



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
7 päivänä kesäkuuta 2018¹

Asia C-295/17

**MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA
vastaan
Autoridade Tributária e Aduaneira**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)
(veroasioiden välimiesoikeus (hallinnollinen välimiesmenettelykeskus), Portugali))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Soveltamisala – Verolliset liiketoimet –
Vastikkeellinen suoritus – Verottoman vahingonkorvauksen rajaaminen ”korvausta” vastaan
suoritettavista verollisista palveluista

I Johdanto

1. Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen arvioitavana on (veronalaisesta ja verollisesta) palvelusta suoritettavan maksun rajaaminen taloudellisesta vahingosta suoritettavasta maksusta (joka ei ole veronalainen toimi) arvonlisäverolainsäädännössä.
2. Taustalla on se tosiseikka, ettei arvonlisäverolainsäädännössä veroteta jokaista rahamääräistä maksua verovelvolliselle vaan ainoastaan maksua tavaran luovutuksesta tai palvelun suorituksesta. Miten arvonlisäverotuksessa on kuitenkin kohdeltava sellaista tapausta, jossa sopimuksessa sovittu maksu on suoritettava, vaikka kaikkien siihen asti suoritettujen palvelujen toimittaminen lopetetaan eikä palveluja siten enää suoriteta? Mihin maksu tällaisessa tapauksessa kohdistuu? Voidaanko silloin puhua vielä luovutuksen tai suorituksen vastikkeesta?
3. Unionin tuomioistuin on jo käsitellyt samankaltaista kysymyksenasettelua käyttämättä jääneestä palvelusta maksettavia hyvitysmaksuja koskevassa oikeuskäytännössään tuomiossa Société thermale d'Eugénie-les-Bains² ja tuomiossa Air France-KLM ja Hop!-Brit Air.³ Tämä ennakkoratkaisupyyntö tarjoaa unionin tuomioistuimelle mahdollisuuden kehittää kyseistä oikeuskäytäntöä.

¹ Alkuperäinen kieli: saksa.

² Tuomio 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440).

³ Tuomio 23.12.2015, Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY⁴ (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

5. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

6. ”1. Arvonlisävero on suoritettava seuraavista liiketoimista:

7. – –

8. c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

9. – –”

10. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

B Portugalin oikeus

11. Portugalin oikeudessa arvonlisäverodirektiivin kyseiset säännökset on pantu täytäntöön arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) 1 §:n 1 momentin a kohdalla ja 16 §:n 1 momentilla, sellaisina kuin niitä sovelletaan käsiteltävässä asiassa.

III Pääasia

12. MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (jäljempänä MEO) on osakeyhtiömuotoinen yritys, jonka tarkoitus on perustaa, suunnitella, rakentaa, hallinnoida ja käyttää televiestintäverkkoja ja -infrastruktuuria sekä tarjota televiestintäpalveluita ja televiestintäsignaalin siirto- ja jakelupalveluita.

13. MEO:n tarjoamat palvelut (televiestintä-, internetyhteys-, televisio- ja multimediapalvelut) perustuvat monimutkaiseen infrastruktuuriin, jonka asentamisesta ja ylläpitämisestä aiheutuu merkittäviä työvoima- ja materiaalikustannuksia. Ottaen huomioon palvelujen tarjoamisen edellyttämien investointien arvon MEO on määrittänyt sopimusten (vähimmäis)määrän, jonka on täyttyvä sen liiketoiminnalle asettaman tavoitteen saavuttamiseksi.

14. Osana toimintaansa MEO tekee asiakkaidensa kanssa sopimuksia mainittujen palvelujen tarjoamisesta. Joihinkin MEO:n asiakkaidensa kanssa tekemiin sopimuksiin sisältyy ehto, jonka mukaan asiakkaan on pidettävä sopimus voimassa vähintään tietty ajanjakso, ja tällöin asiakkaalle tarjotaan tavallista edullisempia ehtoja, etenkin tavallista alhaisempia kuukausimaksuja.

⁴ EUVL 2006, L 347, s. 1.

15. Jos asiakas luopuu palvelujen käytöstä itsestään johtuvasta syystä – etenkin jos asiakas ei maksa sopimukseen sisältyviä kuukausimaksuja – ennen sopimuksen sovitun voimassaoloajan päättymistä, hänen on sopimusehtojen perusteella maksettava MEO:lle summa (jäljempänä hyvitysmaksu), joka vastaa suuruudeltaan sopimuksen vähimmäiskestosta jäljellä olevien kuukausien määrällä kerrottua kuukausimaksua (ilman arvonlisäveroa).

16. Jos asiakas ei täytä sopimusvelvoitteitaan, MEO ilmoittaa asiakkaalle, että hänen on suoritettava sovitut maksut ja että jos hän ei suorita maksuja, MEO lopettaa sovitujen palvelujen toimittamisen ja vaatii asiakkaalta sopimusehtojen mukaista hyvitysmaksua vähimmäisvoimassaoloajan noudattamatta jättämisestä.

17. Jos asiakas ei edellä kuvatun ilmoituksen jälkeen suorita sovituita maksuja, MEO lopettaa sovitujen palvelujen toimittamisen. Tämän jälkeen MEO perii asiakkaalta sopimusehtojen mukaisen hyvitysmaksun, jonka suuruus vastaa ”kuukausimaksua – – kerrottuna niiden kuukausien määrällä, jotka ovat jäljellä ennen ajanjakson umpeutumista”.

18. Tavallisesti MEO:n asiakkaat haluavat sittenkin täyttää sopimusvelvoitteensa hyvitysmaksun maksamisen sijaan ja pitävät sopimuksen voimassa sovitun vähimmäisajan. Niistä kuukausimaksuista, joita asiakkaat maksavat sopimusta noudattaessaan, MEO on perinyt arvonlisäveron ja tilittänyt sen asianmukaisesti valtiolle.

19. Jos palvelujen toimittaminen lopetetaan, MEO lähettää sitä vastoin sopimusta rikkoneille asiakkailleen hyvitysmaksusta laskut, joiden summaan ei ole lisätty arvonlisäveroa ja joissa on erillinen maininta ”arvonlisäveroa ei peritä”. Ainoastaan pieni osa sopimusrikkomusten yhteydessä laskutetuista summista maksetaan.

20. Unidade dos Grandes Contribuintes (suurten verovelvollisten yksikkö) suoritti MEO:ssa verotarkastuksen. Tarkastuksessa ilmeni, ettei MEO ollut tilittänyt arvonlisäveroa asiakkailtaan vuonna 2012 saamistaan hyvitysmaksuista.

21. MEO perusteli tätä erityisesti sillä, etteivät kyseiset hyvitysmaksut ole arvonlisäverollisia. MEO vetosi tältä osin etenkin professori Englischin (Münsterin yliopisto, Saksa) sen toimeksiannosta antamaan oikeudelliseen lausuntoon. Se väitti lisäksi, että arvonlisäveroveroa ei pidä periä arvonlisäverolain 78 §:ään sisältyvien lukuisien oikaisuperusteiden mukaisesti ja että veroviranomainen on määrittänyt veron suuruuden virheellisesti, sillä arvonlisävero sisältyy jo perittyihin summiin.

22. Veroviranomainen ei hyväksynyt näitä väitteitä. Sen mukaan hyvitysmaksut perustuvat palvelun vastaanottajan maksuvelvollisuuteen, eivätkä ne ole korvausta palveluntarjoajalle aiheutuneesta vahingosta. Hyvitysmaksut ovat näin ollen saamatta jäänyttä voittoa, josta on maksettava arvonlisävero. Veroviranomainen vahvisti veron määrän ja teki vastaavasti 1 812 195,35 euron veronoikaisun.

23. MEO teki tästä viranomaistoimesta oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin päätöksellä. MEO haki 23.12.2015 muutosta oikaisuvaatimuksen hylkäyspäätökseen, mutta ratkaisua siitä ei annettu lakisääteisessä määräajassa. MEO nosti 20.5.2016 kanteen Tribunal Arbitral Tributárioissa (veroasioiden välimiesoikeus, Portugali).

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

24. Tribunal Arbitral Tributário on esittänyt 8.1.2017 tekemällään päätöksellä, joka saapui unionin tuomioistuimeen 22.5.2017, unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko direktiivin [2006/112] 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, 64 artiklan 1 kohtaa, 66 artiklan a alakohtaa ja 73 artiklaa tulkittava siten, että (televisio-, internet-, matkapuhelin- ja lankapuhelinpalveluita tarjoavan) televiestintäoperaattorin on suoritettava arvonlisävero ja perittävä sitä asiakkailtaan silloin, kun sopimus päättyy asiakkaasta johtuvasta syystä ennen kuin sopimukselle määritetty vähimmäisvoimassaoloaika on täyttynyt ja kun operaattori saa ennalta määritetyn maksun, jonka suuruus vastaa asiakkaan maksamaa kuukausimaksua kerrottuna vähimmäisvoimassaoloajasta jäljellä olevien sopimuskuukausien määrällä, ja mainitun summan laskuttamisen ajankohtana – ja saatavan tosiasiallisen suorittamisen ajankohdasta riippumatta – palvelun tarjoaja on jo lopettanut palvelun toimittamisen, jos
- a) laskutettavan maksun sopimuksellisena tarkoituksena on kannustaa asiakasta olemaan päättämättä sopimusta ennen sen vähimmäisvoimassaoloajan umpeutumista sekä korvata operaattorille vähimmäisvoimassaoloajan toteutumatta jäämiseen liittyvää vahinkoa, joka aiheutuu etenkin niiden tulojen menettämisestä, joita se olisi saanut kyseisen sopimuskauden jatkuessa loppuun asti, alemmista hinnoista sopimisesta, laitteiden tai muun tarjonnan maksuttoman ja hinnaltaan alennetun käyttöoikeuden tarjoamisesta sekä markkinointi- ja asiakashankintakulujen maksamisesta,
 - b) tällaisista hankituista määräaikaisista sopimuksista maksetaan sopimuksen hankkijalle suurempi palkkio kuin sopimuksista, joiden vähimmäisvoimassaoloaikaa ei ole määritetty, ja sopimusten hankkijoiden palkkio määräytyy molemmissa tapauksissa (määräaikaisissa ja muissa sopimuksissa) hankituissa sopimuksissa sovittujen kuukausimaksujen perusteella, ja
 - c) laskutettavaa summaa voidaan kansallisten oikeussääntöjen perusteella pitää sopimussakkona?
- 2) Jos yksi tai useampi ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen kohta jää toteutumatta, vaikuttaako se ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavaan vastaukseen?”

25. Unionin tuomioistuimen menettelyssä kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet MEO, Portugalin tasavalta, Irlanti ja Euroopan komissio, jotka – Irlantia lukuun ottamatta – osallistuivat myös 26.4.2018 pidettyyn istuntoon.

V Arviointi

A Ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottaminen ja tulkinta

26. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, Tribunal Arbitral Tributário on pidettävä SEUT 267 artiklassa tarkoitettuna jäsenvaltion tuomioistuimena, ja se on siten oikeutettu esittämään ennakkoratkaisupyyntönsä unionin tuomioistuimelle.⁵

27. Sikäli kuin Portugalin tasavalta katsoo, ettei ennakkoratkaisupyyntöä voida ottaa tutkittavaksi, koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamukset ovat spekulatiivisia, tämä väite on hylättävä. On syytä palauttaa mieleen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden

⁵ Tuomio 12.6.2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, 23–34 kohta).

määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämällä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin.⁶

28. Mistään näistä tapauksista ei ole viitteitä käsiteltävässä asiassa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo pikemminkin juuri arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan tulkintaa ja soveltamista sopimusperusteisen hyvitysmaksun yhteydessä. Nämä kysymykset voidaan kiistatta ottaa tutkittavaksi.

29. Erittäin pitkiä ennakkoratkaisukysymyksiä on kuitenkin syytä täsmentää hieman. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii pohjimmiltaan selvittämään, onko hyvitysmaksua, jonka (nytemmin entinen) asiakas maksaa MEO:lle, pidettävä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna vastikkeena palvelusta.

30. Tämä on epäselvää, koska aiempien sopimusperusteisten palvelujen toimittaminen lopetettiin eikä MEO siis enää suorita palveluja. Toisaalta hyvitysmaksu on kuitenkin samansuuruinen kuin palvelujen tarjoamisen yhteydessä alun perin sovittu nettomaksu, millä pyritään kannustamaan asiakasta siihen, ettei hän jätä noudattamatta sopimuksen vähimmäisvoimassaoloaika.

31. Siten on selvitettävä, koskeeko asiakkaan maksettavaksi tuleva hyvitysmaksu ”pelkästään” MEO:lle aiheutuneen taloudellisen vahingon korvaamista vai MEO:n asiakkaalle suorittamaa veronalaista ja verollista palvelua.

B Oikeudellinen arviointi

1 Vastikkeen maksaminen luovutuksesta tai suorituksesta

32. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava ainoastaan tietyistä, siinä tyhjentävästi luetelluista liiketoimista. Nämä kaksi pääasiallista verotettavaa tapahtumaa sisältyvät arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdtaan. Niiden mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessa suorittamasta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta silloin, kun se on vastikkeellinen. Yleisenä kulutusverona arvonlisäveron on tarkoitus kohdistua kuluttajan maksukykyyn, joka ilmenee varallisuuden käyttämisinä kulutettavan edun (tavarain tai palvelun) hankkimiseksi.⁷

33. Käänteispäätelmänä jo arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan sanamuodosta ilmenee tältä osin, ettei pelkkä rahamääräinen maksu (ts. vastikkeen maksaminen) vielä synnyttä vastaanottajan verovelvollisuutta, vaikka tämä olisikin verovelvollinen. Verovelvollisen on pikemminkin täytynyt tehdä tavarain luovutus tai palvelun suoritus, jonka perusteella rahamääräinen maksu suoritetaan.⁸

6 Tuomio 17.9.2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, 32 kohta); tuomio 30.4.2014, Pflieger ym. (C-390/12, EU:C:2014:281, 26 kohta); tuomio 22.6.2010, Melki ja Abdeli (C-188/10 ja C-189/10, EU:C:2010:363, 27 kohta) ja tuomio 22.1.2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, 19 kohta).

7 Ks. esimerkinomaisesti tuomio 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, 20 ja 23 kohta) ja tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym. (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, 37 kohta: ”vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisenä osuutena”).

8 Näin nimenomaisesti myös 3.3.1994 annetussa tuomiossa Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 18 kohta).

34. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että tähän voidaan vastata myöntävästi ainoastaan siinä tapauksessa, että suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on välitön yhteys, maksetut rahamäärät muodostavat tosiasiallisen vastikkeen yksilöitävissä olevasta palvelusta ja että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia.⁹

35. Tällaisen oikeussuhteen – joka on kuitenkin ymmärrettävä laajasti, kun otetaan huomioon arvonlisäveron luonne yleisenä kulutusverona – ulkopuoliset maksut eivät johda verolliseen liiketoimeen. Vastikkeellisesta palvelun suorituksesta ei siksi ole kyse, jos yritys saa maksun, jota maksaja ei kuitenkaan suorita kulutettavasta edusta (toisin sanoen tavarasta tai palvelusta) vaan muista syistä (esim. myötätunnosta¹⁰).

36. Sama ajatus pätee silloin, kun maksulla korvataan ainoastaan yritykselle aiheutunut taloudellinen vahinko, kuten viivästyskorkeiden tapauksessa (varallisuusvahinko maksun viivästymisestä aiheutuneen jälleenrahoitusvahingon¹¹ muodossa) tai sopimuksen purkamisen seurauksena saamatta jääneen voiton tai tulon korvaamisen tapauksessa.¹² Kaikissa näissä tapauksissa suoritetaan tosin rahamääräinen maksu, mutta sitä ei suoriteta yrityksen tekemästä tavarantoiminnan luovutuksesta tai palvelun suorituksesta vaan hyvityksenä niistä taloudellisista seurauksista, joita aiheutuu siitä, ettei yritys luovuta tavaraa tai suorita palvelua.

37. Näissä tapauksissa raha käytetään näin ollen taloudellisen vahingon (rahamääräisen varallisuusvahingon) maksamiseen. Rahan käyttäminen rahaa varten on malliesimerkki muusta kuin suorituksesta suoritettavasta maksusta¹³ ("rahaa ei voi syödä"¹⁴). Siihen voidaan rinnastaa rahamääräisten varallisuusvahinkojen (esimerkiksi saamatta jääneen voiton tai tulon taikka viivästymisestä aiheutuneen vahingon) korvaaminen, koska myöskään tässä tapauksessa ei luoda kulutettavaa etua vaan ainoastaan hyvitetään menetetty rahanhankintamahdollisuus asianmukaisesti.

38. Merkityksetöntä on sitä vastoin se, miten hyvitysmaksua käsitellään kansallisessa oikeudessa. Kuten komissio ja Portugali myös korostivat istunnossa, arvonlisäverolainsäädännön kannalta sillä ei ole merkitystä, onko sitä pidettävä rikkomusperusteisena vahingonkorvauksena vai sopimussakkona tai kutsutaanko sitä vahingonkorvaukseksi, korvaukseksi tai vastikkeeksi. Sen arvioiminen, tapahtuuko vastikkeen maksaminen tavarantoiminnan luovutuksesta tai palvelun suorituksesta, on unionin oikeuden alaan kuuluva kysymys, joka on ratkaistava irrallaan kansallisen lainsäädännön perusteella tehtävästä arvioinnista.¹⁵

9 Ks. vastaavasti tuomio 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, 19 kohta); tuomio 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, 34 kohta); tuomio 21.3.2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, 39 kohta) ja tuomio 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 kohta).

10 Tuomio 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, 17 kohta) – "henkilökohtaisista syistä".

11 Tuomio 1.7.1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, 8 kohta).

12 Tuomio 18.7.2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, 35 kohta).

13 Arvonlisäverotuksen kannalta tarkasteltuna raha on ainoastaan väline kulutettavan edun (kulutushyödykkeen) hankkimiseen, mutta se itsessään ei ole sellainen. Poikkeuksena on ainoastaan keräilyrahojen hankkiminen, sillä niissä etusijalla on kolikoiden nimellisarvon sijaan niiden keräilyarvo.

14 Tätä kuvataan seikkaperäisemmin cree-intiaanien ennustuksessa, joka kuuluu seuraavasti: "Vasta kun viimeinenkin puu on kaadettu, vasta kun viimeinenkin joki on myrkytetty, vasta kun viimeinenkin kala on pyydetty, silloin valkoinen mies ymmärtää, ettei rahaa voi syödä."

15 Unionin oikeuden käsitteiden autonomisesta tulkinnasta ks. esim. tuomio 28.7.2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, 22 kohta); tuomio 14.12.2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, 26 kohta) ja tuomio 4.5.2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, 38 kohta).

2 Samankaltaisia ”hyvitysmaksuja” koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

39. Hyvitysmaksujen, korvausten tai vahingonkorvausten yhteydessä on edellä esitetyn perusteella aina selvitettävä, miksi ja mitä vasten nämä rahat maksetaan, jotta voidaan arvioida, onko kyseessä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen tavarantoimitus tai palvelun suoritus.

40. Tuomiossa Société thermale d’Eugénie-les-Bains arvioitiin sopimuksen purkamisesta hotellin asiakkaan jäätyä saapumatta maksettavaa kiinteämääräistä korvausta (niin kutsuttua käsirahaa). Tällainen korvaus vahingosta ei ole vastike suorituksesta, eikä se kuulu arvonlisäveron perusteeseen.¹⁶ Koska yhtäältä käsirahan maksaminen ei muodosta vastiketta, jonka hotellitoimintaa harjoittava yritys perii asiakkaalleen suorittamansa itsenäisen ja yksilöitävissä olevan palvelun tosiasiallisena vastasuorituksena, ja toisaalta käsirahan palauttamatta jättämisen tarkoitus siinä tapauksessa, että asiakas on purkanut sopimuksen, on kyseisen sopimuksen täyttämättä jäämisestä johtuvien seurausten korjaaminen, on katsottava, että käsirahan maksaminen ja sen palauttamatta jättäminen eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalaan.¹⁷

41. Tuomiossa Air France-KLM ja Hop!Brit-Air unionin tuomioistuin sitä vastoin katsoi, ettei lentoyhtiö voi menestyksekkäästi väittää, että lennolle saapumattoman matkustajan maksama ja yhtiön itsellään pitämä hinta on sopimusperusteinen vahingonkorvaus, josta ei ole kannettava arvonlisävero (tarkoitettiin, ettei se ole veronalainen suoritus) sen takia, että sen tarkoituksena on korvata yhtiölle aiheutunut vahinko.¹⁸

42. Unionin tuomioistuin perusteli tätä lähinnä sillä, että ensinnäkin lennolle saapumattoman matkustajan maksama hinta vastasi maksettavana olevan hinnan kokonaismäärää. Toiseksi kauppa on sitovasti ja lopullisesti toteutunut silloin, kun matkustaja on maksanut lipun hinnan ja lentoyhtiö on vahvistanut, että matkustajalle on varattu paikka lennolle. Lisäksi on huomattava, että lentoyhtiöt varaavat itselleen oikeuden myydä käyttämättömän palvelun uudelleen toiselle matkustajalle ilman, että niillä olisi velvollisuutta palauttaa hintaa ensimmäiselle asiakkaalle. Näin ollen vahingonkorvauksen myöntämiselle ei olisi perusteita, koska vahinkoa ei ole syntynyt.¹⁹ Näin ollen on todettava, että lentoyhtiöiden itsellään pitämällä rahamäärällä ei pyritä korvaamaan niille sen johdosta syntyvää vahinkoa, että matkustaja ei saavu lennolle, vaan kyseessä on vastike palvelusta siinäkin tapauksessa, että matkustajaa ei ole kuljetettu.²⁰

43. Nyt tarkasteltava tapaus sijoittuu näiden kahden ratkaisun välimaastoon. Yhtäältä on selvää, että sen jälkeen, kun MEO lopettaa palvelujen toimittamisen, sopimusta rikkoneille asiakkaille ei enää suoriteta palveluja. Tätä korostaa ennen kaikkea MEO. Toisaalta maksettava rahamäärä on kuitenkin juuri samansuuruinen kuin sopimuksessa alun perin sovittu palveluista maksettava nettovastike. Tätä korostavat ennen kaikkea komissio, Irlanti ja Portugali.

44. Erotuksena molemmista edellä mainituista tuomioista käsiteltävässä asiassa kuitenkin suoritettiin vastaavia vastikkeellisia palveluja asiakkaille, minkä yhteydessä sopimuksen irtisanomisesta syntyy – sopimuksessa määrättyjä – lisäkustannuksia. Tältä osin on – toisin kuin MEO katsoo – kuitenkin merkityksellistä, että sopimus on nyt päättynyt. Myös sopimuksen päättymisen jälkeen suoritettavat maksut voivat olla vielä yhteydessä aiempiin sopimusperusteisiin palveluihin.

16 Tuomio 18.7.2007, Société thermale d’Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, 32 kohta); ks. vastaavasti viivästyskorkeiden osalta myös tuomio 1.7.1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, 8–11 kohta).

17 Näin nimenomaisesti tuomiossa 18.7.2007, Société thermale d’Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, 35 kohta).

18 Tuomio 23.12.2015, Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841, 29 kohta).

19 Tuomio 23.12.2015, Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841, 32 ja 33 kohta).

20 Tuomio 23.12.2015, Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841, 34 kohta).

45. Lisäksi taloudellisen vahingon, joka vastaa saamatta jäänyttä voittoa, korvauksen olisi tavallisesti oltava aina pienempi kuin sovittu nettohinta, koska sovittun (netto)vastikkeen suuruinen voittomarginaali on tuskin mahdollinen. Palvelun suorittamisesta aiheutuu yleensä tiettyjä kustannuksia, joita ei synny silloin, jos palvelua ei suoriteta. Tältä osin käsiteltävässä asiassa ei synny esimerkiksi huolto- ja hallinnointikuluja ”sopimusta rikkoneiden” asiakkaiden osalta. Vahingonkorvauksen kokonaissumman arviomääräisestä määrittämisestä – kuten MEO väitti istunnossa – voidaan tuskin puhua käsiteltävässä asiassa. Minkä takia asiakkaan, joka on käyttänyt palvelua 24 kuukauden ajan, ja asiakkaan, joka palvelun toimittamisen lopettamisen vuoksi pystyi käyttämään sitä ainoastaan esimerkiksi 18 kuukauden ajan, olisi maksettava siitä sama summa, mutta heitä kohdeltaisiin arvonlisäverotuksessa eri tavalla, on siten – kuten komissio ja Portugali esittivät istunnossa – tästä syystä hyvinkin kyseenalaista.

3 Ratkaisumahdollisuuksia käsiteltävässä asiassa

46. Tätä taustaa vasten kyseeseen tulee mielestäni ainoastaan kaksi mahdollista ratkaisua. Ensimmäinen on se, että hyvitysmaksun katsotaan kuitenkin koskevan MEO:n saamatta jäänyttä voittoa, ja sillä siis tasataan MEO:lle syntynyttä rahamääräistä varallisuusvahinkoa. Siinä tapauksessa sitä on pidettävä tapahtumana, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

47. Toinen vaihtoehto on se, että hyvitysmaksua on pidettävä taloudellisesti osana MEO:n asianomaisten palvelujen toimittamisesta maksettavaa kokonaishintaa, joka ainoastaan jaettiin maksutavan osalta kuukausieriin (eräänlaisiin osamaksuihin) ja jonka jäljellä oleva määrä eräännytty maksettavaksi heti, jos maksuvelvollisuus laiminlyödään.

48. Komission, Portugalin ja Irlannin tavoin pidän oikeana viimeksi mainittua lähestymistapaa. Yhtäältä on edelleen epäselvää, mikä vahinko kertaluonteisesti korvataan, jos väitetty vahinko on samansuuruinen kuin palvelun tarjoamisen hinta. Toisaalta tällaisen sopimuksen tekemisen myötä on selvillä määrä, jonka MEO saa sopimuksen vähimmäiskeston aikana, palvelujen tarjoamisen tosiasiallisesta kestosta riippumatta. Kuten komissio korosti istunnossa perustellusti, sopimuksen ennaikaisesta päättymisestä ei näin ollen aiheudu vahinkoa. MEO saa saman (netto)määrän kuin siinä tapauksessa, että sopimusta noudatetaan. Kuten unionin tuomioistuimien on kuitenkin jo todennut, ”vahingonkorvauksen myöntämiselle ei olisi perusteita, [kun] vahinkoa ei ole syntynyt”.²¹

49. Tätä päätelmää puoltaa myös MEO:n sopimusrakenteen taloudellinen tarkastelu. Unionin tuomioistuimien itse tunnustaa taloudellisen todellisuuden merkityksen arvonlisäverolainsäädännössä.²²

50. Tällaista taloudellista tarkastelutapaa sovellettaessa kyseessä on – kuten myös komissio, Portugali ja Irlanti katsovat – eräänlainen sopimuksessa määrätyn vähimmäiskorvauksen muodossa maksettava kiinteä hinta. Tältä osin arvonlisäverolainsäädännön kannalta asiaan ei vaikuta, että asiakas maksaa internetyhteydestä sopimuksen 24 kuukauden vähimmäiskeston aikana joka kuukausi 100 euroa ja hänen on edelleen maksettava kyseiset 100 euroa, jos hän irtisanoo sopimuksen ennen sen voimassaolon päättymistä (yhteismäärä: 2 400 euroa). Lopputulos olisi sama, jos hän maksaa heti 2 400 euroa ja jos hänellä on oikeus käyttää internetyhteyttä enintään 24 kuukauden ajan, ellei hän muuta ennen tämän ajanjakson päättymistä. Molemmissa tapauksissa sopimussumma (2 400 euroa) koskee tiettyä palvelua (internetyhteyttä), ja ainoastaan palvelun käytön laajuus on epävarmaa. Tilanne on tämä myös kaikkien muidenkin kiinteiden hintojen tapauksessa.

21 Tuomio 23.12.2015, Air France-KLM ja Hop!-Brit Air (C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841, 34 kohta).

22 Tuomio 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 48 ja 49 kohta); ks. myös julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus Soudaço (C-174/14, EU:C:2015:430, 55 kohta).

51. Käsiteltävässä asiassa epävarmuutta on ainoastaan ajallisen käytön laajuudesta muttei palvelujen vastasuorituksesta. MEO saa siten sopimusten, joille on määritetty vähimmäisvoimassaoloaika, yhteydessä aina vähintään saman summan siitä riippumatta, kuinka kauan palveluja myös tosiasiallisesti suoritetaan.

52. Tältä osin hyvitysmaksua on taloudellisesti tarkasteltuna pidettävä ainoastaan siihen asti kuukausittain suoritettujen maksujen viimeisenä maksueränä. Aiempien maksujen tapaan se koskee myös ainoastaan siihen asti suoritettuja palveluja.

53. Tämä taloudellinen tarkastelutapa vastaa myös sopimusehdon tarkoitusta, joka on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kannustaa asiakasta olemaan lopettamatta kuukausittaisten ”eriensä” maksamista. Sillä, että kiinteän hinnan kaikki vielä jäljellä olevat ”erät” erääntyvät maksettavaksi heti, kun sopimus irtisanotaan, on selvästikin tällainen vaikutus. Kyseessä on siten eräänlainen sopimussakko, joka ei koske (jäljellä olevan) hinnan (arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettun vastikkeen) suuruutta vaan sen erääntymistä. ”Sopimusrikkomuksen” vuoksi asiakkaan on maksettava vielä maksamatta oleva määrä välittömästi sen sijaan, että hän maksaisi siihen asti käyttämiensä palvelujen hinnan erissä. Kuten Portugali on kuitenkin perustellusti korostanut, maksun laatu (kertamaksu tai usealle kuukaudelle jaettu maksu) ei voi muuttaa palvelun luonnetta.

54. Sama pätee sopimuksen hankkijan saamaan erilaiseen korvaukseen. Asiakkaiden ja MEO:n välisen palvelusuhteen arviointi arvonlisäverolainsäädännön kannalta ei voi olla riippuvainen siitä, millainen sopimussuhde MEO:lla on kolmansiin. Korkeampi palkkio osoittaa vain, että MEO saa kaiketi enemmän voittoa sopimuksista, joille on määritetty vähimmäisvoimassaoloaika, koska näin taataan tietty vähimmäishinta tarjottavista palveluista, ja vahvistaa tältä osin edellä esitetyn tosiseikkojen tarkastelun taloudelliselta kannalta.

55. Näin ollen kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelun suoritus.

4 Arvonlisäveron laskeminen ja suuruus

56. Koska ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että useimmissa tapauksissa nyt tarkasteltavaa hyvitysmaksua ei makseta ja veroviranomaiset ovat ilmeisesti sisällyttäneet arvonlisäveron maksamatta olevaan hyvitysmaksuun, on nähdäkseni aiheellista esittää ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle vielä kaksi hyödyllistä näkökohtaa.

57. Ensinnäkin maksettavaksi tuleva arvonlisävero on laskettava aina sovituista tai saaduista määristä (tässä tapauksessa hyvitysmaksusta). Tämä seuraa arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan ja 78 artiklan a alakohdan selkeästä sanamuodosta. Veron perusteen muodostaa siten koko määrä, jonka palveluntarjoaja saa nyt tai myöhemmin, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa.

58. Toiseksi unionin tuomioistuin on useasti todennut, että verovelvollinen yritys toimii ”ainoastaan” veron kerääjänä valtion lukuun,²³ koska arvonlisävero on välillinen kulutusvero, josta loppukuluttajan on vastattava.²⁴ Unionin tuomioistuin on johdonmukaisesti myös usein katsonut, että ”sen arvonlisäveron peruste, jonka veroviranomaiset kantavat, ei voi ylittää sitä vastiketta, jonka lopullinen kuluttaja on tosiasiallisesti maksanut ja jonka perusteella on laskettu se arvonlisävero, jonka viime kädessä tämä kuluttaja maksaa”.²⁵ Jos loppukuluttaja ei maksa yritykselle, tämä ei siten ole aineellisesti myöskään velvollinen maksamaan arvonlisäveroa.

59. Siksi arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan mukaan yrityksen verovelkaa on oikaistava,²⁶ jos on riittävän varmaa, ettei yrityksen sopimuskumppani suorita sille enää maksuja. Se, milloin tämän voidaan katsoa olevan riittävän varmaa, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota kansallisen tuomioistuimen on arvioitava ottaen huomioon yhtäältä verovelvollisen perusoikeudet ja suhteellisuusperiaate sekä toisaalta tehokasta veronkantoa koskeva valtion intressi.

VI Ratkaisuehdotus

60. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) esittämään ennakkoratkaisupyyntöön seuraavasti:

- 1) Direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että aiemmin määritetyn rahamäärän maksaminen siinä tapauksessa, että sopimus päätetään ennenaikaisesti, johtaa velvollisuuteen maksaa arvonlisäveroa, jos kyseistä rahamäärää on pidettävä vastikkeena jo suoritetuista palveluista ja jos se ei rajoitu aiheutuneen varallisuusvahingon korvaamiseen.
- 2) Tämän tulkinnan kannalta on merkityksetöntä, että tällaisten sopimusten hankkija saa suuremman korvauksen silloin, kun sopimukselle on määritetty sitova voimassaoloaika, kuin silloin, kun tällaista määräaikaa ei ole määritetty sopimuksessa. Samoin on merkityksetöntä, että kyseistä rahamäärää on pidettävä kansallisen lainsäädännön perusteella sopimussakkona.

23 Tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta) ja tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta); ks. myös ratkaisuehdotukseni Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, 21 kohta).

24 Tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta); tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta) ja määräys 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ei julkaistu, EU:C:2011:825, 21 kohta).

25 Tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta); vastaavasti myös tuomio 15.10.2002, komissio v. Saksa (C-427/98, EU:C:2002:581, 30 kohta); tuomio 16.1.2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, 19 kohta) ja julkisasiamies Légerin ratkaisuehdotus MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, 69 kohta).

26 Tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja samassa asiassa esittämäni ratkaisuehdotus (C-246/16, EU:C:2017:440, 27 kohta).