

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MICHAL BOBEK

7 päivänä syyskuuta 2017(1)

Asia C-305/16

Avon Cosmetics Ltd

vastaan

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Ennakkoratkaisupyyntö – First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin, vero-osasto), Yhdistynyt kuningaskunta)

Arvonlisävero – Poikkeus – Välittäjien kautta tapahtuva myynti, josta ei kanneta arvonlisäveroa – Teoreettisen ostoihin sisältyvän veron huomioon ottaminen

I. Johdanto

1. Avon Cosmetics Limited (jäljempänä Avon) myy kauneustuotteitaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa edustajille, joista käytetään arkikielessä nimitystä ”Avon Ladies” (jäljempänä edustajat) ja jotka puolestaan myyvät tuotteita edelleen asiakkailleen (jäljempänä suoramyyntimalli). Monet edustajista eivät ole rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi. Tämän vuoksi heidän myynnistä saamastaan katteesta ei tavallisesta kanneta arvonlisäveroa.

2. Tämä toimitusketjun viimeisessä vaiheessa ”kadonneen arvonlisäveron” tai ”arvonlisäveron kiertämisen” ongelma on tyypillistä suoramyyntimalleille. Ratkaistakseen ongelman Yhdistynyt kuningaskunta pyysi poikkeusta pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan tosiasiallisesta myyntihinnasta (jäljempänä poikkeus), ja sille myönnettiin se. Avonin tapauksessa poikkeuksen ansiosta Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisen, Her Majesty's Revenue and Customsin (jäljempänä HMRC), oli mahdollista kantaa Avonilta arvonlisäveroa edustajien, jotka eivät olleet rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi, maksaman *tukkuhinnan* sijasta *vähittäismyyntihinnasta*, jolla edustajat myyvät tuotteet loppukuluttajalle.

3. Poikkeuksen soveltamistavassa ei kuitenkaan oteta huomioon kustannuksia, joita rekisteröitymättömille edustajille aiheutuu vähittäismyyntitoiminnassaan, eikä ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, jonka he olisivat voineet vähentää, jos he olisivat rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi (jäljempänä teoreettinen ostoihin sisältyvä vero). Jos edustajat ostavat tuotteita esittelytarkoituksiin (tuotteita ei ole tarkoitus myydä vaan käyttää myynnin apuvälineinä),

he eivät voi vähentää näihin ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

4. Tästä seuraa, että näiden kustannusten osalta huomiotta jätetty teoreettinen ostoihin sisältyvä vero jää toimitusketjuun ja kasvattaa suoramyymintämallista kannettavan arvonlisäveron kokonaismäärän suuremmaksi kuin tavanomaisissa myyntipisteissä tapahtuvasta myynnistä kannettava vero.

5. Avonin arvonlisäverotuksesta nostaman kanteen yhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää useita kysymyksiä poikkeuksen tulkinnasta ja pätevyydestä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee erityisesti, i) onko Yhdistynyt kuningaskunta velvollinen ottamaan huomioon edustajien kaltaisten suorien jälleenmyyjien teoreettisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, ii) oliko Yhdistynyt kuningaskunta velvollinen saattamaan teoreettista ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa koskevan ongelman Euroopan komission tietoon poikkeusta pyytäessään ja iii) mitä seurauksia jommankumman velvollisuuden noudattamatta jättämisellä olisi tai on.

II. Asiaa koskevat oikeussäännöt

A. Unionin lainsäädäntö

1. *Arvonlisäverodirektiivit 77/388 ja 2006/112*

6. Unionin lainsäädännön asian kannalta merkitykselliset säännökset, joita sovellettiin kyseisen järjestelyn toteuttamisajankohtana, sisältyvät arvonlisäverodirektiiviin 77/388/ETY(2) (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 1.1.2007 edeltävän ajanjakson osalta. Sen jälkeisen ajanjakson osalta asianomaiset säännökset sisältyvät direktiiviin 2006/112/EY(3) (jäljempänä direktiivi 2006/112).

7. Jäljempänä tarkasteltavia muutamia vähäisiä eroja lukuun ottamatta kuudennen arvonlisäverodirektiivin ja direktiivin 2006/112 asiaa koskevat säännökset ovat samansisältöisiä. Tässä jaksossa viitataan jäljempänä kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksiin, ja niitä vastaaviin direktiivin 2006/112 säännöksiin viitataan alaviitteissä. Selkeyden vuoksi toisaalla tässä ratkaisuehdotuksessa viitataan ainoastaan asiaa koskeviin kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksiin, ja direktiivin 2006/112 vastaavia säännöksiä sovelletaan soveltuvin osin.

8. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:(4)

”Arvonlisäveroa on kannettava:

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

9. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:(5)

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

10. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:(6)

”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”.

11. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklassa(7) säädetään seuraavaa:

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

2. Jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot.— —

5. Jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1977 soveltavat 1 kohdassa tarkoitetun tyyppisiä erityistoimenpiteitä, voivat pysyttää ne voimassa, jos ne ilmoittavat niistä komissiolle ennen 1 päivää tammikuuta 1978 ja jos tällaiset veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet ovat 1 kohdan edellytysten mukaisia.”

2. *Neuvoston päätös 89/534/ETY (jäljempänä poikkeus)*

12. Poikkeuksen(8) johdanto-osan 3.–5. perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”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”.

13. Poikkeuksen johdanto-osan yhdeksännessä ja kymmenennessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”yhteisöjen tuomioistuin totesi 12.7.1988 antamassaan tuomiossa muun muassa, että kuudennen direktiivin 27 artikla mahdollisti nyt kyseessä olevan kaltaisen poikkeustoimenpiteen toteuttamisen sillä edellytyksellä, että siitä seuraava erilainen kohtelu oli perusteltua objektiivisten olosuhteiden vuoksi;

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

14. Poikkeuksen 1 artiklassa säädetään 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.”

B. Kansallinen lainsäädäntö

1. Vuoden 1994 arvonlisäverolaki

15. Kuudes arvonlisäverodirektiivi ja nykyisin direktiivi 2006/112 on pantu täytäntöön Yhdistyneen kuningaskunnan kansallisessa lainsäädännössä vuoden 1994 arvonlisäverolailla (Value Added Tax Act 1994), jonka 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava tämän lain säännösten mukaisesti

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

16. Arvo, jonka perusteella tavaroiden luovutuksesta on maksettava arvonlisäveroa, määritetään vuoden 1994 arvonlisäverolain 19 §:n ja liitteen 6 mukaisesti. Sen 19 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

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

17. Poikkeuksen mukaan nykyisin vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteessä 6 olevassa 2 kohdassa annetaan HMRC:lle oikeus määrätä, että verovelvollisen henkilön luovuttamien tavaroiden arvo on määritettävä vähittäismyynnin käyvän markkina-arvon perusteella (eli korkeamman arvon perusteella kuin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan soveltamisesta seuraisi) tilanteissa, joissa muut kuin verovelvolliset myyvät nämä tavarat eteenpäin, jos

”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” (jäljempänä ennakkotietopäätös).

2. Ennakkotietopäätös

18. HMRC antoi 27.6.1985 Avonille ennakkotietopäätöksen, joka on edelleen voimassa. Siinä

todetaan seuraavaa:

"The Commissioners of Customs & Excise MÄÄRÄÄ täten [vuoden 1994 arvonlisäverolain 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 – –

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

on pidettävä tavaroiden käypää markkina-arvoa vähittäismyynnissä."

III. Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

19. Avon käyttää suoramyymtimallia Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Tässä mallissa Avon myy tuotteitaan edustajilleen ("Avon Ladies"), jotka puolestaan myyvät tuotteet vähittäismyynnissä asiakkailleen voitolla. Jos Avon esimerkiksi myy tuotteen edustajille 75 Englannin punnalla (GBP), edustajien jälleenmyyntihinta voi olla 100 GBP.

20. Liikevaihdon alaraja, jonka ylittyessä arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen on *pakollista*, on Yhdistyneessä kuningaskunnassa korkea – 100 000 GBP. Osa edustajista on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Monien kohdalla pakollisen rekisteröitymisen raja ei kuitenkaan ylity, ja he ovat päättäneet olla rekisteröitymättä.

21. Tämän vuoksi näiden rekisteröitymättömien edustajien myynnistä saamasta katteesta ei tavallisesti kannettaisi arvonlisäveroa. Edellä esitetystä esimerkistä arvonlisäveroa kannetaan siten 75 GBP:n tukkuhinnasta muttei 25 GBP:n vähittäismyynnin katteesta, jonka rekisteröitymättömät edustajat saavat. Tämä toimitusketjun viimeisessä vaiheessa "kadonneen" arvonlisäveron ongelma voi syntyä myös muissa suoramyymtimalleissa (esimerkiksi joissain ovelta ovelle -myynneissä).

22. Suoramyymtimallin käytöstä syntyneen kadonneen arvonlisäveron ongelman ratkaisemiseksi Yhdistynyt kuningaskunta sai hakemuksestaan poikkeuksen pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava tosiasiallisesta myyntihinnasta (kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta).

23. Poikkeuksen ansiosta HMRC voi niissä tapauksissa, joissa käytetään suoramyymtimallia, kantaa arvonlisäveroa *tukkuhinnan* (joka on tässä tapauksessa Avonille maksettava hinta) sijasta *vähittäismyyntihinnasta* (tai parhaasta arviosta siitä), jonka loppukuluttaja maksaa jälleenmyyjälle eli edustajille.

24. Poikkeus saatettiin osaksi kansallista lainsäädäntöä ja pantiin täytäntöön ennakkotietopäätöksillä. Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ovat lähettäneet ennakkotietopäätöksiä noin 40 yritykselle, joihin kuuluu myös Avon.

25. Poikkeusta ei sovelleta erotuksetta kaikkeen Avonin myyntiin.

26. Pieni määrä sen edustajia on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Heidän myynnistään arvonlisäveroa peritään tavallisen tavan mukaan. Avonin on siten maksettava siihen myyntihintaan, jonka se perii arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneiltä edustajilta, sisältyvä myynnin arvonlisävero. Kyseisten edustajien on maksettava loppukuluttajalta perittävään myyntihintaan sisältyvä myynnin arvonlisävero. He voivat kuitenkin vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vastaavista ostoistaan Avonilta.

27. HMRC ja Avon ovat myös sopineet kahdesta mukautuksesta poikkeuksen soveltamiseen. Ensinnäkin jotkut edustajat pitävät (osan) Avonilta ostamistaan tuotteista henkilökohtaista käyttöä varten. Heistä itsestään tulee siten loppukuluttajia näiden tuotteiden osalta. Toiseksi edustajat tarjoavat toisinaan pieniä alennuksia. Molemmissa tapauksissa poikkeuksen soveltaminen johtaisi liian suuren arvonlisäveron perimiseen. Avon ja HMRC tarkastelevat näin ollen aika ajoin näissä kahdessa ryhmässä toteutuneen myynnin osuutta. Ennakkoratkaisupyyntöön mukaan molemmista on saatavilla hyvin tarkkoja lukuja.

28. Edellä mainitut ovat kaikki esimerkkejä tilanteista, joissa poikkeuksen soveltamatta jättäminen tai mukautettu soveltaminen Avonin myyntiin on lähtökohtaisesti riidatonta. Käsiteltävä asia koskee riidanalaista poikkeuksen soveltamisen näkökohtaa, nimittäin esittelytuotteiden myyntiä.

29. Avon myy joitain tuotteita edustajille esittelytarkoituksiin. Niitä myydään tyypillisesti tavallista suuremmalla alennuksella. Osaa esittelytuotteista käytetään niiden tarkoituksen mukaisesti, esimerkiksi myynnin apuvälineinä. Osan edustajat pitävät henkilökohtaisessa käytössään. Avon ja HMRC ovat yhtä mieltä siitä, että noin 50 prosenttia tuotteista, jotka myydään esittelytuotteina, päättyy sen sijaan edustajien omaan käyttöön. Tämä on ilmeisesti syy siihen, miksi Avon ei anna esittelytuotteitaan ilmaiseksi. Näissä tapauksissa edustajat ovat loppukuluttajia, ja arvonlisäveroa peritään Avonille maksetusta hinnasta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan pääsäännön mukaisesti. Näiden esittelytuotteiden osalta tilanne on riidaton.

30. Riidanalaista on sen sijaan se noin 50 prosentin osuus esittelytuotteista, jota käytetään tosiasiallisesti siten kuin on tarkoitettukin: niitä ei myydä edelleen vaan käytetään liiketoiminnan apuvälineinä, joiden tarkoitus on lisätä muuta myyntiä. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneiden jälleenmyyjien osalta näiden tuotteiden ostosta maksettu arvonlisävero olisi tavallisesti johtanut ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen. Tätä kustannusta ei kuitenkaan oteta huomioon poikkeusta sovellettaessa. Tämän seurauksena rekisteröitymättömien edustajien myyntiin kohdistuva arvonlisäverorasite on suurempi kuin niissä harvoissa tapauksissa syntyvä rasite, joissa edustajat ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi. Se on myös suurempi kuin veron määrä silloin, jos rekisteröityneet myyjät myyvät tuotteet loppukuluttajille.

31. Ennakkoratkaisupyyntöön mukaan näiden kustannusten huomiotta jättäminen on johtanut arvonlisäveron määrän kasvuun noin 16 miljoonalla GBP:llä vuosina 1997–2013.

32. Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa Avon riitauttaa tavan, jolla HMRC soveltaa poikkeusta. Sen mukaan poikkeusta olisi sovellettava tavalla, jolla varmistetaan, ettei Avoniin kohdistu kohtuuton verorasite, ja että poikkeuksen nojalla kannettavan veron määrää olisi yhdenmukaistettava ”kierretyn” tai vältetyn arvonlisäveron määrän kanssa. Avon väittää, että jos poikkeusta ei voida tulkita tällä tavalla, se on pätemätön. Se myös katsoo, että pyytäessään poikkeusta Yhdistyneellä kuningaskunnalla oli velvollisuus tuoda esille siitä syntyvä ongelma, ettei ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää, ja sen vaikutus vältetyn veron määrään. Avon pitää perusteena poikkeuksen pätemättömyydelle myös sitä, ettei Yhdistynyt kuningaskunta ole tehnyt näin.

33. Edellä esitetyn perusteella First-tier Tribunal (Tax Chamber) ((ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin (vero-osasto), Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jos suoramyynä harjoittava yritys myy tavaroita (jäljempänä myynnin apuvälineet) rekisteröitymättömille jälleenmyyjille tai jos rekisteröitymättömän jälleenmyyjä ostaa kolmannelta henkilöltä tavaroita ja palveluja (jäljempänä kolmannen henkilön luovuttamat tavarat ja palvelut), jotka rekisteröitymättömän jälleenmyyjä käyttää kummassakin tapauksessa taloudellisessa toiminnassaan sellaisten muiden tavaroiden myynnin edistämiseksi, jotka se myös ostaa suoramyynä harjoittavalta yritykseltä ja joihin sovelletaan hallinnollisia järjestelyjä, jotka on viimeksi toteutettu 24.5.1989 tehtyyn neuvoston päätökseen 89/534/ETY perustuvan poikkeuksen nojalla (jäljempänä poikkeus), ovatko asianomaiset poikkeusluvut, täytäntöönpanolainsäädäntö ja/tai hallinnolliset järjestelyt ristiriidassa asianomaisten Euroopan unionin lainsäädäntöön kuuluvien säännösten ja/tai periaatteiden kanssa siltä osin kuin kansallisissa toimenpiteissä edellytetään, että suoramyynä harjoittava yritys vastaa myynteihin sisältyvästä arvonlisäverosta rekisteröitymättömän jälleenmyyjän kyseisten muiden tavaroiden myyntihinnan osalta ilman, että rekisteröitymättömän jälleenmyyjän hankkimisiin myynnin apuvälineisiin ja/tai kolmannen osapuolen luovuttamiin tavarihin ja palveluihin liittyvä arvonlisävero vähennetään?

2) Oliko Yhdistyneellä kuningaskunnalla pyytäessään neuvostolta 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 ylijäämää 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 tavarihin 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 suoramyynä, heidän rekisteröitymättömien jälleenmyyjänsä ja muiden kuin suoramyynä harjoittavien yritysten välillä?

b) Onko niin, että

i) Yhdistyneelle kuningaskunnalle myönnetty poikkeus [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan soveltamisesta oli lainvastainen,

- ii) [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 17 artiklan soveltamista koskeva poikkeus on tarpeen 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 17 artiklan soveltamista koskevan poikkeuksen,
- iii) Yhdistynyt kuningaskunta toimii lainvastaisesti, kun se ei hallinnoi arvonlisäverotusta sillä tavoin, että suoramyymien 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 poikkeusluvut, täytäntöönpanolainsäädäntö tai hallinnolliset järjestelyt ovat näin ollen kokonaan tai osittain pätemättömiä ja/tai lainvastaisia?
- c) Onko Euroopan unionin tuomioistuimen tai kansallisen tuomioistuimen määräämä asianmukainen oikeuskeino
- i) määräys, jonka mukaan jäsenvaltiolta edellytetään poikkeuksen täytäntöönpanoa kansallisessa lainsäädännössä siten, että se säätää asianmukaisesta mukautuksesta, joka liittyy a) vähennyskelvottomaan arvonlisäveroon, joka sisältyy rekisteröitymättömien jälleenmyymien taloudellista toimintaansa varten ostamiin myynnin apuvälineisiin ja/tai kolmannen osapuolen luovuttamiin tavaroihin ja palveluihin ja joka jää rekisteröitymättömien jälleenmyymien maksettavaksi; tai b) arvonlisäveroon, joka ylittää sen määrän, jonka veroviranomainen on kantanut veronkierron estämiseksi; tai [c]) mahdolliseen epäterveeseen kilpailuasetelmaan, joka syntyy suoramyymien, heidän rekisteröitymättömien jälleenmyymiensä ja muiden kuin suoramyyntiä harjoittavien yritysten välillä; vai
- ii) vahvistus, jonka mukaan poikkeuksen myöntäminen ja siten poikkeus itsessään on pätemätön; vai
- iii) vahvistus, jonka mukaan kansallinen lainsäädäntö pätemätön; vai
- iv) vahvistus, jonka mukaan Avonille annettu 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 jälleenmyymien taloudellista toimintaansa varten ostamiin myynnin apuvälineisiin ja/tai kolmannen osapuolen luovuttamiin tavaroihin ja palveluihin ja joka jää rekisteröitymättömien jälleenmyymien kannettavaksi; tai b) arvonlisäveroon, joka ylittää sen määrän, jonka veroviranomainen on kantanut veronkierron estämiseksi; tai [c]) mahdolliseen epäterveeseen kilpailuasetelmaan, joka syntyy suoramyymien, heidän rekisteröitymättömien jälleenmyymiensä ja muiden kuin suoramyyntiä harjoittavien yritysten välillä?
- 4) Onko [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 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)?”

34. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Avon, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, Euroopan komissio ja Euroopan unionin neuvosto. Menettelyn kirjalliseen vaiheeseen osallistuneet osapuolet esittivät suulliset lausumansa 31.5.2017 pidetyssä istunnossa.

IV. Arviointi asiasta

35. Tämä ratkaisuehdotus rakentuu seuraavasti: Tarkastelen ensin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiä ensimmäistä ja neljättä kysymystä. Koska ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen kieltävästi (1), kansallisen tuomioistuimen esittämää neljättä kysymystä ei ole tarpeen käsitellä (2). Ehdotan lisäksi, että myös kansallisen tuomioistuimen toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi (3). Siten myöskään kolmatta kysymystä ei ole tarpeen tutkia (4).

1. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

36. Onko poikkeus tai ovatko sen täytäntöönpanevat kansalliset toimenpiteet kuudennen arvonlisäverodirektiivin ja/tai sen soveltamista koskevien yleisten periaatteiden vastaisia siltä osin kuin niiden perusteella arvonlisäveroa kannetaan sellaisten jälleenmyyjien, jotka eivät ole rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi, välityksellä myytävien tuotteiden käyvästä markkina-arvosta ottamatta huomioon teoreettista ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka liittyy esittelytuotteisiin tai muihin sellaisiin tavaroihin ja palveluihin, joita nämä jälleenmyyjät ostavat kolmansilta osapuolilta? Tätä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäisellä kysymyksellä pohjimmiltaan tiedustellaan.

a) *Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklassa myönnettäviä poikkeuksia koskevat yleiset periaatteet*

37. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetään oikeudesta ottaa käyttöön ”tämästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä – tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi”.

38. Käsiteltävä asia koskee poikkeusta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta, jossa määritellään ”veron peruste”. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin muiden säännösten tai sen yleisten periaatteiden osalta ei ole säädetty poikkeuksesta. Niitä molempia voidaan siten soveltaa täysimääräisesti.(9)

39. Poikkeus yleisesti sovellettavista säännöistä poikkeaa lähtökohtaisesti näistä säännöistä. Siten on vain loogista, että lopputulos on todennäköisesti toinen kuin jos näitä yleisiä sääntöjä olisi sovellettu täysimääräisesti.(10)

40. Kuten mitä tahansa poikkeusta, 27 artiklan 1 kohdassa säädettyjä poikkeuksia on kuitenkin tulkittava suppeasti. Ne myönnetään direktiivin tiettyihin säännöksiin(11) ja vain joko arvonlisäveron kannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Lisäksi ”niissä voidaan olla noudattamatta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan sisältämää arvonlisäveron perustetta koskevaa sääntöä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä”.(12) Toimenpiteiden on lisäksi oltava tarpeellisia niillä tavoitellun erityisen päämäärän toteuttamiseksi ja tähän soveltuvia, ja niillä on haitattava mahdollisimman vähän kuudennen direktiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista.(13)

41. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetään myös, että poikkeukset ”saavat vaikuttaa ainoastaan *vähäisessä määrin* jäsenvaltiossa lopullisessa

kulutusvaiheessa kannettavan veron *kokonaismäärään*” (kursivointi tässä). Mainitussa kohdassa säädetään nimenomaisesti, että näitä kokonaismäärää ja vähäistä määrää koskevia rajoja sovelletaan yksinkertaistamistoimenpiteisiin. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on katsottu, että mainitut rajat sisältävä säännös on ”kuudennen direktiivin perusperiaatteen mukainen” ja että se koskee myös toimenpiteitä, joilla pyritään estämään tietyntyyppiset veropetokset tai veron kiertäminen.(14)

b) ”Teoreettisen” ostoihin sisältyvän veron huomiotta jättämiseen liittyvä ensisijainen huolenaihe

42. Käsiteltävässä asiassa Yhdistyneelle kuningaskunnalle myönnettiin poikkeus 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi. Se pyrki näin reagoimaan Avonin ja muiden toimijoiden käyttämän suoramyymtimallin yhteen erityispiirteeseen, nimittäin siihen, ettei arvonlisäveroa sovelleta toimitusketjun viimeiseen vaiheeseen, mistä seuraa myynteihin sisältyvän arvonlisäveron suhteellinen pieneneminen.

43. Avon väitti kirjallisissa ja suullisissa lausumissaan, että poikkeusta pyydettiin myös kilpailun vääristymisen estämiseksi. Koska kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetään kuitenkin ainoastaan poikkeusten myöntämisestä veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi (yksinkertaistamiseen ei ole vedottu käsiteltävässä asiassa), sitä on arvioitava ensisijaisesti tämän tavoitteen valossa.

44. On riidatonta, että Avonin ja muiden käyttämä suoramyymtimalli saattaa johtaa veron kiertämiseen lopullisessa kulutusvaiheessa. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetty poikkeus voidaan siten lähtökohtaisesti oikeuttaa.

45. Avon kuitenkin katsoo, ettei poikkeusta sovelleta oikein. HMRC ottaa huomioon ainoastaan *myynteihin sisältyvän veron*, jonka edustajat tavallisesti maksaisivat katteestaan, jos he olisivat rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi. HMRC ei ota huomioon *ostoihin sisältyvää veroa*, jonka edustajat voisivat tavallisesti vähentää, jos he olisivat rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi (tarkemmin ottaen ostettuihin myynnin apuvälineisiin sisältyvä vero). Avonin mukaan se, ettei tätä veroa oteta huomioon, johtaa alkuperäisen ongelman (nimittäin sen, ettei arvonlisäveroa sovelleta toimitusketjun viimeiseen vaiheeseen) ”ylikorjaamiseen”. Tämä ylikorjaus johtaa suhteellisuusperiaatteen loukkaamiseen. Se on myös verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista, koska liikaa kannettu arvonlisävero aiheuttaa kilpailuhaitan kivijalkakauppiaisiin nähden. Ylikorjaus ylittää lisäksi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa asetetut rajat.

46. Olen seuraavista syistä eri mieltä siitä Avonin väitteestä, että se, ettei HMRC ota huomioon teoreettista ostoihin sisältyvää veroa, on väistämättä ongelmallista.

47. Poikkeuksessa ei ensinnäkään yksinkertaisesti säädetä tai anneta mahdollisuutta ottaa huomioon teoreettista ostoihin sisältyvää veroa. Siten tässä mielessä poikkeusta *ei voida* soveltaa ”mukautetusti” tällaisen teoreettisen ostoihin sisältyvän veron huomioon ottamiseksi (jäljempänä c kohta).

48. Poikkeusta ei toiseksi ole tarkoitettu sovellettavaksi tavalla, jolla jäljitellään verotilannetta siinä tapauksessa, että kaikki edustajat olisivat rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi (jäljempänä d kohta).

49. Se, ettei poikkeuksessa säädetä tai anneta mahdollisuutta ottaa huomioon teoreettista ostoihin sisältyvää veroa, ei kolmanneksi sinänsä ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen tai suhteellisuusperiaatteen vastaista tai ylitä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklassa asetettuja rajoja. On mahdollista, että poikkeuksen *soveltaminen* voi olla ongelmallista näiden periaatteiden ja säännösten kannalta, jos teoreettisen ostoihin sisältyvän veron huomiotta

jättäminen vaikuttaa *muuten kuin vähäisessä määrin* lopullisessa kulutusvaiheessa kannetun arvonlisäveron määrään. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lopullisesta arvioinnista muuta johdu, tämä mahdollisuus on kuitenkin nähdäkseni jokseenkin teoreettinen käsiteltävän asian yhteydessä (jäljempänä e kohta).

c) *Poikkeuksen soveltamisala*

50. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdan sanamuodon ja sen yleissäännön mukaisesti, jonka mukaan poikkeuksia on tulkittava suppeasti,(15) poikkeuksia myönnetään mainitun direktiivin *tietyistä* säännöksistä.

51. Käsiteltävässä asiassa poikkeus myönnettiin nimenomaisesti 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta, ja siinä sallitaan poikkeaminen tavanomaisista säännöistä, joita sovelletaan veron perusteen eli sen määrän laskemiseen, josta kannetaan *myynteihin sisältyvää* arvonlisäveroa. Poikkeuksen 1 artiklassa todetaankin, että "[muille kuin verovelvollisille jälleenmyyjille] kohdistuvissa luovutuksissa veron perusteeksi on katsottava tavaroiden käypä markkina-arvo, sellaisena kuin se on määritetty kyseisessä vaiheessa".

52. Kuten edellä 27 kohdassa selitettiin, HMRC pyrkii kahden mukautuksen avulla varmistamaan, että poikkeusta sovellettaessa laskettu veron peruste kuvastaa mahdollisimman hyvin loppukuluttajan tosiasiallisesti maksamaa ostohintaa. Tämä on linjassa sen tuomiossa Direct Cosmetics ja Loughtons Photographs poikkeuksen edeltäjästä(16) esitetyn toteamuksen kanssa, jonka mukaan "kyseessä olevan poikkeavan järjestelmän mukaisena käypänä arvona on pidettävä arvoa, joka on mahdollisimman lähellä – – lopullisen kuluttajan tosiasiallisesti maksamaa hintaa".(17)

53. Poikkeusta ei sitä vastoin pyydetty tavanomaisista säännöistä, joita sovelletaan ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen etenkin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 1 kohdan mukaisesti.(18) Poikkeuksessa ei mainita niiden kustannusten huomioon ottamista, joita jälleenmyyjille, jotka eivät ole verovelvollisia, aiheutuu myytyjen tuotteiden käypää markkina-arvoa laskettaessa. Sikäli kuin edustajat eivät ole verovelvollisia, vähennysoikeutta ei ole. Tavanomaisia sääntöjä sovellettaessa heille aiheutuviin kustannuksiin, kuten myynnin apuvälineiden kustannuksiin, liittyvää ostoihin sisältyvää veroa ei voida vähentää. Lisäksi edelliseen kohtaan viitaten on selvää, etteivät jälleenmyyjille syntyneen teoreettisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron olemassaolo ja määrä voi vaikuttaa loppukuluttajan maksamaan tosiasialliseen hintaan.

54. Tästä seuraa, että kun otetaan huomioon poikkeuksen eksplisiittinen soveltamisala, siinä ei nähdäkseni säädetä tai sallita mukauttamista teoreettisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osalta. Tämä päätelmä perustuu nimenomaisesti suppean poikkeuksen luonteeseen. Tämän poikkeuksen sanamuotoon ja systematiikkaan pohjautuvan perusteen lisäksi on huomattava, että poikkeusten laajentaminen ehdotetulla tavalla voisi olla ongelmallista oikeusvarmuuden kannalta, jos poikkeus, jota on pyydetty ja joka on myönnetty yksinomaan joko ostoihin tai myynteihin sisältyvän veron osalta, antaisi kuitenkin jäsenvaltioille mahdollisuuden päättää, ottaako se myös toisen niistä huomioon.

55. Edellä esitetyn perusteella katson, että poikkeuksen soveltamista *ei voida* mukauttaa jälleenmyyjille, jotka eivät ole verovelvollisia, syntyvän teoreettisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron huomioon ottamiseksi.

d) *Vaihtoehtoisten liiketoimintamallien huomioon ottaminen ja täydellisten ratkaisujen puuttuminen*

56. Avon katsoo, että poikkeusta sovellettaessa veron perusteeseen tällä hetkellä tehtäviä

mukautuksia voitaisiin tarkentaa. Tämän tarkentamisen tarkoituksena olisi ottaa huomioon edustajille, jotka eivät ole rekisteröityneet verovelvolliseksi eivätkä ole verovelvollisia, (etenkin myynnin apuvälineiden osalta) syntyvä teoreettinen ostoihin sisältyvä vero. Avonin sanoin tämä ”toisi sen mahdollisimman lähelle toimitusketjua, jossa veroa kannetaan kaikissa sen vaiheissa”. Koska tällaiset mukautukset ovat mahdollisia, ne on Avonin mukaan tehtävä suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen sekä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa asetettujen rajoitusten noudattamiseksi.

57. On todellakin niin, että ottamalla huomioon myynnin apuvälineiden kustannukset lopputulos olisi lähempänä teoreettista nettoveroa, joka vältettäisiin, jos oletettaisiin, että edustajat ovat todellisuudessa rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi. Edellä c kohdassa esitetyistä syistä katson kuitenkin, ettei poikkeuksen sanamuoto yksinkertaisesti mahdollista tällaisia mukautuksia.

58. Poikkeuksen *tarkoitus* ei myöskään ole yrittää rekonstruoida eräänlaista virtuaalista rinnakkaistodellisuutta, joka olisi mahdollisimman lähellä sitä tilannetta, joka vallitsisi, jos rekisteröitymättömät edustajat olisivat tosiasiasa rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi, ja sitten selvittää, mikä olisi ollut tilanne arvonlisäverotuksessa. Poikkeuksen tarkoitus on veronkierron estäminen, ja siinä otetaan täysimääräisesti huomioon, että arvonlisäverosääntöjä sovelletaan tavanomaisesta poikkeavalla tavalla tiettyyn erityistilanteeseen.

59. Avon huomauttaa, että kun poikkeuksella pyritään ratkaisemaan yksi ongelma (verottamatta jääminen toimitusketjun viimeisessä vaiheessa ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen, mistä kärsivät Avonin kilpailijat), sillä(19) luodaan toinen ongelma (verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen, mistä kärsii Avon, jonka maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa ”ylikorjataan”).

60. On totta, että poikkeukseen liittyy omat ongelmansa. Sillä kuitenkin pyritään ratkaisemaan suoramyymtimalliin liittyviä ongelmia, etenkin se ongelma, että arvonlisävero on kulutusvero, mutta henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, myynti loppukuluttajille välttyy arvonlisäverolta. Poikkeuksen ansiona on lisäksi se, että se mahdollistaa suoramyymtimallin huomioon ottamisen arvonlisäverojärjestelmässä ja sen käytön jatkamisen. Kuten Avon on laajasti osoittanut, lopputulos ei suinkaan ole ”täydellinen” siinä mielessä, että se kuvastaisi täysin tilannetta, joka vallitsisi, jos edustajat olisivat rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi. Tällaiset erot ovat kuitenkin luonnollisia, kun valittavissa on kaksi vaihtoehtoa ja melko erilaista liiketoimintamallia. Vaikka erilaiset mallit on mahdollista ottaa huomioon arvonlisäverojärjestelmässä, tätä ei voida ulottaa siihen, että luodaan tosiasiasa yksityiskohtaisia rinnakkaisia järjestelmiä.

61. Tästä pääsenkin seuraavaan kohtaan, joka on mielestäni ratkaiseva käsiteltävässä asiassa: liiketoimintamallin valintaan. Edustajat voivat valita, rekisteröityvätkö he vai eivät. Vaikka *pakollisen* arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen alaraja on Yhdistyneessä kuningaskunnassa korkea, edustajat voivat rekisteröityä, vaikka heidän liikevaihtonsa jäisi rajan alle. Avon voi myös valita, käyttääkö se arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneitä vai rekisteröitymättömiä jälleenmyyjiä. Avonilla ja sen edustajilla on omat syynsä valita jompikumpi vaihtoehto, esimerkiksi kilpailukykyisimmän liiketoimintamallin käyttäminen tai arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymiseen liittyvän työlään hallinnollisen rasitteen välttäminen.

62. Sillä, ettei ole verovelvollinen, on kuitenkin myös muita seurauksia, kuten se, ettei ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää. Kuten unionin tuomioistuin on useasti vahvistanut, talouden toimijoilla on oikeus järjestää toimintansa arvonlisäverorasitustaan keventävällä tavalla.(20) Tähän valinnanvapauteen ei kuitenkaan sisälly mahdollisuus valita tietty liiketoimintamalli ja saada sen jälkeen à la carte -oikeus soveltaa arvonlisäverosääntöjä, joita sovelletaan tavallisesti muihin liiketoimintamalleihin.

63. Istunnossa Avon muistutti, että jos sääntöjä sovellettaisiin tavanomaisella tavalla sen myyntiin, myynteihin sisältyvää veroa ei mukautettaisi lainkaan. Poikkeus itse asiassa lisää Avonin verorasitetta. Toisin sanoen Avon ei pyydä arvonlisäverosääntöjen à la carte -soveltamista. Kuten istunnossa vakuutettiin, Avon ei pyydä, että saisi sekä syödä kakun että säästää sen. Pikemminkin juuri HMRC haluaa soveltaa arvonlisäverosääntöjä valikoivasti erityisen poikkeuksen avulla. HMRC on se, joka haluaa tilata ilmaisen kakun.

64. Kiista siitä, kuka itse asiassa pyytää ilmaista kakkua käsiteltävässä asiassa, viittaa syvempään erimielisyyteen: kenen toiminnan seurauksena tuli tarpeelliseksi mukauttaa tavanomaista arvonlisäverojärjestelmää? Avon väittää, että ongelmat johtuvat poikkeuksesta ja/tai sen virheellisestä soveltamisesta. Jos Yhdistynyt kuningaskunta ei olisi pyytänyt sitä, sovellettaisiin tavanomaisia arvonlisäverosääntöjä, eikä ongelmaa syntyisi. Yhdistynyt kuningaskunta sitä vastoin katsoo, että poikkeusta pyydettiin vain suoramyymtimallin vuoksi, toisin sanoen jo olemassa olleen, kyseisen mallin toimintaan erottamattomasti liittyvän ongelman korjaamiseksi. Taustalla oli siten se logiikka, että kyseinen malli voitaisiin säilyttää, kunhan siihen tehdään poikkeuksen mahdollistamat mukautukset.

65. Tästä keskustelusta päästäänkin suoraan edellä esille otettuun näkökohtaan, nimittäin siihen, että jotkin erot arvonlisäverokohtelussa ovat väistämättömiä, kun valittavissa on kaksi vaihtoehtoa ja melko erilaista liiketoimintamallia. Täydellistä ratkaisua ei ole olemassa. Se, ettei poikkeuksella pyritäkään täydelliseen ratkaisuun ja että sen soveltamisen tulokset eivät ole täydellisiä, ei ole ongelmallista sinänsä.(21)

66. Nämä yleiset huomautukset mielessäni tarkastelen seuraavaksi Avonin esille ottamia erityisiä näkökohtia: oikeasuhteisuutta, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohtaa ja verotuksen neutraalisuutta.

e) *Suhteellisuusperiaatetta, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklaa tai verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei ole loukattu*

1) *Oikeasuhteisuus ja 27 artiklan 1 kohta*

67. Suhteellisuusperiaatteen noudattamiseksi toimenpiteiden on oltava tarpeellisia niillä tavoitellun erityisen päämäärän toteuttamiseksi ja tähän soveltuvia, ja niillä on haitattava mahdollisimman vähän kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista.(22)

68. Edellä jo todettiin,(23) että poikkeuksen oikeutettuna tavoitteena on veronkierron estäminen.(24) Se myös mahdollistaa sellaisen kilpailun vääristymisen rajoittamisen, josta toisenlaista jakelumallia käyttävät yritykset saattavat kärsiä.(25)

69. Lisäksi veron perusteeseen tehdään mukautuksia sellaisten tilanteiden huomioon ottamiseksi, joissa loppukuluttajan maksama hinta on täyttä "listahintaa" alempi.(26) Tältä osin myynteihin sisältyvä arvonlisävero on oikeasuhteinen. Se ei ole enempää eikä vähempää kuin se, mitä arvonlisäveron luonne kulutusverona tavallisestikin edellyttää.

70. Selitin edellä myös, miksi ei voida mielestäni odottaa, että poikkeusta sovelletaan siten, että jäljitellään mahdollisimman tarkasti verotustilannetta, jollainen olisi siinä tapauksessa, että veroa kannettaisiin toimitusketjun kaikissa vaiheissa. Siten pelkästään se seikka, että teoreettinen ostoihin sisältyvä vero jätetään huomiotta, jolloin verotustilanne on erilainen kuin jos veroa kannettaisiin toimitusketjun kaikissa vaiheissa, ei sinänsä ole ristiriidassa suhteellisuusperiaatteen kanssa.(27)

71. Onko tästä huolimatta mahdollista, että huomiotta jätetyn teoreettisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrä on niin merkittävä, että poikkeuksen soveltaminen johtaisi suhteellisuusperiaatteen loukkaamiseen?

72. Tämä on nähdäkseni teoriassa mahdollista ja, jos tällainen loukkaus todettaisiin, ratkaisu olisi se, ettei poikkeusta voitaisi soveltaa Avoniin. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lopullisesta arvioinnista muuta johdu, se vaikuttaa kuitenkin hyvin epätodennäköiseltä käsiteltävässä asiassa. Esitän tältä osin seuraavat i) riskiin ja todisteluun, ii) monitahoisuuteen ja hallinnolliseen rasitteeseen sekä iii) oleellisuuteen liittyvät huomautukset.

73. Kun tarkastellaan ensinnäkin riskiä ja todistelua, on tärkeää muistaa, että poikkeuksen tarkoituksena on estää veropetokset ja veron kiertäminen. Edustajat eivät ole verovelvollisia, eikä heillä siten ole sellaisia dokumentointiin ja tositteisiin liittyviä velvollisuuksia, joita verovelvollisilla on ja joiden avulla he voisivat osoittaa, että heillä *olisi ollut* vähennysoikeus (tietystä laajuudessa), jos he olisivat rekisteröityneet arvonlisäverovelvolliseksi. Teoreettisen ostoihin sisältyvän veron mahdollinen huomioon ottaminen riippuisi hyväksyttävistä asiakirjatodisteista,(28) jotka Avon esittää osoittaakseen kustannusten syntymisen.

74. Toiseksi tuomiossa Sudholz katsottiin, että poikkeuksen soveltamismenettelyn liiallisesta monimutkaistamisesta voi seurata sen etujen vesittyminen.(29) Pyrkimys ottaa teoreettinen ostoihin sisältyvä arvonlisävero huomioon tekee kiistatta poikkeuksen soveltamisesta monimutkaisempaa, etenkin kun otetaan huomioon, ettei asianomaisista kustannuksista pidetä täysimääräisesti kirjaa. Tuomio Sudholz koski tosin poikkeusta, jonka tarkoituksena oli yksinkertaistaminen. Kyseisessä tuomiossa monimutkaisuudesta esitty huoli on kuitenkin mielestäni yhtä oikeutettu käsiteltävässä asiassa tarkasteltavan poikkeuksen yhteydessä. Yksi suoramyymälän vetonauloista on nimenomaisesti se, että se on hallinnollisesti yksinkertaisempi. Se, että tämä monimutkaisuus "ujutetaan takaoven kautta" käytännössä takaisin siirtämällä (osittain) julkishallinnolle hallinnollinen rasite, jota edustajat ovat *päättäneet* olla ottamatta vastuulleen,(30) on mielestäni aivan yhtä ongelmallista kuin tuomiossa Sudholz tarkastellussa tapauksessa.

75. Kolmanneksi, kun otetaan huomioon edellä esitetyt kaksi näkökohtaa, tarvitaan *selviä ja yksiselitteisiä* todisteita siitä, että teoreettisen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron perusteena olevat kustannukset ylittävät *olennaisen raja-arvon*, ennen kuin voitaisiin katsoa, että ehdoton kieltäytyminen näiden kustannusten huomioon ottamisesta on suhteetonta.

76. Mikä on tämä olennaisuuden raja-arvo?

77. Lähtökohtana tähän kysymykseen vastaamiselle on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohta, jossa kuvataan suhteellisuusperiaatetta kyseisen säännöksen yhteydessä(31) toteamalla, että poikkeukset "saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään".

78. Minkä tahansa olennaisuuden raja-arvon on mielestäni oltava *objektiivinen*. Yhdenvertaisen verokohtelun varmistamiseksi, ja kun otetaan huomioon edellä mainittu 27 artiklan 1 kohdan

sanamuoto, raja-arvo ei voi vaihdella kulloisenkin verovelvollisen tilanteen mukaan, vaan sitä on arvioitava jäsenvaltion arvonlisäverotulojen perusteella.

79. Sen määrittämiseen, mikä on ”vähäinen”, käytettävä vertailukohta on kuitenkin epäselvä. Ilmaisulle ”jäsenvaltiossa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron kokonaismäärä” voitaisiin siten antaa lukuisia erilaisia merkityksiä, *joiden suuruusluokka vaihtelee suuresti*.

80. On ainakin kolme mahdollista vaihtoehtoa sen mukaan, verrataanko muuta kuin vähäistä määrää

– *arvonlisäverolla koottavien unionin omien varojen kokonaismäärään*. Tätä tulkintaa tukevat direktiivin 2004/7/EY,(32) jolla lisättiin 27 artiklan 1 kohdassa määrä-sanaan etuliite ”kokonais-”, johdanto-osan perustelukappaleet, joissa todettiin nimenomaisesti, että arviointi ”tehdään kokonaisvaltaiselta pohjalta ottaen huomioon makrotaloudelliset ennusteet toimenpiteen todennäköisestä vaikutuksesta arvonlisäverolla koottavien *yhteisön omien varojen* määrään”;(33)

– *arvonlisäverolla koottavien jäsenvaltion varojen kokonaismäärään*. Tämä tulkinta on lähempänä ilmauksen ”jäsenvaltiossa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron kokonaismäärään” luonnollisempaa merkitystä, koska siitä ilmenee selvästi, että kyse on *jäsenvaltion* eikä *yhteisön* verotuloista;

– *tietystä toimitusketjusta tai yksittäisistä tuotteista tai liiketoimista saataviin arvonlisäverotuloihin*. Tämä tulkinta saa oletettavasti jonkin verran tukea esimerkiksi unionin tuomioistuimen tuomiosta Vandoorne.(34) Siinä unionin tuomioistuin katsoi, että arvonlisäveron määrän palauttaminen vaikuttaisi enemmän kuin vähäisessä määrin, koska se vastaisi 100:aa prosenttia *yhdelta asiakkaalle suoritetuista luovutuksista* maksetusta arvonlisäverosta.(35)

81. Sekä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdan että direktiivin 2004/7 sanamuoto ja logiikka viittaavat nähdäkseni pikemminkin makrotaloudellisiin vertailukohtiin, nimittäin unionin tasoon tai yksittäisen jäsenvaltion tasoon. Tuomiossa Vandoorne omaksuttu lähestymistapa menee mielestäni liian kauas vastakkaiseen suuntaan. Se lähentelee jo edellä 60–62 kohdassa torjutun kaltaisen yksityiskohtaisen lähestymistavan edellyttämistä. Se voisi tosiasiaa vaarantaa vakavasti minkä tahansa poikkeuksen soveltamisen. On myös tärkeää painottaa, että tuomiossa Vandoorne tarkastellut olosuhteet olivat hyvin erityiset, etenkin se, että tavarantoimittaja maksoi arvonlisäveron etukäteen.

82. Katson kuitenkin, ettei unionin tuomioistuimen ole itse asiassa tarpeen tarkastella tätä kysymystä lähemmin käsiteltävän asian yhteydessä, koska (jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tekemästä tosiseikkojen todentamisesta muuta johdu) mikään edellä mainituista raja-arvoista ei vaikuta ylittyvän. Makrotaloudellisella asteikolla kyseessä olevat määrät ovat siten erittäin pieniä. Kun niitä tarkastellaan mikrotalouden tasolla eli liiketoimikohtaisesti, esitettyjen lukujen perusteella nämä määrät vaikuttavat edelleen hyvin pieniltä.

83. Edellä esitetyn perusteella ei mielestäni voida väittää, että se, ettei myynnin apuvälineisiin liittyvää teoreettista ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa otettu huomioon, vaikuttaisi muuten kuin vähäisessä määrin ”jäsenvaltiossa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron kokonaismäärään”. Näin ollen, ja jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lopullisesta arvioinnista muuta johdu, katson, ettei suhteellisuusperiaatetta ole loukattu tai kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdassa asetettuja rajoja ole ylitetty.

2) Verotuksen neutraalisuus

84. Kun tarkastellaan verotuksen neutraalisuutta, tämän periaatteen vastaista on kohdella

samankaltaisia tavaroita ja palveluja arvonnisäverotuksessa eri tavalla.(36)

85. Olettakaamme, että tuotteita, jotka myydään Avonin käyttämän kaltaisilla suoramyymäläillä ja perinteisemmissä vähittäismyymälöissä, voidaan todellakin pitää samankaltaisina unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, mikä ei ole mielestäni niinkään selvää.

86. Vaikka näin olisi, verotuksen neutraalisuus voi vaarantua sekä poikkeuksen perusteella että ilman poikkeusta, ensiksi mainitussa tapauksessa Avonin kustannuksella ja jälkimmäisessä sen kilpailijoiden kustannuksella.(37) Avonin käyttämää ilmaisua lainatakseni: ratkaistaessa yhtä ongelmaa on luotu toinen.

87. Viittaaan tältä osin edellä 60 kohdassa esitettyihin toteamuksiin, joiden mukaan nyt tarkasteltavan kaltaisissa tapauksissa, joissa on kyse hyvin erilaisista liiketoimintamalleista, täysin yhdenvertainen kohtelu ei yksinkertaisesti ole saavutettavissa.

88. Voitaisiin väittää, että tästä huolimatta ”yhdenvertaisempi” kohtelu on mahdollista käsiteltävässä asiassa. Se olisi mielestäni kuitenkin pelkästään edellä jo hylätyn oikeasuhteisuutta koskevan perusteen toistoa.

89. Edellä esitetyn perusteella poikkeus ja tapa, jolla Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ovat soveltaneet sitä, eivät ole suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen tai kuudennen arvonnisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdan vastaisia siltä osin kuin ”teoreettista ostoihin sisältyvää veroa” ei oteta huomioon yleisesti eikä erityisesti myynnin apuvälineiden yhteydessä.

f) *Ensimmäistä kysymystä koskeva päätelmä*

90. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen seuraavasti:

Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lopullisesta arvioinnista muuta johdu, poikkeus sen enempää kuin sen täytäntöön panevat kansalliset toimenpiteetkään eivät ole – siltä osin kuin kyseisen päätöksen ja kyseisten kansallisten toimenpiteiden seurauksena arvonnisäveroa kannetaan arvonnisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömien jälleenmyyjien kautta myytyjen tuotteiden käyvästä markkina-arvosta ottamatta huomioon esittelytuotteiden tai muiden tavaroiden ja palvelujen, jotka nämä jälleenmyyjät ovat ostaneet kolmansilta osapuolilta, ostoihin sisältyvää vähennyskelvotonta arvonnisäveroa – suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen taikka kuudennen arvonnisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdan tai direktiivin 2006/112/395 artiklan vastaisia.

2. *Neljäs kysymys*

91. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen neljäs kysymys koskee lähinnä sitä, onko kuudennen arvonnisäverodirektiivin 27 artiklassa tarkoitettu veropetokseen ja veron kiertämiseen liittyvä veron määrä i) veron nettomäärä (jossa veropetoksen tai veronkierron aiheuttavassa rakenteessa otetaan huomioon myynteihin sisältyvä vero ja ostoihin sisältyvä vero) vai ii) veron bruttomäärä (jossa otetaan huomioon ainoastaan myynteihin sisältyvä vero).

92. Koska ensimmäiseen kysymykseen vastattiin kieltävästi, neljättä kysymystä ei ole tarpeen käsitellä.

3. *Toinen kysymys*

93. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 2 kohdassa säädetään, että jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön poikkeuksen, "on – – annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot". Kansallisen tuomioistuimen toisessa kysymyksessä tiedustellaan lähinnä, edellyttikö mainittu säännös Yhdistyneen kuningaskunnan ilmoittavan ostoihin sisältyvään vähennyskelvottomaan veroon liittyvästä ongelmasta, jotta poikkeukseen voitaisiin tehdä sen edellyttämät mukautukset.

a) *Tutkittavaksi ottaminen*

94. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan toista kysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi. Se katsoo tältä osin, että on epäselvää, miksi kysymys esitetään, ettei unionin tuomioistuimella ole käytettävissään tarvittavia tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja voidakseen vastata siihen ja että kysymys on lisäksi hypoteettinen.

95. Olen tästä eri mieltä.

96. Muistutan ensinnäkin, että kansallisten tuomioistuinten unionin tuomioistuimelle esittämillä ennakkoratkaisukysymyksillä oletetaan yleisesti olevan merkitystä asian ratkaisun kannalta.(38) Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen väitteistä poiketen käsiteltävässä asiassa on nähdäkseni melko selvää, miksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää toisen kysymyksensä ja miksi siihen annettava vastaus voisi vaikuttaa asian lopputulokseen.

97. Jos kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklassa asetettaisiin jäsenvaltiolle oikeudellinen velvoite antaa komissiolle tiettyjä tietoja poikkeusta pyytäessään, ymmärrän hyvin, miksi sillä, ettei näin tehtäisi, voisi olla seurauksia myönnetyn poikkeuksen pätevyydelle.

98. Sen osalta, ettei unionin tuomioistuimella ole käytettävissään riittäviä seikkoja hyödyllisen vastauksen antamiseksi, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaa erityisesti Avonin HMRC:lle lähettämään kirjeeseen, jossa käsitellään kadonneen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kysymystä, ja väittää, ettei unionin tuomioistuin voi arvioida painoarvoa, joka tälle kirjeelle olisi pitänyt antaa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toinen kysymys on mielestäni kuitenkin pikemminkin periaatteellinen, ja siinä tiedustellaan, oliko jäsenvaltio velvollinen ilmoittamaan tiettyjä seikkoja komissiolle, eikä niinkään, mitä nimenomaisia tietoja käsiteltävässä asiassa oli toimitettava.

99. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää lisäksi, että toinen kysymys on hypoteettinen, koska suoramyyjille aiheutuneita kustannuksia koskevat tiedot olisivat merkityksellisiä ainoastaan sellaisen poikkeuksen yhteydessä, joka koskee kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan nojalla ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen tavallisesti sovellettavia sääntöjä. Tällaista poikkeusta ei kuitenkaan ole haettu käsiteltävässä asiassa.

100. Tältä osin riittää, kun todetaan, että tässä väitteessä valjastetaan hevonen kärryjen taakse. Sen ratkaisemiseksi, onko 27 artiklan nojalla olemassa oikeudellinen velvoite antaa tiettyjä tietoja, keskeinen kysymys on juuri se, ovatko tiedot todellakin merkityksellisiä.

101. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin hylkää Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen tutkittavaksi ottamisen edellytysten puuttumisesta esittämät väitteet ja ottaa toisen kysymyksen tutkittavaksi.

b) *Asiakysymys*

102. Aluksi on todettava olevan totta, että tuomiossa Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs yhteisöjen tuomioistuin vahvisti neuvoston päätöksen 85/369 – joka edelsi ajallisesti poikkeusta ja

jota sovellettiin vuosina 1985–1987 – pätevyyden ja totesi tässä yhteydessä, että ”Yhdistyneen kuningaskunnan ilmoituksessa komissiolle viitattiin riittävästi tarpeisiin, joita varten toimenpidettä oli pyydetty, ja se sisälsi kaikki tavoitellun päämäärän toteuttamisen kannalta olennaiset tiedot”.(39)

103. Mainitussa tuomiossa ei kuitenkaan ratkaista lopullisesti kansallisen tuomioistuimen toisessa kysymyksessä esille tuotua seikkaa, koska teknisesti ottaen se liittyi Yhdistyneen kuningaskunnan aiemmin pyytämään – joskin hyvin samankaltaiseen ja samaan asiaan liittyvään – poikkeukseen. Kuten Avon huomautti, mainitussa tuomiossa ei myöskään tarkasteltu nimenomaisesti tietojen riittävyttä verotuksen neutraaliuden näkökulmasta.

104. Joka tapauksessa 27 artiklan 2 kohdassa ei nähdäkseni aseteta vaatimusta antaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toisessa kysymyksessä kuvattujen kaltaisia tietoja.

105. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 2 kohdassa ei säädetä nimenomaisesti tällaisista erityisistä vaatimuksista. Olen myös samaa mieltä komission kanssa siitä, että poikkeusta koskeva pyyntö on jo luonteensa vuoksi muotoiltava, ainakin jossain määrin, abstraktisti.

106. Nämä seikat sinänsä eivät eittämättä ole esteenä implisiittiselle vaatimukselle antaa erityisiä tietoja, joilla olisi esimerkiksi merkittävä vaikutus poikkeuksen piiriin kuuluvien kustannusten suuruusluokkaan. En kuitenkaan pidä viime kädessä tarpeellisenä keskustella yksityiskohtaisesti 27 artiklan 2 kohdassa säädetyn tiedonantovelvollisuuden tarkoista rajoista.

107. Avon väittää, että Yhdistyneellä kuningaskunnalla oli velvollisuus ilmoittaa komissiolle joko, että i) rekisteröitymättömien jälleenmyyjien taloudellista toimintaansa varten ostamista myynnin apuvälineistä ja/tai muista tavaroista ja palveluista kannetaan arvonlisävero, tai että ii) Yhdistyneen kuningaskunnan tulkinta poikkeuksesta oli sellainen, ettei suoramyyjän ollut mahdollista vähentää rekisteröitymättömien jälleenmyyjien taloudellista toimintaansa varten ostamista myynnin apuvälineistä ja/tai muista tavaroista ja palveluista kannettua arvonlisäveroa laskiessaan myynteihin sisältyvän veron määrää, joka suoramyyjän oli maksettava rekisteröitymättömän jälleenmyyjän myyntihinnan perusteella.

108. Yhdistyneen kuningaskunnan ei mielestäni ollut tarpeen ilmoittaa nimenomaisesti kumpaakaan näistä kahdesta seikasta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 2 kohdan vaatimusten noudattamiseksi hyvin yksinkertaisesta syystä: molemmat seikat ovat ilmeisiä joko siksi, että se liittyy erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään (ensimmäinen kohta), tai siksi, että se on täysin looginen ja ennustettavissa pyydetyn poikkeuksen soveltamisalan johdosta (toinen kohta).

109. Ensimmäisen kohdan osalta on vaikea kuvitella talouden toimijaa, olipa sen toiminta miten vähäistä tahansa, jolle ei synny lainkaan kustannuksia sen liiketoimintaan liittyvistä ostoista. Lisäksi ostoihin sisältyvän veron vähentäminen myynteihin sisältyvästä verosta on arvonlisäverojärjestelmän niin perustava osatekijä, ettei siitä varmastikaan tarvitse nimenomaisesti mainita komissiolle.

110. Kun tarkastellaan toista kohtaa, poikkeusta haettiin ja se myönnettiin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan osalta. Näin ollen ja edellä 50–54 kohdassa esitetyistä syistä komissiolle olisi pitänyt olla selvää, että teoreettista ostoihin sisältyvää veroa ei otettaisi mitenkään huomioon poikkeuksessa.

111. Edellä esitetty huomioon ottaen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa toiseen kysymykseen seuraavasti:

Hakiessaan neuvoston päätöksessä 89/534 myönnettyä poikkeusta Yhdistyneellä kuningaskunnalla ei ollut velvollisuutta ilmoittaa komissiolle, että rekisteröitymättömien jälleenmyyjien taloudellista toimintaansa varten ostamista tavaroista kannetaan arvonlisävero.

4. Kolmas ennakkoratkaisukysymys

112. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää kolmannen kysymyksensä vain siltä varalta, että sen ensimmäiseen ja/tai toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi.

113. Koska olen ehdottanut, että ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, kolmatta kysymystä ei ole tarpeen käsitellä.

V. Ratkaisuehdotus

114. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa First-tier Tribunalin (Tax Chamber) esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lopullisesta arvioinnista muuta johdu, luvan antamisesta Yhdistyneelle kuningaskunnalle soveltaa rekisteröitymättömien jälleenmyyjien tiettyihin liiketoimiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta poikkeavaa toimenpidettä 24.5.1989 tehdyssä neuvoston päätöksessä 89/534/ETY myönnetty poikkeus sen enempää kuin sen täytäntöönpanevat kansalliset toimenpiteetkään eivät ole – siltä osin kuin kyseisen päätöksen ja kyseisten kansallisten toimenpiteiden seurauksena arvonlisäveroa kannetaan arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymättömien jälleenmyyjien kautta myytyjen tuotteiden käyvästä markkina-arvosta ottamatta huomioon esittelytuotteiden tai muiden tavaroiden ja palvelujen, jotka nämä jälleenmyyjät ovat ostaneet kolmansilta osapuolilta, ostoihin sisältyvää vähennyskelvotonta arvonlisäveroa – suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen taikka jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 27 artiklan 1 kohdan tai yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 395 artiklan vastaisia.

Toinen kysymys

Hakiessaan neuvoston päätöksessä 89/534 myönnettyä poikkeusta Yhdistyneellä kuningaskunnalla ei ollut velvollisuutta ilmoittaa komissiolle, että rekisteröitymättömien jälleenmyyjien taloudellista toimintaansa varten ostamista tavaroista kannetaan arvonlisävero.

Kolmas ja neljäs kysymys

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

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 145, s. 1).

3 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006,

L 347, s. 1).

4 Direktiivin 2006/112 2 artikla.

5 Direktiivin 2006/112 9 artikla.

6 Direktiivin 2006/112 73 artikla.

7 Direktiivin 2006/112 395 artikla. Direktiivin 2006/112 395 artiklan 1 kohdan sanamuoto eroaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 27 artiklan 1 kohdan sanamuodosta hieman tavalla, jolla ei ole merkitystä käsiteltävän asian kannalta.

8 Luvan antamisesta Yhdistyneelle kuningaskunnalle soveltaa rekisteröitymättömien jälleenmyyjien tiettyihin liiketoimiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta poikkeavaa toimenpidettä 24.5.1989 tehty neuvoston päätös (EYVL 1989, L 280, s. 54).

9 Ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi (C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470, 68 kohta) ja tuomio 27.1.2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, 33 kohta).

10 Tämä pätee yksinkertaistamistoimenpiteisiin, kuten unionin tuomioistuin on jo nimenomaisesti vahvistanut. Ks. esim. tuomio 29.4.2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, 62 kohta) ja tuomio 27.1.2011, Vandoorne (C-489/09, EU:C:2011:33, 31 kohta). Se pätee kuitenkin mihin tahansa poikkeukseen.

11 Yleiskatsaus nykyisistä poikkeuksista ja säännöksistä, joihin ne liittyvät, sellaisena kuin komissio on ne koonnut, ks.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents

12 Tuomio 10.4.1984, komissio v. Belgia (324/82, EU:C:1984:152, 29 kohta). Ks. myös tuomio 29.5.1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, 24 kohta).

13 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).

14 Tuomio 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, 52 kohta).

15 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 40 ja 41 kohta.

16 85/369/ETY: 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 27 artiklan soveltaminen arvonlisäveroon (Luvan antaminen Yhdistyneelle kuningaskunnalle poikkeuksen soveltamiseen tiettyntyyppisten veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi) (EYVL 1985, L 199, s. 60).

17 Tuomio 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, 53 kohta).

18 Direktiivin 2006/112 167 artikla.

19 Tai ainakin tavalla, jolla Yhdistynyt kuningaskunta soveltaa sitä.

20 Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 73 kohta).

- 21 Ks. myös edellä alaviitteessä 10 mainittu oikeuskäytäntö.
- 22 Tuomio 19.9.2000, Ampafrance ja Sanofi (C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:47, 60 kohta) ja tuomio 29.4.2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, 46 kohta).
- 23 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 44 kohta.
- 24 Ks. myös poikkeuksen edeltäjästä (neuvoston päätös 85/369) vastaavasti tuomio 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, 48 kohta).
- 25 Ks. tuomio 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, 39 kohta).
- 26 Ks. edellä 27 kohta.
- 27 Ks. edellä alaviite 10.
- 28 Ks. vastaavasti viittaus ”objektiivisiin tietoihin” tuomiossa 29.5.1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, 26 kohta).
- 29 Ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, Sudholz(C-17/01, EU:C:2004:242, 63 kohta).
- 30 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 60 kohta.
- 31 Ks. vastaavasti tuomio 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, 52 kohta).
- 32 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388 muuttamisesta poikkeustoimenpiteiden toteuttamisen menettelyn ja täytäntöönpanotoimivallan siirtämisen osalta 20.1.2004 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2004, L 27, s. 44).
- 33 Kursivointi tässä.
- 34 Tuomio 27.1.2011, Vandoorne(C-489/09, EU:C:2011:33).
- 35 Mainitussa asiassa oli kyse poikkeuksesta, jonka perusteella valmistaja maksoi savukkeiden arvonlisäveron etukäteen odotettavan lopullisen myyntihinnan (veromerkki) avulla. Kun yksi sen asiakkaista ajautui konkurssiin eikä pystynyt maksamaan tilaustaan, Vandoorne vaati tavarantoimittajalleen maksetun arvonlisäveron palauttamista (teknisesti kyse ei ollut arvonlisäverosta, koska valmistaja oli jo maksanut sen mutta tämä kustannuserä oli vyörytetty toimitusketjussa edelleen Vandoornelle).
- 36 Tuomio 10.11.2011, Rank Group(C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 41 ja 42 kohta).
- 37 Ks. vastaavasti tuomio 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, 49 kohta).
- 38 Ks. esim. tuomio 11.11.2015, Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, 20 kohta).
- 39 Tuomio 12.7.1988, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (138/86 ja 139/86, EU:C:1988:383, 36 kohta).