



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

19 päivänä joulukuuta 2012*

Verotus — Arvonlisävero — Toinen direktiivi 67/228/ETY — 8 artiklan a alakohta — Kuudes direktiivi 77/388/ETY — Tavaroiden luovutus — Veron peruste — Postimyyntiyhtiön agentilleen maksama provisio — Kolmansina osapuolina olevien asiakkaiden ostot — Verotettavan tapahtuman toteutumisen jälkeinen hinnanalennus — Välitön oikeusvaikutus

Asiassa C-310/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 26.5.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.6.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Grattan plc

vastaa

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit A. Rosas, joka hoitaa toisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (esittelevä tuomari) ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 12.7.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Grattan plc, edustajinaan solicitor H. Stone, P. Lasok, QC, ja barrister R. Haynes,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinnään C. Murrell, E. Jenkinson ja L. Seeboruth,

— Euroopan komissio, asiamiehinnään R. Lyal ja C. Soulay,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.9.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 71, s. 1303; jäljempänä toinen direktiivi) 8 artiklan a alakohdan tulkintaa ja direktiivin liitteessä A olevan 13 kohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Grattan plc (jäljempänä Grattan) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee sellaisen arvonlisäveromäärän palautusta, joka vastaa "agenteiksi" kutsutuille henkilöille maksettuja provisioita heidän välityksellään vuosina 1973–1977 tilatuista tavaroista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Toisen direktiivin 5 artiklassa säädettiin seuraavaa:

"1. 'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena on pidettävä myös:

– –

c) tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella

– –

5. Verotettava tapahtuma toteutuu luovutushetkellä. – –"
- 4 Toisen direktiivin liitteessä A olevassa 8 kohdassa täsmennettiin, että "'verotettavalla tapahtumalla' tarkoitetaan verosaatavan syntymistä".
- 5 Toisen direktiivin 8 artiklan a alakohdassa säädettiin seuraavaa:

"Veron perusteena on

a) tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen osalta kaikki se, mistä tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastike muodostuu, mukaan lukien kaikki kulut ja verot lukuun ottamatta arvonlisäveroa."
- 6 Vastiketta koskeva ilmaisu määriteltiin kyseisen direktiivin liitteessä A olevassa 13 kohdassa tarkoittamaan seuraavaa:

"– – kaikk[i], mitä saadaan vastasuorituksena tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, mukaan lukien sivukustannukset (pakkaukset, kuljetus, vakuutus jne.), eli ei ainoastaan saa[dut] rahamäär[ät] vaan myös esimerkiksi vaihdossa saatujen tavaroiden arv[o] – –"

- 7 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), jolla korvattiin toinen direktiivi vuodesta 1978 lähtien, 11 artiklan A kohdassa säädettiin merkityksellisiltä osin seuraavaa:

”1. Veron perusteen on oltava:

- a) muiden kuin b, c ja d [ala]kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet

--

3. Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä:

- a) kassa-alennuksina ennenaikaisesta maksusta annettavia hinnanalennuksia
- b) sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan

--”

- 8 Kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Sopimuksen mitätöinnin, peruutuksen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on veron perustetta vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla soveltamatta tätä säännöstä maksun täyden tai osittaisen laiminlyönnin osalta.”

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

- 9 Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana kyseessä oleva kansallisen oikeuden säännös oli vuoden 1972 verolain (Finance Act 1972) 10 §:n 2 momentti, jossa säädettiin seuraavaa:

”Jos luovutus tai suoritus toteutetaan rahavastiketta vastaan, sen arvona pidetään määrää, joka vastaa rahavastiketta lisättynä perittävällä verolla.”

- 10 First-tier Tribunal (Tax Chamber) toteaa, ettei kansalliseen lainsäädäntöön sisältynyt säännöksiä, joissa säädettäisiin luovutusten tai suoritusten arvon jälkikäteisestä alentamisesta luovutuksen tai suorituksen toteuttamisen jälkeen annettujen hinnanalennusten tai hyvitysten perusteella.

- 11 Jäsenvaltioiden oli muutettava 1.1.1978 ”nykyisiä arvonlisäverojärjestelmiään” kuudennen direktiivin säännösten mukaisesti.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 12 Grattan kuuluu arvonlisäveroryhmään, jonka edustajana se toimii ja joka koostuu yhtiöistä, jotka pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona toimivat postimyyntiä harjoittavina yhtiöinä (jäljempänä yhtiöt). Yhtiöt käyttivät sellaisten agenttien palveluja, jotka saivat provisioita muun muassa kolmansien – eli loppukuluttajien (jäljempänä välilliset asiakkaat) – suorittamista ostoista (jäljempänä kolmansien ostot); agentit lähettivät välillisille asiakkaille jonkin asianomaisen yhtiön postimyyntiluetteloita. Agentti teki välillisten asiakkaiden tilaukset soittamalla asianomaisen yhtiön puhelinvaihteeseen tai lähettämällä yhtiölle tilauslomakkeen. Tilatut tavarat toimitettiin tavallisesti agentille jaettaviksi edelleen välillisille asiakkaille. Agentti sai maksun tavaroista välillisiltä asiakkailta ja siirsi maksut säännöllisesti edelleen postimyyntiyhtiölle.
- 13 Agentit saivat asianomaiselle yritykselle maksamistaan rahamääristä 10 prosentin provision sekä niiden itse postimyyntiluettelosta tilaamistaan tavaraostoista että kolmansien ostoista. Provisio hyvitetiin yhtiön kirjanpidossa olevalle agentin tilille, ja agentti saattoi saada provision seuraavin eri tavoin:
- agentti saattoi vaatia provision sekkinä
 - agentti saattoi kuitata hyvityksen tilinsä saldoa vastaan vähentääkseen yhtiölle jäljellä olevaa velkaansa tavaroista, jotka hän oli ostanut yritykseltä
 - agentti saattoi myös käyttää hyvityksen uusien tavaraostojen maksamiseen kokonaan tai osittain.
- 14 Jos agentti otti provision vastaan sekkinä tai kuittasi sillä jäljellä olevaa velkasaldoaan, provision sanottiin otetun vastaan ”rahasuorituksena”. Jos provisio käytettiin uusien tavaroiden ostoon, provision sanottiin otetun vastaan ”tavarana”. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa riidan kohteena on vain tilanne, jossa provisio otettiin ”rahasuorituksena”.
- 15 Yhtiöt maksoivat arvonlisäveron täysimääräisesti luettelon mukaisesta hinnasta, mukaan lukien agenteille maksetun provision määrä. Grattan vaati Commissionersilta palautettavaksi kyseistä provisiota vastaavat arvonlisäveromäärät sillä perusteella, että provisiota oli pidettävä hyvityksenä, jolla alennettiin yhtiöiden agenteille suorittamista tavaroiden luovutuksista maksettua vastiketta tai luovutusten veron perustetta. Commissioners palautti näistä provisioista maksetun arvonlisäveron lukuun ottamatta niistä provisioista maksettua arvonlisäveroa, jotka oli saatu rahasuorituksena kolmansien suorittamista ostoista vuoden 1973 ja 1.1.1978 välisenä aikana.
- 16 Grattan väittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että kolmansien ostoista rahasuorituksena saadut provisiot olivat alennus agentin asianomaiselta yritykseltä ostamista tavaroista maksamasta hinnasta (jos kyseiset provisiot saatiin luovutushetkellä) tai että ne olivat hyvitys (jos ne saatiin luovutuksen jälkeen). Näin ollen vastiketta tai veron perustetta oli alennettava. Tämä seuraa kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdasta ja ennen vuotta 1978 toisen direktiivin 8 artiklan a alakohdasta ja direktiivin liitteessä A olevasta 13 kohdasta sekä joka tapauksessa verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, joka oli olemassa ennen vuotta 1978.
- 17 Commissioners väittää, ettei toisessa direktiivissä edellytetty kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa säädetyn tavoin jäsenvaltioiden toteuttavan toimenpiteitä, joissa säädetään veron perusteen jälkikäteisestä alentamisesta luovutuksen toteutumisen jälkeen. Toisen direktiivin 8 artiklan a alakohta ei myöskään ollut riittävän täsmällinen, jotta sillä olisi välitön oikeusvaikutus. Commissioners katsoi, että agenttien kolmansien ostoista saamien provisioiden ja agenttien itse postimyyntiluettelosta tekemistään tavaraostoista saamien provisioiden välillä oli merkittäviä eroja.

- 18 Näissä olosuhteissa First-tier Tribunal (Tax Chamber) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko verovelvollisella välittömästi vaikuttava oikeus käsitellä 1.1.1978 edeltävällä ajanjaksolla [toisen direktiivin] 8 artiklan a alakohdan ja/tai verotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteiden nojalla tavaroiden luovutusta koskevaa veron perustetta jälkikäteen alennettuna tilanteessa, jossa tavaroiden luovutuksen jälkeen luovutuksensaaja sai luovuttajalta hyvityksen, jonka luovutuksensaaja sittemmin otti valintansa mukaan joko rahasuorituksena tai hyvityksenä sellaisia rahamääriä vastaan, jotka se oli luovuttajalle velkaa sille jo luovutetuista tavaroista?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo kysymyksellään lähinnä, onko toisen direktiivin 8 artiklan a alakohdalla tulkittava siten, että verovelvollisella on sen nojalla oikeus käsitellä tavaroiden luovutusta koskevaa veron perustetta jälkikäteen alennettuna tilanteessa, jossa tavaroiden luovutuksen jälkeen agentti sai luovuttajalta hyvityksen, jonka agentti otti valintansa mukaan joko rahasuorituksena tai hyvityksenä sellaisia rahamääriä vastaan, jotka se oli luovuttajalle velkaa sille jo luovutetuista tavaroista.
- 20 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on muistutettava, että toisen direktiivin 8 artiklan a alakohdassa säädettiin, että veron perusteena oli ”tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen osalta kaikki se, mistä tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastike muodostuu, mukaan lukien kaikki kulut ja verot lukuun ottamatta arvonnlisäveroä”.
- 21 Kyseisen direktiivin 8 artiklan a alakohdassa mainittu vastiketta koskeva ilmaisu määriteltiin liitteessä A olevassa 13 kohdassa niin, että sillä tarkoitetaan ”kaikkea, mitä saadaan vastasuorituksena tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suoritukselta, mukaan lukien sivukustannukset (pakkaukset, kuljetus, vakuutus jne.), eli ei ainoastaan saatuja rahamääriä vaan myös esimerkiksi vaihdossa saatujen tavaroiden arvoa –”.
- 22 On muistutettava, että ilmaisu ”vastike” sisältyy sellaiseen unionin oikeuden säännökseen, jossa sen merkityksen ja soveltamisalan määrittämiseksi ei viitata jäsenvaltioiden lainsäädäntöön. Tämän vuoksi ilmaisun yleisen merkityksen tulkintaa ei voida jättää kunkin jäsenvaltion harkintaan. Vastikkeen arvona on subjektiivinen arvo, koska suoritetuista palveluista kannettavan veron peruste on tosiasiallisesti saatu vastike eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo (asia 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981, Kok., s. 445, Kok. Ep. VI, s. 23, 9 ja 13 kohta).
- 23 Jotta voidaan ratkaista, velvoitetaanko toisen direktiivin 8 artiklan a alakohdassa jäsenvaltiot sallimaan mainitun vastikkeen muuttaminen ja siten veron perusteen oikaiseminen verotettavan tapahtuman toteutumisen jälkeen, on tarkasteltava myös kyseisen direktiivin säännöksiä arvonnlisäveron laskemisesta, ilmoittamisesta ja maksamisesta. Veron perusteen määrittäminen edellyttää nimittäin vastiketta sekä verotettavaa tapahtumaa.
- 24 Tässä yhteydessä on todettava, että toisen direktiivin 5 artiklan 5 kohdassa säädettiin, että ”verotettava tapahtuma toteutuu luovutuksen suoritushekkellä”. Tässä säännöksessä käytetty ilmaisu ”verotettava tapahtuma” määriteltiin kyseisen direktiivin liitteessä A olevassa 8 kohdassa tarkoittamaan ”verosaatavan syntymistä”.
- 25 On todettava, ettei toisen direktiivin missään säännöksessä säädetty verotettavan tapahtuman myöhemmästä toteutumisesta tai sen lykkäämisestä muulla tavoin. Direktiivissä ei myöskään ole säännöksiä syntyneen verovelan oikaisusta.

- 26 Näin ollen on katsottava julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 41 kohdassa toteaman tavoin, että muun muassa toisen direktiivin 5 artiklan 5 kohdan mukaan verovelvollisen verovelka syntyi luovutushetkellä todettavan veron perusteen mukaisena.
- 27 On siten todettava, ettei 8 artiklan a alakohtaa eikä toisen direktiivin mitään muutakaan artiklaa voida tulkita siten, että niiden nojalla oli sallittava veron perusteen tai myynneistä maksetun veron oikaisu luovutuksen – jonka ajankohtana verotettava tapahtuma toteutuu – jälkeen.
- 28 Seuraavaksi verotuksen neutraalisuuden periaatteesta on muistutettava, että tämä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate ilmentää arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta (ks. vastaavasti asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I-2283, 47 kohta). Tästä periaatteesta seuraa muun muassa, ettei verovelvollisia voida kohdella eri tavoin, kun on kyse keskenään samankaltaisista suorituksista, jotka kilpailevat keskenään (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-443/04 ja C-444/04, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, tuomio 27.4.2006, Kok., s. I-3617, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole primaarioikeuden sääntö, jonka nojalla voitaisiin sellaisenaan määrittää toisen direktiivin 8 artiklan a alakohdassa tarkoitettu veron peruste (ks. vastaavasti asia C-174/11, Zimmermann, tuomio 15.11.2012, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Periaatteella ei voida myöskään kompensoida sitä, ettei toiseen direktiiviin sisälly kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa vastaavaa säännöstä.
- 30 Tämän saman periaatteen toisen merkityksen nojalla veroviranomaisille arvonlisäverona maksettavan summan on vastattava täsmällisesti sitä arvonlisäveron määrää, joka on ilmoitettu laskussa arvonlisäverona ja jonka loppukuluttaja on suorittanut verovelvolliselle (asia C-484/06, Koninklijke Ahold, tuomio 10.7.2008, Kok., s. I-5097, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Pääasiassa unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, että välillisen asiakkaan oli tavaroiden loppukuluttajan ominaisuudessa maksettava luettelossa ilmoitettu hinta tavaroista, jotka hän osti ja joista hän ei saanut provisiota yhtiöltä. Oli nimittäin sovittu, että kyseinen provisio oli maksettava edelleen agentille eikä välilliselle asiakkaalle. Näin ollen on edellisessä kohdassa mainittujen periaatteiden nojalla katsottava, että luovutuksesta suoritettava vastike vastasi luettelossa ilmoitettua hintaa täysimääräisesti eikä alennettuna ja että veron perusteena oli siten kyseinen hinta.
- 32 Lisäksi on tarkasteltava Grattanin väitettä, jonka mukaan ajankohtaa 1.1.1978 edeltävän tilanteen erottamista kyseisen ajankohdan jälkeisestä tilanteesta on pidettävä virheenä, koska tässä erottelussa ei oteta huomioon arvonlisäverojärjestelmän jatkuvuutta.
- 33 Tässä yhteydessä on korostettava julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 49 ja 50 kohdassa toteaman tavoin, että toisen ja kuudennen direktiivin yhdenmukaistamisasteet eivät ole vertailukelpoisia. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetulla ensimmäisellä neuvoston direktiivillä 67/227/ETY (EYVL 71, s. 1301) käyttöön otettuun yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään sisältyi vielä monessa suhteessa sellaisia säännöksiä, jotka eivät olleet tyhjentyviä, ja siinä ei vielä vahvistettu yhdenmukaista määräytymisperustetta.
- 34 Kuten asiassa 15/81, Schul Douane Expéditeur, 5.5.1982 annetun tuomion (Kok., s. 1409, Kok. Ep. VI, s. 389) 12 kohdassa on todettu, kuudennessa direktiivissä on yhdenmukaistettu verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen käsitteet sekä veron peruste.
- 35 Unionin lainsäätäjät on tässä tilanteessa säätänyt kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan, jossa asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus määrittää veron perusteen jälkikäteisen alentamisen edellytykset. Tällä säännöksellä veloitetaan periaatteessa jäsenvaltiot alentamaan veron

perustetta aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä (ks. asia C-330/95, Goldsmiths, tuomio 3.7.1997, Kok., s. I-3801, 16–18 kohta ja asia C-86/99, Freemans, tuomio 29.5.2001, Kok., s. I-4167, 33 kohta).

- 36 Kuten edellä 25–27 kohdasta ilmenee, toiseen direktiiviin ei sisältynyt tätä säännöstä vastaavaa säännöstä. Lisäksi se seikka, että Euroopan unionin neuvosto antoi kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan direktiivin 11 artiklan A kohdan lisäksi, tukee tulkintaa, jonka mukaan mainitun 11 artiklan C kohdan sisältö eroaa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdasta ja sitä edeltäneestä toisen direktiivin 8 artiklan a alakohdasta.
- 37 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että toisen direktiivin 8 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, ettei verovelvollisella ole sen nojalla oikeutta käsitellä tavaroiden luovutusta koskevaa veron perustetta jälkikäteen alennettuna tilanteessa, jossa tavaroiden luovutuksen jälkeen agentti sai luovuttajalta hyvityksen, jonka agentti otti valintansa mukaan joko rahasuorituksena tai hyvityksenä sellaisia rahamääriä vastaan, jotka se oli luovuttajalle velkaa sille jo luovutetuista tavaroista.

Oikeudenkäyntikulut

- 38 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY 8 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, ettei verovelvollisella ole sen nojalla oikeutta käsitellä tavaroiden luovutusta koskevaa veron perustetta jälkikäteen alennettuna tilanteessa, jossa tavaroiden luovutuksen jälkeen agentti sai luovuttajalta hyvityksen, jonka agentti otti valintansa mukaan joko rahasuorituksena tai hyvityksenä sellaisia rahamääriä vastaan, jotka se oli luovuttajalle velkaa sille jo luovutetuista tavaroista.

Allekirjoitukset