UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

9 päivänä joulukuuta 2010 *

Asiassa C-31/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 10.12.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.1.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Minerva Kulturreisen GmbH

vastaan

Finanzamt Freital,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), M. Ilešič, E. Levits ja M. Safjan,

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Minerva Kulturreisen GmbH, edustajinaan P. Fröhler, A. Kellner ja B. Juschten,

– Finanzamt Freital, edustajanaan V. Rummer,

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja C. Blaschke,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis, C. Poulakos ja M. Tassopoulou,

– Portugalin hallitus, asiamiehenään L. Inez Fernandes,

– Euroopan komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

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) 26 artiklan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Minerva Kulturreisen GmbH (jäljempänä Minerva) ja vastaajana Finanzamt Freital (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetyn matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamista matkatoimiston suorittamaan oopperalippujen erilliseen myyntiin, johon ei liity muita suorituksia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 26 artiklan otsikkona on ”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä”, ja sen pääasiaan ajallisesti sovellettavissa 1 ja 2 kohdassa 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.”

Kansallinen säännöstö

4 Saksan vuoden 1993 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1993; BGBl. 1993 I, s. 565; jäljempänä UStG) 25 §:ssä 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 matkapalveluita. Elinkeinonharjoittajan suoritusta pidetään palvelujen suorituksena. – – Kolmansien matkapalveluja ovat kolmansien suorittamat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.

2. – –

3. Palvelujen suorituksen veron peruste on suorituksen vastaanottajan suorituksen saamiseksi maksaman määrän ja elinkeinonharjoittajan kolmansien matkapalveluista maksaman määrän välinen erotus. Liikevaihtovero ei sisälly veron perusteeseen. – –

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

5 Minerva on matkatoimisto. Se hankki muun muassa vuosina 1993–1998 Dresdenissä sijaitsevalta Saksin oopperalta (Semperoper) oopperalippuja ja myi ne omissa nimissään ja omaan lukuunsa kuluttajille ja matkatoimistoille joko muiden palvelujensa eli majoitus-, kaupunkikierros-, kuljetus- ja ruokailupalvelujen yhteydessä tai ilman tällaisia palveluja.

6 Minervan mukaan mainittujen lippujen erillisestä myynnistä saatuihin tuloihin oli myös sovellettava UStG:n 25 §:n mukaista marginaaliverotusta. Minervaa verotettiin toiminnasta soveltamatta siihen tätä verotusjärjestelmää.

7 Finanzamt hylkäsi Minervan oikaisuvaatimukset vuosia 1993–1997 koskevasta 28.9.2000 tehdystä verotuspäätöksestä ja vuotta 1998 koskevista 27.3.2001 tehdyistä verotuspäätöksistä sillä perusteella, ettei Minerva pääsylippuja ostaessaan ja jälleenmyydessään suorita ”matkan toteuttamisesta” muodostuvaa palvelua eikä Minervan toiminta näin ollen eroa muiden ammattimaisten lipunmyyjien toiminnasta.

8 Sächsisches Finanzgericht hyväksyi 11.2.2008 antamallaan tuomiolla Finanzamtin näkemyksen ja hylkäsi näin ollen Minervan Finanzamtin hylkäävästä päätöksestä nostaman kanteen.

9 Minerva teki tuomiosta Revision-valituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Ainoa vielä kyseisessä tuomioistuimessa käsiteltävä kysymys on se, sovelletaanko lippujen kuluttajille myyntiin, johon ei liity muita suorituksia, UStG:n 25 §:n mukaista marginaaliverotusta.

10 Minerva väittää valituksensa tueksi, että matkatoimistojen pääsylippujen myyntiä on pidettävä UStG:n 25 §:ssä tarkoitettuna ”matkapalveluna”, koska lippujen myynti on Minervan mukaan palvelu, joka kuuluu sen tarjoamien eri matkamahdollisuuksien ja matkapalvelujen valikoimaan.

11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy asiassa C-163/91, Van Ginkel, 12.11.1992 annettu tuomio (Kok., s. I-5723) huomioon ottaen, voiko omissa nimissään toiminut matkatoimisto olla kuudennen direktiivin 26 artiklassa tarkoitettu marginaaliverovelvollinen sellaisten tuottojen osalta, jotka se on saanut pääsylippujen myynnistä, vai onko kyseisen verotusjärjestelmän soveltamiseksi välttämätöntä, että erillinen suoritus sisältää talouden toimijoiden jonkin tässä säännöksessä tarkoitetun keskeisen palvelusuorituksen.

12 Näissä olosuhteissa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Päteekö [kuudennen] direktiivin 26 artiklassa tarkoitettu ’matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä’ myös matkatoimiston suorittamaan oopperalippujen erilliseen myyntiin, johon ei liity muita suorituksia?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, kuuluvatko kaikki matkatoimiston suorittamat palvelut kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädettyyn erityisjärjestelmään vai voiko matkatoimiston suorittama palvelu kuulua mainittuun järjestelmään vain, jos se sisältää matkapalvelun.

14 Ensinnäkin kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että tässä säännöksessä säädettyä erityisjärjestelmää sovelletaan matkatoimistoihin ja turistimatkojen järjestäjiin, jos ne toimivat omissa nimissään suhteessa matkustajaan käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.

15 Näin ollen tämän säännöksen sanamuodosta ilmenee, että voidakseen hyötyä siinä määritellystä erityisjärjestelmästä matkatoimiston suorittaman palvelun tarkoituksena on oltava matkan toteuttaminen.

16 Toiseksi on huomattava, että kuudennen direktiivin 26 artikla on poikkeus veron perustetta koskevasta yleisestä järjestelmästä matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien tiettyjen liiketoimien osalta ja että poikkeuksena kuudennessa direktiivissä säädetystä normaalista järjestelmästä tätä artiklaa on sovellettava vain siltä osin kuin on tarpeellista säännöksen tavoitteen saavuttamiseksi (yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998, Kok., s. I-6229, 5 ja 34 kohta ja asia C-149/01, First Choice Holidays, tuomio 19.6.2003, Kok., s. I-6289, 21 ja 22 kohta).

17 Kolmanneksi kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetyn erityisjärjestelmän tavoitteena on mukauttaa sovellettavat säännöt matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien toiminnan erityisluonteeseen (em. yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 18 kohta sekä em. asia First Choice Holidays, tuomion 23 kohta).

18 Tässä yhteydessä oikeuskäytännöstä ilmenee, että kyseiselle toiminnalle on luonteenomaista, että se koostuu useimmiten monista, etenkin kuljetukseen ja majoitukseen liittyvistä palvelusuorituksista, 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 vähentämistä koskevien yleisten sääntöjen soveltaminen aiheuttaisi käytännön vaikeuksia näille yrityksille, mikä olisi omiaan vaikeuttamaan näiden toimintaa (ks. em. yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 18 kohta ja em. asia First Choice Holidays, tuomion 24 kohta).

19 Toisin kuin Kreikan hallitus väittää, on myös todettava, ettei edellä mainitussa asiassa Van Ginkel annetusta tuomiosta voida päätellä, että kaikki matkatoimistojen tai turistimatkojen järjestäjien suorittamat erilliset palvelut kuuluvat kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädettyyn erityisjärjestelmään.

20 Edellä mainitussa asiassa Van Ginkel annetun tuomion 23 kohdassa katsottiin, että matkatoimistojen tarjoamien palvelujen sulkeminen kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle siksi, että ne sisältävät ainoastaan matkustajan majoituksen eivätkä tämän kuljetusta, johtaisi monimutkaiseen verotusjärjestelmään, jossa arvonlisäveroalan sääntöjen soveltaminen riippuisi kullekin matkustajalle tarjottujen palvelujen ominaispiirteistä, ja että tällainen verotusjärjestelmä ei olisi mainitun direktiivin tavoitteiden mukainen.

21 Kyseisestä tuomiosta ilmenee siis, ettei oikeuskäytännössä ole katsottu, että mikä tahansa matkatoimiston tarjoama palvelu ilman matkaliityntää kuuluu kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädettyyn erityisjärjestelmään, vaan oikeuskäytännön mukaan matkatoimiston tarjoama majoituspalvelu kuuluu mainitun säännöksen soveltamisalaan, vaikka tämä palvelu sisältää vain majoituksen eikä kuljetusta.

22 Edellä mainitussa asiassa Van Ginkel annetun tuomion 24 kohdasta ilmenee myös, ettei erityisesti kuljetus- ja majoitusalan palvelu kuulu kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisalaan, ellei siihen liity matkapalvelu.

23 Edellä esitettyjen päätelmien perusteella, että matkatoimiston suorittama oopperalippujen myynti, johon ei liity matkapalvelun suorittamista, ei kuulu kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädettyyn erityisjärjestelmään.

24 On siis huomattava, että tämän erityisjärjestelmän soveltaminen pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen toimintaan, jossa matkatoimisto ainoastaan myy pääsylippuja matkapalveluja suorittamatta, aiheuttaisi kilpailun vääristymisen, koska samaa toimintaa verotettaisiin eri tavoin sen mukaan, onko mainittuja lippuja myyvä talouden toimija matkatoimisto vai ei.

25 Näin ollen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 26 artiklaa on tulkittava niin, ettei sitä sovelleta matkatoimiston suorittamaan oopperalippujen erilliseen myyntiin, johon ei liity matkapalvelujen suorittamista.

Oikeudenkäyntikulut

26 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 26 artiklaa on tulkittava niin, ettei sitä sovelleta matkatoimiston suorittamaan oopperalippujen erilliseen myyntiin, johon ei liity matkapalvelujen suorittamista.

Allekirjoitukset