

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62016CJ0544

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

5 päivänä heinäkuuta 2018 ( \*1 )

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta – Sellaisten pisteiden myöntäminen, joilla voi tehdä tarjouksia internethuutokaupoissa – Vastikkeellinen palvelujen suoritus – Aikaisempi liiketoimi – 73 artikla – Veron peruste

Asiassa C?544/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuin (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 17.10.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.10.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Marcandi Ltd, joka toimii nimellä Madbid,

vastaan

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit E. Levits, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), M. Berger ja F. Biltgen,

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.12.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

–

Marcandi Ltd, edustajinaan J. Brinsmead-Stockham, barrister, C. Van Zyl, solicitor, ja A. Brown, advocate,

–

Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään D. Robertson ja Z. Lavery, avustajanaan P. Mantle, barrister,

–

Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.3.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1

Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan, 14, 24, 62, 63, 65 ja 73 artiklan sekä 79 artiklan b alakohdan tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Marcandi Ltd, joka toimii nimellä Madbid, ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (vero- ja tullihallinto, Yhdistynyt kuningaskunta, jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse internethuutokaappoihin osallistumisen mahdollistavien "pisteiden" myyntiin sovellettavasta arvonlisäverojärjestelmästä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisävero on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a)

verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

--

c)

verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

--"

4

Mainitun direktiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

5

Kyseisen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus."

6

Saman direktiivin 62 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tässä direktiivissä tarkoitetaan

1)

'verotettavalla tapahtumalla' tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

2)

'verosaatavan syntymisellä' veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä."

7

Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan."

8

Kyseisen direktiivin 65 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan."

9

Mainitun direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

"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."

10

Kyseisen direktiivin 79 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Veron perusteeseen ei sisällytetä seuraavia eritä:

--

b)

sellaisia hankkijalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jona liiketoimi suoritetaan;

-- "

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11

Marcandi on Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yhtiö, joka harjoittaa internetkauppaa

nimellä Madbid (jäljempänä Madbid). Suurin osa Madbidin myymistä tavaroista on niin kutsuttuja korkean teknologian tuotteita, kuten matkapuhelimia, tablet-tietokoneita, tietokoneita ja televisioita. Madbid myy silloin tällöin kalliimpia tavaroita, kuten autoja.

12

Madbidin internetsivuston käyttäjät voivat ostaa Madbidin myymiä tavaroita joko ennalta määrättyyn hintaan verkkokaupassa tai internethuutokaupassa.

13

Pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona Madbid oli rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja useissa muissa jäsenvaltioissa, muun muassa Saksassa.

14

Yleisten sopimusehtojensa 1.2 lausekkeen mukaan Madbid ”ylläpitää huutokauppasivustoa, jossa huutokauppoihin osallistuminen on maksullista”. Käyttäjien, jotka haluavat osallistua Madbidin järjestämiin huutokauppoihin, on hankittava siltä maksua vastaa ”pisteitä”, jotka ovat tarpeen tarjousten tekemiseen huutokaupassa ja joita ei voida käyttää muihin tarkoituksiin. Mainittuja pisteitä ei etenkään voida käyttää verkkokaupassa myytävien tavaroiden ostamiseen. Niitä ei myöskään voida muuttaa rahaksi.

15

Kaikilla Madbidin internetsivustoilla on painike, josta käyttäjä pääsee sivulle, jolla pisteitä myydään. Sen jälkeen, kun pisteet on ostettu, ne lisätään käyttäjän tilille. Jokaiseen pisteeseen liittyy ainutkertainen koodi, ja sille annetaan raha-arvo, joka vastaa käyttäjän maksamaa rahamäärää. Käyttäjille annetaan joskus ilmaisia pisteitä. Niiden arvo on 0,00 Englannin puntaa (GBP), ja käyttäjät voivat niiden avulla ainoastaan osallistua Madbidin järjestämiin huutokauppoihin. Mainitunlaiset ilmaiset pisteet ovat voimassa 30 päivää, kun taas maksulliset pisteet ovat voimassa 180 päivää.

16

Jokaisessa huutokaupassa lähtöhinta on 0,00 GBP, ja huutokaupan ajastin osoittaa tarjouksen tekemiseen varatun ajan, joka on yleensä yksi minuutti. Jokaisesta uudesta tarjouksesta ajastin käynnistyy uudestaan osoittamaan samaa alun perin vahvistettua kestoa. Kussakin huutokaupassa määritetään tarjouksen edellyttämä pistemäärä, 1–8 pistettä, ja käyttäjä käyttää kyseisen määrän pisteitään napsauttamalla Tarjoa-painiketta. Käyttäjän näin tekemä tarjous on 0,01 GBP suurempi kuin edeltävä tarjous, ja siitä tulee korkein tarjous kyseisessä kaupassa. Myös tavaran ilmoitettu myyntihinta nousee 0,01 GBP.

17

Käyttäjä, joka voittaa huutokaupan, saa oikeuden ostaa tavaran tarjoamaansa hintaan, johon lisätään lähetys- ja käsittelykulut. Tarjousten tekemiseen kyseisessä huutokaupassa käytettyjen pisteiden arvo mitätöityy, eikä sitä näin ollen vähennetä huudetun tavaran hinnasta. Niin kauan kuin tavaraa ei ole lähetetty käyttäjälle, käyttäjällä on oikeus peruuttaa tilauksensa. Tällaisessa tapauksessa hänelle palautetaan hinta, jolla hän huusi tavaran.

18

Käyttäjällä on myös mahdollisuus ostaa samanlainen tavara kuin siinä huutokaupassa kaupattava

tavara, johon hän osallistuu, Osta heti ?toiminnolla hintaan, josta huutokaupan kuluessa vähennetään niiden pisteiden arvo, jotka käyttäjä on käyttänyt tehdäkseen tarjouksia kyseisessä huutokaupassa. Käyttäjä, joka ostaa tavaran käyttämällä Osta heti ?toimintoa huutokaupan kuluessa, ei voi enää tehdä tarjouksia kyseisessä huutokaupassa.

19

Lopuksi käyttäjä, joka ei ole voittanut huutokauppaa eikä myöskään ole käyttänyt Osta heti ?toimintoa, saa Ansaittu alennus ?toiminnolla alennuksen, jonka hän voi käyttää myöhemmin ostaessaan Madbidin verkkokaupassa saatavilla olevan tavaran. Ansaittu alennus, jonka määrä vastaa niiden pisteiden arvoa, jotka ovat mahdollistaneet käyttäjän tarjoukset kyseisessä huutokaupassa, vanhenee 365 päivässä.

20

Jos käyttäjä, joka on suorittanut oston käyttämällä Ansaittu alennus ?toimintoa tai Osta heti ?toimintoa, peruuttaa tilauksensa, hänelle palautetaan hänen kyseisistä tavaroista maksamansa määrä mutta ei niiden pisteiden arvoa, jotka on otettu huomioon määritettäessä lopullista hintaa, jolla tavarat on hänelle myyty.

21

Verohallinto katsoi 9.12.2013 tekemällään päätöksellä, että Madbidin asiakkaiden pisteistä maksama määrä oli vastike Yhdistyneessä kuningaskunnassa suoritetuista palveluista eli oikeudesta osallistua Madbidin järjestämiin internethuutokauppoihin.

22

Madbid nosti kyseisestä ratkaisusta kanteen First-tier Tribunalissa (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuimissa (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta) ja vetosi siihen, että pisteiden myöntäminen sen asiakkaille ei ole palvelujen suoritus vaan ainoastaan 16.12.2010 annetussa tuomiossa MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, 24 kohta) tarkoitettu ”ennakkotoimi”. Madbid päättelee tästä, että se ei ole arvonlisäverovelvollinen pisteiden myöntämisestä asiakkailleen vaan se on verovelvollinen ainoastaan tavaroiden luovutuksista. Kyseisten luovutusten vastike muodostuu sekä asiakkaan ostamastaan tavarasta maksamasta hinnasta että niiden pisteiden arvosta, jotka mitätöityvät, kun kyseinen tavara ostetaan. Toissijaisesti Madbid on väittänyt ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että jos viimeksi mainittu katsoo, että pisteiden myöntäminen on palvelun suorittamista, sen on katsottava, ettei mainittua suoritusta tarjota arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ja 73 artiklassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti.

23

Verohallinto on vedonnut mainitussa tuomioistuimessa siihen, että kun Madbid on myöntänyt pisteitä käyttäjilleen, se on antanut käyttäjille välittömästi käytettävissä olevan oikeuden osallistua järjestämiinsä internethuutokauppoihin. Kyseessä on verohallinnon mukaan palvelujen suoritus. Lisäksi Osta heti- ja Ansaittu alennus ?toiminnot ovat verohallinnon mukaan myynninedistämisjärjestelmiä, joiden puitteissa Madbid myöntää arvonlisäverodirektiivin 79 artiklan b alakohdassa tarkoitetun alennuksen tavaroidensa myyntihinnasta.

24

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoittaa lisäksi, että Finanzamt Hannover-Nordin (Pohjois-Hannoverin verotoimisto, Saksa) 9.7.2014 tekemässä päätöksessä on katsottu, ettei se, että

Madbid myy pisteitä, ole arvonlisäverotuksessa tarkoitettu tavaroiden luovutus eikä palvelujen suoritus. Mainitun verotoimiston mukaan Madbid on arvonlisäverovelvollinen Saksassa niistä tavaroiden luovutuksista, jotka se suorittaa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille käyttäjille. Mainittujen tavaroiden luovutusten vastike käsittää kyseisen verotoimiston mukaan asiakkaan ostamastaan tavarasta maksaman hinnan eli hinnan, jolla tavara on huudettu, Osta heti -toiminnon käyttämisestä seuraavan hinnan tai Ansaitun alennuksen vähentämisen jälkeisen hinnan lisäksi myös niiden pisteiden arvon, jotka kyseisen tavaran hankintaan on käytetty, eli niiden pisteiden arvon, joiden ansiosta huutokauppa on ollut mahdollista voittaa tai saada hinnanalennus Osta heti- tai Ansaittu alennus -toiminnolla. Käyttäjistä, jotka ovat ostaneet pisteitä ja osallistuneet huutokauppaan voittamatta sitä, mainittu verotoimisto katsoo, että heille on suoritettu palvelu ainoastaan, jos he eivät osta mitään käyttämällä niiden pisteiden arvoa, jotka ovat mahdollistaneet tarjousten tekemisen. Mainitun palvelun suorituksen vastike, joka on arvonlisäveron alainen Yhdistyneessä kuningaskunnassa, vastaa kyseisten pisteiden arvoa.

25

First-tier Tribunal (Tax Chamber) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Kun [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohtaa sekä 24, 62, 63, 65 ja 73 artiklaa tulkitaan asianmukaisella tavalla ja kun kyseessä ovat pääasian kaltaiset olosuhteet,

a)

onko se, että Madbid antaa käyttäjille pisteitä (Credits) maksua vastaan

i)

[arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuulumaton 'ennakkotoimi', jollaisen unionin tuomioistuin totesi [16.12.2010 antamansa tuomion MacDonalD Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780] 23–42 kohdassa; vai

ii)

Madbidin suorittama [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu palvelujen suoritus eli verkkohuutokauppoihin osallistumista koskevan oikeuden myöntäminen;

b)

jos verkkohuutokauppoihin osallistumista koskevan oikeuden myöntäminen on Madbidin suorittama palvelujen suoritus, onko se [mainitun direktiivin] 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu 'vastikkeellinen' suoritus eli suoritus maksua vastaan (toisin sanoen Madbidin käyttäjältä pisteistä saamaa maksua vastaan);

c)

onko vastaus [ensimmäisen kysymyksen] b kohtaan erilainen, jos maksu pisteistä lisäksi antaa käyttäjälle oikeuden hankkia tavaroita samaan arvoon, mikäli käyttäjän tarjous ei menesty huutokaupassa;

d)

jos Madbid ei suorita vastikkeellista palvelujen suoritusta, kun se antaa käyttäjilleen pisteitä maksua vastaan, suorittaako se tällaisen suorituksen muulloin,

ja mitä periaatteita olisi sovellettava annettaessa vastaus näihin kysymyksiin?

2)

Kun [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohtaa sekä 14, 62, 63, 65 ja 73 artiklaa sekä 79 artiklan b alakohdtaa tulkitaan asianmukaisella tavalla ja kun kyseessä ovat pääasian kaltaiset olosuhteet, mikä on Madbidin käyttäjille suorittamistaan tavaroiden luovutuksista saama [kyseisen direktiivin] 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 73 artiklassa tarkoitettu vastike?

Eryteisesti, ja ottaen huomioon vastaus ensimmäiseen kysymykseen,

a)

onko käyttäjän Madbidille pisteistä maksama raha [arvonlisäverodirektiivin] 65 artiklan soveltamisalaan kuuluva 'ennakkomaksu' tavaroiden luovutuksesta, jolloin arvonlisäverosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan, ja tämä Madbidin käyttäjältä saama maksu on vastike tavaroiden luovutuksesta;

b)

jos käyttäjä ostaa tavaroita käyttäen toimintoa Buy Now (osta heti) tai Earned Discount (ansaittu alennus), onko niiden pisteiden arvo, jotka käytetään huutokaupparjousten tekemisessä ja jotka – silloin kun tarjous on tulokseton – tuottavat Ansaitun alennuksen tai alentavat Osta heti ?hintaa,

i)

[arvonlisäverodirektiivin] 79 artiklan b alakohdassa tarkoitettu hinnanalennus, jolloin vastike Madbidin suorittamasta tavaroiden luovutuksesta on maksu, jonka käyttäjä tosiasiallisesti suorittaa Madbidille ostaessaan tavarat, eikä tämän enempää; tai

ii)

osa tavaroiden luovutuksesta suoritetusta vastikkeesta, jolloin vastike Madbidin suorittamasta tavaroiden luovutuksesta sisältää sekä rahamäärän, jonka käyttäjä maksaa Madbidille ostaessaan tavarat, että rahamäärän, jonka käyttäjä maksaa pisteistä tehdessään huutokaupakohteista tarjouksia, jotka eivät menesty;

c)

jos käyttäjä käyttää oikeuttaan ostaa tavaroita voitettuaan verkkohuutokaupan, onko vastike näiden tavaroiden luovutuksesta ilmoitettu huutokaupan voittanut hinta (sekä lähetys- ja käsittelykulut) eikä tämän enempää, vai onko niiden pisteiden arvo, jotka voittaja käytti tehdäkseen tarjouksen kyseisessä huutokaupassa, myös osa vastikkeesta, joka maksetaan Madbidin suorittamasta kyseisten tavaroiden luovutuksesta käyttäjälle,

vai mitä periaatteita olisi sovellettava annettaessa vastaus näihin kysymyksiin?

3)

Silloin kun kaksi jäsenvaltiota kohtelee liiketoimea arvonlisäverotuksessa eri tavalla, missä määrin toisen jäsenvaltion tuomioistuimen olisi tulkittessaan asian kannalta merkityksellisiä unionin

oikeussääntöjä ja kansallisia oikeussääntöjä otettava huomioon se, että on suotavaa välttää

a)

liiketoimen kaksinkertainen verotus; ja/tai

b)

liiketoimen jättäminen verottamatta,

ja mikä on verotuksen neutraalisuuden periaatteen merkitys tämän kysymyksen kannalta?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

26

Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa lähinnä selvittää, onko sitä, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia pisteitä annetaan maksua vastaan, pidettävä arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna "vastikkeellisena palvelujen suorituksena" vai tavaroiden luovutuksen "ennakkotoimena", jollaista tarkoitetaan 16.12.2010 annetun tuomion *MacDonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780) 24 kohdassa.

27

On muistutettava siitä, että unionin tuomioistuin totesi kyseisessä tuomiossa, että *Points Right* -oikeuksiksi kutsuttujen sopimukseen perustuvien oikeuksien, jotka mahdollistivat sellaisten pisteiden saamisen, jotka voitiin muuntaa muun muassa oikeudeksi majoittua väliaikaisesti asuntoon palvelujen tarjoajan turistikohteissa, hankkiminen ei ollut arvonlisäverollinen liiketoimi vaan ennakkotoimi, joka tehdään, jotta voitaisiin vaatia oikeus käyttää väliaikaisesti loma-asuntoa, hotellimajoitusta tai muuta palvelua. Unionin tuomioistuin katsoi nimittäin, ettei *Points Right* -oikeuksien ostaminen sellaisenaan ollut asiakkaan tarkoitus, koska asiakas ei tee alkuperäistä sopimusta tarkoituksenaan keräillä pisteitä vaan käyttääkseen väliaikaisesti asuntoa tai saadaakseen muita palveluita, jotka valitaan myöhemmin (tuomio 16.12.2010, *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, 24 ja 32 kohta).

28

Unionin tuomioistuin totesi, että se todellinen suoritus, jonka vuoksi *Points Right* -oikeudet on hankittu, on palvelu, jossa osallistujien käyttöön annetaan erilaisia mahdollisia vastikkeita, joita voidaan saada kyseisiin oikeuksiin perustuvilla pisteillä (tuomio 16.12.2010, *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, 27 kohta).

29

Pääasiassa on selvää, että pisteet antavat ainoastaan oikeuden tehdä tarjouksia *Madbidin* järjestämissä huutokaupoissa. Näin ollen käyttäjällä, joka ostaa kyseisiä pisteitä, on väistämättä aikomus voida osallistua mainittuihin huutokauppoihin.

30

Mainittuun palveluun liittyy käyttäjien kannalta erillinen intressi verrattuna tavaroiden ostamiseen *Madbidin* verkkokaupasta (ks. vastaavasti tuomio 2.12.2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, 27 kohta). Kuten julkisasiamies on nimittäin todennut ratkaisuehdotuksensa 39



kohdassa, osallistuessaan Madbidin järjestämiin huutokauppoihin käyttäjät saavat mahdollisuuden ostaa tavaroita niiden markkina-arvoa halvemmalla hinnalla.

31

Koska Madbidin myöntämiä pisteitä ei kuitenkaan voida käyttää sen verkkokaupassa myytävien tavaroiden oston maksamiseen, koska – kuten tämän tuomion 30 kohdasta ilmenee – kyseisten pisteiden katsotaan niiden hankinnasta lukien edustavan vastiketta käyttäjille annetusta mahdollisuudesta hankkia tavaroita niiden markkina-arvoa halvemmalla hinnalla ja koska huutokauppaan osallistumiseen käytettyjä pisteitä ei vähennetä huutokaupan päätteeksi vahvistetusta ostohinnasta, niiden myöntämistä ei voida pitää 16.12.2010 annetun tuomion MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780) 24 kohdassa tarkoitetun tavarantoimituksen ”ennakkotoimena”.

32

Näin ollen kyseisiä pisteitä hankkineille käyttäjille annettu oikeus osallistua Madbidin järjestämiin huutokauppoihin on itsessään itsenäinen palvelujen suoritus, jota ei pidä sekoittaa mainitun huutokaupan päätteeksi mahdollisesti tapahtuvaan tavarantoimitukseen.

33

Mainittu päätelmä on sitäkin selvempi silloin, kun pisteiden käyttäjä hankkii tavarantoimituksen käyttämällä Osta heti- tai Ansaittu alennus -toimintoja, koska jos hän on käyttänyt palvelua, jonka hankitut pisteet hänelle mahdollistavat, kyseiset toiminnot aktiivisesti suoritettu ostos on pisteiden ostamisen vastikkeeksi suoritettuun mainittuun palveluun nähden itsenäinen liiketoimi.

34

Madbid väittää kuitenkin, että vaikka pisteiden antamista pidettäisiinkin palvelujen suorituksena, se ei ole vastikkeellinen suoritus.

35

Tältä osin on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta ”vastikkeellisesta” palvelujen suorituksesta.

36

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelu on suoritettu ”vastikkeellisesti” säännöksessä tarkoitettulla tavalla ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta (tuomio 16.12.2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 40 kohta).

37

Unionin tuomioistuin on katsonut, että näin on siinä tapauksessa, että suoritettuna palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on välitön yhteys, jolloin maksetut rahamäärät muodostavat tosiasiallisen vastikkeen tällaisessa oikeussuhteessa suoritettuna yksilöitävissä olevasta palvelusta (tuomio 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, 13 ja 14 kohta; tuomio 16.12.2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, 16 ja 26 kohta sekä tuomio 10.11.2016, Baštová,

38

Pääasiassa Madbidin yleisten sopimusehtojen 1.2 lausekkeesta ilmenee, että viimeksi mainittu ”ylläpitää huutokauppasivustoa, jossa huutokauppoihin osallistuminen on maksullista”.

39

Käyttäjien, jotka haluavat osallistua Madbidin järjestämiin huutokauppoihin, on nimittäin hankittava siltä pisteitä maksua vastaan. Mainitut pisteet ovat välttämättömiä tarjousten tekemiseen, eikä niitä voida käyttää muihin tarkoituksiin. Tarjoamiseen tarvittavien pisteiden määrä vaihtelee huutokaupasta toiseen. Kun käyttäjä tekee tarjouksen, hänen pisteistään vähennetään kyseinen määrä ja huutokaupattavan tavaran hinta nousee 0,01 GBP. Käyttäjä, joka voittaa huutokaupan, saa oikeuden ostaa tavaran tarjoamaansa hintaan, johon lisätään lähetys- ja käsittelykulut. Mainitussa huutokaupassa tarjoamiseen käytettyjen pisteiden arvo kuitenkin mitätöityy. Lopuksi silloin, kun huutokaupan voittanut käyttäjä ostaa huutokaupattavan tavaran ja sittemmin peruuttaa ostonsa, hänelle palautetaan ainoastaan huudettun tavaran hinta eikä niiden pisteiden arvoa, jotka hän on käyttänyt tarjousten tekemiseen.

40

Mainituista seikoista ilmenee, että Madbidin myöntämistään pisteistä saama maksu on tosiasiallinen vastike sen käyttäjilleen tarjoamasta palvelusta, joka muodostuu siitä, että annetaan oikeus osallistua sen järjestämiin huutokauppoihin.

41

Mainittua päätelmää ei saata kyseenalaiseksi se, että Ansaittu alennus ?toiminnon avulla käyttäjien, jotka eivät voita huutokaupaa, pisteiden arvo muunnetaan alennukseksi, jonka voi käyttää myöhemmin Madbidin verkkokaupassa saatavilla olevan tavaran oston yhteydessä.

42

Tältä osin myöskään sillä, että käyttäjällä, joka on napsauttanut Osta heti ?painiketta, on mahdollisuus ostaa samanlainen tavara kuin huutokaupattava tavara hänen kyseisessä huutokaupassa tarjoamiseen käyttämiensä pisteiden arvolla vähennettyyn hintaan, ei ole merkitystä.

43

Yhtäältä Osta heti- ja Ansaittu alennus ?toiminnoilla ostettujen tavaroiden hinnasta voidaan nimittäin vähentää ainoastaan aiemmin tarjouksiin käytettyjen pisteiden arvo.

44

Toisaalta käyttäjälle, joka päättää peruuttaa Osta heti- tai Ansaittu alennus ?toiminnoilla tekemänsä ostoksen, palautetaan vain alennuksen jälkeinen hinta, johon on lisätty lähetyskulut, mutta hänelle ei palauteta niiden pisteiden arvoa, jotka on otettu huomioon laskettaessa hintaa, jonka hän on maksanut kyseisistä tavaroista.

45

Näin ollen Madbidin väitteet, joiden mukaan pisteiden myöntäminen merkitsee käyttäjälle oikeutta

ostaa tavaroita kyseisten pisteiden arvolla, ei vastaa taloudellista ja kaupallista todellisuutta, jonka huomioiminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46

Edellä esitetystä seuraa, että Madbidin myöntämistään pisteistä saama maksu on tosiasiallinen vastike suorituksesta, joka muodostuu siitä, että annetaan oikeus osallistua sen järjestämiin huutokauppoihin, ja kyseinen suoritus on erotettava sen sivustolta hankitun tavarantoimituksesta.

47

Tältä osin on täsmennettävä pääasian osalta, että käyttäjät voivat ostaa Madbidin verkkokaupassa myytäviä tavaroita maksamalla ostoksensa luotto- tai debit-kortilla, eli osallistumatta sen järjestämiin huutokauppoihin. Jokaisesta Madbidin järjestämään huutokauppaan osallistumisesta ei myöskään välttämättä seuraa tavaroiden luovutusta joko siksi, että kyseisen huutokaupan voittanut käyttäjä päättää olla ostamatta huutamaansa tavaraa, tai siksi, että käyttäjä, joka ei ole voittanut huutokauppaa eikä käyttänyt Osta heti -toimintoa, saa alennuksen, jota hän ei käytä heti.

48

Tästä seuraa, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 58 kohdassa, että koska pisteiden myöntämistä ja tavaroiden luovutusta ei voida pitää yhtenä jakamattomana taloudellisena suorituksena, niitä ei voida pitää yhtenä ainoana liiketoimena. Samoista syistä, ja kun otetaan huomioon sääntö, jonka mukaan kutakin liiketoimintaa on pidettävä erillisenä ja muihin nähden itsenäisenä, pisteiden myöntämistä ja tavaroiden luovutusta ei voida myöskään pitää toisiinsa nähden liitännäisinä.

49

Kun kaikki edellä esitetty otetaan huomioon, ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien pisteiden kaltaisten pisteiden, jotka mahdollistavat sen, että elinkeinonharjoittajan asiakkaat voivat tehdä tarjouksia tämän järjestämissä huutokaupoissa, myöntäminen on vastikkeellinen palvelujen suoritus, jonka vastike on kyseisistä pisteistä maksettu määrä.

Toinen kysymys

50

Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 73 artiklaa tulkittava siten, että huutokaupassa tarjousten tekemiseen käytettyjen pisteiden arvo sisältyy verovelvollisen siitä tavaroiden luovutuksesta saamaan vastikkeeseen, jonka hän suorittaa järjestämänsä huutokaupan voittaneille käyttäjille tai niille, jotka ovat ostaneet tavarantoimituksen Osta heti- tai Ansaittu alennus -toiminnolla.

51

Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan vastikkeellisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen veron peruste on ”kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen”.

52

Tältä osin on aluksi muistutettava siitä, että – kuten ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee – käyttäjän Madbidin myöntämistä pisteistä suorittama maksu on vastike Madbidin järjestämään huutokauppaan osallistumista koskevan oikeuden myöntämisestä.

53

Kuten julkisasiamies kuitenkin korostaa ratkaisuehdotuksensa 79 kohdassa, yhdestä liiketoimesta vastikkeena maksettua rahamäärää ei voida pitää toisesta liiketoimesta maksettavana vastikkeena eikä edes toisesta liiketoimesta maksettavan vastikkeen ennakkomaksuna.

54

Näin ollen on todettava vastauksena ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tiedusteluun, että käyttäjän pisteistä suorittamaa maksua ei voida pitää arvonlisäverodirektiivin 65 artiklassa tarkoitettuna ennen tavaroiden luovutusta maksettuna ennakkomaksuna.

55

Myöskään huutokaupassa huudetun tavaran luovutuksen vastike ei voi sisältää määrää, joka on maksettu kyseisessä huutokaupassa käytettyjen pisteiden myöntämisestä, vaan se sisältää ainoastaan hinnan, jolla tavara on huudettu, sekä lähetys- ja käsittelykulut.

56

Lopuksi pisteistä maksettua määrää ei voida myöskään sisällyttää Osta heti- tai Annettu alennus ?toiminnoilla ostettujen tavaroiden myöhemmän luovutuksen vastikkeeseen.

57

Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 92 kohdassa, huutokaupassa tarjousten tekemiseen käytettyjen pisteiden arvoa, joka vähennetään alkuperäisestä Osta heti ?hinnasta tai verkkokaupassa asetetusta hinnasta, on pidettävä alennuksena Osta heti- tai Annettu alennus ?toiminnoilla ostettujen tavaroiden hinnasta. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 79 artiklan b alakohdan mukaan kyseisten pisteiden arvo ei voi kuulua veron perusteeseen tavaroiden luovutuksen osalta.

58

Näin on myös silloin, kun ostettaessa tavaroita Osta heti- tai Annettu alennus ?toiminnoilla huutokaupassa käytettyjen pisteiden arvo kattaa koko alkuperäisen Osta heti ?hinnan tai verkkokaupassa asetetun hinnan.

59

Kuten julkisasiamies on nimittäin todennut ratkaisuehdotuksensa 102 kohdassa – toisin kuin 27.4.1999 annetussa tuomiossa Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203) kyseessä olleessa asiassa – tällaisessa tapauksessa ostettujen tavaroiden ei voida katsoa olleen ilmaisia, koska ne on luovutettu yksilöitävissä olevaa vastiketta vastaan, eli ensin mainitussa tapauksessa alkuperäisellä Osta heti ?hinnalla tai verkkokaupassa asetetulla hinnalla.

60

Kun kaikki edellä esitetty otetaan huomioon, toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 73 artiklaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa huutokaupassa tarjousten tekemiseen käytettyjen pisteiden arvo ei sisälly verovelvollisen siitä tavaroiden luovutuksesta saamaan vastikkeeseen, jonka hän suorittaa järjestämänsä huutokaupan voittaneille käyttäjille tai niille, jotka ovat suorittaneet ostoksensa Osta heti- tai Ansaittu alennus -toiminnoilla.

Kolmas kysymys

61

Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko silloin, kun kaksi jäsenvaltiota kohtelee samaa liiketointia arvonlisäverotuksessa eri tavalla, jommankumman näistä jäsenvaltioista tuomioistuinten unionin oikeuden ja kansallisen oikeuden asiassa merkityksellisiä säännöksiä ja määräyksiä tulkitessaan otettava huomioon tarve välttää liiketoimen kaksinkertainen verotus tai se, ettei liiketointia verotettaisi kummassakaan valtiossa, kun otetaan huomioon muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaate.

62

Tältä osin on muistutettava siitä, että SEUT 267 artiklalla käyttöön otetun ennakkoratkaisumekanismin tarkoituksena on nimenomaan ehkäistä eroavaisuudet unionin oikeuden, jota kansallisten tuomioistuinten on sovellettava, tulkinnassa (ks. vastaavasti tuomio 21.7.2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63

SEUT 267 artiklassa annetaan kansallisille tuomioistuimille mahdollisuus tai asetetaan niille tilanteen mukaan velvollisuus pyytää ennakkoratkaisua sen mukaan, voidaanko niiden ratkaisuihin hakea kansallisen oikeuden mukaan tuomioistuimessa muutosta, jos ne katsovat, että niiden käsiteltävänä olevassa asiassa on kysymys sellaisten unionin oikeuden säännösten tai määräysten tulkinnasta, joiden suhteen niiden on tehtävä päätös (ks. vastaavasti tuomio 21.7.2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

64

Näin ollen todetessaan, että samaa liiketointia kohdellaan jonkin toisen jäsenvaltion verotuksessa eri tavalla, jäsenvaltion tuomioistuimilla, joiden käsiteltävänä on asia, jossa on kysymys sellaisten unionin oikeuden säännösten tai määräysten tulkinnasta, joiden suhteen niiden on tehtävä päätös, on mahdollisuus tai jopa velvollisuus esittää ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle.

65

Lisäksi on täsmennettävä, että se, että yhdessä tai useassa muussa jäsenvaltiossa on erilaisia lähestymistapoja kuin kyseisessä jäsenvaltiossa vallitseva näkemys, ei missään tapauksessa voi johtaa siihen, että viimeksi mainitun valtion tuomioistuimet tulkitsisivat arvonlisäverodirektiivin säännöksiä virheellisesti.

66

Kun kaikki edellä esitetty otetaan huomioon, kolmanteen kysymykseen on vastattava, että unionin oikeuden ja kansallisen oikeuden asiassa merkityksellisiä säännöksiä ja määräyksiä tulkitessaan jäsenvaltion tuomioistuimilla, jotka havaitsevat, että samaa liiketointia kohdellaan

arvonlisäverotuksessa jossakin toisessa jäsenvaltiossa eri tavalla, on mahdollisuus tai jopa velvollisuus, sen mukaan, voidaanko niiden ratkaisuihin kansallisen oikeuden mukaan hakea tuomioistuimessa muutosta vai ei, esittää ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle.

## Oikeudenkäyntikulut

67

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

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

1)

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien pisteiden kaltaisten pisteiden, jotka mahdollistavat sen, että elinkeinonharjoittajan asiakkaat voivat tehdä tarjouksia tämän järjestämissä huutokaupoissa, myöntäminen on vastikkeellinen palvelujen suoritus, jonka vastike on kyseisistä pisteistä maksettu määrä.

2)

Direktiivin 2006/112 73 artiklaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa huutokaupassa tarjousten tekemiseen käytettyjen pisteiden arvo ei sisälly verovelvollisen siitä tavaroiden luovutuksesta saamaan vastikkeeseen, jonka hän suorittaa järjestämänsä huutokaupan voittaneille käyttäjille tai niille, jotka ovat suorittaneet ostoksensa Osta heti- tai Ansaittu alennus ?toiminnoilla.

3)

Unionin oikeuden ja kansallisen oikeuden asiassa merkityksellisiä säännöksiä ja määräyksiä tulkitessaan jäsenvaltion tuomioistuimilla, jotka havaitsevat, että samaa liiketointa kohdellaan arvonlisäverotuksessa jossakin toisessa jäsenvaltiossa eri tavalla, on mahdollisuus tai jopa velvollisuus, sen mukaan, voidaanko niiden ratkaisuihin kansallisen oikeuden mukaan hakea tuomioistuimessa muutosta vai ei, esittää ennakkoratkaisupyyntö Euroopan unionin tuomioistuimelle.

## Allekirjoitukset

( \*1 ) Oikeudenkäyntikieli: englanti.