

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ANTONIO LA PERGOLA

17 päivänä heinäkuuta 1997 *

I Ennakkoratkaisukysymys ja asiaa koskevat oikeussäännöt

tusaiakoja kuljetuksen osien välillä, esimerkiksi opintomatkoilla, ei oteta huomioon, vai että

1. Käsiteltävänä olevalla ennakkoratkaisukysymyksellä yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään antamaan Bundesfinanzhofille sen tarvitsemat tulkintaperusteet, jotta se voi arvonlisäveron soveltamista varten ratkaista lopullisen kuluttajan maksaman kokonaisuuden oikean jakotavan niiden jäsenvaltioiden kesken, joiden alueella tietty pakettihintainen maantieliikenteen matkustajakuljetuspalvelu suoritetaan.

b) määräys sisältää ainoastaan kuljetuspalvelun suorituspaikkaa koskevan säännön, jonka mukaan tämä paikka määritetään yksinomaan kuljetun matkan perusteella, jolloin jäsenvaltiot voivat vapaasti määrätä, millä perusteella kokonaisvastike jaetaan verolliseen ja verottomaan kuljetuksen osaan.

Tarkemmin sanottuna ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin kysyy, onko direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa tulkittava kansainvälisen henkilöliikenteen osalta siten, että

2. Marraskuun 26 päivänä 1979 annetun *Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzin* (vuonna 1980 uudistettu liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 1 §:n 1 ja 2 momentin mukaan arvonlisäveroa on kannettava yrittäjän yritystoiminnassaan veropiirin alueella vastikkeellisesti suorittamista luovutuksista ja muista suorituksista. Veropiirin alue määritellään alueeksi, jolla tätä lakia sovelletaan, lukuun ottamatta vapaa-alueita ja alueita, joilla kansallista tullilainsäädäntöä ei sovelleta.

a) maan alueella suoritettujen kuljetusten osan veron perustetta määritettäessä kokonaisvastike on aina jaettava suhteessa kuljettuun matkaan, jolloin seisonta- ja odo-

UStG:n 3 a §:n 2 momentin 2 kohdassa kuljetuspalvelujen suorituspaikaksi määritellään

* Alkuperäinen kieli: italia.

(saman pykälän 1 momentissa vahvistetusta palvelujen suorituspaikkaa koskevasta yleissäännöstä poiketen) paikka, jossa kuljetus tapahtuu. Jos kuljetus ei rajoitu yksinomaan veropiiriin alueelle, on ainoastaan tällä alueella suoritettu kuljetuksen osa merkityksellinen kyseisen lain soveltamisen kannalta.

Tämän ennakkoratkaisukysymyksen taustalla olevia säännöksiä täydentää Ustg:n 10 §:n 1 momentti, jonka nojalla veron peruste on palvelun saajan maksama kokonaissuoritus, lukuun ottamatta arvonlisäveron osuutta.

3. Edellä mainituilla Ustg:n säännöksillä on itse asiassa saatettu osaksi Saksan oikeusjärjestystä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artikla, 3 artiklan 1 kohta,¹ 9 artiklan 2 kohdan b alakohta ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta. Kysessä oleva direktiivi on kuudes direktiivi 77/388/ETY (jäljempänä direktiivi).^{2 3}

1 — Tästä kohdasta tuli myöhemmin 2 kohta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetun neuvoston direktiivin 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) 1 artiklan perusteella.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1).

3 — Lisäksi asian kannalta näyttää olevan tärkeää — kuitenkin toisenlaisesta syystä ja vaikkei artiklaa sovelletakaan pääasian tosiseikkoihin — viitata direktiivin 26 artiklaan (joka on pantu täytäntöön Saksassa Ustg:n 25 §:llä), jolla otetaan käyttöön erityisjärjestelmä matkatoimistoille ja turistimatkojen järjestäjille, jotka käyttävät muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteutuksessa (toisin kuin Binder-yhtiö, joka suorittaa pakettimatkoihinsa kuuluvat kuljetuspalvelut suoraan omilla ajoneuvoillaan). Ks. jäljempänä alaviite 22.

Itse asiassa direktiivin 2 artikla on omistettu ns. alueperiaatteelle, jonka mukaan ”arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta — — palvelujen suorituksesta”. Periaatteessa arvonlisäveroa ei näin ollen kanneta myöskään maassa toimintaansa harjoittavien verovelvollisten maan alueen ulkopuolella suorittamista palveluista, kun taas sisäiset liiketoimet ovat verollisia niitä suorittavien yritysten kansallisuudesta riippumatta.

Direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa (myöhemmin 2 kohta)⁴ säädetään, että ”tässä direktiivissä ’maan alueella’ tarkoitetaan Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen alueelta soveltamisalaa sellaisena kuin se määritellään kunkin jäsenvaltion osalta 227 artiklassa”.

Koska palvelujen tuonti (toisin kuin tavaroiden tuonti) ei jäsenvaltioiden verolainsäädännössä ole verollinen liiketoimi, direktiiviin on sisällytetty palvelujen suorituspaikkaa koskeva yksityiskohtainen jakojärjestelmä mahdollisten häiriöiden estämiseksi tapauksissa, joissa palvelu jakautuu usean

4 — Ks. edellä alaviite 1.

alueelle.⁵ Direktiivin VI osastoon, jonka otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”, sisältyvän 9 artiklan 1 kohdassa säädetään yksinkertaisuussyistä ja sellaisiin käsitteisiin kuin palvelun käyttö- tai nautintapaikkaan⁶ liittyvien mahdollisten tulkintaongelmien välttämiseksi, että palvelun suorituspaikkana on pidettävä alueperiaatteesta poiketen ”paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa”.

Kuitenkin edellä mainitun 9 artiklan 2 kohdassa säädetään 1 kohdan yleissääntöön ”tietty määrä poikkeuksia määrättyjen palvelujen osalta, joille suorittajan kotipaikka palvelun kuvittellisena suorituspaikkana ei olisi asianmukainen ja joille tässä kohdassa säädetään muita suorituspaikkaa koskevia perusteita”.⁷ Tämän säännöksen 2 kohdan

b alakohdan mukaan ”kuljetuspalvelun suorituspaikka on paikka, jossa palvelu, *huomiota ottaen kuljettu matka*, tapahtuu”.⁸

Lopuksi direktiivin 11 artiklalla otettiin yhteisössä käyttöön yhdenmukainen veron perusteen käsite. Jos tällaista käsitettä ei olisi, arvonlisäverokannan tuleva täydellinen yhdenmukaistaminen⁹ ja sen soveltaminen omien varojen määrittämiseksi¹⁰ johtaisi tuloksiin, jotka eivät olisi vertailukelpoisia

5 — Ks. Terra B. J. M. ja Kajus, J.: *A Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, nide 1, Amsterdam, 1993, 2 osa, VI luku, s. 23.

6 — Ks. Amand, C. ja Van Besien, J.: ”Value Added Tax”, perustamissopimuksen 99 artiklan mukaan, julkaistu *European Union Law Reporterissa* (CCH Éd. Ltd), nide 2, Bicester, 1962- (julkaistu irtolehtinä, maaliskuu 1996), s. 2351—2362. Itse asiassa arvonlisäveron kantaminen palvelujen suorituksesta silloin, kun ne tosiasiallisesti tarjotaan asiakkaille, mikä on 9 artiklan 2 kohdan tarkoitus, näyttää parhaiten vastaavan jokaisen kuluttajan kulusmenoihin kohdistuvan veron periaatetta (ks. Boutard-Labarde, M.-C.: ”La localisation des services au regard de la TVA: l'article 9 de la dixième directive” (Palvelujen suorituspaikka arvonlisäveron kannalta: kuudennen direktiivin 9 artikla), Neel, B. ja Plagnet, B. (toim.), *La fiscalité du commerce extérieur*, Pariisi 1992, s. 97, tarkemmin s. 98).

7 — Ks. asia 283/84, *Trans Tirreno Express*, tuomio 23.1.1986 (Kok. 1986, s. 231, 16 kohta).

8 — Kursivointi tässä. Huomautan, että 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan katsotaan olevan ”täysin sovellettavissa (henkilökuljetusten lisäksi) itsenäisenä liiketoimena suoritettaviin tavarankuljetuksiin, mutta ei sellaisiin tavarankuljetuksiin, jotka ovat tavarankuljetuksen olennainen osa”: ks. julkisasiamies Slyninin ratkaisuehdotus alaviitteessä 7 mainitussa asiassa, s. 232, tarkemmin s. 235. Muistutan lisäksi, että lopullisessa järjestelmässä henkilökuljetuksia verotetaan lähimmäisessä yhteisön alueella kuljetun koko matkan osalta: ks. direktiivin 28 artiklan 5 kohta ja komission 5.11.1992 esittämä ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta henkilöliikenteeseen sovellettavan arvonlisäverojärjestelmän osalta (EYVL C 307, s. 11).

9 — Vain ottamalla käyttöön yhdenmukainen verokanta (myös jos siihen sisältyy vain yksi yleinen verokanta ja yksi alennettu verokanta) voidaan toteuttaa sellainen järjestelmä, jossa ”jäsenvaltioiden välisen kaupan verotus perustuu periaatteeseen verotuksen toimittamisesta luovutettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen alkuperäjäsenvaltiossa, sanottuna kuitenkin vaikuttamatta yhteisön sisäisiin verovelvollisten välisiin liiketoimiin sovellettavaan periaatteeseen, jonka mukaan lopullisessa kulusvaiheessa kannettavasta verosta saatavat verotulot kertyvät sille jäsenvaltiolle, jossa lopullinen kulu tapahtuu”: edellä alaviitteessä 1 mainittu direktiivi 91/680/ETY, seitsemäs perustelukappale. Ks. Meurant, J.: ”Taxe sur la valeur ajoutée”, C. Gavaldà-R. Kovar (toim.), *Répertoire de droit communautaire Dalloz*, Pariisi 1992 (toim. irtolehtinä, maaliskuu 1996), nide III, 132—134 kohta. Verokaudella 1.1.1997—31.12.1998 sovellettava yleinen ja alennettu arvonlisäverokanta vahvistetaan direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin direktiivi on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta yleisen verokannan osalta 20 päivänä joulukuuta 1996 annetun neuvoston direktiivin 96/95/EY (EYVL L 388, s. 89) 11 artiklalla.

10 — Jäsenvaltioiden rahoitusosuusien korvaamisesta yhteisöjen omin varoin 21 päivänä huhtikuuta 1970 tehdyn neuvoston päätöksen 70/243/EHTY, ETY, Euratom (EYVL L 94, s. 19) mukaan omiin varoihin, joilla yhteisön talousarvio kokonaan rahoitetaan, sisältyy jäsenvaltioissa kannettavasta arvonlisäverosta kertyvä osuus. Ks. myös Euroopan yhteisöjen omista varoista 31 päivänä lokakuuta 1994 tehty neuvoston päätös 94/728/EY, Euratom (EYVL L 293, s. 9).

(eivätkä siten oikeudenmukaisia) eri jäsenvaltioissa. Erityisesti tämän ratkaisuehdotuksen kannalta kiinnostava on edellä mainitun 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta, jossa säädetään että maan alueella veron perusteen on oltava tavanomaisten palvelujen¹¹ suoritusten osalta ”kaikki se, mikä muodostaa — — suorittajan näistä liiketoimista — — vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet”.

II Pääasian oikeudenkäynnin kohde

4. Tässä käsiteltävä ennakkoratkaisukysymys on esitetty Bundesfinanzhofin käsiteltäväksi saatetussa asiassa, jonka asianosaisina ovat Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (jäljempänä Finanzamt) ja Reisebüro Binder GmbH -niminen yhtiö (jäljempänä Binder). Binder haki muutosta (Revision) päätökseen, jolla Finanzamt oli määrännyt sen vuodelta 1983 suoritettavan arvonlisäveron.

5. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, Binder järjestää bussimatkoja kiinteään pakettihintaan. Binder tarjoaa toisin sanoen

täyden palvelun, johon kuuluvat kuljetus, majoitus, ateriat ja opastus ja josta osanottajat maksavat kokonaishinnan, joka on huomattavasti korkeampi kuin pelkän kuljetuksen markkinahinta vastaavilla matkoilla.

6. Laskettuaan vuonna 1983 toteutuneista *ulkomaanmatkoista* perimiensä kokonaissummien pelkkiä *kuljetuspalveluja* vastaavan osuuden (vähentämällä kokonaismäärästä muita palveluja vastaavat osuudet),¹² Binder jakoi edelleen kuljetuspalveluista näin saamansa summan verolliseen (maan alueella suoritetuista palveluista) ja verottomaan (ulkomailla suoritetuista palveluista) osaan. Binderin käyttämän laskentaperusteen mukaan kyseisen summan jako niiden maiden kesken, joiden alueella se on suorittanut seuramatkojen kuljetuspalveluja, perustuu paitsi kuljettuihin matkoihin myös kussakin maassa oleskeluun käytettyyn aikaan.

7. Itse asiassa Binder katsoo, että ulkomaille suuntautuvilla opinto- ja turistimatkoilla kuljetaan yleensä suhteellisen pitkiä matkoja

11 — Toisin sanoen muut kuin direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa (yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen yksityiseen käyttöön ja verovelvollisen vastikkeettomasti yksityiseen käyttöön suoritama palvelu) ja d alakohdassa (verovelvollisen suorittama palvelu, jos palvelu toisen verovelvollisen suorittamana ei oikeuttaisi arvonlisäveron täysimääräiseen vähennykseen) tarkoitetut palvelut.

12 — Tämän se teki siksi, että Bundesfinanzhofin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pakettimatkojen järjestäjä ei suorita yhtä yksittäistä palvelua, vaan *useita itsonäisiä palveluja* (mukaan lukien nimenomaan kuljetuspalvelut, jotka ovat ainoat, joilla on merkitystä tämän ratkaisuehdotuksen kannalta). Ennakkoratkaisupyynnössä täsmennetään lisäksi, että Binderin laskema kaikkia kuljetuspalveluja vastaava pakettihinnan osuus ei ole pääasian asianosaisten välisen riidan kohteena.

lyhyessä ajassa (erityisesti moottoriteillä) lähtömaan alueella, joka on myös matkanjärjestäjän kotipaikka, kun taas ulkomailla suoritettulla matkan osuudella yleensä on enemmän pysähdyksiä ajoneuvossa kuljettuun matkaan nähden.

Binder katsoo erityisesti, että matkan osanottajien maksamaa kokonaishintaa vahvistettaessa otetaan myös huomioon lisähyöty, jonka he saavat siitä, että heillä on keskeytmättä koko matkan ajan käytössään sama kulkuneuvo.

Binder päätelee siten, että lopullisen kuluttajan maksaman kokonaissumman jako asianomaisten jäsenvaltioiden kesken on suoritettava yrityksen hallinnollisia periaatteita noudattaen ja tosiasioiden perusteella. Binder katsoo toisin sanoen, että laskelmaan olisi sisällytettävä kuljettuihin matkoihin perustuvien *kustannustekijöiden* (esimerkiksi polttoaineen ja ajoneuvon yleisen kulumisen) lisäksi myös käytettyyn aikaan perustuvat kustannustekijät (esimerkiksi vakuutus ja kuljettajan palkka).

8. Saksan verohallinto hylkäsi kuitenkin tämän perusteen ja sovelsi UStG:n 3 a §:n 2 momentin 2 kohdan mukaista perustetta, jonka mukaan jako tehdään *yksinomaan* suhteessa asianomaisten maiden alueella kuljettuihin maantieteellisiin matkoihin.

Näin ollen Finanzamt päätti — Finanzgericht vahvisti tämän toimenpiteen myöhemmin tuomioistuinkäsittelyssä — oikaista

Binderin maksettavaksi määrätyn riidanalaisen veron, jonka se vahvisti suuremmaksi kuin yhtiö oli aikaisemmin laskenut.

Finanzamtin mukaan Binder ei pystynyt ehdottamansa jakoperusteen pohjalta tarkoin määrittelemään pakettihintaa myymiensä matkojen kaikkien kustannustekijöiden arvoa. Binderin esittämään menetelmään nähden, jota pidettiin mielivaltaisena ja mahdollottamana valvoa, Finanzamt piti luotettavampana kilometrien mukaan suoritettavan jaon perustetta, joka on ainoa, jolla voidaan estää ulkomailla suoritettujen palvelujen kaksinkertainen verotus tai verottamatta jääminen.

9. Samalla tavoin Finanzgerichtin ensimmäisen oikeusasteen päätöksessä, jonka Binder on riitauttanut ennakkoratkaisua pyytävässä tuomioistuimessa, todettiin, että maantieteellisiin etäisyyksiin perustuvalla jakotavalla varmistetaan — toisin kuin pääasian kantajan ehdottamalla menetelmällä — tasapuolisen kilpailun periaatteen noudattaminen ja useimmissa tapauksissa kohtuullinen verotus.

10. Binderin yhteisöjen tuomioistuimessa esittämien huomautusten perusteella ei voida päätellä, koskeeko pääasian kantajan väite sitä, että se yksinomaan kuljettuun matkaan perustuvan jakotavan vuoksi a) on joutunut kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi vai b) ei ole voinut käyttää hyödykseen useissa jäsenvaltioissa mahdollisesti voimassa olevaa matkustajaliikenteen kansainvälisten bussi-

kuljetusten arvonlisäverottomuutta niillä alueilla, joiden kautta sen järjestämien opinto- ja turistimatkojen bussireitit ovat kulkeneet.

ainoa vaikutus olisi, että Saksassa verotetaan vain Saksan veropiirin alueella suoritettuja palveluja.

11. Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuinten mukaan on riittävä syytä epäillä sitä, että UStG:n 3 a §:n 2 momentin 2 kohdassa — samoin kuin myös direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa, jonka valossa sitä vastaavaa kansallista säännöstä on tulkittava — säädetään tchokkaasti kokonaisvastikkeen jakamisesta verolliseen ja verottomaan osaan.

Tällöin jäsenvaltiot saisivat vapaasti määrätä perusteet, joilla kokonaishinta jactaan kuljetuksen verolliseen ja verottomaan osaan, ja mahdollisesti sisällyttää näihin perusteisiin oleskeluun kulloinkin käytetyt ajat.

12. Bundesfinanzhof katsoo, että edellä esitettyjä säännöksiä voidaan tulkita kahdella tavalla.

III Ennakkoratkaisukysymyksen ratkaisun uudelleen muotoilun jälkeen

Toisaalta niitä voidaan tulkita (kuten Finanzamt) siten, että niihin sisältyy jakoperuste, joka perustuu pelkästään kilometreihin ja jonka mukaan seisona- ja odotusaikoja ulkomailla ei oteta lainkaan huomioon.

14. Minun on heti korostettava, että ottaen huomioon direktiivin 9 artiklan otsikko ja tarkoitus tuntuu vaikealta yhtyä — tässä asiassa Saksan hallituksen — näkemykseen, jonka mukaan kyseisen säännöksen 2 kohdan b alakohtaan sisältyy periaate, jonka mukaan veron perusteen määrittää asianomainen jäsenvaltio sellaisten kansainvälisten kuljetuspalvelujen osalta, joista esillä olevassa asiassa on kyse.

13. Toisaalta voidaan myös katsoa, että direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa ja UStG:n 3 a §:n 2 momentin 2 kohdassa niiden otsikoiden ja sisällön mukaisesti vahvistetaan yksinomaan sääntö, joka koskee kuljetuspalvelujen suorituspaikkaa, minkä

Kuten yhteisöjen tuomioistuin aikaisemmin on vahvistanut, 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa säädetään ainoastaan suorituspaikkaa koskeva peruste *alueellisen toimivallan* määrittelemiseksi verotusta varten, ja rajoitetaan alueperiaatteen mukaisesti¹³ eri jäsenvaltioi-

13 — Ks. edellä 3 kohta.

den toimivaltaa niillä alueilla, joilla palvelu suoritetaan.¹⁴

15. Koska yhteisöjen tuomioistuimen tämänhetkinen kanta on tällainen, en voi olla tuomatta julki sitä, etten ymmärrä kyseisen säännöksen lopussa olevan lisäyksen ”huomioon ottaen kuljettu matka” täsmällistä merkitystä.

16. Direktiivin johdanto-osaan ei sisälly mitään selvennystä tähän (varsinkaan sen neljänteen ja seitsemänteen perustelukappaleeseen, joihin Binder erityisesti vetoaa)¹⁵ eikä myöskään komission vuonna 1973 tekemään direktiivihdotukseen liitettyyn kertomukseen.¹⁶

14 — Ks. alaviiteessä 7 mainittu asia *Trans Tirreno Express*, tuomion 17 kohta.

15 — Tältä osin direktiivin neljännessä perustelukappaleessa säädetään, että ”olisi kiinnitettävä huomiota — — yhteisen liikevaihtoverojärjestelmän tasapuolisuuteen suhteessa tavaroiden ja palvelujen alkuperään, jotta voitaisiin toteuttaa lopultakin todellisten sisämarkkinoiden kaltaiset yhteisemarkkinat, joilla harjoitetaan tasapuolista kilpailua”. Seitsemännen perustelukappaleen sanamuoto on seuraava: ”verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittäminen on johtanut jäsenvaltioiden väliin toimivalta-kiistoihin, jotka koskevat erityisesti — — palvelujen suoritusta; vaikka palvelun suorituspaikaksi periaatteessa olisi määriteltävä suorittajan pääasiallinen toimipaikka, suorituspaikka olisikin määriteltävä sijaitseväksi vastaanottajan maassa, erityisesti eräiden sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan” (kursivointi tässä). Kyseisen perustelukappaleen merkitys tämän ennakkoratkaisukysymyksen ratkaisun kannalta on mielestäni arveluttava, ainakin sen vuoksi, että sen kaltainen kuljetuspalvelu, jota Binder tarjoaa yleensä loppukuluttajille, ei ole palvelu, joka suoritetaan verovelvollisten välillä, eikä sitä vyörytetä kustannuksena samalla tai myöhemmällä kauppaportaalilla tarjottujen tavaroiden hintoihin.

16 — Selventääkseen yleisestä perusteesta poikkeavan suorituspaikan perusteen hyväksymistä kuljetuspalvelujen osalta komissio vahvistaa, että ”näiden palvelujen erityisen luonteen huomioon ottamiseksi tuntuu suotavalta katsoa, että niiden suorituspaikka on siellä, missä kuljetus suoritetaan, ja kuljettujen matkojen suhteessa. Tätä periaatetta sovellettaessa arvonlisäveroa kannetaan kaikista jäsenvaltion alueella suoritetuista kuljetuksista”: *Euroopan yhteisöjen tiedote*, täydennysosa nro 11/73, s. 12.

17. Epäilyksiäni ei myöskään hälvennä komission suullisessa käsittelyssä esittämä väite, jonka mukaan lisäyksellä ”huomioon ottaen kuljettu matka” viitataan liikkuvaan suorituspaikkaan, ja sen vuoksi suorituspaikan määrittely on perustuttava kuljettuun matkaan.

18. Olen kuitenkin taipuvainen yhtymään komission näkemykseen siitä, että lisäksi ”huomioon ottaen kuljettu matka” on periaatteessa tarpeeton, koska sillä viitataan ainoastaan kuljetuspalvelujen liikkuvaan luonteeseen, verrattuna muihin 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin palveluihin.¹⁷

Tämä ei kuitenkaan sulje pois näin epätasaisesti muotoillun säännöksen esiin tuomia varauksia. Yhteisöjen tuomioistuin on jo useaan kertaan korostanut, että yhteisön oikeuden luotettavuuden ja ennakoitavuuden vaatimus on erityisen ehdoton, kun kyseessä on taloudellisilta seurauksiltaan tärkeät säännökset, kuten arvonlisäverosäännökset, jotta asianomaiset henkilöt saavat täsmällisen tiedon heille kuuluvien velvoitteiden laajuudesta.¹⁸

17 — Edellä esittämäni komission toteamus näyttää myötäilevän julkisasiamies Slyninin asiassa 283/84 tekemässään ratkaisuehdotuksessa (mainittu alaviiteessä 7, s. 232 ja tarkemmin s. 235) esittämää toteamusta: ”Jos henkilön kuljetus suoritetaan yhdestä jäsenvaltiosta yhteen tai useampaan toiseen jäsenvaltioon, vero on maksettava kussakin jäsenvaltiossa sen alueella suoritettua kuljetuksen osasta, ja kukin osa on palvelun suorituspaikka”.

18 — Ks. esim. asia C-30/89, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1990 (Kok. 1990, s. I-691, 23 kohta).

19. Edellä esitetyn perusteella katson, vaikka joudunkin menemään Bundesfinanzhofin esittämän kysymyksen kirjaimellisen sanamuodon ulkopuolelle,¹⁹ että on syytä tutkia veron perusteen määrittelemistä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, jotta ennakkoratkaisua pyytävälle tuomioistuimelle voidaan antaa tulkintaa varten pyydetty tosiseikat.

20. Kuten edellä olen maininnut (ks. 2 ja 3 kohta), nämä yksityiskohtaiset säännöt vahvistetaan UStG:n 10 §:n 1 momentissa ja direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa.

Sovellettaessa viimeksi mainittua säännöstä maan alucella suoritettuihin kuljetuspalveluihin — mukaan lukien tietysti kansallisten rajojen ylitystä ja ulkomailla suoritettuja palveluja välittömästi edeltävät tai seuraavat kuljetukset — veron peruste muodostuu suorittajan kysessä olevan liiketoimen vastikkeena saamasta kokonaissummasta, mukaan lukien verot (arvonlisäveroa lukuun

19 — Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä todetaan, että perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisen toimivallan nojalla sen tehtäviin kuuluu epätasällisesti muotoiltujen kysymysten osalta poimia esiin kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä tosiseikoista ja pääasian oikeudenkäyntiasiakirjoista tulkintaa vaativat yhteisön oikeuteen liittyvät seikat, oikeudenkäynnin kohde huomioon ottaen, ja ottaen myös huomioon sellaisia säännöksiä, joihin ennakkoratkaisukysymyksissä ei viitata mutta jotka näyttävät merkityksellisiltä pääasian ratkaisun kannalta. Ks. esim. yhdistetyt asiat 73/63 ja 74/63, Rotterdam ja Puttershoek, tuomio 18.2.1964 (Kok. 1964, s. 1); asia 70/77, Simmenthal, tuomio 28.6.1978 (Kok. 1978, s. 1453); asia 35/85, Tassier, tuomio 20.3.1986 (Kok. 1986, s. 1207); yhdistetyt asiat C-153/88, C-154/88, C-155/88, C-156/88 ja C-157/88, Fauque ym., tuomio 7.3.1990 (Kok. 1990, s. I-649); asia C-241/89, SARPP, tuomio 12.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4695); asia C-187/91, Belovo, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4937); asia C-114/91, Clays, tuomio 16.12.1992 (Kok. 1992, s. I-6559) ja asia C-168/95, Arcaro, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4705).

ottamatta), liitännäiskulut, luontoissuoritus ja kyseisten liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

21. Tarkastelen nyt tosiseikkoja, joihin pääasia perustuu. Se, että Saksan verohallinnon ratkaistavaksi on saatettu Binderin suorittamien kansainvälisten kuljetusten pelkän kotimaan osuuden veron perusteen määrittelemisen, ei ole asianosaisten välisen riidan kohteena.

22. Sitä vastoin on paljon vaikeampaa määrittellä asianmukaisesti veron perusteena olevaa käsitettä *kyseessä olevan liiketoimen kotimaisesta osuudesta suoritettu vastike*.

Ongelmana on löytää järkevin ja direktiivin tavoitteen kannalta paras peruste, jonka mukaan tässä kyseessä olevan kaltaisista kuljetuspalveluista perittävä kokonaishinta voidaan jakaa parhaalla mahdollisella tavalla. Juuri tästä on kyse pääasiassa.

23. Saksan hallituksen mukaan direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa ei ole mitään tätä koskevaa *nimenomaista* mainintaa — olen taipuvainen yhtymään tähän toteamukseen — eikä tässä

säännöksessä varsinaisesti sallita perityn hinnan suhtuttamista palvelun suorittavan verovelvollisen kustannusrakenteeseen.

jöitä, jotka määräytyvät käytetyn ajan mukaan.²⁰

Näin ollen kokonaisvastike voidaan jakaa osiin ainoastaan suhteessa maan alueella kuljettuun matkaan, kuten direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohta osoittaa.

26. Olen jo edellä esittänyt, miksi katson, että direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohta ei voida tulkita Saksan hallituksen ehdotetulla tavalla, vaikka jako suhteessa kuljettuun matkaan toki on helpoin soveltaa sekä verohallinnon että taloudellisten toimijoiden kannalta.

24. Binderin mukaan sitä vastoin yksinkertaisin ja helpoimmin tarkistettavissa oleva peruste on aika, jonka kulkuneuvo on kunkin veropiirin alueella.

Painotan tätä seikkaa ja totean samalla, että on syytä ottaa huomioon yhdenmukaistetun arvonlisäverojärjestelmän metodiikka sen mukaan kuin järjestelmästä säädetään direktiivissä. Uskaan kertaan mainitsemani 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan soveltaminen edellyttää palvelun suorittamisen ollessa kyseessä, että asianomaisen jäsenvaltion verohallinto tarkistaa, että i) kyseessä on taloudellinen toiminta, ii) jota harjoittaa

25. Komissio katsoo, että direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta ei ole esteenä sille, että riidanalaisen palvelun kotimaan osuutta vastaava kokonaishinnan osa lasketaan suhteessa kuljetuksen kokonaiskustannuksiin.

20 — Totean myös, että päinvastoin kuin Saksan hallitus väittää, tämä komission kanta ei olennaisesti poikkea sen edellä alaviitteessä 8 mainitussa direktiiviehdotuksessa esittämästä kannasta.

Mainitun ehdotuksen 1 artiklan mukaan henkilökuljetuksen suorituspaikka on lähtöpaikka, eli kuljetusasiakirjaan merkitty paikka, josta matka alkaa, tai, jos kyseessä olevaan matkaan sisältyy useita peräkkäisiä kuljetuksia, paikka, josta kukin näistä kuljetuksista alkaa edellyttäen, että niiden välillä ei ole pelkkiä kauttakulkuun kuuluvia teknisiä tai vähäisiä pysähdyksiä.

Jos yksi palvelun suorittaja toteuttaa useita peräkkäisiä kuljetuspalveluja kokonaishintaan, "veron peruste määräytyy hinnan kiinteän jakamisen perusteella sellaisten tekijöiden mukaan, kuin kutakin suoritusta vastaava matka". Toisin sanoen myöskään kyseessä olevan ehdotuksen mukaan kuljetun matkan peruste ei ole ainoa peruste, vaan yksi useasta perusteesta, joita asianomaiset jäsenvaltiot saavat käyttää määrittäessään kansainvälisen henkilökuljetuspalvelun maan alueella suoritetun osuuden veron perustetta.

Komission mukaan kokonaiskustannusten käsitteeseen sisältyy — *sellaisten kustannusten lisäksi, jotka perustuvat kuljettuun matkaan* — muita kulkuneuvoon ja kuljettajan suorittamaan työhön liittyviä kustannusteki-

verovelvollinen, iii) vastikkeellisesti, iv) kyseessä olevan jäsenvaltion alueella. Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohta koskee yksinomaan tätä viimeksi mainittua arviointia.

27. Kun kyseessä on sitä vastoin sääntö, joka koskee kokonaishinnan jakamista sen mukaan, liittyykö se maan alueella vai sen ulkopuolella suoritettuun kuljetuksen osuuteen, on noudatettava yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä luotuja vastiketta koskevia peruseriaatteita.

Erityisesti tässä käsiteltävän asian kannalta totean — lähtökohtanani periaate, että direktiivin mukaan arvonlisäveroa on kannettava tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta ainoastaan, jos se on vastikkeellinen, ja että veron perusteena on kaikki se, mikä saadaan vastikkeena — että yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut, että *suoritetun palvelun (tai luovutetun tavaran) ja saadun hinnan välillä on oltava välitön yhteys*, jotta palvelu olisi verollinen.²¹

21 — Tämän periaatteen mukaisesti yhteisöjen tuomioistuin päätti tapauksessa, joka koskee varastoa pitävää osuuskuntaa, joka ei ollut perinyt jäseniltään kahden vuoden varastointimaksuja vastikkeena suoritetuista palveluista, että osuuskunnan jäsenten osuuksien arvon menetys ei muodosta vasta-arvoa (sellaisena kuin se määritellään toisessa arvonlisäverodirektiivissä) sen perusteella, että kyseiset maksut on jätetty perimättä: ks. asia 154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445, 12 kohta). Ks. myös asia 102/86, *Apple and Pear Development Council*, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1443, 11 ja 12 kohta); asia 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365, 10—12 kohta) ja asia C-33/93, *Empire Stores*, tuomio 2.6.1994 (Kok. 1994, s. 1-2329, 12—16 kohta).

28. Juuri suorittajan suorittaman palvelun ja saaman vastikkeen välisen väistämättömän yhteyden vuoksi katson kuitenkin, että Binderin ja komission esittämä väite on perusteltu: matkustajien maksamaa kokonaishintaa jaettaessa kuljetuksen verolliseen ja verottoon osaan on otettava huomioon *palvelun suorittamisesta aiheutuneet kustannukset*.

29. Tämän jälkeen on syytä heti lisätä muutama täsmennys. Palvelun suorittajan kustannuksia ei saa millään tavalla ottaa huomioon (kokonaan tai osittain tehtävää mahdollista vähennystä varten), kun määritellään vastikkeen absoluuttinen arvo.²² Kuten tiedetään, tämä on bruttoarvo, jonka on oltava sama kuin lopullisen kuluttajan tosiasiallisesti maksama määrä, kyseessä olevan tavaran tai palvelun tuotanto- ja myyntikustannuksista riippumatta.²³

22 — Direktiivin mukaan verovelvollisen *kate*, joka määritellään toisten verovelvollisten luovuttamista tavaroista tai suorittamista palveluista verovelvolliselle aiheutuneiden todellisten kustannusten ja lopullisen kuluttajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan väliseksi erotukseksi, on matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien toteuttamien liiketoimien veron peruste 26 artiklassa säädetyn erityisjärjestelmän mukaan. Kuten edellä olen todennut (ks. alaviite 3), tätä järjestelmää ei voida soveltaa sellaisiin palveluihin, joita Binder tarjoaa.

23 — Yhteisöjen tuomioistuin päätti tapauksessa, jossa toimitetut tavarat maksettiin luottokortilla, että sopimusmyyjän veroviranomaisille maksettavaksi tulevan arvonlisäveron perusteeseen sisältyy summa, jonka luottokorttiyhtiö pidättää komissiona tilittäessään hinnan myyjälle: ks. asia C-18/92, *Bally*, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2871). Ks. myös Van Hilten, M. E.: *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer, 1992, s. 241.

Arvioidessani, että tuotantokustannukset voidaan ottaa huomioon (kuljettuun matkaan perustuvat kustannukset mukaan lukien) kun veron peruste jaetaan asianomaisten maiden kesken, tarkoitukseni ei myöskään ole asettaa kyseenalaiseksi vakiintunutta periaatetta, jonka mukaan vastike on tosiasiallisesti saadun tavaran tai palvelun subjektiivinen arvo, eikä objektiivisin perustein arvioitu normaaliarvo.²⁴

30. Ratkaisu, jota tässä haluan ehdottaa yhteisöjen tuomioistuimelle, on toisenlainen: kun vastikkeen absoluuttinen ja subjektiivinen arvo on määrätty, palvelun suorittaneelle verovelvolliselle eri tavoin kertyneet kustannukset voidaan ja täytyy ottaa huomioon toisesta syystä, eli kuljetuksen prosenttimääräisen kotimaan osuuden määrittämiseksi kokonaishinnasta, koska palvelun jäljelle jäävä osa todennäköisesti kuitenkin on arvionlisäverollinen muissa asianomaisissa veropöyressä.

31. Taloudelliselta kannalta hinta on kuitenkin lopullisen kuluttajan vastasuorituksesta saaman hyödyn subjektiivinen mitta. Näin ollen on vaikeaa kieltää, että tämä hyöty

ylensä voi vaihdella palvelun suorittajan käyttämien tuotantotekijöiden kustannusten mukaan.²⁵

Palatakseni esimerkkiin, josta tässä on kyse, ulkomaanmatkalla oleva opiskelija ja turisti saavat kiistämättä erilaisen hyödyn keskeyttömästä kuljetuksesta lähtöpaikasta rajalle moottoritietä käyttäen (liiketoimen verollinen osa) ja siitä, että heillä on keskeyttymättä käytössään sama bussi ja kuljettaja matkan koko loppuajan (veroton osa) — mukaan lukien siirtymäosuksien lisäksi myös seisonta-ajat²⁶ — mihin liittyy kustannustekijöitä, jotka perustuvat paitsi kuljettuihin maantieteellisiin matkoihin myös palvelun kestoan.

25 — Saksan hallitus väitti suullisessa käsittelyssä, että koska yritykset voivat vapaasti määrätä hintansa markkinoiden mukaan, yrityksen kustannusrakenteen ja sen hinnoittelun välinen sidonta ei ole laillista perusteen saamiseksi vastikkeen jakamiselle asianomaisten jäsenvaltioiden kesken direktiivin 11 artiklan perusteella. En halua käsitellä vaikeaa kysymystä tuotantokustannusten ja hinnan väisestä suhteesta, vaan jätän sen mikroaloustieteen asiantuntijoille, mutta minusta näyttää kuitenkin ilmeiseltä, että kaikissa markkinajärjestelmissä kustannukset heijastuvat väistämättä myyntihintoihin, vaikkakin eri tavoin sen mukaan miten lähellä markkinat ovat talouden kahta äärimmäistä rakenne-mallia, täysin vapaata kilpailua ja monopolia (lukuun ottamatta jo määritelmänsä mukaan kustannukset alittavia ns. saalistushintoja): ks. Cooter, R. ja Ulen, T.: *Law and Economics*, 1988, erityisesti s. 32—43. Tällainen sidonta on todettu myös esimerkiksi yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joka liittyy perustamissopimuksen 86 artiklan soveltamiseen, kun kyseessä oli määräävän aseman väärinkäyttö määräämällä kohtuutomia tai liian korkeita hintoja (ks. asia 27/76, United Brands v. komissio, tuomio 14.2.1978, Kok. 1978, s. 207) tai saalistushintoja (ks. asia C-62/86, AKZO v. komissio, tuomio 3.7.1991, Kok. 1991, s. I-3359 ja asia C-333/94 P, Tetra Pak International v. komissio, tuomio 14.11.1996, Kok. 1996, s. I-5951).

26 — Tältä kannalta on mielestäni jonkin verran hämmästyttävää, että Saksan hallitus toteaa, että oleskelun kesto ei ole kuljetuspalvelussa merkityksellinen tekijä erityisesti siksi, että seisonta-aikana vastasuoritusta ei ole. Vaikka asia onkin näin pelkän henkilökuljetuspalvelun yhteydessä tehtyjen (lyhyiden ja harvojen) pysähdysten osalta, tällainen väite ei voisi koskea pakettihintaisia palveluja tekstissä esittämistäni syistä.

24 — Ks. esim. alaviitteessä 21 mainittu asia Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomion 13 kohta.

32. Loogisuuden vuoksi ja tutkinnan helpottamiseksi voin näin ollen ainakin olettaa, että kokonaisvastike, jonka Binder-yhtiön kaltainen yritys perii loppukuluttajalta, on suurin piirtein se summa, joka saadaan laskemalla yhteen maan alueella suoritettujen kuljetusten (oletettu) hinta ja ulkomailla suoritettujen kuljetusten (oletettu) hinta. Nämä kaksi hintaa heijastavat väistämättä palvelun suorituksen vastaavaa kustannusrakennetta.

Myönnän, että tällä huomautuksella ei ole käytännön merkitystä, jos — kuten asia näyttää olevan kansainvälisten tavarankuljetuspalvelujen ja pelkkien henkilökuljetusten²⁷ osalta — yhteen palveluun sisältyvän kahden tai useamman osuuden kustannusrakennetta voidaan pitää samanlaisena tai hyvin samankaltaisena.²⁸

27 — Niihin ei toisin sanoen kuulu muita palveluja (kuten kokonaisuutena myytävään pakettiin sisältyviä aterioita, majoitusta ja opastusta) kuin henkilöiden kuljetus paikasta toiseen.

28 — Tekstiosassa mainitun kahden esimerkin osalta on mielestäni helppoa kuvitella, että koko palvelun kokonaisuutensa perusteella on mahdollista määritellä veron peruste järjestyksellisesti ja tasapuolisesti käyttämällä yksinomaan juuri suhdetta kuljettuun matkaan. Tällaisen kriteerin käytöstä ei kuitenkaan säädetä direktiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa, vaan se perustuu ainoastaan palvelun tuotantokustannusten yleiseen huomioon ottamiseen (vastikkeeseen liittyvän välittömän yhteyden kautta).

Kansainvälisten tavarankuljetuspalvelujen ja pelkkien henkilökuljetuspalvelujen osalta ei näin ollen voida ehdottamani kriteerin ja kilometrikriteerin tuloksen samanlaisuuden toteamisen perusteella tehdä sellaista johtopäätöstä, että jälkimmäinen peruste olisi yksinomaan ja yleisesti pätevä — direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa sovellettaessa — kaikkien kuljetuspalvelujen osalta. Minusta näyttää siltä, että erityisesti tämän ratkaisuehdotuksen yhteydessä on syytä hylätä tällainen laajennus juuri silloin, kun kyseessä ovat pääasiassa käsiteltävien keltaiset monita-hoiset liiketoimet, joille on ominaista erilainen ajallinen luottavuus (kesto) kuin palvelun verollisella ja verottomalla osuudella.

Koska palvelun eri osuuksien sisältö ja muodot kuitenkin vaihtelevat, samoin kuin palvelun kustannukset, nämä erot vyörytetään väistämättä kokonaisuutensa muodostaviin osiin. Tämä osoittaa nimenomaan, että kokonaisvastikkeen se osa, joka kulloinkin on välittömässä yhteydessä palvelun kuhunkin osuuteen, on määriteltävä ottaen huomioon siihen liittyvät tuotantokustannukset.

33. Ennakkoratkaisukysymystä verollisen liiketoimen yhteydessä verovelvollista rasittavista kustannuksista on käsitelty jo aikaisemmin direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan tulkintaa koskevassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, vaikka kysymys liittyikin toisenlaiseen yhteyteen, eli tavaroiden luovutusta koskevan veron perusteen määrittämiseen tapauksessa, jossa vastikkeena ei ole rahasuoritus.

Erityisesti asiassa *Empire Stores*,²⁹ jossa postimyyntiyritys luovutti tavaransa vastikkeettomasti a) henkilölle, jota pidettiin mahdollisena uutena asiakkaana, ja b) olemassa olevalle asiakkaalle, joka toisi kolmannen henkilön mahdolliseksi uudeksi asiakkaaksi, yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kyseessä olevan tavarantoimituksen vastike oli uuden asiakkaan tai olemassa olevan asiakkaan suorittama palvelu.

Lisäksi kyseisen vastasuorituksen arvo — eli luovutetun tavarantoimituksen veron peruste — on

29 — Mainittu alaviitteessä 21.

saajan (kyseisessä asiassa postimyöntäjärytymisen) sille määrittelemä arvo, joka vastaa rahausmaa, jonka tämä olisi valmis maksamaan saadakseen kyseessä olevan palvelun. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan tämä arvo voidaan saada ainoastaan sen *kustannuksen* perusteella, jonka tavarantoimittaja on valmis kantamaan saadakseen tietoja uusista asiakkaista, toisin sanoen ”ostohinta, jonka toimittaja on maksanut tavarasta, jonka hän luovuttaa ilman lisämaksua vastikkeeksi kyseessä olevista palveluista”.³⁰

34. Olen jo muistuttanut, että Saksan hallitus hylkäsi ehdottamani veron perusteen määrittämisen säännön, koska se katsoo säännön voivan rajoittaa sekä yhdenmukaistetun arvonlisäverojärjestelmän takaamaa tasapuolista kilpailua että veroviranomaisten yksinkertaistamistoimia. Tarkastelen lyhyesti näitä vastaväitteitä.

35. Ensiksi on mielestäni syytä olla realistinen eikä liioitella sitä mahdollisuutta, että asianomaiset verovelvolliset (kuten Binder) ryhtyisivät muuttamaan pakettimatkaohjelmiaan siten, että ne kohtuuttomasti lisäisivät ulkomailla suoritettujen palvelujen kestoja ja seisonta-aikoja (ja niihin liittyviä kustannuksia) nimenomaan saadakseen yhdessä tai

useammassa jäsenvaltiossa voimassa olevia vapautuksia kansainvälisiä matkustajakuljettajia rasittavasta arvonlisäverosta ja vähentääkseen samassa suhteessa veron perustetta lähtömaassa.

Ei pidä unohtaa, että turistimatkojen kaikki muutokset, jotka tehdään pelkästään mahdollisimman edullisen verorasituksen saamiseksi kilpistyvät ehdottomaan rajoitukseen, jota ei voi kiertää: liiketoimen kaupalliseen menestykseen loppukuluttajien suhteen, joille tarjottavat muutetut palvelut kilpailevat muiden pakettimatkoja tarjoavien matkatoimittajien palvelujen kanssa. Sen lisäksi, että kustannusten perusrakenteen muutokset todennäköisesti heijastuisivat huomattavalla tavalla palvelun hintoihin, tästä seuraisi samalla, että matkaohjelmat ulkomailla tapahtuvien pysähdysten lukumäärään ja keston tehtyjen muutosten jälkeen eivät olisi kannattavia, jos tuloksena on reitityksiä, joita turistit tai opiskelijat eivät pitäisi käytännöllisinä, eivätkä ainakaan erityisen houkuttelevina.

Jos päätellään samalla tavalla kuin Saksan hallitus, ei myöskään voida sulkea pois vastaavia kilpailun vääristymisen mahdollisuuksia sellaisten oikeussääntöjen puitteissa, jotka keskittyvät pelkästään kilometreissä laskettavaan perusteeseen: esimerkkinä voin mainita mahdollisuuden lyhentää maan alueella kuljettajia matkoja (lähtemällä kansallista rajaa lähempänä sijaitsevilta paikkakunnilta) ja pidentää vastaavasti muiden jäsenvaltioiden alueella arvonlisäverosta vapautettuna kuljettajia matkoja.

30 — Idem, tuomion 19 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin ei hyväksynyt Yhdistyneen kuningaskunnan ja Portugalin hallitusten puolustamaa väitettä, jonka mukaan pääasiassa esillä olevan asian kaltaisessa tapauksessa luovutettujen tavaroiden veron peruste päin vastoin muodostui kyseisiin tavaroihin sovellettavasta vähittäismyöntihinnasta, jos ne sisältyvät postimyöntäjärytymisen luetteloon.

36. Saksan hallitus vetoaa lisäksi valvonnan vaikeutumiseen, mikä aiheutuisi — verovelvollisten ja verohallinnon välisen ”tiedonkulun epäsymmetrisyyden” vuoksi — siitä, että otetaan käyttöön sääntö veron perusteen määrittämisestä Binderin kaltaisten matkajärjestäjien järjestämien pakettihintaisten matkojen kokonaiskustannusten perusteella. Vaikka valvontaan saattaa liittyä tämän tapaisia vaikeuksia, ne tuskin ovat voittamattomia.

Tältä osin voidaan todeta, että verovelvollisten on suoritettava kunkin liiketoimen veron perusteena olevan kokonaisvastikkeen suhdelluvun täsmällinen määrittäminen suhteessa kustannuksiin direktiivin 22 artiklan 4 ja 6 kohdan mukaan tehtävien määräaikaisilmoitusten yhteydessä.³¹

Lisäksi kokonaiskeston ja seisonta-aikojen sekä niihin liittyvien kokonaiskustannusten — samoin kuin ajoneuvoilla kuljettujen

matkojen pituuden (ja niihin liittyvien kustannusten) — on selvästi ja täsmällisesti käytävä ilmi kirjanpidosta, jota verovelvollisten on hoidettava direktiivin 22 artiklan 2 kohdan mukaisesti ”arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi”.

Tästä huolimatta saattaa osoittautua, että palvelun keston, kuljetuksen eri osuuksien seisonta- ja odotusajat mukaan lukien, perustuvia kustannustekijöitä ei voida kokonaan tai osittain vahvistaa täsmällisesti ja objektiivisesti verovelvollisen verokauden aikana toteuttaman yhden tai useamman verollisen liiketoimen osalta. Tällaisessa tilanteessa, jonka tutkinta selvästi kuuluu kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan, kansallinen verohallinto voi vain määrätä maksettavan veron vahvistamalla veron perusteen yksinomaan jakamalla näistä liiketoimista maksetun kokonaisvastikkeen suhteessa maan alueella ja sen ulkopuolella kuljettuun matkaan.

Ratkaisuehdotus, johon olen päätenyt, antaa Saksan viranomaisille vapauden direktiivin 27 artiklan mukaisesti pyytää neuvostolta lupaa ottaa käyttöön yksinkertaistamismenpiteitä ”veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyn tyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi”.³²

31 — Suullisessa käsittelyssä komissio viittasi myös hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen (ALV) alalla 27 päivänä tammikuuta 1992 annettuun neuvoston asetukseen (ETY) N:o 218/92 (EYVL L 24, s. 1), jolla jäsenvaltioiden verotulojen mahdollisen menettämisen välttämiseksi otetaan käyttöön toimivaltaisten viranomaisten väliset sähköiset tiedonsiirtojärjestelmät yhteisön sisäisiä liiketoimia koskevan arvonlisäveron osalta. Viranomaiset keräävät, arkistovat ja käsittelevät näitä tietoja erityisissä tietopankeissa nimenomaan direktiivin 22 artiklan 6 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen yhteenvetoilmoitusten perusteella. Arvioin kuitenkin, että kyseistä asetusta ei sovelleta sen kaltaisiin palveluihin, joita Binder tarjoaa. Itse asiassa asetuksessa N:o 218/92 mainitut yhteisön sisäiset liiketoimet määritellään palvelujen suorittamisen osalta yksinomaan sellaisiksi, joita tarkoitetaan direktiivin 28 e artiklan C kohdassa (*tavaroiden* yhteisökuljetuspalvelut), D kohdassa (*tavaroiden* yhteisökuljetuspalvelujen liitännäispalvelut) ja E kohdassa (välittäjien suorittamat palvelut kolmansien puolesta ja lukuun), joista säädettiin alaviiteessä 1 mainitun direktiivin 91/680/ETY 1 artiklan 22 kohdassa.

32 — Saksan hallitus käytti tätä mahdollisuutta yksinomaan *ulkomaisten kuljetusliikkeiden* bussilla suorittamien muiden kuin aikataulunmukaisten kansainvälisten henkilökuljetusten osalta: ks. USiG 10 pykälän 6 momentti, jonka mukaan arvonlisävero näistä kuljetuspalveluista maksetaan maan alueella kuljettujen matkojen keskimääräisen vastikkeen perusteella henkilöä ja kilometriä kohti laskettuna ja vahvistettuna tosiasiallisten hintojen perusteella siten, että vaikutus maksettavan veron määrään ei ole merkittävä.

IV Ratkaisuehdotus

Edellä esitettyjen huomautusten perusteella esitän, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Kun on kyse kansainvälisen henkilöliikenteen pakettihintaan suoritettavista kuljetuksista, esimerkiksi opinto- tai turistimatkoista, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan b alakohta on tulkittava siten, että tähän säännökseen sisältyy ainoastaan yksi kriteeri alueellisen verotus-toimivallan määrittämiseksi, kun säännöksessä määritellään alueperiaatteen mukaisesti kuljetusten suorituspaikka paikaksi, jossa kuljetus tapahtuu.

Tällaisen kuljetuksen osalta kuudennen direktiivin 77/388/ETY asian kannalta merkityksellinen säännös veron perusteen määrittämiseksi maan alueella suoritetulle matkan osuudelle on 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta. Tätä säännöstä on tulkittava siten, että jäsenvaltioiden on jaettava palveluun välittömästi liittyvä kokonaisvastike suhteessa kuljetuksen kokonaiskustannuksiin kullakin alueella.

Näihin kokonaiskustannuksiin sisältyy sekä sellaisia kustannustekijöitä, jotka perustuvat kuljettuun matkaan, että sellaisia kustannustekijöitä, jotka määräytyvät palvelun keston mukaan, kuljetuksen eri osuuksien väliset seisonta- ja odotusajat mukaan lukien, edellyttäen, että verovelvollinen voi kiistattomasti ja objektiivisesti näyttää ne toteen.

Tätä seikkaa koskevilla oikeudenkäyntiasioissa kansallisen tuomioistuimen on tutkittava, onko — ja mahdollisesti missä määrin — edellä kuvatun kaltaisen palvelun kustannustekijät, jotka määräytyvät palvelun keston mukaan, näytetty toteen kiistattomasti ja objektiivisesti kyseessä olevan liiketoimen veron perusteen määrittämistä varten.