



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MELCHIOR WATHELET
18 päivänä heinäkuuta 2013¹

Asia C-300/12

**Finanzamt Düsseldorf-Mitte
vastaan
Ibero Tours GmbH**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (Saksa))

Arvonlisävero — Matkatoimistojen liiketoimet — Matkatoimiston palkkiota pienentävien alennusten myöntäminen matkustaja-asiakkaille — Välityspalvelun veron perusteen määrittäminen

I Johdanto

1. Käsiteltävänä oleva ennakkoratkaisupyyntö, joka toimitettiin unionin tuomioistuimeen 20.6.2012, koskee lähinnä sen selvittämistä, sovelletaanko ja millä edellytyksillä asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa² vahvistettuja periaatteita, jotka koskevat valmistajan jakeluketjussa myöntämiä alennuksia, myös silloin, kun välittäjä myöntää hinnanalennuksia kuluttajille. Ennakkoratkaisumenettely liittyy tilanteeseen, jossa matkatoimisto, joka toimii välittäjänä matkanjärjestäjän ja kuluttajien välillä, on myöntänyt kuluttajille alennuksia matkojen hinnoista ja vaatii saada vähentää ne arvonlisäveron perusteestaan.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi)³ 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”_ _

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — Asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok., s. I-5339).

3 — Kuudetta arvonlisäverodirektiiviä muutettiin useaan otteeseen vuosina 2002–2004, mutta käsiteltävässä asiassa merkityksellisiä säännöksiä ei ole muutettu. Lainaan tässä ratkaisuehdotuksessa direktiivin tekstiä siis sellaisena kuin se oli 1.1.2001 konsolidoidussa toisinnossa, joka oli voimassa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan ajanjakson alussa.

1. 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”.

3. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä:

- a) kassa-alennuksina aikaistetusta maksusta annettavia hinnanalennuksia;
- b) sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan;

– –”

4. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan, jonka otsikkona on ”Erinäiset säännökset”, 1 alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.”

5. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklassa, jonka otsikkona on ”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä”, säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on sovellettava arvonlisäveroa matkatoimistojen liiketoimiin tämän artiklan mukaisesti, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa matkustajaan käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa. Tätä artiklaa ei sovelleta sellaisiin matkatoimistoihin, jotka toimivat ainoastaan välittäjinä ja joihin on sovellettava 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohtaa. Matkatoimistoina on tätä artiklaa sovellettaessa pidettävä myös [matkanjärjestäjiä].

2. Matkatoimiston matkan toteuttamiseksi suorittamia liiketoimia on pidettävä yhtenä matkatoimiston matkustajalle suorittamana palveluna. Se verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa matkatoimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta se tarjoaa palvelujen suorituksia. Tämän palvelun suoritukseen kohdistuvan veron perusteena ja sen 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna verottomana hintana on pidettävä matkatoimiston katetta, eli matkustajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä erotusta, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.

3. Jos liiketoimet, joissa matkatoimisto turvautuu muihin verovelvollisiin, suoritetaan näiden toimesta yhteisön ulkopuolella, matkatoimiston suorittamat palvelut on rinnastettava 15 artiklan 14 alakohdan mukaisesti vapautettuun välittäjien toimintaan. Jos näitä liiketoimia suoritetaan sekä yhteisössä että sen ulkopuolella, on vapautettuna pidettävä vain sitä osaa matkatoimiston palveluista, joka koskee yhteisön ulkopuolella suoritettuja liiketoimia.

4. Muiden verovelvollisten matkatoimistolle toimittamaansa laskuun merkitsemät arvonlisäverot sellaisista 2 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista, jotka välittömästi koituvat matkustajan hyväksi, eivät oikeuta vähennykseen eivätkä palautukseen missään jäsenvaltiossa.”

B Saksan oikeus

6. Arvonlisäverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 17 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2002 ja 15.12.2004 välisenä aikana, säädettiin seuraavaa:

”Jos verollisen liiketoimen veron peruste muuttuu 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla,

- 1) elinkeinonharjoittajan, joka on toteuttanut liiketoimen, on vastaavasti oikaistava tältä osin maksettavan veron määrä, ja
- 2) elinkeinonharjoittajan, jolle tämä liiketoimi on suoritettu, on vastaavasti oikaistava tältä osin vähentämänsä veron määrä;

tämä pätee vastaavasti 1 §:n 1 momentin 5 kohdan ja 13b §:n tapauksessa. Ostoihin sisältyvän veron vähennyksen oikaisu voidaan jättää tekemättä, mikäli kolmannen asemassa oleva elinkeinonharjoittaja maksaa valtiovarainhallinnolle vastikkeen vähentymistä vastaavan veron määrän; tässä tapauksessa tuo kolmas on velvollinen maksamaan veron. – –”

7. UStG:n 17 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se on voimassa 16.12.2004 alkaen, säädetään seuraavaa:

”Jos verollisen liiketoimen veron peruste muuttuu 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, elinkeinonharjoittajan, joka on toteuttanut liiketoimen, on oikaistava tältä osin maksettavan veron määrä. Vastaavasti elinkeinonharjoittajan, jolle tämä liiketoimi on suoritettu, on oikaistava tältä osin vähentämänsä veron määrä. Tämä ei päde, jos elinkeinonharjoittaja ei saa taloudellista etua veron perusteen muuttamisesta. Jos tällaisissa tapauksissa toinen elinkeinonharjoittaja saa taloudellista etua veron perusteen muuttamisesta, kyseisen elinkeinonharjoittajan on oikaistava vähentämänsä veron määrä. Ensimmäistä, toista, kolmatta ja neljättä virkettä sovelletaan vastaavasti 1 §:n 1 momentin 5 kohdassa ja 13b §:ssä säädettyihin tapauksiin. Ostoihin sisältyvän veron vähennyksen oikaisu voidaan jättää tekemättä, mikäli kolmannen asemassa oleva elinkeinonharjoittaja maksaa valtiovarainhallinnolle vastikkeen vähentymistä vastaavan veron määrän; tässä tapauksessa tuo kolmas on verovelallinen. – –”

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8. Käsiteltävän asian tosiseikkojen kuvaamisessa ja ymmärtämisessä on avuksi alla oleva kaavio, jossa on esitetty ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen eli Bundesfinanzhofin (Saksa) ja Euroopan komission käyttämät esimerkkiluvut:⁴

9. Ibero Tours GmbH (jäljempänä Ibero Tours) on saksalainen matkatoimisto, joka tarjoaa asiakkailleen matkanjärjestäjän toteuttamia matkapalveluja. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja komission käyttämän esimerkin mukaan matkan bruttohinta on 2 000 euroa, josta 275,86 euroa on arvonlisävero. Kun matka on myyty, matkanjärjestäjä suorittaa asiakkaalle matkapalvelun ja maksaa matkatoimistolle palkkion vastikkeena sen suorittamasta välityspalvelusta. Esimerkissä bruttopalkkio on 232 euroa, josta 32 euroa on arvonlisävero.

10. Ibero Tours antaa asiakkaille alennuksia matkojen hinnoista edistääkseen myyntiään. Esimerkissä oletetaan, että tämä matkatoimisto tarjoaa kuluttajalle matkan bruttohinnasta 3 prosentin alennuksen eli 60 euroa. Alennus jää matkatoimiston maksettavaksi, ei matkanjärjestäjän.

4 — Ibero Tours käyttää erilaisia lukuja.

11. Edellä mainitussa esimerkissä kuluttaja maksaa Ibero Toursille sovitun alennetun hinnan eli 1 940 euroa. Ibero Tours maksaa tämän jälkeen matkanjärjestäjälle summan, joka saadaan, kun matkan kokonaishinnasta (ilman alennusta eli 2 000 eurosta) vähennetään matkan alentamattoman hinnan perusteella laskettu palkkio (arvonlisäveron sisältävä 232 euroa), ja joka vastaa myös summaa, joka saadaan, kun asiakkaan maksamasta alennetusta hinnasta (1 940 eurosta) vähennetään alennettu palkkio (172 euroa), joka on jäänyt jäljelle Ibero Toursin kuluttajalle myöntämän alennuksen (arvonlisäveron sisältävän 60 euron) vähentämisen jälkeen. Esimerkissä tämä summa on 1 768 euroa (eli 2 000 euroa – 232 euroa = 1 768 euroa tai 1 940 euroa – 172 euroa = 1 768 euroa).

12. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklassa tarkoitetun matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän mukaisesti matkanjärjestäjän on maksettava verohallinnolle arvonlisävero matkan kokonaishinnasta eikä se voi ottaa huomioon matkatoimiston asiakkaalle myöntämää alennusta, koska kyse on Euroopan unionin sisällä tehdystä matkasta.⁵

13. Ibero Tours oli tätä ennen maksanut verohallinnolle arvonlisäveron (esimerkin mukaan 32 euroa), joka kannettiin matkanjärjestäjän maksaman palkkion kokonaismäärästä, joka oli esimerkissä 232 euroa, vähentämättä määrästä 8,28 euron arvonlisävero, joka sisältyi loppukuluttajalle myönnettyyn alennukseen, joka oli esimerkissä 60 euroa. Ibero Tours katsoi, että siltä oli näin ollen kannettu veroa sen lopulta saamaa summaa suuremmasta määrästä. Se katsoi myös, että veroviranomaiset saivat näin summan, joka oli loppukuluttajan tosiasiallisesti arvonlisäverona maksamaa summaa suurempi. Esimerkin perusteella Ibero Tours arvioi, että sillä on oikeus 8,28 euron palautukseen, joka muodostuu, kun arvonlisäverosta, joka on laskettu sen saamasta palkkiosta, jossa ei ole otettu huomioon matkan hintaan annettua alennusta (32 euroa), vähennetään arvonlisävero, joka on laskettu siitä palkkiosta, joka Ibero Toursille jää, kun laskutoimituksessa on otettu huomioon kuluttajalle myönnetty alennus (23,72 euroa).

14. Ibero Tours haki tällaisessa tilanteessa Finanzamt Düsseldorf-Mitteltä (jäljempänä Finanzamt) oikaisua sille kanteen kohteena olevien tilikausien 2002–2005 osalta määrättyyn arvonlisäveroon, koska Ibero Toursin matka-asiakkailleen myöntämät hinnanalennukset olivat UStG 17 §:n mukaisesti pienentäneet sen matkanjärjestäjille suorittamista välityspalveluista saamaa vastiketta.

15. Finanzamt hyväksyi hakemuksen ainoastaan siltä osin kuin matkanjärjestäjien suorittamat palvelut olivat veronalaisia kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklassa säädetyn erityisjärjestelmän edellytysten mukaisesti. Se kieltäytyi sen sijaan suorittamasta oikaisua Ibero Toursin hyväksi siltä osin kuin matkanjärjestäjien suorittamat liiketoimet oli kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 3 kohdan nojalla vapautettu verosta. Oikaisuvaatimuksensa hylkäämisen jälkeen Ibero Tours nosti Finanzgerichtissä kanteen, joka hyväksyttiin. Finanzamt teki tästä Finanzgerichtin päätöksestä Revision-valituksen.

16. Bundesfinanzhof on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-317/94, Elida Gibbs, 24.10.1996 antamassa tuomiossa (Kok., s. I-5339) vahvistettujen periaatteiden mukaan veron perustetta alentaa jakeluketjussa myös silloin, kun välittäjä (käsiteltävässä asiassa matkatoimisto) hyvittää välittämänsä liiketoimen (käsiteltävässä asiassa matkanjärjestäjän matka-asiakkaalle suorittaman palvelun) vastaanottajalle (käsiteltävässä asiassa matka-asiakkaalle) osan välitetyn liiketoimen hinnasta?

⁵ — Ks. asia C-149/01, First Choice Holidays, tuomio 19.6.2003 (Kok., s. I-6289).

- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, sovelletaanko yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-317/94, Elida Gibbs, 24.10.1996 antamassa tuomiossa (Kok., s. I-5339) vahvistettuja periaatteita myös silloin, kun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 26 artiklassa säädettyä erityisjärjestelmää sovelletaan ainoastaan välitettyyn matkanjärjestäjän liiketoimeen muttei matkatoimiston välityspalveluun?
- 3) Jos myös toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko jäsenvaltiolla, joka on pannut asianmukaisesti täytäntöön jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan, oikeus evätä siinä tapauksessa, että välitetty palvelu on vapautettu verosta, veron perusteen alentaminen ainoastaan, jos se on sille kyseisessä säännöksessä myönnetyn valtuutuksen nojalla asettanut alentamisen epäämiseksi lisäedellytyksiä?”

IV Oikeudenkäynti unionin tuomioistuimessa

17. Ennakkoratkaisupyyntö toimitettiin unionin tuomioistuimen kirjaamoon 20.6.2012. Ibero Tours, Saksan hallitus, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio ovat jättäneet kirjallisia huomautuksia; ne ovat esittäneet suulliset huomautuksensa 5.6.2013 pidetyssä istunnossa.

V Asian tarkastelu

A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

18. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään, onko välittäjän loppuasiakkaalle myöntämää hinnanalennusta käsiteltävä edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetun tuomion näkökulmasta samalla tavoin kuin valmistajan myöntämää samanlaista hinnanalennusta.

19. Kyseisessä asiassa oli kyse kauneudenhoitoaineiden myynninedistämiskampanjasta, jossa tavarantvalmistaja käytti kahdentyyppisiä myynninedistämisyjärjestelmiä:

- Ensimmäisessä järjestelmässä valmistaja antoi loppukuluttajalle alennuskupongin ja lupasi palauttaa tätä tuotetta myyvälle tukku- tai vähittäiskauppiaille kupongin nimellisarvon, jos kyseinen tukku- tai vähittäiskauppias ottaisi kupongin vastaan loppukuluttajalta osamaksuna valmistajan tuotteista. Tämä järjestelmä ei vaikuttanut välittäjän maksamiin ja saamiin nettomääriin.
- Toisessa järjestelmässä valmistaja antoi loppukuluttajalle palautuskupongin (joka oli yleensä kiinnitetty tavaroihin siten, että se oli myös todiste ostosta) ja palautti kupongin nimellisarvon suoraan asiakkaalle. Myöskään tämä alennusjärjestelmä ei vaikuttanut välittäjän maksamiin ja saamiin nettomääriin.

20. Yhteisöjen tuomioistuin totesi kyseisessä asiassa, että tällaisessa tilanteessa arvonlisäveron peruste vastasi valmistajan asettamaa myyntihintaa, josta oli vähennetty kupongissa ilmoitettu määrä, joka oli palautettu vähittäiskauppiaille tai kuluttajalle.⁶ Yhteisöjen tuomioistuimen hyväksyi siis periaatteen, jonka mukaan valmistaja voi alentaa arvonlisäveron perustettaan, kun se ottaa kannettavakseen

6 — Ks. em. asia Elida Gibbs, tuomion 34 ja 35 kohta.

loppukuluttajalle myönnetyn hinnanalennuksen sen jälkeen, kun sen tuotteet on myyty tukku- ja vähittäiskauppiaille. Se, että valmistaja oli myynyt tuotteet tukku- ja vähittäiskauppiaille hintaan, jossa ei ollut otettu huomioon kuluttajalle lopulta myönnettyjä alennuksia, ei vaikuttanut valmistajan oikeuteen vaatia veron perusteensa alentamista.

21. Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Saksan hallitus ovat epävarmoja siitä, voidaanko edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa vahvistettuja periaatteita soveltaa käsiteltävään asiaan, sillä välittäjän suorittamat palvelut eivät ole osa samaa jakeluketjua, jossa vastaavia palveluja suoritetaan useaan otteeseen ja samojen verotusedellytysten mukaisesti.

22. Saksan hallitus katsoo erityisesti, että käsiteltävässä asiassa välitettävä palvelu on loppukuluttajalle tarjottu matkapalvelu, jonka suorittaa matkanjärjestäjä. Sen mukaan Ibero Tours on välittäjä, joka pyrkii ainoastaan luomaan kyseisen kaupallisen suhteen, mistä se saa palkkion, mutta joka ei kuitenkaan vaikuta mitenkään liiketoimeen.

23. Tältä pohjalta Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät, että välittäjän suorittaman palvelun loppukuluttaja on matkanjärjestäjä eikä pääasiallisen suorituksen loppukuluttaja, eli kyseessä on kolmikantasuhde, jossa matkanjärjestäjä on kuluttaja-matkustajalle tarjottavan välitetyn palvelun eli matkapalvelun suorittaja ja matkatoimisto on toisen, matkanjärjestäjälle tarjotun välityspalvelun suorittaja.

24. Saksan hallituksen suullisessa käsittelyssä ilmaiseman kannan mukaan käsiteltävässä asiassa ei voi olla olemassa jakeluketjua, jonka ansiosta sitä voitaisiin verrata edellä mainittuun asiaan Elida Gibbs. Sen mukaan matkatoimisto tarjoaa käsiteltävässä asiassa matkanjärjestäjälle palvelua, joka lakkaa olemasta heti, kun se on suoritettu, sillä matkanjärjestäjän kuluttajalle tarjoama matkapalvelu on täysin erilainen kuin matkatoimiston matkanjärjestäjälle tarjoama välityspalvelu. Saksan hallituksen mielestä edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs oli sen sijaan kyse tavaroiden jakeluketjusta, joka oli luonnollisesti olemassa vielä sen jälkeen, kun valmistaja oli luovuttanut tavarat välittäjälle ja kun tämä puolestaan oli luovuttanut ne kuluttajalle.

25. En hyväksy tätä näkemystä. Kuten komissio huomauttaa, ei ole mitään syytä olla soveltamatta edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa vahvistettuja periaatteita ja kieltää välittäjältä veron perusteen alentaminen, kun edellytykset, joiden täytyessä valmistajan ja välittäjän veron perustetta voidaan alentaa, ovat nekin täysin samat.

26. Väite, jonka mukaan Ibero Tours ei kuulu arvoketjuun, jonka loppupäässä loppukuluttaja saa arvonlisäveron alaisen palvelun, on tosiseikkojen vastainen. Vaikka Ibero Toursin kaltainen matkatoimisto tarkkaan ottaen tarjoaa matkanjärjestäjälle välityspalvelua palkkiota vastaan, se on kuitenkin osapuoli, joka tarjoaa kuluttajalle alennuksen ja vastaa siitä taloudellisesti.

27. Toisin kuin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, matkatoimiston kuluttajalle myöntämä hinnanalennus on tosiasiaa ja taloudellisesti alennus palkkiosta, jonka matkanjärjestäjä maksaa matkatoimistolle. Palkkio on nimittäin ainoa tulo, jonka matkatoimisto saa osallistumisestaan matkapalvelun tarjoamiseen kuluttajalle, ja sen kuluttajalle myöntämä alennus pienentää väistämättä sen saaman palkkion määrää. Muussa tapauksessa alennuksesta vastaisi matkanjärjestäjä, jolle matkatoimisto maksaisi edellä mainitun esimerkin mukaisesti ainoastaan 1 940 euroa miinus 232 euroa eli 1 708 euroa, mikä olisi vastoin osapuolten sopimusta. Pääasian matkatoimisto on siis samassa tilanteessa kuin edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs kyseessä ollut valmistaja.

28. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi mainitussa asiassa antamassaan tuomiossa, ”neutraalisuusperiaatteen noudattamisen varmistamiseksi on arvonlisäveron perustetta laskettaessa otettava huomioon sellaisen verovelvollisen tilanne, joka ei ole sopimussuhteessa lopulliseen kuluttajaan, mutta joka on ensimmäinen lenkki loppukuluttajaan päättyvässä liiketoimien ketjussa, ja joka myöntää loppukuluttajalle vähittäiskauppiaitten välityksellä alennuksen tai palauttaa suoraan

lopulliselle kuluttajalle kuponkien arvon. Jos tätä ei otettaisi huomioon, veroviranomainen kantaisi arvonlisäverona summan, joka olisi loppukuluttajan tosiasiallisesti arvonlisäverona maksamaa summaa suurempi ja joka näin ollen rasittaisi arvonlisäverovelvollista.”⁷

29. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin piti verovelvollista ”ensimmäisenä lenkinä liiketoimien ketjussa”, se viittasi edellä mainitun asian Elida Gibbs tosiseikkoihin, joiden mukaan loppukuluttajalle hinnanalennuksen myöntänyt valmistaja oli arvoketjun alkupäässä, eikä niinkään ilmaissut edellytystä, jonka on täyttyvä ennen kuin veron perustetta voidaan alentaa.

30. Jos hyväksyttäisiin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Saksan hallituksen kanta, huomiotta jäisi se, että kuluttajalle myönnetty hinnanalennus on taloudellisesti johtanut Ibero Toursin saaman palkkion pienentymiseen, jolloin tämä joutuisi maksamaan arvonlisäveron, joka on laskettu sen tosiasiallisesti saamaa liikevaihtoa suuremman liikevaihdon perusteella.⁸

31. Tällaista tulosta ei voida hyväksyä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella. Edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annettussa tuomiossa todettiin nimittäin, että ”kun kussakin tapauksessa otetaan huomioon arvonlisäverojärjestelmä, sen toiminta ja välittäjien tehtävä, verohallinto ei voi lopullisesti kantaa summaa, joka olisi loppukuluttajan tosiasiallisesti arvonlisäverona maksamaa summaa suurempi”.⁹

32. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, tällaisen tuloksen välttämiseksi arvonlisäveron perusteessa on otettava huomioon välittäjän lopulta saaman summan pienentyminen: ”mikäli valmistajaa voidaan todella pitää kolmantena kupongin arvosta hyvityksen saavan vähittäismyyjän ja lopullisen kuluttajan välisen liiketoimen osalta, tämä hyvitys johtaa sen summan vastaavaan alentumiseen, jonka valmistaja lopulta on saanut vastikkeena luovuttamastaan tavarasta, ja kyseinen vastike muodostaa arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen nojalla valmistajan maksettavaksi tulevan veron perusteen”.¹⁰

33. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että periaatteita, jotka koskevat veron perusteen alentamista sellaisten yritysten tapauksessa, jotka myöntävät jakeluketjun loppupään palvelujen kuluttajalle hinnanalennuksia, sellaisina kuin ne on määritelty edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annettussa tuomiossa, sovelletaan myös silloin, kun välittäjä (käsiteltävässä asiassa matkatoimisto) myöntää välittämänsä liiketoimen (käsiteltävässä asiassa matkanjärjestäjän matka-asiakkaalle suorittaman palvelun) vastaanottajalle (käsiteltävässä asiassa matka-asiakkaalle) alennuksen välitetyn liiketoimen hinnasta omalla kustannuksellaan.

B Toinen ennakkoratkaisukysymys

34. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimelta toisella ennakkoratkaisukysymyksellään, jätetäänkö edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annettua tuomiota soveltamatta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 2 kohtaan kuuluvien välitettävien palvelujen tapauksessa joko siksi, että 1) kyseisessä artiklassa veron perusteena pidetään ”matkatoimiston katetta” (jäljempänä katejärjestelmä), toisin kuin saman direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa, jossa veron peruste määritellään ”ostajalta – – saaduksi vastikkeeksi” (jäljempänä vastikejärjestelmä), (ks. jäljempänä osa 1), tai siksi, että 2) kyseiset palvelut ovat tapauskohtaisesti sellaiseen palvelukokonaisuuteen (palveluyhdistelmä) kuuluvia palveluja, joka sisältää myös muita palvelun osia (ks. jäljempänä osa 2).

7 — Ibid., tuomion 31 kohta.

8 — Ibid., tuomion 24 kohta. Ks. myös asia C-427/98, komissio v. Saksa, tuomio 15.10.2002 (Kok., s. I-8315, 45 kohta).

9 — Em. asia Elida Gibbs, tuomion 24 kohta.

10 — Em. asia komissio v. Saksa, tuomion 45 kohta.

1. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan, jonka otsikkona on ”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä”, 2 kohtaan kuuluvat välitettävät palvelut

35. Edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetun tuomion taustalla olevassa tapauksessa veron peruste laskettiin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaisesti eli vastikejärjestelmän perusteella. Käsiteltävä asia kuuluu sen sijaan kyseisen direktiivin 26 artiklan, jossa säädetään matkatoimistoja koskevasta erityisestä verojärjestelmästä, soveltamisalaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, voidaanko edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annettua tuomiota soveltaa käsiteltävään asiaan, sillä siinä veron peruste on laskettava katejärjestelmän perusteella toisin kuin kyseisessä tapauksessa, jossa veron peruste laskettiin vastikejärjestelmän perusteella.

36. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että kun palvelu kuuluu katejärjestelmään, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädettyä veron perusteen laskentatapaa ei voida enää soveltaa, sillä veron peruste ei vastaa kuluttajan maksamaa vastiketta vaan matkustaja-asiakkaan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä erotusta, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Saksan hallitus huomauttavat, että huomioon on otettava myös se, että kate voi olla nolla, kun kauppahinta ei ylitä matkasta aiheutuneita kustannuksia.

37. Kuten komissio huomauttaa, tällaista erottelua ei voida tehdä unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetussa tapauksessa. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, ”vahvistamalla yhden ainoan verotuspaikan ja asettamalla arvonlisäveron perusteeksi matkatoimiston tai [matkanjärjestäjän] saaman katteen eli matkustajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle tai [matkanjärjestäjälle] suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten arvonlisäverovelvollisten kustannusten välisen erotuksen, kuudennen [arvonlisäverodirektiivin] 26 artiklan 2 kohdassa pyritään välttämään edellisessä kohdassa^[11] mainitut vaikeudet ja erityisesti varmistamaan ostoihin sisältyvän veron yksinkertainen vähentäminen siitä riippumatta, missä jäsenvaltiossa vero on kannettu”.¹²

38. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut myös seuraavaa:

”26. Tämän tavoitteen saavuttaminen ei edellytä, että poikettaisiin kuudennen [arvonlisäverodirektiivin] 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa esitetystä yleisestä säännöstä, jossa veron perusteen määrittämiseksi viitataan käsitteeseen ’suorittajan – – vastaanottajalta tai kolmannelta saama tai saatava vastike’.

27. ’Vastike’ koskee samaa taloudellista seikkaa kuin ’matkustajan maksama kokonaishinta’, johon viitataan kuudennen [arvonlisäverodirektiivin] 26 artiklan 2 kohdassa. Sekä yleisessä että erityisessä järjestelmässä tämä seikka koskee palvelujen suorittajalle maksettua hintaa. Riippumatta 26 artiklan 2 kohdassa tavoitellusta päämäärästä kyseisen käsitteen on säilytettävä sama oikeudellinen määritelmä näissä molemmissa järjestelmissä.”¹³

11 — Yhteisöjen tuomioistuin viittaa edellisessä kohdassa siihen, kuinka verotuspaikkaa, veron perustetta ja ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskevien yleisten sääntöjen soveltaminen aiheuttaisi palvelujen moninaisuuden ja niiden paikantamisen vuoksi yrityksille käytännön vaikeuksia, jotka olisivat omiaan estämään niiden toimintaa (ks. em. asia First Choice Holidays, tuomion 24 kohta).

12 — Ks. em. asia First Choice Holidays, tuomion 25 kohta.

13 — Ibid., tuomion 26 ja 27 kohta.

39. Lisäksi on huomattava, että edellä mainitussa asiassa First Choice Holidays annettu tuomio liittyi samantyyppisiin tosiseikkoihin kuin pääasia. First Choice Holidays järjesti valmismatkoja yhdistämällä useita ostamia palveluja. Se antoi matkatoimistojen myydä lopullisen tuotteen matkustaja-asiakkaille edustus sopimusten perusteella. Kuten käsiteltävässä asiassa, matkatoimistot myönsivät hinnanalennukset matkustaja-asiakkaille.

40. Julkisasiamies Tizzano huomautti tässä tosiasiallisessa tilanteessa, että ”se, että veron peruste lasketaan näissä järjestelmissä eri tavalla, ei todellakaan merkitse, että myös muut tässä yhteydessä huomioon otettavat tekijät poikkeaisivat toisistaan.”¹⁴

41. Samalla tavoin se, että veron perusteen kaksi laskentajärjestelmää eroavat toisistaan, ei merkitse, ettei edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa vahvistettuja periaatteita sovelleta, kun kyse on käsiteltävän asian tavoin matkaliiketoimesta, joka kuuluu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan soveltamisalaan.

42. Ei ole myöskään yllättävää, että samaan tulokseen päädytään riippumatta siitä, suoritetaanko laskutoimitus katejärjestelmän vai vastikejärjestelmän mukaan. Tämä käy riittäväällä tavalla ilmi tämän ratkaisuehdotuksen 8 kohdassa esitetystä esimerkistä.

43. Vastikejärjestelmää sovellettaessa matkatoimiston, joka myöntää kuluttajalle 60 euron alennuksen matkan hinnasta samoin edellytyksin kuin Ibero Tours, on maksettava matkanjärjestäjälle 1 940 euroa (sisältää 267,58 euron arvonlisäveron). Sen saama bruttopalkkio pienenee tällöin 232 eurosta 172 euroon (sisältää arvonlisäveron), sillä 60 euron alennuksesta vastaa matkatoimisto, ei matkanjärjestäjä.

44. Näin matkatoimiston veron peruste alenee 200 eurosta 148,28 euroon ja arvonlisävero 32 eurosta 23,72 euroon. Tällaisessa tilanteessa alentamattoman ja alennettujen arvonlisäveron välinen ero on 8,28 euroa eli $32 \text{ euroa} - 23,72 \text{ euroa} = 8,28 \text{ euroa}$.

45. Tämä summa vastaa tarkalleen siihen matkan hintaan, joka kuluttajan olisi pitänyt maksaa ilman matkatoimiston myöntämää alennusta, perustuvan arvonlisäveron ja alennuksen jälkeen kuluttajalle maksettavaksi jäävän arvonlisäveron välistä erotusta, sillä $275,86 \text{ euroa} - 267,58 \text{ euroa} = 8,28 \text{ euroa}$.

46. Tulos on sama katejärjestelmällä laskettuna. Oletetaan, että tässä samassa tilanteessa matkanjärjestäjä on ostanut kuluttajalle tarjoamansa palvelut 1 000 euron hintaan. Tuhannen euron suuruinen ero sen hinnan, jolla matkanjärjestäjä myy matkapalvelut kuluttajalle, ja sen hinnan välillä, jolla se palvelut ostaa, koostuu 862,07 euron katteesta ja siitä laskettavasta 16 prosentin arvonlisäverosta, joka on yhteensä 137,93 euroa.

47. Jos matkatoimisto myöntää kuluttajalle 60 euron bruttoalennuksen, tämän on maksettava sille 1 940 euroa, joka sisältää 1 000 euron todellisen kustannuksen, 810,35 euron katteen ja 129,65 euron arvonlisäveron.

48. Myös tämän järjestelmän mukaan kahden arvonlisäveron (ilman alennusta ja alennuksen kanssa) välinen ero on 8,28 euroa eli $137,93 \text{ euroa} - 129,65 \text{ euroa} = 8,28 \text{ euroa}$. Matkatoimisto voisi vaatia veroviranomaisilta juuri tämän summan palauttamista, jos se olisi maksanut arvonlisäveron sen liikevaihdon perusteella, joka muodostuu sen palkkion määrästä, jossa ei ole otettu huomioon kuluttajalle myönnettyä alennusta.

14 — Ks. julkisasiamies Tizzanon em. asiassa First Choice Holidays 12.9.2002 esittämän ratkaisuehdotuksen 26 kohta.

49. Kuten komissio selittää, kyseisillä kahdella järjestelmällä saatu sama tulos selittyy sillä, että matkatoimiston myöntämä 60 euron alennus sisältää väistämättä 8,28 euron arvonlisäveron. Esimerkistä käy siis selvästi ilmi, ettei katejärjestelmä vaikuta myöskään edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa esitetyn ratkaisun laskentaperustoihin.

50. Saksan hallitus ei ole suullisessa käsittelyssä kiistänyt komission käyttämää esimerkkimenetelmää eikä myöskään esittänyt oikeudellista perustaa, jonka nojalla Saksan veroviranomainen voisi pitää itsellään 8,28 euron ylimääräisen arvonlisäveron. Kuten Ibero Tours ja komissio huomauttavat kirjallisissa huomautuksissaan, matkan hinnan alennuksen vähentäminen matkatoimiston arvonlisäveron perusteesta takaa sen, että verohallinto saa arvonlisäveron määrän, joka vastaa kuluttajan tosiasiasa maksamaa määrää.

51. Jos nimittäin edellä esitettyyn esimerkkiin sovellettaisiin vastikejärjestelmää, verohallinto saisi matkanjärjestäjältä 243,86 euroa eli summan, joka muodostuu, kun matkan hinnasta maksetusta arvonlisäverosta (275,86 euroa) vähennetään hankintavaiheessa palkkiosta maksettu arvonlisävero (32 euroa), sekä matkatoimistolta 23,72 euroa, joka vastaa alennetusta palkkiosta maksettua arvonlisäveroa, eli yhteensä 267,58 euroa. Verohallinnon näin kantama arvonlisävero vastaisi tarkalleen loppukuluttajan maksamasta 1 940 euron summasta hänen maksettavakseen tullutta arvonlisäveroa.

52. Samalla tavoin jos edellä olevaan esimerkkiin sovelletaan katejärjestelmää, verohallinto saisi saman arvonlisäveron määrän eli 267,58 euroa, joka sisältää matkanjärjestäjän niistä palveluista hankintavaiheessa maksamat 137,93 euroa, jotka se myy edelleen loppukuluttajalle, matkanjärjestäjän itsensä maksettavaksi kuuluvat 105,93 euroa, joka vastaa tämän katteestaan maksaman arvonlisäveron (137,93 euroa) ja sen matkatoimistolle alentamattomasta palkkiosta maksaman arvonlisäveron (32 euroa) välistä eroa, sekä 23,72 euroa, joka vastaa arvonlisäveroa, joka matkatoimiston on maksettava matkanjärjestäjältä saamastaan alennetusta palkkiosta.

53. Edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa vahvistettuihin periaatteisiin ei siis vaikuta se, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa veron perusteen muodostaa kate, ei vastike. Kuten yhteisöjen tuomioistuimien on selittänyt, näin on, ”koska ei ole tarpeellista oikaista kaupan väliportaassa tapahtuvia liiketoimia koskevaa veron perustetta. – – sillä koska kyse on näistä liiketoimista, neutraalisuusperiaatteen noudattaminen varmistetaan näin ollen sillä, että sovelletaan kuudennen [arvonlisäverodirektiivin] XI osastossa säädettyä vähennysjärjestelmää; kyseisen järjestelmän mukaan jakeluketjun keskellä toimivat jakelijat, kuten tukku- ja vähittäiskauppiat, voivat vähentää omasta veron perusteestaan ne summat, jotka kukin niistä on maksanut vastaavasta liiketoimesta omalle tavarantuottajalleen arvonlisäverona, ja tilittää näin ollen veroviranomaiselle sen osan arvonlisäverosta, joka vastaa kunkin kauppiaan tavarantuottajalleen maksaman hinnan ja sen hinnan välistä erotusta, jolla kauppias on luovuttanut tavarantuottajalle”.¹⁵

54. Edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa vahvistettujen periaatteiden soveltaminen on sovitettavissa yhteen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 2 kohdan soveltamisen kanssa, ja niin on myös tehtävä, jotta vältetään se, että veron peruste, jonka mukaan lasketaan se arvonlisävero, jonka valmistaja joutuu verovelvollisena maksamaan, olisi suurempi kuin summa, jonka hän on lopulta saanut.¹⁶ Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tällainen tilanne olisi ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.¹⁷

15 — Em. asia Elida Gibbs, tuomion 33 kohta.

16 — Ks. asia C-330/95, Goldsmiths, tuomio 3.7.1997 (Kok., s. I-3801, 15 kohta).

17 — Ks. em. asia Elida Gibbs, tuomion 28 kohta.

55. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ottanut huomioon myös nollakatteen mahdollisuuden. Vaikka tämän ei mielestäni pitäisi vaikuttaa päättelyyn, huomautan komission tavoin, ettei ennakkoratkaisupyynnössä viitata lainkaan sellaisiin seikkoihin, joiden perusteella voitaisiin katsoa, että tämä voisi koskea välitettä matkapalveluja, joiden tarjoamiseen Ibero Tours on osallistunut. Ehdotan siis, ettei unionin tuomioistuin tutki ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämää toista kysymystä tästä näkökulmasta.

2. Yhdistelmäpalvelujen esimerkitapaus

56. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkastelee ensinnäkin tilannetta, jossa tietty matkapalvelukokonaisuus on kokonaan arvonlisäveron alainen, mutta palvelun eri osiin sovelletaan erilaisia veron perusteita. Matkanjärjestäjän itse tarjoamia palveluja verotetaan yleisen järjestelmän mukaisesti, kun taas muilta verovelvollisilta ostettuihin palveluihin sovelletaan katejärjestelmää.

57. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii toiseksi, edellyttäkö edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annettu tuomio, ettei edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa vahvistettuja periaatteita sovelleta, kun jakeluketjun viimeinen palvelu on vapautettu verosta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 3 kohdan nojalla.

58. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää näitä kahta esimerkkitausta ongelmallisina siinä mielessä, ettei välittäjä välttämättä tiedä, mistä osista matkapalvelu tarkkaan ottaen muodostuu, ellei matkanjärjestäjä sitä sille kerro.

59. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Saksan hallitus katsovat ensinnäkin matkanjärjestäjän arvonlisäveron alaisia yhdistelmäpalveluja koskevasta esimerkkitaustasta, että jos tunnustetaan matkanjärjestäjien oikeus vähentää välittäjien palveluja koskeva arvonlisävero, se voi johtaa fiktiivisen arvonlisäveron palautuksiin.

60. Niiden mukaan veron perustetta voidaan alentaa välittäjän tarjoaman matkapalvelun osalta ainoastaan matkan hinnan siitä osasta, joka vastaa matkanjärjestäjän katetta, jonka osuus matkan hinnasta on yleensä hyvin pieni.

61. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Saksan hallitus pohtivat, miten välittäjä voi tällaisessa tilanteessa määrittää arvonlisäveron kyseisen osan. Ne väittävät, etteivät välittäjät voi määrittää tätä arvonlisäveron osaa, jos ne eivät tiedä, mitä laskentatapaa matkanjärjestäjä käyttää. Tämän teknisen mahdottomuuden vuoksi edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa vahvistettuja periaatteita ei niiden mukaan voida soveltaa käsiteltävään asiaan.

62. Mielestäni tämä päätelmä on virheellinen. On nimittäin muistettava, että kuten Ibero Tours ja komissio osoittivat esimerkeillään, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu vastikkeeseen perustuva yleinen järjestelmä ja kyseisen direktiivin 26 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu katteeseen perustuva järjestelmä ovat lähtökohtaisesti toisiinsa rinnastettavissa edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa määriteltyjen periaatteiden näkökulmasta.

63. Kun yhden matkapalvelukokonaisuuden tietyt osat kuuluvat molempiin näihin järjestelmiin, tämä ei tarkoita, että hinnanalennuksen myöntävän välittäjän olisi suoritettava erilliset laskutoimitukset. Kuten komissio huomauttaa, tästä syystä ei ole tarpeen selvittää, voiko välittäjä suorittaa tällaisen laskutoimituksen ainoastaan matkanjärjestäjän avustuksella.

64. Sen sijaan on jaettava osiin ne matkapalvelukokonaisuudet, joiden tiettyihin osiin sovelletaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua katejärjestelmää ja joiden toiset osat on samalla vapautettu verosta saman artiklan 3 kohdan nojalla. Vaikka edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annettua tuomiota on sovellettava välittäjän myöntämien hinnanalennusten vuoksi ainoastaan kyseisen artiklan 2 kohdan soveltamisalaan kuuluviin alennuksiin, tämän perusteella ei kuitenkaan voida jättää soveltamatta kyseistä tuomiota mainittuihin palvelun muodostaviin osiin siksi, että palveluja voisi olla vaikeaa jakaa osiin sen mukaan, ovatko ne arvonlisäveron alaisia vai vapautettuja siitä.

65. On toki totta, että kun tietyt välitetyn matkapalvelun osat voivat tapauskohtaisesti kuulua kyseisen direktiivin 26 artiklan 3 kohdan soveltamisalaan, välittäjän on osoitettava, missä määrin sovelletaan pikemminkin katejärjestelmää (eli yleistä järjestelmää) kuin tätä säännöstä. Näytön esittämisestä ei joka tapauksessa saa tehdä mahdotonta sulkemalla ensisijaisesti pois arvonlisäveron perusteen alentamisen mahdollisuus.

66. Kun tarkastellaan vaikeuksia toimittaa arvonlisäveron alentamiseksi vaadittuja todisteita, matkanjärjestäjät voivat olla haluttomia ilmoittamaan välittäjilleen matkan muodostavien eri palvelujen sisäisesti laskettua hintaa, mutta kuten komissio toteaa ja toisin kuin Saksan hallitus väittää, en näe syytä siihen, miksi nämä yritykset kieltäytyisivät ilmoittamasta vuotuisia yhteenlaskettuja hintatietojaan, joiden perusteella välittäjät voisivat jakaa viitevuoden liiketoimet tarkasti osiin.

67. Kuten Ibero Tours on suullisessa käsittelyssä huomauttanut, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, Saksan hallituksen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esille ottamat teoreettiset vaikeudet eivät ole syy jättää noudattamatta edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetussa tuomiossa vahvistettuja periaatteita.

68. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että tilanteissa, joissa matkanjärjestäjän liiketoimi sisältää välitystoimintaa, välittäjällä edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetun tuomion perusteella olevaan oikeuteen vaatia alennusta arvonlisäveron perusteeseensa niiden hinnanalennusten osalta, joita se myöntää kuluttajille, ei vaikuta pelkästään se, että liiketoimi kuuluu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun katejärjestelmään.

C Kolmas ennakkoratkaisukysymys

69. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään, onko jäsenvaltiolla, joka on pannut asianmukaisesti täytäntöön kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan, oikeus kieltäytyä alentamasta veron perustetta siinä tapauksessa, että välitetty palvelu on vapautettu verosta, jos jäsenvaltio on sille kyseisessä säännöksessä myönnetyn valtuutuksen nojalla asettanut alentamisen epäämiseksi lisäedellytyksiä.

70. Se haluaa siis selvittää, voiko jäsenvaltio kieltäytyä alentamasta veron perustetta pelkästään edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annettuun tuomioon sisältyvän tulkinnan perusteella, ilman tarvetta asettaa lisäedellytyksiä. Mainitussa tuomiossa todettiin erityisesti edellä mainitussa asiassa Elida Gibbs annetun tuomion näkökulmasta, että ”Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole antanut säännöksiä, jotka alennuskuponkien hyvittämisen yhteydessä mahdollistavat hyvityksen suorittaneen verovelvollisen veron perusteen oikaisun”.¹⁸

18 — Ks. em. asia komissio v. Saksa, tuomion 79 kohta.

71. Mainitussa asiassa Saksan hallitus ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittasivat tilanteeseen, jossa vähittäismyyjän tavaranluovutus loppukuluttajalle oli verovapaata vientiä, jolloin alennuskupongin sisällyttäminen vähittäismyyjän veron perusteeseen saattoi johtaa ylimääräisiin vähennyksiin veronsaajan vahingoksi kupongin nimellisarvoon sisältyvän arvonlisäveron suuruisesti.¹⁹

72. Yhteisöjen tuomioistuimien vastasi, että ”tilanteessa, jossa alennuskuponkiin merkitty arvo ei verovapautuksen johdosta ole verollinen siinä jäsenvaltiossa, josta tavara on lähtöisin, tässä jakeluketjun vaiheessa tai luovutuksen yhteydessä laskutettu hinta ei koskaan sisällä arvonlisäveroa, mikä tarkoittaa sitä, että tämän hinnan alentaminen tai osittainen hyvittäminen ei voi sisältää osaa arvonlisäveroa, joka voitaisiin vähentää valmistajan suorittamasta verosta”.²⁰

73. Se lisäsi, että ”kun kysymyksessä on verovapaa luovutus vientiin tai yhteisön sisällä, veroviranomaiset voivat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa annettuihin mahdollisuuksiin turvautumalla estää valmistajaa vähentämästä luovutuksesta menevästä verosta arvonlisäveron fiktiivistä määrää”.²¹

74. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä tätä viimeksi mainittua lainausta edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annetusta tuomiosta voidaan tulkita kahdella tapaa.

75. Yhtäältä jäsenvaltiot, jotka ovat saattaneet kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä, voivat automaattisesti vedota mainittuun tuomioon kieltäytyäkseen alentamasta veron perustetta jakeluketjussa myönnettyjen alennusten johdosta silloin, kun viimeinen, loppukuluttajalle suoritettu palvelu on vapautettu verosta.

76. Toisaalta edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annetun tuomion 65 kohdassa esitettyä mainintaa ”kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa annettuihin mahdollisuuksiin turvautumalla” voidaan tulkita myös siten, että kieltäytyäkseen alentamasta veron perustetta tilanteessa, jossa jakeluketjun viimeisin palvelu on vapautettu verosta, jäsenvaltion on annettava siihen tähtäävää erityistä lainsäädäntöä.

77. Ibero Tours katsoo, että koska Saksan liittotasavalta ei ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa sille annetun toimivallan perusteella vahvistanut erityisedellytyksiä, joilla voitaisiin perustella kieltäytyminen arvonlisäveron perusteen alentamisesta, se ei siis voi perustellusti kieltäytyä tällaisesta veron perusteen alentamisesta.

78. Saksan hallitus katsoo puolestaan, että kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että jäsenvaltio voi kieltäytyä alentamasta veron perustetta, jos välitetty palvelu on vapautettu verosta, pelkästään edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annetun tuomion perusteella eikä sen siten ole tarpeen antaa erityissäännöksiä valtiosisäisessä oikeudessaan.

79. Saksan hallituksen mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa mainitut ”jäsenvaltioiden vahvistamat edellytykset”, joiden nojalla veron perustetta alennetaan, eivät liity veron perusteen aineelliseen sisältöön vaan ainoastaan muodollisiin edellytyksiin, joiden on täyttyttävä, jotta veron perustetta voidaan vaatia alennettavaksi liiketoimen jälkeen. Saksan hallitus katsoo siis, että se, että välitetty palvelu on vapautettu arvonlisäverosta, on aineellinen edellytys veron perusteen alentamisesta kieltäytymiselle, ja sen mielestä kansallisessa lainsäädännössä ei pidä tässä yhteydessä määrittää erityisiä edellytyksiä, joiden nojalla voidaan kieltäytyä veron perusteen alentamisesta verosta vapautettujen jakeluketjun viimeisten liiketoimien tapauksessa.

19 — Ibid., tuomion 62 kohta.

20 — Ibid., tuomion 64 kohta.

21 — Ibid., tuomion 65 kohta.

80. Kuten unionin tuomioistuin on todennut, ”kuudennen [arvonlisäverodirektiivin] 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan ensimmäisessä alakohdassa määritellään, missä tapauksissa jäsenvaltioiden on niiden itsensä määräämin edellytyksin alennettava veron perustetta vastaavasti. Näin ollen tällä säännöksellä *velvoitetaan* jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta ja siten myös verovelvollisen suorittavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä”.²²

81. Tästä kappaleesta käy siis selvästi ilmi, että jäsenvaltiot ovat velvollisia alentamaan veron perustetta heti, kun kyseisessä artiklassa asetetut edellytykset täyttyvät, paitsi jos ne vetoavat saman artiklan toisessa alakohdassa tarkoitettuun poikkeukseen (mitä ei ole tehty käsiteltävässä asiassa). Saksan hallitus väittää siis perustellusti, että ”jäsenvaltioiden vahvistamat edellytykset” voivat tarkoittaa ainoastaan alentamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, eivät alentamista koskevan oikeuden olemassaoloa.²³

82. Edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annetun tuomion 65 kohtaa on siis luettava tästä näkökulmasta. Kuten komissio huomauttaa, kun yhteisöjen tuomioistuin totesi kyseisen tuomion 64 kohdassa, että ”tilanteessa, jossa alennuskuponkiin merkitty arvo ei verovapautuksen johdosta ole verollinen siinä jäsenvaltiossa, josta tavara on lähtöisin, tässä jakeluketjun vaiheessa tai luovutuksen yhteydessä laskutettu hinta ei koskaan sisällä arvonlisäveroa, mikä tarkoittaa sitä, että tämän hinnan alentaminen tai osittainen hyvittäminen ei voi sisältää osaa arvonlisäveroa, joka voitaisiin vähentää valmistajan suorittamasta verosta”, se tarkoitti pakottavaa oikeudellista seuraamusta eikä pelkkää jäsenvaltioiden käytössä olevaa mahdollisuutta.

83. Vaikka kyseisen tuomion 65 kohdassa mainittiin myös tiettyjä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa jäsenvaltioille annettuja ”mahdollisuuksia”, niiden tarkoituksena on ainoastaan sallia jäsenvaltioiden varmistaa asianmukaisella tavalla kyseisellä direktiivillä tavoiteltu verokohtelu, sillä tähän perussääntöön tehtäviä vapaaehtoisia ja tarkkaan rajattuja poikkeuksia käsitellään erikseen kyseisen artiklan toisessa alakohdassa.

84. Tätä päätelmää tukee asiassa Becker annettu tuomio,²⁴ jossa todettiin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklasta, jonka otsikkona on ”Maan alueella myönnettävät vapautukset” ja jonka B kohdan otsikkona on ”Muut vapautukset”, että lause ”edellytyksillä, joita [jäsenvaltiot] asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi” ja erityisesti käsite ”edellytykset” ”eivät millään tavoin vaikuta säädetyn vapautuksen sisällön määrittelyyn”²⁵ ja että ”jäsenvaltio ei voi evätä verovelvolliselta [kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä] mainittua vapautusta sillä perusteella, ettei jäsenvaltiossa ole annettu säännöksiä vapautuksen soveltamisen helpottamiseksi, mikäli verovelvollinen pystyy osoittamaan vapautuksen myöntämiselle asetettujen edellytysten tosiasiallisesti täyttyvän oman verotuksellisen tilanteen kohdalla”.²⁶

85. Kun tätä sovelletaan analogisesti käsiteltävään asiaan, on sitäkin selvempää, ettei ilmaisu ”jäsenvaltioiden vahvistamat edellytykset” tarjoa jäsenvaltioille mahdollisuutta määrittää perusteita, joiden nojalla verovelvolliselle joko annettaisiin oikeus alentaa veron perustetta tai evättäisiin se ”sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta”²⁷ tai jotka tekisivät oikeuden käyttämisen käytännössä mahdottomaksi.

22 — Em. asia Goldsmiths, tuomion 16 kohta. Kursivointi tässä.

23 — Ks. vastaavasti julkisasiamies Jacobsin em. asiassa komissio v. Saksa 20.9.2001 antaman ratkaisuehdotuksen 84 ja 85 kohta.

24 — Asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok., s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295).

25 — Ibid., tuomion 32 kohta.

26 — Ibid., tuomion 33 kohta.

27 — Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohta.

86. Kyseisen direktiivin asiamukainen saattaminen osaksi kansallista oikeusjärjestystä edellyttää siis, ettei välittäjän arvonlisäveron perustetta voida alentaa tilanteissa, joissa välitetty palvelu on verosta vapautettu liiketoimi, koska kuudennen arvonlisäverodirektiivin järjestelmän mukaan alennusta ei tällaisessa tapauksessa anneta eikä jäsenvaltion ole välttämätöntä vahvistaa erityisiä edellytyksiä tätä tarkoitusta varten.

87. Kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että kun välitetty palvelu on vapautettu verosta, jäsenvaltio voi kuudennen arvonlisäverodirektiivin järjestelmän nojalla kieltäytyä arvonlisäveron perusteen alentamisesta, vaikka se ei ole sisällyttänyt etukäteen erityislainsäädäntöön lisäedellytyksiä tätä tarkoitusta varten.

VI Ratkaisuehdotus

88. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuimien vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Periaatteita, jotka koskevat veron perusteen alentamista sellaisten yritysten tapauksessa, jotka myöntävät jakeluketjun loppupään palvelujen kuluttajalle hinnanalennuksia, sellaisena kuin ne on määritelty asiassa C-317/94, Elida Gibbs, 24.10.1996 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-5339), sovelletaan myös silloin, kun on kyse välittäjästä (käsiteltävässä asiassa matkatoimisto), joka myöntää välittämänsä liiketoimen (käsiteltävässä asiassa matkanjärjestäjän matka-asiakkaalle suorittaman palvelun) vastaanottajalle (käsiteltävässä asiassa matka-asiakkaalle) alennuksen välitetyn liiketoimen hinnasta omalla kustannuksellaan.
- 2) Tilanteissa, joissa matkanjärjestäjän liiketoimi sisältää välitystoimintaa, välittäjällä edellä mainitussa asiassa C-317/94, Elida Gibbs, 24.10.1996 (Kok., s. I-5339) annetun tuomion perusteella olevaan oikeuteen vaatia alennusta arvonlisäveron perusteeseensa niiden hinnanalennusten osalta, joita se myöntää kuluttajille, ei vaikuta pelkästään se, että liiketoimi kuuluu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 26 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun katejärjestelmään.
- 3) Kun välitetty palvelu on vapautettu verosta, jäsenvaltio voi kuudennen direktiivin 77/388 järjestelmän nojalla kieltäytyä arvonlisäveron perusteen alentamisesta, vaikka se ei ole sisällyttänyt etukäteen erityislainsäädäntöön lisäedellytyksiä tätä tarkoitusta varten.