YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

6 päivänä lokakuuta 2005 *

Asiassa C-291/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka VAT and Duties Tribunal, Manchester (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 30.6.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 4.7.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

MyTravel plc

vastaan

Commissioners of Customs & Excise,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), J.-P. Puissochet, S. von Bahr ja U. Lõhmus,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 25.11.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— MyTravel plc, edustajinaan solicitor N. Gibbon ja barrister J. Woolf,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään K. Manji avustajanaan N. Paines, QC,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.5.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisukysymys koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 26 artiklan tulkintaa.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat MyTravel plc -niminen yhtiö (jäljempänä MyTravel) ja Commissioners of Customs & Excise ja joka koskee kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetyn järjestelmän sovellettavuutta kyseiseen yhtiöön yhdistetyissä asioissa C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, 22.10.1998 annetun tuomion (Kok. 1998, s. I-6229) johdosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että arvonlisäveron peruste on pääosassa palveluita "kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen — —".

4 Mainitun direktiivin 26 artiklassa, jolla perustetaan matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien liiketoimiin sovellettava 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."

5 Kuudennen direktiivin 26 artikla saatettiin osaksi kansallista oikeusjärjestystä vuoden 1994 arvonlisäverolain 53 §:llä (Value Added Tax Act 1994) ja turistimatkojen järjestäjiin sovellettavasta arvonlisäverosta vuonna 1987 annetulla asetuksella (Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987). Kansallisen lainsäädännön säännöksiä täsmennettiin Commissioners of Customs and Excisen hallinnollisessa soveltamisohjeessa nro 709/5/88 ja sittemmin turistimatkojen järjestäjiin sovellettavaa katetta koskevasta järjestelmästä annetussa hallinnollisessa

soveltamisohjeessa nro 709/5/96 (Tour Operators' Margin Scheme VAT Notice, jäljempänä TOMS-järjestelmä). Kyseisessä järjestelmässä edellytetään, että matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän perimä kokonaishinta eritellään kolmansilta hankittuihin palveluihin ja itse suoritettuihin palveluihin kustakin osasta aiheutuvien tosiasiallisten kustannusten perusteella.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

6 MyTravel myy lomapaketteja ulkomaille. Kyseinen yhtiö ostaa järjestelmällisesti majoituspalvelut kolmansilta. Koska sillä kuitenkin on oma lentoyhtiö, se järjestää yleensä matkustajien kuljetuksen lomakohteeseen. Se myy yleisölle myös pelkät lennot -luokkaan (seat only) kuuluvia lentolippuja oman koneensa paikoille taikka muilta yhtiöiltä hankituille paikoille sekä muiden turistimatkojen järjestäjien paikoille, joita kutsutaan "tukuittain myydyiksi paikoiksi" (broked seats). MyTravel teki vuosia 1995–1999 koskevan arvonlisäveroilmoituksensa soveltamalla TOMS-järjestelmää. Edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion jälkeen se laski uudelleen arvonlisäverovelkansa vuosiksi 1995–1997 lomapakettien yhteydessä myytyjen lentopaikkojen markkina-arvon perusteella.

7 Tämän markkina-arvon laskemiseksi MyTravel käytti kahta menetelmää. Vuodeksi 1995 ja nähtävästi vuodelle 1996 se otti lähtökohdaksi matkapakettien yhteydessä myytyjen lentolippujen kustannukset, joihin se lisäsi "kasvuprosentin", joka vastasi sitä prosenttiosuutta, jonka se väitti saavuttaneensa vastaavana aikana yksittäisten lippujen myynnistä. Vuoden 1995 aikana MyTravel myi myös lomapaketteja, jotka sisälsivät risteilyjä, lentomatkoja ja ajoneuvon käytön sekä leirintämajoituksia. Se laski arvonlisäverovelkansa kuitenkin uudelleen soveltamalla markkina-arvon mukaista perustetta vain lentomatkoihin, koska se katsoi, ettei sillä ollut käytettävissään asianmukaisia vertailuelementtejä muihin itse suoritettuihin palveluihin.

8 Vuoden 1997 osalta MyTravel arvioi "Kertomus reittien kannattavuudesta" -nimisen (Route Profiability Report) sisäisen asiakirjansa perusteella saavuttamansa keskimääräiset kokonaistulot yleisölle matkapakettien ulkopuolella myydyistä lentolipuista 153 Englannin punnaksi (GBP). MyTravelin mukaan kyseinen summa koski kaikkia myytyjä lippuja.

9 Kun MyTravel oli näillä perusteilla laskenut uudelleen lomapakettien yhteydessä myytyjen lentolippujen hinnat, se vaati Commissioners of Customs & Excisen palauttamaan sille 212 000 GBP:n määrän vuodelta 1995, 2 004 857 GBP:n määrän vuodelta 1996 ja 711 051 GBP:n määrän vuodelta 1997. Näiden määrien suuruus johtuu erityisesti siitä, että MyTravelin käyttämän menetelmän vaikutuksesta kokonaishinnan kuljetukselle laskettava osuus, jota kansallisen lainsäädännön nojalla ei veroteta, kasvaa.

10 Commissioners of Customs & Excise hylkäsi MyTravelin vaatimukset. Sen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa esittämän väitteen mukaan edellä mainitusta yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetusta tuomiosta ilmenee, että markkina-arvoon perustuvaa menetelmää ei voida käyttää itse suoritettuja palveluja koskevan matkapaketin osan erottamiseksi silloin, kun, kuten nyt mainitun yhtiön tapauksessa, sen etuna ei ole menetelmän yksinkertaistaminen, sen perusteella luodaan kolmansilta hankituille palveluille keinotekoinen kate ja sillä muutetaan merkittävästi arvonlisäverovelan määrää. Commissioners of Customs & Excise väitti lisäksi, että kyseisen tuomion perusteella tällaista menetelmää ei voida soveltaa valikoivasti ja että 153 GBP:n määrä ei vastaa matkapakettien yhteydessä myytyjen lentopaikkojen markkina-arvoa.

11 MyTravel sitä vastoin katsoi, että yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi edellä mainitussa tuomiossa väitteen siitä, että todellisten kustannusten mukainen peruste osoittaisi luotettavammin kokonaishinnan eri osien arvon. Se väittää myös, ettei voida vaatia, että näiden kahden menetelmän tuloksena olisi sama arvonlisäverovelka, koska tämä velvoittaisi toimijat suorittamaan kummankin menetelmän mukaiset laskelmat. Kyseisessä tuomiossa esitetty perustelu markkina-arvoon perustuvan menetelmän yksinkertaisemmasta luonteesta on vain tekijä, joka on otettu huomioon tehtyyn ratkaisuun pääsemiseksi, eikä edellytys kyseisen menetelmän käyttämiselle.

12 MyTravel katsoo, että sillä on oikeus käyttää markkina-arvoon perustuvaa menetelmää, jos sillä on käytettävissään riittävä vertailuelementti, kuten on asian laita lentomatkojen osalta, eikä sen mukaan kuudennen direktiivin 26 artiklassa estetä sitä käyttämästä yhtä aikaa mainittua menetelmää ja todellisiin kustannuksiin perustuvaa menetelmää. Mainitun 153 GBP:n määrän se toteaa heijastavan erikseen myytyjen lentolippujen keskimääräistä arvoa, joka voi olla matkapaketteina myytyjen matkojen arvioinnin perustana, koska edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin ei ole edellyttänyt, että toimija vahvistaa itse suorittamiensa palvelujen markkina-arvon samanlaisten palvelujen perusteella vaan että se vahvistaa markkina-arvon vastaavien palvelujen perusteella.

13 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella VAT and Duties Tribunal, Manchester päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voiko, ja jos voi, niin milloin, turistimatkojen järjestäjä, joka on tehnyt varainhoitovuotta koskevan arvonlisäveroilmoituksensa soveltamalla todellisiin kustannuksiin perustuvaa menetelmää, joka oli ainoa menetelmä, josta on säädetty direktiivin täytäntöönpanosta annetussa kansallisessa lainsäädännössä, laskea myöhemmin uudelleen arvonlisäveronsa määrän [asiassa Madgett ja Baldwin annetun] tuomion 46 kohdassa kuvaillun markkina-arvon mukaisen menetelmän mukaisesti?

a) Voiko tällainen turistimatkojen järjestäjä soveltaa markkina-arvon mukaista menetelmää valikoivasti eri varainhoitovuosien osalta, ja jos voi, niin milloin?

b) Kun turistimatkojen järjestäjä myy matkapakettiinsa sisältyviä tiettyjä itse suoritettuja palveluja yleisölle erikseen (nyt esillä olevassa asiassa lentoja)

mutta kun se ei myy muita matkapakettiinsa sisältyviä itse suoritettuja palveluja yleisölle erikseen (nyt esillä olevassa asiassa risteilyjä ja leirintäpaikkoja), voiko se

— soveltaa markkina-arvon mukaista menetelmää näiden matkapakettien osalta (jotka ovat suuri enemmistö) silloin, kun se voi määrittää kaikkien itse suoritettujen palvelujen (nyt esillä olevassa asiassa lennot) arvon ottamalla huomioon erikseen toteutettujen osien myynnit yleisölle

— silloin, kun matkapaketti sisältää itse suoritettuja palveluja, joita turistimatkojen järjestäjä ei myy yleisölle erikseen (nyt esillä olevassa asiassa leirintäpaikkoja ja risteilyjä), käyttää markkina-arvon mukaista menetelmää määrittääkseen sellaisten itse suoritettujen palvelujen arvon, joita se myy yleisölle (nyt esillä olevassa asiassa lennot) silloin, kun ei ole ollut mahdollista vahvistaa markkina-arvoa muille paketin osille?

c) Onko menetelmien yhdistelmän käyttämisen oltava a) yksinkertaisempaa, b) huomattavasti yksinkertaisempaa tai c) ei huomattavasti monimutkaisempaa?

d) Onko markkina-arvon mukaisen menetelmän lopputuloksena oltava sama tai hyvin samanlainen arvonlisäverovelvollisuus kuin kustannuksiin perustuvan menetelmän?

2) Onko nyt esillä olevan asian olosuhteissa mahdollista erottaa lomapaketin osana myytyihin lentoihin liittyvä itse suoritettujen palvelujen osa ottamalla huomioon

joko a) lentopaikkaa koskeva keskimääräinen kustannus lisättynä turistimatkojen järjestäjän vain lentopaikkojen myynnistä saamalla keskimääräisellä katteella kyseisenä varainhoitovuonna tai b) turistimatkojen järjestäjän pelkistä lentopaikkojen myynnistä saama keskimääräinen tulo kyseisenä varainhoitovuonna?"

Ennakkoratkaisukysymykset

Ensimmäinen kysymys

14 Ensimmäisellä kysymyksellään, joka on jaoteltu useaan osaan, VAT and Duties Tribunal, Manchester kysyy, voiko, ja millä edellytyksillä, MyTravelin kaltainen matkanjärjestäjä laskea uudelleen kuudennen direktiivin 26 artiklassa tarkoitetun verotettavan katteen edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetussa tuomiossa kuvaillun markkina-arvon mukaisen menetelmän perusteella.

Ensimmäisen kysymyksen ensimmäinen osa

15 On tutkittava, onko turistimatkojen järjestäjällä, joka on tehnyt verotuskautta koskevan arvonlisäveroilmoituksensa käyttämällä kuudennen direktiivin täytäntöönpanosta annetussa kansallisessa lainsäädännössä säädettyä menetelmää, oikeus laskea uudelleen arvonlisäveronsa määrä yhteisöjen tuomioistuimen antaman tuomion nojalla sellaisen menetelmän mukaan, joka kyseisessä tuomiossa katsottiin yhteensopivaksi mainitun direktiivin kanssa.

16 Tältä osin on muistutettava, että kun yhteisöjen tuomioistuin sille EY 234 artiklassa annetun toimivaltansa rajoissa tulkitsee yhteisön oikeuden säännöstä, se täsmentää kyseisen säännöksen merkitystä ja ulottuvuutta niin, että tulkinnasta ilmenee, miten tätä säännöstä olisi pitänyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien (ks. vastaavasti asia 61/79, Denkavit italiana, tuomio 27.3.1980, Kok. 1980, s. 1205, Kok. Ep. V, s. 149, 16 kohta; asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 39 kohta ja asia C-453/00, Kühne & Heitz, tuomio 13.1.2004, Kok. 2004, s. I-837, 21 kohta). Asia on toisin ainoastaan silloin, kun yhteisöjen tuomioistuin tuomiossaan poikkeuksellisesti rajoittaa ajallisesti kyseisen tulkinnan soveltamisalaa (ks. vastaavasti em. asia Denkavit italiana, tuomion 17 kohta; asia C-366/99, Griesmar, tuomio 29.11.2001, Kok. 2001, s. I-9383, 74 kohta ja arvonlisäveroa koskevien periaatteiden viimeaikaisesta soveltamisesta yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005, Kok. 2005, s. I-1131, 41–45 kohta).

17 Ennakkoratkaisuasiassa annetulla tuomiolla voi olla vaikutuksia oikeussuhteissa, jotka ovat syntyneet ennen tuomion antamista. Tästä seuraa muun muassa, että hallintoelimen on sovellettava näin tulkittua yhteisön oikeussääntöä toimivaltansa rajoissa jopa sellaisissa oikeussuhteissa, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymyksen ratkaisemista koskevan tuomion julistamista (ks. vastaavasti em. asia Kühne & Heitz, tuomion 22 kohta). Koska yhteisö ei ole antanut säännöksiä verojen palauttamista koskevien vaatimusten osalta, kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää kyseisten vaatimusten esittämistä koskevista edellytyksistä, joiden on oltava vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisia, toisin sanoen nämä edellytykset eivät saa olla epäedullisempia kuin samankaltaisia kansalliseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia koskevat edellytykset, eikä niillä saa tehdä yhteisön oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi (ks. vastaavasti asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983, Kok. 1983, s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 3, 12 kohta ja asia C-147/01, Weber's Wine World ym., tuomio 2.10.2003, Kok. 2003, s. I-11365, 103 kohta).

18 Näin ollen ensimmäisen kysymyksen ensimmäiseen osaan on vastattava, että matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä, joka on tehnyt verotuskautta koskevan arvonlisäveroilmoituksensa käyttämällä kuudennen direktiivin täytäntöönpanosta annetussa kansallisessa lainsäädännössä säädettyä menetelmää, voi laskea uudelleen

arvonlisäveronsa määrän yhteisöjen tuomioistuimen yhteisön oikeuden mukaiseksi katsoman menetelmän mukaan kansallisessa lainsäädännössä säädetyillä edellytyksillä, joiden on oltava vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisia.

Ensimmäisen kysymyksen muut osat

19 Ensinnäkin on tutkittava, riippuuko kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisen piiriin kuuluvan verovelvollisen tekemä kokonaishintaa koskeva erittely, jossa se käyttää itse suoritettujen palveluiden osalta markkina-arvon mukaista perustetta, siitä, että tämä on kyseistä verovelvollista koskevassa yksittäistapauksessa tosiasiassa yksinkertaisempaa ja että tällä päädytään sellaiseen arvonlisäveron määrään, joka on lähellä määrää, joka olisi saatu todellisten kustannusten mukaisella perusteella.

20 Ensinnäkin yksinkertaisuutta koskevan perusteen osalta MyTravel toteaa, että siinä tapauksessa, että matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän mainitun menetelmän käytön maksettavan arvonlisäveron määrittämiseksi katsotaan johtuvan siitä, että kutakin verovelvollista koskevassa yksittäistapauksessa kyseinen menetelmä on tosiasiassa yksinkertaisempi kuin sellainen menetelmä, joka perustuu todellisiin kustannuksiin, tämä tekisi veron perusteen määritelmän, joka on arvonlisäverojärjestelmän keskeinen elementti, riippuvaiseksi epävarmasta ja tietyiltä osin subjektiivisesta arvioinnista.

21 Sitä vastoin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että MyTravelin kaltainen verovelvollinen ei voi muuttaa arvonlisäveroilmoituksiaan soveltamalla markkina-arvon mukaista perustetta, koska se kykenee ilman erityisiä vaikeuksia laatimaan ne käyttämällä todellisten kustannusten mukaista perustetta ja koska kyseinen muutos pienentää huomattavasti sen verovelkaa.

22 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 51 kohdassa, edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 45 kohdan tarkastelusta ilmenee, että syyt, joiden vuoksi yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että markkina-arvoon perustuvan menetelmän etuna on yksinkertaisuus, eivät liity nyt esillä olevan asian erityisiin olosuhteisiin.

23 Näin ollen markkina-arvon mukaisen perusteen käyttö ei riipu siitä, että se on yksinkertaisempaa kuin todellisiin kustannuksiin perustuvan menetelmän käyttö.

24 Tämän jälkeen arvonlisäverovelan määrän osalta on tutkittava, riippuuko markkina-arvoon perustuvan menetelmän käyttö siitä, että sen tuloksena on sama tai samankaltainen arvonlisäveron määrä kuin se, joka olisi saatu käyttämällä palveluista aiheutuviin todellisiin kustannuksiin perustuvaa menetelmää.

25 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että kun yhteisöjen tuomioistuin edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 45 ja 46 kohdassa salli markkina-arvoon perustuvan menetelmän käytön, tähän vaikutti se, että yhteisöjen tuomioistuin odotti kyseisellä menetelmällä päädyttävän arvonlisäverovelan osalta määrään, joka on verrattavissa todellisiin kustannuksiin perustuvalla menetelmällä laskettuun määrään.

26 On todettava, että se, että näiden kahden menetelmän käyttö johtaa vastaavan verovelan määrän laskemiseen, vaikuttaa sen tavan vuoksi, jolla se esitetään edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 46 kohdassa, epäolennaiselta seikalta.

27 Lisäksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen suosittaman vastakkaisen tulkinnan vaikutuksena olisi, että sen jälkeen, kun verovelvolliset ovat markkina-arvoon perustuvan menetelmän mukaisesti laatineet veroilmoituksensa, ne velvoitettaisiin joka tapauksessa toteuttamaan tarpeelliset toimet arvonlisäveron määrän laskemiseksi todellisiin kustannuksiin perustuvan menetelmän mukaan, mikä siten rajoittaisi markkina-arvoon perustuvan menetelmän hyödyllisyyttä.

28 Näin ollen kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisalaan kuuluvan sellaisen verovelvollisen, joka tarjoaa matkustajille kokonaishintaan kolmansilta hankittuja palveluja ja itse suoritettuja palveluja, markkina-arvon mukaisen menetelmän käyttö kyseisen kokonaishinnan erittelemiseksi ei siten riipu siitä, että sillä päädytään sellaiseen arvonlisäveron määrään, joka vastaa määrää, joka olisi saatu todellisten kustannusten mukaista perustetta käyttämällä.

29 On tutkittava, onko markkina-arvon mukaisen perusteen käyttö, mikäli tämä arvo voidaan määrittää, jätettävä verovelvollisen harkintaan.

30 On muistutettava, että perusperiaate, johon arvonlisävero nojautuu, perustuu siihen, että kyseistä kulutusveroa koskevan järjestelmän tarkoituksena on rasittaa ainoastaan kuluttajaa. Arvonlisävero on tarkasti ottaen suhteellinen tavaroiden ja palveluiden hintaan nähden, ja se peritään verovelvollisilta jokaisessa tuotanto- tai jakeluprosessin vaiheessa verohallinnon lukuun, jolle verovelvolliset ovat velvollisia maksamaan sen. Kyseisen järjestelmän perusperiaatteen ja järjestelmän toimintaa koskevien yksityiskohtaisten menettelysääntöjen mukaan veroviranomaisten perimän arvonlisäveron on oltava yhtä suuri kuin kuluttajilta tosiasiallisesti perittävä vero (ks. vastaavasti asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996, Kok. 1996, s. I-5339, 18–24 kohta). Kuudennen direktiivin 26 artiklassa matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien hyväksi perustetun erityisjärjestelmän soveltamisedellytyksillä ei pidä kyseenalaistaa tätä arvonlisäverojärjestelmä perusperiaatetta silloin, kun verovelvollinen tarjoaa matkustajalle kokonaishinnan maksua vastaan yhtaikaa kolmansilta hankittuja palveluja ja itse suoritettuja palveluja.

31 Edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetusta tuomiosta kuitenkin ilmenee, että markkina-arvoon perustuva menetelmä voidaan hyväksyä silloin, kun pakettiin kuuluvien samankaltaisten palvelujen markkina-arvon perusteella on mahdollista erottaa se paketin osa, joka vastaa itse suoritettuja palveluja. Tämä ei kuitenkaan saa johtaa siihen, että verovelvolliselle tunnustetaan oikeus käyttää omavaltaisesti kyseistä menetelmää sen mukaan, onko tällaisen käytön vaikutuksena vai ei kyseisen verovelvollisen verovelan pieneneminen suhteessa verovelkaan, joka olisi tuloksena todellisiin kustannuksiin perustuvan menetelmän käytöstä.

32 Mikäli verovelvollisille myönnettäisiin tällainen oikeus, sen seurauksena voisi olla, että ne voisivat keinotekoisesti lisätä alhaisemman verokannan alaista veron perustetta ja tämä aiheuttaisi siten kilpailullista eriarvoisuutta taloudellisten toimijoiden välillä niiden toimijoiden eduksi, joiden liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka on sellaisessa jäsenvaltiossa, joka verottaa tiettyjä toimintoja hyvin alhaisen verokannan mukaan, jopa ei lainkaan, kuten Yhdistynyt kuningaskunta henkilöliikennettä. Tällainen tulkinta saattaisi näin ollen loukata arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta.

33 Tältä osin on kuitenkin muistutettava, että yhteisön lainsäätäjä on halunnut, kuten käy ilmi kuudennen direktiivin johdanto-osan yhdeksännestä perustelukappaleesta, että veron peruste yhdenmukaistetaan, "jotta yhteisön verokannan soveltaminen verollisiin liiketoimiin johtaisi vertailukelpoisiin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa". Kyseisellä yhdenmukaistamisella pyritään siten takaamaan se, että taloudellisesta tai kaupallisesta näkökulmasta samankaltaisia tilanteita kohdellaan arvonlisäverojärjestelmän soveltamiseen nähden samalla tavoin. Tämä yhdenmukaistaminen tukee siten kyseisen järjestelmän neuraalisuuden turvaamista.

34 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 68 kohdassa, Euroopan yhteisöjen komission kanta siitä, että kokonaishinnan erittely kolmansilta hankittujen palvelujen ja itse suoritettujen palvelujen välillä olisi suoritettava viimeksi mainittujen osalta markkina-arvon perusteella aina, kun tämä arvo voidaan määrittää, on perusteltu. Sitä vastoin, kuten julkisasiamies on myös todennut ratkaisuehdotuksensa 69 kohdassa, on vaikeaa sulkea pois sitä mahdollisuutta, että

tästä periaatteesta voitaisiin poiketa. Näin ollen on mahdollista hyväksyä se, että matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä, joka voi näyttää toteen, että todellisiin kustannuksiin perustuvassa menetelmässä otetaan tarkasti huomioon kokonaishinnan tosiasiallinen rakenne, voi eritellä kokonaishintansa käyttämällä tätä menetelmää markkina-arvoon perustuvan menetelmän sijasta.

35 Näin ollen matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän, joka tarjoaa matkustajalle kokonaishintaa vastaan kolmansilta hankittuja palvelujen ja itse suoritettuja palveluja, on lähtökohtaisesti erotettava paketista sen itse suorittamia palveluja vastaava osa niiden markkina-arvon perusteella, kun tämä arvo on määritettävissä, paitsi jos se voi näyttää toteen, että kyseessä olevana verotuskautena menetelmä, joka perustuu todellisten kustannusten mukaiseen perusteeseen, kertoo tarkasti paketin kokonaishinnan tosiasiallisen rakenteen.

36 Lisäksi kansallisen verohallinnon ja tarvittaessa kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on harkita se, onko itse suoritettujen palvelujen markkina-arvon perusteella mahdollista erottaa niitä vastaava osa paketista, ja tässä yhteydessä määrittää soveliaimmat markkinat.

37 Viimeiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, kuinka kokonaishinnan erittely tulee suorittaa silloin, kun verovelvollinen ei kykene määrittämään tiettyjen itse suoritettujen palvelujen markkina-arvoa sen vuoksi, että se ei myy samankaltaisia palveluja pakettien ulkopuolella. Kyseinen tuomioistuin kysyy näin ollen, soveltuuko kyseinen peruste tällaisissa olosuhteissa kuitenkin itse suoritettuihin palveluihin, joiden markkina-arvo voi olla tiedossa.

38 Tältä osin, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 77 kohdassa, se seikka, että kaikkien verovelvollisen itsensä suorittamien palvelujen markkina-arvoa

ei voida määrittää, ei voi oikeuttaa poikkeamaan tämän kriteerin soveltamisesta niiden palvelujen arvioinnissa, joiden osalta kyseinen arvo on tiedossa. Tällaisessa tapauksessa pitää paikkansa, että verovelvollisen on pakko eritellä kokonaishinta käyttämällä kahta eri laskentamenetelmää itse suoritettujen palvelujen osalta. Näiden kahden menetelmän näin yhdistetyn soveltamisen ei kuitenkaan pidä käytännössä olla ylitsepääsemättömän vaikeaa.

39 Lisäksi, kuten julkiasiamies on todennut saman ratkaisuehdotuksen 79 kohdassa, vaikka kuudennen direktiivin 26 artiklan tavoitteena onkin mukauttaa arvonlisäveroalalla sovellettavat säännöt matkatoimistotoiminnan erityispiirteisiin ja siten vähentää niitä käytännön vaikeuksia, jotka voisivat vaikeuttaa mainittua toimintaa, tässä artiklassa käyttöön otetun järjestelmän tarkoituksena ei ole yksinkertaistaa tavanomaiseen arvonlisäverojärjestelmään liittyviä kirjanpitovaatimuksia, toisin kuin pienten yritysten ja maataloustuottajien hyväksi käyttöön otetun järjestelmän. Näin ollen tämän artiklan 3 kohdassa säädetään, että jos liiketoimia, joissa tällainen taloudellinen toimija turvautuu muihin verovelvollisiin, suoritetaan sekä yhteisössä että sen ulkopuolella, on vapautettuna pidettävä vain sitä osaa matkatoimiston palveluista, joka koskee yhteisön ulkopuolella suoritettuja liiketoimia. Tällaisen säännöksen soveltaminen voi myös velvoittaa matkatoimistot suorittamaan niiden matkapakettien osalta suhteellisen teknisiä erittelymenetelmiä.

40 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa ei ole olemassa riittävää perustetta sivuuttaa markkina-arvoa koskevan perusteen soveltamista. Verovelvollinen voi siten saman verotuskauden aikana soveltaa markkina-arvoa koskevaa perustetta tiettyihin palveluihin mutta ei muihin, jos se ei kykene määrittämään näiden muiden palvelujen markkina-arvoa.

41 Ensimmäisen kysymyksen muihin osiin on siten vastattava, että kuudennen direktiivin 26 artiklaa on tulkittava siten, että matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän, joka tarjoaa matkustajalle kokonaishintaa vastaan kolmannelta hankittuja ja itse suoritettuja palveluja, on lähtökohtaisesti erotettava paketista sen itse

suorittamia palveluja vastaava osa niiden markkina-arvon perusteella, kun tämä arvo on määritettävissä. Tällaisessa tapauksessa verovelvollinen voi käyttää todellisten kustannusten mukaista perustetta ainoastaan, jos se osoittaa, että kyseisellä perusteella otetaan tarkasti huomioon paketin kokonaishinnan tosiasiallinen rakenne. Markkina-arvon mukaisen perusteen soveltamisen edellytyksenä ei ole, että se on yksinkertaisempi kuin menetelmä, joka perustuu todellisten kustannusten mukaiseen perusteeseen, eikä, että sillä päädytään samaan tai samankaltaiseen arvonlisäveron määrään kuin siihen, mikä olisi tuloksena todellisiin kustannuksiin perustuvan menetelmän käytöstä. Näin ollen

— matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä ei voi omavaltaisesti käyttää markkina-arvoon perustuvaa menetelmää ja

— viimeksi mainittua menetelmää sovelletaan itse suoritettuihin palveluihin, joiden markkina-arvo on määritettävissä, vaikka saman verotuskauden aikana paketin tiettyjen itse suoritettujen palvelujen osien arvo ei ole määritettävissä sikäli kuin verovelvollinen ei myy samankaltaisia palveluja pakettien ulkopuolella.

Toinen kysymys

42 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön tehnyt tuomioistuin kysyy, onko pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa mahdollista erottaa lomapaketin osana myytyjen lentomatkojen yhteydessä itse suoritettujen palvelujen osa ottamalla huomioon joko lentopaikkaa koskeva keskimääräinen kustannus lisättynä matkanjärjestäjän pelkkien lentopaikkojen myynnistä saamalla keskimääräisellä katteella kyseisenä varainhoitovuonna tai matkanjärjestäjän pelkistä lentopaikkojen myynnistä saama keskimääräinen tulo kyseisenä varainhoitovuonna.

43 On muistutettava, että EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimella ei ole oikeutta soveltaa yhteisön oikeussääntöjä tiettyyn yksittäistapaukseen, vaan sen on pelkästään tulkittava perustamissopimusta ja yhteisön toimielinten säädöksiä (ks. erityisesti asia 100/63, Van der Veen, tuomio 15.7.1964, Kok. 1964, s. 1105, 1121; asia 24/64, Dingemans, tuomio 2.12.1964, Kok. 1964, s. 1259, 1273; yhdistetyt asiat C-9/97 ja C-118/97, Jokela ja Pitkäranta, tuomio 22.10.1998, Kok. 1998, s. I-6267, 30 kohta; asia C-86/97, Trans-Ex-Import, tuomio 25.2.1999, Kok. 1999, s. I-1041, 15 kohta; asia C-61/98, De Haan, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I-5003, 29 kohta ja asia C-203/99, Veedfald, tuomio 10.5.2001, Kok. 2001, s. I-3569, 31 kohta). Kuitenkin kuudennen direktiivin 26 artiklan tulkinnan yhteydessä ja kun otetaan huomioon jo ilmoitetut tiedot kokonaishinnan erittelytavasta silloin, kun verovelvollinen tarjoaa kolmansilta hankittuja palveluja ja itse suoritettuja palveluja, toiseen kysymykseen on vastattava siltä osin kuin sillä halutaan tietää, onko markkina-arvon määrittäminen mahdollista perustaa keskimääräisiin arvoihin.

44 Tältä osin, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 86 kohdassa, mikään ei estä tällaisen menetelmän käyttöä. Keskimääräinen arvo saattaa osoittautua edustavammaksi silloin, kun matkapaketin ulkopuolella myytyjen samanlaisten palvelujen hinnat vaihtelevat merkittävästi, kuten pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin, jonka tehtävänä on kussakin yksittäistapauksessa selvittää se arvo, joka parhaiten vastaa kuudennen direktiivin tarkoitusta, voi siis sääntöjenmukaisesti määrittää MyTravelin lomapakettien yhteydessä myymien lentomatkojen markkina-arvon tämän verovelvollisen samaan tai siihen verrattavissa olevaan kohteeseen myymien lentolippujen keskimääräisen myyntihinnan perusteella. Kyseisen tuomioistuimen tehtävänä on tehdä näihin keskiarvoihin tarvittavat korjaukset esimerkiksi sen huomioon ottamiseksi, että matkapakettien yhteydessä matkustajien lapsille tarjotaan lentopaikkoja ilmaiseksi tai alennettuun hintaan.

45 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on pääasian olosuhteiden valossa määrittää pääasiassa kyseessä olevien lomapakettien yhteydessä tarjottujen lentomatkojen markkina-arvo. Tämä tuomioistuin voi määrittää mainitun markkina-arvon keskimääräisistä arvoista lähtien. Tässä yhteydessä sellaiset markkinat, jotka perustuvat

paikkoihin, joita myydään muille turistimatkojen järjestäjille, voivat muodostaa soveliaimmat markkinat.

Oikeudenkäyntikulut

46 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Matkatoimisto tai turistimatkanjärjestäjä, joka on tehnyt verotuskautta koskevan arvonlisäveroilmoituksensa käyttämällä siinä kansallisessa lainsäädännössä säädettyä menetelmää, jolla jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä, voi laskea uudelleen arvonlisäveronsa määrän yhteisöjen tuomioistuimen yhteisön oikeuden mukaiseksi katsoman menetelmän mukaan kansallisessa lainsäädännössä säädetyillä sellaisilla edellytyksillä, joiden on oltava vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisia.**

2) **Kuudennen direktiivin 77/388 26 artiklaa on tulkittava siten, että matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän, joka tarjoaa matkustajalle**

kokonaishintaa vastaan kolmannelta hankittuja ja itse suoritettuja palveluja, on lähtökohtaisesti erotettava paketista sen itse suorittamia palveluja vastaava osa niiden markkina-arvon perusteella, kun tämä arvo on määritettävissä. Tällaisessa tapauksessa verovelvollinen voi käyttää todellisten kustannusten mukaista perustetta ainoastaan, jos se osoittaa, että kyseisellä perusteella otetaan tarkasti huomioon paketin kokonaishinnan tosiasiallinen rakenne. Markkina-arvon mukaisen perusteen soveltamisen edellytyksenä ei ole, että se on yksinkertaisempi kuin menetelmä, joka perustuu todellisten kustannusten mukaiseen perusteeseen, eikä että sillä päädytään samaan tai samankaltaiseen arvonlisäveron määrään kuin siihen, mikä olisi tuloksena todellisiin kustannuksiin perustuvan menetelmän käytöstä. Näin ollen

— **matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä ei voi omavaltaisesti käyttää markkina-arvoon perustuvaa menetelmää ja**

— **viimeksi mainittua menetelmää sovelletaan itse suoritettuihin palveluihin, joiden markkina-arvo on määritettävissä, vaikka saman verotuskauden aikana paketin tiettyjen itse suoritettujen palvelujen osien arvo ei ole määritettävissä sikäli kuin verovelvollinen ei myy samankaltaisia palveluja pakettien ulkopuolella.**

3) **Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on pääasian olosuhteiden valossa määrittää pääasiassa kyseessä olevien lomapakettien yhteydessä tarjottujen lentomatkojen markkina-arvo. Tämä tuomioistuin voi määrittää mainitun markkina-arvon keskimääräisistä arvoista lähtien. Tässä yhteydessä sellaiset markkinat, jotka perustuvat paikkoihin, joita myydään muille turistimatkojen järjestäjille, voivat muodostaa soveliaimmat markkinat.**

Allekirjoitukset