UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

14 päivänä joulukuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta – Veron peruste – 17 artikla – Vähennysoikeus – 27 artikla – Poikkeavat erityistoimenpiteet – Päätös 89/534/ETY – Myyntijärjestelmä, joka perustuu arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömien henkilöiden välityksellä toteutettavaan tavaroiden luovutukseen – Verotus viimeisessä myyntiportaassa määritetyn tavaran käyvän markkina-arvon mukaan – Kyseisille henkilöille aiheutuneiden kulujen huomioon ottaminen

Asiassa C-305/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuin (vero-osasto), Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 25.5.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.5.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Avon Cosmetics Ltd

vastaan

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. Bay Larsen sekä tuomarit J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby ja M. Vilaras (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 31.5.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Avon Cosmetics Ltd, edustajinaan D. Scorey, QC, ja R. Cordara, QC, jotka ovat valtuuttaneet A. Cook, I. Hyde ja S. P. Porter, solicitors,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään J. Kraehling, G. Brown ja D. Robertson, avustajanaan M. Hall, QC,

– Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään J. Bauerschmidt, E. Moro ja E. Chatziioakeimidou,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios, R. Lyal ja A. Lewis,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.9.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.1.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/7/EY (EUVL 2004, L 27, s. 44) (jäljempänä kuudes direktiivi), ja sitä sääntelevien periaatteiden tulkintaa siihen poikkeukseen nähden, joka on myönnetty luvan antamisesta Yhdistyneelle kuningaskunnalle soveltaa tiettyihin luovutuksiin rekisteröitymättömille jälleenmyyjille jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta poikkeavaa toimenpidettä 24.5.1989 tehdyllä neuvoston päätöksellä 89/534/ETY (EYVL 1989, L 280, s. 54), sekä tämän päätöksen pätevyyttä.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Avon Cosmetics Ltd (jäljempänä Avon) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomainen, jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee erityisesti sitä, että tiettyjä kuluja, jotka arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömien jälleenmyyjien on maksettava, ei oteta huomioon sen arvonlisäveron perusteen määrittämisessä, joka Avonin on maksettava päätöksen 89/534 perusteella.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1).

4 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

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

_ _”

5 Mainitun direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

6 Direktiivin 11 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”A. Maan alueella

1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

– –”

7 Saman direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikko oli ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädettiin seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

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

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

– –”

8 Kuudennen direktiivin 27 artiklan sanamuoto oli seuraava:

”1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin jäsenvaltiossa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron kokonaismäärään.

2. Jos jäsenvaltio haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetun toimenpiteen, se lähettää komissiolle hakemuksen ja toimittaa tälle kaikki tarvittavat tiedot. – –

– –”

9 Päätöksen 89/534 johdanto-osan toisesta viidenteen sekä yhdeksännessä ja kymmenennessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Yhdistynyt kuningaskunta on – – päätöksellä 85/369, joka katsotaan annetuksi 13.6.1985, kuudennen direktiivin 27 artiklan 4 kohdan mukaisesti oikeutettu ottamaan käyttöön kuudennesta direktiivistä poikkeavan toimenpiteen kahden vuoden ajaksi veron kiertämisen torjumiseksi.

Tietyt myyntirakenteet, jotka perustuvat verovelvollisten henkilöiden muille kuin verovelvollisille henkilöille suorittamaan tavaroiden myyntiin niiden vähittäismyyntivaiheessa tapahtuvaa jälleenmyyntiä varten, johtavat veron kiertämiseen lopullisessa kulutusvaiheessa.

Tällaisen veron kiertämisen estämiseksi Yhdistynyt kuningaskunta pyytää lupaa toimenpiteelle, jonka perusteella veroviranomaiset voivat tehdä hallintopäätöksiä, joiden seurauksena tällaisia myyntirakenteita käyttävien verovelvollisten suorittamia luovutuksia verotetaan tavaroiden vähittäismyyntivaiheen käyvän markkina-arvon perusteella.

Tämä toimenpide muodostaa poikkeuksen kuudennen direktiivin 11 artiklan [A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta], jossa säädetään, että maan alueella tavaroiden luovutusten osalta veron peruste on kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen.

– –

Yhteisöjen tuomioistuin totesi 12.7.1988 antamassaan tuomiossa [Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383)] muun muassa, että kuudennen direktiivin 27 artikla mahdollisti nyt kyseessä olevan kaltaisen poikkeustoimenpiteen toteuttamisen sillä edellytyksellä, että siitä seuraava erilainen kohtelu on perusteltua objektiivisten olosuhteiden vuoksi.

Jotta komissio voi olla varma tämän edellytyksen täyttymisestä, sille on ilmoitettava kaikista veroviranomaisten kyseisen poikkeuksen yhteydessä tekemistä hallintopäätöksistä.

– –”

10 Kyseisen päätöksen 1 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta poiketen Yhdistyneelle kuningaskunnalle myönnetään tällä päätöksellä oikeus määrätä tapauksissa, joissa myyntirakenne perustuu tavaroiden luovutukseen verovelvollisuuden ulkopuolella olevien henkilöiden välityksellä ja joissa veroa ei tämän vuoksi kanneta lopullisessa kulutusvaiheessa, että tällaisille henkilöille kohdistuvissa luovutuksissa veron perusteeksi on katsottava tavaroiden käypä markkina-arvo, sellaisena kuin se on määritetty kyseisessä vaiheessa.”

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

11 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994, jäljempänä vuoden 1994 laki) 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava tämän lain säännösten mukaisesti

(a) Yhdistyneessä kuningaskunnassa tapahtuvasta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta – –”

12 Saman lain 4 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa kannetaan kaikista Yhdistyneessä kuningaskunnassa toteutetuista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, jos kyse on verovelvollisen liiketoiminnassaan suorittamasta verollisesta luovutuksesta tai suorituksesta.

– –”

13 Mainitun lain 19 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta saadaan vastikkeena rahaa, luovutuksen tai suorituksen arvoksi on katsottava rahamäärä, joka vähennettynä vaadittavalla arvonlisäverolla vastaa vastiketta.

– –”

14 Saman lain liitteessä 6 olevassa 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Silloin, kun

(a) verovelvollisen liiketoiminta koostuu kokonaan tai osittain tavaroiden luovutuksista siinä tarkoituksessa, että tavaroiden vastaanottajat tai muut henkilöt myyvät ne vähittäiskaupalla, ja

(b) kyseiset henkilöt eivät ole verovelvollisia,

[veroviranomainen] voi verovelvolliselle annettavalla kirjallisella ennakkotietopäätöksellä määrätä, että tämän luovuttamien tavaroiden arvo on päätöksen antamisesta tai päätöksessä täsmennetystä myöhemmästä päivämäärästä lukien määritettävä vähittäismyynnin käyvän markkina-arvon perusteella.”

15 Veroviranomainen antoi edellä mainitun poikkeuksen perusteella Avonille kirjallisen ennakkotietopäätöksen (Notice of Direction, jäljempänä ennakkotietopäätös), jossa todetaan seuraavaa:

”[Veroviranomainen] määrää täten [vuoden 1994 lain liitteessä 6 olevan 2 kohdan] perusteella, että 1.7.1985 jälkeen arvona, jota käytetään perittäessä arvonlisäveroa verollisesta tavaroiden luovutuksesta

(a) teiltä henkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia

– –

(b) vähittäiskaupassa myytäväksi, kun myyjänä on joko edellä a kohdassa tarkoitettu henkilö tai muu henkilö,

on pidettävä tavaroiden käypää markkina-arvoa vähittäismyynnissä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Avon harjoittaa pääasiallisesti kosmeettiseen käyttöön tarkoitettujen tuotteiden valmistusta ja myyntiä. Tuotteiden vähittäismyynti toteutetaan itsenäisten edustajien (jäljempänä edustajat) välityksellä; suurin osa Yhdistyneessä kuningaskunnassa toimivista edustajista ei ole arvonlisäverovelvollisia, koska he eivät ole rekisteröityneet tätä veroa koskevaan rekisteriin ja koska heidän liikevaihtonsa ei ole niin suuri, että arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen olisi pakollista.

17 Avonin myynti näille edustajille tapahtuu Avonin vähittäismyyntihintoja alemmilla hinnoilla, ja siihen sovelletaan arvonlisäveroa. Koska nämä edustajat eivät kuitenkaan ole arvonlisäverovelvollisia, heidän toteuttamasta vähittäismyynnistä ei makseta arvonlisäveroa.

18 Tämä järjestelmä merkitsee sitä, että vähittäismyyntihinnan ja edustajien Avonille maksaman hinnan välisestä erosta ei makseta arvonlisäveroa.

19 Tämän tilanteen korjaamiseksi Yhdistynyt kuningaskunta antoi erityisesti vuoden 1977 verolailla (Finance Act 1977) veroviranomaiselle oikeuden antaa arvonlisäverovelvollisille päätöksiä siinä tarkoituksessa, että arvonlisäverovelvollisten maksettavana oleva vero laskettaisiin ottamalla huomioon vähittäismyyntihinta.

20 Yhdistynyt kuningaskunta ilmoitti kuudennen direktiivin 27 artiklan 5 kohdan mukaisesti tästä toimenpiteestä Euroopan yhteisöjen komissiolle mainitun artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna poikkeavana erityistoimenpiteenä, jonka Yhdistynyt kuningaskunta aikoi pysyttää kuudennen direktiivin 1.1.1978 tapahtuvan voimaantulon jälkeen.

21 ”17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 27 artiklan soveltamisesta arvonlisäveroon” -nimisellä 13.6.1985 annetulla neuvoston päätöksellä 85/369/ETY (Luvan antaminen Yhdistyneelle kuningaskunnalle poikkeuksen soveltamiseen tietyntyyppisten veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi) (EYVL 1985, L 199, s. 60) poikkeava toimenpide sallittiin kahden vuoden ajanjaksoksi, ja lupaa jatkettiin myöhemmin kahdella vuodella.

22 Yhteisöjen tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi saatettiin päätöksellä 85/369 myönnetyn poikkeavan toimenpiteen täytäntöönpanoa koskevia ennakkoratkaisukysymyksiä, totesi, ettei asiassa ollut ilmennyt seikkoja, jotka voisivat vaikuttaa tämän päätöksen pätevyyteen (tuomio 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, 138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383).

23 Neuvosto jatkoi päätöksellä 89/534 Yhdistyneelle kuningaskunnalle myönnettyä lupaa poiketa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta, jotta vältettäisiin se, että veroa ei kanneta lopullisessa kulutusvaiheessa.

24 Mainitun päätöksen nojalla annetun vuoden 1994 lain liitteessä 6 olevan 2 kohdan ja ennakkotietopäätöksen perusteella Avonin veron peruste vastaa myynnin arvoa niiden tavaroiden lopullisessa kulutusvaiheessa, jotka Avon on luovuttanut arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömille henkilöille. Toisin sanoen Avonin edustajilleen myymistä tuotteista maksettavaa arvonlisäveroa ei tämän järjestelmän nojalla lasketa sen arvonlisäverottoman hinnan perusteella, jolla Avon myy heille nämä tuotteet, vaan sen hinnan perusteella, jolla mainittujen edustajien on tarkoitus myydä ne edelleen asiakkailleen, ja tämä ylimääräinen arvonlisävero jää Avonin maksettavaksi. Käytännössä veroviranomainen tekee kuitenkin kaksi mukautusta tähän laskentaan sen huomioimiseksi, että arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömät edustajat ostavat tiettyjä tuotteita omaan käyttöönsä ja että he myyvät joitakin tuotteita alennuksella.

25 Avon nosti ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa kanteen liikaa perityn ja yhteensä 14 miljoonan Englannin punnan (GBP) (n. 15 792 000 euroa) suuruisen arvonlisäveron palauttamiseksi sillä perusteella, että ennakkotietopäätöksen perusteella Avoniin sovellettavassa verojärjestelmässä ei otettu huomioon veroa, joka edustajien on maksettava sellaisten esittelytuotteiden ostohinnasta, joiden tarkoituksena on lisätä myyntiä ja jotka Avon myy muita tuotteita suuremmilla alennuksilla. Avonin mukaan on nimittäin niin, että koska näiden tuotteiden ostamisesta aiheutui kaupallisia kuluja, edustajat olisivat, mikäli he olisivat olleet arvonlisäverovelvollisia, voineet vähentää näihin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.

26 Näin ollen ennakkotietopäätös menee Avonin mukaan pidemmälle kuin on välttämätöntä sillä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi ja merkitsee liian korkean arvonlisäveron maksamista, koska ei ole tehty mukautusta, jossa otettaisiin huomioon arvonlisävero, jonka edustajat ovat maksaneet esittelytuotteiden ostosta. Näin ollen loukataan suhteellisuusperiaatetta, yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja aiheutetaan kilpailuhaittaa Avonin ja perinteisiä myyntimenetelmiä käyttävien toimijoiden, jotka eivät maksa tällaista arvonlisäveroa, välillä.

27 Avon väittää lisäksi, että Yhdistynyt kuningaskunta ei ole komissiolle tekemässään poikkeusta koskevassa hakemuksessa toimittanut kaikkia kuudennen direktiivin 27 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja tarvittavia tietoja, vaikka esittelytuotteisiin sovellettavaan arvonlisäveroon liittyvä erilaista kohtelua koskeva ongelma oli jo tiedossa. Näin ollen sen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa esittämällä vaatimuksella pyritään pääasiallisesti siihen, että maksettava arvonlisävero mukautetaan niin, että otetaan huomioon näihin esittelytuotteisiin sovellettava arvonlisävero, ja toissijaisesti siihen, että päätös 89/534, vuoden 1994 lain liitteessä 6 oleva 2 kohta ja ennakkotietopäätös todetaan pätemättömiksi.

28 Veroviranomainen huomauttaa, että mainitun säännöksen tarkoituksena on estää verotulojen menetys, joka aiheutuisi myynnistä, josta ei makseta vähittäismyyntihintaa koskevaa arvonlisäveroa. Se katsoo, että arvonlisäveron, jonka edustajat ovat maksaneet esittelytuotteiden ostosta, huomiotta jättäminen ei

loukkaa suhteellisuusperiaatetta, yhdenvertaisen kohtelun periaatetta eikä verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja että se ei aiheuta kilpailuhaittaa, koska Avon on valinnut toimintarakenteen ja markkinoita koskevan lähestymistavan, jotka poikkeavat perinteisestä jälleenmyyjien toimintatavasta, ja koska Avon ja nämä jälleenmyyjät harjoittavat toimintaansa eri markkinoilla, vaikka myydyt tuotteet ovatkin samankaltaisia. Nämä olosuhteet oikeuttavat erilaisen verokohtelun.

29 Lisäksi tämän viranomaisen mukaan ei ole aiheellista tehdä arvonlisäveron laskemista ja kantoa tarpeettomasti hankalammaksi veronmaksajille ja veroviranomaisille. Avonin väitteiden hyväksyminen aiheuttaisi kuitenkin arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömille edustajille huomattavan hallinnollisen taakan.

30 Veroviranomainen toteaa, että se ei voi tulkita vuoden 1994 lain liitteessä 6 olevaa 2 kohtaa siten, että Avon saisi vähentää arvonlisäveron, jonka edustajat ovat maksaneet esittelytuotteiden ostosta, menemättä pidemmälle kuin neuvoston antama lupa, veroviranomaisen oma säännöstö ja periaate, jonka mukaan tavallisesta arvonlisäjärjestelmästä tehtyä poikkeusta on tulkittava suppeasti.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on katsonut 19.2.2014 tekemässään välipäätöksessä, että päätöksen 89/534 sanamuoto, joka on toistettu vuoden 1994 lain liitteessä 6 olevassa 2 kohdassa, ei salli sen veron huomioon ottamista, jonka edustajat ovat maksaneet esittelytuotteiden ostosta, ja näin ollen syntyy ”rasitteeksi jäävä” vero eli ostoihin sisältyvä vero, jota ei voida saada takaisin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on päätellyt tästä, että viimeksi mainittu säännös aiheuttaa epäreilua kilpailua Avonin ja sellaisten toimijoiden välillä, jotka toteuttavat myynnin verovelvollisten vähittäismyyjien välityksellä. Näin ollen vuoden 1994 lain liitteessä 6 oleva 2 kohta menee ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pidemmälle kuin on välttämätöntä sillä tavoitellun veron kiertämisen estämisen saavuttamiseksi.

32 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että tässä säännöksessä toistetaan päätöksen 89/534 sanamuoto, ja koska se epäilee tämän päätöksen pätevyyttä erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen nähden, se on katsonut tarpeelliseksi kääntyä unionin tuomioistuimen puoleen.

33 Tässä tilanteessa First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuin (vero-osasto), Yhdistynyt kuningaskunta) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jos suoramyyntiä harjoittava yritys myy tavaroita (jäljempänä myynnin apuvälineet) rekisteröitymättömille jälleenmyyjille tai jos rekisteröitymätön jälleenmyyjä ostaa kolmannelta henkilöltä tavaroita ja palveluja (jäljempänä kolmannen henkilön luovuttamat tavarat ja palvelut), jotka rekisteröitymätön jälleenmyyjä käyttää kummassakin tapauksessa taloudellisessa toiminnassaan sellaisten muiden tavaroiden myynnin edistämiseksi, jotka se myös ostaa suoramyyntiä harjoittavalta yritykseltä ja joihin sovelletaan hallinnollisia järjestelyjä, jotka on viimeksi toteutettu [päätökseen 89/534] perustuvan poikkeuksen nojalla – –, ovatko asianomaiset poikkeusluvat, täytäntöönpanolainsäädäntö ja/tai hallinnolliset järjestelyt ristiriidassa asianomaisten Euroopan unionin lainsäädäntöön kuuluvien säännösten ja/tai periaatteiden kanssa siltä osin kuin ensin mainituissa edellytetään, että suoramyyntiä harjoittava yritys vastaa myynteihin sisältyvästä arvonlisäverosta rekisteröitymättömän jälleenmyyjän kyseisten muiden tavaroiden myyntihinnan osalta ilman, että rekisteröitymättömän jälleenmyyjän hankkimiin myynnin apuvälineisiin ja/tai kolmannen osapuolen luovuttamiin tavaroihin ja palveluihin liittyvä arvonlisävero olisi vähennettävissä?

2) Oliko Yhdistyneellä kuningaskunnalla pyytäessään neuvostolta [vuoden 1994 lain liitteessä 6 olevassa 2 kohdassa tarkoitettua] poikkeusta velvollisuus ilmoittaa komissiolle siitä, että rekisteröitymättömien jälleenmyyjien taloudellista toimintaansa varten ostamista myynnin

apuvälineistä ja/tai kolmannen osapuolen luovuttamista tavaroista ja palveluista kannetaan arvonlisävero ja että poikkeukseen olisi tehtävä tätä ostoihin sisältyvää vähennyskelvotonta veroa tai myynteihin sisältyvän arvonlisäveron ylimääräistä osaa vastaava mukautus?

3) Jos ensimmäiseen ja/tai toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:
   a) Voidaanko ja tulisiko asiaankuuluvia poikkeuslupia, täytäntöönpanolainsäädäntöä tai hallinnollisia järjestelyjä tulkita siten, että niiden perusteella myönnettäisiin huojennus, joka liittyy i) vähennyskelvottomaan arvonlisäveroon, joka sisältyy rekisteröitymättömien jälleenmyyjien taloudellista toimintaansa varten ostamiin myynnin apuvälineisiin ja/tai kolmannen osapuolen luovuttamiin tavaroihin ja palveluihin ja joka jää rekisteröitymättömien jälleenmyyjien maksettavaksi; tai ii) arvonlisäveroon, joka ylittää sen määrän, jonka veroviranomainen on kantanut veronkierron estämiseksi; tai iii) mahdolliseen epäterveeseen kilpailuasetelmaan, joka syntyy suoramyyjien, heidän rekisteröitymättömien jälleenmyyjiensä ja muiden kuin suoramyyntiä harjoittavien yritysten välillä?
   b) Onko niin, että
      i) Yhdistyneelle kuningaskunnalle myönnetty poikkeus [kuudennen direktiivin] 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan soveltamisesta oli lainvastainen,
      ii) [vuoden 1994 lain liitteessä 6 olevassa 2 kohdassa tarkoitettu] 17 artiklan soveltamista koskeva poikkeus on tarpeen kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa koskevan poikkeuksen ohella. Jos näin on, onko Yhdistynyt kuningaskunta toiminut lainvastaisesti jättäessään pyytämättä, että komissio tai neuvosto myöntäisi [tämän] 17 artiklan soveltamista koskevan poikkeuksen,
      iii) Yhdistynyt kuningaskunta toimii lainvastaisesti, kun se ei hallinnoi arvonlisäverotusta sillä tavoin, että suoramyyjien sallittaisiin vaativan hyvitystä joko myynnin apuvälineisiin tai kolmannen osapuolen luovuttamiin tavaroihin ja palveluihin liittyvästä arvonlisäverosta, jonka rekisteröitymättömät jälleenmyyjät ovat maksaneet taloudellisen toimintansa harjoittamisen yhteydessä,
      iv) asiaankuuluvat poikkeusluvat, täytäntöönpanolainsäädäntö tai hallinnolliset järjestelyt ovat näin ollen kokonaan tai osittain pätemättömiä ja/tai lainvastaisia?
   c) Onko – – unionin tuomioistuimen tai kansallisen tuomioistuimen määräämä asianmukainen oikeuskeino
      i) määräys, jonka mukaan jäsenvaltiolta edellytetään [vuoden 1994 lain liitteessä 6 olevassa 2 kohdassa tarkoitetun] poikkeuksen täytäntöönpanoa kansallisessa lainsäädännössä siten, että se säätää asianmukaisesta mukautuksesta, joka liittyy a) vähennyskelvottomaan arvonlisäveroon, joka sisältyy rekisteröitymättömien jälleenmyyjien taloudellista toimintaansa varten ostamiin myynnin apuvälineisiin ja/tai kolmannen osapuolen luovuttamiin tavaroihin ja palveluihin ja joka jää rekisteröitymättömien jälleenmyyjien maksettavaksi; tai b) arvonlisäveroon, joka ylittää sen määrän, jonka veroviranomainen on kantanut veronkierron estämiseksi; tai [c]) mahdolliseen epäterveeseen kilpailuasetelmaan, joka syntyy suoramyyjien, heidän rekisteröitymättömien jälleenmyyjiensä ja muiden kuin suoramyyntiä harjoittavien yritysten välillä; vai
      ii) vahvistus, jonka mukaan [vuoden 1994 lain liitteessä 6 olevassa 2 kohdassa tarkoitetun] poikkeuksen myöntäminen ja siten tämä poikkeus itsessään on pätemätön; vai
      iii) vahvistus, jonka mukaan kansallinen lainsäädäntö on pätemätön; vai
      iv) vahvistus, jonka mukaan [ennakkotietopäätös] on pätemätön; vai
      v) vahvistus, jonka mukaan Yhdistyneellä kuningaskunnalla on velvollisuus hakea toista poikkeusta, jotta voidaan mahdollistaa asianmukainen mukautus, joka liittyy a) vähennyskelvottomaan arvonlisäveroon, joka sisältyy rekisteröitymättömien jälleenmyyjien taloudellista toimintaansa varten ostamiin myynnin apuvälineisiin ja/tai kolmannen osapuolen luovuttamiin tavaroihin ja palveluihin ja joka jää rekisteröitymättömien jälleenmyyjien kannettavaksi; tai b) arvonlisäveroon, joka ylittää sen määrän, jonka veroviranomainen on kantanut veronkierron estämiseksi; tai [c]) mahdolliseen epäterveeseen kilpailuasetelmaan, joka syntyy suoramyyjien, heidän rekisteröitymättömien jälleenmyyjiensä ja muiden kuin suoramyyntiä harjoittavien yritysten välillä?

4) Onko [kuudennen direktiivin] 27 artiklassa ([direktiivin 2006/112] 395 artiklassa) tarkoitettuna veropetoksiin ja veron kiertämiseen liittyvänä veron määränä pidettävä jäsenvaltiolle koitunutta veron nettomenetystä (jossa otetaan huomioon veropetoksen tai veronkierron aiheuttavassa rakenteessa maksettu myynteihin sisältyvä vero ja ostoihin sisältyvä vähennyskelpoinen vero) vai jäsenvaltiolle koitunutta veron bruttomenetystä (jossa otetaan huomioon ainoastaan myynteihin sisältyvä vero veropetoksen tai veronkierron aiheuttavassa rakenteessa)?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään yhtäältä, onko kuudennen direktiivin 17 ja 27 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle, tämän direktiivin 27 artiklan nojalla sallitulle direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta poikkeavalle toimenpiteelle, joka on hyväksytty päätöksellä 89/534 ja jonka nojalla suoramyyntiä harjoittavan yrityksen arvonlisäveron peruste on myytävien tuotteiden käypä markkina-arvo lopullisessa kulutusvaiheessa, kun nämä tuotteet myydään arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömien jälleenmyyjien välityksellä, eikä tällöin oteta millään tavalla huomioon ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka koskee näiden jälleenmyyjien kyseiseltä yritykseltä ostamia esittelytuotteita, ja toisaalta, onko päätös 89/534 pätemätön siitä syystä, että siinä ei sallita sitä, että Yhdistynyt kuningaskunta ottaa huomioon tällaisten jälleenmyyjien maksaman ostoihin sisältyvän ja näitä samoja esittelytuotteita koskevan arvonlisäveron, minkä vuoksi päätöksellä loukataan suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

35 Erityisesti kuudennen direktiivin 17 ja 27 artiklan tulkinnasta on todettava aluksi, että päätöksellä 89/534 Yhdistyneelle kuningaskunnalle kuudennen direktiivin 27 artiklan nojalla myönnetyn poikkeuksen, joka sen kansallisessa lainsäädännössä käy ilmi vuoden 1994 lain liitteessä 6 olevasta 2 kohdasta, tarkoituksena on veron kiertämisen estäminen.

36 Kuten unionin tuomioistuin on kuitenkin jo aiemmin todennut, veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi toteutettavia kansallisia poikkeavia toimenpiteitä on tulkittava suppeasti ja niissä voidaan olla noudattamatta kuudennen direktiivin 11 artiklan sisältämää arvonlisäveron perustetta koskevaa sääntöä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä (tuomio 10.4.1984, komissio v. Belgia, 324/82, EU:C:1984:152, 29 kohta ja tuomio 29.5.1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, 24 kohta).

37 Tästä on todettava, että kuudennen direktiivin 2 artiklasta ilmenevän arvonlisäverojärjestelmään liittyvän perusperiaatteen mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta vähentämällä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin suoraan sisältyvä arvonlisävero eikä tätä vähennystä pääsääntöisesti voida rajoittaa (ks. vastaavasti tuomio 6.7.1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, 16 ja 18 kohta ja tuomio 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi, C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470, 34 kohta).

38 Nyt käsiteltävässä asiassa päätöksen 89/534 1 artiklan mukaisesti annetussa ja sen kanssa sanamuodoltaan samanlaisessa vuoden 1994 lain liitteessä 6 olevassa 2 kohdassa myönnetään poikkeus kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta antamalla veroviranomaiselle oikeus määritellä arvonlisäverovelvollisen henkilön veron peruste tuotteille, jotka tämä toimittaa verovelvolliseksi rekisteröitymättömille jälleenmyyjille, tukeutumalla näiden tuotteiden vähittäismyyntiarvoon markkinoilla. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa arvonlisäverovelvollista tavallaan verotetaan niiden jälleenmyyjien sijasta, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia.

39 Päätöksellä 89/534 sallittu poikkeava toimenpide ei kuitenkaan koske vähennysoikeuksia koskevia säännöksiä, jotka ovat tämän direktiivin 17–20 artiklassa ja joita siis sovelletaan pääasiaan.

40 Tarkemmin sanoen päätöksessä ei anneta oikeutta poiketa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdasta, jonka mukaan verovelvollinen voi vähentää maksettavakseen tulevasta verosta arvonlisäveron, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut tavaroista, jotka sille on toimittanut tai toimittaa toinen verovelvollinen, ja palveluista, jotka se on vastaanottanut tai vastaanottaa toiselta verovelvolliselta.

41 Tämän säännöksen mukaan esittelytuotteisiin tai muihin jälleenmyyjien hankkimiin tavaroihin ja palveluihin liittyvää veroa, olivatpa jälleenmyyjät arvonlisäverovelvollisia tai eivät, ei voida vähentää suoramyyntiä harjoittavan sellaisen yrityksen – kuten pääasian oikeusriidassa Avonin – maksettavaksi tulevasta verosta, joka ei ole vastaanottanut kolmannelta minkäänlaista tavaraa tai palvelua mutta on sitä vastoin myynyt esittelytuotteet näille jälleenmyyjille.

42 Lisäksi on korostettava, että pääasiassa kyseessä olevat jälleenmyyjät, jotka myyvät tuotteita suoramyyntijärjestelmässä, eivät ole arvonlisäverovelvollisia, joten heillä ei ole kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla oikeutta saada kokonaan tai osittain takaisin veroa, jonka tavaroiden ja palvelujen toimittajat ovat laskuttaneet heiltä.

43 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 ja 27 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle, tämän direktiivin 27 artiklan nojalla sallitulle direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta poikkeavalle toimenpiteelle, joka on hyväksytty päätöksellä 89/534 ja jonka nojalla suoramyyntiä harjoittavan yrityksen arvonlisäveron peruste on myytävien tuotteiden käypä markkina-arvo lopullisessa kulutusvaiheessa, kun nämä tuotteet myydään arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömien jälleenmyyjien välityksellä, vaikka tässä poikkeavassa toimenpiteessä ei oteta millään tavalla huomioon ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka koskee näiden jälleenmyyjien kyseiseltä yritykseltä ostamia esittelytuotteita.

44 Päätöksen 89/534 pätevyydestä on ensinnäkin huomautettava, että jotta arvonlisäverojärjestelmää koskeva unionin säädös olisi suhteellisuusperiaatteen mukainen, sen sisältämien säännösten on sovelluttava tavoiteltavien päämäärien saavuttamiseen ja oltava tarpeen niiden saavuttamisen kannalta ja haitattava mahdollisimman vähän kuudennen direktiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista (ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi, C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470, 60 kohta ja tuomio 29.4.2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, 46 kohta).

45 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että päätöksellä 89/534 toteutetulla poikkeavalla toimenpiteellä pyritään päätöksen johdanto-osan toisen, kolmannen ja neljännen perustelukappaleen mukaan veron kiertämisen estämiseen ja että sen tavoitteena on mahdollistaa se, että Yhdistynyt kuningaskunta voi poistaa tietyt erityiset ongelmat, jotka suoramyyntijärjestelmä aiheuttaa arvonlisäveron osalta. On nimittäin niin, että koska arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröitymättömät jälleenmyyjät ovat mukana viimeisessä myyntivaiheessa, tämä järjestelmä merkitsee sitä, että veroa ei sovelleta näiden jälleenmyyjien lopulliselle kuluttajalle tekemiin tavaroiden luovutuksiin.

46 Tässä yhteydessä on todettava, että oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu veron kiertämisen käsite koskee puhtaasti objektiivista tapahtumaa ja että tässä säännöksessä mahdollistetaan tämän direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta poikkeavasta toimenpiteestä säätäminen silloinkin, kun verovelvollisen toimilla ei tavoitella veroetua vaan niillä on kaupallinen tarkoitus (ks. vastaavasti tuomio 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, 138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, 21 ja 24 kohta).

47 On kuitenkin niin, että siltä osin kuin päätöksessä 89/534 toteutetulla poikkeavalla toimenpiteellä annetaan Yhdistyneelle kuningaskunnalle oikeus soveltaa arvonlisäveroa tuotteiden myyntiin, jota suoramyyntiä harjoittava yritys harjoittaa suhteessa lopullisiin kuluttajiin ja joka toteutetaan arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömien jälleenmyyjien välityksellä, ja määrittää tämän yrityksen veron peruste näiden jälleenmyyjien myymien tuotteiden käyvän arvon tai markkina-arvon perusteella, tällä toimenpiteellä voidaan välttää tällaisesta myyntirakenteesta aiheutuva verotulojen menetys. Tällaisella toimenpiteellä voidaan siis saavuttaa tavoite veronkierron estämisestä.

48 On kyllä totta, että päätöksessä 89/534 ei sallita sitä, että otettaisiin jollain tavalla huomioon arvonlisävero, jonka arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömät jälleenmyyjät ovat maksaneet ostaessaan esittelytuotteet suoramyyntiä harjoittavalta yritykseltä.

49 Kuten tämän tuomion 40 ja 41 kohdasta kuitenkin käy ilmi, tämän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron huomioon ottaminen päätöksen 89/534 1 artiklassa tarkoitettuihin luovutuksiin sovellettavan veron perusteessa olisi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan vastainen poikkeus.

50 Lisäksi mainitun ostoihin sisältyvän arvonlisäveron huomioon ottaminen veron perusteessa vaikeuttaisi arvonlisäveron kantoa kyseisessä päätöksessä tarkoitetuissa myyntirakenteissa.

51 Näin ollen on katsottava, että päätös 89/534 ei mene pidemmälle kuin on tarpeen veronkierron estämisen tavoitteen saavuttamiseksi.

52 Toiseksi on huomautettava, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on erityisesti se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Tästä on todettava, että se, että päätöksessä 89/534 ei oteta huomioon ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka liittyy sellaisiin esittelytuotteisiin, jotka arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömät jälleenmyyjät ovat ostaneet Avonin kaltaiselta suoramyyntiä harjoittavalta yritykseltä, johtaa siihen, että tämän yrityksen tuotteiden toimitusketjuun sovelletaan korkeampaa arvonlisäverokantaa kuin sen kilpailijoiden tuotteisiin. Tämä seikka on kuitenkin vain seuraus valinnasta, jonka tällainen suoramyyntiä harjoittava yritys on tehnyt tuotteidensa markkinointia varten.

54 Näin ollen ja tämän tuomion 47 ja 48 kohdassa esitettyjen seikkojen perusteella verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei voida tulkita siten, että se sallisi tämän arvonlisäveron huomioon ottamisen veron perusteessa, kun kyse on päätöksen 89/534 1 artiklassa tarkoitetuista luovutuksista.

55 Näin ollen on katsottava, että päätös 89/534 haittaa mahdollisimman vähän verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

56 Kaikista edellä olevista päätelmistä seuraa, että ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen tutkinnassa ei ole tullut esiin mitään sellaista seikkaa, joka vaikuttaisi päätöksen 89/534 pätevyyteen.

Toinen kysymys

57 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisella kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 27 artiklaa tulkittava siten, että siinä edellytetään, että jäsenvaltio, joka pyytää oikeutta poiketa tämän direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta, ilmoittaa komissiolle siitä, että arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömät jälleenmyyjät vastaavat arvonlisäverosta, jonka ne maksavat suoramyyntiä harjoittavalta yritykseltä ostamistaan esittelytuotteista, joita ne käyttävät taloudelliseen toimintaansa, jotta tämä ostoihin sisältyvä arvonlisävero voidaan ottaa jollain tavalla huomioon poikkeavaa toimenpidettä koskevissa ehdoissa.

Tutkittavaksi ottaminen

58 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että toista kysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska sillä ei ensinnäkään ole mitään yhteyttä pääasian kanteen kohteeseen, koska toiseksi unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen tähän kysymykseen, ja koska kolmanneksi tämä kysymys on täysin hypoteettinen siitä syystä, että poikkeusta koskeva pyyntö koski kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa eikä tämän direktiivin 17 artiklaa, joka koskee arvonlisäveron vähennysoikeutta.

59 Tässä yhteydessä on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämillä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämistä ensimmäisestä ja kolmannesta tutkimatta jättämistä koskevasta perusteesta riittää, kun todetaan, että – kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 97 kohdassa katsonut – mikäli unionin tuomioistuin tulkitsisi kuudennen direktiivin 27 artiklaa niin, että siinä asetetaan jäsenvaltiolle oikeudellinen velvoite antaa komissiolle poikkeushakemuksensa tueksi erityisiä tietoja, joita nyt käsiteltävässä asiassa ei ole annettu, tällainen vastaus saattaisi vaikuttaa päätöksen 89/534 pätevyyteen ja näin pääasian oikeusriidan ratkaisuun.

61 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämästä toisesta tutkimatta jättämistä koskevasta perusteesta on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on nyt käsiteltävässä asiassa esitellyt pääasiaan liittyvät oikeudelliset seikat ja tosiseikat riittävän täsmällisesti, jotta Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitetut osapuolet voivat esittää huomautuksia ja jotta unionin tuomioistuin voi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin.

62 Edellä olevan perusteella on katsottava, että toinen ennakkoratkaisukysymys voidaan ottaa tutkittavaksi.

Asiakysymys

63 Aluksi on huomautettava, että Yhdistynyt kuningaskunta on pyytänyt kuudennen direktiivin 27 artiklan nojalla poikkeusta tämän direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta, jossa vahvistetaan arvonlisäveron perusteen määrittämistä koskevat säännöt sellaisen veronkierron estämiseksi, joka johtuu arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömien jälleenmyyjien toteuttamasta tuotteiden myynnistä lopullisessa kulutusvaiheessa.

64 Tämän direktiivin 27 artiklan 2 kohdan nojalla jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön direktiivistä poikkeavia toimenpiteitä, on kuitenkin toimitettava komissiolle kaikki tarvittavat tiedot.

65 Tässä yhteydessä on korostettava, että 12.7.1988 antamassaan tuomiossa Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383), joka koski erityisesti päätöksen 85/369 – joka on sittemmin korvattu sisällöltään identtisellä päätöksellä 89/534 – pätevyyttä, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei asiassa ollut tullut ilmi seikkoja, jotka olisivat vaikuttaneet ensin mainitun päätöksen

pätevyyteen, todettuaan tätä ennen erityisesti kyseisen tuomion 36 kohdassa, että komissiolle tehdyssä ilmoituksessa viitattiin riittävästi tarpeisiin, joita varten toimenpidettä oli pyydetty, ja että se sisälsi kaikki tavoitellun päämäärän toteamisen kannalta olennaiset tiedot.

66 Tässä yhteydessä on todettava aluksi, että se seikka, että arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömät jälleenmyyjät vastaavat arvonlisäverosta, jonka ne maksavat suoramyyntiä harjoittavalta yritykseltä – kuten pääasiassa Avonilta – ostamistaan esittelytuotteista, voimatta vähentää sitä, ei ole tieto, joka sellaisenaan liittyy haetulla poikkeuksella tavoiteltuun päämäärään tai poikkeuksen keskeiseen mekanismiin eli veron perusteen määrittämiseen.

67 Tämän jälkeen on todettava, että tämä seikka liittyy erottamattomasti arvonlisäverosäännöstöön, koska – kuten tämän tuomion 42 ja 48 kohdassa on jo todettu – arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömillä jälleenmyyjillä ei ole minkäänlaista oikeutta vähentää heiltä laskutettua veroa. Näin ollen ei voida katsoa, että tällainen seikka olisi pitänyt ilmoittaa komissiolle Yhdistyneen kuningaskunnan sille osoittaman poikkeushakemuksen yhteydessä.

68 Lopuksi on todettava, että jäsenvaltiolta ei voida edellyttää, että pyytäessään kuudennen direktiivin 27 artiklan nojalla direktiivistä poikkeamista sen on täsmennettävä kaikki tosiseikat ja oikeudelliset seikat, joilla on yhteys tilanteeseen, jonka jäsenvaltio haluaa korjata, mutta jotka eivät johdu kyseisestä tilanteesta.

69 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 27 artiklaa on tulkittava siten, että siinä ei edellytetä, että jäsenvaltio, joka pyytää oikeutta poiketa tämän direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta, ilmoittaa komissiolle siitä, että arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömät jälleenmyyjät vastaavat arvonlisäverosta, jonka ne maksavat suoramyyntiä harjoittavalta yritykseltä ostamistaan esittelytuotteista, joita ne käyttävät taloudelliseen toimintaansa, jotta tämä ostoihin sisältyvä arvonlisävero voidaan ottaa jollain tavalla huomioon poikkeavaa toimenpidettä koskevissa ehdoissa.

Kolmas kysymys

70 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annetut vastaukset, kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Neljäs kysymys

71 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy neljännellä kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 27 artiklassa tarkoitettuna veropetoksiin ja veron kiertämiseen liittyvänä kantamatta jääneen veron määränä pidettävä jäsenvaltiolle koitunutta verotulojen nettomenetystä vai jäsenvaltiolle koitunutta verotulojen bruttomenetystä.

72 Tästä on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei esitä mitään päätöstä 89/534 koskevaa pätemättömyysperustetta, joka liittyisi kuudennen direktiivin 27 artiklassa tarkoitettuun veropetoksiin ja veron kiertämiseen liittyvän kantamatta jääneen veron määrään, eikä täsmennä syitä, joiden vuoksi tämän artiklan tulkinta, siltä osin kuin se koskee veropetoksia tai veron kiertämistä, olisi merkityksellisen oikeusriidan ratkaisun kannalta.

73 Näiden tietojen puuttuessa unionin tuomioistuin ei voi antaa hyödyllistä vastausta neljänteen kysymykseen, joka on näin ollen jätettävä tutkimatta.

Oikeudenkäyntikulut

74 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.1.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/7/EY, 17 ja 27 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle, tämän direktiivin 27 artiklan nojalla sallitulle direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta poikkeavalle toimenpiteelle, joka on hyväksytty luvan antamisesta Yhdistyneelle kuningaskunnalle soveltaa tiettyihin luovutuksiin rekisteröitymättömille jälleenmyyjille jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta poikkeavaa toimenpidettä 24.5.1989 tehdyllä neuvoston päätöksellä 89/534/ETY ja jonka nojalla suoramyyntiä harjoittavan yrityksen arvonlisäveron peruste on myytävien tuotteiden käypä markkina-arvo lopullisessa kulutusvaiheessa, kun nämä tuotteet myydään arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömien jälleenmyyjien välityksellä, vaikka tässä poikkeavassa toimenpiteessä ei oteta millään tavalla huomioon ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka koskee näiden jälleenmyyjien kyseiseltä yritykseltä ostamia esittelytuotteita.**

2) **Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen tutkinnassa ei ole tullut esiin mitään sellaista seikkaa, joka vaikuttaisi päätöksen 89/534 pätevyyteen.**

3) **Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2004/7, 27 artiklaa on tulkittava siten, että siinä ei edellytetä, että jäsenvaltio, joka pyytää oikeutta poiketa tämän direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta, ilmoittaa Euroopan komissiolle siitä, että arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömät jälleenmyyjät vastaavat arvonlisäverosta, jonka ne maksavat suoramyyntiä harjoittavalta yritykseltä ostamistaan esittelytuotteista, joita ne käyttävät taloudelliseen toimintaansa, jotta tämä ostoihin sisältyvä arvonlisävero voidaan ottaa jollain tavalla huomioon poikkeavaa toimenpidettä koskevissa ehdoissa.**

Allekirjoitukset