

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

24 päivänä lokakuuta 1996 *

Asiassa C-288/94,

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

Argos Distributors Ltd

vastaan

Commissioners of Customs and Excise,

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 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: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Argos Distributors Ltd, edustajanaan solicitor Herbert Smithin valtuuttamana solicitor David Milne, QC,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, avustajanaan barrister Nicholas Paines,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston avustava oikeudellinen neuvonantaja Michail Apessos, valtion oikeudellisen neuvoston oikeudellinen asiamies Foteini Dedousi ja apulaissulkoministerin erityisneuvonantaja Anna Rokofyllou,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet Peter Oliver ja Enrico Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Argos Distributors Ltd:n, edustajanaan David Milne, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään Kenneth Parker, QC, Kreikan hallituksen, asiamiehinään Michail Apessos ja valtion oikeudellisen neuvoston avustava oikeudellinen neuvonantaja Fokion Georgakopoulos ja Anna Rokofyllou, ja komission, asiamiehinään Peter Oliver ja Enrico Traversa, 25.4.1996 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.6.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Lontoon Value Added Tax Tribunal on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 26.9.1994 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 25.10.1994, ETY:n perustamissopimuksen 177 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 direktiivi) tulkinnasta.
- 2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Argos Distributors Ltd (jäljempänä Argos) ja Commissioners of Customs and Excise, joka hoitaa arvonlisäveron kantamista koskevia asioita; asia koskee Argosin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukselle arvonlisäverona maksamien summien palauttamista.
- 3 Ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta päätöksestä ja pääasian asiakirjoista ilmenee, että Argos on vähittäiskauppaa harjoittava yhtiö, jonka tavarat on luetteloitu myyntiluettelossa ja joka myy niitä näyttelytiloissaan. Sillä on koko Yhdistyneessä kuningaskunnassa yli 300 tällaista liikettä.
- 4 Ostetut tavarat voidaan maksaa Argosin myyntikampanjassaan liikkeelle laskemilla ja myymillä ostoseteleillä (vouchers). Kaikki ostosetelit on painettu kupongeille,

joiden nimellisarvo on 1, 5, 10, 20 tai 25 Englannin punttaa (GBP). Ostosetelien käyttöehtojen mukaan niitä voidaan käyttää Argosin näyttelytiloissa myytävien tuotteiden tai palvelujen ilmoitetun hinnan kokonais- tai osittais suorituksena, mutta niitä ei makseta takaisin.

- 5 Argos myy näitä ostoseteleitä joko nimellisarvostaan tai nimellisarvosta saatavalla hyvityksellä. Tämän hyvityksen suuruus riippuu tilauksen suuruudesta. Tavallinen hyvitys on viisi prosenttia ostosetelien nimellisarvosta, kun tilauksen määrän nimellisarvo on vähintään 500 GBP. Lisäksi 10 000 GBP:n ylittävälle tilauksille tietyn vuoden aikana myönnetään 1 prosentin ja 50 000 GBP:n ylittävälle 2,5 prosentin jälkikäteen annettava hyvitys.
- 6 Näiden ostosetelien pääasiallisia ostajia ovat joko yhtiöt, jotka jakavat niitä työntekijöilleen tai myyntimiehilleen kannustuspalkkioina, tai rahoitusalan yhtiöt, jotka jälleenmyyvät niitä asiakkaille nimellisarvosta hyvityksillä tai ilman hyvitystä. Ostosetelin viimeinen ostaja ei välttämättä tiedä, kuka on alkuperäinen ostaja, eikä sitä, myönnettiinkö nimellisarvosta hyvitystä.
- 7 Kaikki asiakkaat, jotka ostavat tuotteita Argosin liikkeistä, voivat käyttää ostoseteliä tavarahan hinnan kokonais- tai osittais suorituksena ostosetelin nimellisarvoon saakka. Jos ostosetelin nimellisarvo on ostohintaa suurempi, jäljelle jäävää osaa ei makseta rahassa takaisin. Jos ostosetelit varastetaan, ne voidaan peruuttaa ja korvata uusilla. Kun ostoseteliä on käytetty Argosin liikkeessä, ostoseteli mitätöidään ja hävitetään.
- 8 Tämän järjestelmän avulla Argos houkuttelee ostosetelin haltijoita näyttelytiloihinsa, tekee itsensä yleisölle tunnetuksi ja kasvattaa liikevaihtoaan. Lisäksi sen maksuvalmius paranee.

- 9 Pääasia koskee sen arvonlisäveron laskemista, joka Argosin on verovelvollisena suoritettava ostoseteleillä maksettujen tavaroiden myynnistä saamistaan tuloista. Commissioners of Customs and Excise katsoo nimittäin, että veron perustetta määritettäessä ostosetelin nimellisarvo on tavarán luovutuksesta saatava vastike riippumatta siitä, onko ostaja saanut Argosilta hyvitystä ostosetelin alkuperäisen oston yhteydessä.
- 10 Argos katsoo päinvastoin, ettei se saa ostosetelien koko nimellisarvoa, vaan ai-noastaan tämän määrän ja ostosetelien ensiostajalle myönnetyn hyvityksen erotuk-sen, joka on näin ollen veron peruste. Argos haki Commissioners of Customs and Exciselta 1 363 245 GBP:n suuruista veronpalautusta osana 1.4.1983 ja 27.3.1993 välisenä aikana suoritetusta arvonlisäverosta. Tämä hakemus hylättiin. Argos valitti näin ollen Lontoon Value Added Tax Tribunaliin.
- 11 Kansallinen tuomioistuin katsoi, että arvonlisäveron perusteen määrittämiseksi käsite "vastike" on keskeinen; vastikkeesta säädetään kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa seuraavasti:

"1. Veron perusteen on oltava:

- a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palve-lujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan

näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeeseen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

b) — — .”

- 12 Kansallisen tuomioistuimen mukaan tässä tapauksessa on määriteltävä vastikkeena käytetyn ostosetelin arvo, kun lopullinen käyttäjä käyttää ostoseteliä maksamiseen jossakin Argosin liikkeessä ja kun tämä ei ole ensiostaja, jolle oli ostoksen yhteydessä myönnetty hyvitystä. Koska 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa säädetään, että sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan, ostosetelin ensioston, jolloin hyvitys myönnettiin, ja sen lopullisen käytön välillä on oltava yhteys, jotta kyseistä säännöstä voitaisiin soveltaa. Tämän säännöksen soveltamiseksi on myös ratkaistava, voiko hyvitys kattaa tavaran kokonaishinnan otettaessa huomioon, että ostoseteliä voidaan käyttää tämän hinnan kokonaissuorituksena.
- 13 Koska Value Added Tax Tribunal ei ollut varma siitä, kuinka asia olisi ratkaistava, se lykkäsi asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohtaa tulkittava siten, että ilmaisua ’hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta’ voidaan soveltaa tilanteissa, joissa tavaroiden luovuttajan liikkeelle laskeman ostosetelin nimellisarvo kattaa tai voi kattaa luovuttajan tavanomaisesti soveltaman vähittäismyyntihinnan kokonaan?

- 2) Onko tilanteissa, joissa tavaroiden luovuttaja on myynyt ostajalle hyvityksellä ostosetelin, jonka sellainen asiakas, joka ei ole ostosetelin ostaja ja joka ei tavallisesti tiedä ostosetelistä maksettua määrää, myöhemmin esittää tavarann hinnan kokonais- tai (yleisemmin) osittaissuorituksena, neuvoston kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohtaa tulkittava siten, että ilmaisu 'sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan' kattaa
 - a) ostosetelin nimellisarvon ja sen hinnan välisen erotuksen, jonka ostosetelin luovuttaja on perinyt sen ensiostajalta; tai
 - b) ostosetelin koko nimellisarvon; taikka
 - c) ei kumpaakaan?
- 3) Jos 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohta ei sovellu edellä mainittuihin tilanteisiin, onko 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa tulkittava siten, että ostosetelin edustama vastikkeen osa on
 - a) ostosetelin nimellisarvo; tai
 - b) tavaroiden luovuttajan ostosetelin myynnistä tosiasiaassa saama summa?"

Kolmas kysymys

- 14 Kansallinen tuomioistuin haluaa kolmannella kysymyksellään, joka on syytä tutkia ensin, pääasiallisesti tietää, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1

alakohdan a alakohtaa tulkittava siten, että kun tavaroiden luovuttaja on myynyt ostajalle ostosetelin hyvityksellä ja lupauksin hyväksyä ostoseteli myöhemmin nimellisarvostaan kokonais- tai osittaissuorituksena tavarasta, jonka ostaja ei ole sama kuin ostosetelin ostaja eikä tavallisesti tiedä sitä todellista myyntihintaa, jolla ostoseteli on myyty, ostosetelin edustamana vastikkeena on pidettävä ostosetelin nimellisarvoa tai luovuttajan ostosetelin myynnistä tosiasiaassa saamaa määrää.

- 15 On täsmennettävä, että tämä kysymys liittyy liiketoimeen, joka koskee Argosin liikkeessään myymän jonkin tavarantoiminnan ostoa, kun ostaja maksaa hinnan osittais- tai kokonaissuorituksena ostosetelillä. Kysymys ei koske liiketoimintaa, jossa Argos myy ostosetelit aikaisemmin.

- 16 Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veron peruste on tavarantoiminnan luovutuksesta tai palvelun tarjoamisesta tosiasiaassa saatu vastike. Tällä vastikkeella on siis osapuolten välillä sovittu subjektiivinen arvo eli kussakin tilanteessa tosiasiallisesti saadun vastikkeen arvo, eikä objektiivisten arviointiperusteiden mukaisesti arvioitu arvo (ks. asia 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981, Kok. 1981, s. 445; asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988, Kok. 1988, s. 6365; asia C-126/88, Boots Company, tuomio 27.3.1990, Kok. 1990, s. I-1235 ja asia C-38/93, Glawe, tuomio 5.5.1994, Kok. 1994, s. I-1679).

- 17 Lisäksi edellä mainitun oikeuskäytännön mukaan tämä vastike on voitava ilmaista rahassa, vaikka se ei olisikaan rahaa (em. asiat Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ja Naturally Yours Cosmetics).

- 18 Tässä tapauksessa Argosin tavarointensa myynnistä tosiasiaassa saama osapuolten välillä sovittu subjektiivinen vastike koostuu kokonaan tai osaksi jonkin näistä tavaroista ostavan ostajan esittämistä ostoseteleistä. Koska Argos katsoo, että ostoseteli vastaa nimellisarvostaan luettelohinnan osaa, ainoa esille tuleva kysymys on, mikä on Argosin lunastaman ostosetelin tosiasiallinen arvo rahassa.

- 19 Sen liiketoimen ehtojen mukaisesti, jossa ostoseteli ensimmäisen kerran ostetaan, ostoseteli on luonteeltaan ainoastaan asiapaperi, jolla Argos hyväksyy velvoitteen lunastaa ostoseteli nimellisarvostaan rahan asemasta (ks. samoin em. asia Boots Company, tuomion 21 kohta).
- 20 Jotta voidaan arvioida Argosin ostosetelin lunastamisesta saama tosiasiallinen arvo rahassa, on viitattava tältä osin ainoaan merkitykselliseen liiketoimeen eli ensimmäiseen liiketoimeen, joka on ostosetelin myynti hyvityksellä tai ilman hyvitystä. Tästä liiketoimesta ilmenee, että kun ostoseteliä lunastetaan, sen tosiasiallinen arvo rahassa Argosin osalta on se rahamäärä, jonka Argos sai sen myynnistä eli ostosetelin nimellisarvo vähennettynä mahdollisesti myönnetyllä hyvityksellä.
- 21 Vaikka onkin totta, ettei Argosin tuotteiden ostaja tiedä käyttämänsä ostosetelin tosiasiallista arvoa rahassa, on todettava, ettei tämä ole merkityksellistä; tässä tapauksessa on nimittäin oleellista tietää tosiasiallinen arvo rahassa Argosin hyväksyessä ostosetelit tavaroidensa maksuksi, koska veron perusteena on ainoastaan käytettävä tätä tosiasiallista arvoa.
- 22 Tätä tulkintaa ei voida hylätä sen takia, ettei tiedetä yksityiskohtaisesti kustakin liiketoimesta, mitä Argos saa vastikkeena tuotteidensa luovuttamisesta. Tältä osin on korostettava, että tässä tapauksessa todistustaakka kuuluu luovuttajalle. Nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa Argos väittää, mitä ei ole kiistetty, että jokaisessa ostosetelissä olevan sarjanumeron ansiosta on mahdollista tunnistaa ostosetelin ensiostaja, kun ostoseteli esitetään liikkeessä, ja määrittää ostajan mahdollisesti saama hyvitys. Siten ei ole vaikeaa tarkistaa, mikä osa Argosin kokonaistuloista

vastaa saatuja ostoseteleitä vähennettynä myönnettyllä hyvityksellä (ks. vastaavasti em. asia Glawe).

- 23 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kun tavaroiden luovuttaja on myynyt ostajalle ostosetelin hyvityksellä ja lupauksin hyväksyä ostoseteli myöhemmin nimellisarvostaan kokonais- tai osittaissuorituksena tavaraista, jonka ostaja ei ole sama kuin ostosetelin ostaja eikä tavallisesti tiedä sitä todellista myyntihintaa, jolla ostoseteli on myyty, ostosetelin edustamana vastikkeena on pidettävä luovuttajan ostosetelin myynnistä tosiasiassa saamaa määrää.

Muut kysymykset

- 24 Ottaen huomioon kolmanteen kysymykseen annettu vastaus, muihin kysymyksiin ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

- 25 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan ja Kreikan 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 tuomioistimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Lontoon Value Added Tax Tribunalin 26.9.1994 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 alakohtaa on tulkittava siten, että kun tavaroiden luovuttaja on myynyt ostajalle ostosetelin hyvityksellä ja lupauksin hyväksyä ostoseteli myöhemmin nimellisarvostaan kokonais- tai osittaissuorituksena tavarasta, jonka ostaja ei ole sama kuin ostosetelin ostaja eikä tavallisesti tiedä sitä todellista myyntihintaa, jolla ostoseteli on myyty, ostosetelin edustamana vastikkeena on pidettävä luovuttajan ostosetelin myynnistä tosiasiassa saamaa määrää.

Mancini

Kakouris

Hirsch

Julistettiin Luxemburgissa 24 päivänä lokakuuta 1996.

R. Grass

G. F. Mancini

kirjaaja

kuudennen jaoston puheenjohtaja