JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS PHILIPPE LÉGER

30 päivänä huhtikuuta 1998 *

1. High Court of Justice pyytää yhteisöjen tuomioistuinta ratkaisemaan, voidaanko kuudennen direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) 26 artiklassa säädettyä matkatoimistoja ja turistimatkojen järjestäjiä koskevaa erityisjärjestelmää soveltaa hotellitoiminnan harjoittajaan, joka tarjoaa asiakkailleen majoituksen lisäksi meno-paluumatkan hotellille sekä retkiä matkan aikana kiinteää maksua vastaan.

2. Value Added Tax Tribunal esittää yhteisöjen tuomioistuimelle täydentäviä kysymyksiä kanneperusteen osalta, joka esitettiin ensi kertaa High Court of Justicessa ja jonka jälkimmäinen tuomioistuin päätti siirtää edellisen käsiteltäväksi; kanneperuste koskee yksityiskohtaisia sääntöjä, joiden mukaan veron peruste määräytyy siinä tapauksessa, että hotellitoiminnan harjoittajan katsottaisiin kuuluvan 26 artiklan erityisjärjestelmään.

3. Value Added Tax Tribunal haluaa saada selvitystä siihen, miten veron peruste määräytyy tämäntyyppisessä toiminnassa, jonka erityispiirteenä on, että se sisältää samalla sekä hotellitoiminnan harjoittajan varsinaisena suorituksenaan tarjoaman majoituksen, joka kuuluu pääsääntöisesti yleisen arvolisäverojärjestelmän piiriin, että ulkopuolisilta hankittuja palveluja, jotka koituvat suoraan matkailijan hyödyksi ja joiden tyyppisistä palveluista säädetään nimenomaisesti 26 artiklassa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudennen direktiivin 26 artikla

4. Kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetään poikkeuksesta direktiivin yleiseen järjestelmään veron perusteen määrittämiseksi. [2]

* Alkuperäinen kieli: ranska.

1 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

2 — Yleisen järjestelmän mukaiset säännöt veron perusteen määrittämisestä on säädetty kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa, jossa todetaan, että useimmissa palvelusuorituksissa veron perusteena on "— — kaikki se, mikä muodostaa — — (palvelun) suorittajan näistä liiketoimista — — vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen — — ".

5. 26 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltioiden on sovellettava arvonlisäveroa matkatoimistojen liiketoimiin tämän artiklan mukaisesti, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa matkustajaan käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa. Tätä artiklaa ei sovelleta sellaisiin matkatoimistoihin, jotka toimivat ainoastaan välittäjinä ja joihin on sovellettava 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohtaa. Matkatoimistoina on tätä artiklaa sovellettaessa pidettävä myös turistimatkojen järjestäjiä.

2. Matkatoimiston matkan toteuttamiseksi suorittamia liiketoimia on pidettävä yhtenä matkatoimiston matkustajalle suorittamana palveluna. Se verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa matkatoimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta se tarjoaa palvelujen suorituksia. Tämän palvelun suoritukseen kohdistuvan veron perusteena ja sen 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna verottomana hintana on pidettävä matkatoimiston katetta, eli matkustajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä erotusta, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.

3. Jos liiketoimet, joissa matkatoimisto turvautuu muihin verovelvollisiin, suoritetaan näiden toimesta yhteisön ulkopuolella, matkatoimiston suorittamat palvelut on rinnastettava 15 artiklan 14 alakohdan mukaisesti vapautettuun välittäjien toimintaan. Jos näitä liiketoimia suoritetaan sekä yhteisössä että sen ulkopuolella, on vapautettuna pidettävä vain sitä osaa matkatoimiston palveluista, joka koskee yhteisön ulkopuolella suoritettuja liiketoimia.

4. Muiden verovelvollisten matkatoimistolle toimittamaansa laskuun merkitsemät arvonlisäverot sellaisista 2 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista, jotka välittömästi koituvat matkustajan hyväksi, eivät oikeuta vähennykseen eivätkä palautukseen missään jäsenvaltiossa."

Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntö

6. Kuudennen direktiivin 26 artikla oli saatettu osaksi Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntöä tosiasioiden tapahtumisen aikana vuoden 1983 *Value Added Tax Act*in (arvonlisäveroa koskeva laki) [3] 37 A §:llä sekä vuoden 1987 *Value Added Tax (Tour Operators) Order*illa (turistimatkojen järjestäjiin

3 — Nykyään vastaavat säädökset löytyvät vuoden 1994 *Value Added Tax Act*in (arvonlisäverolain) 53 §:stä.

sovellettavasta arvonlisäverosta vuonna 1987 annettu asetus).

7. Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön yksityiskohtia on täsmennetty Commissioners of Customs & Excisen yleisohjeessa 709/5/88, jonka otsikkona on "turistimatkojen järjestäjiin sovellettavaa katetta koskeva järjestelmä" (1.4.1988 annettu Tour Operator's Margin Scheme, jäljempänä TOMS).

Tosiasiat, kansallinen menettely ja ennakkoratkaisukysymykset

8. Madgett ja Baldwin (pääasian vastaajat) harjoittavat partnership-yrityksensä puitteissa hotellitoimintaa Devonissa, Englannissa, sijaitsevassa Howden Court Hotel -nimisessä hotellissa. Hotellin asiakkaat ovat eläkkeellä tai osa-aikaeläkkeellä ja asuvat hotellissa keskimäärin 6 tai 7 päivää. Noin 90 prosenttia hotellin asiakkaista, jotka ovat kotoisin pääosin Pohjois-Englannista, ostavat "paketin" eli maksavat kiinteän hinnan, johon kuuluu i) majoitus puolihoidolla, ii) kuljetus linja-autolla useilta eri paikkakunnilta Pohjois-Englannista ja iii) päivän kestävä kokopäiväretki linja-autolla. Hotellin muut asiakkaat vastaavat itse meno- ja paluumatkastaan. He eivät osallistu turistiretkeen ja maksavat eri hinnan.

9. Pääasian kantajat ostavat kuljetuspalvelut kolmansilta, vuokrausta harjoittavan yhtiön kanssa kesäsesongiksi solmitun sopimuksen nojalla. Linja-auto hakee asiakkaita lauantaina Pohjois-Englannin eri paikkakunnilta ja kuljettaa heidät takaisin samoille seuduille seuraavana perjantaina. Tämän lisäksi tiistaisin on mahdollista käydä linja-autolla tutustumassa Devoniin.

10. Madgett ja Baldwin ovat aina olleet sitä mieltä, ettei kuudennen direktiivin 26 artiklaa sovelleta heihin siksi, että he ovat hotellitoiminnan harjoittajia eivätkä turistimatkojen järjestäjiä.

11. Sen sijaan Commissioners of Customs & Excise katsoi 1.5.1988 ja 31.10.1993 välistä aikaa koskevassa verotuslausunnossaan, että pääasian vastaajia oli verotettava ottaen huomioon, että näiden tarjoamat järjestetyt matkat kuuluivat kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisalaan.

Asia C-308/96

12. Viimeksi mainitut nostivat kanteen Value Added Tax Tribunalissa, joka katsoi, ettei 26 artiklaa voitu soveltaa heihin. Commissioners of Customs & Excise valitti päätöksestä High Court of Justiceen, joka päätti lykätä

asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Millä edellytyksillä verovelvollisen liiketoimia pidetään matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän liiketoimina, joihin sovelletaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY (kuudes arvonlisäverodirektiivi) 26 artiklan säännöksiä? Sovelletaanko kyseisiä säännöksiä erityisesti liiketoimiin, joiden suorittaja ei ole matkatoimisto eikä turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa englanninkielisessä merkityksessä, mutta joka suorittaa matkustajille sellaisia palveluja, joita matkatoimistot tai turistimatkojen järjestäjät yleensä suorittavat?

2) Ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus huomioon ottaen sovelletaanko mainittuja säännöksiä sellaisiin liiketoimiin, joista on kyse nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, jossa Etelä-Englannissa sijaitsevan hotellin omistajat tarjoavat hotellin liiketoiminnan osana asiakkailleen yhteen ja samaan kokonaishintaan sisältyvänä viikon oleskelun hotellissa, linja-autokuljetuksen hotellin ja tiettyjen Pohjois-Englannissa sijaitsevien paikkakuntien välillä ja paikallisen kiertoajelun linja-autolla hotellissa oleskelun aikana (hotellin omistajat ostavat kuljetuspalvelut linja-autojen vuokrausta harjoittavalta yhtiöltä)?"

13. Madgett ja Baldwin esittivät High Court of Justicessa käydyssä oikeudenkäynnissä uuden kanneperusteen, jonka mukaan yleisohjeen 709/5/88 mukainen erittelymenetelmä turistimatkojen järjestäjän katteen määrittämiseksi oli yhteisön säännösten vastainen. High Court of Justice katsoi, ettei sillä ollut toimivaltaa päättää asiasta, koska kanneperustetta ei ollut käsitelty Value Added Tax Tribunalissa, eikä tämä peruste näin ollut High Courtille tehdyn valituksen kohteena.

Asia C-94/97

14. Asian siirtämisen jälkeen Madgett ja Baldwin esittivät Value Added Tax Tribunalille, että kansalliset määräykset, joissa säädettiin matkailijan maksaman hinnan erittelystä kustannusten perusteella matkapaketin kolmansilta hankittuun ja hotellin itsensä tarjoamaan osaan, eivät ole yhteisön oikeuden mukaisia. Heidän mukaansa kuudennen direktiivin 26 artiklassa ei poiketa sen 11 artiklassa säädetystä varsinaisia palveluja koskevasta veron määräytymisperusteesta silloinkaan,

kun nämä ovat osa pakettia, joka sisältää kolmansilta hankittuja palveluja.

15. Commissioners of Customs & Excise puolestaan esittää, että yleisohje 709/5/88 on 26 artiklan mukainen, koska siinä määrätään, että turistimatkojen järjestäjien kate on laskettava kolmansilta hankittujen palvelujen todellisten kustannusten perusteella.

16. Value Added Tax Tribunal päätti lykätä asian käsittelyä saadakseen yhteisöjen tuomioistuimelta vastauksen seuraaviin ennakkoratkaisukysymyksiin:

"Jos asiassa C-308/96 annettavan tuomion mukaan kuudennen direktiivin 26 artiklan säännöksiä sovelletaan tässä asiassa esillä olevien kaltaisiin liiketoimiin, selvitystä pyydetään seuraaviin kysymyksiin:

1. Millä perusteella 26 artiklan mukainen matkanjärjestäjän kate lasketaan, kun matkan järjestäjä tarjoaa matkustajalle yksittäisen palvelun, josta osan toimittaa jokin toinen verovelvollinen (kolmansilta hankitut palvelut) ja osan toimittaa matkan järjestäjä itse (varsinaiset palvelut)?

2. Onko 26 artiklaa tulkittava siten,

a) että siinä edellytetään, että turistimatkojen järjestäjän matkustajalta saama kokonaissumma eritellään kolmansilta hankittujen ja varsinaisten palvelujen kesken niiden kustannusten mukaisesti; vai

b) että siinä annetaan jäsenvaltioille oikeus vaatia erittelyä näiden kustannusten mukaisesti joko i) yleisesti tai ii) senkaltaisten liiketoimien osalta, joista on kyse käsiteltävänä olevassa asiassa; vai

c) että sen mukaan on mahdollista, että erittely suoritetaan 11 artiklan mukaisten veron perusteen määrittelyä koskevien yleisten periaatteiden nojalla?"

Alustavia huomautuksia

17. Pääasian tosiseikkojen ja veron perusteen määritelmää koskevien ominaispiirteiden ymmärtämiseksi on tässä vaiheessa tarpeen täsmentää syitä, joiden vuoksi pääasian vastaajat katsovat, että heidän intressissään on pysyä kuudennessa direktiivissä säädetyn veron perustetta koskevan pääsäännön eikä 26 artiklan piirissä.

18. Puhtaan matemaattisesti ajatellen molemmat arvonlisäveron laskentatavat johtavat samaan tulokseen. Palvelun suorituksen vastikkeen verottaminen vähentämällä siitä palvelun suorittajan verot, jotka tämä on maksanut aiemmin voidakseen tarjota palvelun, tai tämän palvelun tuottaman katteen verottaminen antavat samansuuruisen arvonlisäveron.

19. Taloudellinen toimija, joka tarjoaa samalla sekä matkapakettiin kuulumattomia varsinaisia palveluja että varsinaisia, kolmansilta hankittujen palvelujen kanssa yhdessä kiinteään hintaan tarjottavia palveluja, kuuluu kuitenkin kahden erilaisen verotusjärjestelmän piiriin. Näin toimijaan kohdistuu pakottavia hallinnollisia velvoitteita, sillä tämä joutuu erittelemään liikevaihtonsa soveltuvien verotusjärjestelmien mukaan.

High Court of Justicen esittämät kysymykset

20. Ensimmäisellä kysymyksellään High Court of Justice pyrkii selvittämään, sovelletaanko kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädettyä arvonlisäveroa koskevaa erityisjärjestelmää sellaisen taloudellisen toimijan tarjoamiin palveluihin, jota ei kansallisessa lainsäädännössä pidetä matkatoimistona tai *turistimatkojen järjestäjänä*, kun nämä palvelut vastaavat niitä, joita matkatoimistot tai järjestäjät tavallisesti tarjoavat.

21. Yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään siis etenkin määrittämään matkatoimiston ja turistimatkojen järjestäjän käsitteiden soveltamisala.

22. Säädöksen tulkitsemiseksi on tutkittava sen sanamuotoa ja tunnistettava yhteisön lainsäätäjän asettamat järjestelmän päämäärät vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella. [4]

23. Kuudes direktiivi ei sisällä minkäänlaista määritelmää käytetyille ilmaisuille, minkä seu-

4 — Ks. esim. asia C-28/95, Leur-Bloem, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4161, 47 kohta).

rauksena 26 artiklan soveltaminen riippuu sisällöstä, jonka jäsenvaltiot sille antavat.

24. Nämä ovat kuitenkin yhteisön oikeuteen perustuvia käsitteitä, joiden määrittelemistä ei voida jättää jäsenvaltioiden harkintavaltaan. [5] Jäsenvaltioiden liikevaihtoverotusta koskevan lainsäädännön harmonisointi on kuudennen direktiivin pääasiallinen tarkoitus. Tämän seurauksena nojautuminen muodollisiin arviointiperusteisiin, joiden mukaan 26 artiklan mukaisen verotusjärjestelmän soveltaminen riippuu jokaisen jäsenvaltion matkatoimistoille tai turistimatkojen järjestäjille (jäljempänä matkatoimistot) antamasta oikeudellisesta asemasta, vaarantaisi direktiivin yhdenmukaisen soveltamisen yhteisön alueella. [6]

25. Säädöksen päämäärästä voidaan johtaa suuntaviivoja hyödylliseen tulkintaan, jossa otetaan huomioon kuudennessa direktiivissä säädetyn harmonisoinnin vaatimukset.

5 — Ks. esimerkkinä kuudennessa direktiivissä käytetystä toisesta yhteisön oikeuden käsitteestä, veronkierrosta, asiat 138/86 ja 139/86, Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, tuomio 12.7.1988 (Kok. 1988, s. 3937, 20 kohta).

6 — Yhdeksännen perustelukappaleen mukaan veron peruste on myös harmonisoitava, "jotta yhteisön verokannan soveltaminen verollisiin liiketoimiin johtaisi vertailukelpoisiin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa".

26. Yhteisöjen tuomioistuin esitti selkeästi asiassa Van Ginkel 12.11.1992 antamassaan tuomiossa, että

"[Matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien] tarjoamien palveluiden ominaispiirre on useimmiten se, että ne koostuvat useammista, erityisesti kuljetuksen ja majoituksen alan palveluista, jotka suoritetaan niin yrityksen pääkonttorin sijaintipaikkana tai muuna pysyvänä toimipaikkana olevan jäsenvaltion alueen sisällä kuin sen ulkopuolellakin.

Pääsäännön mukaisten verotuspaikkaa, veron perustetta ja maksettujen verojen vähentämistä koskevien säännösten soveltaminen aiheuttaisi tarjottavien palvelujen moninaisuuden ja niiden sijaintipaikan vuoksi näissä yrityksissä käytännöllisiä vaikeuksia, jotka häiritsisivät niiden toimintaa.

Yhteisön lainsäätäjä on säätänyt kuudennen direktiivin 26 artiklan 2, 3 ja 4 kohdassa arvonlisäveroa koskevasta erityisjärjestelmästä *mukauttaakseen sovellettavat säädökset tällaisen toiminnan erityisluonteeseen* — — ". [7]

7 — Asia C-163/91, Van Ginkel, tuomio 12.11.1992 (Kok. 1992, s. I-5723, 13— 15 kohta), kursivointi tässä.

27. Direktiivin 26 artiklan mukaista järjestelmää voidaan siis perustella matkatoimistojen toiminnan erityisluonteella, sillä nämä tarjoavat sellaisten muiden verovelvollisten tuottamia palveluja, jotka toimivat usein muiden jäsenvaltioiden alueella. Direktiivin 26 artiklalla pyritään siis poistamaan vaikeuksia, jotka syntyvät eri jäsenvaltioiden järjestelmien monimuotoisuudesta seuraavasta hallinnollisten menettelyjen moninkertaistumisesta, määräämällä yhden ainoan verotuspaikan ja asettamalla matkatoimiston saaman katteen perusteella toimivan verotusjärjestelmän. Näin matkatoimisto vapautuu tietyistä velvoitteistaan muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisia kohtaan ja välttyy kaksinkertaiselta verotukselta, koska toisessa jäsenvaltiossa maksettujen verojen vähentäminen on mahdotonta ja niiden palautus kuudennen direktiivin säätämisen aikoihin vallinneessa yhteisön oikeuden tilassa vaikeaa.

28. Kuten asiassa väliintulijoina olevat hallitukset ja komissiokin, katson, että nämä syyt puhuvat sen puolesta, ettei 26 artiklan järjestelmä rajoitu vain niihin toimijoihin, jotka luokitellaan muodollisesti matkatoimistoiksi. Olen sitä mieltä, että asian kohteena oleville käsitteille on syytä antaa toiminnallinen merkitys, joka johdetaan kyseisen taloudellisen toimijan toiminnan luonteesta.

29. Matkatoimiston harjoittaman toiminnan kaltaisen palvelun tarjoamisen erityisluonne ei häviä pelkästään siitä syystä, että matkailijan sopimuskumppanina olevaa taloudellista toimijaa ei luokitella matkatoimistoksi siinä merkityksessä, joka matkatoimistolle kyseessä olevassa jäsenvaltiossa annetaan.

30. Yhteisön lainsäätäjän pyrkimys yksinkertaisuuteen koskee samalla tavoin kahta taloudellista toimijaa, jotka harjoittavat samanlaista toimintaa ja kohtaavat näin samantyyppisiä vaikeuksia.

31. Tämä on yksi arvonlisäveron neutraalisuusperiaatteen ilmenemismuodoista. Kuten Saksan hallitus aivan oikein painottaa, kyseisten toimijoiden verovelvoitteiden täyttämisen helpottamiseen pyrkivän järjestelmän valikoiva soveltaminen samantyyppisen toiminnan kyseessä ollessa suosisi perusteettomasti tiettyä toimijoiden joukkoa. Muiden toimintaa haittaisivat vaikeudet, jotka liittyvät palvelusuoritusten paikantamiseen.

32. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan yksi arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista on pyrkimys eliminoida ne tekijät, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailua kansallisella ja yhteisön tasolla. [8] Nämä kilpailun vääristymät voidaan välttää tulkitsemalla 26 artiklaa siten, että se kattaa samankaltaisen toiminnan objektiivisten kriteerien perusteella eikä vain ennalta määrätyn, taloudellista toimijaa koskevan

8 — Em. asia Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs, tuomion 23 kohta.

ammatilliseen ryhmään luokittelun nojalla, vaikka tämä uhraisikin merkittävän osan toiminnastaan tarjotakseen toiseen ryhmään kuuluvia palveluja. [9]

33. 26 artiklan erityisjärjestelmää on siis sovellettava taloudellisiin toimijoihin, jotka järjestävät säännöllisesti matkoja tai turistiretkiä ja jotka turvautuvat muihin verovelvollisiin tarjotakseen tämäntyyppiseen toimintaan tavallisesti liittyviä palveluita, kuten majoituksen tai kuljetuksia.

34. Kriteerit, joiden perusteella voidaan todeta taloudellisen toimijan harjoittavan matkatoimistotoimintaa kuudennen direktiivin 26 artiklan tarkoittamassa merkityksessä, eivät ole helppoja määritellä silloin, kun tarjotuista palveluista jotkut ovat toimijan itsensä suorittamia, toiset taas kolmansilta hankittuja. Esitetyistä näkemyksistä ilmenee, että hotelli on saattanut hankkia asiakkailleen kolmansien suorittamia palveluja, jotka ovat sen suppeassa merkityksessä ymmärretyn toimialan ulkopuolella ilman, että sitä minun mielestäni voidaan perustellusti luokitella matkatoimistoksi. Näin on asia hotellin kohdalla, joka tarjoaa asiakkailleen taksipalveluja läheiselle rautatie- tai lentoasemalle.

9 — Katso arvonlisäveron määräytymisperusteen määrittelemisestä objektiivisin kriteerein edellisessä alaviitteessä mainitun tuomion 23 kohta.

35. Saksan hallituksen käyttämä arviointiperuste on tietyllä tapaa hyödyllinen; sen mukaan taloudellinen toiminta, jonka kohteena ei ole matkojen tai turistiretkien järjestäminen, ei muuta luonnettaan silloin, kun sen omaan toimintaan liittyvät suoritukset ovat vain lisäpalveluja.

36. Katson, että suoritus on lisäpalvelu silloin, kun se on yhtäältä osa pääsuorituksen asianmukaista toteutusta ja toisaalta sen osuus paketin kokonaishinnasta on marginaalinen pääsuoritukseen verrattuna. Tämä suoritus ei ole asiakaskunnan päämääränä eikä sitä tavoitella sen itsensä vuoksi, vaan se on keino nauttia pääpalvelusta parhaalla tavalla.

37. Näin on esimerkiksi hotellin järjestäessä paikallisia kuljetuspalveluja kuljettaakseen asiakkaitaan läheisille paikkakunnille.

38. Sitä vastoin taloudellisen toimijan pääsuoritusta vastaavana voidaan pitää palvelua, jonka suhteellinen osuus matkailijan maksamasta kokonaissummasta on merkittävä sillä tavoin, ettei sitä voida pitää lisäpalveluna suhteessa muihin tarjottuihin suorituksiin, sen paremmin arvonsa kuin asiakaskunnan kannalta katsotun tarkoituksensakaan puolesta. On lisättävä, että tällaista luokittelua varten

palvelua on tarjottava riittävän säännöllisesti, sillä tarjonnan satunnaisuus tekisi siitä lisäpalvelun luonteisen.

joka sillä on palvelujen keskinäisistä osuuksista paketin kokonaishinnassa.

Value Added Tax Tribunalin esittämät kysymykset

39. Näin ollen siinä tapauksessa, että hotelli tarjoaa asiakkailleen säännöllisesti majoituksen lisäksi palveluja, kuten turistiretkiä, jotka ovat hotellien tavanomaisesti suorittamien tehtävien ulkopuolella ja joiden suorittaminen ei voi olla vaikuttamatta huomattavasti kokonaishintaan, niitä ei minusta ole mahdollista samaistaa lisäpalveluihin. Niiden olemassaolon seurauksena yrityksen toiminnan luonne muuttuu.

42. Value Added Tax Tribunal olettaa, että kuudennen direktiivin 26 artikla soveltuisi taloudelliseen toimijaan, jota ei kansallisessa oikeudessa luokitella matkatoimistoksi tai turistimatkojen järjestäjäksi, mutta joka tarjoaa asiakkailleen kiinteää maksua vastaan palveluja, jotka ovat osin tämän itsensä suorittamia, osin kolmansilta hankittuja. Kansallinen tuomioistuin kysyy, kuinka laskea annettujen palvelujen verotettava kate sovellettaessa 26 artiklaa.

40. Tässä tapauksessa taloudelliseen toimijaan on sovellettava kuudennen direktiivin 26 artiklaa, vaikka kansallinen oikeus ei luokittelisikaan tätä matkatoimistoksi tai turistimatkojen järjestäjäksi.

43. Tätä varten Value Added Tax Tribunal haluaa selvittää hinnan muodostavien osasuoritusten määräytymisperusteen.

41. Toinen High Court of Justicen esittämä kysymys koskee yhteisön oikeussäännösten soveltamista pääasiaan eikä niiden tulkintaa. Kuten komissiokin, katson, ettei yhteisöjen tuomioistuimen kuulu ratkaista riita-asiaa kansallisen tuomioistuimen sijasta ja että jälkimmäisen on ratkaistava asia ensimmäisen vastauksen pohjalta ottaen huomioon kaikki tiedossaan olevat tosiasiat ja erityisesti se tieto,

44. Aluksi on täsmennettävä 26 artiklan soveltamisalaa tällaisessa tapauksessa, jossa kiinteä hinta kattaa erityyppisiä palveluja, varsinaisia ja muilta hankittuja.

45. Toisin kuin muut väliintulijat, Ruotsin hallitus puolustaa ajatusta, että katteen verottamista koskevaa järjestelmää sovelletaan palveluihin kokonaisuudessaan. Sen mukaan 26 artiklan valikoiva soveltaminen johtaisi kilpailun vääristymiseen sekä varsinaisia että muilta hankittuja ja näin eri tavalla verotettavia palveluja tarjoavien matkatoimistojen ja vain kolmansilta hankittuja, samalla tavoin verotettavia palveluja tarjoavien matkatoimistojen välillä. Direktiivin 26 artiklan yleinen soveltaminen kaikkiin tarjottuihin palveluihin poistaisi tämän vääristymän saattamalla varsinaiset palvelut kolmansilta hankittuja palveluja koskevan järjestelmän piiriin.

46. Ruotsin hallituksen ehdottama ratkaisu mahdollistaisi varmasti sen, että vältyttäisiin erittelyhankaluuksilta, jotka seuraavat saman sopimuksen kuulumisesta kahden erilaisen verojärjestelmän piiriin.

47. Minusta ratkaisu ei kuitenkaan ole sopusoinnussa sen paremmin kuudennen direktiivin 26 artiklan sanamuodon kuin sen hengenkään kanssa.

48. Direktiivin 26 artiklan 1 alakohdassa täsmennetään hyvin selkeästi, että siinä säädettyä järjestelmää sovelletaan matkatoimistojen liiketoimiin, jos nämä käyttävät "*muiden verovelvollisten* luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa". [10]

49. Direktiivin 26 artiklan 2 alakohdassa säädetty veron perusteen laskutapa perustuu siihen, että matkustajan maksamasta, arvonlisäverottomasta kokonaissummasta vähennetään "*toisten verovelvollisten* matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista" [11] sille aiheutuneet todelliset kustannukset.

50. Säädös ei viittaa millään tavalla varsinaisiin palveluihin, eikä ole kuviteltavissa, että tämän maininnan puuttuminen voisi merkitä, että varsinaisten palvelujen hinta sisältyisi veron perusteeseen, koska se ei kuulu vähennettävään summaan. Tästä on pääteltävä, että tämä palvelujen luokka kuuluu toisen verotusjärjestelmän piiriin.

51. Lainsäätäjän tarkoitus, eli pyrkimys sopeuttaa sovellettavat säännöt matkatoimistojen toiminnan erityisluonteelle sopiviksi, vahvistaa tämän lähestymistavan. Useimmiten varsinaiset palvelut suoritetaan jäsenvaltiossa, jossa taloudellisella toimijalla on yrityksensä kotipaikka tai pysyvä liike ja joka on myös 26 artiklan osoittama hankittujen palvelujen

10 — Kursivointi tässä.
11 — Kursivointi tässä.

verotuspaikka. Näiden palvelujen verotuspaikka on siis sama kuin varsinaisten palvelujenkin, kuten myös tapauksessa, jossa toimija käyttää yksinomaan hankittuja palveluja; näin ollen ensinnäkään Ruotsin hallituksen esittämät toimijoiden välisen kilpailun vääristymät eivät liene järin yleisiä, ja toiseksi tässä tapauksessa 26 artiklan soveltaminen varsinaisiin palveluihin ei johda yhtä merkittävään verotuksen yksinkertaistumiseen.

52. Oikeuden nykytilassa vääristymä, joka minusta on vältettävä, on se, joka seuraa kahden erilaisen verotusjärjestelmän — kuudennen direktiivin 11 artiklassa määrätyn veron perusteen ja 26 artiklassa määrätyn — soveltamisesta samanlaiseen toimintaan, jota harjoitetaan samoissa olosuhteissa, siis hankkimalla palveluja kolmansilta.

53. Tästä päättelen, että 26 artiklan järjestelmää sovelletaan vain näihin kolmansilta hankittuihin palveluihin.

54. Tästä seuraa, että verovelvollisen on eriteltävä asiakkaan paketista maksama hinta kahteen osaan määrittääkseen kolmansilta hankittujen palvelujen katteen.

55. Ensimmäisessä osassa määritetään palvelujen yhteinen kate vähentämällä kustannukset, jotka syntyvät varsinaisten palvelujen ja hankittujen palvelujen tuottamisesta.

56. Toisessa osassa erotellaan kummankin palveluluokan katteet, jotta voidaan yksilöidä kolmansilta hankittujen palvelujen veron peruste.

57. Kuudennen direktiivin 26 artiklassa määritellään verotettavan katteen laskutapa suoritettaessa palveluja, jotka on hankittu kolmansilta. Tässä tarkoituksessa siinä viitataan toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneisiin todellisiin kustannuksiin, ja kun matkustajan maksamasta, arvonlisäverottomasta kokonaissummasta vähennetään tämä summa, saadaan verotettava kate.

58. Koska säännöksessä ei kuitenkaan oteta huomioon tapausta, jossa tarjotaan sekalaisia palveluja pakettihintaan, siinä ei myöskään säädetä, millä tavoin hankittujen palvelujen kate voidaan erottaa varsinaisten palvelujen hinnasta.

59. Kansallisen tuomioistuimen kysymykset koskevat sitä, millä mittapuulla arvioidaan kulut, jotka vähentämällä voidaan määrittää saatu kate. Kansallinen tuomioistuin ehdottaa

kahta mahdollista tapaa, joista toinen perustuu kustannuksille, toinen taas hinnan osatekijöiden arvolle.

60. Ensimmäinen vastaa Yhdistyneen kuningaskunnan TOMS-järjestelmää. Sitä puolustavat Yhdistyneen kuningaskunnan ja Saksan hallitukset. Taloudellinen toimija laskee kokonaiskustannuksensa, jotka syntyvät sen tarjotessa sekalaisia palveluja pakettihintaan. Nämä kustannukset koostuvat yhtäältä taloudellisen toimijan hankkimista palveluista maksamista summista ja toisaalta varsinaisten palvelujen tarjoamisesta aiheutuneista kustannuksista. Näiden kahden palvelutyypin yhteinen kate saadaan vähentämällä tämä kokonaiskustannus paketeista saaduista maksuista.

Yhteinen kate jaetaan sitten kahteen osatekijäänsä: katteeseen, joka on saatu hankituista palveluista, ja varsinaisista palveluista saatuun katteeseen. Tähän päästään erittelemällä yhteinen kate hankituista palveluista aiheutuneiden kustannusten ja varsinaisten palvelujen kulujen suhteessa.

Kolmansilta hankittujen palvelujen katetta verotetaan 26 artiklan järjestelmän mukaan, varsinaisten palvelujen katetta taas kuudennen direktiivin yleisen järjestelmän mukaan.

61. Toinen tapa, jota kannattavat pääasian vastaajat ja komissio, perustuu paketin osatekijöiden markkinahintaan. Toisin sanoen toimijalle aiheutuneita kustannuksia on Madgettin ja Baldwinin mukaan arvioitava kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan, jossa viitataan palvelusta vastikkeena saatuun hintaan.

62. Viimeinen mahdollisuus, jota Ruotsin hallitus ehdottaa, on laskea veron peruste hankittujen palvelujen todellisten kustannusten ja sen hinnan mukaan, jonka toimija olisi maksanut, jos hän olisi hankkinut itse tuottamansa palvelut kolmannelta; näin voitaisiin varmistaa verotuksen neutraalisuus. Ruotsin hallitus ehdottaa käytettäväksi viimeksi mainittujen palvelujen tukkuhintaa. Se laskettaisiin kolmannen tarjoaman samanlaisen palvelun myyntihinnan pohjalta. Huomautettakoon, että tätä laskutapaa käytetään verotuksen perustuessa eri palveluiden yhteiseen katteeseen.

63. Ehdottamani matkatoimistoja koskevan arvonlisäverojärjestelmän valikoiva soveltaminen tekisi perustelluksi varsinaisten palvelujen arvioinnin kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti, koska nämä jäisivät yleisen arvonlisäverojärjestelmän piiriin.

64. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan palvelusuoritukseen kohdistuvan veron perusteena on kaikki se, mikä on saatu vastikkeena tuotetusta palvelusta; tämä vastike on siis subjektiivinen, koska veron peruste vastaa todellisuudessa saatua vastiketta eikä objektiivisten kriteerien mukaan arvioitua arvoa. [12] Ajatuksena on, että sopimusosapuolet päättävät yksin käytettävästä hintatasosta itse sopivimmiksi katsomiensa arviointiperusteiden nojalla. Taloudellisen tehokkuuden nimissä voidaan varmasti ajatella, että nämä määräävät hinnat objektiivisin perustein, mutta veron perustetta ei voida määrittää lähtemällä rationaalisen käyttäytymisen oletuksesta. Ratkaisevaa on verotettavan taloudellisen toimen todellisuus.

65. Tätä lähtökohtaa ei voida tässä kuitenkaan käyttää sellaisenaan. Molempiin ryhmiin kuuluvia palveluja ilman erittelyä sisältävä pakettihinta estää veron perusteen arvioinnin kokonaishintaan kuuluneista varsinaisista palveluista saadun vastikkeen pohjalta 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan merkityksessä. Näyttääkin mahdottomalta erottaa tätä vastiketta paketin hinnan muusta osasta, joten kolmansilta hankittujen palvelujen katetta ei voida tällä menetelmällä määrittää.

66. Komissio ehdottaa kuitenkin vastikkeen arviointia nojautumalla varsinaisten palvelusuoritusten osalta niiden markkina-arvoon. Se esittää käytettäväksi niitä huoneiden hintoja, joita hotelli noudattaa silloin, kun asiakkaat eivät osta pakettia, eli kun he matkustavat itsenäisesti eivätkä käy retkillä.

67. Arvioni kuitenkin on, että kaikki ehdotetut menetelmät sisältävät osin mielivaltaisuuksia, minkä vuoksi arviointiperuste, joka pohjautuu veron perusteen läheisyyteen taloudellisen toimen todellisuuden kanssa, ei ole se, jonka nojalla voitaisiin valita yksi ratkaisuista ja hylätä muut.

68. Komission ehdottamassa menetelmässä oletetaan, että varsinaisena palveluna tarjotun majoituksen hinta osana pakettia on sama kuin silloin, kun se tarjotaan erikseen.

69. Mutta taloudellinen toimija on voinut päättää tarjota samaa palvelua eri hintaan. Ei ole tavatonta, että paketilla annetaan tilaisuus ostaa palvelu halvemmalla hinnalla, jotta erilaisia palveluja sisältävä tarjous tulisi houkuttelevammaksi. Markkinat, joilla palveluja tarjotaan paketteina, eivät ole samat kuin ne, joilla tarjotaan vain majoitusta, joten paketin osatekijöiden markkina-arvo ei välttämättä ilmene majoituksen hinnassa.

12 — Ks. asia 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445, 10—13 kohta) ja asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365, 16 kohta).

70. Tämän laskutavan vikana on siis sen summittaisuus.

71. Yhdistyneen kuningaskunnan ja Saksan hallituksen ehdottama menetelmä näyttää minusta samalla tavoin riittämättömältä. Vaikka tämä laskutapa lähteekin niistä todellisista kuluista, joita tuotetut palvelut aiheuttavat, se suoritetaan vähennyksellä, jolla ei ole mitään tekemistä verotettavan liiketoimen todellisuuden kanssa, jotta yhteinen kate saadaan eriteltyä hankittujen ja omien palvelujen välillä. Tosiasiassa mikään ei oikeuta ajattelemaan, että paketin osina olevien palvelujen katteet määräytyisivät niiden aiheuttamien kulujen suhteessa. On siis vähintään yhtä mielivaltaista tehdä tästä suhteesta sääntö kuin väittää, että varsinaisten pakettiin sisältyvien palvelujen hinta on sama kuin niiden hinta pakettihinnan ulkopuolellakin.

72. Ruotsin hallituksen ratkaisu edellyttää toisten toimijoiden tarjoamiin samantyyppisiin palveluihin perustuvien keskiarvojen ottamista vertailukohdaksi. Pyrkimys saada edustava hinta-arvio tällaisen arvioinnin keinoin on hyväksyttävä. Saatu hinta on kuitenkin suureksi osaksi fiktiivinen, koska sillä ei ole suoraa yhteyttä verotettavaan palveluun. Lisäksi siihen sisältyy summittaisuuden riski, joka johtuu siitä, että viitekeskiarvo voidaan kiistää ja siitä voi näin tulla asiantuntijoiden kiistelyn kohde.

73. On siis luovuttava valitsemasta menetelmää pelkästään sen perusteella, kuinka tarkasti se vastaa pakettihinnan todellista rakennetta.

74. Näin ollen ehdotammekin, että yhteisöjen tuomioistuin valitsee sen puutteista huolimatta pääasian vastaajien ja komission ehdottaman menetelmän, joka aiheuttaa vähiten täytäntöönpanovaikeuksia käytännössä ja joka ei sisällä ongelmia lainmukaisuuden kannalta.

75. Ensimmäisessä vaiheessa kuluttajan maksamasta pakettihinnasta vähennetään kolmansilta hankituista palveluista maksettu hinta. Nämä kaksi hintaa ovat kiistämättömiä tosiasioita. Tämä vaihe on lisäksi 26 artiklan mukainen.

76. Varsinaisten palvelujen markkinahinnan vähentämisellä on puolestaan se etu, että se on yksinkertaista, vaikka se ei, kuten sanottu, heijastelekaan täsmällisesti näiden palvelujen hintarakennetta paketissa. Kun kustannuksiin pohjautuvassa järjestelmässä verotettava kate joudutaan yksilöimään yhteisen katteen perusteella, tässä menetelmässä ei ole tarpeen erotella palvelujen arvon eri osatekijöitä toisistaan. [13] Kate ja kustannukset muodostavat

13 — Samoin kuin kulumenetelmässäkin, Ruotsin hallituksen ehdottamassa ratkaisussa oletetaan, että varsinaisten palvelujen arvosta määritetään näiden palvelujen kate, niin että saadaan yhteinen kate, jota on tämän hallituksen mukaan verotettava kokonaisuudessaan.

yhdessä varsinaisten palvelujen viitearvon, joka vähennetään pakettihinnasta kolmansilta hankittujen palvelujen arvon saamiseksi. Edellä kuvatulla laskutoimituksella, jossa vähennetään hankittujen palvelujen hinta, saadaan sitten verotettava kate, siis ilman, että on tarpeen eritellä varsinaisten palvelujen arvoa.

77. Lisäksi kustannuksiin perustuva menetelmä edellyttää monimutkaista kustannushinnan eri osatekijöiden rekonstruointia, jota ei voida suorittaa ilman, että yleisiä kustannuksia, joiden vähentäminen pakettihinnasta antaa veron perustetta laskettaessa käytettävän yhteisen katteen, eritellään paketin yhteydessä tuotettujen palvelujen ja sen ulkopuolella tarjottujen palvelujen välillä.

78. Markkina-arvoa käyttämällä vältetään myös vähennettävien kustannusten luonteeseen liittyvät epävarmuustekijät. Kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdan kolmannen virkkeen mukaan matkatoimistolle hankituista palveluista aiheutuneet todelliset kustannukset vähennetään siltä osin kuin ne koituvat matkailijan hyväksi. Näin ollen yleiset kulut, jotka eivät täytä tätä vaatimusta, mutta jotka silti palvelevat koko taloudellisen toimijan toimintaa, kuuluvat hankittujen palvelujen verotettavaan katteeseen, mutta jäävät pois varsinaisten palvelujen katteesta. Näiden kustannusten laskeminen edellyttäisi niiden erittelyä näihin kahteen palveluluokkaan. Mutta ne sisältyvät jo varsinaisten palvelujen markkina-arvoihin, eikä niiden määrittäminen hankittujen palvelujen katetta laskettaessa ole välttämätöntä.

79. Saksan hallitus arvostelee tätä arviointimenetelmää siitä, ettei se perustu samoille viiteyksiköille, koska pakettihinnasta vähennetään samalla sekä hankitut, välittömästi matkustajan hyväksi koituvat kustannukset että varsinaisten palvelujen arvo.

80. Tämä ei minusta välttämättä vääristä veron perusteen arviointia, sillä paketilla itsellään on arvo, joka jakautuu eri kuluihin ja katteisiin. Koska valitun menetelmän päämääränä on yksilöidä kolmansilta hankittujen palvelujen verotettava kate, pakettihinnasta on mahdollista vähentää varsinaisten palvelujen markkina-arvo, joka kattaa näiden palvelujen kulut ja katteen.

81. Edellä esitettyjen syiden perusteella katson, että katetta olisi arvioitava varsinaisten palvelujen markkina-arvon perusteella.

Ratkaisuehdotus

82. Näiden huomioiden perusteella esitän, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa seuraavalla tavalla High Court of Justice, Queen's Bench Divisionin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY 26 artiklaa on tulkittava niin, että käsitettä matkatoimisto ja turistimatkojen järjestäjä sovelletaan taloudelliseen toimijaan, joka siitä huolimatta, ettei toimijan kansallisessa oikeudessa luonnehdita sitä näin, järjestää säännöllisesti omissa nimissään suhteessa matkustajaan matkoja ja turistimatkoja käyttämällä kolmansien verovelvollisten välittömästi matkustajalle tarjoamia palveluita.

   Silloin, kun matkustajan saamat palvelusuoritukset ovat osin muiden verovelvollisten, osin taloudellisen toimijan itsensä tuottamia, viimeksi mainittua ei voida pitää matkatoimistona tai turistimatkojen järjestäjänä edellä viitatun 26 artiklan tarkoittamassa mielessä, jos kolmansien välittömästi tarjoamat suoritukset ovat lisäpalvelun luonteisia verrattuna muihin suorituksiin.

2) Kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava pääasia ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen pohjalta.

83. Ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa seuraavalla tavalla Value Added Tax Tribunalin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin:

Silloin kun taloudellinen toimija, johon sovelletaan kuudennen direktiivin 77/388/ETY 26 artiklan säännöksiä, suorittaa kiinteää maksua vastaan toimintoja, jotka koostuvat osittain hänen itsensä suorittamista palveluista ja osittain muiden verovelvollisten suorittamista palveluista, tässä säännöksessä säädettyä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan ainoastaan kolmansien tarjoamiin palveluihin, siltä osin kuin nämä palvelut koituvat välittömästi matkustajan hyväksi.

Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 26 artiklan 2 kohdan tarkoittaman veron perusteena oleva kate saadaan erittelemällä veroton pakettihinta varsinaisten ja muiden verovelvollisten tarjoamien palvelujen välillä varsinaisten palvelujen markkina-arvon perusteella.