

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

29 päivänä kesäkuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä – Soveltamisala – Majoituspalvelujen kokoaja, joka ostaa tällaisia palveluja omaan lukuunsa ja myy ne edelleen muille elinkeinonharjoittajille ilman lisäpalveluja

Asiassa C-108/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 26.8.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.2.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

vastaan

C. sp. z o.o., selvitystilassa,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Safjan sekä tuomarit N. Jääskinen ja M. Gavalec (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. Rantos,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Tšekin hallitus, O. Serdula, M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopan komissio, asiamiehinään ? Habiak ja J. Jokubauskait?,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 306 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (verotietohallinnon johtaja, Puola; jäljempänä veroviranomainen) ja selvitystilassa oleva C. sp. z o.o. ja joka koskee matkatoimistoihin sovellettavan erityisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamista, kun C. myy omissa nimissään majoituspalveluja edelleen muille verovelvollisille ilman lisäpalveluja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin XII osasto, jonka otsikko on ”Erityisjärjestelmät”, sisältää 3 luvun, jonka otsikko on ”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä” ja jossa on 306 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on sovellettava erityistä arvonlisäverojärjestelmää matkatoimistojen liiketoimiin tämän luvun mukaisesti, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.

Tätä erityisjärjestelmää ei sovelleta matkatoimistoihin, jotka toimivat ainoastaan välittäjinä ja joihin sovelletaan veron perusteen laskemiseksi 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohtaa.

2. Turistimatkojen järjestäjiä pidetään matkatoimistoina tätä lukua sovellettaessa.”

4 Saman direktiivin 307 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Liiketoimia, jotka matkatoimisto suorittaa matkan toteuttamiseksi 306 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti, pidetään yhtenä matkatoimiston asiakkaalle suorittamana palveluna.

Tätä yhtä palvelua verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa matkatoimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta se on suorittanut palvelun.”

5 Mainitun direktiivin 308 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Tämän matkatoimiston suorittaman yhden palvelun veron perusteena ja sen 226 artiklan 8 alakohdassa tarkoitettuna arvonlisäverottomana hintana pidetään matkatoimiston katetta, eli 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.”

6 Saman direktiivin 309 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos liiketoimet, joissa matkatoimisto turvautuu muihin verovelvollisiin, suoritetaan näiden toimesta [Euroopan] yhteisön ulkopuolella, matkatoimiston tekemä palvelusuoritus rinnastetaan 153 artiklan mukaisesti vapautettuun välittäjien toimintaan.

Jos ensimmäisessä kohdassa tarkoitettuja liiketoimia suoritetaan sekä yhteisössä että sen ulkopuolella, on vapautettuna pidettävä vain sitä osaa matkatoimiston palvelusta, joka koskee yhteisön ulkopuolella suoritettuja liiketoimia.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 310 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden verovelvollisten matkatoimistolle toimittamaan laskuun merkitsemät arvonlisäverot sellaisista 307 artiklassa tarkoitetuista liiketoimista, jotka välittömästi koituvat matkustajan hyväksi,

eivät oikeuta vähennykseen eivätkä palautukseen missään jäsenvaltiossa.”

Puolan oikeus

8 Tavaroiden ja palveluiden kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. nro 54, järjestysnumero 535; jäljempänä arvonlisäverolaki) 119 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Matkapalvelujen veron perusteena on katteen määrä vähennettynä maksettavan veron määrällä, jollei 5 momentin säännöksistä muuta johdu.

2. Edellä 1 momentissa tarkoitettulla katteella tarkoitetaan palvelujen vastaanottajan maksaman määrän ja verovelvollisen muilta verovelvollisilta hankkimien, välittömästi matkustajan hyväksi koituvien tavaroiden ja palvelujen ostohinnan välistä erotusta; ’palveluilla, jotka välittömästi koituvat matkustajan hyväksi’, tarkoitetaan palveluja, jotka muodostavat palvelun yhden osatekijän, eli erityisesti kuljetusta, majoitusta, aterioita ja vakuutusta.

3. Edellä 1 kohdan säännöksiä sovelletaan matkapalvelujen vastaanottajasta riippumatta, jos verovelvollinen

1) (kumottu)

2) toimii palvelujen vastaanottajana nähden omissa nimissään ja omaan lukuunsa;

3) ostaa muilta verovelvollisilta palveluja varten tavaroita ja palveluja, jotka välittömästi koituvat matkustajan hyväksi;

4) (kumottu)

— —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

9 C., joka on Puolan oikeuden mukaan perustettu arvonlisäverovelvollinen yhtiö, harjoittaa taloudellista toimintaa ”hotellipalvelujen kokoajana”. Tämän toiminnan yhteydessä se tarjoaa asiakkailleen eli liiketoimintaa harjoittaville yksiköille mahdollisuuden varata majoituspalveluja hotelleissa ja muissa vastaavaa toimintaa harjoittavissa laitoksissa Puolassa ja ulkomailla.

10 Koska C:llä ei ole omia majoitustiloja, se ostaa omissa nimissään ja omaan lukuunsa nämä majoituspalvelut muilta arvonlisäverovelvollisilta ja myy ne sitten edelleen asiakkailleen.

11 Näiden asiakkaiden tarpeiden ja odotusten mukaan se myös neuvoo majoituksen valinnassa ja antaa apua matkan järjestämisessä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien toteaa kuitenkin, että C. tarjoaa useimmiten vain majoituspalvelua. Hinta, jolla viimeksi mainittu myy tämän majoituspalvelun edelleen, sisältää kyseisen palvelun ostokustannuksen ja katteen, joka muodostuu varaushinnasta, jolla on tarkoitus kattaa liiketoimen kustannukset.

12 Veroviranomainen katsoi 27.4.2017 antamassaan ennakkoratkaisussa, että C:n suorittamien majoituspalvelujen jälleenmyynti ei kuulu arvonlisäverolain 119 §:ssä lähinnä tarkoitettujen matkapalvelujen käsitteen alaan, toisin kuin viimeksi mainittu väittää. Kyseinen viranomainen nimittäin katsoi lähinnä, että jotta palvelua voitaisiin pitää matkapalveluna, sen on ulkoisten ja sisäisten palvelujen kokonaisuudesta muodostuvana monitahoisena palveluna koostuttava useammasta kuin yhdestä suorituksesta. C:n suorittamat palvelut, jotka kattavat ainoastaan majoituksen, eivät kuitenkaan voi olla matkapalveluja, koska kyse ei ole tällaisesta

monitahoisesta palvelusta.

13 C. riitautti kyseisen päätöksen Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (voivodikunnan hallintotuomioistuin, Wrocław, Puola), joka totesi 16.11.2017 antamassaan tuomiossa kanteen perustelluksi ja katsoi, että C:n suorittamia palveluja oli verotettava ”matkapalveluina” arvonlisäverolain 119 §:ssä säädetyn erityisjärjestelmän mukaisesti. Kyseinen tuomioistuin perusti päättelynsä viimeksi mainitun säännöksen sanamuodon mukaiseen ja asiayhteyteen perustuvaan tulkintaan sekä siihen, että säännöksellä saatetaan arvonlisäverodirektiivin 306 artikla osaksi kansallista oikeutta ja että Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä on täten sovellettava tältä osin.

14 Veroviranomainen teki tästä tuomiosta kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Kyseinen viranomainen väittää, että asiaa ensimmäisenä oikeusasteena käsitellyt tuomioistuin on rikkonut arvonlisäverolain 119 §:n 1 momenttia, koska se on katsonut, että kyseisen palvelun ei tarvitse täyttää monitahoisuutta koskevaa vaatimusta, jotta sitä voitaisiin pitää ”matkapalveluna”. Veroviranomaisen mukaan sellaisenaan tarjottava majoituspalvelu ei ole matkapalvelu eikä siihen näin ollen voida soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää, jossa säädetään katteesta kannettavasta arvonlisäverosta (voittomarginaaliverotuksesta).

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi kyseinen valitus on saatettu, katsoo, että sen määrittämiseksi, kuuluuko pääasiassa kyseessä oleva palvelu arvonlisäverolain 119 §:ssä säädetyn erityisjärjestelmän soveltamisalaan, on tarkasteltava etenkin arvonlisäverodirektiivin 306 artiklaa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tukeutuu tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, josta ilmenee lähinnä, että arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädettyä erityisjärjestelmää sovelletaan myös ilman lisäpalveluja myytäviin majoituspalveluihin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo näin ollen, että tällaiset palvelut voivat kuulua tämän erityisjärjestelmän soveltamisalaan, vaikka ne eivät olekaan monitahoisia.

16 Se täsmentää, että tämä tulkinta on arvonlisäverodirektiivissä säädetyn verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen. Jos ilman lisäpalveluja tarjottujen majoituspalvelujen jälleenmyyntiä verotettaisiin yleisten sääntöjen mukaisesti, toisin kuin tällaisten palvelujen jälleenmyyntiä, joihin liittyy lisäpalveluja, loukattaisiin nimittäin verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että unionin tuomioistuimen tulkinta kyseessä olevasta arvonlisäverodirektiivin säännöksestä mahdollistaisi sen käsiteltävänä olevassa asiassa ilmenevien epäilyjen poistamisen.

18 Naczelny Sąd Administracyjny on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 306 artiklaa tulkittava siten, että sitä voidaan soveltaa verovelvolliseen, joka hotellipalvelujen kokoajana hankkii majoituspalveluja ja myy ne edelleen muille taloudellisille toimijoille, kun näihin liiketoimiin ei liity mitään lisäpalveluja?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 306 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollisen suoritus, joka muodostuu majoituspalvelujen ostamisesta muilta verovelvollisilta ja niiden myymisestä edelleen muille taloudellisille toimijoille, kuuluu matkatoimistoihin sovellettavan erityisen

arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan, vaikka näihin palveluihin ei liity lisäpalveluja.

20 Aluksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa käyttöön otettu matkatoimistoihin sovellettava erityinen arvonlisäverojärjestelmä sisältää näiden toimistojen toimintaan sovellettavat, yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä poikkeavat omat säännöt. Unionin tuomioistuin on todennut tässä yhteydessä, että koska tämä erityisjärjestelmä on poikkeus yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä, sitä sovelletaan vain siltä osin kuin on tarpeellista sen tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 19.12.2017, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, 24 ja 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Matkatoimistojen liiketoimiin sovellettavaan erityiseen arvonlisäverojärjestelmään liittyvien sääntöjen pääasiallinen tavoite on näin ollen niiden vaikeuksien välttäminen, joita taloudellisille toimijoille aiheutuu niistä arvonlisäverodirektiivin yleisistä periaatteista, jotka liittyvät kolmansilta hankittavaa palvelua edellyttävään toimintaan. Palvelujen moninaisuuden ja niiden paikantamisen vuoksi verotuspaikkaa, veron perustetta ja ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskevien yleisten sääntöjen soveltaminen aiheuttaisi käytännön vaikeuksia näille yrityksille, mikä olisi omiaan vaikeuttamaan näiden toimintaa (tuomio 12.11.1992, Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, 14 kohta ja tuomio 25.10.2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, 19 kohta).

22 Arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan sanamuodon mukaan on etenkin niin, että jäsenvaltioiden on sovellettava mainittua järjestelmää matkatoimistojen liiketoimiin, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin käyttäen kolmansien verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.

23 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että hotellipalvelujen kokoajana C. ostaa majoituspalveluja omissa nimissään muilta verovelvollisilta myydäkseen ne sitten edelleen asiakkailleen eli liiketoimintaa harjoittaville yksiköille. Tästä seuraa, että C:n kaltainen yhtiö täyttää arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa säädetyt aineelliset edellytykset sille, että siihen voidaan lähtökohtaisesti soveltaa kyseisessä artiklassa säädettyä erityistä verotusjärjestelmää.

24 Lisäksi on todettava, että C. suorittaa toimintansa yhteydessä liiketoimia, jotka ovat samanlaisia kuin matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän liiketoimet tai ainakin niihin verrattavissa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kyseinen yhtiö antaa asiakkaidensa tarpeiden ja odotusten mukaan myös satunnaisesti neuvoja majoituksen valinnassa ja apua matkojen järjestämisessä.

25 On kuitenkin arvioitava, kuuluuko majoituspalvelujen tarjoaminen matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalaan silloin, kun siihen ei liity lisäpalveluja.

26 Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että se, että matkatoimistojen tarjoamat palvelut jätettäisiin arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle pelkästään sillä perustella, että ne sisältävät vain majoitusta, johtaisi monimutkaiseen verotusjärjestelmään, jossa sovellettavat arvonlisäverosäännökset riippuisivat kullekin matkustajalle tarjottujen suoritusten osatekijöistä. Tällainen verotusjärjestelmä olisi ristiriidassa direktiivin tavoitteiden kanssa (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, 25–28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Tästä seuraa, että se, että matkatoimisto tarjoaa loma-asunnon, kuuluu tähän erityiseen verotusjärjestelmään, vaikka tämä palvelu käsittää vain majoituksen. Tästä on todettava, että koska pelkästään se, että matkatoimisto tarjoaa loma-asuntoja, riittää siihen, että arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädettyä erityisjärjestelmää voidaan soveltaa, mainitun asuntojen tarjoamisen lisäksi mahdollisesti toteutettujen muiden tavaroiden luovutusten

tai palvelujen suoritusten merkittävyydellä ei ole vaikutusta kyseisen tilanteen oikeudelliseen luonnehdintaan eli siihen, että se kuuluu matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, 29 ja 33 kohta).

28 Unionin tuomioistuin on täten todennut, että arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklaa on tulkittava siten, että sekä se, että matkatoimisto vain antaa muilta verovelvollisilta vuokraamansa loma-asunnon käyttöön, että myös se, että matkatoimisto tarjoaa loma-asunnon tällaisen käyttöön antamisen ohella lisäsuorituksia, ovat molemmat näiden lisäsuoritusten merkittävyydestä riippumatta yhtenä kokonaisuutena pidettäviä palveluja, jotka kuuluvat matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalaan (tuomio 19.12.2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, 35 kohta).

29 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee, että C. myy majoituspalveluja, jotka suoritetaan hotelleissa ja muissa vastaavaa toimintaa harjoittavissa laitoksissa Puolassa ja ulkomailla. Tämän tuomion 26–28 kohdasta ilmenevällä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöllä, joka koskee matkatoimiston suorittamaa loma-asunnon tarjoamista, on tarkoitus säännellä myös hotelleissa ja muissa laitoksissa tarjottavien majoituspalvelujen myyntiä. Tältä osin on erityisesti täsmennettävä, että se, että näiden palvelujen kohteena olevat hotellit ja laitokset sijaitsevat maantieteellisesti eri alueilla, voisi sellaisenaan aiheuttaa käytännön vaikeuksia, joita tällä erityisellä verotusjärjestelmällä pyritään välttämään tämän tuomion 21 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti.

30 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 306 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollisen suoritus, joka muodostuu majoituspalvelujen ostamisesta muilta verovelvollisilta ja niiden myymisestä edelleen muille taloudellisille toimijoille, kuuluu matkatoimistoihin sovellettavan erityisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan, vaikka näihin palveluihin ei liity lisäpalveluja.

Oikeudenkäyntikulut

31 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 306 artiklaa

on tulkittava siten, että

verovelvollisen suoritus, joka muodostuu majoituspalvelujen ostamisesta muilta verovelvollisilta ja niiden myymisestä edelleen muille taloudellisille toimijoille, kuuluu matkatoimistoihin sovellettavan erityisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan, vaikka näihin palveluihin ei liity lisäpalveluja.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.