

61998C0427

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Jacobs 20 päivänä syyskuuta 2001. - Euroopan yhteisöjen komissio vastaan Saksan liittotasavalta. - Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - Alennuskuponit - Veron peruste. - Asia C-427/98.

Oikeustapauskokoelma 2002 sivu I-08315

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1 Tämä asia koskee sitä tapaa, jolla arvonlisäveron (jäljempänä alv) määräytymisperuste on määritettävä, kun tuotteen alkuperäinen luovuttaja hyvittää myynninedistämiskampanjassa seuraavalle vähittäiskauppiaille tämän asiakkaalleen myöntämän hinnanalennuksen alkuperäisen luovuttajan antamaa kuponkia tai tositetta vastaan, mutta jossa luovuttajan ja vähittäiskauppiaan välisessä ketjussa on toinen liikkeenharjoittaja tai useampia muita liikkeenharjoittajia ja jossa hyvitys ei vaikuta ketjun muiden liikkeenharjoittajien maksamiin hintoihin ja niille maksettuihin hintoihin.

2 Komissio katsoo, että koska Saksan viranomaiset eivät ole antaneet säännöksiä, joissa sallitaan ketjun ensimmäisen luovuttajan veron perusteen oikaisu käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa asiassa, ne eivät ole noudattaneet kuudennen arvonlisäverodirektiivin(1) mukaisia velvoitteitaan etenäkään, kun otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Elida Gibbs(2) antama tuomio.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yleinen alv-järjestelmä

3 Alv:n toimintaperiaatteesta säädetään ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin(3) 2 artiklassa seuraavasti:

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä."(4)

4 Vähennysjärjestelmän tarkoituksena on välttää kasautuva vaikutus niissä tapauksissa, joissa arvonlisäveroa on kannettu myös tavaroista ja/tai palveluista, joita on käytetty luovutettujen tavarain ja/tai palvelujen tuottamiseksi. Tällä pyritään siis estämään, ettei arvonlisäveroa

kanneta uudestaan jo tilitetystä arvonlisäverosta. Näin muodostuu liiketoimien ketju, jossa ketjun kustakin lenkistä maksettava nettomäärä vastaa tiettyä osuutta tässä vaiheessa lisätystä arvosta. Kun ketju päättyy, kannettu yhteismäärä vastaa asianmukaista osuutta lopullisesta hinnasta.

5 Tämä lähestymistapa takaa myös arvonlisäveron "neutraalisuuden" liiketoimien ketjun luovuttajina olevia verovelvollisia kohtaan. Niiden on tilitettävä vero kantamalla arvonlisävero luovuttamiensa tuotteiden vastaanottajilta, mutta vähennysjärjestelmän toimintaperiaatteen mukaan luovuttajiin ei periaatteessa(5) kohdistu mitään verorasitusta. Arvonlisävero rasittaa nimittäin vain toimitusketjun loppupäässä olevaa lopullista kuluttajaa.

Asiaa koskevat kuudennen direktiivin säännökset

6 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan, johon sovelletaan tiettyjä yksityiskohtaisia poikkeuksia, joilla ei ole merkitystä nyt esillä olevassa asiassa, mukaisesti maan alueella liiketoimiin sovellettavan veron perusteen on oltava

"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 Direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa täsmennetään, että tähän veron perusteeseen ei ole sisällytettävä "sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan".

8 Direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan mukaan

" - liiketoimen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on veron perustetta vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin".

9 Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

- - "

10 Direktiivin 20 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti:

- -

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos - - hinnanalennus saatu; - - "

11 Direktiivin 21 artiklassa säädetään lisäksi seuraavaa:

"Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan:

1. sisäisen järjestelmän mukaan:

--

c) jokainen henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa;

-- "

Saksan riidanalaiset säännökset

12 Umsatzsteuergesetzin (Saksan liikevaihtoverolaki, jäljempänä UstG) 17 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jos verollisen liiketoimen määräytymisperuste muuttuu -- ,

1) elinkeinoharjoittajan, joka on suorittanut liiketoimen, on vastaavasti oikaistava tältä osin maksettavan veron määrä,

2) elinkeinoharjoittajan, jolle tämä liiketoimi on suoritettu, on vastaavasti oikaistava tältä osin vähentämänsä veron määrä;

-- "

Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Elida Gibbs antama tuomio

13 Tässä asiassa(6) valmistaja järjesti kahdenlaisia myynninedistämisjärjestelmiä.

"Alennuskupunkijärjestelmässä" ("money-off") vähittäiskauppias hyväksyi hinnanalennuskuponkeja asiakkailta osamaksuna tuotteesta ja valmistaja palautti alennuksen määrän vähittäiskauppiaille riippumatta siitä, oliko tämä ostanut tavarat suoraan valmistajalta vai tukkukauppiaan välityksellä. "Palautuskupunkijärjestelmässä" ("cash-back") valmistaja painatti tuotteidensa pakkauksiin kuponkeja, joilla oli erityinen nimellisarvo, ja lunasti nämä kupongit käteisellä suoraan nämä kupongit esittäneeltä lopulliselta ostajalta.(7) Lontoon VAT and Duties Tribunal tiedusteli yhteisöjen tuomioistuimelta, vastasiko valmistajan veron peruste hintaa, jolla se oli alun perin luovuttanut tavarat, vai tätä hintaa vähennettynä palautuksen määrällä.

14 Yhteisöjen tuomioistuin vastasi tähän kysymykseen korostamalla alv-järjestelmän peruseriaatteita ja etenkin sen neutraalisuutta verovelvollisia kohtaan sekä sitä, että verorasitus kohdistuu lopulliseen kuluttajaan. Niinpä sen arvonlisäveron peruste, jonka veroviranomaiset kantavat, ei voi ylittää sitä vastiketta, jonka lopullinen kuluttaja on tosiasiallisesti maksanut.(8)

15 Kun otetaan huomioon nämä periaatteet ja tulkitaan kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa mainittua "vastikkeen" käsitettä yhteisöjen tuomioistuimen aikaisemman oikeuskäytännön(9) mukaisesti siten, että tällainen vastike vastaa tosiasiallisesti saatua arvoa kussakin erityistapauksessa, yhteisöjen tuomioistuin katsoi kummankin esillä olleen järjestelmätyypin olosuhteissa seuraavaa:

"Ei -- olisi direktiivin mukaista, että veron peruste, jonka mukaan lasketaan se arvonlisävero, jonka valmistaja on verovelvollisena velvollinen maksamaan, olisi suurempi kuin se summa, jonka hän on lopulta saanut. Jos näin olisi, arvonlisäveron neutraalisuusperiaatetta ei noudatettaisi verovelvollisiin - joihin myös valmistaja kuuluu - nähden.

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.

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

mitätöinnin, peruutuksen tai purkamisen tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on veron perustetta vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin."(10)

16 Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei valmistajan ja lopullisen kuluttajan välisen suoran sopimussuhteen puuttuminen vaikuta tähän päätelmään,(11) ja hylkäsi Yhdistyneen kuningaskunnan, Saksan ja Kreikan hallitusten esittämät väitteet, joiden mukaan väliportaan liikkeenharjoittajien veron perusteita koskevat tarvittavat oikaisut tekisivät järjestelmän käyttökelvottomaksi, ja huomautti, ettei näitä määriä tosiasiallisesti tarvinnut oikaista.(12)

Menettely nyt esillä olevassa asiassa

17 Komissio tiedusteli vuonna 1992 kaikilta jäsenvaltioilta, oliko niiden lainsäädännön mukaan valmistajalla, joka palautti vähittäiskauppiaille tämän lopulliselle kuluttajalle kuponkia vastaan myöntämän hinnanalennuksen, oikeus alentaa vastaavasti veronsa perustetta. Saksan hallitus vastasi, että UStG:n 17 §:n 1 momentissa sallitaan tällainen alennus vain, jos se muuttaa valmistajan ja sen välittömän asiakkaan välisen liiketoimen arvoa; jos palautus suoritetaan toimitusketjussa kauempana olevalle toiselle henkilölle, valmistajan veron perustetta ei voida alentaa.

18 Komissio katsoi, ettei tämä tilanne ollut yhteensopiva kuudennen direktiivin kanssa, ja käynnisti EY:n perustamissopimuksen 169 artiklassa (josta on tullut EY 226 artikla) tarkoitetun kannamenettelyn. Komissio suostui kuitenkin kirjeenvaihdon jälkeen keskeyttämään tämän menettelyn, kunnes yhteisöjen tuomioistuin antaa ratkaisun asiassa Elida Gibbs. Kun Saksan hallitus ei tämän tuomion jälkeenkään muuttanut lainsäädäntöään vaan pysyi aikaisemmassa kannassaan,(13) komissio antoi asiasta lausunnon perusteluineen 23.3.1998 ja saattoi asian yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi 26.11.1998. Komissio vaati kanteella yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että koska Saksan liittotasavalta ei ollut antanut säännöksiä, joissa sallitaan veron määräytymisperusteen oikaisu "alennuskuponkeja" palautettaessa, se ei ollut noudattanut kuudennen direktiivin 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

19 Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ilmoittivat kumpikin aikomuksestaan tukea Saksan vaatimuksia väliintulijoina tässä asiassa, mutta Ranskan hallitus peruutti myöhemmin väliintulonsa.(14) Yhdistynyt kuningaskunta esitti väliintulokirjelmän. Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio esittivät suullisessa käsittelyssä suullisen väitteen.

Tapauksen tarkastelu

Asian laajuus

20 On ensiksikin kiistatonta, että Saksan riidanalaiset säännökset vaikuttavat komission kuvaamalla tavalla. Kyse on sen selvittämisestä, onko tämä vaikutus yhteensopiva kuudennen direktiivin kanssa.

21 Toiseksi komissio vaatii yhteisöjen tuomioistuimelta toteamusta vain siitä, miten Saksa on kohdellut "alennuskuponkeja", vaikka komission perustelut koskevat enimmäkseen "palautuskuponkien" kohtelua, kuten Saksan hallitus on huomauttanut.

22 On selvää, että yhteisöjen tuomioistuimen on annettava ratkaisu vain "alennuskuponkien" kohtelusta.

23 Komissio valittaa kuitenkin tilanteesta, jossa Saksa ei ole antanut säännöksiä, joissa sallitaan alkuperäisen luovuttajan veron perusteen oikaisu, kun tämä palauttaa kupongin maksamalla käteisellä vähittäiskauppiaille, joka on hyväksynyt kupongin osamaksuna lopulliselle kuluttajalle myydyistä tavaroista, jos alkuperäinen luovuttaja ei ole luovuttanut näitä tavaroita suoraan

vähittäiskauppiaalle. Tämän tilanteen ja sen tilanteen, jossa käteismaksu suoritetaan suoraan kuluttajalle, välillä ei ole mitään aineellista eroa alkuperäisen luovuttajan veron perusteen oikaisun osalta. Kyse on siitä, voidaanko luovuttajan veron perustetta oikaista maksun tuloksena (hinnanalennus tai hyvitys hinnasta), mikä "ohittaa" tavanomaisen alv-ketjun yhden lenkin tai useampia lenkkejä.

24 Saksan hallitus väitti istunnossa, että "alennuskuponkijärjestelmää" ja "palautuskuponkijärjestelmää" koskevat tilanteet olivat hyvin erilaisia. Kävi kuitenkin ilmi, että tämä huomautus perustui Saksan hallituksen tuomioistuimelle esittämän taulukon esimerkkeihin, joissa alkuperäinen luovuttaja oli myynyt tavaran suoraan vähittäiskauppiaalle.(15) Tässä tilanteessa voidaan Saksan lain mukaan oikaista alkuperäisen liiketoimen veron perustetta, kun käytetään "alennuskupongeja". Veron perustetta ei kuitenkaan voida oikaista tilanteessa, jossa alkuperäinen luovuttaja maksaa suoraan lopulliselle kuluttajalle "palautuskuponkien" vuoksi. Tilanteet ovat näin ollen erilaisia, mutta ero häviää, kun toinen lenkki - esimerkiksi tukkukauppias - lisätään alkuperäisen luovuttajan ja vähittäiskauppiaan väliseen ketjuun. Tässä tapauksessa, josta komissio valittaa, Saksan säännöissä estetään luovuttajan veron perusteen oikaisu myös silloin, kun on kyse "alennuskupongeista" ja "palautuskupongeista".

25 Näin ollen komission muodollisten vaatimusten rajallisesta luonteesta huolimatta "palautuskuponkien" ja "alennuskuponkien" tilannetta voidaan mielestäni käsitellä nyt esillä olevassa asiassa rinnakkain.

26 Kolmanneksi Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset kehottavat yhteisöjen tuomioistuinta harkitsemaan uudelleen sen asiassa Elida Gibbs antamaa tuomiota joko kumoamalla sen tai rajaamalla jotenkin sen vaikutuksia.(16) Komissio huomauttaa, että Saksan hallituksen esittämät perustelut ovat enimmäkseen samoja kuin sen asiassa Elida Gibbs esittämät perustelut, jotka yhteisöjen tuomioistuin nimenomaisesti hylkäsi. Kumpikin hallitus katsoo, että tämä tuomio on ainakin osaksi yhteensopimaton alv-järjestelmän periaatteiden kanssa. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus huomauttaa erityisesti, että tuomion antaneessa jaostossa oli tavanomaisten viiden tuomarin sijasta vain kolme tuomaria ja että tuomio oli julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen vastainen.

27 Näin ollen näyttää siltä, että jos asiassa Elida Gibbs annettua tuomiota ei kumota, Saksaa vastaan nostettu kanne on yksiselitteinen ja sitä on vaikea puolustaa. Tuomion sanamuoto on selkeä ja on kiistatonta, etteivät Saksan säännöt ole sen kanssa yhdenmukaisia.

28 Näin ollen voidaan katsoa, että tämän asian tarkoituksena on saattaa asiassa Elida Gibbs käsitellyt kysymykset uudelleen yhteisöjen tuomioistuimen täysistunnon käsiteltäviksi.

Perusketju

29 On tarkasteltava joitakin järjestelmän toimintaa koskevia yksityiskohtaisia esimerkkejä. Tätä tarkoitusta varten voi olla hyödyllistä laatia arvonlisäveron vakioketjua koskeva pelkistetty malli. On korostettava, että malli on asianosaisten perusteluissaan käyttämien vastaavien mallien tavoin abstrakti, eikä se kuvasta niitä kaikkia monitahoisia muotoja, joita arvonlisävero todellisessa kaupassa saa. Abstraktisuudestaan huolimatta malli antaa kuitenkin tarkan kuvan veron soveltamisesta.

30 Käytän pelkistetyn ketjun laadinnassa Saksan hallituksen vastauskirjelmässään esittämää taulukkoa, jossa on neljä asianosaista (ja kolme liiketoimea). Neljä asianosaista ovat kolme verovelvollista (näitä voivat olla esimerkiksi valmistaja, tukkukauppias ja vähittäiskauppias) ja lopullinen kuluttaja. Viittaan niihin vastaavasti kirjaimin A, B, C ja D.

31 Oletuksena on, että kyseiset liiketoimet ovat saman tuotteen peräkkäisiä myyntejä ja hinta nousee kussakin vaiheessa, vaikka keskeiset piirteet ovat periaatteessa samat kuin muissa

ketjutyypeissä. Ketjun yhden tai useamman lenkin "ohittavien" järjestelmien luonteen vuoksi niitä sovelletaan lähes väistämättä pelkästään tavaroihin ja vain silloin, kun kyseisiä tavaroita ei ole merkittävästi muutettu ketjun liiketoimien aikana - A:n tavoitteena on edistää sen omien tavaroiden eikä sen luovutuksiin sisältyvien tavaroiden myyntiä.

32 Jotta esittäisin asian mahdollisimman yksinkertaisesti, käytän kuvitteellista 10 prosentin arvonlisäverokantaa ja oletan, että hinta nousee kussakin vaiheessa 100:lla (valuutta on merkityksetön), johon ei sisälly veroa.

33 Näin ollen perusketju on seuraava: a) A myy tuotteen B:lle nettohintaan 100, johon lisätään 10 prosentin alv, mikä tekee yhteensä 110, ja tilittää veroviranomaisille tuotoksesta maksamansa veron 10,(17) b) B myy tuotteen C:lle nettohintaan 200, johon lisätään 10 prosentin alv, mikä tekee yhteensä 220; B:n on näin ollen tilitettävä veroviranomaisille tuotoksesta maksamansa vero 20, josta hän vähentää tuotantopanoshankinnoista maksettavan veron 10, c) C myy tuotteen D:lle vähittäishinnalla 330 (sisältää alv:n) eli nettohinnaksi saadaan 300, johon lisätään 10 prosentin alv; C:n on vuorostaan maksettava 10 veroviranomaisille. Tuotetta rasittaa nyt 30 prosentin arvonlisävero, josta vähennetään jo aikaisemmissa vaiheissa tilitetty 20 prosentin arvonlisävero.

34 Tässä ketjussa liikkeenharjoittajat A, B ja C eivät ole tosiasiaassa maksaneet mitään arvonlisäveroa, vaan ne ovat pelkästään lisänneet veron suhteessa siihen määrään, jolla ne ovat lisänneet nettohintaa, ja siirtäneet määrän eteenpäin yhdessä niiden panoksia jo rasittavan arvonlisäveron määrän kanssa ketjun seuraavalle henkilölle. Liikkeenharjoittajien tuotoksesta maksama vero kannetaan täysimääräisenä kussakin vaiheessa tältä seuraavalta henkilöltä, ja tämän määrän ja niiden tuotantopanoshankinnoista maksaman veron määrän välinen erotus tilitetään veroviranomaisille. Ketjun loppupäässä oleva D, joka ei ole verovelvollinen ja joka käyttää tavaroita omiin verollisiin tuotoksiinsa, maksaa kokonaisnettohinnan 300, johon lisätään 10 prosentin arvonlisävero, mikä tekee yhteensä 330.

Perusvariantit

35 Asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa oli kyse lähinnä tämän perusketjun kahdesta variantista, joista kummastakin on keskusteltu nyt esillä olevassa asiassa.

36 Ensimmäisessä variantissa A antaa D:lle "alennuskupongin" (kupongin nimellisarvoksi on helpointa määrittää 11) ja lupaa samalla, että se palauttaa tämän kupongin nimellisarvon C:lle, jos C hyväksyy sen D:ltä A:n tavaroiden osamaksuna. Tässä variantissa B:n maksamat ja vastaanottamat nettomäärät eivät muutu.

37 Toisessa variantissa A antaa D:lle "palautuskupongin" (joka liittyy yleensä tavaroihin siten, että se on myös todiste ostosta) ja palauttaa kupongin nimellisarvon (jonka oletan jälleen olevan 11) suoraan D:lle. Tässä variantissa B:n ja C:n maksamat ja vastaanottamat nettomäärät eivät muutu.

38 Kummassakin tapauksessa D:lle maksetun hyvityksen tai alennuksen määrä (11) koskee arvonlisäverollista hintaa. Näin ollen voidaan katsoa, että se sisältää nettomäärän 10 ja alv:n määrän 1.

39 Kuten edellä huomautin, näiden kahden variantin välillä ei ole mitään olennaista eroa nyt esillä olevan asian kannalta. Tässä asiassa on kyse A:n ja B:n välisestä liiketoimesta ja siitä, voidaanko A:n veron perustetta (ja näin ollen sen tuotoksesta maksaman veron määrää) alentaa ilman, että tämä vaikuttaa tuotantopanoshankinnoista maksettavan veron määrään, jonka B voi vähentää.

Vastakkaiset lähestymistavat

40 Komissio arvioi asiassa Elida Gibbs annetun tuomion vaikutusta lähinnä kokonaisvaltaisesta näkökulmasta.

41 Komissio väittää, että jos valmistaja on myynyt tuotteen väliportaalle verolliseen hintaan 110 (nettohinta 100) ja myöhemmin palauttaa myynnin edistämiseksi verollisen hinnan 11 (nettohinta 10), veron perusteen on oltava $100 - 10 = 90$ ja veron $10 - 1 = 9$. Komission mukaan tätä mekanismia sovelletaan siitä riippumatta, palautettiin vai hyvitetiinkö 11 samalle väliportaalle, toimitusketjussa kauempana olevalle väliportaalle vai lopulliselle ostajalle. Se, että valmistajalta kannettaisiin suurempi summa, ei olisi yhdenmukaista neutraalisuusperiaatteen kanssa.

42 Jos lopullinen kuluttaja on lisäksi saanut alennuksen tai osittaisen palautuksen maksetusta hinnasta, kannetun alv:n kokonaismäärä ei voi ylittää tosiasiallisesti maksettua hintaa (eli alennuksen tai palautuksen vähentämisen jälkeen), joka vastaa arvonlisäveron osuutta sovellettavassa verokannassa. Näin ollen kun kuluttaja ostaa tuotteen arvonlisäverolliseen hintaan 330 (nettohinta 300),⁽¹⁸⁾ josta hän saa vastineeksi alennuksen tai palautuksen 11, lopullinen verollinen kokonaishinta on 319 (nettohinta 290) ja kannetun arvonlisäveron kokonaismäärän on oltava 29 (10 prosenttia 290:stä). Näin ollen on kuudennen direktiivin vastaista, että näissä olosuhteissa arvonlisäveroa kannetaan yhteensä 30.

43 Päinvastoin kuin komissio, Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset tarkastelevat toimitusketjun kutakin liiketoimea erikseen ja väittävät, että neutraalisuus, oikeusvarmuus ja tehokas valvonta voidaan taata vain, kun ketjun kaikki liikkeenharjoittajat vähentävät tuotoksesta maksamastaan verosta täsmälleen saman arvonlisäveron määrän kuin niiltä kannetaan tuotantopanoshankinnoista maksettavana verona. Näin ollen kaikkien oikaisujen on koskettava liiketoimen kumpaakin osapuolta. Jos rahaa siirretään ketjun liiketoimen ulkopuolella, se ei voi vaikuttaa mitenkään tästä liiketoimesta kannettavan veron määrään.

44 Kumpikin hallitus on esittänyt komission (ja yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Elida Gibbs antamassa tuomiossa) noudattamaa lähestymistapaa koskevia useita erityisiä vastaväitteitä, joita käsittelen vuorostaan jäljempänä. Väitteet voidaan jakaa kolmeen ryhmään - tilinpitovirheet, verotulojen menetys ja kilpailun vääristyminen -, mutta ne on esitetty komission perusteluiden tavoin siten, että niissä otetaan huomioon alv-järjestelmän perusperiaatteet.

45 Vastakkaisissa lähestymistavoissa ehdotetaan kuitenkin, ettei nyt esillä olevassa asiassa käsiteltävien kaltaisissa kuponkijärjestelmätyypeissä ole välttämättä mahdollista sovittaa täysin yhteen kaikkia näitä periaatteita. Vaikka tähän olisikin selvästi pyrittävä aina, kun se on mahdollista, ei ole helppoa, kuten julkisasiamies Fennelly huomautti asiassa Kuwait Petroleum⁽¹⁹⁾ antamassaan ratkaisuehdotuksessa, poimia "täysin yhdenmukaista joukkoa sääntöjä, joita voitaisiin soveltaa täydellä varmuudella kaikkiin myyntikampanjoihin, joita kaupallisen maailman nerokkuus on tuottanut".

Vastakkaiset periaatteet

46 Kumpikin osapuoli korostaa arvonlisäveron neutraalisuutta liikkeenharjoittajia kohtaan. Niiden mukaan tosiasiallinen vero on kannettava vasta lopullisessa kulutusvaiheessa ja ketjun aikaisemmissa vaiheissa kannettu vero olisi siirrettävä tähän lopulliseen vaiheeseen.

47 Osapuolet ovat kuitenkin eri mieltä tätä neutraalisuutta koskevista olennaisista vaatimuksista. Toisaalta (ja tämä on komission kanta) tällainen periaate merkitsee, että verovelvollisen veron määrä ei voi olla suurempi kuin summa, jonka hän on lopulta tosiasiallisesti saanut liiketoimessa, ja että koko toimitusketjussa kannetun veron kokonaismäärän on vastattava asianmukaista osuutta lopullisesta nettohinnasta. Toisaalta (ja tämä on Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan kanta) se merkitsee, että kustakin liiketoimesta vähennetyn määrän on vastattava täsmälleen edellisessä liiketoimessa tilitettyä määrää.

48 Jos asiat olisivat sujuneet normaalisti (edellä kuvaamani perusketju), nämä kaksi edellytystä olisivat kummatkin pitäneet paikkansa ja olisivat täysin yhteensopivia.

49 Kyseisissä varianteissa on kuitenkin vaikea ottaa huomioon sitä, että hintaa alennetaan luovutuksen jälkeen A:n joko C:lle tai D:lle suorittaman maksun muodossa, asettamatta jompaakumpaa edellytystä kyseenalaiseksi.

50 Jos A (joka on maksanut alennuksen) voi alentaa vastaavasti veronsa perustetta, A:n tuotoksesta maksama vero ei enää vastaa B:n tuotantopanoshankinnoista maksamaa veroa; B voi, jollei sen omaa verotilannetta oikaista, vähentää tuotoksesta maksamastaan verosta suuremman määrän kuin mikä kannettiin sen tuotantopanoshankinnoista maksamasta verosta. Jos A:n ei kuitenkaan sallita toimivan samalla tavoin, sen on maksettava summasta enemmän veroa kuin se on tosiasiallisesti saanut, ja ketjun kaikista liiketoimista kannetun arvonlisäveron kokonaismäärä on suurempi kuin D:n lopulta maksaman hinnan asianmukainen verokanta edellyttäisi.

51 Tässä asiassa on kyse veron perusteesta, kun A myy tuotteen B:lle. Tämä määrä vastaa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan luovuttajan saamaa vastiketta. Kuten asiassa *Elida Gibbs*(20) annetussa tuomiossa korostetaan, tämä vastike vastaa kussakin erityistapauksessa tosiasiallisesti saadun vastikkeen arvoa. Tämä yhteisöjen tuomioistuimen toteamus ei siis ollut uusi, vaan sillä palautettiin mieliin vuoteen 1981 asti ulottuva vakiintunut oikeuskäytäntö, ja tämä sääntö on sittemmin vahvistettu uudelleen.(21) Nyt esillä olevassa asiassa on selvää, että A:n saama näin määritetty vastike alittaa myynninedistämismaksun jälkeen B:n sille alun perin maksaman määrän.

52 Lisäksi arvonlisävero on luonteeltaan sellainen, että se edustaa arvonlisäyksen määritettyä osuutta ketjun kussakin vaiheessa ja lopullisessa kulutusvaiheessa tätä samaa osuutta toimitusketjun kokonaisarvosta. Ensimmäisen direktiivin 2 artiklan mukaan periaatteena on soveltaa "yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palveluiden hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä". Nyt esillä olevassa asiassa toimitusketjun kokonaisarvo alittaa myynninedistämismaksun jälkeen C:n D:lle luovuttaman tuotteen vähentämättömän arvon.

53 Käsittelen seuraavaksi edellä olevien kysymysten perusteella Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten esittämiä yksityiskohtaisia väitteitä.

Tilinpidon ja valvonnan virheet

54 Tässä vaiheessa voi olla hyödyllistä käsitellä uudelleen edellä esitettyjä pelkistettyjä ketjumalleja, jotta voidaan selvittää tarkoin, mitä tapahtuu, jos noudatetaan Saksan lähestymistapaa, ja mitä tapahtuu, jos noudatetaan komission lähestymistapaa.

55 "Alennuskuponkijärjestelmässä" D maksaa C:lle summan 319 käteisenä yhdessä kupongin kanssa, jonka arvo on 11, ja A maksaa C:lle summan 11 kupongin vastikkeena. Saksan mielestä maksu ei vaikuta mihinkään ketjun kolmessa vaiheessa kannettuun alv:oon (10 + 10 + 10), koska se ei liity näihin kolmeen liiketoimeen. Komission mielestä maksu alentaa A:n veron perustetta

10:llä ja näin ollen A:n tuotoksesta maksaman alv:n määrää 1 prosentilla. Maksu ei kuitenkaan vaikuta veron perusteeseen tai toisessa ja kolmannessa liiketoimessa kannetun veron perusteeseen - tai tosiasiallisesti B:n ensimmäisestä liiketoimesta vähentämän tuotantopanoshankinnoista maksaman veron perusteeseen. Näin ollen kannettavan alv:n kokonaismäärä on $9 + 10 + 10$.

56 "Palautuskuponkijärjestelmässä" A maksaa D:lle summan 11 D:n ostosta C:ltä verolliseen hintaan 330. Saksan mielestä tämäkään ei vaikuta mihinkään näistä kolmesta liiketoimesta. Komission mielestä ainoana vaikutuksena on jälleen, että A:n veron perustetta alennetaan 10:llä ja sen tuotoksesta maksamaa veroa 1 prosentilla. B:n tai C:n vähentämän tuotantopanoshankinnoista maksaman veron määrä ei mitenkään muutu.

57 Tulos on kummankin vaihtoehdon osalta sama kummassakin lähestymistavassa, koska maksua, joka "ohittaa" ketjun yhden lenkin tai useampia lenkkejä, yksinkertaisesti siirretään yhdestä vaiheesta lähemmäksi ensimmäistä liiketoimea tai kauemmaksi siitä. Ketjussa on kuitenkin aina vähintään yksi liikkeenharjoittaja, joka ei saa tai suorita maksua. Asianosaiset näyttävät olevan samaa mieltä siitä, että ilman "ohittamista" - jos A myy tuotteen suoraan C:lle, joka myy sen D:lle ja D maksaa osaksi kupongilla, jonka A palauttaa myöhemmin C:lle(22) tai jos B palauttaa D:n käyttämän kupongin ensin C:lle ja A palauttaa sen tämän jälkeen B:lle tai jos A myy tuotteen suoraan D:lle ja palauttaa myöhemmin osan ostohinnasta - kaikkia veron perusteita olisi oikaistava.

58 Nyt esillä olevan asian kaltaisen "ohittamisen" ollessa kyseessä yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Elida Gibbs antamassa tuomiossa noudattama lähestymistapa, jota komissio tukee nyt esillä olevassa asiassa, merkitsee, että A:n veron peruste vastaa sen tosiasiallisesti saamaa arvoa ja veroviranomaisten kantama arvonlisäveron määrä on suhteutettu täsmälleen toimitusketjun lopulliseen arvoon, kun taas Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan noudattamassa lähestymistavassa ei päädytä kumpaankaan näistä tuloksista.

59 Toisaalta asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa noudatettu lähestymistapa johtaa tilanteeseen, jossa A, joka on alun perin tilittänyt B:lle arvonlisäveron 10 (jonka B on vähentänyt tilittäessään summan veroviranomaisille tuotoksesta maksamastaan verosta, jonka se on tilittänyt myymästään tuotteesta C:lle), voi vähentää tätä määrää jälkikäteen 9 prosentilla ilman, että tämä vaikuttaa B:n oikeuteen vähentää määrää 10 prosentilla. Saksa ja Yhdistynyt kuningaskunta katsovat, ettei tällaista poikkeamista voida hyväksyä, koska se syventää veron kantamisen ja keräämisen välistä kuilua.

60 En ole vakuuttunut siitä, ettei tätä poikkeusta voida hyväksyä. Arvonlisävero tarkoittaa nimensä mukaisesti kussakin vaiheessa arvoon lisättyä veroa. Veroviranomaisille kussakin vaiheessa maksettava määrä perustuu panosten ja tuotosten väliseen erotukseen. Vaikka liiketoimien tosiasiallisen arvon määrittäminen onkin tärkeää kannetun veron oikean kokonaismäärän tarkistamiseksi, tämä ei vaikuta tähän erotukseen. Tästä näkökulmasta ei mielestäni ole merkityksellistä, että jos A:n tuotoksesta maksamaa veroa oikaistaan jälkikäteen, oikaistaanko myös B:n tuotantopanoshankinnoista maksamaa veroa edellyttäen, että B:n tuotantopanoshankinnoista ja tuotoksesta maksamien verojen välinen erotus vastaa oikeaa verokantaa B:n tosiasiallisesti lisäämästä arvosta. Väliportaan liiketoimien keinotekoinen oikaaisu, joka saattaisi olla mahdollista kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan nojalla mutta jota kaikki asianosaiset pitävät hankalana toimenpiteenä, ei yksinkertaisesti ole tarpeen asianmukaisen tavoitteen saavuttamiseksi.

61 Tässä yhteydessä on kuitenkin tarkasteltava kolmea yksityiskohtaista perustelua.

62 Ensiksi Saksan hallitus väittää, että koska kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti arvonlisäveroa on velvollinen maksamaan jokainen henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa, luovuttajan veron perustetta ei voida

oikaista laskua korjaamatta.

63 En kuitenkaan katso, että 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa olisi tulkittava siten, että siinä vaaditaan tällaista tulosta. Tämän säännöksen tarkoituksena on varmistaa, että laskutettu vero kannetaan, eikä laskea tämän veron määrää. Päättävöitteenä on taata, että tuotantopanoshankinnoista maksettavat veromäärät, jotka on vähennetty laskujen perusteella, ja tuotoksesta maksettavat veromäärät ovat toimitusketjussa tasapainossa. Tätä tavoitetta ei vääristä mikään oikaisu, jolla ei ole vaikutusta kokonaistasapainoon, vaikka se ei koskisikaan ketjun kaikkia muita liiketoimia.

64 Yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut 21 artiklan 1 kohdan c alakohtaa lähinnä asiassa Genius Holding(23) ja Schmeink & Cofreth(24) antamissaan tuomioissa. Kumpikaan asia ei koske nyt esillä olevan asian seikkoja, mutta kummastakin tuomiosta käy selvästi ilmi, että yhteisöjen tuomioistuin oli ensi sijassa huolestunut petoksen tai yleisemmin verotulon menetyksen vaarasta. Yhteisöjen tuomioistuin ei etenkään asiassa Schmeink antamassaan tuomiossa tulkinnut tätä säännöstä tiukasti vaan katsoi, että sen tarkoituksena oli jopa petoksen osalta pelkästään varmistaa maksettavan veron asianmukainen kanto. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi nimenomaisesti (asiassa Genius annetussa tuomiossa), että B:n vähentämän veron määrän ei tarvinnut vastata sitä veron määrää, jonka A on velvollinen maksamaan 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti, ja (asiassa Schmeink annetussa tuomiossa) että tämä säännös ei estä A:n laskun perusteella maksaman määrän oikaisua myöhemmin edellyttäen, ettei mitään verotulon menetyksen vaaraa ole.

65 Käsittelen verotulon menetystä koskevaa kysymystä tarkemmin jäljempänä,(25) mutta mielestäni edellä hahmottelemini hypoteeseihin ei liity mitään tällaisen menetyksen vaaraa.

66 Toiseksi Saksa ja Yhdistynyt kuningaskunta väittävät, että A:n D:lle (tai C:lle) maksamaa palautusta on pidettävä pikemminkin kolmannelta saatuna vastikkeellisena luovutuksena ja näin ollen osana 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaista veron perustetta kuin luovutuksen jälkeisenä hinnanalennuksena. Näin ollen veron perustetta voitaisiin alentaa 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan mukaisesti. Saksa väittää, että kun C luovuttaa tuotteen D:lle, A ei ole enää liiketoimen osapuoli sen enempää kuin olisi hänen isoäitinsäkään, jos tämä olisi maksanut ennakkoon osan hinnasta. Yhdistynyt kuningaskunta vertaa tilannetta siihen, että A seisoo C:n kaupan ulkopuolella ja ojentaa seteleitä niille, jotka ovat ostaneet sen tavaroita.

67 Mielestäni tämä analyysi on oikea, kun kyse on C:n ja D:n välisestä liiketoimesta. Joko D maksaa C:lle ("alennuskuponkijärjestelmässä") summan 319 yhdessä 11 arvoisen kupongin kanssa, jonka A palauttaa tämän jälkeen C:lle, tai muuten ("palautuskuponkijärjestelmässä") D maksaa täyden hinnan 330 ja saa myöhemmin A:lta summan 11. Ensimmäisessä tapauksessa A on C:n ja D:n välisen liiketoimen kolmas osapuoli ja maksaa osan vastikkeesta, toisessa tapauksessa A on liiketoiminnassa täysin ulkopuolinen. Kummassakin tapauksessa vähittäismyynnissä kannettavan arvonlisäveron oikea määrä on 30 (10 prosenttia C:n saamasta lopullisesta nettomyyntihinnasta), josta vähennetään C:n tuotantopanoshankinnoista maksama vero 20.

68 Vaikka tähän liiketoimeen sovelletaan direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa, tämä ei estä 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan soveltamista A:n veron perusteeseen, joka koskee eri liiketoimea. Juuri tämän ensimmäisen luovutuksen hintaa on alennettu. Direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa viitataan sitä paitsi vain luovuttajan veron perusteen, ei vastaanottajan tuotantopanoshankinnoista maksaman veron alentamiseen. Vaikka vähennys koskee yleensä liiketoimen kumpaakin osapuolta, mikään ei estä soveltamista sitä vain toiseen osapuoleen, jos asia koskee vain toista osapuolta.

69 Tämän vuoksi en näe mitään ristiriitaa kahden säännöksen välillä siinä, että niitä sovelletaan tässä asiassa tarkoitettuun kahteen järjestelmätyyppiin, tai niiden soveltamisen ja komission

tukeman lähestymistavan välillä.

70 Kolmanneksi Saksan hallitus huomauttaa, että direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa tarkoitettua veron perustetta on alennettava "jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin". Oikeuttaako tämä jäsenvaltion määräämään, että perusteen oikaisu edellyttää A:n laskun korjaamista, ja että tässä tapauksessa B:n tuotantopanoshankinnoista maksamaa veroa olisi alennettava?

71 Tuomioistuimien katsoi asiassa Molenheide(26) annetussa tuomiossa seuraavaa:

"Vaikka on siis perusteltua, että jäsenvaltion antamalla säännöksillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan valtionkassan oikeudet, kyseiset säännökset eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen. Niitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron vähennysoikeus järjestelmällisesti asetettaisiin kyseenalaiseksi, sillä kyseinen vähennysoikeus on yksi arvonlisäveroa koskevalla yhteisön säännöstöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista.

- - suhteellisuusperiaate soveltuu sellaisiin kansallisiin toimenpiteisiin - - joihin jäsenvaltio on ryhtynyt sillä arvonlisäveroasioissa olevaa toimivaltaa käyttäessään, sikäli kuin toimenpiteet ylittävät sen, mikä on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi välttämätöntä, loukkaisivat yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteita ja erityisesti vähennysjärjestelmää, joka on arvonlisäverojärjestelmän olennainen osa."

72 Näissä toteamuksissa viitataan erityisesti arvonlisäveron vähennysoikeuteen, mutta mielestäni tämä vähennysoikeus on kuitenkin vain yksi piirre siitä yleisestä oikeudesta, jonka nojalla verojen määrä ei saa ylittää liiketoimen arvoa. Oikeus, joka koskee tuotoksesta maksettavan veron (jota oikaistaan jälkikäteen verokannan muuttuessa) vahvistamista asianmukaisin perustein, on vähintäänkin yhtä tärkeä näkökohta, ja siihen on sovellettava samoja periaatteita.

73 Nyt esillä olevassa asiassa tarkasteltavan kaltaista liiketoimien ketjua koskevan oikean lähestymistavan osalta katson, että edellytys, jonka mukaan koko ketjua on oikaistava jälkikäteen alennuksen saamiseksi, ylittää sen, mikä on tarpeen veroviranomaisten oikeuksien suojelua koskevan päämäärän saavuttamiseksi. Tätä edellytystä ei voida tämän vuoksi perustella niillä toimivaltuuksilla, jotka jäsenvaltioille annetaan kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan mukaisesti.

74 Tämä ei tarkoita sitä, että säännöksen vaikutus poistettaisiin epäämällä jäsenvaltioilta kaikki toimivaltuudet määrittää oikaisun edellytykset. Katson kuitenkin, että tarkoitetun kaltaisen edellytyksen tavoitteena on pikemminkin varmistaa, ettei mitään alennusta sallita perusteettomasti ja että siihen voi sisältyä esimerkiksi vaatimuksia suoritettujen maksujen riittävästä todisteista.

Verotulon menetys

75 Sekä Saksa että Yhdistynyt kuningaskunta väittävät, että komission lähestymistapa merkitsee väistämättä verotulon menetystä.

76 Tältä osin on pidettävä mielessä, ettei verotuloa menetetä pelkästään sen puuttumisen vuoksi. Verotuloa menetetään vain, jos vero olisi pitänyt kantaa, mutta sitä ei kannettu.

77 Käyttämässäni pelkistetyssä mallissa Saksan hallituksen lähestymistapa merkitsee 10 prosentin arvonlisäveron kantamista A:n B:lle luovuttamasta tuotteesta ja 30 prosentin arvonlisäveron kantamista koko kyseisestä liiketoimien ketjusta. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Elida Gibbs antamassa tuomiossa noudattaman ja komission nyt esillä olevassa asiassa noudattaman lähestymistavan mukaan kannetut määrät ovat vastaavasti vain 9 ja 29.

78 Mielestäni liiketoimien tarkastelu osoittaa, että jos asiat olisivat sujuneet normaalisti, 9 ja 29 olisivat olleet kannettavan veron oikeita määriä, kun otetaan huomioon A:n saama tosiasiallinen

arvo ja ketjun taloudellinen kokonaisarvo. Näiden määrien ja Saksan veroviranomaisten kantamien 10 ja 30 prosentin välinen erotus ei ole verotulon "menetys".

79 Saksa on kuitenkin määrittänyt kaksi tilannetta, joissa asiat eivät suju normaalisti. Komissio väittää, että tällaiset tilanteet ovat käytännössä erittäin harvinaisia. Vaikka tämä pitäisi paikkansa, niitä ei voida sivuuttaa. Mielestäni Saksa kuitenkin erehtyy kolmannen väitteen osalta.

- Verovapaa vienti

80 Kuudennen direktiivin 15 artiklan mukaan tietyt yhteisön ulkopuoliset luovutukset ovat arvonlisäverottomia. Direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan tällaisia luovutuksia koskeva kaikki tuotantopanoshankinnoista maksettava vero on vähennettävä tai palautettava. Saksan hallitus huomauttaa, että jos C tai D on yhteisön ulkopuolella, tapauksesta riippuen B:llä tai C:llä on oikeus palauttaa tai vähentää luovutetusta tuotteesta tuotantopanoshankinnoista jo maksettu 20 prosentin vero täysimääräisenä; jos A kuitenkin myöhemmin suorittaa myynninedistämismaksun 11 ja vähentää näin ollen maksua D:lle, ja voi vähentää vastaavasti tuotoksesta maksettavaa veroa 1 prosentilla, veroviranomaiset palauttavat veroa yhteensä 21 prosenttia, vaikka sitä on kannettu vain 20 prosenttia.

81 Tämä johtaisi todellakin verotulon menetykseen.

82 Komissio väittää, ettei palautuskuponkijärjestelmiä viennin yhteydessä olisi miltei lainkaan. Saksan hallitus viittasi istunnossa kuitenkin merkittäviin myynninedistämismaksuihin, joita autonvalmistajat olivat suorittaneet käteisenä lopullisille ostajille, joiden joukossa oli myös yhteisön ulkopuolisia ostajia. Tällaiset tilanteet olisi tämän vuoksi otettava huomioon, vaikka minusta näyttää siltä, ettei niitä voida käsitellä asianmukaisesti muuttamatta asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa noudatettua lähestymistapaa perusteellisesti.

83 A:n voidaan sallia yhteisön sisäisessä tavallisessa tilanteessa oikaista tuotoksesta maksamaansa veroa alaspäin myynninedistämismaksulla D:lle tai D:n puolesta siksi, että D:n maksamaan hintaan sisältyy arvonlisävero. Näin ollen voidaan olettaa, että hinnanalennus kattaa myös arvonlisäveron osuuden. Jos tuote sitä vastoin viedään yhteisöstä arvonlisäverottomana kuudennen direktiivin 15 artiklan ja 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaisesti, yhteisön arvonlisävero ei sisälly mihinkään ketjun tässä tai myöhemmässä vaiheessa veloittettavaan hintaan. Tämän vuoksi niiden maksujen, jotka A suorittaa yhteisön ulkopuolella olevalle myöhemmälle vastaanottajalle, ei voida katsoa sisältävän mitään arvonlisäveron määrää, joka alentaisi A:n tuotoksesta maksaman veron määrää.

84 Olisi suhteellisen helppoa varmistaa, ettei A voi vähentää tällaisissa tapauksissa kuvitteellista arvonlisäveron määrää tuotoksesta maksamastaan verosta. Jos asiat olisivat sujuneet normaalisti, A:n olisi arvonlisäveron vähentämiseksi vähintään ollut pidettävä asianmukaista kirjanpitoa, johon oli merkitty suoritettut maksut. Jos kuponkijärjestelmiä sovelletaan yhteisön ulkopuolella "alennuskuponkien" tapauksessa, tästä on sovittava ulkomaisten vähittäiskauppiaiden kanssa. Jotta myynninedistämismaksut miltään osin toimitus ostojen kannustimina, ne olisi suoritettava sekä "alennuskuponkijärjestelmässä" että "palautuskuponkijärjestelmässä" muussa kuin yhteisön valuutassa. Näiden tekijöiden ansiosta veroviranomaisten valvonnan järjestämisen pitäisi olla suhteellisen helppoa.

85 Näin ollen näyttää siltä, että kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa tarkoitetut edellytykset ovat asianmukaisia ja riittäviä estämään kaikki perusteettomat vaateet tai verotulon menetykset.

86 Saksan hallitus väittää myös, että sama ongelma ilmenisi yhteisössä suoritettujen verovapaiden liiketoimien tapauksessa eli jos esimerkiksi C:n luovutus D:lle olisi verovapaa liiketoimi, kun taas A:n luovutus B:lle olisi verollinen liiketoimi.

87 Tällaisissa tapauksissa C ei voi vähentää mitään tuotantopanoshankinnoista maksamaansa veroa, vaikka lopullisen liiketoimen hintaan ei sisälly mitään arvonlisäveroa. Tulos on kuitenkin sama: koska D:n ostohinta ei sisällä arvonlisäveroa, hinnanalennus tai osamaksu ei voi myöskään sisältää mitään arvonlisäveroa eikä A voi oikaista tuotoksesta maksamaansa veroa.

88 Kuponkijärjestelmien luonteen(27) vuoksi on joka tapauksessa hyvin epätodennäköistä, että niitä käytetään liiketoimissa, jotka on vapautettu tai voidaan vapauttaa arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaisesti.

- Maksut "lopulliselle" kuluttajalle, joka on verovelvollinen

89 Toisessa Saksan hallituksen esiin ottamassa tilanteessa D, jolle A antaa hinnanalennuksen, ei ole varsinainen lopullinen kuluttaja, vaan verovelvollinen, joka käyttää saatua tuotetta omiin verollisiin liiketoimiinsa. Saksan hallitus vastustaa tilannetta, jossa D ostaa tuotteen verolliseen hintaan 330, käyttää tuotetta omiin liiketoimiinsa ja näin ollen vähentää tuotantopanoshankinnoista maksamansa 30 prosentin veron tuotoksesta maksamastaan verosta. Jos D kuitenkin saa A:lta myyinnedistämismaksun 11 ja A voi vähentää tuotoksesta maksamastaan verosta 1 prosentin, D on voinut vähentää arvonlisäveron määrän, jota ei ole kannettu eikä maksettu.

90 Edellä kuvattu tilanne merkitsee jälleen verotulon todellista menetystä.

91 Komissio väittää jälleen, että tällaiset tilanteet olisivat käytännössä hyvin epätodennäköisiä, ja se on tietyssä määrin epäilemättä oikeassa. Jos D käyttää A:n tavaroita omiin verollisiin liiketoimiinsa enemmän kuin tarpeen, hän ei hanki tavaroita yhtä todennäköisesti väliportaan kautta, vaan pyrkii ostamaan ne luultavasti mahdollisimman halvalla ja mieluiten suoraan A:lta. Ei ole kuitenkaan vaikea kuvitella, että valmistaja, jonka tavaroita käyttävät esimerkiksi pienyritystoimintaa harjoittavat käsityöläiset, myy vain tukkukauppiaiden välityksellä mutta soveltaa kuitenkin "palautuskuponkijärjestelmää" palkitakseen kyseisiä tavaroita ostaneet käsityöläiset.

92 Tässäkään tapauksessa ei nähdäkseni ole liian vaikeaa estää tämänkaltaista verotulon menetystä. En ole ensiksikään samaa mieltä Saksan hallituksen kanssa siitä, että D:llä on oikeus vähentää tuotantopanoshankinnoista maksamastaan verosta täysimääräisesti tuotoksesta maksettava 30 prosentin vero, jonka C on siltä laskuttanut. Jos A voi vähentää tuotoksesta maksamastaan verosta 1 prosentin, on myös hyväksyttävä, että D:n tuotantopanoshankinnoista maksamaa veroa vähennetään 1 prosentilla, kun D saa A:lta myyinnedistämismaksun 11. Jos D on verovelvollinen, sen on pidettävä asianmukaista kirjanpitoa panoksistaan ja tuotoksistaan, ja maksujen merkitsemisen laiminlyönti katsotaan petokseksi.

93 Saksan hallitus saattaa pelätä, että tällaisia petoksia on vaikea havaita ja että myyinnedistämismaksujen kirjausvaatimuksen noudattamista on vaikea valvoa. Näin toimitaan kuitenkin tavallisesti vain poikkeuksellisissa olosuhteissa. Verovelvolliset eivät yleensä osta tuotteita erikseen vähittäismyyntipisteistä. Tämä käytäntö lisää todennäköisesti selvästi heidän kulujaan verrattuna siihen, että tavarat ostetaan suurissa erissä tukkukauppialta tai vastaavilta erikoistoimittajilta, mikä ylittää alv-järjestelmän jostakin porsaanreiästä tavallisesti saadun edun, kun käytetään "palautuskuponkeja" tai "alennuskuponkeja". Valvonnan toimeenpanon ei pitäisi tavallisessa tilanteessa olla kovin vaikeaa. Voidaan kuitenkin olettaa, että "palautuskuponkien" tapauksessa A:n kirjanpitoon on merkittävä kaikki D:lle suoritettut maksut. "Alennuskuponkijärjestelmässä", joihin ei todennäköisesti sisälly missään tapauksessa "ohittamista", C:tä voidaan vaatia merkitsemään kaikkiin D:lle osoitettuihin laskuihin, että kuponki on hyväksytty osittaiseksi maksuksi tavaroista.

- Arvonlisäveron kaksinkertainen vähennys

94 Saksan hallitus esittää lisäksi toisen tilanteen, joka merkitsee sen mukaan verotulon menetystä. Saksan hallitus väittää "alennuskuponkien" osalta, että koska kupongin nettoarvoa ei voida sisällyttää C:n veron perusteeseen - kuten yhteisöjen tuomioistuim on vahvistanut asioissa Boots ja Argos(28) antamissaan tuomioissa -, johon liittyy A:n veron perusteen alentaminen, tuloksena on arvonlisäveron kaksinkertainen vähennys ja verotulon menetys.

95 Mielestäni Saksan hallitus erehtyy viitatessaan tältä osin asioissa Boots ja Argos annettuihin tuomioihin, koska nämä asiat eivät koskeneet nyt esillä olevassa asiassa käsitellyn kaltaisia maksuja, joissa "ohitetaan" ketjun yksi lenkki tai useampia lenkkejä. Kuten komissio huomauttaa, nyt esillä olevan asian kaltaisessa tilanteessa kupongin nettoarvo olisi sisällytettävä C:n veron perusteeseen. C saa tosiasiallisesti tämän määrän A:lta (kolmannelta saatuna vastikkeena 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti), ja näin ollen kyse on vain yksinkertaisesta vähennyksestä. Tämä ei ole ristiriidassa niiden lähestymistapojen kanssa, joita noudatettiin erilaisessa taloustilanteessa asiassa Boots, jossa kupongin arvoa ei sisällytetty vähittäiskauppiiaan veron perusteeseen, koska se oli vähittäiskauppiiaan myöntämä alennus, sekä asiassa Argos, jossa valmistaja palautti kupongin suoraan vastikkeena luovuttamistaan tavaroista.

Kilpailun vääristyminen

96 Lopuksi Saksan hallitus väittää, että asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa noudatettu lähestymistapa vääristää kilpailua kahdenlaisessa tapauksessa, koska kuponkijärjestelmien (joissa käytetään vain A:n rahavaroja) verokohtelu on suotuisampi kuin muissa myyinnedistämisyjärjestelmissä, joista voivat hyötyä muut toimijat.

97 En ole vakuuttunut siitä, että toimijoille tarkoitettu verotoimenpide, jonka tavoitteena on kannustaa niitä käyttämään muiden varojen sijasta omia varoja, välttämättä vääristäisi kilpailua. Se saattaa kuitenkin kaupan lisäämisen sijasta pikemminkin vähentää kauppaa. Joka tapauksessa tällaista kannustinta ei nähdäkseni joko ole olemassa tai sen vaikutus on todennäköisesti vähäinen; jos kannustin on olemassa, se vaikuttaa kuudennen direktiivin säännösten nojalla perustellulta.

- Vertailu mainonnan kanssa

98 Saksan hallitus väittää, että valmistajien käyttämien kuponkijärjestelmien tarkoituksena on lisätä myyntiä vähentämättä vähittäiskauppioiden kustakin myynnistä saamia tuloja. Sen mukaan ne ovat valmistajien käynnistämiä ja kustantamia myyinnedistämistoimia, ja niitä voidaan pitää näin ollen mainoskampanjoiden vaihtoehtoina. Jos valmistaja voi alentaa veronsa perustetta kuponkijärjestelmän tapauksessa, se valitsee luultavasti tämän järjestelmän ja vääristää näin ollen kilpailua mainostoimistojen kustannuksella.

99 Komissio huomauttaa kuponkijärjestelmän ja mainoskampanjan välisen valinnan osalta, että Saksan hallitus tukeutuu väitteissään lukuihin, joissa verottomat ja verolliset hinnat sekoittuvat keskenään.

100 Yhdyn komission näkemykseen. Jos A päättää maksaa D:lle summan 11 ja voi vähentää tuotoksesta maksamastaan verosta 1 prosentin aina, kun D ostaa yhden sen tuotteista, tilanne ei arvonlisäveron osalta eroa tilanteesta, jossa A päättää kuluttaa saman määrän tuotteidensa mainostamiseen. Jos A kuluttaa summan 11 mainospalveluihin, tämä summa sisältää 1 prosentin arvonlisäveron, joka on A:n kannalta tuotantopanoshankinnoista maksettavaa veroa, jonka se voi vähentää tuotoksesta maksamastaan verosta. Vaikka mekanismit ovat erilaiset, A maksaa kummassakin tilanteessa tuotoksesta maksettavaa veroa summan 1 vähemmän. A:n alv-saatava on näin ollen täysin neutraali myyinnedistämismenetelmän valinnan osalta, eikä A valitse tiettyä menetelmää toisen sijasta minkään rahoituskannustimen vuoksi. Siksi kyse ei ole selvästä kilpailun vääristymisestä.

101 On totta, että veroviranomaiset kantavat kaikkiaan hieman vähemmän veroja, jos A valitsee kuponkijärjestelmän. A:lla ei ole kuitenkaan mitään alv-perustetta välttää mainostoimistojen palveluja, ellei A:n vastustus ole niin suuri, että se valitsee järjestelmällisesti veroviranomaisille epäedullisimman vaihtoehdon ja säilyttää samalla alv-saatavansa. A:n päätös perustuu paljon todennäköisemmin myyntiä koskeviin odotettuihin vaikutuksiin.

- Vertailu vastikkeettomia lahjoja sisältävien järjestelmien kanssa

102 Saksan hallitus väittää, että jos A voi vähentää tuotoksesta maksamaansa veroa nyt esillä olevassa asiassa käsiteltyjen kaltaisten myyinnedistämismaksujen vuoksi, kuponkijärjestelmiä ja yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Kuwait Petroleum(29) antamassa tuomiossa tarkastelemaa "vastikkeettomia lahjoja" sisältävää järjestelmää kohdellaan eri tavoin.

103 Tässä asiassa öljy-yhtiö tarjosi asiakkaille ostosetelin jokaisesta ostetusta 12 litran erästä polttoainetta. Kun asiakkaat olivat keränneet tietyn määrän ostoseteleitä, he pystyivät vaihtamaan ne lahjakuvastossa oleviin "vastikkeettomiin lahjoihin". Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan sitä tosiseikkaa, että "lahjoista" ei veloitettu, ei voida pitää hyvityksenä hinnasta tai hinnanalennuksena kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan mukaisesti ja näiden "lahjojen", jolleivät ne ole vähäarvoisia, luovutusta on pidettävä vastikkeellisena luovutuksena ja näin ollen arvonlisäverovelvollisuuden synnyttävänä liiketoimena.(30)

104 Näin ollen luovuttajan on tilitettävä arvonlisävero "lahjojen" luovutuksen arvosta, mutta hän voi myös vähentää niiden ostossa syntyneen tuotantopanoshankinnoista maksettavan veron. Tulos on arvonlisäveron osalta neutraali: koska mitään arvoa ei lisätä, kumpikin määrä häviää.

105 Saksan hallitus väittää, että jos A valitsee "vastikkeettomia lahjoja" sisältävän järjestelmän, se ostaa "lahjoja" nettohintaan 10, joista siltä tilitetään 1 prosentin arvonlisävero. A luovuttaa lahjat tämän jälkeen D:lle vastikkeellisessa liiketoimessa. Koska arvoa ei lisätä, oletettu vastike on edelleen 10 ja tuotoksesta maksettava arvonlisävero 1. Nettovaikutus A:n arvonlisäveroon on tuotantopanoshankinnoista maksettavan veron jälkeen 0. Jos A valitsee "palautuskuponkijärjestelmän" tai "alennuskuponkijärjestelmän", se antaa D:lle summan 11 alennuksena tai hyvityksenä hinnasta. Tämä summa koostuu nettohinta-alennuksesta 10 ja

vastaavasta 1 prosentin arvonlisäveron vähennyksestä. Asiassa Elida Gibbs annetun tuomion mukaisesti tämä vaikuttaa A:n arvonlisäveron nettomäärään siten, että A:n tuotoksesta maksamaa veroa vähennetään 1 prosentilla.

106 Tässä on tosiaankin kyse erilaisesta verokohtelusta, mutta kuten komissio huomauttaa, erilainen kohtelu sisältyy kuudennen direktiivin säännöksiin. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdasta ja C kohdan 1 alakohdasta käy selvästi ilmi, että alennuksia ja hyvityksiä hinnasta ei sisällytetä veron perusteeseen riippumatta siitä, myönnettiinkö ne liiketoimen suoritushetkellä vai myöhemmin. Näistä säännöksistä ja 5 artiklan 6 kohdasta käy myös selvästi ilmi, kuten yhteisöjen tuomioistuin tulkitasi asiassa Kuwait Petroleum annetussa tuomiossa, että tavaroiden luovutus ("vastikkeettomina lahjoina") veloituksetta yrityksen tarpeisiin on vastikkeellinen luovutus, jonka veron peruste vastaa niiden omakustannushintaa, eikä näissä olosuhteissa ole kyse alennuksesta eikä hyvityksestä hinnasta. Kumpaankin järjestelmätyyppiin sovelletaan erilaisia säännöksiä, mikä selittää erilaisen kohtelun. Kuten komissio on istunnossa huomauttanut, toisessa järjestelmässä luovutetaan enemmän tavaroita samalla hinnalla ja toisessa järjestelmässä luovutetaan samat tavarat halvemmalla.

107 Saksan hallitus ei ole mielestäni myöskään osoittanut, että erilainen kohtelu vääristäisi kilpailua jollakin tavoin. On totta, että jos A suosisi verotuksellisten kysymysten vuoksi "alennuskuponkijärjestelmää" tai "palautuskuponkijärjestelmää" "vastikkeettomia lahjoja" sisältävien järjestelmien sijasta, "vastikkeettomina lahjoina" annettavien tuotteiden luovuttajien liiketoiminta vähenisi. A valitsee kuitenkin luultavasti jonkintyyppisen myyinnedistämisyjärjestelmän sen nettokustannusten ja myyntivaikutuksen perusteella. A valitsee järjestelmän, joka rohkaisee D:tä ostamaan mahdollisimman paljon A:lle halvimmalla hinnalla. Ei ole mitään syytä olettaa, että D pitää aina järjestelmää, jossa annetaan verollinen alennus tai hyvitys hinnasta 11, houkuttelevampana kuin järjestelmää, jossa annetaan "vastikkeeton lahja", jonka verollinen arvo on 11.

Loppupäätelmät

108 Nyt esillä olevassa asiassa esitetyt väitteet eivät ole epätasapainossa. Komissio on esittänyt vakuuttavia perusteluja näkemykselleen, jonka mukaan A:n B:lle luovuttamasta tavarasta kannetussa arvonlisäverossa olisi otettava huomioon kuudennessa direktiivissä tarkoitettujen periaatteiden mukaisesti A:n C:lle tai D:lle maksama alennus ja koko toimitusketjusta kannetun arvonlisäveron kokonaismäärä olisi suhteutettava lopullisen kuluttajan tosiasiallisesti maksamaan määrään, vaikka yhteisöjen tuomioistuin ei olisikaan käyttänyt asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa tätä sanamuotoa. Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ovat viitanneet tämän lähestymistavan rakenteellisiin ja käytännön ongelmiin, joita ei voida suoralta kädeltä sivuuttaa.

109 Olen kuitenkin sitä mieltä, että komission näkökulma on oikeampi.

110 Mielestäni ensiksikin siinä tapauksessa, jos riitaa ei voida muuten sovittaa, vaatimukselle, jonka mukaan kannetun arvonlisäveron määrä on suhteutettava täsmälleen luovuttajan lopulta saamaan tosiasialliseen arvoon (ja koko ketjun osalta lopulliseen hintaan), olisi annettava suurempi painoarvo kuin rakenteellisille vaatimuksille. Toisin sanoen päämäärän saavuttaminen on tärkeämpää kuin sen saavuttamiseksi tarkoitettujen keinojen täytäntöönpano.

111 Kyseiset rakenteelliset ja käytännön ongelmat eivät myöskään ole ylitsepääsemättömiä. Olen ehdottanut tässä ratkaisuehdotuksessa joitakin ratkaisuja, ja näyttää siltä, että kirjelmien ja istunnossa käytettyjen puheenvuorojen perusteella kaikkien jäsenvaltioiden lainsäädäntö on nyt saatettu asiassa *Elida Gibbs* annetun tuomion mukaiseksi Saksaa lukuun ottamatta. Vain yksi toinen jäsenvaltio on katsonut, että yhteensovittamista koskevat ongelmat ovat oikeuttaneet väliintulon Saksan vaatimusten tueksi nyt esillä olevassa asiassa.

112 Näissä olosuhteissa on nähdäkseni niin, ettei yhteisöjen tuomioistuimen asiassa *Elida Gibbs* antamassa tuomiossa antamaa tulkintaa pitäisi kumota ilman pakottavaa perustelua. Vaikka Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan esittämät huolenaiheet ovat todellisia, ne eivät kuitenkaan ole minusta riittäviä sen osoittamiseksi, että nykyinen tilanne rikkoo alv-järjestelmän peruseriaatteita tai aiheuttaa vakavia ongelmia verotulon perusteettoman menetyksen estämiselle. Näin ollen katson, että kaikissa tapauksissa olisi täysin suhteetonta vaatia - mihin asiassa *Elida Gibbs* annetun tuomion kumoaminen johtaisi -, että kaikki muut jäsenvaltiot tarkistaisivat alv-lainsäädäntöään, joka näyttää toimivan tyydyttävästi.

Ratkaisuehdotus

113 Edellä esitetyn perusteella esitän, että yhteisöjen tuomioistuin

1) toteaa, että koska Saksan liittotasavalta ei ole antanut säännöksiä, joissa sallitaan luovuttajan arvonlisäveron määräytymisperusteen oikaisu sen palauttaessa kuponkeja, jotka ketjun seuraava liikkeenharjoittaja on hyväksynyt osamaksuna luovuttajan tavaroista riippumatta siitä, onko tavarat luovutettu suoraan tälle liikkeenharjoittajalle, Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan

2) velvoittaa Saksan liittotasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, lukuun ottamatta Yhdistyneen kuningaskunnan oikeudenkäyntikuluja, joista se vastaa itse.

(1) - Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

(2) - Asia C-317/94, *Elida Gibbs Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339).

(3) - Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL P 071, 14.4.1967, suomenk. erityispainos 1967, s. 14; jäljempänä ensimmäinen direktiivi).

(4) - Kun käsitellään sellaisten kahden liiketoimen välistä suhdetta, joista toinen muodostaa osan toisen liiketoimen hinnasta, edelliseen viitataan yleisesti termillä "panos" ja jälkimmäiseen termillä "tuotos". Näistä liiketoimista kannettavaan alv:oon viitataan vastaavasti termeillä "tuotantopanoshankinnoista maksettava arvonlisävero" ja "tuotoksesta maksettava arvonlisävero".

(5) - Ilmeisen ristiriitainen poikkeus ovat verovapaat liiketoimet, joiden vuoksi luovuttajan on tietyissä olosuhteissa maksettava joitakin vähennyskeltottomia arvonlisäveroja. Nyt esillä olevassa asiassa ei ole kuitenkaan kyse verovapaista liiketoimista.

(6) - Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia.

(7) - Termiä "cash-back" käytetään myös (ainakin Yhdistyneessä kuningaskunnassa) toisentyyppisestä kauppatavasta. Kun asiakas maksaa luotto- tai pankkikortilla, vähittäiskauppiat voivat ehdottaa, että ne veloittavat kortilta myytyjen tavaroiden hinnan ylittävän summan ja antavat

asiakkaalle käteisenä summien välisen erotuksen. Tällä käytännön järjestelyllä ei ole mitään alv-seuraamuksia, ja se eroaa näin ollen täysin asiassa *Elida Gibbs* annetussa tuomiossa (ja nyt esillä olevassa asiassa) käsitellyistä palautuskuponkijärjestelmistä siitä huolimatta, että termiä "cash-back" voidaan käyttää kummassakin tapauksessa.

(8) - Katso tuomion 18-25 kohta.

(9) - Asia 89/81, *Staatssecretaris van Financiën v. Hong-Kong Trade Development Council*, tuomio 1.4.1982 (Kok. 1982, s. 1277, 13 kohta); asia 230/87, *Naturally Yours Cosmetics Limited v. Commissioners of Customs and Excise*, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365, 16 kohta) ja asia 126/98, *Boots Company plc v. Commissioners of Customs and Excise*, tuomio 27.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1235, 19 kohta).

(10) - Tuomion 28-30 kohta.

(11) - Tuomion 31 kohta.

(12) - Tuomion 32 ja 33 kohta.

(13) - Tämä vahvistettiin 15.4.1998 päivätyssä kiertokirjeessä, jonka liittovaltion valtiovarainministeriö osoitti osavaltioiden (Länder) veroviranomaisille.

(14) - Peruutus 4.10.1999 päivätyssä kirjeessä. Komissio toteaa, että Ranskan viranomaiset antoivat 8.11.1999 hallinto-ohjeita, joilla ne saattoivat käytäntönsä asiassa *Elida Gibbs* annetun tuomion mukaiseksi.

(15) - Yhteisöjen tuomioistuin käsittelee tätä tilannetta vireillä olevassa asiassa C-398/99, *Yorkshire Cooperatives*, josta julkisasiamies Stix-Hackl antoi hiljattain ratkaisuehdotuksen.

(16) - Vaikka näyttää siltä, että Yhdistynyt kuningaskunta on tosiasiasa saattanut lainsäädäntönsä tuomion mukaiseksi ja Saksa on nyt ainoa jäsenvaltio, joka ei vielä noudata tuomiota.

(17) - Tästä vähennetään tuotantopanoshankinnoista maksettava vero, jota kannetaan kaikista niistä tavaroista, joita A käyttää liiketoimen tarkoitukseen. Tässä yhteydessä on kuitenkin helpompaa olettaa, ettei tätä veroa ole olemassa.

(18) - Mukautan komission käyttämiä lukuja, jotta ne sopisivat edellä esittämäni perusesimerkkiin.

(19) - Asia C-48/97, *Kuwait Petroleum v. Commissioners of Customs & Excise*, tuomio 27.4.1999 (Kok. 1999, s. I-2323), julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 44 kohta.

(20) - Tuomion 27 kohta.

(21) - Katso esimerkiksi asia C-258/95, *Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co.KG v. Finanzamt Neustadt*, tuomio 16.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5577, 13 kohta) ja viimeksi asia C-86/99, *Freemans plc v. Commissioners of Customs & Excise*, tuomio 29.5.2001 (Kok. 2001, s. I-4167, 27 kohta).

(22) - Eli vireillä olevaa asiaa *Yorkshire Cooperatives* koskevassa tilanteessa; katso alaviite 16.

(23) - Asia 342/87, *Genius Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën*, tuomio 13.12.1989 (Kok. 1989, s. 4227).

(24) - Asia C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co.KG v. Finanzamt Borken ja Manfred Strobel v. Finanzamt Esslingen*, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6973).

(25) - Katso 75-95 kohta.

(26) - Yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, *Garage Molenheide BVBA ja ym. v. Belgische Staat*, tuomio 18.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7281, 47 ja 48 kohta).

(27) - Katso edellä 31 kohdassa esittämäni huomautukset.

(28) - Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia 126/88 ja asia C-288/94, *Argos Distributors Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5311).

(29) - Edellä alaviitteessä 20 mainittu asia.

(30) - Kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti, jossa säädetään seuraavaa:

"Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara ja sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten".