YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
22 päivänä lokakuuta 1998 *

Yhdistetyissä asioissa C-308/96 ja C-94/97,

jotka High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Yhdistynyt kuningaskunta) ja VAT and Duties Tribunal, Lontoo (Yhdistynyt kuningaskunta), ovat saattaneet EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen näissä kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevissa asioissa

Commissioners of Customs & Excise

vastaan

T. P. Madgett ja R. M. Baldwin, toiminimi The Howden Court Hotel (C-308/96),

ja

T. P. Madgett ja R. M. Baldwin, toiminimi The Howden Court Hotel,

vastaan

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

Commissioners of Customs & Excise (C-94/97),

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 26 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-P. Puissochet sekä tuomarit J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (esittelevä tuomari), L. Sevón ja M. Wathelet,

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97), edustajanaan barrister Jeremy Woolf, solicitor-toimisto Rice-Jones & Smithsin valtuuttamana,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus (C-308/96), asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies Lindsey Nicoll, avustajinaan barrister Stephen Richards ja barrister Hugh Davies,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus (C-94/97), asiamiehenään Lindsey Nicoll, avustajanaan Nicholas Paines, QC, ja Hugh Davies,

— Saksan hallitus (C-308/96), asiamiehenään liittovaltion talousministeriön ministerineuvos Ernst Röder,

— Saksan hallitus (C-94/97), asiamiehinään Ernst Röder ja liittovaltion talousministeriön ylijohtaja Claus-Dieter Quassowski,

— Kreikan hallitus (C-308/96), asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston oikeudellinen apulaisneuvonantaja Fokion Georgakopoulos ja apulaisulkoasiainministerin neuvonantaja Anna Rokofyllou,

— Ruotsin hallitus (C-308/96 ja C-94/97), asiamiehenään ulkoasiainministeriön ulkomaankauppaosaston ulkoasiainneuvos Erik Brattgård,

— Euroopan yhteisöjen komissio (C-308/96), asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet Nicholas Khan ja Enrico Traversa,

— Euroopan yhteisöjen komissio (C-94/97), asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Richard Lyal ja Enrico Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Madgettin ja Baldwinin, edustajinaan Jeremy Woolf ja solicitor Peter Burton, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies Dawn Cooper, avustajinaan Nicolas Paines ja Stephen

Richards, Saksan hallituksen, asiamiehenään Ernst Röder, Kreikan hallituksen, asiamiehinään Fokion Georgakopoulos ja Anna Rokofyllou, sekä komission, asiamiehinään Nicholas Khan ja Richard Lyal, 5.2.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.4.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 16.11.1995 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 23.9.1996, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisupyyntöä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 26 artiklan tulkinnasta.

2 VAT and Duties Tribunal, Lontoo, on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 26.2.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 3.3.1997, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä kuudennen direktiivin saman säännöksen tulkinnasta.

3 Nämä kysymykset on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa asianosaisina ovat Madgett ja Baldwin sekä Commissioners of Customs & Excise ja joka koskee kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetyn järjestelmän soveltamista heihin, koska he tarjoavat asiakkailleen matkapaketteja hotellitoimintansa yhteydessä.

4 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että arvonlisäveron perusteen on oltava useimpien palvelujen osalta "kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen — — ".

5 Kuudennen direktiivin 26 artiklassa, joka on poikkeus veron perustetta koskevasta yleisestä järjestelmästä matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien tiettyjen liiketoimien osalta, 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 toimin-

taan. 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."

6 Kuudennen direktiivin 26 artikla on saatettu osaksi Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntöä vuoden 1983 *Value Added Tax Act*in (arvonlisäveroa koskeva laki) 37 A §:llä sekä vuoden 1987 *Value Added Tax (Tour Operators) Order*illa (turistimatkojen järjestäjiin sovellettavasta arvonlisäverosta vuonna 1987 annettu asetus). Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön säännöksiä on täsmennetty Commissioners of Customs & Excisen yleisohjeissa 709/5/88, jonka otsikkona on "Tour Operators' Margin Scheme" (turistimatkojen järjestäjiin sovellettavaa katetta koskeva järjestelmä, jäljempänä TOMS). Tässä järjestelmässä edellytetään, että matkan tai turistimatkan järjestäjän saama kokonaissumma eritellään suhteessa kolmansilta hankittuihin palveluihin ja itse suoritettuihin palveluihin ottaen huomioon kustakin osatekijästä aiheutuneet todelliset kustannukset.

7 Madgett ja Baldwin harjoittavat hotellitoimintaa Howden Court Hotel -nimisessä hotellissa, joka sijaitsee Torquayssa, Devonissa, Englannissa. Noin 90 prosenttia hotellin asiakkaista, jotka ovat kotoisin pääosin Pohjois-Englannista, ostavat "paketin" eli he maksavat kiinteän hinnan, johon kuuluu i) majoitus puolihoidolla, ii) kuljetus linja-autolla useilta eri paikkakunnilta Pohjois-Englannista ja iii) hotellista oleskelun aikana tehtävä kokopäiväretki linja-autolla. Madgett ja Baldwin hankkivat kuljetuspalvelut kolmansilta. Hotellin muut asiakkaat vastaavat itse meno- ja paluumatkastaan. He eivät osallistu turistiretkeen, ja he maksavat eri hinnan.

8 Madgett ja Baldwin katsovat, että kuudennen direktiivin 26 artiklaa ei sovelleta heihin, koska he ovat hotellitoiminnan harjoittajia eivätkä turistimatkojen järjestäjiä. He esittävät lisäksi, että kuudennessa direktiivissä säädettyjä veron perusteen määrittelyä koskevia yleisiä periaatteita käyttämällä kolmen kuukauden jaksoa koskevien arvonlisäveroilmoitusten tekeminen on vienyt Madgettilta vain puoli työpäivää, kun taas TOMS-järjestelmän mukaiset laskutoimitukset edellyttävät huomattavaa lisätyötä, koska siinä edellytetään saadun kokonaissumman erittelyyn liittyvien toimitusten suorittamista.

9 Commissioners of Customs & Excisen mukaan TOMS-järjestelmää sovelletaan kuitenkin myös niihin hotellitoiminnan harjoittajiin, jotka tarjoavat asiakkailleen matkapaketteja, jotka sisältävät sekä matkan järjestäjän itsensä suorittamia palveluja (jäljempänä varsinaiset palvelut) että kolmansilta hankittuja palveluja, ja tämän perusteella se katsoi 1.5.1988 ja 31.10.1993 välistä aikaa koskevassa verotuslausunnossaan, että Madgettia ja Baldwinia oli verotettava tämän järjestelmän mukaisesti.

10 Madgett ja Baldwin nostivat kanteen VAT and Duties Tribunalissa, joka katsoi, että kuudennen direktiivin 26 artiklaa ei ollut sovellettava heihin. Commissioners of Customs & Excise valitti tästä päätöksestä High Court of Justiceen, joka päätti lykätä asian käsittelyä esittääkseen yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset (asia C-308/96):

"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)?"

11 Madgett ja Baldwin esittivät High Court of Justicessa käydyssä oikeudenkäynnissä uuden kanneperusteen, jonka mukaan TOMS-järjestelmän mukainen erittelymenetelmä on kuudennen direktiivin vastainen. Koska tämä kanneperuste ei ollut valituksen kohteena High Courtissa, asia siirrettiin tältä osin VAT and Duties Tribunaliin.

12 Tässä viimeksi mainitussa asiassa Madgett ja Baldwin esittivät, että matkustajan maksaman hinnan erittely kolmansilta hankittujen palveluiden ja varsinaisten palvelujen välillä todellisten kustannusten perusteella ei ole järkevä eikä looginen. Commissioners of Customs & Excise katsoo, että TOMS-järjestelmä on kuudennen direktiivin 26 artiklan säännösten mukainen, koska järjestelmän mukaan turistimatkojen järjestäjien kate on laskettava todellisten kustannusten mukaan sekä kolmansilta hankittujen palvelujen osalta että varsinaisten palvelujen osalta.

13 VAT and Duties Tribunal päätti lykätä asian käsittelyä esittääkseen yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset (asia C-94/97):

"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?"

14 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 11.12.1997 antamalla määräyksellä nämä kaksi asiaa yhdistettiin suullista käsittelyä ja tuomion antamista varten.

High Court of Justicen esittämät kysymykset

15 High Court of Justice haluaa näillä kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, selvittää, sovelletaanko kuudennen direktiivin 26 artiklaa hotellitoiminnan harjoittajaan, joka kiinteää hintaa vastaan tarjoaa asiakkailleen majoituksen lisäksi kuljetuksen hotellin ja tiettyjen kaukaisten paikkakuntien välillä sekä kiertoajelun linja-autolla hotellissa oleskelun aikana, jolloin kuljetuspalvelut hankitaan kolmannelta.

16 Madgett ja Baldwin väittävät, että jotta taloudelliseen toimijaan voidaan soveltaa kuudennen direktiivin 26 artiklan erityisjärjestelmää, on välttämätöntä, että kyseessä on matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä. Näillä käsitteillä tarkoitetaan verovelvollisia, joiden toiminta käsittää majoitus- tai kuljetuspalvelujen taikka muiden matkustamiseen liittyvien palvelujen suorittamisen matkustajille ja jotka käyttävät muilta henkilöiltä hankittuja, välittömästi matkustajan hyväksi koituvia palveluja. Näillä käsitteillä ei tarkoiteta niitä verovelvollisia, jotka muun toimintansa lisäksi ostavat matkustajan hyväksi suoraan koituvia matkustuspalveluja. Madgett ja Baldwin katsovat, että heidän toimintansa keskittyy pääosin hotellin asiakaskunnalle tarjottaviin palveluihin ja että kuljetus on vain asiakkaille tarjottu mukavuus, jolla heitä pyritään houkuttelemaan hotelliin. Kuljetusta oli näin ollen pidettävä pelkästään hotellitoiminnan lisänä.

17 Yhdistyneen kuningaskunnan, Saksan, Kreikan ja Ruotsin hallitukset sekä komissio katsovat, että sen määrittelemistä, sovelletaanko verovelvollisen toimintaan kuudennen direktiivin 26 artiklan säännöksiä, koskeva arviointiperuste on se, ovatko kyseiset palvelut direktiivissä tarkoitettujen kaltaisia, vaikka verovelvollinen ei olekaan matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä. Madgettin ja Baldwinin toimet kuuluvat tässä tapauksessa kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisalaan, koska he suorittavat palveluja omissa nimissään tarjoten asiakkaille matkan ja majoituksen sisältävän kiinteähintaisen

paketin ja koska he käyttävät tätä tarkoitusta varten kolmannen linja-autopalveluja sellaisen toimenpiteen yhteydessä, joka koituu välittömästi matkustajien hyväksi.

18 Tältä osin on muistettava ensin, että matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien suorittamille palveluille on luonteenomaista, että ne koostuvat useimmiten monista, etenkin kuljetukseen ja majoitukseen liittyvistä suorituksista, jotka toteutetaan sekä siinä jäsenvaltiossa, jossa yrityksellä on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, että sen ulkopuolella. Palvelujen moninaisuuden ja niiden paikantamisen vuoksi verotuspaikkaa, veron perustetta ja ostoihin sisältyvän veron palautusta koskevien yleisten sääntöjen soveltaminen aiheuttaisi käytännön vaikeuksia näille yrityksille, mikä olisi omiaan estämään näiden toimintaa. Yhteisön lainsäätäjä sääti kuudennen direktiivin 26 artiklan 2, 3 ja 4 kohdassa arvonlisäveroa koskevasta erityisjärjestelmästä, jotta sovellettavat säännöt voitaisiin mukauttaa tämän toiminnan erityisluonteeseen (asia C-163/91, Van Ginkel, tuomio 12.11.1992, Kok. 1992, s. I-5723, 13—15 kohta).

19 Vaikka kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetyn katteita koskevan erityisjärjestelmän perusteena ovat pääosin ne ongelmat, jotka liittyvät matkustamista koskeviin, palveluita useammassa jäsenvaltiossa edellyttäviin suorituksiin, tätä säännöstä sovelletaan sen sanamuodon mukaan myös vain yhden jäsenvaltion sisällä tarjottaviin palveluihin.

20 On todettava, että matkatoimistoihin tai turistimatkojen järjestäjiin sovellettavan erityisjärjestelmän perustelut ovat pätevät myös silloin, kun taloudellinen toimija ei ole matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä, vaan se suorittaa samanlaisia toimia muun toimintansa, kuten hotellitoiminnan harjoittamisen yhteydessä.

21 Mikäli kuudennen direktiivin 26 artiklaa tulkittaisiin niin, että sen soveltaminen rajoitetaan koskemaan vain niitä taloudellisia toimijoita, jotka ovat matkatoimistoja

tai turistimatkojen järjestäjiä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä, tämän seurauksena olisi, että samanlaisiin suorituksiin sovellettaisiin eri säännöksiä taloudellisen toimijan muodollisesta luonnehdinnasta riippuen.

22 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 32 kohdassa todennut, jos kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetyn erityisjärjestelmän soveltaminen tehtäisiin riippuvaiseksi toimijan etukäteisestä luonnehdinnasta, sen loukkaisi tämän säännöksen tarkoitusta, vääristäisi toimijoiden välistä kilpailua ja vaarantaisi kuudennen artiklan yhdenmukaisen soveltamisen.

23 On näin ollen todettava, että kuudennen direktiivin 26 artiklan järjestelmää sovelletaan taloudellisiin toimijoihin, jotka järjestävät omissa nimissään matkoja tai turistimatkoja ja jotka tämän tyyppiseen toimintaan yleensä liittyviä palveluja tarjotakseen hankkivat palvelut muilta verovelvollisilta, vaikka ne eivät muodollisesti ole matkatoimistoja ja turistimatkojen järjestäjiä.

24 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 36 kohdassa todennut, on kuitenkin tavallista, että taloudelliset toimijat, kuten matkoihin tavanomaisesti liittyviä palveluja tarjoavat hotellitoiminnan harjoittajat, käyttävät kolmansilta hankittuja palveluja, jotka majoitustoimintaan verrattuna vastaavat pienempää osaa paketin kokonaishinnasta ja jotka perinteisesti kuuluvat näiden toimijoiden tehtäviin. Kolmansilta hankittavat palvelut eivät ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.

25 On todettava, että tällaisessa tilanteessa kolmansilta hankitut palvelut ovat puhtaasti lisäpalveluja varsinaiseen palveluun nähden ja että taloudellista toimijaa ei veroteta kuudennen direktiivin 26 artiklan mukaan.

26 Tältä osin on huomattava, että kun hotellitoiminnan harjoittaja tarjoaa asiakkailleen majoituksen lisäksi tavanomaisesti sellaisia palveluja, jotka poikkeavat hotellitoiminnan harjoittajalle perinteisesti kuuluvista tehtävistä ja joiden toteuttaminen välttämättä vaikuttaa kokonaishintaan huomattavasti, kuten matka hotelliin eri paikkakunnilta, näitä palveluja ei voida rinnastaa puhtaasti lisäpalvelun luontoisiin suorituksiin.

27 Edellä esitetty huomioon ottaen High Court of Justicen esittämiin kysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 26 artiklaa sovelletaan hotellitoiminnan harjoittajaan, joka kiinteää hintaa vastaan tarjoaa tavanomaisesti asiakkailleen majoituksen lisäksi kuljetuksen hotellin ja tiettyjen kaukaisten paikkakuntien välillä sekä kiertoajelun linja-autolla hotellissa oleskelun aikana, jolloin kuljetuspalvelut hankitaan kolmannelta.

VAT and Duties Tribunalin esittämät kysymykset

28 VAT and Duties Tribunal haluaa näillä kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, selvittää, miten verotettava kate lasketaan kuudennen direktiivin 26 artiklan mukaan, kun taloudellinen toimija, johon tätä säännöstä sovelletaan, suorittaa kiinteää maksua vastaan toimintoja, jotka koostuvat osittain varsinaisista palveluista ja osittain kolmansilta hankituista palveluista.

29 Jotta tähän kysymykseen voidaan vastata, on ensin syytä tarkistaa, sovelletaanko 26 artiklaa ainoastaan kolmansilta hankittuihin suorituksiin vai palveluun kokonaisuutena, silloin kun paketti koostuu monista eri suorituksista. Tämän jälkeen on tarkasteltava kokonaishinnan sitä osaa koskevaa laskemismenetelmää, joka liittyy varsinaiseen palveluun.

30 Kysymyksen ensimmäisen osan suhteen Madgett ja Baldwin, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Saksan hallitukset sekä komissio esittävät, että kuudennen direktiivin 26 artiklan erityisjärjestelmää sovelletaan vain kolmansilta hankittuihin palveluihin.

31 Ruotsin hallitus katsoo sitä vastoin, että 26 artiklaa on sovellettava myös varsinaiseen palveluun.

32 Tältä osin on muistettava, että kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdan mukaan siinä säädettyä järjestelmää sovelletaan matkatoimistojen liiketoimiin, jos matkojen toteuttamisessa käytetään muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluita, ja että tämän säännöksen 2 kohdan mukaan veron perusteena on pidettävä matkustajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä erotusta.

33 On todettava, että kuudennen direktiivin 26 artiklassa ei viitata varsinaisiin palveluihin ja että tämän säännöksen pääasiallinen tavoite on niiden vaikeuksien välttäminen, joita taloudellisille toimijoille aiheutuu niistä kuudennen direktiivin yleisistä periaatteista, jotka liittyvät kolmansilta hankittavaa palvelua edellyttävään toimintaan.

34 On muistettava, että 26 artiklan järjestelmä on poikkeus kuudennessa direktiivissä säädetystä normaalista järjestelmästä ja että kyseistä artiklaa sovelletaan vain siltä osin kuin on tarpeellista säännöksen tavoitteen saavuttamiseksi.

35 On siten todettava, että kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädettyä erityisjärjestelmää sovelletaan vain kolmansilta hankittuihin palveluihin.

36 Kysymyksen toisen osan suhteen Madgett ja Baldwin sekä komissio esittävät, että varsinaisten palvelujen hinnan laskemisen olisi perustuttava markkina-arvolle kuudennen direktiivin 11 artiklassa säädettyjen veron perustetta koskevien yleisten määräytymisperiaatteiden mukaan. Käsiteltävänä olevassa asiassa majoituksen markkina-arvo on hotellin sellaisiin asiakkaisiinsa soveltama huoneen hinta, jotka eivät osta matkapakettia.

37 Saksan hallitus katsoo sitä vastoin, että hinnan erittely siihen osaan, johon sovelletaan 26 artiklan erityisjärjestelmää, ja siihen, johon 26 artiklaa ei sovelleta, olisi periaatteessa tehtävä sen mukaan, mikä on kolmansilta hankittuihin palveluihin liittyvien todellisten kustannusten ja varsinaisiin palveluihin liittyvien kustannusten välinen suhde. Varsinaisiin palveluihin liittyvä matkan hinnan osa voitaisiin kuitenkin määritellä toisella tavalla tietyissä tapauksissa, jos tämä johtaa tarkoituksenmukaiseen lopputulokseen.

38 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus selvittää, että TOMS-järjestelmän mukaan, jonka se katsoo olevan kuudennen direktiivin 26 artiklan mukainen, toimijan on laskettava matkapaketteja tarjotessaan sen itsensä maksettavaksi tulevat kokonaiskustannukset, jotka koostuvat osittain niistä summista, jotka toimija maksaa kolmansilta hankkimistaan suorituksista, ja osittain toimijalle itselleen varsinaisia palveluja tarjotessaan aiheutuvista kustannuksista. Toimijalle maksetusta kokonaishinnasta vähennetään kokonaiskustannukset, jolloin tulokseksi saadaan kokonaiskate. Kokonaiskate jaetaan tämän jälkeen kolmansilta hankittuja palveluja ja varsinaisia palveluja koskeviin katteisiin kolmansilta hankittujen palvelujen ja varsinaisten

palvelujen kustannusten välisen suhteen mukaisesti. Veron yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi samoja sääntöjä olisi sovellettava riippumatta varsinaisten palvelujen ja kolmansilta hankittujen palvelujen keskinäisestä suhteesta matkapaketissa. Koska 26 artiklassa säädetään järjestelmästä, jossa verotetaan kolmansilta hankituista palveluista suhteessa katteeseen, eli todellisten kustannusten ja tulojen välisestä erosta, tästä periaatteesta ei ole syytä poiketa varsinaisen palvelun osalta.

39 On korostettava ensinnäkin, että kuudennen direktiivin 26 artiklassa ei määritellä niitä arviointiperusteita, joiden nojalla kolmansilta hankittuja palveluja koskeva kate voidaan erottaa varsinaisia palveluja koskevasta määrästä, koska siinä ei säädetä tilanteesta, jossa tarjotaan sekä kolmansilta hankituista palveluista että varsinaisista palveluista koostuva kokonaishinta.

40 Tässä yhteydessä on muistettava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että arvonlisäveron peruste muodostuu useimpien palvelujen osalta kaikesta suoritetun palvelun vastikkeeksi saadusta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vastike tarkoittaa tosiasiassa saatua vastiketta eikä objektiivisten perusteiden mukaan arvioitua arvoa (ks. asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988, Kok. 1988, s. 6365, 16 kohta).

41 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 65 kohdassa todennut, johtuen kiinteästä hinnasta, joka käsittää sekä kolmansilta hankitut palvelut, joihin sovelletaan 26 artiklaa, että varsinaiset palvelut, joihin tätä säännöstä ei sovelleta, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaista vastiketta ei voida käyttää veron perusteena matkapakettiin kuuluvien varsinaisten palvelujen osalta.

42 Siten on määriteltävä se viiteyksikkö, jota voidaan käyttää vastikkeen vaihtoehtona varsinaiseen palveluun liittyvän hinnan osan erottamiseksi muusta. Tältä osin mah-

dollisia ovat kaksi eri vaihtoehtoa, joista toinen perustuu TOMS-järjestelmän tapaan todellisiin kustannuksiin ja toinen markkina-arvoon.

43 Tämä silmällä pitäen on huomattava ensinnäkin, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 71 kohdassa todennut, että Yhdistyneen kuningaskunnan käyttämä todellisiin kustannuksiin perustuva menetelmä voi aiheuttaa ongelman, koska ei voida olettaa, että matkapaketin kokonaishintaan sisältyvistä palveluista saadut katteet olisivat tietyssä suhteessa niistä aiheutuvien kulujen osuuteen.

44 Toiseksi on korostettava, että markkina-arvon — käsiteltävänä olevassa asiassa hotellin soveltama hotellihuoneen ja puolihoidon hinta siinä tapauksessa, että asiakkaat eivät osta matkapakettia — käyttäminen arviointiperusteena voi olla mielivaltaista siltä osin, kun paketin yhteydessä varsinaisena palveluna tarjottavaa majoituksen hintaa pidetään samana kuin majoituksen hintaa silloin, kun se tarjotaan ainoana palveluna.

45 Varsinaisiin palveluihin liittyvä todellisten kustannusten menetelmä edellyttää joukkoa monimutkaisia erittelyjä ja aiheuttaa näin ollen taloudelliselle toimijalle huomattavaa lisätyötä. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 76 kohdassa todennut, varsinaisten palvelujen markkina-arvon käyttämisessä sitä vastoin on se etu, että se on yksinkertaista, koska varsinaisten palvelujen arvon eri osia ei tarvitse erottaa toisistaan.

46 Tässä tilanteessa, kun otetaan huomioon se, että käsiteltävänä olevassa asiassa on selvää, että arvonlisäveron laskeminen kolmansilta hankittuihin palveluihin liittyvästä katteesta yhtä tai toista vaihtoehtoa käyttäen antaa periaatteessa saman arvonlisäveron määrän, taloudelliselta toimijalta ei voida edellyttää, että se laskee kokonaishinnan varsinaista palvelua koskevan osan todellisten kustannusten periaatteen mukaisesti, kun tämä osa hinnasta voidaan erottaa muusta niiden palvelujen markkina-arvon perusteella, jotka ovat pakettiin kuuluvien palvelujen kaltaisia.

47 Edellä esitetyn perusteella VAT and Duties Tribunalin esittämiin kysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 26 artiklaa on tulkittava siten, että silloin kun taloudellinen toimija, johon tämän artiklan säännöksiä sovelletaan, 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. Taloudelliselta toimijalta ei voida edellyttää, että se laskee kokonaishinnan varsinaista palvelua koskevan osan todellisten kustannusten periaatteen mukaisesti, kun tämä osa hinnasta voidaan erottaa muusta niiden palvelujen markkina-arvon perusteella, jotka ovat pakettiin kuuluvien palvelujen kaltaisia.

Oikeudenkäyntikulut

48 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan, Saksan, Kreikan ja Ruotsin hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Divisionin 16.11.1995 tekemällään päätöksellä ja VAT and Duties Tribunalin, Lontoo, 26.2.1997 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste —

17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY 26 artiklaa sovelletaan hotellitoiminnan harjoittajaan, joka kiinteää summaa vastaan tavanomaisesti tarjoaa asiakkailleen majoituksen lisäksi kuljetuksen hotellin ja tiettyjen kaukaisten paikkakuntien välillä sekä kiertoajelun linja-autolla hotellissa oleskelun aikana, jolloin kuljetuspalvelut hankitaan kolmannelta.

2) Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 26 artiklaa on tulkittava siten, että silloin kun taloudellinen toimija, johon tämän artiklan säännöksiä sovelletaan, 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. Taloudelliselta toimijalta ei voida edellyttää, että se laskee kokonaishinnan varsinaista palvelua koskevan osan todellisten kustannusten periaatteen mukaisesti, kun tämä osa hinnasta voidaan erottaa muusta niiden palvelujen markkina-arvon perusteella, jotka ovat pakettiin kuuluvien palvelujen kaltaisia.

Puissochet Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Julistettiin Luxemburgissa 22 päivänä lokakuuta 1998.

R. Grass J.-P. Puissochet

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja