JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
13 päivänä syyskuuta 2012 [1]

Asia C-310/11

Grattan plc
vastaan
The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(Ennakkoratkaisupyyntö – First-Tier Tribunal, Tax Chamber (Yhdistynyt kuningaskunta))

Verolainsäädäntö — Arvonlisävero — Toisen direktiivin 67/228/ETY 8 artiklan a alakohta — Veron peruste palautettaessa osa vastikkeesta liiketoimen suorittamisen jälkeen

I Johdanto

1. Brittiläiset yritykset ovat kekseliäitä. Niiden kekseliäisyys monimutkaisten myyntimenetelmien yhteydessä on työllistänyt unionin tuomioistuinta arvonlisäverolainsäädännön osalta toistuvasti ja johtanut merkittäviin tuomioihin soinnikkaine nimineen, joista esimerkkeinä mainittakoon "Naturally Yours", "Elida Gibbs" tai uusimpana "Loyalty Management". [2]

2. Myös esillä olevan ennakkoratkaisupyynnön aiheena on brittiläisten yritysten eriytetty myyntimenetelmä, joka on kylläkin keksitty jo joitakin vuosikymmeniä sitten. Pääasiassa ei kuitenkaan ole vieläkään selvitetty tämän myyntimenetelmän seurauksia vuosien 1973–1977 arvonlisäveron perusteen kannalta. Tämän vuoksi unionin tuomioistuin palaa esillä olevassa asiassa jälleen unionin arvonlisäverolainsäädännön alkuvaiheisiin, ja sen on paneuduttava yli 30 vuotta sitten voimassa olleiden oikeussääntöjen tulkintaan.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A – *Unionin oikeus*

1. Toinen arvonlisäverodirektiivi 67/228/ETY

3. Pääasiassa riidanalaisena ajanjaksona arvonlisäveroa säänneltiin unionin oikeudessa muun muassa direktiivillä 67/228/ETY [3] (jäljempänä toinen direktiivi).

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Ks. asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988 (Kok., s. 6365), asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok., s. I-5339) ja yhdistetyt asiat C-53/09 ja C-55/09, Loyalty Management UK, tuomio 7.10.2010 (Kok., s. I-9187).

3 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL L 71, s. 1303).

4. Toisen direktiivin 2 artiklan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.*

5. Toisen direktiivin 5 artiklassa täsmennetään tätä verotettavaa tapahtumaa seuraavasti:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena on pidettävä myös:

– –

c) tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella;

– –

– –

5. Verotettava tapahtuma toteutuu luovutuksen suoritushetkellä. – –”

6. Toisen arvonlisäverodirektiivin 8 artiklaan sisältyy säännöksiä veron perusteesta, ja siinä säädetään muun muassa seuraavaa:

”Veron perusteena on

a) tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen osalta kaikki se, mistä tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastike muodostuu, mukaan lukien kaikki kulut ja verot lukuun ottamatta arvonlisäveroa;

– –”

7. Toisen direktiivin liitteen A, joka 20 artiklan mukaan on osa direktiiviä, 13 kohdan 1 kohdassa selvennetään 8 artiklan a alakohtaa muun muassa seuraavasti:

”Ilmaisulla vastike tarkoitetaan kaikkea, mitä saadaan vastasuorituksena tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta – –”

8. Lisäksi toisen direktiivin 9 artiklassa säännellään verokannan soveltamista veron perusteeseen muun muassa seuraavasti:

”1. Arvonlisäveron yleinen verokanta on kussakin jäsenvaltiossa vahvistettava prosenttiosuutena veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutusten että palvelujen suoritusten osalta.

– –”

* Tässä ja jäljempänä ratkaisuehdotuksessa esitetyt lainaukset direktiivistä on suomennettu unionin tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

2. Kuudes arvonlisäverodirektiivi 77/388/ETY

9. Direktiivi 77/388/EWG[4] (jäljempänä kuudes direktiivi) korvasi toisen direktiivin Yhdistyneessä kuningaskunnassa 1.1.1978.[5]

10. Kuudenteen direktiivin sisältyy toisen direktiivin 8 artiklaan verrattuna yksityiskohtaisempia säännöksiä veron perusteesta. Sen johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa esitetään lähtökohtana, että

”veron peruste on yhdenmukaistettava, jotta yhteisön verokannan soveltaminen verollisiin liiketoimiin johtaisi vertailukelpoisiin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa”.

11. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdassa säädetään muun muassa seuraavaa:

”1. Veron perusteen on oltava:

a) – – tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen – –;

– –”

12. Kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa on lisäksi säännös, jolla säännellään veron perusteen alentamista liiketoimen suorittamisen jälkeen:

”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.”

B – *Kansallinen oikeus*

13. Pääasiassa riidanalaisena ajanjaksona vuoden 1972 verolain (Finance Act 1972) 10 §:n 2 momentissa säädettiin määräytymisperusteen määrittelemisestä seuraavaa:

”Jos toimitus tapahtuu rahavastiketta vastaan, sen arvona pidetään määrää, joka vastaa rahavastiketta lisättynä perittävällä verolla.”

14. Kansalliseen lainsäädäntöön ei sitä vastoin sisältynyt säännöksiä veron perusteen alentamisesta toimituksen suorittamisen jälkeen.

4 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

5 — Ks. kuudennen direktiivin 37 artikla ja 1 artiklan 2 kohta. Täytäntöönpanolle säädetyn määräajan pidentäminen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 26.6.1978 annetulla yhdeksännellä neuvoston direktiivillä 78/583/ETY (EYVL L 194, s. 16) ei koskenut Yhdistynyttä kuningaskuntaa.

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15. Pääasian kantaja on Grattan plc -niminen yhtiö (jäljempänä Grattan). Se on esittänyt pääasiassa sekä itsenäisesti että oikeuksiensaajana vaatimuksia Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinnolle arvonlisäveron palauttamiseksi. Nämä vaatimukset koskevat arvonlisäveroa, joka maksettiin vuosilta 1973–1977 useiden yhtiöiden (jäljempänä postimyyntiliikkeiden) postimyynnissä harjoittaman toiminnan perusteella.

16. Postimyyntiliikkeet ylläpitivät erityistä myyntijärjestelmää. Tähän järjestelmään kuului henkilöitä, joita kutsuttiin ”agenteiksi” ja joilla oli erityinen tili kulloisessakin postimyyntiliikkeessä. Tälle tilille agentti sai sekä postimyyntiluettelosta tekemistään omista tavaraostoistaan (jäljempänä agentin omat ostot) sekä sellaisista ostoista, jotka kolmannet tekivät agentin kautta (jäljempänä kolmansien ostot), hyvityksen eli ”provision”, jonka suuruus oli 10 prosenttia lähetetystä rahamäärästä.

17. Agentilla oli yleensä rajallinen määrä henkilöasiakkaita ”kolmansina”, ja hän huolehti kolmansien ostoista toimittamalla luetteloita kolmansille, joiden tilaukset hän välitti postimyyntiliikkeille, toimitti tilatut tavarat edelleen kolmansille ja peri kolmansilta luettelon mukaisen hinnan.

18. Agentin oli mahdollista nostaa hänen tililleen omien ostojensa ja kolmansien ostojen perusteella hyvitetyt määrät muun muassa sekkimaksuna tai kuitata sen avulla maksamatta olevia postimyyntiliikkeiden saatavia.

19. Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinto kohteli tällä tavoin käytettyjä kolmansien ostoista hyvitettyjä määriä maksuina agentin palveluista, jotka koskevat huolehtimista kolmansista.

20. Grattan riitauttaa tämän kohtelun pääasiassa. Grattan katsoo, että agenteille annetut hyvitykset ainoastaan pienensivät agentin tavaraostoista maksamaa ostohintaa. Grattanin mukaan tämä ei koske ainoastaan agentin omia ostoja – mikä on riidatonta – vaan myös kolmansien ostoja. Tämän vuoksi ”provisiot” pienensivät jälkikäteen vastiketta ja siten veron perustetta, joka koskee postimyyntiliikkeiden agenteille tekemiä tavaratoimituksia, sen jälkeen kun hyvitetyt määrät olivat agenttien käytettävissä. Tällä tavoin postimyyntiliikkeet maksoivat Grattanin mukaan liikaa arvonlisäveroa vuosina 1973–1977.

21. First-Tier Tribunalin (Tax Chamber), jonka käsiteltävänä riita palautusvaatimuksesta on, tehtävänä on tarkastella tuolloin voimassa olleen toisen direktiivin tulkintaa, ja se pitää kyseenalaisena, edellyttääkö unionin oikeus, että veron perustetta alennetaan jälkikäteen mainitun direktiivin perusteella. Tätä taustaa vasten se esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

”Onko verovelvollisella välittömästi vaikuttava oikeus käsitellä 1.1.1978 edeltävällä ajanjaksolla toisen direktiivin 8 artiklan a kohdan ja/tai verotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteiden nojalla tavaroiden luovutusta koskevaa veron perustetta jälkikäteen alennettuna tilanteessa, jossa tavaroiden luovutuksen jälkeen toimituksen saaja sai luovuttajalta hyvityksen, jonka luovutuksen saaja sittemmin otti valintansa mukaan joko rahasuorituksena tai hyvityksenä sellaisia rahamääriä vastaan, jotka se oli luovuttajalle velkaa sille jo luovutetuista tavaroista?”

IV Oikeudellinen arviointi

22. Koska kansallinen tuomioistuin totesi ennakkoratkaisupyynnössään, että erimielisyys pääasiassa koskee ainoastaan arvonlisäveron palauttamista kolmansien ostoista hyvitettyjen määrien osalta, ennakkoratkaisukysymystä on tulkittava tältä osin rajoitetusti. Tämän vuoksi jäljempänä ei tarkastella arvonlisäverotukseen liittyviä ”provisioiden” maksamisen seurauksia agenttien omien ostojen osalta.

23. Tutkittavaksi jää siis se, pienensivätkö unionin lainsäädännön mukaan määrät, jotka agenteille vuosina 1973–1977 ensiksi hyvitettiin kolmansien ostoista ja sitten maksettiin sekkinä tai keskinäisten saatavien kuittauksena, postimyyntiliikkeiden maksettavana olleen arvonlisäveron perustetta ja onko postimyyntiliikkeillä tältä osin välittömästi vaikuttava oikeus.

24. Veron perusteen määrittelemistä säänneltiin kyseisenä ajanjaksona toisen direktiivin 8 artiklalla. Mainitun artiklan a alakohdassa luettuna yhdessä liitteessä A olevan 13 kohdan kanssa säädetään, että pääasiassa tarkasteltavina olevien tavaroiden luovutuksen veron perusteen muodostaa kaikki se, mikä saadaan luovutuksen vastikkeena.

25. Esillä olevassa asiassa postimyyntiliikkeet saivat ensiksi ostohintojen mukaisia maksusuorituksia. Tavaroiden luovutuksen jälkeen ne itse kuitenkin suorittivat agenteille maksuja, nimittäin agenteille hyvitettyjä ja myöhemmin maksettuja määriä. Esillä olevassa asiassa on nyt kysymys siitä, alentavatko nämä postimyyntiliikkeiden maksusuoritukset toisen direktiivin mukaan niiden tavaroiden luovutuksiin sovellettavaa veron perustetta, koska postimyyntiliikkeet saivat viime kädessä vähemmän.

26. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, kansallisen tuomioistuimen mukaan on tarpeen selvittää ainoastaan se, onko toisen direktiivin 8 artiklan a alakohdan mukaan mahdollista alentaa veron perustetta myös luovutusajankohdan jälkeen. Tämän säännöksen mukaan ensimmäinen edellytys veron perusteen alentamiseksi on tosin, että edellä kuvatut postimyyntiliikkeiden maksut ovat ylipäänsä vastikkeen osien palautuksia, joista seuraa veron perusteen aleneminen. Ensiksi on siis tarkasteltava tätä kysymystä (ks. A kohta), ennen kuin tutkin, säädetäänkö toisessa direktiivissä veron perusteen alentamisesta luovutuksen jälkeen (ks. B kohta).

A *Verovelvollisen suorittama vastikkeen palautus*

27. Veron perustetta voidaan toisen direktiivin 8 artiklan a alakohdan mukaan lähtökohtaisesti alentaa verovelvollisen maksusuorituksen perusteella vain silloin, kun tässä maksussa on ylipäänsä kyse maksunsaajan vastikkeen palautuksesta. Mitä tahansa verovelvollisen maksusuoritusta henkilölle, joka on suorittanut vastikkeen, ei nimittäin voida pitää tämän vastikkeen palautuksena.

28. Sen tutkiminen, ovatko postimyyntiliikkeiden maksut agenteille vastikkeiden palautuksia, on kansallisen tuomioistuimen tehtävä sen pääasiassa toteamien tosiseikkojen perusteella. Ennakkoratkaisupyyntöä koskevassa päätöksessä esitetyt tosiseikat ja asianosaisten lausumat väitteet ovat kuitenkin nostaneet esiin tiettyjä epäilyksiä siitä, että edellä kuvattuja maksuja on pidettävä vastikkeiden palautuksina. Vaikuttaa siltä, että postimyyntiliikkeiden, agenttien ja kolmansien asiakkaiden välisiä oikeudellisia suhteita ja suoritussuhteita ei ole selvitetty riittävällä tavalla ja että pääasian asianosaiset ovat niistä eri mieltä.

29. Tämän vuoksi pidän välttämättömänä viitata tältä osin noudatettavaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jotta kansallinen tuomioistuin voi tehdä pääasiassa päätöksen, joka on unionin arvonlisäverolainsäädännön mukainen. Mikäli jäljempänä esitetty oikeuskäytäntö ei koske toista direktiiviä, katson, että sitä voidaan siinä tulkittujen kuudennen direktiivin säännösten vertailukelpoisuuden perusteella käyttää myös sovellettaessa toista direktiiviä.[6]

30. Kansallisen tuomioistuimen on pääasiassa ensin selvitettävä, ovatko postimyyntiliikkeet kolmansien ostojen tapauksessa myyneet suoraan kolmansille vai oliko olemassa toimitusketju, jossa agentit itse olivat ostajia kolmansien ostoissa ja myivät tavarat joko itsenäisesti tai myyntikomission perusteella edelleen kolmansille. Edellytykset katsoa, että kysymys on vastikkeen palautuksesta, ovat näissä kahdessa tilanteessa erilaiset.

6 — Ks. myös asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988 (Kok., s. 1443, 10 kohta) ja alaviitteessä 2 mainittu asia Naturally Yours Cosmetics, tuomion 10 kohta.

1. Postimyyntiliikkeiden suora tavaroiden myynti kolmansille

31. Jos postimyyntiliikkeet ovat myyneet suoraan kolmansille, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on esittänyt, olisi ensinnäkin selvää, että agentille kolmansien ostoista myönnetyt ”provisiot” eivät voi olla vastikkeen palautuksia postimyyntiliikkeiden kolmansille myymien tavaroiden osalta. Tässä tapauksessa ei ole merkityksellistä, että postimyyntiliikkeet saivat viime kädessä ainoastaan kolmannen maksaman luettelohinnan, josta vähennetään agentille maksetut ”provisiot”. Oikeuskäytännössä on nimittäin todettu useaan otteeseen, että tilanteessa, jossa maksutapahtumaan kuuluu kolmas, joka tämän perusteella pidättää osan ostajan maksamasta ostohinnasta, ostohinta kokonaisuudessaan muodostaa myyjän ostajalle tekemään suoritukseen sovellettavan veron perusteen.[7] Esillä olevassa asiassa ei voida katsoa toisin, vaikka agentti ei pidättänytkään osaa kolmannen maksamasta ostohinnasta heti, vaan se maksettiin hänelle jälkikäteen.

32. Jos postimyyntiliikkeet ovat myyneet suoraan kolmansille, kyseenalaista on myös se, että edustajille kolmansien ostoista myönnetyillä ”provisioilla” olisi palautettu osa toisen liiketoimen eli agentin omien ostojen vastikkeesta. Tämä nimittäin periaatteessa edellyttäisi, että tällainen järjestely on olemassa oikeussuhteessa, jolla määritetään omien ostojen vastike. Asiassa Elida Gibbs on vahvistettu ensimmäisen kerran, että veron perusteen alentamisesta on katsottava olevan kysymys tietyin edellytyksin myös silloin, kun sopimuksessa vahvistettu vastike ei muutu ollenkaan.[8] Tämän oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen maksu kuitenkin edellyttää vähintään, että maksunsaajalta ostetaan tietty suoritus. Tämän edellytyksen täyttyminen pääasiassa on agenttien omiin ostoihin sovellettavan veron perusteen osalta kyseenalainen, koska hyvitetyt määrät eivät näyttäneet riippuvan tietystä omasta ostosta varsinkaan siksi, että myös siitä riippumaton sekkimaksu oli mahdollinen.

33. Jos kuitenkin on todettava agenttien omien ostojen vastikkeen palautus, kansallisen tuomioistuimen on seuraavaksi tutkittava, eikö veron perusteen alentaminen ole suljettu pois siksi, että ”provisioissa” on kysymys maksusta, joka perustuu agenttien suorituksiin postimyyntiliikkeille. Jos palautus sinänsä on vastike, sen seurauksena ei viime kädessä voi olla veron perusteen aleneminen. Määriteltäessä veron peruste vastikkeen palautetun osan korvaa tarjotun palvelun arvo. Alennuksen tapauksessa näin pääteltiin jo asiassa Naturally Yours Cosmetics annetussa tuomiossa.[9]

34. Sen toteaminen, että ”provisiot” olivat maksu agenttien suoritteesta, edellyttää vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ensinnäkin, että agentin ja postimyyntiliikkeiden välillä oli oikeussuhde, johon liittyen vaihdetaan molemminpuolisia suorituksia.[10] Toiseksi tarjotun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on oltava suora yhteys.[11] Tässä yhteydessä on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan katsottava, että suoritus ja vastasuoritus edellyttävät toisiaan oikeussuhteessa.[12] Esillä olevassa asiassa on siis täytynyt olla postimyyntiliikkeiden ja agenttien välinen sopimus, jossa ”provisioiden” maksamisen edellytykseksi asetettiin agenttien tarjoama palvelu. Muita edellytyksiä – esimerkiksi agenttien velvollisuutta toimia – oikeuskäytännöstä ei sitä vastoin ilmene.[13]

7 — Ks. asia C-18/92, Bally, tuomio 25.5.1993 (Kok., s. I-2871, 14 kohta) ja asia C-34/99, Primback, tuomio 15.5.2001 (Kok., s. I-3833, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

8 — Ks. alaviitteessä 2 mainittu asia Elida Gibbs, tuomion 31 kohta.

9 — Ks. alaviitteessä 2 mainittu asia Naturally Yours Cosmetics. Siinä yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tavaroiden luovutuksen yhteydessä alennuksesta, joka edellyttää vastaanottajan suorittamaa palvelua eli vastaanottaja itse tarjoaa maksullisen palvelun, seuraa, että tavaroiden luovutukseen sovellettava veron peruste muodostuu alennetusta rahasuorituksesta, johon lisätään palvelun arvo. Tämän palvelun rahalliseksi arvoksi on katsottava alennuksen suuruus. Näin ollen tavaroiden luovutukseen sovellettava veron peruste vastaa myyntihintaa ilman alennuksen huomioon ottamista.

10 — Ks. esim. asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994 (Kok., s. I-743, 14 kohta); asia C-48/97, Kuwait Petroleum, tuomio 27.4.1999 (Kok., s. I-2323, 26 kohta) ja asia C-520/10, Lebara, tuomio 3.5.2012, 27 kohta.

11 — Ks. esim. asia 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981 (Kok., s. 445, Kok. Ep. VI, s. 23, 12 kohta); alaviitteessä 2 mainittu asia Naturally Yours Cosmetics, tuomion 11 ja 12 kohta ja alaviitteessä 10 mainittu asia Lebara, tuomion 27 kohta.

12 — Ks. asia C-380/99, Bertelsmann, tuomio 3.7.2001 (Kok., s. I-5163, julkisasiamies Stix-Hacklin 6.3.2001 esittämän ratkaisuehdotuksen 32 kohta).

13 — Ks. asia EWCA Civ 1542, Court of Appealin tuomio 26.10.2001, 72 kohta.

2. Toimitusketju

35. Jos sen sijaan oli olemassa toimitusketju, agenttien omia ostoja ja kolmansien ostoja on periaatteessa kohdeltava samalla tavoin. Toimitusketjun olemassaolo voi perustua ensinnäkin siihen, että postimyyntiliikkeiden myymien kaikkien tavaratoimitusten ostajat olivat yksinomaan agentteja, jotka puolestaan myivät tavarat itsenäisesti edelleen kolmansille, kuten Grattan on esittänyt. Toimitusketjun voidaan lisäksi katsoa olleen olemassa toisen direktiivin 5 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukaisesti,[14] jos agentit toimivat myyntikomission perusteella postimyyntiliikkeiden puolesta, mihin komissio on viitannut perustellusti.

36. Agenttien omien ostojen ja kolmansien ostojen yhdenvertaisen kohtelun perusteella toimitusketjun tapauksessa ei nouse esiin kysymyksiä kolmansien ostojen tai agenttien omien ostojen luokittelusta. Tässä tapauksessa ”myyntipalkkiot” voivat olla vain virheellisesti nimetty yleinen hinnanalennus, joka toteutui vasta hyvityksen ja sekkimaksun tai muita ostoja koskevien saatavien kuittauksen kautta.

37. Myös tässä tilanteessa on kuitenkin tutkittava, onko ”provisioissa” kysymys vastikkeesta agenttien suorituksista postimyyntiliikkeille. Kuten edellä jo totesin,[15] edes vastikkeen palautuksen seurauksena ei tässä tapauksessa voi olla veron perusteen aleneminen.

3. Välipäätelmä

38. Mikäli kansallisen tuomioistuimen ei ole edellä esitettyjen oikeuskäytäntöperiaatteiden perusteella mahdollista arvioida, onko pääasiassa kysymys vastikkeen tehokkaasta palautuksesta, tarvittaessa on olemassa mahdollisuus esittää tältä osin uusi ennakkoratkaisukysymys. Jäljempänä oletan kuitenkin esillä olevaan kysymykseen vastatessani, että postimyyntiliikkeiden agenteille kolmansien ostoista maksamaa ”provisioita” on pidettävä agenttien tavaraoston vastikkeen palautuksena ja että tämä palautus puolestaan ei ollut vastike agenttien suorituksista postimyyntiliikkeille.

B *Veron perusteen alentaminen luovutuksen jälkeen*

39. Kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko verovelvollisella edellä kuvatussa tilanteessa välittömästi vaikuttava oikeus käsitellä toisen direktiivin 8 artiklan a alakohdan tai verotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteiden nojalla tavaroiden luovutusta koskevaa veron perustetta jälkikäteen alennettuna. Tällaisesta jälkikäteen tapahtuvasta veron perusteen alentamisesta maksettujen ”provisioiden” perusteella seuraisi sitten pienempi verovelka, mikä olisi perusteluna pääasiassa riidanalaisille Grattanin palautusvaatimuksille.

4. Toisen direktiivin tulkinta

40. Verovelvollisen verovelka on seurausta verotettavan tapahtuman toteutumisesta. Esillä olevassa asiassa kyseessä on toisen direktiivin 2 artiklan a alakohta, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta. Verovelan suuruus perustuu verokannan soveltamiseen veron perusteeseen, kuten toisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdasta käy ilmi. Toisen direktiivin 5 artiklan 5 kohdan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu luovutushetkellä.

14 — Ks. asia C-305/03, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 9.2.2006 (Kok., s. I-1213, 24.2.2005 esittämäni ratkaisuehdotuksen 67 kohta), sanamuodoltaan identtisen kuudennen direktiivin 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan osalta.

15 — Ks. edellä 33 kohta.

41. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on esittänyt perustellusti, että tätä taustaa vasten veron peruste on määritettävä luovutushetken perusteella. Oikeuskäytännössä on todettu samoin kuudennen direktiivin vastaavan säännöksen eli 10 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan osalta.[16] Toisen direktiivin mukaan verovelvollisen verovelka siis syntyy luovutushetkellä todettavan veron perusteen mukaisena.

42. Veron perusteen määrittelemistä säännellään toisen direktiivin 8 artiklan a alakohdalla. Sen mukaisesti tavaroiden toimitusten veron peruste on ”kaikki se, mistä tavaroiden luovutuksen – – vastike muodostuu”. Toisen direktiivin liitteessä A olevan 13 kohdan 1 alakohdan mukaan ratkaisevalla ”vastikkeella” tarkoitetaan ”kaikkea, mitä saadaan vastasuorituksena tavaroiden luovutuksesta – –”.

43. Näin ollen on tarkasteltava ensiksi sitä, onko määriteltäessä veron perustetta vastikkeen luovutushetkellä vastikkeeseen luettava määrät, jotka verovelvollinen saa mutta jotka sen on maksettava myöhemmin takaisin sopimuskumppanin pyynnöstä.

44. Siteerattujen veron perusteen määrittelemistä koskevien säännösten sanamuoto ei valaise asiaa tältä osin. Kuten komissio on kuitenkin esittänyt perustellusti, tulkittaessa toisen direktiivin 8 artiklan a alakohtaa voidaan käyttää unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohtaa. Nämä kaksi säännöstä vastaavat toisiaan sanamuodoltaan ja tarkoitukseltaan.

45. Jo asiassa Freemans annetussa tuomiossa todettiin esillä olevaan asiaan verrattavassa tilanteessa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta, että määriteltäessä veron perustetta ei tarvitse ottaa huomioon jo sovittuja vastikkeen palautuksia, joita ei kuitenkaan ole vielä suoritettu.[17] Oikeuskäytännön mukaan toisin on katsottava vain siinä erityistapauksessa,[18] että rahapeliä koskee *laissa säädetty* velvollisuus palauttaa osia vastikkeesta.[19]

46. Asiassa Freemans annetussa tuomiossa kyseistä ratkaisua perusteltiin toista ja kuudetta direktiiviä koskevassa vakiintuneessa oikeuskäytännössä toistetulla periaatteella,[20] jonka mukaan veron peruste on ”tosiasiassa saatu vastike”.[21] Sen vuoksi en pidä vakuuttavana komission väitettä, jonka mukaan tämän periaatteen noudattamisesta seuraa, että myöhemmin tehtävien vastikkeen palautusten on alennettava veron perustetta. Tämän oikeuskäytäntöperiaatteen merkitys nimittäin riippuu veron perusteen määrittelemisen ajankohdasta. Ratkaisevaa on toisin sanoen se, kuinka paljon verovelvollinen on ”tosiasiassa saanut” ajankohtana, jonka perusteella veron peruste määritetään. Kuten kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa täsmennetään paremmin, kyseessä on verovelvollisen tänä ajankohtana ”saama tai saatava” määrä, siis määrä, joka sille on maksettava. Tämän vuoksi on erotettava toisistaan se, maksaako ostaja alun pitäen alennetun ostohinnan, ja se, onko hänen ensin maksettava täysi ostohinta mutta hän voi myöhemmin saada palautuksena osan rahasta tietyin edellytyksin. Kuten asiassa Freemans annetussa tuomiossa korostettiin, on epävarmaa, palautetaanko osa vastikkeesta tosiasiassa myöhemmin.[22]

47. Se, että osia vastikkeesta mahdollisesti palautetaan luovutusajankohdan jälkeen, ei siis toisen direktiivin 8 artiklan a alakohdan mukaan vaikuta veron perusteen määrittämiseen eikä siis myöskään syntyvän verovelan suuruuteen.

16 — Ks. asia C-281/91, Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf, tuomio 27.10.1993 (Kok., s. I-5405, 16 kohta).

17 — Ks. asia C-86/99, Freemans, tuomio 29.5.2001 (Kok., s. I-4167, 27–29 kohta).

18 — Ks. alaviitteessä 17 mainittu asia Freemans, tuomion 30 kohta.

19 — Ks. asia C-377/11, International Bingo Technology, tuomio 19.7.2012, 26–29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

20 — Ks. esim. alaviitteessä 11 mainittu asia Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomion 13 kohta; asia C-33/93, Empire Stores, tuomio 2.6.1994 (Kok., s. I-2329, 18 kohta) ja alaviitteessä 19 mainittu asia International Bingo Technology, tuomion 25 kohta.

21 — Ks. em. asia Freemans, tuomion 27 kohta.

22 — Ks. ibid., tuomion 28 kohta.

48. Toiseen direktiiviin ei myöskään sisälly säännöksiä kerran syntyneen verovelan muuttamisesta. Toisin on asianlaita vähennysten osalta; toisen direktiivin 11 artiklan 3 kohdan toisessa ja kolmannessa alakohdassa säädetään niitä koskevasta korjausmenettelystä. Toisin on asianlaita myös sovellettaessa kuudetta direktiiviä, jonka 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa säädetään vuodesta 1978 lähtien veron perusteen alentamisesta jälkikäteen ja siten verotettavan tapahtuman toteutumisesta seuraavan verovelan pienenemisestä.

49. Toisin kuin Grattan ja komissio esittävät, toisen direktiivin 8 artiklan a alakohtaan ei voida tulkita sisältyvän säännöstä jälkikäteen toteutettavasta oikaisumenettelystä. Ei ole luvallista päätellä sen voimassaoloa tällaisesta menettelystä myöhemmin annetusta säännöksestä eli kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdasta. Toisen ja kuudennen direktiivin yhdenmukaistamisasteet eivät nimittäin ole vertailukelpoisia.

50. Toisella direktiivillä yhdessä ensimmäisen direktiivin 67/227/ETY [23] kanssa oli tarkoitus korvata jäsenvaltioiden liikevaihtoverojärjestelmät yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä, joka noudattaa yhdenmukaisia perussääntöjä. Ensimmäisen direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa korostetaan, että on välttämätöntä ”edetä vaiheittain”. Toisen direktiivin johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa todetaan, että tilapäisesti voidaan ”jäsenvaltioissa hyväksyä tiettyjä eroja veron soveltamista koskevissa yksityiskohtaisissa säännöissä”. Tuolloin käyttöön otettuun ensimmäiseen arvonlisäverojärjestelmään sisältyi tämän vuoksi vielä monessa suhteessa sellaisia säännöksiä, jotka eivät olleet tyhjentäviä, ja siinä ei vielä vahvistettu yhdenmukaista määräytymisperustetta, joka myöhemmin toteutettiin kuudennella direktiivillä otsikonkin mukaan. Määräytymisperuste yhdenmukaistettiin kattavasti vasta kuudennella direktiivillä, kuten myös sen johdanto-osan yhdeksännestä perustelukappaleesta käy ilmi.

51. On siis todettava, että toisessa direktiivissä ei säädetä veron perusteen alentamisesta jälkikäteen eikä siitä seuraavasta verovelan pienenemisestä, kun vastike palautetaan sen luovutusajankohdan eli verotettavan tapahtuman toteutumisajankohdan jälkeen. Näin ollen toisesta direktiivistä ei tältä osin voida myöskään johtaa verovelvollisen välittömästi vaikuttavaa oikeutta.

5. Verotuksen neutraalisuuden periaate

52. Myöskään verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen ei johda toisenlaiseen päätelmään.

53. Toisin kuin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittää, tämä periaate ei kylläkään ole ainoastaan yhdenvertaisuusperiaatteen yksi ilmenemismuoto. Tämän merkityksen ohella unionin tuomioistuin käyttää neutraalisuuden periaatetta myös tarkoittamaan verorasituksen neutraalisuutta, joka suojelee verovelvollista, sillä yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä verorasituksen on tarkoitus kohdistua pelkästään lopulliseen kuluttajaan. [24]

54. Neutraalisuuden periaate ei tässä merkityksessään kuitenkaan ohita lainsäädäntöä. [25] Sitä voidaan siksi käyttää epäselvissä tapauksissa tulkinta-apuna, mutta sen avulla ei voida laajentaa tai rajoittaa kulloinkin sovellettavan arvonlisäverodirektiivin säännösten soveltamisalaa. [26] Sillä ei voida esimerkiksi kompensoida sitä, että toiseen direktiiviin ei sisälly kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa vastaavaa säännöstä.

23 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL L 71, s. 1301).

24 — Ks. mm. alaviitteessä 2 mainittu asia Elida Gibbs, tuomion 19 ja 23 kohta.

25 — Ks. asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10567, julkisasiamies Botin 18.6.2009 esittämän ratkaisuehdotuksen 84–86 kohta).

26 — Ks. asia C-44/11, Deutsche Bank, tuomio 19.7.2012, 45 kohta, yhdenvertaisen kohtelun sääntönä ilmenevän neutraalisuuden periaatteen osalta.

6. Yhdenvertaisen kohtelun periaate

55. Kansallinen tuomioistuin on ennakkoratkaisukysymyksessään lisäksi viitannut yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei tosin ilmene, millä tavoin yhdenvertaisen kohtelun periaate on merkityksellinen esillä olevan asian kannalta.

56. Tämä periaate ei kuitenkaan edellytä yhdenvertaista kohtelua ajallisesti. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaistamisasteiden eroista ennen 1.1.1978 ja sen jälkeen voi hyvinkin seurata eri tavoin määriteltyjä veron perusteita ennen mainittua päivää ja sen jälkeen. Yhdenvertaisen kohtelun periaate ei nimittäin edellytä, että jälkikäteen olisi sovellettava pidemmälle meneviä yhdenmukaistamistoimia, kuten kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdalla toteutettuja toimia.

V Ratkaisuehdotus

57. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa First-Tier Tribunalin (Tax Chamber) esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Toisen direktiivin 67/228/ETY 8 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella ei ole välittömästi vaikuttavaa oikeutta käsitellä tavaroiden luovutusta koskevaa veron perustetta jälkikäteen alennettuna tilanteessa, jossa tavaroiden luovutuksen jälkeen luovutuksen saaja sai luovuttajalta hyvityksen, jonka luovutuksen saaja sittemmin otti valintansa mukaan joko rahasuorituksena tai hyvityksenä niitä rahamääriä vastaan, jotka se oli luovuttajalle velkaa sille jo luovutetuista tavaroista.