

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PHILIPPE LÉGER

12 päivänä toukokuuta 2005 (1)

Asia C-291/03

My Travel plc

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

(VAT and Duties Tribunal Manchesterin (Yhdistynyt kuningaskunta) esittämä
ennakkoratkaisupyyntö)

Arvonlisävero – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artikla – Matkatoimistoihin ja turistimatkojen järjestäjiin sovellettava erityinen verotusjärjestelmä – Itse suoritettut ja kolmansilta hankitut palvelut – Veron perusteen laskemismenetelmä – Kokonaishinnan erittely kolmansilta hankittujen ja itse suoritettujen palvelujen välillä – Markkina-arvon mukaisen menetelmän soveltaminen

1. Kuudennen direktiivin 77/388/ETY(2) 26 artiklassa säädetään arvonlisäveron osalta matkatoimistoja ja turistimatkojen järjestäjiä koskevasta erityisjärjestelmästä. Tätä erityisjärjestelmää sovelletaan tällaisiin toimistoihin ja turistimatkojen järjestäjiin, jotka myyvät kokonaishintaan matkustajille paketteja, jotka sisältävät useampia palveluja, erityisesti majoitus- ja kuljetuspalveluja, jotka on ostettu kolmansilta. Tämän järjestelmän mukaan arvonlisäveron peruste ei muodostu matkan verottomasta hinnasta vaan matkatoimiston katteesta, toisin sanoen matkustajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja matkatoimiston kolmannelta ostamista palveluista aiheutuneiden kustannusten välisestä erotuksesta.
2. Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin 22.10.1998 antamassaan tuomiossa,(3) että kun matkatoimiston kokonaishintaan myymä paketti muodostuu osittain kolmansilta ostetuista ja osittain itse suoritetuista palveluista, kuudennen direktiivin 26 artiklan erityisjärjestelmää sovelletaan ainoastaan kolmansilta hankittuihin palveluihin.
3. Yhteisöjen tuomioistuin on myös lausunut menetelmästä, jota sovelletaan matkatoimiston itsensä suorittamien palvelujen erottamiseksi kokonaishinnasta. Tarkemmin sanottuna esille on noussut kysymys siitä, olisiko tämän menetelmän yhteydessä otettava huomioon toimijan suorittamien palvelujen todelliset kustannukset, kuten Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä edellytetään, vai niiden markkina-arvo. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että ei voida edellyttää, että talouden toimija laskee omia palvelujaan vastaavan paketin osan soveltamalla todellisten kustannusten kriteeriä, jos on mahdollista eritellä tämä osa kokonaishinnasta samanlaisten palvelujen markkina-arvon perusteella.
4. Tämän tuomion jälkeen turistimatkojen järjestäjä Airtours-yhtiö, josta on tullut My Travel

plc,(4) johon myös sovelletaan Yhdistyneen kuningaskunnan arvonlisäverojärjestelmää ja joka oli laskenut verovelkansa vuosille 1995–1999 soveltamalla todellisten kustannusten mukaista perustetta, pyysi kansallisilta hallintoviranomaisilta mahdollisuutta sen uudelleenlaskemiseen tiettyjen vuosien osalta markkina-arvon mukaista perustetta käyttämällä.

5. VAT and Duties Tribunal, Manchester (Yhdistynyt kuningaskunta), pyytää yhteisöjen tuomioistuinta lausumaan, voiko My Travelin kaltainen turistimatkojen järjestäjä laskea uudelleen arvonlisäverovelkansa edellä mainitussa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetussa tuomiossa kuvaillun markkina-arvon mukaisen menetelmän mukaisesti ja jos voi, millä edellytyksin.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Kuudennen direktiivin 26 artikla

6. Matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien tarjoamille palveluille on ominaista, että useimmiten ne muodostuvat useista, erityisesti kuljetusta ja majoitusta koskevista palveluista, joista maksetaan kokonaishinta ja jotka toteutetaan sekä siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseisellä yrityksellä on kotipaikkansa tai kiinteä toimipaikkansa, että sen ulkopuolella.

7. Verotuspaikkaa, veron perustetta ja ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskevien yhteisön oikeuden sääntöjen soveltaminen aiheuttaa palvelujen lukumäärän ja paikantamisen vuoksi näille talouden toimijoille käytännön vaikeuksia, jotka voivat vaikeuttaa heidän toimintansa harjoittamista. Voidakseen saada takaisin muilta turistimatkojen järjestäjäyrityksiltä ostamiinsa palveluihin sisältyvät verot näiden verovelvollisten on suoritettava välttämättömiä hallinnollisia mahdollisuuksia kussakin jäsenvaltiossa, jossa ne ovat ostaneet näitä palveluja.

8. Kuudennen direktiivin 26 artiklan tavoitteena on siis yhteisön oikeuden arvonlisäverosäännösten soveltamisen yksinkertaistaminen(5) näiden toimijoiden hyväksi ja erityisesti ostoihin sisältyvän veron yksinkertaisen vähentämisen varmistaminen siitä riippumatta, missä jäsenvaltiossa vero on kannettu.(6)

9. Siinä otetaan siten käyttöön erityisjärjestelmä matkatoimistoille ja turistimatkojen järjestäjille, jotka toimivat omissa nimissään suhteessa matkustajaan käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.(7)

10. Tässä järjestelmässä matkatoimiston matkan toteuttamiseksi suorittamia liiketoimia on pidettävä yhtenä matkatoimiston matkustajalle suorittamana palveluna, jota verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa matkatoimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta se tarjoaa palvelujen suorituksia.(8)

11. Tässä erityisjärjestelmässä säädetään myös poikkeuksesta kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetystä yleisestä järjestelmästä, jonka mukaan arvonlisäveron peruste muodostuu kaikista vastikkeista, jotka palvelun suorittaja saa ostajalta.(9) Näin ollen kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdan kolmannessa virkkeessä säädetään seuraavaa:

”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.”

12. Tämän katteen suuruiseksi vähennetyn veron perusteen välittömänä seurauksena "muiden verovelvollisten matkatoimistolle toimittamaansa laskuun merkitsemät arvonlisäverot sellaisista 2 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista, jotka välittömästi koituvat matkustajan hyväksi, eivät oikeuta vähennykseen eivätkä palautukseen missään jäsenvaltiossa".(10)

B *Kansallinen lainsäädäntö*

13. Kuudennen direktiivin 26 artikla on pantu Yhdistyneessä kuningaskunnassa täytäntöön vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 52 §:llä ja turistimatkojen järjestäjiin sovellettavasta arvonlisäverosta vuonna 1987 annetulla asetuksella (Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987).

14. Matkustajille kolmansilta hankittuja palveluja sisältävien matkapakettien järjestäjien saavuttaman katteen laskemista koskeva järjestelmä määritellään riita-asiassa kyseessä olleiden verotuskausien osalta Commissioners of Customs and Excisen(11) hallinnollisessa soveltamisohjeessa nro 709/5/88, sittemmin hallinnollisessa soveltamisohjeessa nro 709/5/96, joista käytetään nimitystä "Tour Operators' Margin Scheme" (turistimatkojen järjestäjiin sovellettava katetta koskeva järjestelmä). Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että nyt esillä olevan oikeudenkäynnin kannalta näillä kahdella hallinnollisella soveltamisohjeella tarkoitettuja järjestelmiä voidaan pitää samanlaisina.(12)

15. TOMS-järjestelmässä edellytetään, että turistimatkojen järjestäjä, jonka matkapaketit sisältävät sekä kolmansilta hankittuja palveluja että itse suoritettuja palveluja, jakaa koko kokonaishinnan siinä suhteessa, jossa kummankin luokan suorituksista on sille aiheutunut kustannuksia. Kolmansilta hankittujen palvelujen kustannukset ovat se määrä, jonka kolmas laskuttaa matkan järjestäjältä. Itse suoritettujen palvelujen kustannukset lasketaan turistimatkojen järjestäjän kirjanpidosta. Kun kolmansilta hankittujen palvelujen kustannukset ja itse suoritettujen palvelujen kustannukset on esitetty erikseen, näiden kustannusten summa on vähennettävä kokonaishinnasta, jotta saataisiin selville kokonaiskate. Tämä kate on sitten jaettava itse suoritetuista palveluista ja kolmansilta hankituista palveluista aiheutuneiden kokonaiskustannusten suhteessa. Kolmansilta hankittujen palvelujen katteeseen sovelletaan sitten kuudennen direktiivin 26 artiklan mukaista järjestelmää ja itse suoritettujen palvelujen osaa kokonaishinnoista verotetaan saman direktiivin tavanomaisesti sovellettavien säännösten mukaisesti.

C *Yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annettu tuomio*

16. Madgett ja Baldwin harjoittivat hotellitoimintaa Devonissa, Englannissa. Heidän asiakaskuntansa muodostui 90-prosenttisesti asiakkaista, jotka ostivat heiltä "paketin" eli maksoivat kiinteän hinnan vastikkeena majoituksesta puolihoitolla, kuljetuksesta eri hakupaikoilta ja yhden päivän bussiretkestä. Muut hotellin asiakkaat vastasivat itse kuljetuksestaan hotelliin ja hotellista, he eivät osallistuneet retkeen eivätkä maksaneet samaa hintaa. Madgett ja Baldwin käyttivät kolmansia yrityksiä asiakkaidensa kuljettamiseen hotelliin ja bussimatkoihin.

17. Kyseisissä yhdistetyissä asioissa antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi ensin yhtäältä, että vaikka kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetyn katteita koskevan erityisjärjestelmän tarkoituksena on välttää ongelmat, jotka liittyvät palveluita useammassa jäsenvaltiossa edellyttäviin suorituksiin, tätä säännöstä sovelletaan myös vain yhden jäsenvaltion sisällä tarjottaviin palveluihin.(13) Toisaalta se katsoi, että sen soveltamista ei pitäisi rajoittaa ainoastaan sellaisiin talouden toimijoihin, jotka on luokiteltu matkatoimistoiksi tai turistimatkojen järjestäjiksi, vaan että se olisi ulotettava myös Madgettin ja Baldwinin kaltaisiin hotellitoiminnan harjoittajiin, jotka käyttävät kolmansilta hankittuja matkapalveluja, jos nämä palvelut eivät ole puhtaasti lisäpalveluja niiden omiin hotellipalveluihin nähden.(14)

18. Yhteisöjen tuomioistuin on tämän jälkeen tarkastellut kysymystä siitä, miten verotettava kate olisi laskettava, kun matkapaketti sisältää itse suoritettuja ja muilta hankittuja palveluja.

19. Ensinnäkin se on päättellyt kuudennen direktiivin 26 artiklan sisällöstä, sen tavoitteista ja sen yleisestä järjestelmästä poikkeavasta luonteesta, että kyseisen artiklan erityisjärjestelmää on sovellettava vain kolmansilta hankittuihin palveluihin.(15)

20. Tästä analyysistä on seurauksena, että matkatoimiston on eriteltävä asiakkaidensa maksama kokonaishinta siten, että se erottaa kolmansilta hankituista palveluista saadun katteen. Kuudennen direktiivin 26 artiklassa ei kuitenkaan ole otettu huomioon kokonaishintaan hankittuja matkoja, jotka sisältävät samalla sekä kolmansilta hankittuja että itse suoritettuja palveluja, eikä siinä määritellä niitä kriteerejä, joiden perusteella tämä kate voitaisiin laskea ja vähentää kokonaishinnasta se osa, joka vastaa itse suoritettuja palveluja. Koska kokonaishinta kattaa samalla kolmansilta hankitut ja itse suoritettut palvelut, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan käsitettä "vastike" ei myöskään voida käyttää veron perusteena viimeksi mainittujen osalta.

21. Ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin on siis esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kysymyksen siitä viiteyksiköstä, jota olisi käytettävä itse suoritettuja palveluja koskevan kokonaishinnan osan erottamiseksi. Kansallinen tuomioistuin on ehdottanut kahta mahdollista menetelmää, joista toinen perustuu TOMS-järjestelmän mukaisesti toimijalle palvelujen suorittamisesta tosiasiallisesti aiheutuneisiin kustannuksiin ja toinen niiden markkina-arvoon. Tässä viimeksi mainitussa menetelmässä otetaan hotellitoiminnan harjoittajan suorittaman majoituspalvelun arvon määrittämiseksi kokonaishinnasta viitteeksi sellaisilta asiakkailta, jotka eivät osta tätä pakettia, laskutetut huoneiden ja puolioidon hinnat. Tämän menetelmän mukaan kolmansilta hankittujen palvelujen arvon laskemiseksi riittää, kun kyseisestä pakettihinnasta vähennetään majoituksen kokonaisarvo, joka saadaan pakettihintojen ulkopuolella veloitetuista hinnoista, koska tämä majoituspalvelun arvo kattaa samalla katteen ja majoituskustannukset. Kolmansilta hankittujen palvelujen hinta vähentämällä saadaan sitten kuudennen direktiivin 26 artiklan mukaisesti verotettava osuus.

22. Tässä valintatilanteessa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, ettei kummankaan ehdotetun menetelmän avulla voida määrittää täsmällisesti sitä vastiketta, jonka toimija on tosiasiallisesti saanut itse suorittamistaan palveluista. Siten todellisiin kustannuksiin perustuvassa menetelmässä ei oteta tarkasti huomioon kokonaishinnan muodostumista, koska ei voida olettaa, että matkapaketin kokonaishintaan sisältyvistä palveluista saadut katteet olisivat tietyssä suhteessa niistä aiheutuvien kulujen osuuteen.(16)

23. Samoin markkina-arvon – käsiteltävänä olevassa asiassa hotellin soveltama hotellihuoneen ja puolihoidon hinta siinä tapauksessa, että asiakkaat eivät osta matkapakettia – käyttäminen arviointiperusteena voi olla mielivaltaista, koska paketin yhteydessä tarjottava majoituksen hinta ei välttämättä ole sama kuin majoituksen hinta silloin, kun se tarjotaan ainoana palveluna.(17)

24. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että viimeksi mainitun menetelmän etuna on yksinkertaisuus verrattuna todellisten kustannusten menetelmään. Se on esittänyt päätelmänsä seuraavasti:

”45 Itse suoritettuihin palveluihin liittyvä todellisten kustannusten menetelmä edellyttää joukkoa monimutkaisia erittelyjä ja aiheuttaa näin ollen taloudelliselle toimijalle huomattavaa lisätyötä. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 76 kohdassa todennut, itse suoritettujen palvelujen markkina-arvon käyttämisessä sitä vastoin on se etu, että se on yksinkertaista, koska itse suoritettujen 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 itse suoritettua 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 itse suoritettua 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.”

II Pääasian tosiseikat

25. My Travel myy lomapaketteja ulkomaille. Tämä yhtiö ostaa järjestelmällisesti majoituspalvelut kolmansilta. Koska sillä kuitenkin on oma lentoyhtiö, se järjestää yleensä matkustajien kuljetuksen heidän lomakohteeseensa.

26. Se myy myös yleisölle ”seat only” -luokkaan (pelkkä lento) kuuluvia lentolippuja oman koneensa paikoille taikka muilta yhtiöiltä hankituille paikoille sekä muiden turistimatkojen järjestäjien paikoille, joita kutsutaan nimikkeellä ”broked seats” (tukuttain myydyt paikat).

27. My Travel teki vuosia 1995–1999 koskevan arvonlisäveroilmoituksensa soveltamalla TOMS-järjestelmää. Edellä mainitun yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion jälkeen se laski uudelleen arvonlisäverovelkansa vuosille 1995, 1996 ja 1997 vähentäen lomapakettien yhteydessä myytyjen lentopaikkojen ”markkina-arvon”.

28. Tämän markkina-arvon laskemiseksi My Travel käytti kahta menetelmää. Vuodelle 1995 ja nähtävästi vuodelle 1996 se otti lähtökohdaksi matkapakettien yhteydessä myytyjen lentolippujen kulut, joihin se lisäsi ”kasvuprosentin”, joka vastasi sitä prosenttiosuutta, jonka se väitti saavuttaneensa vastaavana aikana yksittäisten lippujen myynnistä.

29. Vuoden 1995 aikana My Travel myi myös kokonaishintaan lomia, jotka sisälsivät risteilyjä, lentomatkoja ja ajoneuvon käytön sekä leirintämajoituksia. Se laski arvonlisäverovelkansa kuitenkin uudelleen soveltamalla markkina-arvokriteeriä vain lentomatkoihin katsoen, ettei sillä ollut käytettävissään asianmukaisia vertailuelementtejä muihin itse suoritettuihin palveluihin.

30. Vuoden 1997 osalta My Travel arvioi ”Route Profitability Report” -nimisen sisäisen asiakirjansa (kertomus reittien kannattavuudesta) perusteella saavuttamansa ”keskimääräiset kokonaistulot” yleisölle matkapakettien ulkopuolella myydyistä lentolipuista 153 Englannin punnaksi (GBP).

31. Laskettuaan uudelleen näillä perusteilla lomapakettien yhteydessä myytyjen lentolippujen hinnat My Travel vaati Commissionersia 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.

32. Näiden määrien suuruus johtuu erityisesti siitä seikasta, että My Travelin käyttämän menetelmän vaikutuksesta nousee kokonaishinnan kuljetukselle laskettava osuus, jota kansallisen lainsäädännön nojalla ei veroteta.

33. Commissioners hylkäsi tämän vaatimuksen. Sen kansallisessa tuomioistuimessa esittämän väitteen mukaan edellä mainituista yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetusta tuomiosta ilmenee, että markkina-arvoon perustuvaa menetelmää ei voida käyttää silloin, kun, kuten asiassa My Travel, sen etuna ei ole menetelmän yksinkertaistaminen, sen perusteella laskutetaan kolmansilta hankituille palveluille keinotekoinen kate ja se muuttaa merkittävästi arvonlisäverovelan määrää. Se väitti lisäksi, että kyseisen tuomion perusteella tällaista menetelmää ei voida käyttää valikoivasti ja että 153 GBP:n määrä ei ole pakettimatkojen yhteydessä myytyjen lentopaikkojen markkina-arvo.

34. My Travel sitä vastoin katsoi, että edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin yhteisöjen tuomioistuin on hylännyt väitteen siitä, että todellisten kustannusten kriteeri olisi luotettavampi indikaattori kokonaishinnan eri elementtien arvosta. Se väittää myös, ettei voida vaatia, että näillä kahdella menetelmällä tuloksena olisi sama arvonlisäverovelka, koska tämä velvoittaisi toimijat suorittamaan kummankin menetelmän mukaiset laskelmat. Kyseisessä tuomiossa esitetty perustelu markkina-arvon mukaisen menetelmän yksinkertaisemmasta luonteesta on vain tekijä, joka on otettu huomioon saavutettuun ratkaisuun pääsemiseksi, eikä edellytys kyseisen menetelmän käyttämiselle.

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

III Ennakkoratkaisukysymykset

36. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella VAT and Duties Tribunal, Manchester, päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle kuudennen direktiivin 26 artiklan ja edellä mainitun yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion tulkintaa koskevat seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1 ”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 ”kyseisen tuomion” 46 kohdassa kuvaillun markkina-arvon mukaisen menetelmän mukaisesti?

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

3 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

4 – 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

5 – 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?

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

7 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?”

IV Tapauksen tarkastelu

A Ensimmäinen kysymys

37. Ensimmäinen kysymys sisältää useita kohtia. Kansallinen tuomioistuin haluaa ensiksi selvittää, kuten ilmenee erityisesti tämän kysymyksen ensimmäisessä virkkeessä olevasta ilmaisusta ”jos voi, niin milloin”, voiko turistimatkojen järjestäjä, joka on tehnyt verotuskautta koskevan arvonlisäveroilmoituksen käyttämällä kansallisessa lainsäädännössä kuudennen direktiivin täytäntöönpanemiseksi säädettyä menetelmää, laskea uudelleen arvonlisäverovelkansa yhteisöjen tuomioistuimen antaman tuomion perusteella sellaista menetelmää käyttäen, joka on

tässä tuomiossa katsottu kyseisen direktiivin kanssa yhteensoveltuvaksi.

38. Mielestäni tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkinnalla, jonka yhteisöjen tuomioistuin EY 234 artiklassa sille annettua toimivaltaa käyttäen antaa yhteisön oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien.(18) Toisin on vain silloin, kun yhteisöjen tuomioistuin itse poikkeustapauksissa rajoittaa tuomiossaan tämän tulkinnan ajallista ulottuvuutta.(19) Ennakkoratkaisutuomio on siis omiaan vaikuttamaan ennen sen antamista syntyneisiin oikeussuhteisiin, vaikkei niitä olisikaan riitautettu vireillä olevassa asiassa. Tästä johtuu erityisesti, että hallintoelimen täytyy soveltaa näin tulkittua yhteisön oikeussääntöä toimivaltansa rajoissa myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyyntöä koskevan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion antamista.(20)

39. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksityishenkilöillä on oikeus saada jäsenvaltion yhteisöjen tuomioistuimen tulkitsemien yhteisön oikeussääntöjen vastaisesti kantamat verot takaisin. Tämä oikeus on seurausta niistä oikeuksista, joita yksityishenkilöille on annettu yhteisön oikeussäännöillä, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on niitä tulkinnut, ja se täydentää näitä oikeuksia.(21)

40. On myös vakiintuneen oikeuskäytännön mukaista, että jos yhteisö ei ole antanut säännöksiä perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamisesta, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään antaa tällaisiin palautusvaatimuksiin sovellettavat menettelysäännöt, kuitenkin siten, että noudatetaan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatetta eli että nämä säännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, joilla säännellään jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia samankaltaisia tilanteita, ja että niillä ei saa tehdä yhteisön oikeusjärjestyksellä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.(22) Tämän oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen voi vaatia aiheettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista takautuvasti kuudennen direktiivin vastaisen kansallisen lainsäädännön voimaantulopäivästä alkaen kyseisen jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä määriteltujen menettelysääntöjen mukaisesti, edellyttäen, että nämä säännöt ovat vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden vaatimusten mukaisia.(23)

41. Mielestäni tästä oikeuskäytännöstä voidaan loogisesti päätellä, että verovelvollisella, jolle myönnetään oikeus vaatia tältä perusteettomasti kannettu arvonlisävero kansallisilta hallintoviranomaisilta tai kansalliselta tuomioistuimelta kansallisessa lainsäädännössä säädettyjen edellytysten täytyessä ja vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudattaen, on myös oltava mahdollisuus samoin edellytyksin laskea uudelleen sen veron määrä, jonka maksamiseen sillä on velvollisuus, sen menetelmän mukaisesti, jonka yhteisöjen tuomioistuin on katsonut yhteisön oikeuden mukaiseksi, ja siten oikaista tekemänsä arvonlisäveroilmoitukset.

42. Ehdotan siis, että tähän alustavaan kysymykseen vastataan, että matkatoimistolla tai turistimatkojen järjestäjällä, joka on tehnyt arvonlisäveroilmoituksen verotuskaudelle käyttämällä kuudennen direktiivin täytäntöönpanemiseksi annetussa kansallisessa lainsäädännössä säädettyä menetelmää, on oikeus laskea uudelleen arvonlisäverovelkansa sellaisen menetelmän mukaisesti, jonka yhteisöjen tuomioistuin on katsonut yhteisön oikeuden kanssa yhteensoveltuvaksi, noudattaen kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä edellytyksiä, joiden on oltava vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukaiset.

43. Kansallinen tuomioistuin kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta ensimmäisen kysymyksen yhteydessä myös, minkä edellytysten täytyessä turistimatkojen järjestäjä, joka kokonaishintaa vastaan tarjoaa itse suorittamiaan ja kolmansilta hankittuja palveluja, voi käyttää markkina-arvoon perustuvaa menetelmää erottaakseen tästä kokonaishinnasta itse suorittamiaan palveluja

vastaavan osan.

44. Täsmällisemmin ilmaistuna se kysyy, onko kuudennen direktiivin 26 artiklaa tulkittava niin, että matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän, joka kokonaishintaa vastaan tarjoaa matkustajalle kolmansilta hankittuja ja itse suorittamiaan palveluja, on lähtökohtaisesti erotettava kokonaishinnasta osa, joka vastaa sen itse suorittamia palveluja, niiden markkina-arvon perusteella, jos tämä arvo voidaan määrittää, vai voiko tämä verovelvollinen valita vapaasti, käyttääkö se tätä kriteeriä vai todellisten kustannusten kriteeriä. Tässä yhteydessä kansallinen tuomioistuin tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta myös, missä määrin markkina-arvoon perustuvan menetelmän on oltava kyseessä olevan verovelvollisen kannalta yksinkertaisempi ja onko sen käyttämisen edellytyksenä se, että sen avulla päädytään arvonlisäverovelan määrään, joka on sama tai samankaltainen kuin se, johon olisi päädytty palvelujen todellisiin kustannuksiin perustuvaa menetelmää käyttämällä.

45. Kansallinen tuomioistuin kysyy myös, voidaanko markkina-arvokriteeriä soveltaa itse suoritettuihin palveluihin, joiden markkina-arvo voidaan määrittää, jos saman verotuskauden aikana kokonaishinnan tiettyjen osatekijöiden markkina-arvoa ei voida määrittää, koska verovelvollinen ei myy samankaltaisia palveluja matkapakettien ulkopuolella.

46. Ennakkoratkaisupyyntöön esittänyt tuomioistuin toteaa esittävänsä nämä kysymykset, koska se ei ole löytänyt edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett vastaan Baldwin annetusta tuomiosta mitään seikkaa, joka voisi osoittaa, että yhteisöjen tuomioistuin on halunnut rajoittaa tavalla tai toisella markkina-arvoon perustuvan menetelmän käyttämistä, kun verovelvollinen voi erottaa tämän osan kokonaishinnasta niiden palvelujen markkina-arvon perusteella, jotka ovat pakettiin kuuluvia palvelujen kaltaisia. Se ei myöskään ole varmuudella voinut määrittää, sisältyykö kyseisen tuomion 43–47 kohtaan ehtoja, joiden on välttämättä täyttyvä, jotta verovelvollinen voisi käyttää tätä erittelymenetelmää, vai sisältävätkö nämä kohdat yksinkertaisesti tekijöitä, jotka yhteisöjen tuomioistuin on ottanut huomioon asian ratkaistakseen.

47. Näiden kysymysten perusteella on ensinnäkin tutkittava, onko edellä mainittu yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annettu tuomio ymmärrettävä niin, että verovelvollisen mahdollisuus eritellä kokonaishinta markkina-arvon mukaista menetelmää käyttämällä riippuu siitä, että kyseisen menetelmän käyttäminen on tosiasiallisesti kyseisen verovelvollisen erityistilanteessa yksinkertaisempaa ja että sen avulla päädytään samaan arvonlisäverovelkaan, johon olisi päädytty todellisten kustannusten kriteeriä soveltamalla.

48. Toiseksi on tarkasteltava tarpeen vaatiessa, voiko verovelvollinen käyttää markkina-arvoon perustuvaa menetelmää vapaasti verotuskaudesta toiseen. Lopuksi on tutkittava, voiko verovelvollinen käyttää tätä menetelmää vain tiettyjen itse suorittamiensa palvelujen osalta silloin, kun se ei samalta verotuskaudelta voi määrittää kokonaishinnan muiden osien markkina-arvoa.

49. On siis tutkittava aluksi, edellyttääkö kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisalaan kuuluvan verovelvollisen suorittama kokonaishinnan erittely markkina-arvokriteeriä käyttäen sitä, että tämän kriteerin käyttäminen on tosiasiallisesti yksinkertaisempaa sen erityisessä tilanteessa ja että sillä päädytään samanlaiseen arvonlisäverovelkaan kuin olisi päädytty todellisten kustannusten kriteeriä soveltamalla. On selvítettävä, pitääkö paikkansa, ettei My Travelin kaltainen verovelvollinen voi muuttaa arvonlisäveroilmoitustaan soveltamalla markkina-arvokriteeriä, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, siitä syystä, että se olisi voinut laatia sen ilman erityisiä vaikeuksia käyttämällä todellisten kustannusten kriteeriä ja että tämän muutoksen vaikutuksesta sen verovelka vähenee merkittävästi.

50. En ole Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen kanssa samaa mieltä edellä mainitun yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion tulkinnasta.

51. Tämän tuomion 45 kohdan tarkastelusta ilmenee mielestäni, että syyt, joiden vuoksi yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että markkina-arvon mukaiseen menetelmään perustuvan menetelmän etuna on yksinkertaisuus, eivät liity nyt esillä olevan asian erityisiin olosuhteisiin. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole todennut tätä suurempaa yksinkertaisuutta Madgettin ja Baldwinin erityistilanteessa, vaan se on viitannut kummankin menetelmän yleisiin soveltamisedellytyksiin ja maininnut nimenomaisesti kyseisen yhdistetyissä asioissa esittämäni ratkaisuehdotuksen 76 kohdan.(24) Markkina-arvoon perustuvaa menetelmää on kyseisen tuomion mukaan sovellettava, koska se on selvästi yksinkertaisempi verrattuna todellisiin kustannuksiin perustuvaan menetelmään.(25)

52. Kuten kansallinen tuomioistuin ja pääasian kantaja lisäksi korostavat, se, että tämän menetelmän käyttäminen matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän maksettavana olevan arvonlisäveron määrittämiseksi tehtäisiin riippuvaksi siitä edellytyksestä, että kunkin verovelvollisen erityistilanteessa se olisi tosiasiallisesti yksinkertaisempi kuin todellisiin kustannuksiin perustuva menetelmä, johtaisi siihen, että arvonlisäverojärjestelmän olennaisen elementin muodostavan veron perusteen määrittäminen riippuisi epävarmuuden leimaamasta harkinnasta ja tietyistä subjektiivisuudesta. Tällainen edellytys olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka edellyttää erityisesti arvonlisäveron kaltaisilla aloilla, joilla on taloudellista merkitystä, että yhteisön lainsäädäntö on varmaa ja ennalta-arvattavaa.(26)

53. Se, että My Travelin kaltainen verovelvollinen on voinut tehdä arvonlisäveroilmoituksensa TOMS-järjestelmän mukaisesti käyttämällä todellisiin kustannuksiin perustuvaa menetelmää nähtävästi ilman erityisiä vaikeuksia, ei mielestäni estä sitä, että se tekee ne uudestaan käyttämällä markkina-arvoon perustuvaa menetelmää.

54. En myöskään usko, että edellä mainitun yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 46 kohdassa oleva maininta siitä, että ”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”, olisi ymmärrettävä ilmaisuna markkina-arvokriteerin soveltamisedellytyksestä. Tällainen tulkinta ei mielestäni vastaa tutkittujen perusteiden sanamuotoa. Tämä väite onkin esitetty väliiviivojen välissä(27) ilmaisun ”tässä tilanteessa” jälkeen, mikä viittaa siihen, että yhteisöjen tuomioistuimen mainitussa 46 kohdassa ja sitä seuraavassa kohdassa ilmaisema päätelmä johtuu seikoista, jotka on ilmaistu edeltävissä kohdissa. Se seikka, että kaksi kilpailevaa menetelmää saavat nyt esillä olevassa asiassa aikaan samanlaisen verovelan, näyttäisi siis olevan vain lisätekijä.

55. Lisäksi Yhdistyneen kuningaskunnan esittämän tulkinnan vaikutuksena olisi, että verovelvolliset olisivat velvollisia suorittamaan kaikki todellisiin kustannuksiin perustuvan menetelmän soveltamiseksi välttämättömät toimet sen jälkeen, kun ne ovat tehneet markkina-arvon mukaiseen menetelmään perustuvan vero-ilmoituksen. Tämä ratkaisu poistaisi siis markkina-arvon mukaisen menetelmän soveltamiselta edun, jonka vuoksi yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että se on asianmukainen menetelmä, eli sen, että tätä menetelmää on yleisesti helpompi käyttää kuin todellisiin kustannuksiin perustuvaa menetelmää. Tämä ratkaisu voisi myös tehdä käyttökelvottomaksi markkina-arvo menetelmän soveltamisen silloin, kun itse suoritettuihin palveluihin ja kolmansilta hankittuihin palveluihin sovelletaan eri arvonlisäverokantaa, kuten nyt esillä olevassa asiassa.

56. Se, että kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisalaan kuuluva verovelvollinen, joka myy

matkustajille kokonaishintaan kolmansilta hankittuja ja itse suoritettuja palveluja, käyttää markkina-arvon mukaista menetelmää tämän kokonaishinnan erittelemiseksi, ei siis mielestäni riipu siitä edellytyksestä, että tämän menetelmän avulla päädytään samanlaiseen arvonlisäverovelan määrään kuin johon olisi päädytty todellisten kustannusten menetelmää käyttämällä. Pääasiassa kyseessä oleva seikka, että tätä kriteeriä käyttämällä My Travelin verovelka vähenisi merkittävästi, ei siis sellaisenaan saisi olla este tämän menetelmän soveltamiselle.

57. Toiseksi on tutkittava, voidaanko markkina-arvon mukaisen menetelmän käyttäminen, silloin kun tämä arvo voidaan määrittää, jättää verovelvollisen harkintaan.

58. Tämän kysymyksen merkitys ilmenee selvästi ennakkoratkaisukysymyksen esittämistä koskevasta päätöksestä. Kyseessä on sen selvittäminen, onko My Travelin kaltaisella verovelvollisella, joka on tehnyt arvonlisäveroilmoituksensa vuosille 1995–1999 käyttämällä todellisten kustannusten kriteeriä, oikeus laskea uudelleen verovelkansa käyttämällä markkina-arvon mukaista menetelmää yksinomaan niiden kolmen vuoden ajalta, joiden osalta tämän viimeksi mainitun menetelmän käyttämisestä on se vaikutus, että sen verovelka vähenee merkittävästi.

59. Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, on totta, että yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin esitettyihin kysymyksiin antaman vastauksen sanamuoto, jonka mukaan ”taloudelliselta toimijalta ei voida edellyttää, että se laskee kokonaishinnan itse suoritettua 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”,⁽²⁸⁾ saattaa olla tältä osin monimerkityksinen. En kuitenkaan usko, että yhteisöjen tuomioistuin on tällä vastauksellaan halunnut sanoa, että verovelvollinen, joka voi määrittää itse suorittamiensa palvelujen markkina-arvon, voisi ainoastaan verovelkansa minimoimiseksi valita vapaasti, käyttääkö se tätä kriteeriä vai todellisten kustannusten kriteeriä.

60. Tällainen lähestymistapa ei mielestäni ole yhteensoveltuva arvonlisäveron perustana olevan periaatteen kanssa. Onkin palautettava mieliin, että tämä periaate perustuu siihen seikkaan, että kyseinen vero on kulutusvero. Se laskutetaan täsmällisenä osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta, ja sen kantavat verovelvolliset kussakin tuotanto- tai jakeluprosessin vaiheessa verohallinnon lukuun, jolle ne ovat velvollisia maksamaan sen, ja se rasittaa loppujen lopuksi vain kuluttajaa.⁽²⁹⁾ Tämän järjestelmän täytäntöönpano merkitsee näin ollen sitä, että verovelvolliset ovat rekisteröityjä maidensa veroviranomaisissa, että ne pitävät tarkkaa kirjanpitoa ja että ne tekevät näille viranomaisille kausittaiset ilmoitukset. Tämän järjestelmän peruseriaatteen ja sen toimintaa koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan veronviranomaisten kantaman arvonlisäveron on oltava yhtä suuri kuin kuluttajalta tosiasiallisesti peritty vero.

61. Kuudennen direktiivin 26 artiklassa matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien hyödyksi käyttöön otettu erityisjärjestelmä, jota sovelletaan, kun verovelvollinen suorittaa matkustajalle kokonaishintaan samalla sekä kolmansilta hankittuja että itse suoritettuja palveluja, ei saa vaarantaa tätä arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatetta. Näin ollen olen samaa mieltä kuin Euroopan yhteisöjen komissio, jonka mukaan kokonaishinnan erittelyssä käytetyn menetelmän on lähtökohtaisesti oltava se, jonka avulla päädytään itse suoritettujen palvelujen osalta tulokseen, joka on mahdollisimman lähellä sitä, joka olisi tuloksena tavanomaisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisesta, sellaisena kuin se ilmenee kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta ja vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, jonka mukaan veron peruste muodostuu toimijan toimittamistaan tavaroista tai suorittamistaan palveluista tosiasiallisesti saamasta vastikkeesta eikä objektiivisten perusteiden mukaan arvioidusta arvosta.⁽³⁰⁾

62. Toisin kuin komissio en kuitenkaan ole vakuuttunut siitä, että markkina-arvokriteeriä on

suosittava todellisten kustannusten kriteeriin verrattuna koska tämän toimitelimen mukaan sen etuna olisi se, että yleisesti voitaisiin määrittää täsmällisemmin kokonaishinnan osat, jotka on jaettava kolmansilta hankittuihin ja itse suoritettuihin palveluihin. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole edellä mainitussa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin antamassaan tuomiossa päättänyt hyväksyä tätä kriteeriä asianmukaiseksi erittelykriteeriksi tämän edun vuoksi.

63. Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on itse asiassa todennut, että markkina-arvoon perustuva menetelmä sisältää myös mielivaltaisen osan, koska se johtaa siihen olettamaan, että kokonaishinnan puitteissa tarjottujen omien palvelujen hinta on sama kuin silloin, kun näitä palveluja tarjotaan erillisinä palveluina. Tämä johtaa nyt esillä olevassa asiassa siihen olettamaan, että My Travelin pakettiloman yhteydessä myymän lentolipun hinta on sama kuin tämän verovelvollisen samaan kohteeseen erikseen myymän lentolipun hinta. Tämä premissi ei kuitenkaan ole aina perusteltu. Kuten olen todennut edellä mainitussa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin esittämässäni ratkaisuehdotuksessa,(31) ei ole tavatonta, että paketilla annetaan tilaisuus ostaa palvelu halvemmalla hinnalla, jotta erilaisia palveluja sisältävä tarjous tulisi houkuttelevammaksi.

64. Edellä mainitun yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion mukaan markkina-arvon mukainen menetelmä on hyväksyttävä, koska se on epäilyksettä yksinkertaisempi kuin todellisiin kustannuksiin perustuva menetelmä, eikä, kuten komissio väittää, koska sen avulla voidaan yleisesti päästä tulokseen, joka on mahdollisimman lähellä sitä tulosta, johon päästäisiin normaalia arvonlisäverojärjestelmää soveltamalla.

65. Tämä ei kuitenkaan mielestäni saa johtaa siihen, että verovelvolliselle myönnetään mahdollisuus käyttää tätä menetelmää harkinnanvaraisesti sen mukaan, väheneekö hänen verovelkansa vai ei sen vaikutuksesta verrattuna siihen, mikä olisi ollut tuloksena todellisiin kustannuksiin perustuvasta menetelmästä. Yhtäältä mikään edellä mainittuun yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annettuun tuomioon sisältyvästä seikasta ei tosiasiallisesti vahvista sitä väitettä, että yhteisöjen tuomioistuin olisi halunnut antaa talouden toimijoille tällaisen oikeuden.

66. Toisaalta My Travelin esittämästä tätä tuomiota koskevasta tulkinnasta olisi seurauksena se, että verovelvolliset saisivat muuttaa mielensä mukaan kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisalaan ja yleiseen järjestelmään kuuluvaa veron perustetta. Tällaisen oikeuden antamisesta verovelvollisille voisi kuitenkin olla seurauksena se, että ne voisivat lisätä keinotekoisesti pienemmän verokannan soveltamisalaan kuuluvaa veron perustetta ja saada näin aikaan talouden toimijoiden välisen epäyhdenvertaisen kilpailun niiden hyödyksi, jotka ovat sijoittautuneet taikka perustaneet kiinteän toimipaikkansa jäsenvaltioon, joka verottaa tiettyjä liiketoimia erittäin pienen verokannan taikka nollaverokannan mukaisesti, kuten Yhdistynyt kuningaskunta tekee henkilöiden kuljetuksen osalta.(32) Tällainen tulkinta voisi näin ollen olla ristiriidassa arvonlisäveron kilpailullisen neutraliteetin periaatteen kanssa.

67. Tältä osin on palautettava mieliin, että kuten kuudennen direktiivin yhdeksännestä perustelukappaleesta ilmenee, yhteisön lainsäätäjä on halunnut, että veron peruste on yhdenmukaistettava, ”jotta yhteisön verokannan soveltaminen verollisiin liiketoimiin johtaisi vertailukelpoihin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa”. Veron perusteen yhdenmukaistamisen tavoitteena on siis taata, että taloudellisesti tai kaupallisesti samankaltaisia tilanteita käsiteltäisiin samalla tavoin arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen osalta. Tämä yhdenmukaistaminen edesauttaa siten tämän järjestelmän neutraliteetin takaamista.

68. Olen näin ollen samaa mieltä komission kanssa siitä, että kokonaishinnan erittely kolmansilta hankittujen ja itse suoritettujen palvelujen välillä olisi suoritettava viimeksi mainittujen osalta markkina-arvon perusteella aina, kun tämä arvo voidaan määrittää.

69. Mielestäni on kuitenkin vaikeaa sulkea pois se mahdollisuus, että tästä periaatteesta voitaisiin poiketa. Kuten olen todennut, markkina-arvokriteeri sisältää myös mielivaltaisen osan ja yksi arvonlisäveroon liittyvistä olennaisista periaatteista on sen neutraalisuus verovelvollisiin nähden. On selvää, ettei yleisessä arvonlisäverojärjestelmässä veroviranomaisten kantaman arvonlisäveron peruste voi ylittää kuluttajan tosiasiallisesti maksamaa vastiketta.(33) Näin ollen on mielestäni mahdollista myöntää, 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 sijaan.

70. Näin voisi olla esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen pystyy osoittamaan kirjanpitoinsa avulla, että se on kyseessä olevana verotuskautena järjestelmällisesti vahvistanut pakettihintansa siten, että se voi erotella kiinteän katteen kullekin kustannustekijälle. Mielestäni tällaisessa tapauksessa etusija olisi annettava neutraliteettiperiaatteelle veron perusteen yhdenmukaistamistavoitteen sijaan, joka johtaa markkina-arvokriteerin kohottamiseen lähtökohtaiseksi kriteeriksi.

71. Olen siis sitä mieltä, että matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän, joka tarjoaa kokonaishintaan kolmansilta hankittuja ja omia palveluja, on lähtökohtaisesti eriteltävä kokonaishinnasta omia palvelujaan vastaava osa niiden markkina-arvon perusteella, jos tämä arvo voidaan määrittää, mikäli se ei pysty osoittamaan, että kyseessä olevan verotuskauden osalta todellisiin kustannuksiin perustuvan kriteerin avulla voidaan tarkasti ottaa huomioon kokonaishinnan tosiasiallinen rakenne.

72. On kansallisten veroviranomaisten ja tarpeen vaatiessa kansallisen tuomioistuimen asia arvioida, onko mahdollista erotella omia palveluja vastaava kokonaishinnan osa niiden markkina-arvon perusteella.

73. Edellä mainitussa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että markkina-arvo olisi määritettävä niiden samanlaisten palvelujen hinnan perusteella, jotka verovelvollinen itse suorittaa paketin ulkopuolella.(34) Komissio puolestaan arvioi, että huomioon voitaisiin ottaa myös muiden verovelvollisten suorittamat samanlaiset palvelut.

74. En puolla viimeksi mainittua ratkaisua seuraavista syistä. Ensinnäkin se vastaa Ruotsin hallituksen edellä mainitussa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin esittämää ehdotusta, jota yhteisöjen tuomioistuin ei ole antamassaan tuomiossa hyväksynyt, vaikkei se sitä nimenomaisesti hylännytkään. Toiseksi kuten olen mainituissa yhdistetyissä asioissa esittämässäni ratkaisuehdotuksessa todennut,(35) se voisi johtaa suurempiin vaikeuksiin kuin etuihin. Yhtäältä toisten verovelvollisten suorittamien samanlaisten palvelujen perusteella saatu hinta on kuitenkin suureksi osaksi fiktiivinen, koska sillä ei ole suoraa yhteyttä verotettavaan palveluun. Toisaalta siihen sisältyy summittaisuuden riski, joka johtuu siitä, että viitekeskiarvo voidaan kiistää ja siitä voi näin tulla asiantuntijoiden kiistelyn kohde.

75. Pääasiassa kyseessä olevan riidan tosiasialliset olosuhteet vaikuttavat mielestäni ennemminkin sellaisilta, että ne vahvistavat tekemääni analyysia. Lentolippujen hintojen suuri heilahtelu ja matkakohteista riippuvat kustannusten suuret erot, jotka johtuvat erityisesti niin sanottujen halpalentoyhtiöiden tällä alalla aiheuttamasta kilpailusta, voisivat tehdä keskeisten vertailuarvojen määrittelyn muiden verovelvollisten toteuttamien kuljetusten perusteella vaikeaksi ja kiistanalaiseksi. Ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin ei myöskään kyseenalaista omien palvelujen markkina-arvon määrittelytapaa, sellaisena kuin se ilmenee edellä mainitussa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetusta tuomiosta. On siis sen tehtävä arvioida, voivatko My Travelin erikseen myymät lentoliput muodostaa tämän verovelvollisen matkapakettien

yhteydessä suorittamien palvelujen kanssa samanlaiset palvelut, ja tarpeen vaatiessa vahvistaa näiden lippujen markkina-arvo erikseen myytyjen lippujen hinnan perusteella.

76. Nyt esillä olevassa asiassa herää myös kysymys siitä, miten kokonaishinta eritellään, jos verovelvollinen ei pysty määrittämään tiettyjen omien palvelujensa markkina-arvoa, koska se ei myy samanlaisia palveluja pakettien ulkopuolella. Tällainen esimerkkitapaus liittyy verotuskauteen 1995, jonka aikana My Travel myi pakettihintaan lomiam, joiden yhteydessä se myi paitsi lentomatkoja, myös risteilyjä ja leirintämajoitusta, eikä se myynyt tämäntyyppisiä palveluja erikseen. Kansallinen tuomioistuin kysyy näin ollen kolmanneksi, voidaanko markkina-arvokriteeriä soveltaa kuitenkin omiin palveluihin, joiden markkina-arvo voidaan selvittää, vaikka kokonaishinta sisältäisikin omia palveluja, joiden markkina-arvoa ei voida määrittää.

77. Se seikka, että kaikkien verovelvollisen itsensä suorittamien palvelujen markkina-arvoa ei voida määrittää, ei voi mielestäni oikeuttaa poikkeamaan tämän kriteerin soveltamisesta niiden palvelujen arvioinnissa, joiden osalta kyseinen arvo on tiedossa. Tällaisessa tapauksessa pitää paikkansa, että verovelvollisen on pakko eritellä pakettihinta käyttämällä kahta eri laskentamenetelmää. Sen täytyy siten määrittää pakettien ulkopuolella myymiensä omien palvelujen markkina-arvo vähentääkseen niiden arvon pakettihinnasta, ja sitten eritellä tämän hinnan loppuosa kolmansilta hankittujen ja muiden omien palvelujensa kesken määrittääkseen kuudennen direktiivin 26 artiklan nojalla verotettavan katteen todellisiin kustannuksiin perustuvaa menetelmää käyttäen.

78. En kuitenkaan usko, että näiden kahden menetelmän näin yhdistetty soveltaminen on käytännössä ylipääsemättömän vaikeaa. Ennakkoratkaisupyyntöön esittänyt tuomioistuin ei ole maininnut tällaisia vaikeuksia ja asiakirja-aineistosta ilmenee, että My Travel on voinut laskea uudelleen arvonlisäverovelkansa vuodelle 1995 vähentämällä yksinomaan lentomatkojen markkina-arvon. Lisäksi olen aikaisemmin todennut, mistä syistä markkina-arvokriteerin soveltaminen ei mielestäni saisi riippua siitä edellytyksestä, että sitä on helpompi käyttää kunkin verovelvollisen erityistilanteessa.

79. Lisäksi vaikka kuudennen direktiivin 26 artiklan tavoitteena onkin mukauttaa arvonlisäverovalalla sovellettavat säännöt matkatoimistotoiminnan erityispiirteisiin ja siten vähentää niitä käytännön vaikeuksia, jotka voisivat vaikeuttaa tätä toimintaa, tässä artiklassa käyttöön otetun järjestelmän tarkoituksena ei ole yksinkertaistaa tavanomaiseen arvonlisäverojärjestelmään liittyviä kirjanpitovaatimuksia, toisin kuin pienten yritysten ja maataloustuottajien hyväksi käyttöön otetun järjestelmän.(36) Näin ollen tämän artiklan 3 kohdassa säädetään, että jos liiketoimia, joissa tällainen talouden toimija turvautuu muihin verovelvollisiin, suoritetaan sekä yhteisössä että sen ulkopuolella, on vapautettuna pidettävä vain sitä osaa matkatoimiston palveluista, joka koskee yhteisön ulkopuolella suoritettuja liiketoimia. On selvää, että tällaisen säännöksen soveltaminen voi myös velvoittaa matkatoimistot suorittamaan niiden matkapakettien osalta suhteellisen teknisiä erittelymenetelmiä.(37)

80. En siis näe riittävää syytä esimerkkitapauksessa markkina-arvokriteerin soveltamisesta poikkeamiseen ja siten kuudennen direktiivin tavoitteena olevan veron perusteen yhdenmukaistamisen vaarantamiseen. Näin ollen katson komission tavoin, että verovelvollinen voi saman verotuskauden aikana soveltaa markkina-arvokriteeriä tiettyihin palveluihin ja jättää soveltamatta sitä toisiin silloin, kun se ei pysty määrittämään näiden muiden palvelujen markkina-arvoa.

81. Kaikki edellä esitetyt päätelmät huomioon ottaen ehdotan, että ensimmäiseen kysymykseen vastattaisiin seuraavasti: Kuudennen direktiivin 26 artiklaa on tulkittava niin, että kun matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä myy matkustajalle kokonaishintaan kolmansilta hankittuja palveluja ja itsensä suorittamia palveluja, sen täytyy lähtökohtaisesti erotella itse suorittamiaan palveluja

vastaava osa kokonaishinnasta niiden markkina-arvon perusteella, jos tämä arvo voidaan määrittää. Tällaisessa tapauksessa verovelvollinen voi käyttää todellisten kustannusten mukaista menetelmää vain, jos se osoittaa, että tällä menetelmällä otetaan tarkasti huomioon kokonaishinnan tosiasiallinen rakenne. Markkina-arvon mukaisen menetelmän soveltaminen ei riipu siitä edellytyksestä, että se on yksinkertaisempi kuin todellisiin kustannuksiin perustuva menetelmä, eikä siitä edellytyksestä, että sen avulla päädytään samaan tai samankaltaiseen arvonlisäverovelkaan kuin päädyttäisiin todellisiin kustannuksiin perustuvaa menetelmää soveltaen. Näin ollen

– matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä ei voi käyttää markkina-arvon mukaista menetelmää harkinnanvaraisesti

– markkina-arvon mukaista menetelmää sovelletaan itse suoritettuihin palveluihin, joiden kyseinen arvo voidaan määrittää, vaikka saman verotuskauden aikana matkapakettiin kuuluvien tiettyjen omien palvelujen arvoa ei voitaisikaan määrittää, koska verovelvollinen ei myy samanlaisia palveluja matkapaketin ulkopuolella.

B Toinen kysymys

82. Palautettakoon mieliin, että toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy, onko pääasian kaltaisissa olosuhteissa mahdollista todeta pakettilomien yhteydessä myytyihin lentomatkoihin liittyvien omien palvelujen osa ottaen perustaksi joko lentopaikan keskimääräiset kustannukset lisättynä turistimatkojen järjestäjän yksittäisten paikkojen myynnistä saamalla keskimääräisellä katteella kyseessä olevan tilivuoden aikana tai turistimatkojen järjestäjän yksittäisten paikkojen myynnistä saama keskimääräinen tuotto tämän saman tilivuoden aikana.

83. Tällä kysymyksellään kyseinen tuomioistuin pyytää siis yhteisöjen tuomioistuimelta selvennystä siihen tapaan, jolla on konkreettisesti määritettävä My Travelin myymien pakettimatkojen yhteydessä sen itsensä suorittamien palvelujen markkina-arvo.

84. On todettava, että kun yhteisöjen tuomioistuin toimii perustamissopimuksen 234 artiklan nojalla, sillä ei ole toimivaltaa soveltaa yhteisön oikeussääntöjä tiettyyn yksittäistapaukseen, vaan sen on pelkästään tulkittava EY:n perustamissopimusta ja yhteisön toimielinten säädöksiä.(38) Tämä kysymys ylittää siis mielestäni kyseisessä artiklassa yhteisöjen tuomioistuimelle annetun toimivallan, koska siihen vastaaminen vaatii My Travelin uusissa arvonlisäveroilmoituksissaan suorittamien laskelmien tutkimista. Lisäksi kansallinen tuomioistuin itse toteaa, että jos yhteisöjen tuomioistuin katsoisi, että tällä yhtiöllä on oikeus käyttää markkina-arvokriteeriä, sen pitäisi määrittää tämän arvon täsmällinen laskentamenetelmä tätä kysymystä varten määrityissä uudessa istunnossa, jonka kokoonpanoon kuuluu kaksi kirjanpitoasioihin pätevöitynyttä henkilöä.

85. Kuudennen direktiivin 26 artiklan tulkinnan puitteissa ja jatkona kokonaishinnan erittelytavasta jo annettuihin ohjeisiin silloin, kun verovelvollinen myy kolmansilta hankittuja ja itse suorittamiaan palveluja, yhteisöjen tuomioistuin voisi kuitenkin mielestäni vastata tähän kysymykseen sisältyvään osaan, joka koskee sitä, voidaanko markkina-arvon määrittämisessä perustaksi ottaa keskimääräiset arvot.

86. Olen samaa mieltä kuin komissio siitä, ettei mikään estä tällaista menetelmää. Päinvastoin keskimääräinen arvo saattaa osoittautua edustavamaksi silloin, kun matkapaketin ulkopuolella myytyjen samanlaisten palvelujen hinnat vaihtelevat merkittävästi, kuten nyt esillä olevassa asiassa.(39) Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin voisi siis legitiimisti määrittää My Travelin pakettilomien 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 sen huomioon ottamiseksi, että matkapakettien yhteydessä matkustajien lapsille tarjotaan lentopaikkoja ilmaiseksi tai alennettuun hintaan.

87. Ehdotan siis, että toiseen kysymykseen vastattaisiin, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää pääasian olosuhteet huomioon ottaen My Travelin lomapakettien yhteydessä myymien lentomatkojen markkina-arvo. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin voi määrittää tämän markkina-arvon keskimääraisten arvojen perusteella.

V Ratkaisuehdotus

88. Edellä tarkastellut seikat huomioon ottaen ehdotan, että VAT and Duties Tribunal Manchesterin esittämiin kysymyksiin vastattaisiin seuraavasti:

1) Matkatoimistolla tai turistimatkojen järjestäjällä, joka on tehnyt arvonlisäveroilmoituksen verotuskaudelle käyttämällä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY täytäntöönpanemiseksi annetussa kansallisessa lainsäädännössä säädettyä menetelmää, on oikeus laskea uudelleen arvonlisäverovelkansa sellaisen menetelmän mukaisesti, jonka yhteisöjen tuomioistuin on katsonut yhteisön oikeuden kanssa yhteensopivaksi, noudattaen kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä edellytyksiä, joiden on oltava vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukaiset.

2) Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 26 artiklaa on tulkittava niin, että kun matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä myy matkustajalle kokonaishintaan kolmansilta hankittuja palveluja ja itse suoritettuja palveluja, sen täytyy lähtökohtaisesti erotella itse suorittamiaan palveluja vastaava osa kokonaishinnasta niiden markkina-arvon perusteella, jos tämä arvo voidaan määrittää. Tällaisessa tapauksessa verovelvollinen voi käyttää todellisten kustannusten mukaista menetelmää vain, jos se osoittaa, että tällä menetelmällä otetaan tarkasti huomioon kokonaishinnan tosiasiallinen rakenne. Markkina-arvon mukaisen menetelmän soveltaminen ei riipu siitä edellytyksestä, että se on yksinkertaisempi kuin todellisiin kustannuksiin perustuva menetelmä, eikä siitä edellytyksestä, että sen avulla päädytään samaan tai samankaltaiseen arvonlisäverovelkaan kuin päädyttäisiin todellisiin kustannuksiin perustuvaa menetelmää soveltaen. Näin ollen

– matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä ei voi käyttää markkina-arvon mukaista menetelmää harkinnanvaraisesti

– markkina-arvon mukaista menetelmää sovelletaan itse suoritettuihin palveluihin, joiden kyseinen arvo voidaan määrittää, vaikka saman verotuskauden aikana matkapakettiin kuuluvien tiettyjen omien palvelujen arvoa ei voitaisikaan määrittää, koska verovelvollinen ei myy samanlaisia palveluja matkapaketin ulkopuolella.

3) Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää pääasian olosuhteet huomioon ottaen My Travel plc:n lomapakettien yhteydessä myymien lentomatkojen markkina-arvo. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin voi määrittää tämän markkina-arvon keskimääraisten arvojen perusteella.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – Yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Kok. 1998, s. I-6229.

4 – Jäljempänä My Travel.

5 – Asia C-163/91, Van Ginkel, tuomio 12.11.1992 (Kok. 1992, s. I-5723, 15 kohta) sekä em. yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 18 kohta.

6 – Asia C-149/01, First Choise Holidays, tuomio 19.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6289, 25 kohta).

7 – 26 artiklan 1 kohta.

8 – Saman artiklan 2 kohdan ensimmäinen ja toinen virke.

9 – Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta kuuluu seuraavasti:

”Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

10 – 26 artiklan 4 kohta.

11 – Jäljempänä Commissioners.

12 – Jäljempänä TOMS.

13 – 19 kohta.

14 – 20–27 kohta.

15 – 32–35 kohta.

16 – 43 kohta.

17 – 44 kohta.

18 – Ks. mm. asia 61/79, Denkvit Italiana, tuomio 27.3.1980 (Kok. 1980, s. 1205, Kok. Ep. V, s. 149, 16 kohta); asia C-62/93, BP Supergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 39 kohta) ja asia C-453/00, Kühne & Heitz, tuomio 13.1.2004 (21 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

19 – Ks. mm. em. asia Denkvit Italiana, tuomion 17 kohta ja asia C-366/99, Griesmar, tuomio 29.11.2001 (Kok. 2001, s. I-9383, 74 kohta). Ks. arvonlisäveroalaa koskevien periaatteiden viimeaikaisen soveltamisen osalta yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005 (tuomion 41–45 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

20 – Ks. mm. asia 103/88, Fratelli Costanzo, tuomio 22.6.1989 (Kok. 1989, s. 1839, Kok. Ep. X, s. 95, 33 kohta); asia C-101/91, komisso v. Italia, tuomio 19.1.1993 (Kok. 1993, s. I-191, 24 kohta); asia C-118/00, Larsy, tuomio 28.6.2001 (Kok. 2001, s. I-5063, 52 kohta) ja em. asia Kühne & Heitz, tuomion 22 kohta.

21 – Ks. mm. asia 309/85, Barra, tuomio 2.2.1988 (Kok. 1988, s. 355, Kok. Ep. IX, s. 327, 17

kohta) ja asia C-147/01, Weber's Wine World ym., tuomio 2.10.2003 (Kok. 2003, s. I-11365, 93 kohta).

22 – Ks. mm. asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok. 1983, s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 12 kohta) ja em. asia Weber's Wine World ym., tuomion 103 kohta.

23 – Em. asia BP Soupergaz, tuomion 42 kohta. Ks. myös asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6325, 47 kohta).

24 – Tämä kohta kuuluu seuraavasti: ”Varsinaisten palvelujen markkinahinnan vähentämisellä on puolestaan se etu, että se on yksinkertaista, vaikka se ei, kuten sanottu, heijastelekaan täsmällisesti näiden palvelujen hintarakennetta paketissa. Kun kustannuksiin pohjautuvassa järjestelmässä verotettava kate joudutaan yksilöimään yhteisen katteen perusteella, tässä menetelmässä ei ole tarpeen erotella palvelujen arvon eri osatekijöitä toisistaan. Kate ja kustannukset muodostavat yhdessä varsinaisten palvelujen viitearvon, joka vähennetään pakettihinnasta kolmansilta hankittujen palvelujen arvon saamiseksi. Edellä kuvatulla laskutoimituksella, jossa vähennetään hankittujen palvelujen hinta, saadaan sitten verotettava kate, siis ilman, että on tarpeen eritellä varsinaisten palvelujen arvoa.”

25 – Kyseissä asiassa antamani ratkaisuehdotuksen 77 ja 78 kohdassa olen todennut lisäksi, että kustannuksiin perustuva menetelmä edellyttää monimutkaista omakustannushinnan eri osatekijöiden rekonstruointia, jota ei voida suorittaa ilman, että eritellään yleiset kulut itse suoritettujen palveluiden, jotka pakettihinnasta vähentämällä saadaan veron perustetta laskettaessa käytettävä yhteinen kate, ja itse pakettihinnan ulkopuolella suoritettujen palvelujen välillä. Markkina-arvoa käyttämällä vältetään myös vähennettävien kustannusten luonteeseen liittyvät epävarmuustekijät. Kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdan kolmannen virkkeen mukaan matkatoimistolle hankituista palveluista aiheutuneet todelliset kustannukset vähennetään siltä osin kuin ne koituvat matkailijan hyväksi. Näin ollen yleiset kulut, jotka eivät täytä tätä vaatimusta mutta jotka silti palvelevat koko taloudellisen toimijan toimintaa, kuuluvat hankittujen palvelujen verotettavaan katteeseen mutta jäävät pois itse suoritettujen palvelujen katteesta. Kustannusten laskeminen edellyttäisi näiden kulujen erittelyä näihin kahteen palveluluokkaan. Mutta ne sisältyvät jo itse suoritettujen palvelujen markkina-arvoihin, eikä niiden määrittäminen hankittujen palvelujen katetta laskettaessa ole välttämätöntä.

26 – Ks. asia C-30/89, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1990 (Kok. 1990, s. I-691, 23 kohta) ja erityisesti kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetyn erityisjärjestelmän osalta asia C-74/91, komissio. v. Saksa, tuomio 27.10.1992 (Kok. 1992, s. I-5437, 17 kohta).

27 – Tämä ei koske suomenkielistä versiota.

28 – Tuomion 47 kohta ja tuomiolauselman 2 kohdan toinen virke.

29 – Ks. mm. arvonlisäverojärjestelmän esittelystä asia C-317/94, Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339, 18–24 kohta).

30 – Ks. jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja sen soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL L 71, s. 1303) mukaisesta ”vastikkeen” käsitteestä asia 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445, Kok. Ep. VI, s. 23, 13 kohta); kuudennen direktiivin mukaisen ”vastikkeen” käsitteestä asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365, 16 kohta); asia C-33/93, Empire Stores, tuomio 2.6.1994 (Kok. 1994, s. I-2329, 18 kohta); em. yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 40 kohta ja asia C-380/99, Bertelsmann, tuomio

3.7.2001 (Kok. 2001, s. I-5163, 22 kohta).

31 – 69 kohta.

32 – Arvonlisäverokantaan sovellettavat säännöt ovat pääasiallisesti kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdassa. Nyt esillä olevassa asiassa keskeisinä vuosina sovellettavien tämän artiklan versioiden mukaan jäsenvaltiot vahvistavat arvonlisäveron normaalin verokannan, joka ei saa olla pienempi kuin 15 %. Ne voivat myös vahvistaa yhden tai kaksi alennettua verokantaa, joita sovelletaan tiettyihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin ja jotka eivät saa olla pienempiä kuin 5 %. Tietyillä jäsenvaltioilla on kuitenkin siirtymävaiheessa mahdollisuus vahvistaa näitä alennettuja verokantoja pienempiä verokantoja (ks. eri jäsenvaltioissa sovellettavien verokantojen esittelystä 22.10.2001 annettu komission kertomus alennetuista arvonlisäverokannoista kuudennen direktiivin 12 artiklan 4 kohdan mukaisesti, KOM(2001) 599 lopullinen).

33 – Em. asia Gibbs, tuomion 19 kohta ja asia C-427/98, komissio v. Saksa, tuomio 15.10.2002 (Kok. 2002, s. I-8315, 28 ja 29 kohta).

34 – 44 kohta. Tässä oli kyseessä hotellin soveltama hotellihuoneen ja puolihoidon hinta siinä tapauksessa, että asiakkaat eivät osta matkapakettia.

35 – 72 kohta.

36 – Olen tarkastellut syitä, joiden vuoksi yhteisön lainsäätäjä on säättänyt erityisistä järjestelmistä näiden talouden toimijoiden hyväksi, asiassa C-321/02, Harbs (tuomio 15.7.2004, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa) antamani ratkaisuehdotuksen 3–5 ja 39 kohdassa.

37 – Ks. niistä teknisistä vaikeuksista, joita tällainen erittely voi aiheuttaa ilmakuljetuspalvelujen osalta em. asiassa komissio v. Saksa 27.10.1990 annetun tuomion 12 kohta.

38 – Asia 100/63, Van der Veen, tuomio 15.7.1964 (Kok. 1964, s. 1105 ja 1121); asia 24/64, Dingemans, tuomio 2.12.1964 (Kok. 1964, s. 1259 ja 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).

39 – Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, että My Travelin kesäkuussa 1997 Palmaan (Espanjaan) myymillä lentolipuilla oli 18 eri hintaa (sen kirjallisten huomautusten 4.15 kohta).