JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
22 päivänä huhtikuuta 2010[1]

1. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka on periaatteessa melko yksinkertainen, voi, kuten kaikki sen kanssa tekemisissä olevat tietävät, aiheuttaa käytännössä vaikeita tilanteita. Esillä oleva asia on esimerkki niistä.

2. Verotusta koskevia asioita käsittelevä Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuin on saattanut unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi kolme kysymystä, jotka koskevat oikeaa tapaa hahmottaa arvonlisäverotuksen kannalta sellainen tilanne, jossa työnantaja tarjoaa omille työntekijöilleen mahdollisuuden saada osa palkastaan rahan sijasta vähittäismyyjien liikkeissä käytettävinä arvoseteleinä.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin säännöstö*

3. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät ennakkoratkaisukysymykset koskevat kuudennen arvonlisäverodirektiivin[2] säännöksiä. Ne on kuitenkin esitetty samansisältöisinä myös uudemman direktiivin 2006/112[3] vastaavissa säännöksissä, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on itse maininnut.

4. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa[4] säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

– –.”

1 – Alkuperäinen kieli: italia.

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

3 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1).

4 – Vastaa direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohtaa.

5. Sen 5 artiklassa, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutukset”, säädetään seuraavaa:

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

6. Sen 6 artiklassa,[5] jonka otsikko on ”Palvelujen suoritus”, säädetään seuraavaa:

”’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

– –

2. Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

– –.”

7. Saman kuudennen direktiivin 17 artiklassa,[6] jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetään seuraavaa:

”2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –.”

5 – Vastaa direktiivin 2006/112 26 artiklan 1 kohtaa.

6 – Vastaa direktiivin 2006/112 168 artiklaa.

B *Kansallinen lainsäädäntö*

8. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei ole toimittanut kansallista lainsäädäntöä koskevia tietoja, koska esitetyt kysymykset koskevat vain unionin oikeuden säännösten tulkintaa. Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksestä ja jätetyistä huomautuksista ilmenee kuitenkin seuraavia seikkoja.

II Tosiseikat, pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9. Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä säädetään yleisesti sellaisten arvoseteleiden, joilla voi ostaa hyödykkeitä vähittäisliikkeistä (ns. retail vouchers), verotuskohtelusta, että arvosetelit liikkeelle laskeneen vähittäismyyjän, jonka liikkeessä niitä voidaan käyttää, on suoritettava arvonlisävero vasta silloin, kun arvosetelit tosiasiallisesti käytetään hyödykkeiden hankintaan.

10. Jos vähittäismyyjä on kuitenkin – kuten esillä olevassa asiassa on tapahtunut – luovuttanut arvosetelit välittäjälle, joka myy ne edelleen kolmannelle, arvosetelit liikkeelle laskeneen vähittäismyyjän on laskutettava välittäjältä myös arvonlisävero, joka sen on kuitenkin suoritettava veroviranomaiselle vasta sitten, kun arvoseteli käytetään. Kaikissa arvosetelin myöhemmissä vaiheissa (eli välittäjän luovuttaessa ne edelleen) on laskutettava arvonlisävero ja tilitettävä se tavallisten sääntöjen mukaisesti.

11. Erityisellä Yhdistyneen kuningaskunnan voimassa olevalla lainsäädännöllä ei ole kuitenkaan, kuten edellä mainittiin, mitään merkitystä ennakkoratkaisukysymysten ratkaisemisen kannalta.

12. Pääasian valittaja Astra Zeneca UK Ltd (jäljempänä Astra Zeneca) on lääkealalla toimiva yritys. Se tarjoaa omille työntekijöilleen mahdollisuuden saada osaan palkastaan rahan sijasta arvoseteleinä, joita voidaan käyttää tietyiltä vähittäismyyjiltä tehtäviin ostoksiin.

13. Arvosetelit lasketaan osaksi työntekijöiden palkkaa arvosta, joka on niiden nimellisarvoa pienempi. Esimerkiksi 10 Englannin punnan (GBP) arvoseteliä voitaisiin palkan osana pitää 9,5 GBP:n arvoisena, eli työntekijä voi näin hankkia hyödykkeitä 10 GBP:n arvosta, vaikka hän on ”käyttänyt” vain 9,5 GBP palkastaan.

14. Konkreettisesti järjestelmä toimii seuraavasti.

15. Vähittäismyyjä laskee liikkeelle arvoseteleitä, joilla on tietty nimellisarvo (esim. 10 GBP), ja myy ne alennettuun hintaan (esim. 9 GBP) välittäjäyritykselle. Tämä yritys puolestaan myy arvosetelit Astra Zenecalle, joka ostaa ne kuitenkin nimellisarvoa alemmalla hinnalla (esim. 9,5 GBP). Astra Zeneca käyttää sitten arvoseteleitä maksaakseen osan palkasta niille työntekijöilleen, jotka valitsevat tällaisen mahdollisuuden käytön. [7]

16. Kysymys, jonka vuoksi valittajayrityksellä on riitaa Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisen kanssa ja johon ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on pyytänyt selvitystä, koskee palkkana käytettyjen arvoseteleiden arvonlisäverokohtelua.

17. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on ensinnäkin ratkaistava, onko Astra Zenecan laskutettava omilta työntekijöiltään arvoseteleihin sisältyvä arvonlisävero, ja jos tällainen laskuttaminen ei ole tarpeen, sen on täsmennettävä, voiko Astra Zeneca vähentää ostojen yhteydessä (kun se hankkii arvosetelit välittäjältä) maksamansa arvonlisäveron.

18. Tässä tilanteessa ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on keskeyttänyt asian käsittelyn ja esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen – – direktiivin – – 2 artiklan 1 alakohtaa [nykyinen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohta] tulkittava käsiteltävänä olevan asian olosuhteissa, joissa työntekijä on työsopimuksensa ehtojen mukaan oikeutettu valitsemaan, ottaako hän osan palkastaan arvoseteleinä, siten, että se, että työnantaja antaa tämän arvosetelin työntekijälle, merkitsee vastikkeellista palvelujen suoritusta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus on kieltävä, onko 6 artiklan 2 kohdan b alakohtaa [nykyinen 26 artiklan 1 kohdan b alakohta] tulkittava siten, että siinä edellytetään, että sitä, että työnantaja antaa työsopimuksen mukaisesti arvosetelin työntekijälle, pidetään palvelujen suorituksena silloin, kun työntekijän on tarkoitus käyttää arvoseteli yksityisiin tarpeisiinsa?

3) Jos arvosetelin antaminen ei ole 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus eikä sitä pidetä 6 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna palvelujen suorituksena, onko 17 artiklan 2 kohtaa [nykyinen 168 artikla] tulkittava siten, että työnantaja voi sen perusteella saada takaisin työsopimuksen mukaisen arvosetelin hankkimisen ja työntekijälle antamisen yhteydessä maksamansa arvonlisäveron silloin, kun työntekijän on tarkoitus käyttää arvoseteli yksityisiin tarpeisiinsa?”

7 – Astra Zeneca ei tosiasiassa saa koskaan arvoseteleitä fyysisesti itselleen. Se vain ilmoittaa välittäjäyritykselle ne työntekijät, joille tämän on toimitettava arvosetelit, ja välittäjäyrityksen tehtävänä on huolehtia toimittamisesta.

III Asian käsittelyn vaiheet

19. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimen kirjaamoon 29.1.2009. Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitetut huomautuksensa jättivät tämän jälkeen Yhdistyneen kuningaskunnan ja Helleenien tasavallan hallitukset sekä komissio. Myös pääasian valittaja Astra Zeneca jätti kirjalliset huomautuksensa.

20. Suullisia huomautuksia esittivät 11.3.2010 pidetyssä istunnossa Astra Zeneca, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio.

IV Alustavia huomioita

21. Komissio on kirjallisissa huomautuksissaan esittänyt runsaasti seikkoja, joista osa, kuten komissio itse myöntää, koskee ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymysten ulkopuolelle jääviä asioita. Komissio on erityisesti ottanut kantaa kahteen seikkaan.

22. Yhtäältä komissio vastustaa arvoseteleiden luovutuksen luokittelemista palvelujen suorittamiseksi; ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin puolestaan on ottanut automaattisesti tarkastelun kohteeksi tällaisen luokittelun asiaan sovellettavan kansallisen lainsäädännön perusteella. Komission mukaan arvoseteleiden luovuttamisen luonne on sen sijaan seurausta kohteesta, johon arvosetelit antavat oikeuden, eli kyse voi siten olla tavaroiden luovuttamisesta tai palvelujen suorittamisesta.

23. Toisaalta komissio on kiinnittänyt huomiota ongelmaan, joka koskee sitä, mitä arvonlisäverokantaa sovelletaan arvoseteleihin, joita voidaan käyttäjän valinnan mukaan käyttää yleisen arvonlisäverokannan mukaan verotettujen tavaroiden tai palvelujen tai muun kuin yleisen arvonlisäverokannan mukaan verotettujen tavaroiden tai palvelujen hankkimiseen. Tältä osin komissio kritisoi Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettavaa järjestelmää, jonka mukaan arvoseteleihin voidaan soveltaa olosuhteiden perusteella perustellusti ”sopeutettua” verokantaa.

24. Komission mukaan kyseinen järjestelmä ei tosiasiassa ole voimassa olevien arvonlisäverotusta koskevien periaatteiden mukainen, ja se voidaan mahdollisesti hyväksyä vain, jos kansallinen viranomainen esittää nimenomaisen poikkeamispyynnön. [8] Koska

8 – Kuudennen direktiivin 27 artiklassa (ja direktiivin 2006/112 395 artiklassa) tarkoitetulla tavalla.

tällaista lupaa ei ole, arvonlisävero on maksettava täsmällisesti, ja huomioon on otettava kuhunkin arvoseteleillä hankittuun tavaraan tai palveluun sovellettava verokanta. Tämän periaatteen soveltamista käsiteltävänä olevassa tilanteessa ei voida sulkea pois tämän soveltamisen vaikeuden perusteella.

25. Komission huomautuksia ja väitteitä ei kuitenkaan pidä ottaa huomioon tässä asiassa unionin tuomioistuimelle esitettyjen kysymysten ratkaisemiseksi.

26. Se ongelma, mitä verokantaa sovelletaan arvoseteleihin, jotka voidaan vaihtaa eri arvonlisäverokantojen mukaan verotettaviksi tavaroiksi tai palveluiksi, vaikuttaa jäävän täysin riidan ulkopuolelle; jos komissio katsoo, että Yhdistyneen kuningaskunnan tapa ratkaista ongelma on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, sen velvollisuutena on aloittaa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely tätä valtiota vastaan.

27. Esillä olevan asian kannalta merkittävämpi muttei kuitenkaan olennainen on arvoseteleiden luovuttamisen luonnetta (tavaroiden luovutus vai palvelujen suoritus) koskeva yleinen kysymys.

28. Kuten edellä havaittiin, komissio johtaa arvoseteleiden luonteen siitä konkreettisesta tavasta, jolla niitä käytetään. Jos siis arvoseteleitä käytetään palvelujen hankkimiseen, myös arvoseteleiden luovuttaminen on arvonlisäverotuksen kannalta palvelujen suorittamista. Jos taas arvoseteleitä käytetään tavaroiden hankkimiseen, myös arvoseteleiden luovuttamista olisi pidettävä tavaroiden luovuttamisena.

29. Komission näkemys ei vakuuta minua. Erityisesti minusta vaikuttaa joka tapauksessa siltä, että arvoseteleiden luovuttamista olisi mahdotonta pitää tavaroiden luovuttamisena siinäkään tapauksessa, että arvosetelit todella myöhemmin käytetään tavaroiden hankkimiseen.

30. Tarkastellaanpa tapausta, joka on tyypillinen esillä olevan asian asiayhteydessä ja jossa arvoseteli käytetään tavaran (esim. puku tai kello) hankkimiseen. Tältä osin on huomattava se, että se, että työnantaja luovuttaa työntekijälle arvosetelin, *ei* itsessään *anna välitöntä määräysvaltaa tavaraan*, kun taas luokittelu kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tavaran luovutukseksi edellyttää tällaista määräysvaltaa. Määritelmällisesti *vasta arvosetelin käyttöhetkellä*, eli kun se vaihdetaan vähittäismyyjän liikkeessä tavaraan, yksilöidään se tavara, johon arvoseteli antaa oikeuden.

31. Tästä syystä pääasiassa kyseessä olevan kaltainen arvosetelin luovuttaminen ei merkitse arvonlisäverotuksen kannalta tavaran luovutusta vaan tavaroita ja/tai palveluja koskevan tulevan (kohteeltaan määrittämättömän) oikeuden siirtämistä. Mielestäni tällaisen arvosetelin luovuttamista on siten pidettävä palvelujen suorituksena, kun otetaan huomioon se, että arvonlisäverotuksen kannalta kaikki liiketoimet, jotka eivät ole tavaroiden luovuttamista, ovat välttämättä palvelujen suorittamista. [9]

32. Oikeuskäytäntö tukee näkökantaani. Vaikka oikeuskäytännössä on selkeästi todettu, että arvonlisäveroa koskevien säännösten kannalta kyseessä voi olla tavaroiden luovutus, vaikka omistusoikeuden muodollista siirtymistä ei tapahdu, siinä on kuitenkin korostettu olevan välttämätöntä, että omistusoikeuden saaja saa mahdollisuuden ”tosiasiallisesti määrätä kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja”. [10] Arvosetelien luovuttamisen tapauksessa setelin luovutus henkilöltä toiselle ei sen sijaan anna (vielä) mitään oikeutta tiettyyn tavaraan.

33. Lisäksi komission näkemyksen hyväksymisestä seuraisi se, että sekä tavaroiden että palvelujen hankintaan käytettävissä olevien arvosetelien luovutus voitaisiin luokitella arvonlisäverotuksen kannalta vasta jälkikäteen eli sen jälkeen, kun arvosetelit on vaihdettu tavaroiksi tai palveluiksi. Mielestäni on selvää, että tällainen ratkaisu on, paitsi kaukana optimaalisesta, myös omiaan sekavoittamaan arvoseteleiden luovuttamisen verokohtelua. Tällä voisi olla myös se käytännön seuraus, että se tekisi tästä erityisestä palkanmaksutavasta, joka merkitsee kuitenkin tiettyä sosiaalista etua työntekijöille, vähemmän houkuttelevan.

34. Lopuksi on kuitenkin huomattava, että riippumatta siitä, onko arvosetelien luovuttamista pidettävä tavaroiden luovuttamisena vai palvelujen suorittamisena, tässä asiassa on vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle vain *ratkaistava, onko tällainen luovutus verollinen liiketoimi vai ei*. Arvonlisäveron osalta kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa todetaan edellä havaitulla tavalla, että sekä tavaroiden luovuttaminen että palvelujen suorittaminen ovat erotuksetta verollisia. Siten ei ole välttämätöntä tarkastella enemmälti komission huomautuksia vaan sen sijaan voidaan siirtyä kolmen ennakkoratkaisukysymyksen tarkasteluun.

9 – Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohta.

10 – Asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990 (Kok., s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 kohta); asia C-185/01, Auto Lease Holland, tuomio 6.2.2003 (Kok., s. I-1317, 32 kohta) sekä asia C-435/03, British American Tobacco ja Newman Shipping, tuomio 14.7.2005 (Kok., s. I-7077, 35 kohta).

V Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

A *Johdanto*

35. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyytää ensimmäisellä kysymyksellään unionin tuomioistuinta täsmentämään, merkitseekö se, että työnantaja luovuttaa palkan osan sijasta työntekijälleen arvoseteleitä, vastikkeellista palvelujen suoritusta.

36. Koska sillä, onko arvoseteleiden luovuttaminen luonteeltaan tavaroiden luovuttamista vai palvelujen suorittamista, ei ole tässä asiassa merkitystä, kuten olen edellä todennut, kysymys voidaan muotoilla uudelleen siten, että sillä tiedustellaan unionin tuomioistuimelta, onko mainittu luovutus vastiketta vastaan suoritettu liiketoimi, joka kuuluu arvonlisäverotusta koskevan säännöstön soveltamisalaan.

37. Jos kyse on todella arvonlisäverollisesta liiketoimesta, Astra Zenecan olisi silloin, kun se luovuttaa arvosetelin työntekijälleen, laskutettava myynnin arvonlisävero sisällyttämällä se työntekijän palkasta arvosetelin perusteella vähennettyyn määrään ja vähennettävä sitten tästä arvonlisäverosta se arvonlisävero, jonka Astra Zeneca on maksanut oston yhteydessä välittäjälle, jolta arvosetelit hankittiin.

38. Jos kyse olisi sen sijaan arvonlisäverotusta koskevan säännöstön soveltamisalaan kuulumattomasta liiketoimesta, luovutuksesta ei tarvitsisi suorittaa myynnin arvonlisäveroa. Voitaisiin esittää jopa kysymys – joka kuitenkin kuuluu kolmannen kysymyksen alaan, kuten jäljempänä nähdään – Astra Zenecan mahdollisuudesta saada takaisin ostoihin sisältyvä arvonlisävero sisällyttämällä arvoseteleiden hankinta sen liiketoiminnan harjoittamiseen liittyviin yleiskustannuksiin.

39. Esillä olevassa asiassa huomautuksia esittäneet tahot ovat erimielisiä ensimmäiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta. Yhtäältä komissio ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsovat, että Astra Zenecan suorittama arvoseteleiden luovutus työntekijöilleen on vastiketta vastaan suoritettu ja siten arvonlisäverollinen liiketoimi.

40. Sitä vastoin Astra Zeneca ja Kreikan hallitus ehdottavat, että tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, ja kiinnittävät erityisesti huomiota siihen, että palkan maksaminen työsuorituksesta ei ole arvonlisäverollista toimintaa.

B *Arviointi*

41. Pääasiassa kyseessä olevaa tilannetta voidaan loogisesta näkökulmasta katsottuna tulkita arvonlisäverotusta koskevan säännöstön osalta kahdella täysin vastakkaisella tavalla: kyse on kahdesta asianosaisten ehdottamasta tulkinnasta, jotka olen esitellyt edellisissä kohdissa. Molemmilla tulkinnoilla on etunsa ja haittansa, eikä kumpikaan niistä ole selvästi asiaan sovellettavien unionin oikeuden säännösten vastainen.

42. Näkemykseen, jonka mukaan arvoseteleiden luovuttaminen on arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävä liiketoimi, liittyy mielestäni kuitenkin eräitä hankaluuksia, joiden vuoksi on syytä suosia komission ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen näkemystä.

43. Katson ensinnäkin, että tulkinta, jonka mukaan arvoseteleiden luovuttaminen on arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävä liiketoimi, voidaan hyväksyä tässä asiassa vain silloin, jos tehdään ero tilanteen, jossa työnantaja veloittaa työntekijän palkasta arvoseteleiden arvona täsmälleen saman määrän, jonka työnantaja on maksanut hankkiessaan samat arvosetelit, ja tilanteen, jossa se suorittaa tällaiset veloitukset voittoa tuottavalla tavalla, välillä. Mainittu tulkinta olisi rajattava vain ensimmäiseen näistä kahdesta tapauksesta. Jos työnantaja todella saavuttaa ”voittoa”,[11] silloin arvosetelin siirtyminen työnantajalta työntekijälle tuottaisi arvonlisäverotusta koskevassa säännöstössä tarkoitettua arvonlisää, josta seuraisi veron maksamista koskeva velvoite.

44. Jos toisin sanoen noudatettaisiin Astra Zenecan ja Kreikan hallituksen ehdottamaa tulkintaa, arvonlisäverotuksessa olisi välttämätöntä, että työntekijöille luovutettuja arvoseteleitä kohdeltaisiin eri tavoin sen mukaan, onko palkan laskennassa käytettävä arvosetelin arvo sama, jonka työnantaja on maksanut hankkiessaan mainitun arvosetelin, vai ei. Ensimmäisessä tapauksessa (kun työnantajan maksama hinta ja palkkana huomioon otettu arvo ovat samat) arvoseteleiden luovutus jäisi arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, kun taas toisessa tapauksessa (kun työnantajan maksama hankintahinta poikkeaa palkkana huomioon otetusta arvosta) se sen sijaan kuuluisi direktiivin soveltamisalaan ja työnantajalla olisi velvollisuus suorittaa arvonlisävero. Esillä olevassa asiassa tilanne on sama kuin ensimmäisessä esimerkkitapauksessa, sillä kuten istuntokäsittelyssä on esitetty, Astra Zeneca veloittaa työntekijöiden palkasta täsmälleen sen määrän, jonka se on maksanut välittäjälle. Lopuksi on todettava, että sekä ensimmäiseen että toiseen tapaukseen sovellettava tulkintaratkaisu ei ole vain

11 – Tämä voisi olla tilanne esim. silloin, jos työnantaja on saanut arvoseteleistä huomattavan alennuksen, josta se päättää myöntää vain osan työntekijälleen (joka kuitenkin saisi arvosetelit niiden nimellisarvoa alemmalla hinnalla).

yksinkertaisempi vaan myös helpompi soveltaa verrattuna ratkaisuun, joka edellyttää erottelua näiden kahden tilanteen välillä.

45. Toiseksi taloudelliselta näkökannalta katsottuna arvonlisävero jää joka tapauksessa rasittamaan työntekijää, mikä on sitä paitsi sopusoinnussa arvonlisäverojärjestelmän, jonka mukaan verosta vastaa loppukuluttaja, kanssa. Kuten Astra Zeneca on istuntokäsittelyssä myöntänyt, *työntekijän palkkaan kuuluvan arvosetelin arvoon sisältyy jo niihin tuotteisiin, joita arvosetelillä voidaan hankkia vähittäisliikkeistä, liittyvä arvonlisävero*. Toisin sanoen työntekijä maksaa palkasta tehtävänä vähennyksenä niiden tavaroiden ja/tai palvelujen hinnan, jotka hän hankkii myöhemmin jälleenmyyjältä, ja tämä hinta sisältää arvonlisäveron. Kyse on viimeisestä arvonlisäveroketjussa suoritettavasta maksusta, ja työntekijän vastattavaksi jäävä arvonlisävero käsittää väistämättä sekä arvonlisäveron, joka sisältyi arvosetelin ensimmäiseen luovutukseen vähittäismyyjältä välittäjälle, [12] että arvonlisäveron, joka on kertynyt myöhemmissä vaiheissa, ja erityisesti välittäjän saamaan voittoon liittyvän arvonlisäveron. Kun työntekijä/kuluttaja menee jälleenmyyjän liikkeeseen käyttääkseen arvosetelin, hänen on vain luovutettava itse arvoseteli, joka sisältää arvonlisäveron, ja hän saa vastineeksi haluamiaan tavaroita tai palveluja.

12 – Kuten edellä 9 ja 10 kohdassa on nähty, vähittäismyyjä suorittaa tämän arvonlisäveron veroviranomaiselle Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevan järjestelmän perusteella vasta silloin, kun arvoseteli käytetään tavaroiden ja/tai palvelujen hankkimiseen. Kuten myös komissio on istunnossa huomauttanut, tällä järjestelmän erityispiirteellä on kuitenkin vaikutuksia vain veron maksamisen ajankohtaan muttei muuten.

46. Tässä yhteydessä on syytä täsmentää, että huolimatta esillä olevassa asiassa tarkasteltavan arvonlisäveroketjun monitahoisuudesta, joka synnytti keskustelua istunnossa, vero maksetaan kuitenkin vain kerran. Vähittäismyyjältä hankittujen tavaroiden ja palvelujen arvonlisävero sisältyy arvoseteliin, ja vähittäismyyjä huolehtii ”ympyrän sulkemisesta”, kun se vastaanottaa arvosetelin ja luovuttaa vastineeksi siitä tavaroita tai suorittaa palveluja, suorittamalla verottajalle arvonlisäveron arvosetelin luovuttamisesta välittäjälle, vähennettyään siitä ensin määrän, jonka se itse on hankinnan yhteydessä mahdollisesti maksanut.

47. Edellä 45 kohdassa esitetyillä huomautuksilla on kaksi seurausta.

48. Yhtäältä se, että työntekijä on käsiteltävänä olevassa asiassa maksanut arvoseteleihin sisältyvän arvonlisäveron, puoltaa edellä esitetyistä kahdesta tulkintaratkaisusta sitä, joka edellyttää tällaisen arvonlisäveron suorittamista. Siten vältetään se, että tällainen vero, josta työntekijä joka tapauksessa vastaa, ”häviäisi” ja muuttuisi eräänlaiseksi piileväksi arvonlisäveroksi.

49. Toisaalta on ilmeistä, että se, että Astra Zeneca velvoitettaisiin suorittamaan

arvonlisävero arvoseteleiden luovuttamisesta työntekijöille, ei itsessään merkitse mitään tiettyä taloudellista rasitetta mainitulle yhtiölle, sillä verosta vastaa yleisten periaatteiden mukaisesti viime kädessä tuotteiden loppukuluttaja eli työntekijä. [13]

50. Mielestäni palkan maksamista osittain arvoseteleinä on siten pidettävä arvonlisäverollisena liiketoimena.

51. Tältä osin on huomattava ensinnäkin, että Astra Zenecan työntekijät voivat valita, etteivät ne saa mitään osaa palkastaan arvoseteleinä vaan perinteisemmällä tavalla kokonaan rahassa. Siten arvoseteleiden luovuttaminen työntekijöille voidaan tulkita työntekijöiden suorittamaa tietynsuuruista maksua (se osuus palkasta, jonka he saisivat rahana, elleivät saisi arvoseteleitä) vastaan suoritetuksi liiketoimeksi.

52. Esillä olevassa tapauksessa toteutuvat siten kaikki oikeuskäytännössä vahvistetut edellytykset sille, että kyseessä on vastikkeellinen suoritus: siinä suoritetaan erityinen rahamääräinen korvaus, [14] joka on tavaran tai palvelun hankkimiseksi todella saatu määrä. [15] Jos lisäksi hyväksytään – kuten minä teen – arvoseteleiden luovuttamisen työntekijöille merkitsevän palvelujen suorittamista, palvelujen suorittamisen ja saadun vastikkeen välillä on epäilyksettä välitön yhteys. [16]

53. Lisäksi oikeuskäytännössä on jo aikaisemmin hyväksytty mahdollisuus, vaikkakin implisiittisesti, että osan työntekijän palkasta voidaan katsoa olevan (työntekijän maksamaa) korvausta vastiketta vastaan suoritetusta liiketoimesta (jonka työnantaja on suorittanut työntekijän hyväksi). [17]

13 – Jos Astra Zeneca veloittaa palkasta täsmälleen saman määrän kuin se on maksanut arvoseteleistä, sen arvonlisäverosuoritus rajoittuu sen ilmoittamiseen, että luovutuksen arvonlisävero vastaa hankinnan arvonlisäveroa, eikä veroviranomaiselle ole tarpeen maksaa mitään. Jos palkasta veloitettava määrä on välittäjälle todellisuudessa maksettua määrää suurempi, Astra Zenecan maksettavaksi kuuluva arvonlisävero, jonka se voi sitä paitsi saattaa työntekijän vastattavaksi, on vain arvojen erotukseen perustuva arvonlisävero.

14 – Asia 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981 (Kok., s. 445, Kok. Ep. VI, s. 23, 13 kohta); asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988 (Kok., s. 6365, 16 kohta) ja asia C-288/94, Argos Distributors, tuomio 24.10.1996 (Kok., s. I-5311, 17 kohta).

15 – Ks. edellisessä alaviitteessä mainittujen tuomioiden lisäksi asia C-126/88, Boots Company, tuomio 27.3.1990 (Kok., s. I-1235, 19 kohta) ja asia C-38/93, Glawe, tuomio 5.5.1994 (Kok., s. I-1679, 8 kohta).

16 – Asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988 (Kok., s. 1443, 12 kohta) ja asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997 (Kok., s. I-5577, 12 kohta).

17 – Ks. edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Fillibeck, tuomion 16 kohta. Siinä todettiin, että työntekijät eivät olleet maksaneet työnantajalle korvausta vastikkeena viimeksi mainitun työntekijöiden itsensä hyväksi suorittamasta kuljetuspalvelusta. Näin katsottiin olevan, koska palkka oli sama riippumatta siitä, käyttivätkö työntekijät kuljetuspalvelua vai eivät. Tästä voidaan tehdä se vastapäätelmä, että osan palkasta voidaan yleisesti katsoa olevan korvausta arvonlisäverollisesta liiketoimesta. Tämän edellytyksenä on, että korvauksen muodostava palkan osa voidaan selkeästi yksilöidä, kuten esillä olevassa tapauksessa.

54. Jotta lisäksi Astra Zenecan, joka pitää työntekijöiden palkan maksamista arvoseteleillä arvonlisäverottomana palkanmaksun tapana, näkemys voitaisiin hyväksyä, on nähdäkseni välttämätöntä käytännössä rinnastaa arvosetelit rahaan ja pitää niitä vain ”vaihtoehtona” käteiselle. Tällainen rinnastus ei ole kuitenkaan mielestäni kestävä. Yhtäältä arvosetelit eivät rahasta poiketen ole käyttökelpoisia kaikkialla vaan vain ne liikkeeseen laskeneiden vähittäismyyjien liikkeissä. Toisaalta ei pidä unohtaa, että arvosetelit luovutetaan yleisesti rahamääriä *vastaan*, ja ne voivat, kuten tässä asiassa siirtyessään vähittäismyyjältä Astra Zenecalle välittäjän kautta, tuottaa arvonlisää ja (tämän seurauksena) arvonlisäverollista tuloa toisin kuin käteistä rahaa käytettäessä.

55. Katson siten kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella, että palkan osan maksamista arvoseteleillä on syytä pitää vastiketta vastaan suoritettavana liiketoimena, josta työnantaja on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron.

56. Ehdotankin, että unionin tuomioistuin ratkaisee ensimmäisen kysymyksen toteamalla, että palkan tai sen osan maksaminen arvoseteleillä pääasiassa tehdyllä tavalla, on kuudennessa direktiivissä tarkoitettu arvonlisäverollinen liiketoimi.

VI Toinen ennakkoratkaisukysymys

57. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta siinä tapauksessa, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, täsmentämään, voidaanko palkan osan maksamista arvoseteleinä pitää kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan kuuluvana toimintana. Mainitussa säännöksessä tunnetusti rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin, jotka siis ovat arvonlisäverollisia, tietyt toimet, joista ei suoriteta vastiketta; näihin kuuluu erityisesti ”verovelvollisen vastikkeettomasti –– henkilöstönsä –– käyttöön –– suorittama palvelu”.

58. Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen ehdottamani myöntävä vastaus, toisen kysymyksen ratkaiseminen ei ole välttämätöntä. Jäljempänä esitettävä arviointi on siten toissijaista ja tarkoitettu sitä tilannetta varten, että unionin tuomioistuin ei hyväksyisi ensimmäiseen kysymykseen ehdottamaani ratkaisua.

59. Direktiivissä on säädetty, että arvonlisäveroa on maksettava eräistä vastikkeettomasti toimista, jotka suoritetaan ne suorittavan verovelvollisen tai sen työntekijöiden hyväksi, ilmeisestä syystä. Kyse on sen estämisestä, että verovelvollinen, joka voi vähentää yritykselleen kuuluviin tarkoituksiin hankkimistaan tavaroista tai palveluista maksamansa arvonlisäveron, välttyy maksamasta arvonlisäveroa silloin, kun se ottaa yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvia tavaroita tai käyttää sen suorittamia palveluja yksityiseen käyttöön. Näin estetään verovelvollista saamasta aiheetonta hyötyä suhteessa tavalliseen kuluttajaan, joka maksaa tavaran tai palvelun hankinnan yhteydessä arvonlisäveron. [18]

60. Myös toisesta kysymyksestä vain komissio ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittävät – tosin tietyin ehdoin ja jossain määrin vastentahtoisesti – mahdollisuutta antaa myöntävä vastaus. Niiden näkemykset voidaan tiivistää seuraavasti: jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, silloin on katsottava, että työnantaja on antanut arvoseteleitä työntekijälle vastikkeettomasti. Siten voidaan soveltaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan säännöstä.

61. Minusta vaikuttaa kuitenkin siltä, että vaikka ensimmäinen kysymys olisi ratkaistava vastaamalla siihen kieltävästi, toiminta ei automaattisesti kuuluisi 6 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan.

62. On nimittäin huomattava, että edellä mainittua säännöstä voidaan soveltaa, jos kaksi toisistaan erillistä edellytystä täyttyvät: ensinnäkin palvelu – tai tavara, jos haluamme tarkastella myös 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua tilannetta – on käytettävä yksityiseen tai joka tapauksessa yritykselle kuulumattomaan tarkoitukseen ja toisekseen toimen on oltava vastikkeeton.

63. Toisesta edellytyksestä on todettava, että myöskään mahdollinen kieltävä vastaus ensimmäiseen kysymykseen ei merkitse sen täyttymistä. Se, että arvoseteleiden luovuttamisen ei mahdollisesti katsottaisi olevan arvonlisäverollinen liiketoimi, ei välttämättä merkitse sitä, että se olisi suoritettu vastikkeettomasti. Kuten edellä on havaittu, erityisesti on mahdollista katsoa, vaikka en tällaista ratkaisua kannatakaan, että arvoseteleiden luovuttaminen on vain palkan maksamisen tapa, joka ei kuulu arvonlisäverotuksen soveltamisalaan. Tämä ei kuitenkaan merkitsisi toimen vastikkeettomuutta.

64. Minusta vaikuttaa erityisesti selvältä, että riippumatta arvoseteleiden luovuttamisen oikeudellisesta luokittelusta, niitä ei ”lahjoiteta”

18 – Asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996 (Kok., s. I-4517, 33 kohta); yhdistetyt asiat C-322/99 ja C-323/99, Fischer ja Brandenstein, tuomio 17.5.2001 (Kok., s. I-4049, 56 kohta) ja asia C-371/07, Danfoss ja AstraZeneca, tuomio 11.12.2008 (Kok., s. I-9549, 46 kohta).

työntekijöille vaan ne ovat selvästi määritetty vastike työntekijöiden työpanoksesta.

65. Vaikka arvoseteleiden loppukäyttö ei siten liitykään yritykselle kuuluviin tarkoituksiin, koska ne on epäilemättä tarkoitettu tyydyttämään henkilöstön henkilökohtaisia tarpeita, [19] edellytys toimen vastikkeettomuudesta ei kuitenkaan täyty. [20]

66. Jos osoittautuu tarpeelliseksi, ehdotan siten toisen ennakkoratkaisukysymyksen ratkaisemista niin, että todetaan, että palkan tai sen osan maksaminen arvoseteleillä ei ole kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua vastikkeelliseen palvelujen suorittamiseen rinnastuvaa vastikkeetonta toimintaa.

19 – Hankintojen, jotka työntekijät voivat tehdä arvoseteleillä, ja työnantajan harjoittaman yritystoiminnan välillä ei ole mitään yhteyttä. Tältä osin myös oikeuskäytännössä on suosittu suppeaa tulkintaa olosuhteista, joissa yhteyden yrityksen toimintaan voidaan katsoa olevan olemassa. Ks. mm. edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Fillibeck, tuomion 26 ja 29 kohta sekä edellä alaviitteessä 18 mainittu asia Danfoss, tuomion 57 ja 58 kohta.

20 – On syytä mainita lyhyesti, kuten oikeuskäytännössä on täsmennetty, että kyseen on oltava tosiasiallisesta vastikkeettomuudesta; mahdollista tilannetta, jossa vastiketta on alennettu tai se on kustannuksia vastaavaa hintaa alempi, ei voida rinnastaa vastikkeettomuuteen. Ks. asia C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, tuomio 20.1.2005 (Kok., s. I-743, 22–24 kohta).

VII Kolmas ennakkoratkaisukysymys

67. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on muotoillut kolmannen kysymyksen edelleen vaihtoehtoiseksi. Sillä unionin tuomioistuinta pyydetään siinä tapauksessa, että kahteen ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, täsmentämään, voiko Astra Zeneca vähentää ostojen yhteydessä maksamansa arvonlisäveron, jos Astra Zenecan suorittaman arvoseteleiden hankinnan välittäjältä katsotaan kuuluvan yrityksen yleiskustannuksiin.

68. Otettaessa huomioon ensimmäiseen kysymykseen ehdottamani vastaus myös tässä tapauksessa jäljempänä esitettävä arviointi on toissijaista ja koskee sitä tilannetta, että unionin tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen antama ratkaisu eroaisi ehdottamastani ratkaisusta.

69. Kuten on havaittu, Astra Zenecan mukaan vastauksen kahteen ensimmäiseen kysymykseen olisi oltava kieltävä ja palkan osan maksamisen arvoseteleillä olisi jäätävä arvonlisäverotusta koskevien säännösten soveltamisalan ulkopuolelle. Mainittu yhtiö katsoo kuitenkin, että arvoseteleiden hankinta on yrityksen toimintaan liittyvä yleiskustannus ja siksi ostoihin sisältyvä arvonlisävero voitaisiin ottaa huomioon ja vähentää, kun lasketaan Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiselle suoritettavan arvonlisäveron kokonaismäärää.

70. Tämän kannan merkitsemä etu Astra Zenecalle on selvä. Mahdollinen velvoite laskuttaa arvonlisävero silloin, kun arvosetelit luovutetaan työntekijöille, merkitsisi sitä, että ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja luovutuksen arvonlisävero kumoaisivat toisensa, [21] kun taas arvoseteleiden työntekijöille luovuttamisen katsominen verosta vapaaksi ja ostoihin sisältyvän arvonlisäveron luokittelu yleiskustannukseksi mahdollistaisi kyseessä olevalle yhtiölle veroedun saamisen.

71. Minusta ei kuitenkaan vaikuta siltä, että Astra Zenecan kantaa voitaisiin hyväksyä silloinkaan, kun osan palkasta maksamista arvoseteleillä pidettäisiin arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuulumattomana toimena.

72. On muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti tätä veroa koskevaan järjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa. [22] Vähennysjärjestelmän tavoitteena on kaiken taloudellisen toiminnan täydellisen neutraalisuuden takaaminen vapauttamalla elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. [23]

73. On totta, että oikeuskäytännössä on hyväksytty elinkeinonharjoittajan mahdollisuus vähentää arvonlisäverotonta tai tämän veron soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa varten hankittuihin tavaroihin ja/tai palveluihin sisältyvä maksettu arvonlisävero. Tämä on hyväksytty seuraavilla edellytyksillä: i) elinkeinonharjoittaja harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa, ii) verottoman toiminnan harjoittamisesta aiheutuvat kustannukset muodostavat osan tuotteiden lopullisesta hinnasta ja iii) liiketoimilla, joista arvonlisäveroa on maksettu, on suora ja välitön yhteys verovelvollisen taloudelliseen toimintaan. [24]

74. Tämä oikeuskäytäntö lähtee kuitenkin siitä olettamasta, että ostojen yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden tunnustamatta jättäminen johtaisi konkreettisesti siihen, että arvonlisäveron neutraalisuus kärsisi ja osa siitä jäisi loppukuluttajan sijasta elinkeinonharjoittajan maksettavaksi. [25]

21 – Tämä ei koske sitä edellä nähtyä tilannetta, jossa välittäjälle hankinnan yhteydessä maksettu määrä ei vastaa työntekijän palkasta veloitettua määrää. Ks. tästä alaviite 13.

22 – Ks. mm. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok., s. I-1883, 18 kohta) ja yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuo.mio 21.3.2000 (Kok., s. I-1577, 43 kohta).

23 – Asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta) ja asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001 (Kok., s. I-1361, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 – Asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005 (Kok., s. I-4357, 36 ja 37 kohta). Ks. myös asia C-29/08, AB SKF, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10413, 58–68 kohta) sekä samassa asiassa 12.2.2009 esittämäni ratkaisuehdotus (erityisesti 59–62 kohta).

25 – Ks. edellä alaviitteessä 24 mainittu asia AB SKF, tuomion 66 ja 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

75. Esillä olevassa asiassa ei ole kuitenkaan kyse tällaisesta tilanteesta.

76. Kuten jo edellä olen huomauttanut,[26] Astra Zeneca veloittaa työntekijän palkasta hinnan, jonka tämä yhtiö on maksanut arvosetelistä, *arvonlisävero mukaan luettuna*. Loppujen lopuksi työntekijä maksaa työllään arvonlisäveron tavaroista, jotka hän myöhemmin ostaa arvosetelillä. Tämä vero ei jää Astra Zenecan vastattavaksi. Niinpä ei ole mitään syytä myöntää sille oikeutta vähentää arvonlisäveroa, josta sen ei lopulta tarvitse vastata.

77. Arvoseteli ei suinkaan ole sellainen hyödyke, jonka hankintakustannus kuuluisi yrityksen yleiskustannuksiin, vaan se siirtyy suoraan, mukaan lukien sen sisältämä arvonlisävero, työnantajalta työntekijälle, joka ”maksaa” siitä vastikkeen rahana saamansa palkan vastaavana osittaisena vähennyksenä. Tapauksissa, joissa verottomien liiketoimien suorittamiseen tarkoitettujen tavaroiden tai palvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen on oikeuskäytännössä hyväksytty, tämä arvonlisävero liittyi sen sijaan toimintoihin (tyypillisesti neuvontatoimintaan), joiden osalta verosta vastasi lopulta epäilyksettä yritys.[27]

78. Ei pidä unohtaa myöskään sitä, että oikeus vähentää verottomiin liiketoimiin käytettävien tavaroiden tai palvelujen arvonlisävero on luonteeltaan poikkeuksellinen.[28]

79. Jos osoittautuu tarpeelliseksi, ehdotan siten kolmannen kysymyksen ratkaisemista niin, että todetaan, että työnantaja, joka maksaa osan omien työntekijöidensä palkasta pääasiassa kyseessä olevalla tavalla arvoseteleillä, ei voi vähentää näiden arvoseteleiden hankinnan yhteydessä maksamaansa arvonlisäveroa sisällyttämällä niiden hankinnan kustannukset yrityksen yleiskustannuksiin.

26 – Ks. edellä 45 kohta.

27 – Ks. mm. edellä alaviitteessä 23 mainittu asia Abbey National sekä alaviitteessä 24 mainitut asia Kretztechnik ja asia AB SKF.

28 – Asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok., s. I-983, 23 kohta).

VIII Ratkaisuehdotus

80. Edellä esitetyn perusteena ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee VAT and Duties Tribunal, Manchesterin esittämät ennakkoratkaisukysymykset toteamalla, että palkan tai sen osan maksaminen arvoseteleillä pääasiassa tehdyllä tavalla, on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetussa neuvoston kuudennessa direktiivissä 77/388/ETY sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY tarkoitettu arvonlisäverollinen liiketoimi.