

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
CHRISTINE STIX-HACKL

6 päivänä maaliskuuta 2001¹

I Johdanto

1. Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen siitä, onko silloin, kun uuden asiakkaan hankkimisesta luovutetaan tavarapalkkio, joka lähetetään sen vastaanottajalle, tavarapalkkion luovutuksen osalta veron perusteeseen sisällytettävä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY² (jäljempänä kuudes direktiivi) mukaan tavarapalkkion ostohinnan lisäksi myös lähetykustannukset.

mukaan veron perusteena on tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta ”kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen”.

3. Lisäksi A kohdan 2 alakohdassa mainitaan tietyt erät, jotka on sisällytettävä veron perusteeseen, ja näitä ovat muun muassa sen b alakohdassa mainitut ”sivukustannukset, kuten luovuttajan ostajalta tai vastaanottajalta veloittamat provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutus-kustannukset”. Edelleen b alakohdan mukaan ”jäsenvaltiot voivat pitää sivukustannuksina erilliseen sopimukseen perustuvia kustannuksia”.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön lainsäädäntö

2. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan

B Kansallinen lainsäädäntö

4. Saksan Umsatzsteuergesetzin (UStG), joka on annettu vuonna 1980, 3 §:ssä säädetään, mistä liiketoimista on suoritettava arvonlisävero, ja sen 12 momentissa säädetään vaihdon osalta seuraavaa: ”Vaihto on kyseessä silloin, kun vastik-

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — EYVL L 145, s. 1.

keena tavarán luovutuksesta luovutetaan tavara. Vaihtoon rinnastettavasta toimesta on kyse silloin, kun vastikkeena muusta suorituksesta kuin tavarán toimituksesta on tavarán luovutus tai muu suoritus.”

5. UStG:n 10 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä, joka koskee veron perusteen määrittämistä vaihdon ja vaihtoon rinnastettavien toimien osalta, säädetään seuraavaa: ”Vaihdon (3 §:n 12 momentin ensimmäinen virke), vaihtoon rinnastettavien toimien (3 §:n 12 momentin toinen virke) ja rahamaksun sijasta tapahtuvan luontoissuorituksen osalta kunkin suorituksen arvoa pidetään vastikkeena vastasuorituksesta.”

III Tosiseikat ja asian käsittely kansallisessa tuomioistuimessa

6. Muutoksenhakija Bertelsmann AG (jäljempänä Bertelsmann) on yritys (ns. Organträgerin), joka vastaa useiden sen alaisuudessa toimivien vero-oikeudellisesti epäitsenäisten, kirjakerho- ja äänilevykerhotoimintaa harjoittavien tytäryritysten (Organgesellschaften) hallinnosta. Bertelsmann-yhtiöt antoivat vuosina 1985—1990 vanhoille asiakkailleen uusien asiakkaiden hankkimisesta tavarapalkkioita, kuten kirjoja, äänilevyjä ja polkupyöriä. Nämä yhtiöt hankkivat konsernin ulkopuolisilta yhtiöiltä kyseiset jäsenhan-

kinnasta annetut tavarapalkkiot ja vastasivat niistä kustannuksista, jotka aiheutuivat tavarapalkkioiden lähettämisestä jäsenten hankkijoille.

7. Finanzamt Wiedenbrück, joka on Bertelsmannin vastapuolena nyt esillä olevassa asiassa, on vuosia 1985—1990 koskeissa verotuspäätöksissään sisällyttänyt veron perusteeseen tavarapalkkioiden ostohinnan lisäksi myös tytäryrityksille aiheutuneet lähetyskustannukset.

8. Koska Bertelsmann katsoi, että lähetyskustannusten sisällyttäminen tavarapalkkioiden luovutusten veron perusteeseen on ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa, se nosti ilman edeltävää oikaisumenettelyä kanteen (ns. Sprungklage) Finanzgerichtissä. Finanzgericht hylkäsi kanteen sillä perusteella, että kun määritetään veron perustetta UStG:n 10 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä tarkoitettujen vaihtoon rinnastettavien toimien osalta, veron perusteeseen on luettava tavarapalkkion ostohinnan lisäksi myös ne lähetyskustannukset, jotka aiheutuvat siitä, että tavarapalkkio lähetetään palkkion saajalle. Finanzgerichtin mukaan kantaja on siten väärässä myös väittäessään, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohtaa on rikottu.

9. Bertelsmann on tehnyt Revision-valituksen Finanzgerichtin päätöksestä. Vali-

tuksessaan se on esittänyt, että Finanzgericht on tulkinnut UStG:n 10 §:n 1 momenttia ja 2 momentin toista virkettä tavalla, joka on ristiriidassa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan ja 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan kanssa ja lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Empire Stores antaman tuomion³ kanssa; tässä tuomiossaan yhteisöjen tuomioistuin totesi Bertelsmannin mukaan, että tavarapalkkioiden osalta veron perusteena on pelkkä ostohinta ilman sivukustannuksia.

liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmu-
kaistamisesta 17.5.1977 annetun kuu-
dennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY
11 artiklan A kohdan 1 kohdan a ala-
kohdan mukaan tavarapalkkion osto-
hinnan lisäksi myös lähetyskustannukset?"

IV Ennakkoratkaisumenettelyyn osallistu- neiden osapuolten näkemykset

10. Bundesfinanzhof on katsonut, että se, voidaanko sivukustannukset sisällyttää veron perusteeseen nyt kyseessä olevan kaltaisten vaihtoon rinnastettavien toimien osalta, ei ole täysin selvää edes asiassa Naturally Yours Cosmetics⁴ ja Empire Stores annettujen tuomioiden perusteella. Tämän vuoksi Bundesfinanzhof on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt 5.8.1999 tekemällään päätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

12. Bertelsmann esittää, että kun uuden asiakkaan hankkimisesta annetaan tavarapalkkio, joka lähetetään sen vastaanottajalle, veron perusteena on vain tavarapalkkion ostohinta ilman lähetyskustannuksia. Tämä ilmenee Bertelsmannin mukaan asiassa Empire Stores annetusta tuomiosta, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että veron perusteena on ainoastaan ostohinta eikä veron perusteena voi olla esimerkiksi ostohinta ja lähetyskustannukset yhdessä. Vaikka asiassa Empire Stores oli kyse postimyyntiyrityksestä, jolle syntyi välttämättä lähetyskustannuksia, yhteisöjen tuomioistuin ei lukenut näitä kustannuksia veron perusteeseen.

"11. Onko silloin, kun uuden asiakkaan hankkimisesta luovutetaan tavarapalkkio, joka lähetetään sen vastaanottajalle, tavarapalkkion luovutuksen osalta veron perusteeseen sisällytettävä jäsenvaltioiden

Bertelsmannin mukaan on myös asiallisesti perusteltua, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan huomioon otetaan vain ostohinta, koska nyt esillä olevassa asiassa

3 — Asia C-33/93, tuomio 2.6.1994 (Kok. 1994, s. I-2329).

4 — Asia C-230/87, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6385).

on kyse vaihtoon rinnastettavasta toimesta, jossa veron perusteena käytettävä tavarapalkkion luovutuksen vasta-arvo on asiassa Empire Stores ja asiassa Naturally Yours Cosmetics annettujen tuomioiden perusteella subjektiivinen arvo eli todellisudessa saatu vastike eli tässä tapauksessa asiakkaiden hankkimiseen liittyvä välityspalvelu. Koska subjektiivisen arvon määrittäminen on vaikeaa, tavarapalkkion osalta huomioon on otettava vain ostohinta. Lisäksi Bertelsmannin mukaan tavarapalkkioita ei lähetetä vanhoille asiakkaille ainoastaan uusien asiakkaiden hankkimisesta, vaan tavarapalkkioilla pyritään myös hoitamaan ja ylläpitämään vanhoja asiakkasuhteita. Lisäksi posti- myyntiyriytysten ei myöskään tarvitse las- kuttaa asiakkaitaan postimaksuista, ja useat tällaiset yritykset eivät käytännössä veloita lähetyskustannuksista ainakaan, jos tilaus yrittää tietyn vähimmäismäärän.

Bertelsmannin mukaan lähetyskustannukset eivät myöskään ole kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja sivukustannuksia, koska Bertelsmann vastaa palvelun suorittajana itse näistä kustannuksista eikä peri niitä luovutuksensaajilta eli vanhoilta asiakkailtaan, jotka hankkivat uusia asiakkaita.

13. Muut ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet — eli Saksan hallitus, Yhdis-

tyneen kuningaskunnan hallitus ja komis- sio — ovat sitä vastoin esittäneet, että tavarapalkkion osalta veron perusteeseen kuuluu ostohinnan lisäksi myös lähe- tystkustannukset.

14. Komissio esittää, samoin kuin Bertels- mann, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan b ala- kohta, jota on tarkasteltava ensin,⁵ ei ole sovellettavissa nyt esillä olevassa asiassa.

Komission mukaan asiassa on merkityk- sellinen ainoastaan 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohhta, jonka mukaan veron perusteena on ”vastike”. Tämän käsitteen tulkinnassa on otettava huo- mioon asiassa Naturally Yours Cosmetics, asiassa Coöperatieve Aardappelenbe- waarplaats⁶ ja asiassa Empire Stores annetut tuomiot. Komission mukaan tämän oikeuskäytännön perusteella veron perusteena on palvelun arvo, jos seuraavat edellytykset täyttyvät: ensinnäkin tavar- an luovutuksen ja vastikkeena saadun palve- lun välillä täytyy olla suora yhteys. Toiseksi palvelun arvon täytyy olla rahamääräisesti määritettävissä. Kolmanneksi veron perus- teena on käytettävä vastikkeen subjektiiv-

5 — Ks. tässä tutkintajärjestyksestä asia C-126/88, Boots Com- pany, tuomio 27.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1235).

6 — Asia 154/80, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445; Kok. Ep. VI, s. 23).

vista arvoa, koska veron perusteena on oltava todellisuudessa saatu vastike.

15. Saksan hallitus ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ovat asian oikeuskysymyksistä pääosin samaa mieltä komission kanssa.

Komission mukaan nyt esillä olevassa asiassa täyttyvät kaksi ensimmäistä edellytystä, kun huomioon otetaan asiassa Empire Stores annettu tuomio. Asiakkaiden hankkimista on pidettävä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettuna vastikkeena tavarapalkkion luovutuksesta.

Kolmantena arviointiperusteena olevan vastikkeen subjektiivisen arvon määrittämisen osalta ratkaisevaa on ainoastaan se, mitä kustannuksia luovuttajalle aiheutuu siitä, että hänelle suoritetaan palvelu vastikkeena tavaroiden luovutuksesta. Asiassa Naturally Yours Cosmetics annetun tuomion perusteella näihin kustannuksiin kuuluvat kaikki ne kustannukset, jotka tavaran luovuttajalle on aiheutunut tämän päämäärän tavoittelusta, eli nyt esillä olevassa asiassa myös luovuttajalle aiheutuneet lähetykustannukset.

16. Saksan hallitus esittää lisäksi Bundesfinanzhofin oikeuskäytäntöön tukeutuen, että menestyksellisestä asiakkaiden hankinnasta suoritettava vastasuoritus (vastike) koostuu pääsuorituksesta (tavara-palkkio) ja sivusuorituksesta (lähettäminen), joten myös tällainen välityspalvelu ja lähettäminen ovat vaaditulla tavalla suorassa yhteydessä toisiinsa. Tätä näkemystä tukee myös yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Card Protection Plan⁷ antama tuomio, jonka mukaan sivusuoritusta kohdellaan verotuksessa pääsuorituksen tavoin. Bertelsmannin suoritus muodostaa kokonaisuuden, ja oikeudellisessa arvioinnissa olisi keinotekoista erotella lähetyssuoritus ja esineen luovutus toisistaan.

Komissio esittää edelleen, että asiassa Empire Stores yhteisöjen tuomioistuimien ei kyseessä olleen tilanteen huomioon ottaen lausunut nimenomaisesti mitään lähetykustannusten sisällyttämisestä veron perusteeseen, ja siksi komission ehdottama tulkinta ei ole ristiriidassa tämän tuomion kanssa. Pikemminkin tästä tuomiosta on epäilyksettä pääteltävissä, että sivukustannukset on sisällytettävä veron perusteeseen.

Sivusuorituksen liittyminen pääsuoritukseen merkitsee Saksan hallituksen mukaan sitä, että lähetyssuoritukseen on sovellettava arvon määrittämisen osalta samoja arviointiperusteita kuin tavarapalkkion luovutukseen. Myös lähetyssuoritukselle on määritettävä arvo, jonka lähettäjä sille antaa, ja tämä arvo vastaa asiassa Empire Stores annetun tuomion

⁷ — Asia C-349/96, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973).

mukaan niitä kustannuksia, joita lähettäjälle on aiheutunut.

17. Lähetyskustannusten sisällyttäminen veron perusteeseen johtuu Saksan hallituksen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan myös siitä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero on kannettava kilpailuneutraalisti ja yhdenmukaisella tavalla. Jos näin ei olisi, johtaisi tämä tilanteeseen, jossa kuluttamista ei veroteta. Liikevaihtovero on määritettävä taloudellisin perustein eli ikään kuin asiakkaiden hankkija olisi maksanut tavarapalkkiosta ja sen lähettämisestä rahamäärän, joka kattaa myös lähetyskustannukset.

18. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan välityspalvelun subjektiivinen arvo verovelvolliselle kattaa hankinta- ja lähetyskustannukset, minkä vuoksi näiden kokonaisuus muodostaa veron perusteen. Jos sen sijaan hyväksyttäisiin Bertelsmannin näkemys, veron peruste ei kattaisi koko sitä subjektiivista arvoa, joka verovelvollisen välityspalvelusta suorittamalla vastasuorituksella on, mikä väristäisi kuudennessa direktiivissä säädettyä liikevaihtoverojärjestelmää ja mahdollistaisi veronkierron tavaroiden luovutusten osalta, koska veron peruste olisi liian suppea.

19. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa edelleen, että kuudennen direktiivin

11 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdassa vahvistetaan kuljetus- ja lähetyskustannusten kuuluvan veron perusteeseen, ja se pitää siksi Bertelsmannin päinvastaista, asiassa Empire Stores annettuun tuomioon perustuvaa tulkintaa virheellisenä. Yhteisöjen tuomioistuimelta pyydettiin asiassa Empire Stores ennakkoratkaisua vain siitä, miten vastikkeen arvo on määritettävä luovutettaessa tavaroita vastikkeena palvelujen suorittamisesta, kun taas nyt esillä olevassa asiassa on kyse sekasuorituksesta eli tavarapalkkioiden luovutuksesta ja niiden lähettämisestä.

Vaikka kansallisen tuomioistuimen asiana on ratkaista, onko kyse sekasuorituksesta, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee silti selvästi, että tällaisesta suorituksesta on kyse. Verovelvollinen luovuttaa tavaroita, joiden arvo on määritettävä asiassa Empire Stores annettun tuomion mukaisesti. Tämän lisäksi verovelvollinen suorittaa vanhoille asiakkailleen palvelun eli lähettää nämä tavarat. Näin ollen näiden kahden osan kokonaisarvo muodostaa tämän sekasuorituksen veron perusteen.

V Tapauksen tarkastelu

20. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on selvitettävä, onko palveluna pidettävästä tavarapalkkioiden lähettämisestä aiheutuneet kustannukset sisällytettävä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan mukaan

veron perusteeseen, mikäli vastikkeena tästä lähettämispalvelusta on ainoastaan suoritettu palvelu.

dennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan perusteella.

21. Ennen kuin tarkastellaan 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa, on ensin yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Boots Company antaman tuomion mukaan tarkasteltava sitä, onko 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohta sovellettavissa.⁸

24. Tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen osalta veron perusteena on kuudennen direktiivin mukaan todellisuudessa saatu vastike. Veron perusteeseen kuuluu nimittäin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan ”kaikkise, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen”. Lähetyspalvelun osalta on siis tutkittava, onko lähettäjä saanut vastikkeen palvelusta ja mikä on vastikkeen arvo. Jos asiakkaiden hankkiminen ei ole vastike lähettämisestä, lähettämispalvelu on vastikkeeton suoritus, joka ei ole kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi ja joka ei ole merkityksellinen määritettäessä 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettua veron perustetta.

22. Nyt esillä olevassa asiassa lähetyskustannukset ovat tosin 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja kuljetuskustannuksia, mutta tämän säännöksen mukaan palvelun suorittajan on veloitettava näistä kustannuksista luovutuksensaajaa tai palvelun vastaanottajaa. Tällä sääntelyllä on ilmeisesti kaksi tarkoitusta. Ensinnäkin tarkoituksena on varmistaa, että veron perusteeseen luetaan — ilman lisäselvityksen tarvetta — ainoastaan verovelvollisen todellisuudessa saaman vastikkeen arvo, ja toiseksi edellytyksenä on verovelvollisen tietynlainen käyttäytyminen, johon viitataan sanalla ”veloittamat”.

25. Pohtiessaan lähetyskustannusten sisällyttämistä veron perusteeseen kaikki ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet osapuolet ovat viitanneet asiaan Empire Stores, mutta niiden tulkinnot kyseisessä asiassa annetusta tuomiosta poikkeavat toisistaan.

23. Koska Bertelsmann ei nyt esillä olevassa asiassa ”veloita” kuljetuskustannuksia tavarapalkkion saajalta, veron perustetta ei voida määrittää kuu-

26. Aluksi on huomattava, että asiakirjojen perusteella asian Empire Stores asianosaiset

8 — Alaviitteessä 5 mainittu asia, tuomion 16 kohta.

eivät käsitelleet tavarapalkkion lähettämistä tai lähetyskustannuksia, vaan ne tarkastelivat yksinomaan tavarapalkkioita. Kun kantaja olisi soveltanut veron perusteena omakustannushintaa, asianomaisen veroviranomaisen mukaan veron perusteena oli se hinta, jonka kantaja olisi laskuttanut kyseisestä tuotteesta, jos se olisi myynyt tämän tuotteen.⁹

27. Asiassa Empire Stores esitettyä ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä on tarkasteltava tätä taustaa vasten. Tällä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin halusi selvittää, mikä on vastikkeena tavarapalkkion antamisesta siinä tilanteessa, että vastikkeena ei ole se rahamäärä, joka tavarantoimittajalle olisi tavarasta maksettava normaalin hinnaston mukaisesti. Vasta toinen ennakkoratkaisukysymys koski veron perustetta, ja siinä mainittiin useita vaihtoehtoja: maksettu ostohinta, hypoteettinen myyntihinta tai ”joku muu rahamäärä ja, jos näin on, mikä”.

28. Kun yhteisöjen tuomioistuin käsittelee kyseisessä tuomiossa tavaroiden ”luovutusta”, se tarkoittaa puhtaita luontoisuorituksia. Koska yhteisöjen tuomioistuin ei siis käsitellyt lähettämistä, sillä ei ollut myöskään aihetta käsitellä lähetyskustannuksia.

29. Yhteisöjen tuomioistuin ei siis ole vielä hyväksynyt eikä hylännyt sitä näkemystä, jonka mukaan lähetyskustannukset olisi sisällytettävä veron perusteeseen.

30. Seuraavaksi on näin ollen tutkittava, mikä on nyt käsiteltävänä olevassa asiassa se vasta-arvo, joka muodostaa veron perusteen. Yhteisöjen tuomioistuin on viitannut asiassa Empire Stores asiassa Naturally Yours Cosmetics antamaansa tuomioon ja todennut, että ”vastikkeena tavaroiden luovutuksesta voi olla palveluiden suoritus ja tällainen suoritus voi olla kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettuna veron perusteena, jos tavaroiden luovutuksen ja palveluiden suorituksen välillä on suora yhteys ja jos palveluiden suorituksen arvo voidaan ilmaista rahassa”.¹⁰ Koska kuudennessa direktiivissä kohdellaan tavaroiden luovutuksia ja palveluiden suorituksia samalla tavalla, näiden arviointiperusteiden on sovellettava myös palveluihin.

31. Siksi on ensinnäkin tutkittava, onko asiakkaiden hankkiminen eli kyseinen välityspalvelu, jonka vanhat asiakkaat suorittavat, suorassa yhteydessä tavarapalkkioon ja sen lähettämiseen. Kuten asiassa Naturally Yours Cosmetics annettusta tuomiosta ilmenee, palvelu voi periaatteessa olla vastike tavarantoimittajan luovutuksesta.

⁹ — Ks. alaviitteessä 3 mainittu asia, tuomion 5 kohta.

¹⁰ — Alaviitteessä 3 mainittu asia, tuomion 12 kohta.

32. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällainen suora yhteys on olemassa silloin, kun kaksi suoritusta liittyy toisiinsa niin läheisesti, että toinen niistä edellyttää toista.¹¹

vat yhden yhtenäisen liiketoimen, josta vastikkeena on välityspalvelu.

33. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo perustellusti todennut asiassa *Empire Stores*, tavarapalkkion luovuttamisen ja välityspalvelun välillä on suora yhteys.¹²

36. Jos välityspalvelu on suoritettu, vanhalla asiakkaalla on oikeus tavarapalkkioon ja sen lähettämiseen. Näin ollen paitsi tavarapalkkion ja välityspalvelun myös lähettämisen ja välityspalvelun välillä on suora yhteys.

34. On tosin vielä selvitettävä, onko myös lähetysspalvelu vastikkeellinen eli onko myös se suorassa yhteydessä välitysspalveluun.

37. Sen puolesta, että lähetysskustannukset sisällytetään veron perusteeseen, puhuu myös vero-oikeuden kannalta keskeinen taloudellinen tarkastelutapa. Liiketoiminnassa on nimittäin yleisenä lähtökohtana se, ettei mikään suoritus ole vastikkeeton.

35. Tältä osin voidaan lähteä siitä, että lähettäminen on sivusuoritus pääsuorituksena olevan tavarapalkkion kannalta. Asiassa *Card Protection Plan* annetun tuomion mukaan ”suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa”.¹³ Näin ollen tavarapalkkio ja lähettäminen muodosta-

38. Kaiken kaikkiaan on siis katsottava, että 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettuna veron perusteena on tavarapalkkion arvo ja lähettämisen arvo.

39. Koska se edellytys täyttyy, jonka mukaan palvelun eli tässä tapauksessa lähettämisen arvo on ilmaistavissa rahana, seuraavaksi on asiassa *Naturally Yours Cosmetics* annetun tuomion mukaisesti

11 — Ks. asia C-258/95, *Fillibeck*, tuomio 16.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5577, 16 kohta) ja asia C-16/93, *Tolsma*, tuomio 3.3.1994 (Kok. 1994, s. I-743, 13 kohta).

12 — Ks. alaviitteessä 3 mainittu asia, tuomion 16 kohta.

13 — Alaviitteessä 7 mainittu asia, tuomion 30 kohta.

tutkittava, mikä on vastikkeen subjektiivinen arvo.¹⁴

40. Subjektiivisella arvolla tarkoitetaan asiassa Empire Stores annetun tuomion mukaan sitä arvoa, ”jonka vastikkeena tavaroiden luovutuksesta suoritettujen palvelujen vastaanottaja antaa palveluille, jotka hän haluaa hankkia”. Tämä arvo ”vastaa sitä arvoa, jonka hän on valmis käyttämään tähän tarkoitukseen”.¹⁵

41. Aluksi on siis tarkasteltava asiaa palvelun vastaanottajan kannalta, jotta voitaisiin ratkaista, mitä palvelun suorittaja on todellisuudessa suorittanut vastikkeena. Toiseksi tämän vastikkeen arvona on periaatteessa pidettävä vähintään palvelusta aiheutuneita kustannuksia.

42. Tätä menetelmää on jo käytetty kuudennessa direktiivissä eli esimerkiksi sellaisten palvelujen osalta, joita ei suoriteta rahavastiketta vastaan, eli 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen vastikkeellisiin palveluihin rinnastettavien palvelujen osalta. Näiden osalta veron perusteena on 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan palvelujen suorituksesta verovelvolliselle aiheutuvien kustannusten määrä.

14 — Alaviitteessä 4 mainittu asia, tuomion 16 kohta.

15 — Alaviitteessä 3 mainittu asia, tuomion 19 kohta.

43. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa lähetyspalvelun veron perusteena on lähettämisestä aiheutuneet kustannukset eli lähetyskustannukset.

44. Tämän puolesta puhuu myös Saksan hallituksen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämä näkemys, jonka mukaan kilpailuneutraalisti ja yhdenmukaisesti kannattavan arvonlisäveron periaatetta loukattaisiin, jos veron perusteeseen ei otettaisi lähetyskustannuksia. Tavara-palkkion lähettämistä niin, että tämän palkkion vastaanottaja suorittaa vastasuorituksena palvelun, on kohdeltava verotuksessa samalla tavalla kuin tavarana lähettämistä niin, että vastaanottaja maksaa tästä tavarasta.¹⁶

45. Kun siis uuden asiakkaan hankkimisesta luovutetaan tavarapalkkio, joka lähetetään sen vastaanottajalle, tavarapalkkion luovutuksen osalta veron perusteeseen kuuluvat kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan tavaralahjan ostohinnan lisäksi myös lähetyskustannukset.

16 — Siitä, ettei 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tehdä eroa rahavastikkeen ja luontoisuorituksen muodossa annettavan vastikkeen välillä, ks. asia C-330/95, Goldsmiths, tuomio 3.7.1997 (Kok. 1997, s. I-3801, 23 kohta): ”Koska nämä kaksi tilannetta ovat liitetaloudelliselta kannalta räysin samanlaiset, kuudennessa direktiivissä käsitellään näitä kahta vastikemuotoa samalla tavalla.”

VI Ratkaisuehdotus

46. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Kun uuden asiakkaan hankkimisesta luovutetaan tavarapalkkio, joka lähetetään sen vastaanottajalle, tavarapalkkion luovutuksen osalta veron perusteeseen on sisällytettävä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukais-tamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräyty-misperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY mukaan tavarapalkkion ostohinnan lisäksi myös lähe-tyskustannukset.