tarkoitettuja tietoja, joiden mukaan kuponki voidaan esittää osana yhden tai useamman Gibbs-merkkisen tietyn tuotteen maksua. Jokaisessa kupongissa on myös vähittäiskauppiaille tarkoitettuja tietoja, jotka koskevat sitä, kuinka vähittäiskauppiaan on palautettava kuponki Gibbsille saadakseen palautuksen, ja sitä, missä määräajassa sen on tehtävä näin.

6 Vähittäiskauppiaita koskevaan erityisjärjestelmään kuuluvien alennuskuponkien osalta Gibbs järjestää yhteistyössä vähittäiskauppiaan kanssa tietyn tuotteen tai tietyn tuotelinjan myyntikampanjan. Kampanja on määräaikainen. Vähittäiskauppias painaa kupongit tehtyään sopimuksen Gibbsin kanssa ja jakaa ne asiakkaille. Myös tässä tapauksessa jokaisella kupongilla on nimellisarvo (esimerkiksi 15 penceä), ja siinä täsmennetään se tuote tai ne tuotteet, joita ostettaessa kuponki voidaan esittää osana maksua. Myös vähittäiskauppiaan nimi ilmoitetaan kupongissa, ja kuponkia voidaan käyttää vain kyseisen vähittäiskauppiaan myymälöissä.

7 Riippumatta siitä, onko Gibbsin valmistamien tuotteiden ostaja tukku- tai vähittäiskauppias, Gibbs myy tuotteet tiettyyn hintaan, johon sisältyy arvonlisävero ja jonka se laskuttaa ostajalta; se tekee näin kummassakin edellä kuvatussa alennuskuponkijärjestelmässä. Tästä luovutuksesta laskutettava määrä määritellään ottamatta mitään nykyistä tai tulevaa myyntikampanjaa huomioon. Niinpä tukku- tai vähittäiskauppias ei tavaroita Gibbsiltä ostaessaan mahdollisesti tiedä, onko kyseisten tavaroiden osalta järjestetty myyntikampanja, jossa käytetään alennuskuponkeja, tai järjestetäänkö sellainen. Tässä vaiheessa on jopa mahdollista, ettei myyntikampanjaa ole tai ettei sellaista ole suunniteltu.

8 Tarvittaessa tukkukauppiaan vähittäiskauppiaalle suorittamasta myynnistä laskutetaan tukkuhinta, johon mahdollinen myyntikampanja ei myöskään vaikuta.

9 Vähittäiskauppias myy myytäväksi tarkoitetut tavarat ilmoitetuilla hinnoilla. Asiakas, joka ostaa kupongissa määritellyn tuotteen, voi perusjärjestelmän mukaisesti esittää kupongin vähittäiskauppiaalle, joka voi hyväksyä sen. Tässä tapauksessa vähittäiskauppiaan perimä hinta on ilmoitettu hinta vähennettynä alennuksen määrällä (15 penceä), ja vähittäismyyjä säilyttää kupongin. Vähittäismyyjän ei kuitenkaan tarvitse hyväksyä kuponkia 15 pencen asemesta. Sitä vastoin vähittäiskauppiaita koskevan erityisjärjestelmän mukaan Gibbsin kanssa yhteistyötä tekevä vähittäiskauppias on sopimuksen nojalla velvollinen hyväksymään kupongin 15 pencen käteismaksun asemesta.

10 Perusjärjestelmässä vähittäiskauppias lisäksi tekee palautushakemukset suoraan Gibbsille. Tämä palautushakemus koskee ainoastaan vähittäiskauppiasta ja Gibbsiä. Vähittäiskauppiaalla on oikeus saada palautus edellyttäen, että se näyttää toteen, että se on ostanut tuotetta riittävän paljon, että se on ostanut tuotteen suoraan Gibbsiltä tai tukkukauppiaalta ja että tuote on hankittu joko ennen myyntikampanjaa tai sen aikana. Vähittäiskauppiaita koskevassa erityisjärjestelmässä Gibbsin on maksettava vähittäiskauppiaalle palautus riippumatta siitä, onko se myynyt tuotteen ennen myyntikampanjaa tai sen aikana.

11 Palautuskuponkijärjestelmässä kupongit painetaan suoraan Gibbsin valmistaman tuotteen pakkaukseen. Kupongissa Gibbs tarjoutuu tiettyjen edellytysten täyttyessä palauttamaan kuluttajalle kupongin nimellisarvoa vastaavan osan siitä hinnasta, jonka tämä on maksanut vähittäiskauppiaalle; kuponki on samalla ostajalle todiste ostosta. Kuluttaja, joka ostaa tämän tuotteen, voi lähettää kupongin suoraan Gibbsille tai sen edustajille, jotka maksavat luvatun palautuksen käteisellä.

Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia

12 Gibbsin emoyhtiö Unilever vaati 24.8.1992 Commissioners of Customs Excise'ia palauttamaan sille 883 894 Englannin puntaa (GBP), jotka Unileverin mukaan on vuodesta 1984 alkaen virheellisesti kannettu arvonlisäverona palautus- ja alennuskuponkien arvosta. Unilever katsoi näet, että kuponkien nimellisarvon suuruinen palautus merkitsi jälkikäteen annettua hyvitystä ja että sitä veron perustetta, jonka perusteella oli laskettu se arvonlisävero, joka Gibbsin oli verovelvollisena maksettava, piti näin ollen alentaa vastaavalla määrällä.

13 Koska Commissioners of Customs Excise katsoi, ettei kyseessä ole jälkikäteen annettu hyvitys, se hylkäsi tämän oikaisuvaatimuksen 5.5.1993 tekemällään päätöksellä siltä osin kuin vaatimus koski alennuskuponkeja ja 8.10.1993 tekemällään päätöksellä siltä osin kuin se koski palautuskuponkeja.

14 Erityisesti siltä osin kuin kyse on alennuskupongeista, Commissioners of Customs Excise katsoi, että alennuskuponkeja vastaavat määrät olivat osa vähittäiskauppiaan asiakkaalle luovuttamien tavaroiden vastikkeesta. Koska Gibbs oli maksanut nämä määrät, ne muodostivat Commissioners of Customs Excisen mukaan luovuttajan "kolmannelta saaman tai saatavan" vastikkeen, joka kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaan piti sisällyttää vähittäiskauppiaan suorittamiin luovutuksiin kohdistuvaan arvonlisäveron perusteeseen.

15 Palautuskuponkien osalta Commissioners of Customs Excise katsoi, että koska kuluttaja sai palautuksen suoraan valmistajalta lähettämällä tälle asianmukaisen palautushakemuksen, vähittäiskauppiaalla ei ollut tekemistä palautuksen kanssa. Valmistajalta vähittäis- tai tukkukauppiaalle tapahtuvan tavaroiden luovutuksen ja sen summan välillä, jonka kuluttaja saa valmistajalta kuponkeja vastaan, ei näin ollen ole suoraa yhteyttä.

16 Gibbs valitti päätöksistä Lontoon Value Added Tax Tribunaliin, joka määräsi, että näitä kahta valitusta käsitellään yhdessä.

17 Koska Lontoon Value Added Tax Tribunal epäili sitä, kuinka yhteisön oikeutta on tulkittava, se lykkäsi asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Alennuskupongit

Tulkittaessa 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa oikein, mikä on Elida Gibbsin tilanteessa (sellaisena kuin se on kuvattu välipäätöksen 4 kohdassa) alkuperäisen luovuttajan 'veron peruste', kun

a) alkuperäinen luovuttaja on 'valmistaja', joka toimittaa alennuskupongin, jonka se lunastaa (kuponkiin painetusta) 'tietystä summasta' joko itse tai joka lunastetaan valmistajan kustannuksella vähittäiskauppiaan hyväksi;

b) vähittäiskauppias voi hyväksyä mahdolliselle asiakkaalle myynninedistämiskampanjan yhteydessä jaetun kupongin asiakkaan ostaessa vähittäiskauppiaalta tietyn tuotteen,

c) valmistaja on myynyt tietyn tuotteen 'alkuperäisen luovuttajan hintaan' joko suoraan vähittäiskauppiaalle tai tukkukauppiaalle; ja

d) vähittäiskauppias hyväksyy kupongin myydessään tuotteen asiakkaalle, esittää kupongin valmistajalle ja saa kupongissa ilmoitetun summan maksuna?

Onko valmistajan veron peruste valmistajan myyntihinta vai tämä hinta vähennettynä kupongissa ilmoitetulla summalla?

Saadaanko edellä esitettyyn kysymykseen erilainen vastaus, jos valmistaja luovuttaa tavarat alunperin tukkukauppiaalle eikä suoraan vähittäiskauppiaalle?

2) Palautuskupongit

Tulkittaessa 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ja 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa oikein, mikä on Elida Gibbsin tilanteessa (sellaisena kuin se on kuvattu välipäätöksen 4 kohdassa) alkuperäisen luovuttajan 'veron peruste', kun

a) alkuperäinen luovuttaja ('valmistaja') myy myyntikampanjan yhteydessä tuotteita 'valmistajan hintaan' joko suoraan vähittäiskauppiaalle tai tukkukauppiaalle;

b) näiden tuotteiden pakkauksiin on painettu 'tietyn summan' suuruinen palautuskuponki, jonka asiakas voi esittää valmistajalle kupongissa ilmoitettua summaa vastaan osoittaessaan ostaneensa jonkun näistä tuotteista ja täyttäessään muut kuponkiin painetut ehdot; ja

c) asiakas ostaa tällaisen tuotteen vähittäiskauppiaalta, esittää kupongin valmistajalle ja saa kupongissa ilmoitetun summan suuruisen palautuksen?

Onko valmistajan veron peruste valmistajan myyntihinta vai tämä hinta vähennettynä kupongissa ilmoitetulla summalla?

Saadaanko edellä esitettyyn kysymykseen erilainen vastaus, jos valmistaja luovuttaa tuotteet ensin tukkukauppiaalle eikä suoraan vähittäiskauppiaalle?"

Yleisiä huomautuksia

18 Ennen kuin esitettyihin kysymyksiin vastataan, on lyhyesti kerrattava arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate ja menetelmä, jonka mukaisesti se toimii.

19 Perusperiaatteena on, että arvonlisäverojärjestelmässä verorasitus kohdistuu pelkästään lopulliseen kuluttajaan. Niinpä sen arvonlisäveron peruste, jonka veroviranomaiset kantavat, ei voi ylittää sitä vastiketta, jonka lopullinen kuluttaja on tosiasiallisesti maksanut ja jonka perusteella on laskettu se arvonlisävero, jonka viime kädessä tämä kuluttaja maksaa.

20 Niinpä asiassa 89/81, Hong-Kong Trade, 1.4.1982 antamassaan tuomiossa (Kok. 1982, s. 1277, 6 kohta) yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetusta ensimmäisestä neuvoston direktiivistä 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) ilmenee, että yksi niistä perusperiaatteista, joihin arvonlisäverojärjestelmä perustuu, on neutraalisuus siten, että kunkin maan alueella samanlaisiin tavaroihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.

21 Tällä perusperiaatteella selvennetään sitä merkitystä ja niitä velvollisuuksia, joita verovelvollisella on arvonlisäveron kantamiseksi käyttöön otetussa menetelmässä.

22 Itse asiassa arvonlisävero ei kohdistu verovelvollisiin, vaan niiden tehtävänä on lopullista verotusvaihetta edeltävän tuotanto- ja jakelutoiminnan kussakin eri vaiheessa silloin, kun ne osallistuvat tähän toimintaan, ainoastaan kantaa arvonlisävero veroviranomaisten puolesta ja tilittää se näille, riippumatta siitä, kuinka paljon liiketoimia tehdään.

23 Jotta menetelmän täydellinen yhdenvertaisuus taattaisiin verovelvollisten osalta, kuudennen direktiivin XI osastossa säädetään vähennysjärjestelmästä, jolla pyritään vapauttamaan verovelvollinen kaikesta aiheettomasta arvonlisäverorasituksesta. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa 15/81, Schul, 5.5.1982 antamassaan tuomiossa (Kok. 1982, s. 1409, 10 kohta), arvonlisäverojärjestelmän perustana on, että arvonlisäveroa voidaan kunkin liiketoimen osalta kantaa vain se määrä, josta on vähennetty se arvonlisävero, joka on välittömästi lisännyt tuotteiden ja palvelujen eri osatekijöiden hintaa, ja vähennysjärjestelmä on laadittu sellaiseksi, että vain verovelvollisella on oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka hän on velvollinen maksamaan, tuotantopanoksina käytettyihin tuotteisiin ja palveluihin jo sisältynyt arvonlisävero.

24 Edellä esitetystä seuraa, että kun jokaisessa tapauksessa otetaan huomioon arvonlisäverojärjestelmä ja sen toiminta sekä kaupan väliportaan merkitys, veroviranomaiset eivät loppujen lopuksi voi kantaa veroa enempää, kuin mitä lopullinen kuluttaja on sitä maksanut.

25 Lontoon Value Added Tax Tribunalin esittämiä kysymyksiä on tarkasteltava yhdessä näiden huomioiden perusteella.

Ennakkoratkaisukysymykset

26 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan veron perusteen on valtion alueella oltava tavaroiden luovutusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan ostajalta saaman tai saatavan vastikkeen.

27 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällä vastikkeella on "subjektiivinen" arvo eli jokaisessa konkreettisessa tapauksessa tosiasiallisesti saadun vastikkeen arvo, eikä objektiivisten arviointiperusteiden mukaisesti arvioitu arvo (edellä mainittu asia Hong-Kong Trade, 13 kohta; asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988, Kok. 1988, s. 6365, 16 kohta ja asia C-126/88, Boots Company, tuomio 27.3.1990, Kok. 1990, s. I-1235, 19 kohta).

28 Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa asiassa valmistaja, joka on palauttanut vähittäiskauppiaalle alennuskupongin arvon tai lopulliselle kuluttajalle palautuskupongin arvon, saa myyntikampanjan päättyessä summan, joka vastaa sitä valmistajan tuotteiden myyntihintaa, jonka tukku- tai vähittäiskauppiaat ovat maksaneet ja josta on vähennetty näiden kuponkien arvo. Ei siis olisi direktiivin mukaista, että veron peruste, jonka mukaan lasketaan se arvonlisävero, jonka valmistaja on verovelvollisena velvollinen maksamaan, olisi suurempi kuin summa, jonka hän on lopulta saanut. Jos näin olisi, arvonlisäveron neutraalisuusperiaatetta ei noudatettaisi verovelvollisiin — joihin myös valmistaja kuuluu — nähden.

29 Verovelvollisena olevan valmistajan osalta käytettävän veron perusteen on tämän vuoksi oltava määrä, joka vastaa sitä hintaa, jolla se on myynyt tavarat tukku- tai vähittäiskauppiaille ja josta on vähennetty kuponkien arvo.

30 Tätä tulkintaa vahvistetaan kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa, jossa verovelvollisen aseman yhdenvertaisuuden varmistamiseksi säädetään,

että 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.

31 On totta, että tässä säännöksessä viitataan sellaisissa sopimussuhteissa, jotka on solmittu kahden sopimuspuolen välillä ja joita myöhemmin muutetaan, esiintyvään tavalliseen tilanteeseen. Säännös on kuitenkin ilmaus edellä korostetusta, verovelvollisten yhdenvertaisuusperiaatteesta. Näin ollen tästä säännöksestä seuraa, että neutraalisuusperiaatteen noudattamisen varmistamiseksi on arvonlisäveron perustetta laskettaessa otettava huomioon sellaisen verovelvollisen tilanne, joka ei ole sopimussuhteessa lopulliseen kuluttajaan, mutta joka on ensimmäinen lenkki lopulliseen kuluttajaan päättyvässä liiketoimien ketjussa, ja joka myöntää lopulliselle kuluttajalle vähittäiskauppiaitten välityksellä alennuksen tai palauttaa suoraan lopulliselle kuluttajalle kuponkien arvon. Jos tätä ei otettaisi huomioon, veroviranomainen kantaisi arvonlisäverona summan, joka olisi lopullisen kuluttajan tosiasiallisesti arvonlisäverona maksamaa summaa suurempi ja joka näin ollen rasittaisi arvonlisäverovelvollista.

32 Yhdistyneen kuningaskunnan, Saksan ja Kreikan hallitusten esittämät väitteet eivät kumoa tätä tulkintaa; näiden väitteiden mukaan se, että veron perusteesta vähennetään ne alennukset ja ne palautukset, jotka alkuperäinen luovuttaja myöntää tai maksaa suoraan kuluttajalle sen jälkeen, kun tuotteet on luovutettu tukku- tai vähittäiskauppiaalle, voi vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän toiminnan ja tehdä järjestelmän käyttökelvottomaksi, koska sen johdosta ketjun jokaisen tukku- tai vähittäiskauppiaan olisi oikaistava jälkikäteen hintoja ja vastaavasti sitä arvonlisäveron määrää, jonka ne ovat maksaneet omalle tavaranluovuttajalleen, ja

tavaranluovuttajan olisi laadittava korjatut laskut.

33 Tällä vähennyksellä ei vaaranneta arvonlisäverojärjestelmän toimintaa, koska ei ole tarpeellista oikaista kaupan väliportaassa tapahtuvia liiketoimia koskevaa veron perustetta. Päinvastoin, tämä veron peruste pysyy muuttumattomana, sillä koska kyse on näistä liiketoimista, neutraalisuusperiaatteen noudattaminen varmistetaan näin ollen sillä, että sovelletaan kuudennen direktiivin XI osastossa säädettyä

vähennysjärjestelmää; kyseisen järjestelmän mukaan jakeluketjun keskellä toimivat jakelijat, kuten tukku- ja vähittäiskauppiaat, voivat vähentää omasta veron perusteestaan ne summat, jotka kukin niistä on maksanut vastaavasta liiketoimesta omalle tavaranluovuttajalleen arvonlisäverona, ja tilittää näin ollen veroviranomaiselle sen osan arvonlisäverosta, joka vastaa kunkin kauppiaan tavaranluovuttajalleen maksaman hinnan ja sen hinnan välistä erotusta, jolla kauppias on luovuttanut tavaran ostajalle.

34 Kaikki edellä esitetyt seikat huomioon ottaen on ensin ensimmäiseen kysymykseen vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ja C kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että silloin kun valmistaja toimittaa alennuskupongin, jonka se lunastaa kuponkiin painetusta summasta joko itse tai joka lunastetaan valmistajan kustannuksella vähittäiskauppiaan hyväksi, kun vähittäiskauppias voi hyväksyä mahdolliselle asiakkaalle myynninedistämiskampanjan yhteydessä jaetun kupongin asiakkaan ostaessa vähittäiskauppiaalta tietyn tuotteen, kun valmistaja on myynyt tietyn tuotteen "alkuperäisen luovuttajan hintaan" suoraan vähittäiskauppiaalle ja kun tämä viimeksi mainittu hyväksyy kupongin myydessään tuotteen asiakkaalle, esittää sen valmistajalle ja saa kupongissa ilmoitetun summan maksuna, veron peruste on valmistajan myyntihinta vähennettynä kupongissa ilmoitetulla summalla, joka on palautettu. Näitä säännöksiä on tulkittava näin myös silloin, kun valmistaja on luovuttanut tuotteet ensin tukkukauppiaalle sen sijaan, että se olisi luovuttanut ne suoraan vähittäiskauppiaalle.

35 Tämän jälkeen toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kun valmistaja myy myyntikampanjan yhteydessä tuotteita "valmistajan hintaan" suoraan vähittäiskauppiaalle, kun näiden tuotteiden pakkauksiin on painettu tietyn summan suuruinen palautuskuponki, jonka asiakas voi esittää valmistajalle kupongissa ilmoitettua maksua vastaan osoittaessaan ostaneensa jonkun näistä tuotteista ja täyttäessään muut kuponkiin painetut ehdot, ja kun asiakas ostaa tällaisen tavaran vähittäiskauppiaalta, esittää kupongin valmistajalle ja saa kupongissa ilmoitetun summan suuruisen palautuksen, veron peruste on valmistajan myyntihinta vähen-

nettynä kupongissa ilmoitetulla summalla, joka on palautettu. Näitä säännöksiä on tulkittava näin myös silloin, kun valmistaja on luovuttanut tuotteet ensin tukkukauppiaalle sen sijaan, että se olisi luovuttanut ne suoraan vähittäiskauppiaalle.

Oikeudenkäyntikulut

36 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan, Saksan, Kreikan, Ranskan ja Italian hallituksille ja 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 (kuudes jaosto)

on ratkaissut Lontoon Value Added Tax Tribunalin 30.11.1994 esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ja C kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että silloin kun valmistaja toimittaa alennuskupongin,

jonka se lunastaa kuponkiin painetusta summasta joko itse tai joka lunastetaan valmistajan kustannuksella vähittäiskauppiaan hyväksi, kun vähittäiskauppias voi hyväksyä mahdolliselle asiakkaalle myynninedistämiskampanjan yhteydessä jaetun kupongin asiakkaan ostaessa vähittäiskauppiaalta tietyn tuotteen, kun valmistaja on myynyt tietyn tuotteen "alkuperäisen luovuttajan hintaan" suoraan vähittäiskauppiaalle ja kun tämä viimeksi mainittu hyväksyy kupongin myydessään tuotteen asiakkaalle, esittää sen valmistajalle ja saa kupongissa ilmoitetun summan maksuna, veron peruste on valmistajan myyntihinta vähennettynä kupongissa ilmoitetulla summalla, joka on palautettu. Näitä säännöksiä on tulkittava näin myös silloin, kun valmistaja on luovuttanut tuotteet ensin tukkukauppiaalle sen sijaan, että se olisi luovuttanut ne suoraan vähittäiskauppiaalle.

2) Kuudennen neuvoston direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kun valmistaja myy myyntikampanjan yhteydessä tuotteita "valmistajan hintaan" suoraan vähittäiskauppiaalle, kun näiden tuotteiden pakkauksiin on painettu tietyn summan suuruinen palautuskuponki, jonka asiakas voi esittää valmistajalle kupongissa ilmoitettua maksua vastaan osoittaessaan ostaneensa jonkun näistä tuotteista ja täyttäessään muut kuponkiin painetut ehdot, ja kun asiakas ostaa tällaisen tavaran vähittäiskauppiaalta, esittää kupongin valmistajalle ja saa kupongissa ilmoitetun summan suuruisen palautuksen, veron peruste on valmistajan myyntihinta vähennettynä kupongissa ilmoitetulla summalla, joka on palautettu. Näitä säännöksiä on tulkittava näin myös silloin, jos valmistaja on luovuttanut tuotteet ensin tukkukauppiaalle sen sijaan, että se olisi luovuttanut ne suoraan vähittäiskauppiaalle.

Mancini Kakouris Hirsch

Julistettiin Luxemburgissa 24 päivänä lokakuuta 1996.

R. Grass

kirjaaja

G. F. Mancini

kuudennen jaoston puheenjohtaja