

62001C0149

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Tizzano 12 päivänä syyskuuta 2002. - Commissioners of Customs & Excise vastaan First Choice Holidays plc. - Ennakkoratkaisupyyntö: Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) - Yhdistynyt kuningaskunta. - Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 2 kohta - Matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien erityinen verotusjärjestelmä - Veron peruste - Kate - Matkustajan maksama kokonaishinta. - Asia C-149/01.

Oikeustapauskokoelma 2003 sivu I-06289

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1. Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Yhdistynyt kuningaskunta) on 13.3.2001 tekemällään päätöksellä esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi) 26 artiklan 2 kohdan tulkinnasta. Court of Appeal haluaa erityisesti selvittää, sisältääkö 26 artiklan 2 kohdassa käytetty käsite "matkustajan maksama kokonaishinta" summan, jonka turistimatkojen järjestäjän (tour operator) lukuun välittäjänä toimiva matkatoimisto on maksanut turistimatkojen järjestäjälle matkapaketin ostajan maksaman hinnan lisäksi.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön oikeussäännöt

2. Kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetään erityisjärjestelmästä, joka koskee arvonlisäveron perusteen määrittämistä matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien tiettyjen liiketointen osalta. Tämän artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään erityisesti 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."

B Kansalliset oikeussäännöt

3. Kuudennen direktiivin 26 artiklan mukainen erityisjärjestelmä tunnetaan Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä nimellä Tour Operators' Margin Scheme (turistimatkojen järjestäjien katteeseen sovellettava järjestelmä; jäljempänä TOMS). Järjestelmää on säännelty Value Added Tax Act 1994:n (vuoden 1994 arvonlisäverolaki) 53 §:llä ja Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987:llä (turistimatkojen järjestäjiin sovellettava vuoden 1987 arvonlisäveroasetus). TOMSin toiminnasta on määrätty tarkemmin Commissioners of Customs & Excisen (jäljempänä Commissioners) julkaisemassa VAT Leaflet 709/5/88:ssa (arvonlisäveroa koskeva hallinnollinen soveltamisohje 709/5/88).

II Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet kansallisella tasolla ja ennakkoratkaisukysymys

A Pääasian oikeudenkäyntiin johtaneet tosiseikat

4. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan First Choice Holidays plc (jäljempänä First Choice) järjestää pakettimatkoja, jotka esitellään matkaesitteessä ja joita myydään asiakkaille matkatoimistojen välityksellä. First Choicen ja sen edustajien välisiä suhteita sääntelevissä sopimuksissa todetaan vain, että edustajan on maksettava kaikista myymistään matkoista First Choicelle esitteessä mainittu hinta ja että edustajalle puolestaan syntyy oikeus saada komissiona tietty prosenttiosuus (yleensä 10 prosenttia) tästä hinnasta. Sopimuksessa ei sitä vastoin ole todettu mitään asiakkailta perittävistä hinnoista, joten edustajille jätetään vapaus myöntää alennuksia esitehinnoista. Tämän vuoksi edustajat joutuvat aina alennuksia myöntäessään lopulta itse vastaamaan myydyn matkan esitehinnan ja matkan ostajan tosiasiallisesti maksaman hinnan välisestä erotuksesta.

5. Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan edelleen, ettei First Choice yleensä tiedä sen enempää siitä, että sen matkoja myydään alennuksella, kuin myönnettyjen alennusten suuruudesta. Asiakkaat eivät puolestaan tiedä First Choicen ja sen edustajien välisistä taloudellisista järjestelyistä. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee lisäksi, että useimmissa tapauksissa alennus on pienempi kuin komissio, jonka First Choice on velvollinen maksamaan edustajalle, mutta että se voi joskus olla samasuuruinen tai suurempi kuin komissio.

6. Käytännössä siis tapahtuu niin, että kun matka myydään, edustaja perii sen hinnan ostajalta ja maksaa sen First Choicelle tarpeen vaatiessa täydentäen maksua myönnetyn alennuksen määrällä. Samalla edustaja kuitenkin vähentää First Choicelle velkaa olemastaan määrästä komission, johon sillä on oikeus myynnin perusteella ja johon on lisätty arvonlisävero. First Choicen saamasta lopullisesta maksusta on siis vähennetty komissio, johon edustajalla on oikeus, ja komissioon liittyvä arvonlisävero.

B Asian käsittelyn vaiheet kansallisella tasolla ja ennakkoratkaisukysymys

7. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että First Choice oli vuoteen 1998 saakka laskenut TOMSia sovellettaessa käytettävän verotettavan katteensa matkatoimistojen sille maksaman kokonaismäärän perusteella siitä riippumatta, olivatko nämä antaneet matkojen ostajille alennuksia. First Choice kuitenkin vaati 29.9.1998 päivätyllä kirjeellään Commissionersia palauttamaan 921 456 Englannin punttaa (GBP) maksettua arvonlisäveroa vedoten siihen, että verotettavaa katetta laskettaessa huomioon olisi pitänyt ottaa vain ostajien tosiasiallisesti maksama matkan hinta mutta ei matkatoimistojen mahdollisesti myöntämien ja näiden vastattavaksi jääneiden alennusten määrää. Commissioners ei hyväksynyt tätä tulkintaa, ja se hylkäsi First Choicen vaatimuksen 9.10.1998 päivätyllä kirjeellään.

8. First Choice valitti Commissionersin hylkäävästä päätöksestä Lontoon VAT and Duties Tribunaliin, joka hyväksyi valituksen 22.11.1999 antamallaan tuomiolla. Tämä tuomioistuimien katsoi, että matkojen esitehinnan ja ostajien tosiasiallisesti maksaman hinnan erotusta, joka jäi matkatoimistojen vastattavaksi ja jonka nämä maksoivat First Choicelle, ei pitänyt ottaa huomioon laskettaessa TOMSia sovellettaessa käytettävää verotettavaa katetta. Commissioners valitti tästä tuomiosta High Court of Justicen (England & Wales) Chancery Divisioniin, joka 28.6.2000 antamallaan tuomiolla kuitenkin pysytti alemman oikeusasteen tuomion. High Court on tuomiossaan katsonut, ettei matkatoimistojen First Choicelle maksamaa hintojen erotusta voida pitää kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna "matkustajan maksamana" hintana. High Court on tämän ohella kuitenkin todennut, että VAT and Duties Tribunalin ratkaisu, jonka mukaan tämä summa on vastiketta, jonka matkatoimisto on maksanut First Choicelle siitä, että tämä on antanut matkatoimistolle oikeuden päättää vapaasti matkojen myyntihinnasta, on tosiseikkoja koskeva ratkaisu, johon ei voida hakea muutosta.

9. Commissioners valitti High Courtin tuomiosta Court of Appealin (England & Wales) Civil Divisioniin, joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Kun neuvoston direktiivin 77/388/ETY 26 artiklassa tarkoitettu turistimatkojen järjestäjä

a) tarjoaa pakettimatkoja asiakkaille avoimesti matkatoimistojen välityksellä;

b) sallii sen, että matkatoimisto myy pakettimatkoja turistimatkojen järjestäjän esitteessä mainittua hintaa alemmalla hinnalla (jolloin asiakas on velvollinen maksamaan matkasta ainoastaan alennetun hinnan);

c) edellyttää, että matkatoimisto, joka myy pakettimatkan alennuksella, maksaa turistimatkojen järjestäjälle paitsi asiakkaalta tosiasiallisesti veloitetun hinnan myös asiakkaalle (joka ei tiedä turistimatkojen järjestäjän ja matkatoimiston välisistä taloudellisista järjestelyistä) annettua alennusta vastaavan lisäsumman, joten matkatoimisto tilittää turistimatkojen järjestäjälle matkan täyden esitehinnan;

d) on sitoutunut maksamaan matkatoimistolle komission, joka perustuu matkan esitehintaan ja joka käytännössä maksetaan vähentämällä komission määrä niistä rahamääristä, jotka matkatoimiston on c kohdassa esitetyllä tavalla maksettava turistimatkojen järjestäjälle;

e) ei tiedä sitä, onko matkatoimisto myynyt tietyn matkan alennuksella, eikä mahdollisen alennuksen määrää;

f) itsensä ja matkatoimiston välisessä liikesuhteessa kirjaa matkan myynnin niin, että siitä on maksettu täysi esitehintä;

1) miten sitä edellä c kohdassa mainittua lisäsummaa, jonka matkatoimisto maksaa turistimatkojen järjestäjälle, on edellä mainitut tosiseikat huomioon ottaen luonnehdittava direktiivin 26 artiklan 2

kohtaa sovellettaessa, ja

2) sisältääkö direktiivin 26 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu matkustajan maksama kokonaishinta edellä c kohdassa mainitun lisäsumman?"

III Asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

10. Kirjallisessa käsittelyssä yhteisöjen tuomioistuimelle ovat esittäneet huomautuksia First Choice, Yhdistynyt kuningaskunta, Saksan liittotasavalta ja Euroopan yhteisöjen komissio. Saksan hallitusta lukuun ottamatta nämä ovat esittäneet lisäksi suullisia huomautuksia 14.3.2002 pidetyssä istunnossa.

IV Oikeudellinen erittely

A Ennakkoratkaisukysymyksen kohdetta ja ulottuvuutta koskevat alustavat huomautukset

11. Court of Appealin esittämän kysymyksen tarkastelua aloitettaessa on syytä täsmentää aluksi kysymyksen kohdetta ja ulottuvuutta erityisesti sen keskustelun valossa, jota asian käsittelyyn osallistuneet ovat käyneet kysymyksen ensimmäisestä osasta, joka on First Choicen ehdotuksen mukaan jopa muotoiltava uudelleen.

12. Aloitan tarkastelun näin ollen juuri kysymyksen ensimmäisestä osasta. Jos olen ymmärtänyt First Choicen argumentaation oikein, se väittää, että EY 234 artiklaan perustuvan toimivallanjaon mukaan on kansallisen tuomioistuimen tehtävä ratkaista, miten lisäsummaa, jonka matkatoimisto on ennakkoratkaisukysymyksessä selostetuissa olosuhteissa maksanut turistimatkojen järjestäjälle, on luonnehdittava oikeudellisesti kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdan yhteydessä. First Choicen mukaan tällainen ratkaisu ei nimittäin koske kyseisen yhteisön säännöksen tulkintaa, joka kuuluu yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan, vaan tämän säännöksen soveltamista pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleviin tosiseikkoihin, joka sitä vastoin kuuluu kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan.

13. Toiseksi First Choice toteaa, että kansallisella tasolla VAT and Duties Tribunal on jo luonnehtinut asiassa merkitykselliset tosiseikat, kun taas ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa on kysymys siitä, voidaanko tämä luonnehdinta riittää muutoksenhaulla, kun huomioon otetaan kansalliset prosessioikeudelliset säännöt. First Choicen mukaan tällaisessa tilanteessa kysymyksen ensimmäinen osa on tämän vuoksi ymmärrettävä niin, että sillä pyritään todellisuudessa selvittämään, onko - kuten Commissioners on First Choicen mukaan väittänyt Court of Appealissa - yhteisön oikeus esteenä Yhdistyneen kuningaskunnan prosessioikeudellisten sääntöjen soveltamiselle siinä määrin kuin nämä estävät hakemasta muutosta siihen, miten VAT and Duties Tribunal on luonnehtinut tosiseikat.

14. Olen itse kuitenkin sitä mieltä, että First Choicen ehdottama kysymyksen ensimmäisen osan uudelleenmuotoilu, jota Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio kaiken lisäksi vastustavat, ei ole perusteltu. Tältä osin on muistutettava, että kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen harjoittaessa EY 234 artiklaan perustuvaa yhteistyötä yhteisöjen tuomioistuimen on silloin, kun sen käsiteltäviksi saatetut kysymykset on muotoiltu epäasianmukaisesti tai kun ne ylittävät sen toimivallan, poimittava kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ne yhteisön oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun huomioon otetaan kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian kohde. Tällaisessa tilanteessa yhteisöjen tuomioistuin tarpeen vaatiessa muotoilee sille esitetyt kysymykset uudelleen.

15. Vaikka pitää paikkansa, että Court of Appealin esittämän kysymyksen sanamuoto heijastaa tarkasti kyseisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevaan asiaan johtaneita tosiseikkoja, tämä ei kuitenkaan tarkoita, että yhteisöjen tuomioistuinta pyydetäisiin lausumaan suoraan näistä

tosiseikoista niin, että se ylittäisi sille EY 234 artiklassa annetut tehtävät. Kysymyksen sanamuodosta on mielestäni päinvastoin pääteltävä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen siinä - kaiken lisäksi yleisluonteisesti - mainitsemilla tosiseikoilla vain rajataan sen oikeudellisen ongelman ala, johon tämä tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisua.

16. Asiakirja-aineistosta joka tapauksessa ilmenee selvästi, että pääasian ratkaisemisen kannalta merkityksellinen oikeuskysymys, josta yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi lausua, ei ole lainkaan se, johon First Choice on viitannut, eli se, ovatko muutoksenhakua koskevat Yhdistyneen kuningaskunnan prosessioikeudelliset säännöt mahdollisesti yhteisön oikeuden vastaisia. Ennakkoratkaisupyyntö perusteluissa on päinvastoin todettu nimenomaisesti, että kansallinen tuomioistuin pohtii sitä, miten kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdassa käytettyä käsitettä "matkustajan maksama kokonaishinta" on tulkittava, jotta se pystyisi määrittämään sen soveltamisalan oikein. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuinta on nyt esillä olevassa asiassa pyydetty tutkimaan juuri tätä seikkaa.

17. Tarkemmin sanottuna katson, että kun Court of Appealin esittämää ennakkoratkaisukysymystä tarkastellaan kokonaisuutena, sillä pyritään selvittämään, onko matkatoimiston turistimatkojen järjestäjälle maksamaa lisäsummaa pidettävä osana "matkustajan maksamaa kokonaishintaa" laskettaessa kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua turistimatkojen järjestäjän verotettavaa katetta. Tarkkaan katsottaessa kysymyksen molemmilla osilla on nimittäin todellisuudessa sama kohde, sillä se, että kysytään, miten kyseessä olevaa lisäsummaa on luonnehdittava oikeudellisesti 26 artiklan 2 kohtaa sovellettaessa, ei mielestäni merkitykseltään poikkea siitä, että kysytään, sisältyykö tämä summa tässä säännöksessä käytettyyn "matkustajan maksaman kokonaishinnan" käsitteeseen. Kummassakin tapauksessa on asiallisesti kysymys sen selvittämisestä, voidaanko matkatoimiston maksua pitää vastikkeena turistimatkojen järjestäjän matkustajalle suorittamasta palvelusta.

18. Tämän vuoksi kysymyksen molempia osia tarkastellaan jäljempänä yhdessä.

B Ennakkoratkaisukysymyksen aineellinen tarkastelu

19. Kun ennakkoratkaisukysymystä - ehdottamassani muodossa - nyt ryhdytään tarkastelemaan aineellisesti, on mielestäni syytä edetä vaiheittain niin, että ensin ratkaistaan, sisältyvätkö myös kolmansien matkatoimistolle tai (kuten nyt esillä olevassa asiassa) turistimatkojen järjestäjälle maksamat summat 26 artiklan 2 kohdassa käytettyyn käsitteeseen "matkustajan maksama kokonaishinta". Jos tähän vastataan myöntävästi, on seuraavaksi ratkaistava, sisältääkö tämä käsite "lisäsumman", jonka matkatoimisto on maksanut ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemissa erityisissä olosuhteissa.

20. Ensimmäisen kohdan osalta First Choicen kanta voidaan tiivistää seuraavalla tavalla. First Choice katsoo, että kuudennen direktiivin 26 artiklan mukainen järjestelmä on poikkeus veron perusteen määrittämistä koskevista yleissäännöistä, joista on säädetty direktiivin 11 artiklassa, eikä näiden sääntöjen soveltamisen erityistapaus. Sen mukaan on näin ollen väärin, että 26 artiklan 2 kohdassa käytettyä ilmaisua "matkustajan maksama kokonaishinta" tulkittaessa otetaan huomioon 11 artiklassa käytetty "vastikkeen" käsite, joka tämän artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan sisältää kaikki palvelun suorituksesta maksetut maksut siitä riippumatta, onko ne suorittanut palvelun vastaanottaja vai kolmas. First Choice nimittäin katsoo, että toisin kuin 11 artiklassa säädettyssä yleisessä järjestelmässä 26 artiklan 2 kohtaan perustuvassa erityisjärjestelmässä, joka koskee matkatoimistoja ja turistimatkojen järjestäjiä, merkitystä on ainoastaan palvelun vastaanottajan ja suorittajan - eli matkustajan ja (kuten nyt esillä olevassa asiassa) turistimatkojen järjestäjän - välisellä erityisellä suhteella. Summat, jotka joku kolmas on mahdollisesti maksanut turistimatkojen järjestäjälle, voivat näissä olosuhteissa kuulua käsitteen "matkustajan maksama kokonaishinta" alaisuuteen vain siinä tapauksessa, että kolmas on toiminut matkustajan asiamiehenä tai edustajana.

21. Yhdistynyt kuningaskunta, Saksa ja komissio ovat päinvastaista mieltä. Erityisesti Yhdistynyt kuningaskunta ja tietyssä määrin myös Saksa ovat väittäneet, että kuudennen direktiivin yleisjärjestelmästä tehty poikkeus, josta on säädetty direktiivin 26 artiklassa, on kaikkien poikkeussäännösten tavoin rajoitettava koskemaan vain sitä, mikä on ehdottoman välttämätöntä säännöksellä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi eli yleisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen yksinkertaistamiseksi matkatoimistojen liiketointen muodostamassa erityisessä asiayhteydessä, jossa yleisjärjestelmän soveltaminen voisi käytännössä johtaa huomattaviin vaikeuksiin. Näiden osapuolten mukaan ei tämä huomioon ottaen ole syytä katsoa, että 26 artiklan 2 kohdassa poiketaan 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesta vastikkeen käsitteestä. Tästä seuraa, että 26 artiklan 2 kohdassa käytettyä ilmaisua "matkustajan maksama kokonaishinta" tulkittaessa on First Choicen väitteiden vastaisesti tukeuduttava juuri tähän vastikkeen käsitteeseen. Ilmaisun on näin ollen katsottava sisältävän myös summat, jotka joku kolmas on maksanut turistimatkojen järjestäjän suorittamasta palvelusta eli matkan järjestämisestä asiakkaalle.

22. Komissio puolestaan painottaa erityisesti sitä seikkaa, että on alaa koskevan yleisperiaatteen mukaista, että kaikki se, mitä turistimatkojen järjestäjälle on maksettu matkustajalle suoritetusta palvelusta, kolmansien maksamat summat mukaan lukien, sisällytetään "matkustajan maksamaan kokonaishintaan". Muussa tapauksessa nimittäin luotaisiin perusteeton ero 26 artiklaan perustuvan erityisjärjestelmän ja yleisen arvonlisäverojärjestelmän välille. Koska yleisjärjestelmässä otetaan veron perustetta määritettäessä huomioon kaikki, mitä suorittajalle on maksettu palvelusta, siitä riippumatta, onko maksu peräisin palvelun vastaanottajalta, ostajalta vai kolmannelta, se olisi epäedullisempi kuin erityisjärjestelmä.

23. Esiin tuoduista kahdesta kannasta yhdyn jälkimmäiseen. Totean aluksi, että - kuten on aivan oikein muistutettu - kuudennen direktiivin 26 artiklalla käyttöön otetulla järjestelmällä pyritään mukauttamaan yleistä arvonlisäverojärjestelmää verotuspaikan, veron perusteen ja ostoihin sisältyvän veron vähentämisen osalta sen sopeuttamiseksi matkatoimistojen liiketoiminnan erityispiirteisiin erityisesti siinä tarkoituksessa, että pystyttäisiin välttämään vaikeudet, joita yleisjärjestelmän soveltaminen saattaa aiheuttaa matkatoimistoille. Yhtä aiheellisesti on vielä muistutettu, että koska 26 artiklaan perustuva järjestelmä on poikkeus kuudennen direktiivin yleisestä järjestelmästä, sitä on sovellettava vain siinä määrin kuin on välttämätöntä sillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi.

24. Kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdassa nimittäin säädetään veron perusteen laskemista koskevasta erityisjärjestelmästä, joka mahdollistaa sen arvonlisäveron palauttamisen yksinkertaistamisen, jonka matkatoimistot ja turistimatkojen järjestäjät ovat maksaneet ostoissaan

hankkiessaan matkan toteuttamiseksi tarpeelliset palvelut kolmansilta. On nimittäin otettava huomioon, että matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien suorittamille palveluille on tunnusomaista, että ne yleensä muodostuvat kolmansilta hankittavista palveluista, erityisesti kuljetus- ja majoituspalveluista, joita suoritetaan sekä siinä jäsenvaltiossa, jossa yrityksellä on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, että tämän jäsenvaltion ulkopuolella.

25. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisessa yleisessä arvonlisäverojärjestelmässä useimpien palvelusuoritusten veron peruste on suoritettun palvelun vastike; tästä seuraa, että saadakseen palautuksen verosta, jonka se on maksanut ostaessaan muilta verovelvollisilta palvelusuorituksia matkan järjestämistä varten, yrityksen on täytettävä tarvittavat hallinnolliset muodollisuudet, ennen kaikkea arvonlisäverovelvollisten tunnistamiseen liittyvät muodollisuudet, kaikissa jäsenvaltioissa, joista se on hankkinut palveluja. On selvää, että tämä vaikeuttaisi matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien tavanomaisen liiketoiminnan harjoittamista. Kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdan mukaisessa järjestelmässä arvonlisäveron peruste sitä vastoin on toimijan voittomarginaali eli "matkustajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan" ja niiden todellisten arvonlisäverollisten kustannusten erotus, joita matkatoimistolle (tai, kuten nyt esillä olevassa asiassa, turistimatkojen järjestäjälle) on aiheutunut toisilta verovelvollisilta hankituista palveluista. Koska ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa käsitellään kustannustekijänä, se "palautetaan" yritykselle epäsuorasti.

26. Vaikka pitää paikkansa, että 26 artiklan mukaisessa järjestelmässä sovellettava erilainen arvonlisäveron perusteen laskentajärjestelmä on tämän erityisjärjestelmän tavoitteet huomioon ottaen perusteltu, en kuitenkaan ymmärrä, miksi "matkustajan maksaman kokonaishinnan" käsitteellä pitäisi tässä järjestelmässä olla eri soveltamisala kuin "vastikkeen" käsitteellä yleisessä järjestelmässä. Se, että veron peruste lasketaan näissä järjestelmissä eri tavalla, ei todellakaan merkitse, että myös muut tässä yhteydessä huomioon otettavat tekijät poikkeaisivat toisistaan. Nämä käsitteet koskevat mitä ilmeisimmin samaa taloudellista tietoa eli palvelun suorittajalle palvelusta maksettua hintaa, joten niillä on oltava sama soveltamisala, jollei nimenomaan niiden tavoitteiden valossa, joihin 26 artiklalla pyritään, ole perusteltua päätyä toisenlaiseen tulkintaan.

27. Ainoa peruste, johon First Choice on vedonnut tukeakseen kantaansa, jonka mukaan "matkustajan maksaman kokonaishinnan" käsitettä on tulkittava suppeammin kuin "vastikkeen" käsitettä, on se, että 26 artiklan mukainen järjestelmä on erityisjärjestelmä suhteessa kuudennen direktiivin yleisiin sääntöihin. Kuten edellä on todettu, tätä erityisluonnetta ei kuitenkaan voida ulottaa sen ulkopuolelle, mikä on välttämätöntä erityisjärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseksi, enkä - toistettakoon - ymmärrä, miten se, että ilmaisua "matkustajan maksama kokonaishinta" tulkitaan 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan yleissäännön valossa, olisi ristiriidassa näiden tavoitteiden kanssa.

28. En pidä perusteltuna myöskään sitä - samoin First Choicen tekemää - erottelua, jonka mukaan "matkustajan maksamaan kokonaishintaan" sisältyvät matkustajan asiamiehenä tai edustajana toimivan kolmannen maksamat summat mutta eivät sen sijaan sellaisen kolmannen maksamat summat, jolla ei ole matkustajaan mitään oikeussuhdetta. Kuten edellä on todettu, ilmaisu "matkustajan maksama kokonaishinta" ei 26 artiklan mukaisessa järjestelmässä tarkoita mitään muuta kuin matkan hintaa eli tässä artikkelissa tarkoitettua, "matkatoimiston matkustajalle suorittaman palvelun" vastiketta. Kuudennen direktiivin 26 artikkelissa otetaan huomioon suoritusten (matka/vastike) vastavuoroisen vaihdon taloudellinen puoli - eikä suinkaan oikeudellista puolta - siinä tarkoituksessa, että lasketaan yrityksen voittomarginaali vertaamalla matkan hintaa ja matkanjärjestäjälle matkasta aiheutuneita kustannuksia. Sitä vastoin ei ole mitään perustetta katsoa, että yhteisön lainsäätäjä olisi "matkustajan" mainitsemisella tarkoittanut, että sellaisten kolmansien, jotka eivät ole palvelun vastaanottajia, vastikkeena maksamat summat olisi jätettävä huomiotta voittomarginaalia laskettaessa, ja että ainoan poikkeuksen tästä muodostaisivat matkustajan nimissä ja lukuun toimivat kolmannet. Myöskään First Choice ei ole esittänyt vakuuttavia perusteita tältä osin.

29. Totean vielä, että - kuten on myös muistutettu - tulkinta, jossa "matkustajan maksaman kokonaishinnan" käsitteeseen sisällytetään myös summat, jotka joku kolmas on maksanut vastikkeeksi matkan järjestämisestä, saa tukea yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jossa on sovellettu myös alennuksella tapahtuviin myynteihin "subjektiivisen" arvon periaatetta, jonka mukaan silloin, kun veron peruste lasketaan noudattaen kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaista yleisjärjestelmää, vastikkeena on pidettävä kaikkea sitä, minkä tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja on todellisuudessa saanut kussakin yksittäistapauksessa.

30. Katson tämän vuoksi, että kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdassa käytetty ilmaisu "matkustajan maksama kokonaishinta" kattaa summat, jotka joku kolmas on maksanut turistimatkojen järjestäjälle vastikkeeksi matkan toteuttamisesta.

31. Edellä esitetty huomioon ottaen on - kuten olen edellä todennut - nyt ratkaistava, kuuluuko lisäsumma, jonka matkatoimisto on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemissa erityisissä olosuhteissa maksanut turistimatkojen järjestäjälle, tämän käsitteen alaisuuteen. On toisin sanoen ratkaistava, voidaanko tätä lisäsummaa pitää osana vastiketta, joka matkanjärjestäjälle on maksettu matkan toteuttamiseksi.

32. First Choice väittää tältä osin, että matkatoimiston maksama lisäsumma liittyy todellisuudessa matkan myynnistä erilliseen liiketoimeen. Sen mukaan kysymyksessä on vastike turistimatkojen järjestäjän matkatoimistolle suorittamasta palvelusta, joka muodostuu matkatoimistolle annettusta oikeudesta vahvistaa matkan myyntihinta vapaasti. Tämän kannan tueksi First Choice vetoaa siihen, ettei asiakas tiedä matkatoimiston ja matkanjärjestäjän välisistä järjestelyistä, vaan hänen on pelkästään maksettava alennettu matkan hinta, ja hän hyötyy nimenomaan tästä alennuksesta eikä siitä, että matkatoimisto maksaa matkanjärjestäjälle lisäsumman. Koska ainoa 26 artiklan soveltamisen kannalta merkityksellinen liiketoimi on näin ollen juuri matkan myynti, First Choice katsoo, että matkatoimiston maksama lisäsumma jää tähän säännökseen perustuvan erityisjärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle ja että se sitä vastoin verotetaan yleisjärjestelmän mukaisesti. First Choicen mukaan tästä seuraa, että vaikka 26 artiklan 2 kohdassa käytettyä käsitettä "matkustajan maksama kokonaishinta" olisi tulkittava niin, että se kattaa summat, joita kolmannet ovat maksaneet turistimatkojen järjestäjälle vastikkeeksi matkan toteuttamisesta, matkatoimiston maksamaa lisäsummaa ei voida sisällyttää tähän käsitteeseen.

33. Voin tältä osin todeta ainoastaan, että kun otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä muodostuneet arviointiperusteet, matkatoimiston maksamaa lisäsummaa voidaan pitää osana turistimatkojen järjestäjän suorittamasta palvelusta maksettavaa vastiketta vain sillä edellytyksellä, että summan maksamisen ja palvelun suorittamisen välillä on

suora yhteys. Toisin sanoen edellytetään, että lisäsumma on maksettu turistimatkojen järjestäjälle, jotta tämä toteuttaisi matkan ostajan eduksi. Ennakkoratkaisukysymyksessä mainituista tosiseikoista on ilmeisesti pääteltävä, että tilanne on juuri tämä; pidän merkittävänä erityisesti sitä, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kuvailemassa tilanteessa turistimatkojen järjestäjä on valmis myymään matkan asiakkaalle vain sillä edellytyksellä, että se saa täyden luettelohinnan, ja että se toisaalta maksaa matkatoimistolle komission juuri tämän hinnan perusteella eikä asiakkaan maksaman, mahdollisesti alennetun hinnan perusteella. Tämän perusteella katson, että on joka tapauksessa ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asia varmistua kaikkien käytettävissään olevien seikkojen perusteella siitä, täyttyykö tämä edellytys nyt esillä olevan asian tapauskohtaisissa olosuhteissa.

34. Yhteenvedona totean, että Court of Appealin esittämä ennakkoratkaisukysymys on mielestäni ratkaistava siten, että kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdassa käytetty käsite "matkustajan maksama kokonaishinta" sisältää kaikki summat, jotka matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä on saanut vastikkeeksi matkan toteuttamisesta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on sille esitettyjen tosiseikkojen perusteella ratkaistava, onko summa, jonka turistimatkojen järjestäjän lukuun välittäjänä toimiva matkatoimisto on tämän tuomioistuimen mainitsemissa olosuhteissa maksanut turistimatkojen järjestäjälle matkapaketin ostajan maksaman hinnan lisäksi, tällaista vastiketta.

V Ratkaisuehdotus

35. Edellä esitetyn perusteella ehdotan näin ollen, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Court of Appealin (England & Wales) (Civil Division) 13.3.2001 tekemällään päätöksellä esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 26 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että siinä käytetty käsite "matkustajan maksama kokonaishinta" sisältää kaikki summat, jotka tähän säännökseen perustuvan erityisjärjestelmän soveltamisalaan kuuluvat matkatoimistot tai turistimatkojen järjestäjät ovat saaneet vastikkeeksi matkan toteuttamisesta, siitä riippumatta, ovatko ne matkustajan itsensä vai jonkun kolmannen maksamia. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, onko summa, jonka turistimatkojen järjestäjän lukuun välittäjänä toimiva matkatoimisto on tämän tuomioistuimen mainitsemissa olosuhteissa maksanut turistimatkojen järjestäjälle matkapaketin ostajan maksaman hinnan lisäksi, tällaista vastiketta.