YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
3 päivänä heinäkuuta 1997 *

Asiassa C-330/95,

jonka Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Yhdistynyt kuningaskunta) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Goldsmiths (Jewellers) Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

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

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

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

julkisasiamies: A. La Pergola,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Goldsmiths (Jewellers) Ltd, edustajanaan veroasiantuntija Dario Garcia, Ernst & Young, Chartered Accountants,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies Stephen Braviner, avustajanaan barrister Eleanor Sharpston,

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

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Goldsmiths (Jewellers) Ltd:n, edustajanaan Dario Garcia, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, avustajanaan Eleanor Sharpston, Saksan hallituksen, asiamiehenään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat Ernst Röder, ja komission 8.1.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.2.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 19.12.1994 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen

tuomioistuimeen 19.10.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty Goldsmiths (Jewellers) Ltd:n (jäljempänä Goldsmiths) ja arvonlisäveron kannosta Yhdistyneessä kuningaskunnassa vastaavan viranomaisen Commissioners of Customs & Excisen (jäljempänä Commissioners) välisessä asiassa, joka koskee Goldsmithsin maksaman arvonlisäveron palauttamista.

3 Asiakirjoista ilmenee, että koruja valmistava ja myyvä Goldsmiths oli tehnyt RRI Ltd:n (jäljempänä RRI) kanssa sopimuksen, jonka mukaan Goldsmithsin oli toimitettava RRI:lle koruja vastikkeeksi mainontapalveluista; RRI oli yhtiö, joka vaihtoi suorittamiaan palveluja tavaroihin.

4 Goldsmiths toimitti sopimuksen mukaisesti 23.10.1991 RRI:lle koruja 202 809,47 Englannin punnan (GBP) arvosta, johon sisältyi 30 205,67 GBP arvonlisäveroa. Tällä tavalla se sai oikeuden saada RRI:ltä mainontapalveluja täsmälleen samasta määrästä, johon sisältyi arvonlisävero.

5 Goldsmiths lähetti 22.2.1992 RRI:lle arvonlisäverosta laskun, jossa oli maininta liiketoimesta, ja lisäksi se ilmoitti tämän tavarantoimituksen kaudelta 1.9.—30.11.1991 antamassaan arvonlisäveroilmoituksessa ja maksoi vastaavan arvonlisäveron veroviranomaisille.

6 Tämän jälkeen RRI suoritti sopimuksen mukaisesti Goldsmithsille mainontapalveluja 68 678,03 GBP:n arvosta, johon sisältyi 9 335 GBP arvonlisäveroa.

7 RRI suoritti vielä lisää mainontapalveluja mutta tuli sittemmin maksukyvyttömäksi ja purettiin, ennen kuin se oli suorittanut kaikki Goldsmithsin kanssa tehdystä vaihtosopimuksesta aiheutuneet velvoitteet. Niiden mainontapalvelujen, joita Goldsmithsille ei suoritettu, arvo oli 135 162,12 GBP, josta arvonlisäveron osuus oli 20 130,53 GBP.

8 Goldsmiths totesi, ettei se enää saa suorittamatta jääneitä mainontapalveluja, joten se vähensi 28.2.1993 päättyneeltä kaudelta antamassaan arvonlisäveroilmoituksessa oikaisueränä arvonlisäverosaatavan nettomäärän 20 130 GBP eli RRI:n suorittamatta jättämiä mainontapalveluja vastaavan arvonlisäveron.

9 Commissioners kieltäytyi 1.6.1993 tekemällään päätöksellä hyväksymästä tätä oikaisua ja määräsi Goldsmithsin maksettavaksi arvonlisäveroa 20 130 GBP korkoineen. Tämä päätös perustui vuoden 1990 *Finance Act*in 11 §:ään, jota sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä ja jonka mukaan arvonlisäveron palautus luottotappioiden osalta edellytti muun muassa sitä, että vastike tavaroista tai palveluista on rahaa. Commissionersin mukaan Goldsmiths ei voinut saada arvonlisäveron palautusta, koska Goldsmithsin ja RRI:n välisessä sopimuksessa ei ollut sovittu rahavastikkeesta.

10 Goldsmiths pysyi kannassaan ja haki Commissionersin päätökseen muutosta Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centressä vedoten kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohtaan, jonka 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"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.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla soveltamatta tätä säännöstä maksun täyden tai osittaisen laiminlyönnin osalta."

11 Goldsmiths on muutoksenhaussaan väittänyt, että vuoden 1990 *Finance Act*in 11 §:ssä, jolla tämä direktiivin säännös pantiin täytäntöön Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ei voitu rajoittaa verohelpotusta koskemaan ainoastaan tapauksia, joissa suorittamatta jäänyt vastike on rahaa, vaan sen on koskettava myös tapauksia, joissa vastikkeeksi on sovittu luontoissuoritus. Goldsmiths on päätellyt tästä, että vuoden 1990 *Finance Act* on kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan vastainen. Se on lisäksi todennut, että vaikka viimeksi mainitulla säännöksellä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus kokonaan evätä veron alentaminen luottotappioiden perusteella, sitä ei saa evätä vain osittain eli vain joidenkin liiketointen osalta, koska poikkeamismahdollisuus on "kaikki tai ei mitään" -tyyppinen oikeus.

12 Commissioners on sitä vastoin väittänyt, että kuudes direktiivi on pantu Yhdistyneessä kuningaskunnassa täytäntöön oikein, koska kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan mukaiselle poikkeamismahdollisuudelle ei ollut asetettu mitään ehtoja. Soveltamatta jättäminen ei tarkoita, että jäsenvaltioiden pitäisi noudattaa "kaikki tai ei mitään" -lähestymistapaa, vaan niillä on oikeus olla soveltamatta säännöstä tässä muodossa. Commissionersin mukaan tämä lähestymistapa vastaa paremmin kuudennella direktiivillä tavoiteltuja päämääriä.

13 Koska Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centre ei ollut varma siitä, miten kuudetta direktiiviä on tulkittava, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa säädettyä poikkeamismahdollisuutta tulkittava siten, että siinä annetaan jäsenvaltiolle, joka on säätänyt veron alentamisesta luottotappioiden osalta, oikeus evätä tämä alennus silloin, kun saamatta oleva vastike on muuta kuin rahaa?"

14 Jotta esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen voitaisiin vastata, on muistutettava, että veron perusteen yhdenmukaistamiseksi kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että maan alueella veron perusteen on oltava tavaroiden luovutusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen.

15 Tämä säännös on ilmaus kuudennen direktiivin perusperiaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike (asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988, Kok. 1988, s. 6365, 16 kohta) ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää, kuin mitä verovelvollinen on sitä saanut (asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996, Kok. 1996, s. I-5339, 24 kohta).

16 Tämän periaatteen mukaisesti kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan ensimmäisessä alakohdassa määritellään, missä tapauksissa jäsenvaltioiden on niiden itsensä määräämin edellytyksin alennettava veron perustetta vastaavasti. Näin ollen tällä säännöksellä velvoitetaan jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta ja siten myös verovelvollisen suoritettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä.

17 Kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toisessa alakohdassa kuitenkin sallitaan, että jäsenvaltiot voivat poiketa edellä mainitusta säännöstä maksun täydellisen tai osittaisen laiminlyönnin osalta.

18 Tämä poikkeamismahdollisuus, joka koskee yksinomaan tässä alakohdassa mainittua tapausta, perustuu sille ajatukselle, että tietyissä olosuhteissa ja kyseisen jäsenvaltion oikeudellisen tilanteen vuoksi vastikkeen maksun laiminlyönti voi olla vain väliaikaista tai sen todentaminen voi olla vaikeaa. Tästä seuraa, että poikkeamismahdollisuutta on käytettävä vain, kun se on perusteltua, jotta jäsenvaltion toimenpiteet sen täytäntöön panemiseksi eivät olisi vastoin sitä verotuksen yhdenmukaistamisen tavoitetta, johon kuudennella direktiivillä pyritään.

19 Yhdistynyt kuningaskunta on todennut vuoden 1990 *Finance Act*in 11 §:n osalta, että se pitää veron palautuksen epäämistä perusteltuna, koska petoksen vaara on suurempi silloin, kun suorittamatta jäänyt vastike ei ole rahaa.

20 Tätä perustelua ei voida hyväksyä kahdesta syystä.

21 Ensinnäkin asiassa 324/82, komissio vastaan Belgia, 10.4.1984 annetusta tuomiosta (Kok. 1984, s. 1861, 29 kohta) ilmenee, että veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi toteutettavilla toimenpiteillä saa poiketa kuudennen direktiivin 11 artiklan mukaisesta arvonlisäveron perusteesta pääsääntöisesti ainoastaan silloin, kun se on ehdottoman välttämätöntä mainitun erityistavoitteen saavuttamiseksi.

22 Sellainen säännös, jollaisesta pääasian oikeudenkäynnissä on kyse ja jolla mitään eroa tekemättä yleisesti ja järjestelmällisesti evätään arvonlisäveron alentamismahdollisuus kaikkien niiden liiketointen osalta, joiden vastike on muuta kuin rahaa, muuttaa tämän liiketointen ryhmän osalta veron perustetta tavalla, joka ylittää sen, mikä on ehdottoman välttämätöntä veropetosten estämiseksi. Tämä on sitäkin ilmeisempää, kun pääasiassa ei ollut mitään petokseen viittaavaa, minkä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus myöntää kirjallisissa huomautuksissaan.

23 Toiseksi on todettava, että sen enempää 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa kuin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassakaan ei tehdä eroa rahavastikkeen ja luontoissuoritusvastikkeen välillä. Kuten edellä mainitussa asiassa Naturally Yours Cosmetics annetun tuomion 16 kohdasta ilmenee, näiden säännösten soveltamiseksi riittää, että vastike voidaan ilmaista rahamääräisenä (ks. myös asia C-33/93, Empire Stores, tuomio 2.6.1994, Kok. 1994, s. I-2329, 12 kohta). Koska nämä kaksi tilannetta ovat liiketaloudelliselta kannalta täysin samanlaiset, kuudennessa direktiivissä käsitellään näitä kahta vastikemuotoa samalla tavalla.

24 Tästä seuraa, että arvonlisäveron alentamismahdollisuuden epääminen niiden liiketointen osalta, joiden luontoissuoritusvastike jää kokonaan tai osittain suorittamatta, merkitsee tähän ryhmään kuuluvien liiketointen syrjintää verrattuna niihin liiketoimiin, joiden vastike on rahaa.

25 Tämän kaltainen ero, joka riidanalaisessa säännöksessä on tehty, voi saada taloudelliset toimijat luopumaan vaihtosopimusten tekemisestä, vaikka tällaiset sopimukset eivät liiketaloudelliselta kannalta mitenkään eroa niistä liiketoimista, joiden vastike on rahaa, joten eron tekeminen rajoittaa toimijoiden vapautta valita sopimuslaji, jota he pitävät taloudellisten intressiensä kannalta tarkoituksenmukaisimpana.

26 Edellä esitetty huomioon ottaen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toisessa alakohdassa säädettyä poikkeamista on tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka säätää arvonlisäveron alentamisesta vastikkeen täyden tai osittaisen laiminlyönnin osalta, ei saa evätä

alennusmahdollisuutta silloin, kun suorittamatta oleva vastike on luontoissuoritus, jos alennus myönnetään silloin, kun suorittamatta oleva vastike on rahaa.

27 Yhdistynyt kuningaskunta on suullisessa käsittelyssä pyytänyt yhteisöjen tuomioistuinta rajoittamaan tuomion ajallisia vaikutuksia, jos tämä tulkitsee kyseistä poikkeusta siten, että jäsenvaltio ei saa evätä arvonlisäveron alennusta, jos suorittamatta oleva vastike on luontoissuoritus. Yhdistynyt kuningaskunta on tältä osin väittänyt, että tämä tulkinta aiheuttaisi melko vaikeita ongelmia sille ja muille jäsenvaltioille, jotka on tulkinneet tätä poikkeusta vilpittömässä mielessä.

28 Tältä osin on todettava, että Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei ole esittänyt mitään konkreettista selvitystä niistä ongelmista, joita sen mukaan aiheutuu kyseisen poikkeamismahdollisuuden tällaisesta tulkinnasta. Tästä seuraa, ettei ole olemassa mitään sellaista seikkaa, jonka vuoksi olisi perusteltua poiketa siitä periaatteesta, että tulkintaa koskevan tuomion vaikutukset alkavat tulkitun säännöksen voimaantulosta.

Oikeudenkäyntikulut

29 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan 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 Value Added Tax Tribunal, Manchester Tribunal Centren 19.12.1994 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan toisessa alakohdassa säädettyä poikkeamista on tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka säätää arvonlisäveron alentamisesta vastikkeen täyden tai osittaisen laiminlyönnin osalta, ei saa evätä alennusmahdollisuutta silloin, kun suorittamatta oleva vastike on luontoissuoritus, jos alennus myönnetään silloin, kun suorittamatta oleva vastike on rahaa.

Mancini Kakouris Kapteyn

Hirsch Schintgen

Julistettiin Luxemburgissa 3 päivänä heinäkuuta 1997.

R. Grass G. F. Mancini

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja