

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

19 päivänä joulukuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Verotettava tapahtuma – Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä – 65 ja 308 artikla – Matkatoimiston voittomarginaali – Voittomarginaalin määrittäminen – Tilanne, jossa ennakkomaksut maksetaan ennen matkatoimiston suorittamaa matkailupalvelua – Matkatoimistolle aiheutuvat todelliset kustannukset

Asiassa C-422/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 16.2.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.7.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

vastaa

Skarpa Travel sp. z o.o.,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: seitsemännen jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz, joka hoitaa neljännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (esittelevä tuomari) ja C. Vajda,

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: yksikön päällikkö M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.6.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, asiamiehinään J. Kaute ja M. Kowalewska,
- Skarpa Travel sp. z o.o., edustajanaan J. Zajac-Wysocka, radca prawny,
- Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szałdzińska,
- Saksan hallitus, asiamiehenään T. Henze,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Siekierzyńska ja N. Gossement,

kuultuaan julkisasiamiehen 5.9.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 65 ja 308 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Szefer Krajowej Administracji Skarbowej (kansallisen verohallinnon pääjohtaja, Puola) ja Skarpa Travel sp. z o.o. (jäljempänä Skarpa) ja jossa on kyse Minister Finansówin (valtionvarainministeri, Puola; jäljempänä ministeri) antamasta ratkaisusta, joka koskee arvonlisäverosaatavan syntymisajankohtaa ja laskentatapaa silloin, kun matkatoimiston suorittamasta matkailupalvelusta saadaan ennakkomaksu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan”.

4 Direktiivin 65 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.”

5 Direktiivin 66 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Poiketen siitä, mitä 63, 64 ja 65 artiklassa säädetään, jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta seuraavasti:

a) viimeistään laskun laatimishetkellä;

b) viimeistään maksun vastaanottamishetkellä;

c) jos laskua ei laadita tai jos se laaditaan myöhässä, määrätyn ajan kuluessa, mutta viimeistään jäsenvaltioiden 222 artiklan toisen kohdan nojalla laskujen laatimiselle asettaman määräajan päättyessä tai, jos jäsenvaltio ei ole asettanut tällaista määräaikaa, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä poikkeusta ei kuitenkaan sovelleta sellaisten palvelujen suorituksiin, joiden osalta asiakas maksaa arvonlisäveron 196 artiklan nojalla, eikä 67 artiklassa tarkoitettuihin tavaroiden luovutuksiin tai siirtoihin.”

6 Saman direktiivin 306 artiklassa 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.”

7 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.”

8 Direktiivin 308 artiklassa säädetään, että ”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”.

9 Direktiivin 309 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

10 Arvonlisäverodirektiivin 310 artiklan sanamuodon mukaan ”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

11 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä arvonlisäverolaki), 19a §:n 8 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos tavarasta tai palvelusta saadaan ennen tavarantoimituksen tai palvelun suorittamista maksu joko osittain tai kokonaan, eli erityisesti etukäteismaksu, ennakkomaksu, käsiraha, osamaksu tai ennen hallinto-oikeuden muodostumista osuuskuntamuotoisesta asunnosta tai muusta huoneistosta maksettu rakennus- tai asunto-osuusmaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan, ellei 5 momentin 4 kohdasta muuta johdu.”

12 Lain 119 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Matkailupalvelujen veron perusteena on katteen määrä vähennettynä maksettavan veron määrällä, ellei 5 momentista muuta johdu.

2. Edellä 1 momentissa mainitulla ’katteella’ tarkoitetaan palvelun ostajan maksettavaksi tulevan hinnan ja verovelvolliselle sen muilta verovelvollisilta hankkimista ja välittömästi matkustajan hyväksi koituvista tavaroista ja palveluista aiheutuvien todellisten kustannusten välistä

erotusta. 'Välittömästi matkustajan hyväksi koituvilla palveluilla' tarkoitetaan niitä palveluja, joista suoritettava matkailupalvelu koostuu, eli erityisesti kuljetusta, majoitusta, aterioita ja vakuutusta."

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että 1.1.2014 alkaen Puolan lainsäädännössä ei ole enää ollut voimassa arvonlisäverodirektiivin 66 artiklaan perustuvia sellaisia kansallisen oikeuden säännöksiä, joissa määriteltiin matkatoimiston suorittamista matkailupalveluista maksettujen ennakkomaksujen arvonlisäverosaatavan syntymisajankohta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Skarpaan sovelletaan matkatoimistona arvonlisäverolain 119 §:ssä säädetyn kaltaista matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää. Katsottuaan, ettei tästä lainsäädännöstä käynyt selvästi ilmi, milloin arvonlisäverosaatava syntyy matkatoimistojen saamien ennakkomaksuihin osalta, se pyysi ministeriä antamaan tästä verotusta koskevan ratkaisun.

15 Ministeri täsmensi verotusta koskevassa ratkaisussaan, että arvonlisäverosaatava syntyy sillä hetkellä, jona ennakkomaksut maksetaan. Ministerin mukaan Skarpa voi arvonlisäveron perusteena olevan matkatoimiston saaman katteen määrittämistä varten vähentää bruttokatteestaan kyseisestä suorituksesta sille myöhemmin aiheutuvien todellisten kustannusten arvioidun määrän ja sen jälkeen tehdä tarvittaessa oikaisuja pystyessään määrittämään sille aiheutuneiden todellisten kustannusten lopullisen määrän.

16 Skarpa katsoi, että arvonlisäverosaatavan pitäisi syntyä sen palveluiden osalta vasta silloin, kun sen on mahdollista määrittää lopullinen voittomarginaalinsa, ja riitautti ministerin antaman ratkaisun Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowiessa (Krakovassa sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola).

17 Kyseinen tuomioistuin kumosi 25.11.14 antamallaan ratkaisulla ministerin ratkaisun sillä perusteella, että koska arvonlisäverolain 119 §:n 2 momentissa viitataan ainoastaan suorittajalle aiheutuneisiin todellisiin kustannuksiin, arvonlisäverosaatava syntyy silloin, kun tosiasiallinen kate on vahvistettu lopullisella tavalla. Se totesi lisäksi, että veron perusteen arviointia ei ole tarkoitettu sovellettavaksi matkatoimiston suorittamiin matkailupalveluihin liittyviin ennakkomaksuihin. Mainittu tuomioistuin katsoi vielä, että veroilmoitusten oikaiseminen on poikkeuksellinen toimenpide eikä siitä saa tulla sääntö.

18 Ministeri valitti tästä tuomiosta Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola) ja esitti, että arvonlisäverolaissa mainittuja tapauksia lukuun ottamatta kaikista ennakkomaksuista on suoritettava arvonlisäveroa ennakkomaksujen vastaanottamishetkellä. Ministerin mukaan verovelvolliselle maksujen vastaanottamiseen mennessä aiheutuneet todelliset kustannukset voidaan ottaa huomioon voittomarginaalin laskemisessa. Kuitenkin se, että todellista katetta on mahdotonta määrittää sillä hetkellä, jona matkatoimiston suorittamista matkailupalveluista maksetaan ennakkomaksu, ei saa johtaa siihen, että arvonlisäverosaatava syntyy vasta sillä hetkellä, jona lopullinen kate voidaan määrittää.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voiko arvonlisäverodirektiivin 308 artiklassa matkatoimistojen suorittamien palveluiden veron perusteen vahvistamisesta säädetyllä erityissäännöllä olla vaikutusta sen osalta, millä hetkellä näitä palveluita koskeva arvonlisäverosaatava syntyy. Koska matkatoimistolle aiheutuvat todelliset kustannukset tulevat tietoon vasta sen jälkeen kun matkailupalvelu on suoritettu sen asiakkaalle, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaa ei voida soveltaa kyseisen direktiivin 308 artiklassa tarkoitetussa tapauksessa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin myöntää, ettei tästä säädetä arvonlisäverodirektiivissä ja että tällainen lähestymistapa voitaisiin johtaa ainoastaan arvonlisäverodirektiivin yleisestä sääntely-yhteydestä.

20 Koska arvonlisäverosaatava syntyy arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan mukaisesti sillä hetkellä, jona matkatoimisto ottaa ennakkomaksun vastaan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko tämä vero laskettava saadusta määrästä vai onko sen osalta otettava huomioon kyseisen direktiivin 308 artiklassa säädetty veron perusteen erityinen määrittämismenetelmä. Se toteaa tämän osalta, että yhtäältä koko ennakkomaksun määrän verottaminen voi johtaa hyvin suureen rasitukseen matkatoimiston osalta – vaikkakin vain väliaikaisesti – mutta toisaalta matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän kanssa ei ole yhteensopivaa sallia, että matkatoimisto voi ottaa kyseisen palvelun veron perusteen määrittämistä varten huomioon sillä hetkellä, jona asiakas maksaa ennakkomaksun, palvelun vielä maksamattoman hinnan.

21 Näissä olosuhteissa Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] säännöksiä tulkittava siten, että matkailupalveluja, joiden verotuksessa sovelletaan kyseisen direktiivin 306–310 artiklassa esitettyä matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää, tarjoavan verovelvollisen saamien ennakkomaksujen osalta verosaatava syntyy kyseisen direktiivin 65 artiklassa määritellyllä hetkellä?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko [arvonlisäverodirektiivin] 65 artiklaa tulkittava siten, että matkailupalveluja, joiden verotuksessa sovelletaan kyseisen direktiivin 306–310 artiklassa esitettyä matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää, tarjoavan verovelvollisen saamasta ennakkomaksusta vähennetään verotuksessa kyseisen direktiivin 308 artiklassa tarkoitetut verovelvolliselle ennakkomaksun saamishetkeen mennessä aiheutuneet todelliset kustannukset?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaa ja 306–310 artiklaa tulkittava siten, että kun matkatoimisto, johon sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan mukaista erityisjärjestelmää, vastaanottaa ennakkomaksun sellaisista matkailupalveluista, jotka se suorittaa asiakkaalle myöhemmin, arvonlisäverosaatava syntyy edellä mainitun 65 artiklan mukaisesti silloin, kun ennakkomaksu otetaan vastaan.

23 Skarpa esittää, että määrittääkseen kyseisen direktiivin 308 artiklan nojalla relevantin veron perusteen matkatoimiston on laskettava todellinen voittomarginaalinsa, mikä ei ole kuitenkaan mahdollista tietämättä, mitä todellisia kustannuksia sille aiheutuu myöhemmin sen toisilta verovelvollisilta hankkimien tavaroiden ja palveluiden ostoista. Verosaatava syntyy näin ollen vasta sillä hetkellä, jona kaikki matkatoimistolle aiheutuvat kustannukset ovat tiedossa ja sen

voittomarginaali on lopullinen. Tällaisessa tapauksessa ei voida siten soveltaa arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaa.

24 On todettava, että arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa käyttöön otettu matkatoimistoihin sovellettava arvonlisäveron erityisjärjestelmä sisältää näiden toimistojen toimintaan sovellettavat, yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä poikkeavat omat säännöt (ks. vastaavasti tuomio 25.10.2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, 16 kohta).

25 Direktiivin 306 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava tätä järjestelmää matkatoimistojen liiketoimiin, jos matkatoimistot eivät toimi välittäjinä vaan omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.

26 Unionin lainsäätäjä on antanut 306 artiklan mukaisesti suoritettujen matkatoimistojen liiketoimien osalta arvonlisäverodirektiivin 307–310 artiklassa erityissäännöksiä verotuspaikan, arvonlisäveron perusteen laskemisen ja veron vähennyskelpoisuuden osalta.

27 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että koska tämä erityisjärjestelmä on poikkeus yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä, sitä sovelletaan vain siltä osin kuin on tarpeellista sen tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 25.10.2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, 20 oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että tähän erityisjärjestelmään liittyvien sääntöjen pääasiallinen tavoite on niiden vaikeuksien välttäminen, joita taloudellisille toimijoille aiheutuu niistä arvonlisäverodirektiivin yleisistä periaatteista, jotka liittyvät kolmansilta hankittavia palveluita edellyttävään toimintaan, koska 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 (ks. vastaavasti tuomio 25.10.2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Tästä seuraa, että matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä ei muodosta sellaisenaan itsenäistä ja tyhjentävää verojärjestelmää vaan se sisältää pelkästään poikkeussäännöksiä yleisen arvonlisäverojärjestelmän tietyistä säännöistä, joten yleisen järjestelmän muita sääntöjä sovelletaan matkatoimistojen niihin liiketoimiin, joista on suoritettava arvonlisävero.

30 Näin ollen kaikkia muita yleisen arvonlisäverojärjestelmän säännöksiä voidaan soveltaa matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän alaisuuteen kuuluviin liiketoimiin paitsi verotuspaikkaa, arvonlisäveron perusteen laskemista ja veron vähennyskelpoisuutta koskevia säännöksiä.

31 Tästä syystä tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten verotettavaa tapahtumaa ja arvonlisäverosaatavan syntymistä koskevia sääntöjä, joista säädetään erityisesti arvonlisäverodirektiivin 63 ja 65 artiklassa, sovelletaan edelleen matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän alaisuuteen kuuluviin liiketoimiin.

32 Saman direktiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

33 Kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 65 artiklassa säädetään, että jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan. Tämä artikla on poikkeus kyseisen direktiivin 63 artiklassa ilmaistusta pääsäännöstä, ja sitä on sellaisena tulkittava suppeasti (ks.

vastaavasti tuomio 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Jotta verosaatava syntyy tällaisessa tilanteessa, edellytetään, että kaikki verotettavan tapahtuman eli tulevan palvelujen suorituksen kannalta merkitykselliset seikat ovat jo tiedossa ja erityisesti että palvelut ovat ennakkomaksun suorittamishetkellä täsmällisesti eriteltyjä (tuomio 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ennakkomaksu voidaan liittää sinä ajankohtana, jona Skarpan kaltainen matkatoimisto vastaanottaa sen, matkatoimiston suorittamaan palveluun, joka on esimerkiksi tietyssä ajankohtana tiettyyn maahan tehtävä matka. Näin ollen vaikuttaa siltä, että jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistamisesta muuta ilmene, tällainen ennakkomaksu koskee täsmällisesti eriteltyä palvelua, joten arvonlisäsaatava syntyy arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan nojalla ennakkomaksun vastaanottamishetkellä.

36 Tällaisessa tilanteensa ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaa ja 306–310 artiklaa on tulkittava siten, että kun matkatoimisto, johon sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan mukaista erityisjärjestelmää, vastaanottaa ennakkomaksun sellaisista matkailupalveluista, jotka se suorittaa asiakkaalle myöhemmin, arvonlisäverosaatava syntyy edellä mainitun 65 artiklan mukaisesti silloin, kun ennakkomaksu otetaan vastaan, edellyttäen, että suoritettavat matkailupalvelut on eritelty tuona ajankohtana täsmällisesti.

Toinen kysymys

37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa saada toisella kysymyksellään selvennystä siitä tavasta, jolla matkatoimiston vastaanottamaa ennakkomaksua on verotettava.

38 Arvonlisäverodirektiivin 308 artiklan mukaan matkatoimiston suorittaman yhtenä kokonaisuutena pidettävän palvelun veron perusteena on matkatoimiston voittomarginaali, eli asiakkaan maksettavaksi tulevan arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välinen erotus, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.

39 Kuten tämän tuomion 26 ja 28 kohdassa on muistutettu, tällä säännöllä määritetään arvonlisäveron peruste silloin, kun matkatoimistot hankkivat tavaroita ja palveluja muilta verovelvollisilta, ja se kuuluu sellaisiin erityissäännöksiin, jotka unionin lainsäätäjä on antanut matkatoimistojen toimintaan liittyvien erityispiirteiden huomioon ottamiseksi ja näiden yritysten toimintaa hankaloittavien käytännön vaikeuksien välttämiseksi.

40 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin säännöksiä ei voida tulkita siten, että tulkinnan perusteella olisi tosiasiallisesti mahdotonta laskea täsmällisesti erityisesti kyseisen direktiivin 308 artiklassa säädettyä veron perustetta, kun tässä artiklassa edellytetään, että matkatoimisto voi vähentää asiakkaan maksamasta arvonlisäverottomasta kokonaishinnasta kaikki matkatoimistolle toisten verovelvollisten luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneet todelliset kustannukset, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.

41 Siinä tapauksessa, että asiakkaan maksama ennakkomaksu vastaa matkailupalvelujen kokonaishintaa tai huomattavaa osaa siitä eikä matkatoimistolle ole vielä tämän ennakkomaksun suorittamishetkellä aiheutunut olleenkaan todellisia kustannuksia tai ainoastaan vähäinen osa tämän palvelun yksittäisistä kokonaiskustannuksista, se, että huomioon otetaan pelkät matkatoimistolle ennakkomaksun maksamishetkellä aiheutuneet todelliset kustannukset, voi

tietyissä tapauksissa johtaa siihen, että matkatoimisto ei voi vähentää kaikkia näitä kustannuksia tai niiden osaa tämän palvelun arvonlisäverottomasta kokonaishinnasta, ja siten siihen, että arvonlisäverodirektiivin 308 artiklassa vahvistettu veron perusteen laskentatapa vääristyy.

42 Lisäksi on mahdollista, että matkatoimisto ei pysty määrittämään asiakkaan tietyn matkailupalvelun todellisia kustannuksia sillä hetkellä, jona asiakas maksaa siihen liittyvän ennakkomaksun.

43 Näin ollen tämän tuomion kahdessa edellisessä kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa matkatoimiston voittomarginaali voidaan määrittää arvioimalla matkatoimiston lopulta vastattavaksi tulevat todelliset kokonaiskustannukset. Tätä arviointia varten matkatoimiston on otettava tarvittaessa huomioon ne kustannukset, joita sille on tosiasiallisesti aiheutunut jo ennakkomaksun vastaanottamishetkellä.

44 Matkatoimisto saa selville ennakoitavissa olevan voittomarginaalinsa vähentämällä matkan kokonaishinnasta arvioidut todelliset kokonaiskustannukset. Ennakkomaksun vastaanottamisen yhteydessä suoritettavan arvonlisäveron peruste saadaan selville kertomalla tämän ennakkomaksun määrä sillä prosenttiluvulla, joka vastaa näin määritellyn ennakoitavissa olevan voittomarginaalin osuutta matkan kokonaishinnasta.

45 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 51 kohdassa, tavanomaisen huolellisesti toimivalta matkatoimistolta voidaan kohtuudella odottaa, että se laatii suhteellisen yksityiskohtaisen arvion matkan yksittäisistä kokonaiskustannuksista, jotta se voi määritellä matkan kokonaishinnan.

46 Näin arvioitujen ennakoitujen kustannusten on liityttävä siihen konkreettiseen matkailupalveluun, josta matkatoimisto on vastaanottanut ennakkomaksun, koska voittomarginaali ja veron peruste on määritettävä matkatoimiston jokaisen yhtenä kokonaisuutena pidettävän palvelun perusteella eli yksitellen eikä kokonaisuutena palvelujen ryhmien tai kaikkien tietyn ajanjakson aikana suoritettujen palveluiden perusteella (ks. vastaavasti tuomio 8.2.2018, komissio v. Saksa, C-380/16, ei julkaistu, EU:C:2018:76, 89, 91 ja 92 kohta).

47 Tämän ratkaisu ei vaikuta siihen, että saatuaan tiedon matkan yksittäisistä lopullisista todellisista kustannuksista matkatoimiston on otettava nämä kustannukset huomioon arvonlisäveron määrittämistä varten arvonlisäverodirektiivin 308 artiklan mukaisesti ja tarvittaessa oikaistava ennakkomaksun vastaanottamisajankohtana tehtyjä arvonlisäveroilmoituksia.

48 Edellä olevan perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 308 artiklaa on tulkittava siten, että matkatoimiston voittomarginaali ja näin ollen sen veron peruste muodostuvat asiakkaan maksettavaksi tulevan arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten luovuttamien tavaroiden ja suorittamien palveluiden ostoista verovelvolliselle aiheutuneiden todellisten kustannusten välisestä erotuksesta, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi. Jos ennakkomaksun määrä vastaa matkailupalvelujen kokonaishintaa tai huomattavaa osaa siitä eikä matkatoimistolle ole vielä aiheutunut ollenkaan todellisia kustannuksia tai ainoastaan vähäinen osa tämän palvelun yksittäisistä kokonaiskustannuksista tai jos matkatoimistolle aiheutuvia matkan yksittäisiä todellisia kustannuksia ei voida määrittää ennakkomaksun maksamishetkellä, voittomarginaali voidaan määrittää arvioimalla matkatoimiston lopulta vastattavaksi tulevat todelliset kokonaiskustannukset. Tätä arviointia varten matkatoimiston on otettava tarvittaessa huomioon ne kustannukset, jotka sille ovat tosiasiallisesti aiheutuneet ennakkomaksun vastaanottamishetkellä. Voittomarginaalin laskemista varten matkan kokonaishinnasta on vähennettävä arvioidut todelliset kokonaiskustannukset, ja ennakkomaksun vastaanottamisen yhteydessä suoritettavan arvonlisäveron peruste saadaan selville kertomalla tämän ennakkomaksun määrä sillä

prosenttiluvulla, joka vastaa näin määritellyn ennakoitavissa olevan voittomarginaalin osuutta matkan kokonaishinnasta.

Oikeudenkäyntikulut

49 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 65 artiklaa ja 306–310 artiklaa on tulkittava siten, että kun matkatoimisto, johon sovelletaan mainitun direktiivin 306–310 artiklan mukaista erityisjärjestelmää, vastaanottaa ennakkomaksun sellaisista matkailupalveluista, jotka se suorittaa asiakkaalle myöhemmin, arvonlisäverosaatava syntyy edellä mainitun 65 artiklan mukaisesti silloin, kun ennakkomaksu otetaan vastaan, edellyttäen, että suoritettavat matkailupalvelut on eritelty tuona ajankohtana täsmällisesti.**
- 2) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, 308 artiklaa on tulkittava siten, että matkatoimiston voittomarginaali ja näin ollen sen veron peruste muodostuvat asiakkaan maksettavaksi tulevan arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten luovuttamien tavaroiden ja suorittamien palveluiden ostoista verovelvolliselle aiheutuneiden todellisten kustannusten välisestä erotuksesta, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi. Jos ennakkomaksun määrä vastaa matkailupalvelujen kokonaishintaa tai huomattavaa osaa siitä eikä matkatoimistolle ole vielä aiheutunut ollenkaan todellisia kustannuksia tai ainoastaan vähäinen osa tämän palvelun yksittäisistä kokonaiskustannuksista tai jos matkatoimistolle aiheutuvia matkan yksittäisiä todellisia kustannuksia ei voida määrittää ennakkomaksun maksamishetkellä, voittomarginaali voidaan määrittää arvioimalla matkatoimiston lopulta vastattavaksi tulevat todelliset kokonaiskustannukset. Tätä arviointia varten matkatoimiston on otettava tarvittaessa huomioon ne kustannukset, jotka sille ovat tosiasiaa jo aiheutuneet ennakkomaksun vastaanottamishetkellä. Voittomarginaalin laskemista varten matkan kokonaishinnasta on vähennettävä arvioidut todelliset kokonaiskustannukset, ja ennakkomaksun vastaanottamisen yhteydessä suoritettavan arvonlisäveron peruste saadaan selville kertomalla tämän ennakkomaksun määrä sillä prosenttiluvulla, joka vastaa näin määritellyn ennakoitavissa olevan voittomarginaalin osuutta matkan kokonaishinnasta.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.