

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
6 päivänä marraskuuta 1997 *

Asiassa C-116/96,

jonka Bundesfinanzhof on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Reisebüro Binder GmbH

vastaan

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Gulmann sekä tuomarit J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (esittelevä tuomari) ja P. Jann,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: A. La Pergola,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Reisebüro Binder GmbH, edustajanaan asianajaja Peter Goth, München,

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat Ernst Röder ja saman ministeriön Oberregierungsrat Bernd Kloke,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja Jürgen Grunwald,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Reisebüro Binder GmbH:n, edustajanaan Peter Goth, Saksan hallituksen, asiamiehenään Ernst Röder, ja komission, asiamiehenään Jürgen Grunwald, 5.6.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.7.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 8.2.1996 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 10.4.1996, EY:n perus-

tamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 9 artiklan 2 kohdan b alakohdan tulkinnasta.

- 2 Kysymys on esitetty asiassa, jossa kantajana on Reisebüro Binder GmbH (jäljempänä Binder) ja vastaajana Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee arvonlisäveron perusteen määrittämistä kuljetuspalveluista, joita suoritetaan kansainvälisten bussimatkapakettien yhteydessä.

- 3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liike-toimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.

2. Kuitenkin

— —

b) kuljetuspalvelun suorituspaikka on paikka, jossa kuljetus, huomioon ottaen kuljettu matka, tapahtuu;

— —”.

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkennetaan, että veron perusteena on maan alueella yleensä ”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”.

5 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasian oikeudenkäyntiin sovellettavat Saksan oikeuden säännökset, jotka vastaavat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa, sisältyvät vuoden 1980 *Umsatzsteuergesetz*iin (vuoden 1980 liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG).

6 Tämän lain 3 a §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Kuljetuspalvelun suorituspaikka on paikka, jossa kuljetus tapahtuu. Jollei kuljetus tapahdu yksinomaan veropiirin alueella, tätä lakia sovelletaan ainoastaan veropiirissä tapahtuneeseen kuljetukseen.”

7 Lisäksi UStG:n 10 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa: ”Luovutusten ja muiden suoritusten osalta arvonlisävero määräytyy vastikkeen perusteella. Vastikkeella tarkoitetaan kaikkea sitä, mitä suorituksen vastaanottaja suorittaa suorituksen saadakseen, lukuun ottamatta arvonlisäveron osuutta”.

8 Binder, joka järjestää kansainvälisiä bussimatkapaketteja omilla ajoneuvoillaan, on vaatinut, että jakaessaan kuljetuksen arvonlisäveron perustetta alueellisesti Saksan veroviranomaiset ottaisivat huomioon kuljetun matkan lisäksi myös bussien käyttäjän ja sen, kuinka pitkän ajan matkustajat oleskelevat maan alueella ja sen ulkopuolella. Koska vaatimus ei menestynyt, Binder saattoi asian toimivaltaisen Finanzgerichtin käsiteltäväksi ja haki sen jälkeen muutosta (Revision) Bundesfinanzhofilta.

- 9 Bundesfinanzhof katsoi, että asiaan liittyy kysymys kuudennen arvonlisäverodirektiivin tulkinnasta, joten se päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

”Onko direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että kun määritetään veron perustetta kansainvälisen henkilökuljetuksen siitä osasta, joka on suoritettu maan alueella, kokonaisvastike

a) on aina jaettava suhteessa kuljettuun matkaan, jolloin seisonta- ja odotusaikoja kuljetuksen osien välillä, esimerkiksi opintomatkoilla, ei oteta huomioon, vai

b) sisältääkö määräys 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 jäävään kuljetuksen osaan?”

- 10 Binder ja komissio katsovat pääasiallisesti, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa säädetään ainoastaan kuljetuksen suorituspaikasta ja että kun tämän suorituksen vastiketta jaetaan alueellisesti, kuljetun matkan lisäksi voidaan ottaa huomioon muitakin seikkoja, kuten oleskelun pituus eri paikoissa, joissa arvonlisäveroa on suoritettava. Binderin ja komission mukaan merkittävä osa yrityksen kuluista riippuu ennen kaikkea kuljetuspalvelun suorittamiseen käytetystä ajasta eikä kuljetusta matkasta.

- 11 Saksan hallitus katsoo sitä vastoin, että kysymyksessä olevalla säännöksellä jäsenvaltiot velvoitetaan aina jakamaan kuljetuspalvelun kokonaisvastike suhteessa kuljettuun matkaan. Sen mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa otetaan huomioon kuljetuspalvelujen erityisluonne, minkä takia

oleskelun pituudella ei ole merkitystä, ja sen mielestä säännös menettäisi merkityksensä, jos jäsenvaltio voisi käyttää muuta jakoperustetta arvonlisäveron perustetta määritettäessä.

- 12 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa 168/84, Berkholz, 4.7.1985 antamansa tuomion 14 kohdassa (Kok. 1985, s. 2251), 9 artiklassa pyritään jakamaan eri kansallisten arvonlisäverolainsäädäntöjen soveltamisalat järkevästi siten, että palvelujen verotuksellinen liittymäkohta määritetään yhdenmukaisesti, ja 9 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan tältä osin pääsääntö ja 2 kohdassa luetellaan joukko erityisiä liittymäkohtia. Näillä säännöksillä on tarkoitus välttää jäsenvaltioiden väliset toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen.
- 13 Tällä tavoin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa liitetään kuljetuspalvelujen osalta palvelun suorituspaikka ja siten myös verotuspaikka kuljetuksen suorituspaikkaan kuljetun matkan perusteella. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa 283/84, Trans Tirreno Express, 23.1.1986 antamansa tuomion 17 kohdassa (Kok. 1986, s. 231), oli välttämätöntä tehdä tämä poikkeus 1 kohdassa olevasta pääsäännöstä, koska kuljetustoiminnan kotipaikka ei ole toiminnan harjoittajan kannalta sopiva liittymäpaikka verotuksen alueellisen toimivallan määrittämiseksi. Koska kuljetus on erityislaatuinen palvelusuoritus, joka voidaan toteuttaa useiden jäsenvaltioiden alueella, sen verotukseen on sovellettava erilaisia perusteita, joilla jäsenvaltioiden verotustoimivaltaa on voitava rajoittaa.
- 14 Tämä kuljetuspalveluja koskeva erityinen liittymäsääntö on poikkeus kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetyistä tavasta, jolla palvelujen suorituspaikka määritetään, ja sen tarkoituksena on varmistaa, että kaikki jäsenvaltiot verottavat niiden alueella suoritettuja kuljetuspalveluja (asia C-30/89, komissio v. Ranska, tuomio 13.3.1990, Kok. 1990, s. I-691, 16 kohta ja asia C-331/94, komissio v. Kreikka, tuomio 23.5.1996, Kok. 1996, s. I-2675, 10 kohta).

- 15 Vaikka tämä sääntö ei yleensä vaikutakaan 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa olevan yleissäännön mukaiseen kuljetuspalvelun veron perusteen määrittämistapaan, sääntö vaikuttaa väistämättä siihen, miten kuljetus veron kokonaisperusteen määrittämisen jälkeen jaetaan niiden jäsenvaltioiden kesken, joiden alueella se on suoritettu. Se, että kuljetuspalvelun suorituspaikkana pidetään kuljetun matkan perusteella paikkaa, jossa kuljetus tapahtuu, tarkoittaa välillisesti sitä, että suorituspaikkojen osuus kuljetuksesta jaetaan tämän erityisen jakoperusteen mukaan.
- 16 Jos hyväksyttäisiin päinvastainen tulkinta, tällä jakoperusteella ei olisi lainkaan todellista soveltamisalaa ja olisi vaara, että yhteen ja samaan palvelun suoritukseen, jonka veron kokonaisperuste voidaan määrittää vaivattomasti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti, sovellettaisiin sattumanvaraisesti erilaisia jakotapoja tämän kokonaisperusteen jakamiseksi asianomaisten jäsenvaltioiden kesken. Tällainen sattumanvaraisuus johtaisi siihen, että verovelvolliset valitsisivat jäsenvaltioiden erilaisista lainsäädännöistä jakotavan, joka olisi heille edullisin, sen sijaan, että käytettäisiin yksinkertaisiin ja objektiivisiin perusteisiin perustuvaa jakotapaa.
- 17 Näin ollen pääasian kaltaisessa tapauksessa, jossa kuljetuspalvelun kokonaisvastikkeen määrittelyä ei ole riitautettu ja jossa riita koskee ainoastaan tapaa, jolla tämä vastike jaetaan niiden jäsenvaltioiden kesken, joiden alueella palvelu on suoritettu, tämä jako on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohdassa säädetyn erityisen jakoperusteen mukaan suoritettava suhteessa kussakin jäsenvaltiossa kuljettuun matkaan.
- 18 Näin ollen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että määritettäessä, mikä on matkapakettiin kuuluvan kansainvälisen henkilökuljetuksen kussakin jäsenvaltiossa verotettava osa, suorituksen kokonaisvastike on jaettava suhteessa valtioiden alueella kuljettuun matkaan.

Oikeudenkäyntikulut

- 19 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 8.2.1996 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että määritettäessä, mikä on matkapakettiin kuuluvan kansainvälisen henkilökuljetuksen kussakin jäsenvaltiossa verotettava osa, suorituksen kokonaisvastike on jaettava suhteessa valtioiden alueella kuljettuun matkaan.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Puissochet

Jann

Julistettiin Luxemburgissa 6 päivänä marraskuuta 1997.

R. Grass

C. Gulmann

kirjaaja

viidennen jaoston puheenjohtaja