

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY

27 päivänä kesäkuuta 1996 *

1. Tämä ennakkoratkaisupyynnö koskee yrityksen antamien sellaisten ostosetelien verotuskohtelua arvonlisäveron osalta, joilla yrityksen liikkeistä voidaan myöhemmin ostaa myyntiluetteloista valittuja tavaroita. Ennakkoratkaisukysymykset on esittänyt Lontoon Value Added Tax Tribunal.

50 000 GBP:n ylittävistä 2,5 prosentin jälkikäteen annettava hyvitys.¹

I — Tosiseikat ja oikeudelliset seikat

2. Pääasian kantaja Argos Distributors Ltd (jäljempänä Argos) on vähittäiskauppias, jonka tuotteet on luetteloitu myyntiluettelossa ja joka yli 300 näyttelytilassaan myy tuotteitaan asiakkaille, jotka valitsevat tavarat myyntiluettelon perusteella. Asiakkaat voivat maksaa tavarat monella eri tavalla, joista yksi on käyttää Argosin liikkeelle laskemia, joko nimellisarvosta tai määrästä riippuen hyvityksellä kolmansille myymiä ostoseteleitä, minkä jälkeen nämä kolmannet osapuolet huolehtivat näiden setelien jakelusta yksityisille, jotka puolestaan käyttävät niitä tavaroiden ostamiseen Argosilta. Hyvitys on viisi prosenttia ostosetelien nimellisarvosta, kun tilauksen nimellisarvo on vähintään 500 Englannin puntia (GBP). Lisäksi 10 000 GBP:n ylittävistä ostosetelien ostoista tietyn vuoden aikana myönnetään 1 prosentin ja

3. Ostosetelit annetaan kuponkeina, joihin on painettu nimellisarvo GBP:ina ja sarjanumero. Kun ostoseteliä käytetään, Argos voi numeron avulla periaatteessa jäljittää ostosetelien alkuperäisen myyntihinnan atk-pohjaisella kassakoncellaan. Argos myy ostosetelit joko yrityksille, jotka jakavat niitä työntekijöilleen, tai myyntimiehilleen kannustuspalkkioina, tai rahoitusalan yrityksille, jotka jälleenmyyvät niitä eri toimintatavoin asiakkaille täyttää vastiketta vastaan. Ainoastaan poikkeustapauksissa nämä asiakkaat saavat tietää Argosin myöntämän hyvityksen. Yksityiset voivat myös hankkia ostoseteleitä mistä tahansa Argosin näyttelytilasta joko omaan käyttöön tai lahjakorteiksi.²

4. Kansallisen tuomioistuimen käsittelyn keskeinen kysymys koskee arvonlisävero,

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — Yhteisöjen tuomioistuimelle annettujen tietojen mukaan hyvin suurten tilausten osalta voidaan neuvotella suuremmasta hyvityksestä.

2 — Näihin myynteihin ei tietenkään liity mitään hyvitystä, elleivät yksityiset ovi hankkivansa ostoseteleitä vähintään 500 GBP:n arvosta.

jota Argosin on maksettava ostoseteleillä maksettavasta osuudesta tavaroiden myynnistä. Pääasian vastaaja, kansallinen veroviranomainen Commissioners of Customs and Excise on määrätessään veron perustetta aina katsonut, että ostosetelin nimellisarvo on tavaroiden luovutuksen varsinainen rahavastike riippumatta siitä, onko tavara alunperin myyty hyvityksellä. Argos haki 14.5.1993 Commissioners of Customs and Exciselta 1 363 245 GBP:n suuruista veronpalautusta osana 1.4.1983 ja 27.3.1993 välisenä aikana suoritetusta arvonlisäverosta, koska se oli mielestään saanut vastikkeena vain ostosetelin alennetun määrän eikä niiden nimellisarvoa. Commissioners of Customs and Excisen hylättyä Argosin vaatimuksen Argos valitti Lontoon Value Added Tax Tribunaliin (jäljempänä ”kansallinen tuomioistuin”).³

5. Kansallinen tuomioistuin katsoi, että pääasian käsittelyn tosiasioihin liittyvän käsitteen ”vastike” tulkinta edellyttää jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi)⁴ 11 artiklan A kohdan tulkintaa, ja esitti nyt kyseessä olevan ennakkoratkaisupyynnön.

Direktiivin 11 artiklan A kohdan sisältämät olennaiset säännökset kuuluvat seuraavasti:

”11 artikla

A. Maan alueella

1. Veron perusteen on oltava:

- a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suorituksen 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;

— —

3. Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä:

— —

3 — Yhdistynyt kuningaskunta huomauttaa kirjallisissa huomautuksissaan, että ennakkoratkaisupyynnön esittämisen jälkeen kansallisen tuomioistuimen nimi on muuttunut ja se on nykyisin VAT and Duties Tribunal.

4 — EYVL 1977 L 145, s. 1.

b) sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan;

nistä. Ainoa verollinen liiketoimi on tuotteiden myynti, minkä yhteydessä ostoseteliä on tarkasteltava vastikkeena.

— —”

6. Kuudes direktiivi on saatettu Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimaan vuoden 1983 Value Added Tax Actilla, sellaisena kuin se on muutettuna. Sen 10 pykälän 2 momentissa säädetään, että tavaroiden luovutuksena tai palvelujen suorituksena ”pidetään sitä määrää, joka vastaa vastiketta lisätynä kannettavalla verolla”. Sovellettaessa 10 pykälän 2 momenttia on 10 pykälän 1 momentissa, sellaisena kuin se on muutettuna, nimenomaisesti viitattu lain liitteessä 4 oleviin säännöksiin. Liitteen 6 kohdassa säädetään seuraavaa: ⁵

”Kun missä tahansa lahjakortissa, leimassa tai ostosetelissä varataan oikeus saada määrätty määrä tavaroita tai palveluja vastiketta vastaan, vastike on jätettävä ottamatta huomioon tämän lain tarkoituksen kannalta, paitsi siltä osin kuin vastike ylittää (mahdollisesti) tuon määrän.”

Kuitenkaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonnäkövero ei kanneta ostosetelien myyn-

7. Kansallinen tuomioistuin katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Boots Company antaman tuomion ⁶ mukaisesti oikea lähestymistapa on päättää aluksi, voidaanko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan ilmaisua ”sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan” soveltaa, kun Argos hyväksyy ostosetelitä tavaroiden muuten maksettavien hintojen kokonais- tai osittais-suorituksena. Viitattaessa Argosin ”nerokkaaseen perusteluun”, jonka mukaan on mahdollista katsoa, että ostosetelin myynnin ensiostajalle ja sen välillä, kun tavarat myöhemmin myydään asiakkaalle, on suora yhteys, kansallinen tuomioistuin katsoo, että on ”todella vaikeaa” pitää ensiostajan saamaa hyvitystä asiakkaalle kuuluvana niin, että se olisi ”myönnetty asiakkaalle”, kun tämä ostaa tavaroita 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan mukaisesti.

8. Kansallinen tuomioistuin kyseenalaistaa Argosin esittämän 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaan perustuvan vaihtoehtoisen perustelun; ostosetelin osuus vastikkeesta vastaa hyvityksellä alennettua myyntihintaa. Myöntäen sen, että kolmannen suorittama vastike nimenomaisesti hyväksytään, kansallinen tuomioistuin on taipuvainen katsomaan, että tällaisen vastikkeen

5 — Yhdistynyt kuningaskunta huomauttaa kirjallisissa huomautuksissaan, että tämä kohta sisältyy nyt vuoden 1994 Value Added Tax Actin liitteessä 6 olevaan 5 kohtaan.

6 — Asia C-126/88, tuomio 27.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1235, jäljempänä Boots).

arvon täytyy olla se, jonka tavaroiden luovutustoimen osapuolet, nimittäin Argos ja ostosetelin esittävä asiakas, ovat katsoleet liittyvän luovutustoimeen. Kansallinen tuomioistuin pitää näytettynä sitä, että asiakas on tavallisesti täysin tietämätön ostosetelistä aikaisemmin suoritetusta maksusta.

9. Kansallinen tuomioistuin päätyy toteamaan, että tämäntyyppisen ostosetelin kohteleminen sen nimellisarvon arvoisena ”vastaa liike-elämän todellisuutta”. Lisäksi se korostaa sitä tosiseikkaa, että 22 artiklan 3 kohdan mukaan Argosin on toimitettava laskut myynnistä verovelvollisille. Laskuissa on kansallisen tuomioistuimen mukaan selkeästi mainittava osapuolten sopima hinta, laskuja ei voi muuttaa vain liiketoimen toisen osapuolen (Argos) käytössä olevan tiedon perusteella, eikä niihin voi sitä suuremmalla syyllä tehdä jälkikäteen muutoksia, jos kolmannelle myönnetään myöhemmin suurempi hyvitys hinnasta.

10. Varmistuttuaan siitä, että yhteisöjen tuomioistuin ei asiassa Boots ratkaissut esillä olevassa tapauksessa esiintyneitä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan tulkintaa koskevia kysymyksiä, kansallinen tuomioistuin päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohtaa tulkittava siten, että ilmaisu ’hinnanalen-

nuksia tai hyvityksiä hinnasta’ voidaan soveltaa tilanteissa, joissa tavaroiden luovuttajan liikkeelle laskeman ostosetelin nimellisarvo kattaa tai voi kattaa luovuttajan tavanomaisesti soveltaman vähittäismyyntihinnan kokonaan?

2) Onko tilanteissa, joissa tavaroiden luovuttaja on myynyt ostajalle hyvityksellä ostosetelin, jonka sellainen asiakas, joka ei ole ostosetelin ostaja ja joka ei tavallisesti tiedä ostosetelistä maksettua määrää, myöhemmin esittää tavaran hinnan kokonais- tai (yleisemmin) osittaissuorituksena, neuvoston kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohtaa tulkittava siten, että ilmaisu ’sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan’ kattaa

a) ostosetelin nimellisarvon ja sen hinnan välisen erotuksen, jonka ostosetelin luovuttaja on perinyt sen ensiostajalta; tai

b) ostosetelin koko nimellisarvon; taikka

c) ei kumpaakaan?

3) Jos 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohta ei sovellu edellä mainittuihin tilanteisiin, onko 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa tulkittava siten, että ostosetelin edustama vastikkeen osa on

a) ostosetelin nimellisarvo; tai

b) tavaroiden luovuttajan ostosetelin myynnistä tosiasiaassa saama summa?"

kolmannelle kysymyksestä. Tämä lähestymistapa on yhdenmukainen yhteisöjen tuomioistuimen sen näkemyksen kanssa, että 11 artiklan A alakohdan 3 alakohdan b alakohta on ainoastaan sovellus 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetystä tämän kysymyksen kohteena olevasta säännöksestä.⁷ Kysymys koskee Argosin myymien tavaroiden ostossa vastikkeena käytettyjen ostosetelien asemaa. Olettamalla, että ostoseteli "on [ainakin osittain tavaroiden luovutuksesta saatava] vastike", kansallinen tuomioistuin tuo esiin asiaan liittyvän keskeisen kysymyksen, nimittäin sen, edustaako ostoseteli koko nimellisarvoa vai ainoastaan Argosin saamaa alennettua määrää, kun Argos myy ostosetelin kolmannelle.

II — Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

11. Argos, Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, Helleenien tasavalta ja komissio ovat esittäneet kirjalliset ja suulliset huomautuksensa.

III — Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt ennakkoratkaisukysymykset

A — Kolmas kysymys

12. Aloitan kansallisen tuomioistuimen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämästä

13. Argos keskittyy tätä kohtaa koskevissa perusteluissaan, joita se kutsuu "A-arvioinniksi", liiketoimiinsa kokonaisuudessaan, ja katsoo, että arvonlisäveroa on perittävä ainoastaan todellisesta liikevaihdosta eikä siitä, jota se kutsuu joksikin "suuremmaksi kuvitelluksi luvuksi". Se vetoaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (jäljempänä ensimmäinen direktiivi)⁸ 2 artiklaan, jossa säädetään, että arvonlisäverolla tarkoitetaan "yleistä kulu-tukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritet-tujen liiketoimien lukumäärästä".

⁷ — Ks. esim. asia Boots, tuomion 19 kohta.

⁸ — EYVL 1967 L 67, s. 1301.

14. Argos nojautuu esimerkiksi asiaan Glawe⁹ esittäessään, että arvonlisäveroa peritään ainoastaan todellisesta liikevaihdosta — tuossa tapauksessa palvelujen tarjoajan liikevaihdosta. Palvelu koski peliautomaattien asentamista ja käyttämistä, ja veroa oli perittävä vain noin 40 prosentin osalta kaikista peliautomaattien omistajan pidättämistä rahavoitoista; peliautomaatit asennettiin käytännössä siten, että pelaajat saivat vähintään 60 prosenttia rahavoitoista.

15. Argos väittää, että sen todellinen liikevaihto on ostosetelien ja niillä joko kokonaan tai osittain ostettujen tavaroiden myynnistä saatujen määrien summa. Siten se vaatii ottamaan huomioon ostosetelien myyntihetkellä myönnettyt hyvitykset pienentääkseen koko verollista liikevaihtoaan ja sen, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa ostosetelien myynnistä ei kanneta veroa. Ainoa verollinen liiketoimi, jota verotetaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa koko nimellisarvosta, on tavaroiden myynti. Korostaessaan oletettua todellista liikevaihtoa Argos jättää ottamatta huomioon aikaisemmasta ostosetelien myynnistä saadun kassavirran lisäyksen, mihin on lisättävä pieni prosenttimäärä esittämättä jääneitä ostoseteleitä.

16. Argosin tämän väitteen oikeellisuus riippuu kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan tulkin-

nasta.¹⁰ Ostosetelillä on merkitystä kahdessa liiketoimessa. Ensinnäkin Argos myy sen erikseen aikaisemmin kolmannelle. Toiseksi, ostoseteliä käytetään sellaisenaan kattamaan osittain (tai kokonaan) tavaroiden ostohinta. Jotta Argosia verotettaisiin vain ostosetelien alennetusta myyntiarvosta, sen olisi mielestäni johdonmukaisesti osoitettava, että ostosetelien myyntihinta muodostaa ”vastikkeen, jonka tavarain luovuttaja on saanut — kolmannelta tällaisia liiketoimia varten”. Argos välttää tätä lähestymistapaa. Argos hyväksyy kolmanteen kysymykseen liittyvän perustelun mukaisesti, että ostoseteli vastaa sinänsä tavaroiden myynnistä saatavaa vastiketta, kun se esitetään tavaroiden hinnan kokonaisuutena osittaissuorituksena. Argos tyytyy toteamaan, että ostosetelin arvo on Argosin siitä saama summa sen aikaisempaa myyntiajan-kohtana.

17. Argos ei voi tällöin tietenkään vedota kolmannelta saatuaan vastikkeeseen. Ilmaisu ”näistä liiketoimista” estää sen. ”Nämä

10 — Tätä artiklaa on tulkittava yhteisön oikeuden mukaisesti, koska se on sellainen yhteisön oikeuden säännös, joka ei ole riippuvainen jäsenvaltioiden oikeudesta. Se ei siten ole riippuvainen minkään jäsenvaltion sopimusoikeudesta. Ks. esim. asia 154/80, Staatssecretaris van Financiën v. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445, 9 kohta, jäljempänä hollantilaiset perunat -asia). Kun hollantilaiset perunat -asia koski jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamista koskeva rakenne ja menettelytavat — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY 8 artiklan a kohdassa tarkoitettua käsitettä ”vastike” (EYVL 1967 L 71, s. 1303), yhteisöjen tuomioistuin on myöhemmin ”ottaen huomioon kummassakin direktiivissä olevan ’saman lainsäädännöllisen tavoitteen’ tehnyt selväksi, että kuudetta direktiiviä tulkittaessa on otettava huomioon yhteisöjen tuomioistuimen toista direktiiviä koskevat ratkaisut —”; ks. julkisasiamies Cruz Vilaça:n ratkaisuuhdotus asiassa 230/87, Naturally Yours Cosmetics v. Commissioners of Customs and Excise, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365, jäljempänä Naturally Yours), jossa hän viittaa asiassa 102/86, Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise (Kok. 1988, s. 1443), annetun tuomion 10 kohtaan.

9 — Asia C-38/93, Glawe, tuomio 5.5.1994 (Kok. 1994, s. I-1679).

liiketoimet” ovat tässä asiayhteydessä Argosin tavaroiden luovutuksia ostajille. Vastike näistä luovutuksista voidaan periaatteessa saada kolmannelta, ja luovutus on sikäli verollinen. Vastike on kuitenkin maksettava ”näistä liiketoimista”. Ostosetelin hintaa ei kuitenkaan makseta vastikkeena tavaroiden luovutuksesta vaan ostosetelistä. Myönnän, että sopimusoikeuden kannalta voitaisiin väittää, että se maksetaan myös vastikkeena Argosin sitoumuksesta luovuttaa luettelostaan vielä yksilöimättömiä tavaroita samoin vielä yksilöimättömälle ostosetelin haltijalle. Argos sitoutuu luovuttamaan tavaroita ostosetelin nimellisarvoon asti kenelle tahansa ostosetelin haltijalle. Kuitenkin ennemminkin ostoseteli kuin ostosetelin aikaisempi myyntihinta vastaa tavaroiden luovutuksesta saatavaa vastiketta. Yhdistynyt kuningaskunta ja Kreikka korostavat, että ostoseteli on tavaroiden myynnin vastike, eikä Argos vastusta tätä näkemystä. Mahdollisen ostajan käsissä ostoseteli antaa oikeuden vaatia Argosia hyväksymään se nimellisarvostaan markkinoitujen tavaroiden luettelohinnasta. Siten sillä on tietty arvo.

koskevasta tulkinnasta. Ensinnäkin säännöksen sisältyy oikeussääntö, ”jonka mukaan saatua vastiketta käytetään veron perusteena”.¹¹ Yhteisöjen tuomioistuin on tiettyä palvelulajia koskeneessa ns. hollantilaiset perunat -tapauksessa antamassaan tuomiossa todennut tarkemmin asiasta, että palvelu on verollista, kun se ”tarjotaan maksua vastaan ja [kun] tällaisen palvelun verotuksen perusteena on mikä tahansa palvelusta saatava vastike; tarjotun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on siten oltava suora yhteys — —”.¹² Tätä sääntöä on jatkuvasti sovellettu sekä tavaroiden luovutuksiin että palvelujen tarjoamisiin. Tässä suhteessa asiassa Naturally Yours annettu tuomio on keskeinen.¹³ Verovelvollinen, kosmettisten aineiden tuote-esittelijöiden välityksellä toimiva alan tukku-kauppias, sopi, että yksityiset emännät järjestävät juhlia sen tuotteiden myymiseksi. Tuote-esittelijöille toimitettiin alennettuun hintaan voiderasia ”tapaamislahjana”, jotta he voisivat palkita yksityiset emännät. Jos myyntijuhlia ei jostain syystä järjestetty, lahja oli palautettava Naturally Yoursille, tai siitä oli maksettava tavanomainen tukkuhinta. Yhteisöjen tuomioistuin tutki kysymystä siitä, oliko kyseessä ”suora yhteys tavallista alemmalla hinnalla luovutettujen tavaroiden ja tuote-esittelijän tarjoaman palvelun arvon välillä”.¹⁴ Yhteisöjen tuomioistuin päätyi siihen, että tällainen yhteys oli olemassa ja että tuotetta oli verotettava täydestä hinnastaan. Nyt kyseessä olevasta tapauksesta puuttuu tällainen yhteys. Ostosetelin ja tavaroiden myynti tapahtuvat itseenäisesti.

18. Argosin ostosetelin myyntiajankohtana antama sitoumus lunastaa ostoseteli nimellisarvostaan, jos se esitetään myöhemmin tavaraa ostettaessa, voi muodostaa osan ostosetelin ostajan maksamasta tavaranninnasta; tämä ei kuitenkaan anna vastausta kysymyksen siitä, mikä on tällaisesta myöhemmästä tavaranninnasta saatu vastike. Vastaus saadaan 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta ja yhteisöjen tuomioistuimen sitä

11 — Ks. asia Boots, tuomion 19 kohta.

12 — Ks. asia hollantilaiset perunat, tuomion 12 kohta ja tavaroiden myynnin osalta ks. asia Naturally Yours.

13 — Asiassa Naturally Yours yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että ”tavaroiden luovutuksen ja saadun vastikkeen välillä on oltava suora yhteys kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan tarkoittamalla tavalla”, tuomion 12 kohta.

14 — Asia Naturally Yours, tuomion 13 kohta.

19. Aikaisempi hyvitys ei vaikuta tai kuulu millään tavalla tavaroiden myyntiä koskevaan liiketoimeen. Hinnat on lueteltu myyntilueteloissa, joista ostajat voivat valita tavarat. Jokainen ostaja täyttää ”ostajan valintalomakkeen”, jossa mainitaan valitut tavarat viitenumeroilla ja haluttu määrä. Liikkeestä riippuen myyjä joko täyttää lomakkeen tai syöttää tiedot suoraan myyntirekisteriin. Vaikka periaatteessa on mahdollista saada selville alkuperäisestä ostosetelin myynnistä saatu hyvitys, näin ei käytännössä menetellä. Kansallinen tuomioistuin on katsonut, että ostaja ainoastaan harvoin tietää tästä hyvityksestä. Tällaisella tiedolla ei varmasti ole mitään merkitystä. Ostosetelistä ilmenee sen täysi nimellisarvo. Seteli on käteisen rahan veroista hankittuja tavaroita maksettaessa. Jos ostosetelit merkitsevät silloin selvästi ostajalta eikä kolmannelta tavarosta saatua vastiketta, mielestäni niiden arvo voi olla vain niiden nimellisarvo eikä kolmannen kanssa tapahtuneesta liiketimestä aikaisemmin maksettu alennettu hinta.

20. Aion tässä vaiheessa kommentoida Argosin mielestäni virheellistä käsitystä tietyistä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. Ns. hollantilaiset perunatapauksessa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että todellisuudessa saadulla vastikkeella on osapuolten välillä sovittu ”subjektiivinen arvo”, eikä sitä voida arvioida objektiivisten arviointiperusteiden mukaisesti.¹⁵ Viitaten julkisasiamies Cruz Vilaçan ratkaisuehdotukseen asiassa *Naturally Yours Argos* hyväksyy sen, että vastikkeen arvo riippuu

enemminkin tehtyjen yksittäisten sopimusten tosiseikoista kuin ostajan asenteesta.¹⁶

21. Tässä asiassa annetuissa huomautuksissa on hyväksytty, että tässä asiayhteydessä sanaa ”subjektiivinen” ei käytetä sen tavallisessa merkityksessä, vaan pikemminkin kuvaamaan osapuolten liiketoimen keskeisille seikoille antamaa arvoa; tätä määritelmää voidaan yhtä hyvin luonnehtia ”objektiiviseksi”. Näiden ratkaisujen seurauksena tunnistetaan mikä tahansa mahdollinen itsenäinen osapuolten hyväksymästä poikkeava arviointi, jota ei näin ollen sovelleta määrittäessä myynnistä saadun vastikkeen arvoa.¹⁷ Kysymys on kiistattomasti ratkaistu myös asiassa *Naturally Yours* annetussa tuomiossa. ”Sopimuksen osapuolet olivat alentaneet voiderasian tukkuhintaa tietyllä määrällä. Näissä olosuhteissa [oli] mahdollista saada selville sopimuksen kahden osapuolen palveluun liitämä rahallinen arvo — —”.¹⁸ Perustelu soveltuu yhtä hyvin esillä olevan tapauksen ostosetelin arvon määrittämiseen. Se on tavarasta maksettavaksi sovitun ”subjektiivisen” hinnan vastike sen täydestä nimellisarvosta. Tässä suhteessa olen samaa mieltä kuin Yhdistynyt kuningaskunta siitä, että nimellisarvon liittäminen ostoseteliin on yhdenmukaista sellaisissa asioissa kuin *Naturally Yours* annettujen tuomioiden kanssa.

16 — Ks. asia *Naturally Yours*, julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 26 kohta.

17 — Esim. 6 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen palvelujen ”käypää arvoa” koskeva 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan d alakohdan erityissännös.

18 — Tuomion 17 kohta.

15 — Asia hollantilaiset perunat, tuomion 13 kohta.

22. Samaan lopputulokseen, vaikka vähän eritietä, on tultu asiassa *Chaussures Bally* vastaan Belgian valtio¹⁹, joka koski verovelvollisen vaatimusta siitä, että vero määrätään alennetun liikevaihdon perusteella siltä osin kuin asiakkaat maksoivat tavarat luottokortilla. Tuossa tapauksessa myyjän saama hinta oli viisi prosenttia alempi, mikä vastasi luottokorttiyhtiöiden perimää välityspalkkiota. Yhteisöjen tuomioistuimien katsoi, että kuluttajan maksettavaksi tuleva lopullinen hinta sisälsi itse asiassa tältä perityn arvonlisäveron. Veron määräämisen peruste ei voinut vaihtua, kun myyjä teki veroviranomaisille liikevaihtoveroilmoituksen. Perustelu soveltuu myös esillä olevaan tapaukseen. Argosin asiakkaat maksavat saman hinnan riippumatta siitä, käyttävätkö he ostoseteleitä tavarankäynnissä vai eivät.

23. Mielestäni on yhtä selvää, ettei asia *Glawe tue Argosia*. Mainittu asia koski olennaisilta osiltaan vain yhtä verotusvaihetta kahden osapuolen, peliautomaattien omistajien tai haltijoiden ja pelaajien, välisissä liike-toimissa. Vastikkeen arvon määrittämiseksi ei tarvinnut viitata aikaisempiin liiketoimiin. Korostamalla tavallista liikevaihtoaan ja tosiasiassa saatuja määriä Argos ei kohdenna oikein vastiketta ja sillä maksettavia tavaroita vähittäismyyntivaiheessa Argosin ja sen asiakkaan välillä.

24. Komission mielestä ostosetelien myynnistä olisi määrättävä arvonlisävero erillisenä

liiketoimena. Se tukee kuitenkin pikemmin Argosin vaatimusta, jonka mukaan ostosetelin koko arvoa on pidettävä hyvityksenä (toisen kysymyksen kohde), kuin Argosin käsitystä kolmannelta kysymyksestä. Mielestäni on tärkeää käsitellä vain yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavaksi saatettua kysymystä. Olen samaa mieltä komission kanssa siitä, että kyseessä on kaksi erillistä liiketoimintaa.²⁰ Kysymys siitä, onko Yhdistynyt kuningaskunta oikeassa vai ei vapauttaessaan ostosetelien myynnin arvonlisäverosta ei ole tämän asian ennakkoratkaisukysymysten kohteena, eikä siihen tarvitse sen vuoksi vastata. Tosi-asiassa ostosetelin myynti on erillinen liiketoimi, olipa se verollista tai ei; nyt käsiteltävänä oleva kysymys ei koske sitä vaan tavaroiden myyntiä. Kannatan julkisasiamies Gulmannin asiassa *Bally ehdottamaa lähestymistapaa*. Hän otti huomioon vapautuksen arvonlisäverosta Ballyn ja luottokortin antajan välisessä liiketoimessa, mutta ei pitänyt tarpeellisena ratkaista sellaisiin oikeussuhteisiin liittyviä asioita, joita ei ollut saatettu yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistaviksi.²¹ Jos kuitenkin olisi olemassa aikaisempi erillinen ostosetelien myyntiä koskeva verollinen liiketoimi, se ei vaikuttaisi tavaroiden myynnin verollisuuteen.²²

25. Mielestäni on siten selvää, että kuvatuissa tilanteissa ostosetelin edustama vastike on

20 — Yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli näin toisiosakkoja asiassa *Bally*; ks. tuomion 19 kohta. Siinä toinen liiketoimi koski tavaroiden myyntiä, toinen luottokorttiyhtiön palveluja tavaroiden myyjälle.

21 — Ks. ratkaisuehdotuksen 10 ja 11 kohta.

22 — Komissio ottaa esille kysymyksen kaksinkertaisesta verotuksesta, jos ostoseteli ja tavaroiden myynti on verollista, mutta se ei viittaa mihinkään kuuden kuukauden direktiivin asiaa koskevaan säännökseen. Kysymystä ei käsitellä tässä, koska ostosetelien myyntiä ei veroteta, eikä myöhemminkään tule esille kysymystä siitä, onko Yhdistynyt kuningaskunta menettänyt oikein vapauttaessaan ostosetelien myynnin verosta.

19 — Asia C-18/92, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2871, 14 kohta, jäljempänä *Bally*).

sen nimellisarvo. Tämä on se arvo, jonka liiketoimen osapuolet siihen liittävät. Jos asiakas haluaa hankkia tuotteen, hänen on suoritettava luettelohinnan suuruinen vastike joko käyttämällä ostoseteliä tai jollain muulla maksutavalla. Tavarointa ei luovuteta, ellei vastiketta olla suorittamassa. Jos ostoseteliä siis käytetään, sen liiketoimessa edustama vastike on sen täysi nimellisarvo.

B — Toinen kysymys

26. Tarkastelen seuraavaksi toista kysymystä, joka koskee olennaisesti sitä, kattaako kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan tarkoittama ilmaisu ”sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan”, Argosin ostosetelin ensiostajalle myöntämän hyvityksen.

27. Argos kuvaili tämän kansallisessa tuomioistuimessa parhaana pitämäkseen lähestymistavaksi. Argosin kirjallisten huomautusten ”B-arviointi” koski tätä näkemystä, joka myös oli Argosin suullisten huomautusten pääkysymys. Lähestymistavassa nojaututaan erityisesti asiaan Boots. Tämän perustelun osalta komissio tukee Argosia.

28. B-arvioinnissa Argos toteaa, että jos ostoseteli ei vastaa tavaroiden myynnistä saatavaa vastiketta vähennettynä ostosetelin myyntihinnasta myönnettyllä hyvityksellä, sitä tulisi kohdella hyvityksenä tavarain hinnasta.

29. Yksinkertaistaen tämä perustelu saattaa siis Argosin hankalan kysymyksen eteen. Jätän toistaiseksi tarkastelun ulkopuolelle sen, vaaditaanko, että hyvitys toteutuu sinä hetkenä, jolloin tavarat luovutetaan. Mikä on siinä tapauksessa hyvityksen määrä? Argos toteaa ensiksi, että se on ostosetelistä maksetun rahamäärän ja sen nimellisarvon erotus; toisin sanoen se on ostosetelin myynnistä myönnetty hyvitys. Argos jatkaa kuitenkin, että se voisi vaihtoehtoisesti olla ostosetelin täysi nimellisarvo, ja esittää, että viimeksi mainittu tarkastelutapa voisi olla parempi ottaen huomioon asian Boots. Näin Argos poikkeaa mielestäni merkittävästi ”todellisen liikevaihdon” perustelusta, joka on perustana sen lähestymistavalle kolmanteen kysymykseen.

30. Argos esittää myös, että ostosetelistä sen hankinta-ajankohtana maksettu määrä ei ole minkään tavarain luovutuksen vastike: tavarain ostaja ei maksa Argosille ostosetelin nimellisarvon määräistä vastiketta. Minun on heti todettava, että tämä tarkastelutapa on virheellinen. Ostoseteli edustaa Argosiin kohdistuvaa mahdollista vaatimusta luovutetaan tavarointa sen nimellisarvosta niin kauan kuin sitä ei ole käytetty. Vastike on yhtä kuin ostosetelin luovutus myyntihetkellä.

31. En myöskään hyväksy' kumpaakaan edellä 29 kohdassa mainittua vaihtoehtoista tulkintaa hyvityksestä. Aikaisemmasta ostosetelin myynnistä myönnetyllä hyvityksellä ei ole mitään merkitystä tavaroiden myynnin kannalta. Myyntiluettelon mukainen hinta peritään täysimääräisesti joko käteisenä tai ostosetelien nimellisarvon määräisenä. Argosin atk-pohjaiset kirjaamiset eivät ole tavaroista perityn hinnan tai ostoseteleille määrittelyyn vastikearvon kannalta merkityksellisiä, ja joka tapauksessa ostaja on tietämätön tästä hyvityksestä. Hyvitys ei siksi "toteudu sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan".

32. Ostoseteleitä voidaan vaihtoehtoisesti pitää niiden täyteen nimellisarvoon asti hyvityksinä hinnasta. Tähän olettamukseen liittyy erilainen ongelma. On ainakin selvää, että hyvitys toteutuu sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan. Sen tähden Argosia verotettaisiin tavaroiden hinnasta vähennettynä minkä tahansa ostosetelin nimellisarvolla. Jos ostoseteleitä käytettäisiin koko hinnan maksamiseen, ei olisi olemassa mitään vastiketta, tai hyvitys myönnettäisiin tavaroiden kokonaisarvosta, jolloin arvonlisäveroa ei olisi.²³ Argosin väitettä ei voida hylätä pelkästään siksi, että tuollainen lopputulos ei ole hyväksyttävissä. Se, onko veroa maksettava vai ei, riippuu kuudennen direktiivin oikeasta tulkinnasta ja edellyttää tässä vaiheessa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Boots antaman tuomion huolellista arviointia.

33. Boots on Yhdistyneessä kuningaskunnassa tunnettu kauppaketju, joka myy pääasiassa lääke- ja kemikaalituotteita. Myynnin edistämiseksi se jakeli eri tavoin hinnanalennuskuponkeja, joitakin irtileikattavina lehti-mainoksina, joitakin ilmaisjakelulehtisissä ja joitakin Bootsin liikkeissä myytävien tavaroiden pakkauksiin painettuina tai lisättyinä. Kaikissa tapauksissa Bootsin liikkeen asiakas voi esittää kupongin vaatiakseen kuponkiin painetun arvon suuruista hyvitystä hinnasta.²⁴ Commissioners of Customs and Excise (joka oli vastaava veroviranomainen myös asiassa Boots) hyväksyi sen, että ilmaiseksi jaettujen kuponkien käyttö johti hinnanalennukseen ja että arvonlisäveroa maksettiin vain näin alennetusta hinnasta. Riita koski niiden kuponkien käyttöä, jotka oli saatu aikaisemmin ostettaessa tavaroita Bootsin liikkeestä. Commissioners of Customs and Excise otti sen kannan, että tällaisesta aikaisemmasta ostosta saatua kuponkia oli kohdeltava niin kuin se olisi hankittu vastikkeeksi ja että se oli sisällytettävä sillä ostettujen tavaroiden vastikkeeseen nimellisarvo-

34. Asia Boots koski siten 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdan soveltamista, jota esillä olevan asian toinen kysymys koskee. Julkisiasiamies Van Gerven katsoi, että tässä säännöksessä "asetetaan kaksi edellytystä, joiden on täyttyttävä samanaikaisesti: a) asiakkaalle on myönnetty hinnanalennus

23 — Näin ei tietysti olisi, jos ostoseteleiden myynnin käsittävä liiketoimi olisi verollinen.

24 — Mahdollisen hyvityksen määrä oli epäselvä. Julkisiasiamies Van Gerven katsoi ratkaisuehdotuksensa 3 kohdassa, että se voisi olla 5—31 prosenttia hinnasta. Esillä olevassa asiassa Yhdistynyt kuningaskunta katsoo, että vain yhden ostokupongin käyttö liiketoiminta kohti oli sallittua "erityisen hyvityksen saamiseksi maksettavasta käteissummasta".

tai hyvitys hinnasta; b) hinnanalennus tai hyvitys hinnasta toteutuu sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan — —”.²⁵ Hän korosti, että toinen kysymys ei aiheuttanut ongelmaa tuossa asiassa. Kuten olen todennut, tämä pätee tässä asiassa vain mikäli katsonne ostosetelien vastaavan nimellisarvon suuruista hyvitystä. Jos pidämme hyvitystä ostosetelien alennettuna hintana, hyvitystä ei tällöin selvästi oteta huomioon tavaroiden ostoajankohtana. Jos vaadittu hyvitys vastaa koko nimellisarvoa, on tutkittava, onko kyseessä todellinen hyvitys.

kupongin haltijalle hyvitys kuponkia vastaan. Sen vuoksi ’nimellisarvo’ ilmaisee ainoastaan luvattun hyvityksen määrää”. Näistä kohdista ilmenee selvästi — minkä myös asianosaiset asiassa Boots myönsivät —, että käsitteelle ”vastike” yhteisön oikeudessa annettava merkitys ei määräydy sillä olevasta erityisasemasta minkään jäsenvaltion sopimus-oikeudessa.²⁷ Tulkitessaan kuudetta direktiiviä yhteisöjen tuomioistuin otti siten huomioon kupongin taloudellisen ja oikeudellisen luonteen varmistaakseen veron yhdenmukaisen ja neutraalin soveltamisen.²⁸

35. Asiassa Boots, kuten esillä olevassa asiassa, aikaisempi liiketoimi johti kupongin tai ostosetelin antamiseen. Kuitenkin asiassa Boots kuponki oli liiketoimen satunnainen tuote. Julkisasiamies Van Gerven piti sitä samankaltaisena kuin lehtisessä olevaa ilmaista kuponkia.²⁶ Koska kuponki merkitsi myyjälle velvoitetta eikä etua, julkisasiamies katsoi, että se ei voinut olla sillä myöhemmin ostetun tuotteen vastike. Yhteisöjen tuomioistuin yhtyi hänen näkemykseensä siitä, että kyse oli hyvityksestä. Yhteisöjen tuomioistuimen seuraavanlainen tulkinta on tärkeä: ”Kupongin oikeudellisen ja taloudellisen luonteen kannalta on selvää — — että vaikka kupongissa on ilmoitettu sen ’nimellisarvo’, ostaja ei saa kuponkia vastikkeena vaan se on ainoastaan Bootsin hyväksymä velvoite myöntää tavarantoimituksen ostoajankohtana

36. Esillä oleva asia on joka suhteessa kovin erilainen. Ensinnäkin ostosetelin ensiostaja on selvästi hankkinut sen vastikkeeksi. Ostosetelin luovutus on ainoa Argosin antama vastike rahan vastaanottamisesta tuossa aikaisemmassa liiketoimessa. Se ei ole kuten asiassa Boots pelkästään aikaisemman liiketoimen liitännäistoimi. Ostosetelille annetaan nimittäin täysi arvo. Vaikka esillä oleva asia koskee hyvityksellä myytyjä ostoseteleitä, Argos myy niitä myös nimellisarvosta.²⁹ Kansallinen tuomioistuin selittää hyvitystä ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessään. Sen mukaan kaikissa pääkäsitteilyn tapauksissa ostosetelit ”on tai oli myyty tukkuutilauksissa hyvityksellä tästä

25 — Ks. ratkaisuehdotuksen 9 kohta.

26 — Ks. ratkaisuehdotuksen 15 kohta.

27 — Yhteisöjen tuomioistuin on johdonmukaisesti korostanut yhteisön oikeuden tulkinnan tarvetta; ks. edellä alaviite 10.

28 — Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on korostettu tämän tavoitteen tärkeyttä; ks. esim. asia C-281/91 Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf (Kok. 1993, s. I-5405, tuomion 14 kohta) ja julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus, jossa todetaan ”verotuksen neutraalisuuden perusperiaate” (11 kohta).

29 — Ks. edellä 3 kohta ja siihen liittyvä alaviite 2.

nimellisarvosta”; erityisesti ”500 GBP:n tai sitä suuremmista tilauksista on myönnetty viiden prosentin vakiohyvitys” ja hyvin suurista tilauksista on myönnetty jälkikäteen lisähyvitys. Argos ei hyödy ainostaan myynnin edistämisessä kuten asiassa Boots. Kansallisen tuomioistuimen mukaan hyöty näkyy kassavirrassa. Lisäksi pientä prosenttimäärää, arviolta kahta prosenttia ostoseteleistä, ei koskaan esitetä. Hyvitystä ei lopulta ”myönnetä” 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa tarkoitettulle ”ostajalle tai vastaanottajalle”, vaan se myönnetään ennemminkin ostosetelin ostajalle.³⁰

37. Argosin mukaan ostoseteli on kokonaan ja vapaasti siirrettävissä, kun se on kerran laskettu liikkeelle.³¹ Siten se toimii aivan kuin kyseessä olisi neuvoteltava maksuväline. Argosin liikkeessä käytettynä se on käteisen rahan arvoista. Ostoseteleitä voidaan lisäksi hyvin käyttää Argosin tavarain hinnasta minkä tahansa osan tai jopa koko hinnan maksamiseen. Kuten Yhdistynyt kuningaskunta toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, maksutavan ja oikeuden hyvitykseen erottaminen toisistaan on verrattavissa sellaiseen lahjakorttiin (book token), jota käytetään myös yleisesti kirjojen koko hinnan maksamiseen. Kuten edellä on todettu, Argosilla on oma järjestelmänsä lahjakortteja varten.³² Yhdistynyt kuningaskunta pitää jopa järjestömän ajatusta siitä, että kun Argosin ostoseteleitä käytetään tavarain koko hinnan maksamiseen, hyvitys olisi 100 prosenttia hinnasta.

30 — Tämä ostaja ei lähes varmuudella ole vähittäisasiakas, ellei hän osta ostoseteleitä vähintään 500 GBP:n arvosta ja sitten kuluta näitä ostoseteleitä jossakin Argosin liikkeessä.

31 — Varastettujen ostoseteleiden sarjanumerot voi ilmoittaa Argosille, joka antaa tilalle uusia ostoseteleitä, ja kieltäytyy lunastamasta varastettuja ostoseteleitä.

32 — Ks. edellä 3 kohta.

38. Mielestäni Argosin ostosetelit eivät ole hyvityksiä niillä hankittujen tuotteiden hinnasta. Ei ole tarpeen vetää tarkkaa rajaa asiaan Boots. Tämä asia on ostosetelien olennaisen luonteen vuoksi täysin erilainen. Koska ne maksetaan kokonaan rahassa siten, että hyvitys edustaa ainoastaan tukkuostoalennusta, niistä tulee lahjakortteja, joiden tarkoitus voi olla täysin erilainen kuin hyvityksen tarkoitus. Niistä tulee itse asiassa maksutapa.

39. Asia Bally, kuten edellä kappaleessa 22 on todettu, tuo valaisevan näkökulman, joka erottaa asian Boots esillä olevasta asiasta. Tuossa tapauksessa yhteisöjen tuomioistuin ei voinut hyväksyä sitä, että asiakkailta perittäisiin tavaroiden hinnoissa implisiittinen arvonnlisävero, mutta tavarain luovuttaja maksaisi veroviranomaisille pienemmän määrän, koska tavarain luovuttaja sai itse luottokorttiyhtiöltä pienemmän määrän. Samaa voitaisiin soveltaa tässä. Kuten edellä on todettu, Argosin tavaroiden luovutusta koskeva liikevaihto ei voisi riippua siitä, onko asiakas maksanut toisaalta käteisellä, shekillä tai luotto- tai pankkikortilla tai toisaalta ostoseteleillä. Ero olisi tässä huomattavampi. Ostosetelin edustama määrä ei rajoittunut asiassa Bally kyseessä olleeseen luottokorttiyhtiön viiden prosentin välityspalkkioon. Toisaalta asiassa Boots oli liiketoimissa vain kaksi

osapuolta. Ostajalle myönnetty alennus vähensi tämän implisiittistä arvonlisäveroa, ja Bootsilla oli oikeus suorittaa samalla perusteella veronsa.

40. Näin ollen vastaisin myös toiseen kysymykseen kielteisesti. Näillä perusteilla ensimmäiseen kysymykseen ei tarvitse vastata.

IV — Ratkaisuehdotus

Edellä esitetyn perusteella ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että se vastaisi Lontoon Value Added Tax Tribunalin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että tilanteissa, joissa tavaroiden luovuttaja on myynyt ostajalle hyvityksellä ostosetelin, jonka sellainen asiakas, joka ei ole ostosetelin ostaja ja joka ei tavallisesti tiedä ostosetelistä maksettua määrää, esittää myöhemmin tavaran hinnan kokonais- tai osittaissuorituksena, ostosetelin edustama vastike on sen nimellisarvon suuruinen.
- 2) Ostosetelin käyttäminen edellä kuvatuissa tilanteissa ei johda kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuun hinnaalennukseen tai hyvitykseen hinnasta.