Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

16 päivänä tammikuuta 2014*

Arvonlisävero — Matkatoimistojen liiketoimet — Alennusten myöntäminen matkustajille — Välittäjän toiminnan yhteydessä suoritettujen palvelujen veron perusteen määrittäminen

Asiassa C-300/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 26.4.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.6.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

vastaan

Ibero Tours GmbH,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano, varapresidentti K. Lenaerts, joka hoitaa ensimmäisen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), E. Levits ja M. Berger,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 5.6.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Ibero Tours GmbH, edustajinaan Rechtsanwalt P. Englert ja barrister P. Moser,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään L. Christie, avustajanaan barrister R. Hill,

— Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja W. Mölls,

kuultuaan julkisasiamiehen 18.7.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Düsseldorf-Mitte (jäljempänä Finanzamt) ja Ibero Tours GmbH (jäljempänä Ibero Tours) ja jossa on kyse sen arvonlisäveron määrän määrittämisestä, joka Ibero Toursin on maksettava tilikausilta 2002–2005.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”– –

1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d 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.”

4 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä:

a) kassa-alennuksina aikaistetusta maksusta annettavia hinnanalennuksia;

b) sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan;

– –”

5 Direktiivin 11 artiklan C kohdan otsikko on ”Erinäiset säännökset”, ja sen 1 alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

6 Kuudennen direktiivin 26 artiklassa, jonka otsikko on ”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä”, 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.”

Saksan oikeus

7 Arvonlisäverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 17 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2002 ja 16.12.2004 välisenä aikana, säädettiin seuraavaa:

”Jos verollisen liiketoimen veron peruste muuttuu 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla,

1. elinkeinonharjoittajan, joka on toteuttanut liiketoimen, on vastaavasti oikaistava tältä osin maksettavan veron määrä, ja

2. elinkeinonharjoittajan, jolle tämä liiketoimi on suoritettu, on vastaavasti oikaistava tältä osin vähentämänsä veron määrä;

tämä pätee vastaavasti 1 §:n 1 momentin 5 kohdan ja 13b §:n tapauksessa. Ostoihin sisältyvän veron vähennyksen oikaisu voidaan jättää tekemättä, mikäli kolmannen asemassa oleva elinkeinonharjoittaja maksaa valtiovarainhallinnolle vastikkeen vähentymistä vastaavan veron määrän; tässä tapauksessa tuo kolmas on velvollinen maksamaan veron. – –”

8 UStG:n 17 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se on ollut voimassa 16.12.2004 alkaen, säädetään seuraavaa:

”Jos verollisen liiketoimen veron peruste muuttuu 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, elinkeinonharjoittajan, joka on toteuttanut liiketoimen, on oikaistava tältä osin maksettavan veron määrä. Vastaavasti elinkeinonharjoittajan, jolle tämä liiketoimi on suoritettu, on oikaistava tältä osin vähentämänsä veron määrä. Tämä ei päde, jos elinkeinonharjoittaja ei saa taloudellista etua veron perusteen muuttamisesta. Jos tällaisissa tapauksissa toinen elinkeinonharjoittaja saa taloudellista etua veron perusteen muuttamisesta, kyseisen elinkeinonharjoittajan on oikaistava vähentämänsä veron määrä. Ensimmäistä, toista, kolmatta ja neljättä virkettä sovelletaan vastaavasti 1 §:n 1 momentin 5 kohdassa ja 13b §:ssä säädettyihin tapauksiin. Ostoihin sisältyvän veron vähennyksen oikaisu voidaan

jättää tekemättä, mikäli kolmannen asemassa oleva elinkeinonharjoittaja maksaa valtiovarainhallinnolle vastikkeen vähentymistä vastaavan veron määrän; tässä tapauksessa tuo kolmas on velvollinen maksamaan veron. – –”

9 UStG:n 25 §:n 1–4 momentissa, sellaisena kuin se on ollut voimassa 1.4.1999 alkaen, säädetään seuraavaa:

”1. Seuraavia säännöksiä sovelletaan elinkeinonharjoittajan matkapalveluihin, joita ei ole tarkoitettu suorituksen vastaanottajan yritykselle, jos elinkeinonharjoittaja toimii tällöin omissa nimissään suhteessa suorituksen vastaanottajaan ja käyttää matkan toteuttamisessa kolmansien matkapalveluja. Elinkeinonharjoittajan suoritusta pidetään palvelujen suorituksena. Jos elinkeinonharjoittaja suorittaa vastaanottajalle matkan yhteydessä useita tällaisia palveluja, niitä pidetään yhtenä palveluna. Palvelun suorituspaikka määräytyy 3a §:n 1 momentin mukaan. Kolmansien matkapalveluja ovat kolmansien suorittamat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.

2. Palvelu on vapautettu verosta, jos siihen liittyvät kolmansien matkapalvelut on suoritettu kolmannen valtion alueella. – –

3. Palvelun veron peruste on suorituksen vastaanottajan suorituksen saamiseksi maksaman määrän ja elinkeinonharjoittajan kolmansien matkapalveluista maksaman määrän välinen erotus. – –

4. Edellä 15 §:n 1 momentista poiketen elinkeinonharjoittajalla ei ole oikeutta vähentää kolmansien matkapalvelujen osalta siltä laskutettuja veron määriä ostoihin sisältyvinä veroina. Tämä ei vaikuta muutoin 15 §:n soveltamiseen.”

10 UStG:n 25 §:n 4 momentissa, sellaisena kuin se on ollut voimassa 1.1.2005 alkaen, säädetään seuraavaa:

”Edellä 15 §:n 1 momentista poiketen elinkeinonharjoittajalla ei ole oikeutta vähentää kolmansien matkapalvelujen osalta siltä laskutettuja veron määriä eikä 13b §:n nojalla maksettavia veron määriä ostoihin sisältyvinä veroina. Tämä ei vaikuta muutoin 15 §:n soveltamiseen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Ibero Tours tarjoaa taloudellisen toimintansa yhteydessä Saksassa välittäjänä palveluja, jotka kuuluvat kuudennen direktiivin soveltamisalaan. Nuo palvelut ovat osittain verosta vapautettuja ja osittain verollisia.

12 Ibero Tours tarjoaa verollisten liiketoimien yhteydessä välittäjänä matkapalveluja, jotka turistimatkojen järjestäjä suorittaa asiakkaille ja jotka kuuluvat kuudennen direktiivin 26 artiklassa käyttöön otetun erityisjärjestelmän piiriin. Vaikka Ibero Tours on matkatoimisto, tuota erityisjärjestelmää ei sovelleta pääasiassa kyseessä oleviin palvelujen suorituksiin, koska tuo toimisto toimii yksinomaan välittäjänä ja koska kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdan toisen virkkeen mukaan mainitussa artiklassa säädettyä erityisjärjestelmää ei sovelleta tällaiseen toimistoon.

13 Ibero Tours tarjoaa turistimatkojen järjestäjille palveluja välittäjänä ja saa niiltä sovitut palkkiot. Se on kuitenkin myöntänyt matka-asiakkaille hinnanalennuksia, jotka se on rahoittanut osalla palkkioitaan. Maksettuaan ensin saatuja palkkioita kokonaisuudessaan rasittavan arvonlisäveron se pyysi Finanzamtia muuttamaan kyseisen veron laskentaa tilikausilta2002–2005 siten, että sen asiakkailleen myöntämät hinnanalennukset vähennetään veron perusteesta.

14 Finanzamt hyväksyi tuon pyynnön yksinomaan siltä osin kuin turistimatkojen järjestäjien suorittamista palveluista kannettiin veroa kuudennen direktiivin 26 artiklassa käyttöön otetun erityisjärjestelmän nojalla. Finanzamt kieltäytyi sitä vastoin suorittamasta Ibero Toursin vaatimaa oikaisua siltä osin kuin kyseiset palvelut oli vapautettu verosta kuudennen direktiivin 26 artiklan 3 kohdan nojalla.

15 Oikaisuvaatimuksensa hylkäämisen jälkeen Ibero Tours nosti kanteen, jonka Finanzgericht (verotuomioistuin) hyväksyi. Finanzamt valitti Finanzgerichtin ratkaisusta Bundesfinanzhofiin.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensinnäkin, voidaanko asiassa C-317/94, Elida Gibbs, 24.10.1996 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-5339) määriteltyjä periaatteita soveltaa silloin, kun välittäjä myöntää palveluja suoritettaessa alennuksen välittämästään pääasiallisesta suorituksesta.

17 Vaikka verotuksen neutraalisuuden periaate puoltaa sitä, että nyt käsiteltävässä asiassa sovelletaan tuossa tuomiossa omaksuttuja ratkaisuja, epäilykselle jää kuitenkin vielä tilaa, koska mainitussa tuomiossa on tarkasteltu ”jakeluketjua”, jossa ”samankaltaisia tavaroita” luovutetaan useaan otteeseen ja samojen verotuksellisten edellytysten mukaisesti. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee näin ollen, ovatko nuo käsitteet merkityksellisiä pääasiassa, sillä pääasiallinen toimija ja välittäjä ovat eri luonteisia ja niitä kohdellaan verotuksellisesti niille ominaisella tavalla.

18 Vaikka toiseksi katsottaisiin, että välittäjän toiminnassa suoritetut palvelut voivat kuulua jakeluketjuun, johon sovelletaan edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs vahvistettuja periaatteita, Bundesfinanzhofin mukaan avoimeksi jää kuitenkin vielä kysymys siitä, päteekö tämä myös silloin, kun pääasialliset palvelujen suoritukset kuuluvat kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisalaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näet katsoo, että tällaisessa tilanteessa on kyseenalaista, johtaako mainitussa tuomiossa määriteltyjen periaatteiden soveltaminen asianmukaiseen verottamiseen.

19 Bundesfinanzhof huomauttaa lisäksi, että asiassa C-427/98, komissio vastaan Saksa, 15.10.2002 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-8315) on katsottu, että jäsenvaltioilla oli oikeus olla soveltamatta edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetusta tuomiosta seuraavia periaatteita silloin, kun pääasiallinen suoritus on vapautettu verosta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tässä yhteydessä, että edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annettu tuomio on ymmärrettävä siten, että edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa määriteltyjä periaatteita ei ole sovellettava silloin, kun jakeluketjun viimeinen palvelujen suoritus on vapautettu verosta. Vaikka pääasialliset palvelujen suoritukset kuuluvat kuudennen direktiivin 26 artiklassa käyttöön otetun erityisjärjestelmän piiriin, kyseisen artiklan 3 kohdassa ne rinnastetaan kuitenkin vapautettuun välittäjän toimintaan silloin, kun liiketoimet, joiden osalta näiden palvelujen suorittaja käyttää muita verovelvollisia, suoritetaan näiden toimesta Euroopan unionin ulkopuolella. Jos nämä liiketoimet suoritetaan sekä unionissa että sen ulkopuolella, palvelujen suoritus on siis vapautettu ainoastaan osittain.

20 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä voi olla epäselvää, miten matkatoimiston ja sen osalta toimivaltaisen veroviranomaisen oletetaan määrittävän, miltä osin pääasiallinen matkapalvelujen suoritus on vapautettu verosta ja miltä osin se ei siis oikeuta soveltamaan edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs määriteltyjä periaatteita.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkastelee kolmanneksi tilannetta, jossa jäsenvaltio on pannut asianmukaisesti täytäntöön kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan mutta haluaa kuitenkin sulkea pois sen, että välittäjän maksettavana olevan arvonlisäveron perustetta voidaan alentaa silloin, kun on kyse verosta vapautetuista pääasiallisista palvelujen suorituksista. Se epäilee sitä, voiko kyseinen poissulkeminen merkitä mainitun säännöksen asianmukaista täytäntöönpanoa, ja pohtii sellaisen kyseessä olevan jäsenvaltion säännöstön tarvetta, jossa veron perusteen alennuksesta säädetään nimenomaisesti. Edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annetun tuomion 65 ja 66 kohta puoltavat sen mielestä tätä jälkimmäistä arviota, koska kyse on jäsenvaltioiden ”mahdollisuuksista”. Se katsoo, ettei tämä päätelmä päde kuitenkaan välttämättä silloin, kun on kyse oikeuskäytännössä omaksuttuun tulkintaan perustuvien seurausten rajoittamisesta.

22 Näissä olosuhteissa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko [edellä mainitussa] asiassa – – Elida Gibbs – – an[netussa] tuomiossa – – vahvistettujen periaatteiden mukaan veron perustetta alentaa jakeluketjussa myös silloin, kun välittäjä (käsiteltävässä asiassa matkatoimisto) hyvittää välittämänsä liiketoimen (käsiteltävässä asiassa turistimatkojen järjestäjän matka-asiakkaalle suorittaman palvelun) vastaanottajalle (käsiteltävässä asiassa matka-asiakkaalle) osan välitetyn liiketoimen hinnasta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, sovelletaanko [edellä mainitussa] asiassa – – Elida Gibbs, an[netussa] tuomiossa – – vahvistettuja periaatteita myös silloin, kun – – kuudennen – – direktiivin – – 26 artiklassa säädettyä erityisjärjestelmää sovelletaan ainoastaan välitettyyn turistimatkojen järjestäjän liiketoimeen muttei matkatoimiston välityspalveluun?

3) Jos myös toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko jäsenvaltiolla, joka on pannut asianmukaisesti täytäntöön – – kuudennen – – direktiivin – – 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan, oikeus evätä siinä tapauksessa, että välitetty palvelu on vapautettu verosta, veron perusteen alentaminen ainoastaan, jos se on sille kyseisessä säännöksessä myönnetyn valtuutuksen nojalla asettanut alentamisen epäämiselle lisäedellytyksiä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä sitä, voidaanko edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs määriteltyjä periaatteita, jotka koskevat arvonlisäveron perusteen määrittämistä, soveltaa, kun välittäjänä toimiva matkatoimisto myöntää loppukuluttajalle omasta aloitteestaan ja omalla kustannuksellaan hinnanalennuksen turistimatkojen järjestäjän pääasiallisesta suorituksesta.

24 Tuohon kysymykseen vastaamiseksi on huomautettava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan veron perusteena on oltava 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.

25 Kuudennen direktiivin 26 artiklalla pyritään tosin välttämään siitä aiheutuvat käytännön vaikeudet, että matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien toiminnot muodostuvat useista suorituksista ja toteutuvat useissa paikoissa. Kyseisen tavoitteen saavuttaminen ei kuitenkaan edellytä, että poikettaisiin kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa esitetystä yleisestä säännöstä, jossa veron perusteen määrittämiseksi viitataan käsitteeseen ”suorittajan – – vastaanottajalta tai kolmannelta saama tai saatava vastike” (ks. asia C-149/01, First Choice Holidays, tuomio 19.6.2003, Kok., s. I-6289, 26 kohta).

26 Pääasiassa yhtäältä turistimatkojen järjestäjän suorituksistaan saama vastike on matkan kokonaishinta ilman alennuksia. Tätä seikkaa ei voida kyseenalaistaa sillä, että Ibero Tours maksaa matkanjärjestäjälle ainoastaan pienemmän määrän, joka muodostuu matkan hinnasta vähennettynä Ibero Toursille maksettavalla palkkiolla, koska kyseinen pienennys on ainoastaan seurausta eri perusteilla maksettavien summien kuittaamisesta keskenään.

27 Koska toisaalta Ibero Tours ei myönnä alennusta välittäjän toimintansa yhteydessä turistimatkojen järjestäjille suorittamistaan palveluista ja koska turistimatkojen järjestäjää ei koske se, onko Ibero Tours myöntänyt loppukuluttajille alennuksen, tai se, minkä suuruinen kyseinen alennus on, siitä, että Ibero Tours rahoittaa tuon alennuksen osalla palkkiotaan tai muilla varoin, ei ole seurauksia mainitun turistimatkojen järjestäjän suorittamien palvelujen hintaan eikä Ibero Toursin samalle järjestäjälle välittäjän toimintansa yhteydessä suorittamien palvelujen hintaan.

28 Edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa vahvistetut periaatteet eivät vaikuta veron perusteen määrittämiseen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa.

29 Tästä on huomautettava mainitussa tuomiossa jo katsotun, että kun tavaran valmistaja, joka ei ole sopimussuhteessa loppukuluttajaan mutta joka on ensimmäinen lenkki loppukuluttajaan päättyvässä liiketoimien ketjussa, myöntää mainitulle loppukuluttajalle hinnanalennuksen alennuskupongeilla, jotka vähittäiskauppiaat lunastavat ja joista valmistaja maksaa vähittäiskauppiaille palautuksen, arvonlisäveron perustetta on pienennettävä mainitulla alennuksella (em. asia Elida Gibbs, tuomion 31, 34 ja 35 kohta). Edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs liiketoimien ketjun alkupäässä olevan verovelvollisen saama vastike näet tosiasiassa väheni sillä alennuksella, jonka tuo sama verovelvollinen myönsi välittömästi loppukuluttajalle.

30 Pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa turistimatkojen järjestäjä ei kuitenkaan ole liiketoimien ketjun alkupäässä, koska se suorittaa palvelunsa välittömästi loppukuluttajalle, ja Ibero Tours toimii ainoastaan kyseisen yhden ainoan liiketoimen välittäjänä. Ibero Tours suorittaa sitä vastoin palvelun eli välittäjän palvelun, joka on täysin erillinen turistimatkojen järjestäjän suorittamasta palvelusta.

31 Turistimatkojen järjestäjä ei pääasiassa myönnä myöskään mitään alennusta, sillä Ibero Toursin on joka tapauksessa maksettava sille sovittu hinta siitä riippumatta, myöntääkö Ibero Tours matkustajalle mahdollisesti alennuksen.

32 Näin ollen se, että matkatoimisto rahoittaa Ibero Toursin tilanteessa osan matkan hinnasta, mikä ilmenee matkan loppukuluttajan kannalta matkan hinnasta myönnettynä alennuksena, ei vaikuta turistimatkojen järjestäjän mainitun matkan myynnistä saamaan vastikkeeseen eikä Ibero Toursin välittäjän palvelustaan saamaan vastikkeeseen. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan siis tällainen hinnanalennus ei johda veron perusteen alentamiseen pääasiallisen liiketoimen osalta eikä matkatoimiston palvelujen suorituksen osalta.

33 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin säännöksiä on tulkittava siten, että edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs määriteltyjä periaatteita, jotka koskevat arvonlisäveron perusteen määrittämistä, ei sovelleta silloin, kun välittäjänä toimiva matkatoimisto myöntää loppukuluttajalle omasta aloitteestaan ja omalla kustannuksellaan alennuksen turistimatkojen järjestäjän pääasiallisen suorituksen hinnasta.

Toinen ja kolmas kysymys

34 Koska ensimmäiseen kysymykseen on vastattava kieltävästi, toiseen ja kolmanteen kysymykseen ei ole tarvetta vastata.

Oikeudenkäyntikulut

35 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY säännöksiä on tulkittava siten, että asiassa C-317/94, Elida Gibbs, 24.10.1996 annetussa tuomiossa määriteltyjä periaatteita, jotka koskevat arvonlisäveron perusteen määrittämistä, ei sovelleta silloin, kun välittäjänä toimiva matkatoimisto myöntää loppukuluttajalle omasta aloitteestaan ja omalla kustannuksellaan alennuksen turistimatkojen järjestäjän pääasiallisen suorituksen hinnasta.

Allekirjoitukset