

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

16 päivänä kesäkuuta 2005¹(1)

Asia C-200/04

Finanzamt Heidelberg

vastaan

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(Bundesfinanzhofin (Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Arvonlisävero – Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä – Kansainvälisten opintomatkojen järjestäminen

1. Bundesfinanzhof (Saksa) tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta tällä ennakkoratkaisupyyntöllä, kattaako jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(2) (jäljempänä kuudes direktiivi) 26 artiklassa tarkoitettu matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä opinto-ohjelmia ja erityisesti kielten opinto-ohjelmia ulkomailla järjestävien yritysten liiketoimet.

I Pääasian tosiseikat, asiaa koskevat yhteisön oikeussäännöt ja kansalliset oikeussäännöt sekä yhteisöjen tuomioistuimelle esitetty kysymys

2. iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (jäljempänä kantaja tai iSt) on rajavastuuyhtiö, joka järjestää kansainvälisiä kielikurssimatkoja, muun muassa niin sanottuja High School -ohjelmia ja College-ohjelmia.

3. High School -ohjelmat suunnataan 15–18-vuotiaille oppilaille, jotka haluavat käydä kolmen, viiden tai kymmenen kuukauden ajan high schoolia tai vastaavaa koulua ulkomailla, pääasiallisesti anglosaksisissa maissa. Tällaiseen ohjelmaan hakevat henkilöt jättävät hakulomakkeen kantajalle, joka päättää haastattelun jälkeen hakemuksen hyväksymisestä.

4. Kantaja sitoutuu järjestämään osallistujille opiskelupaikan valitussa oppilaitoksessa; siellä oppilaalle määrätään ohjaava opettaja, joka neuvoo ja tukee häntä. Isäntäperhe ottaa oppilaan asumaan luokseen oleskelun ajaksi. Sopivien isäntäperheiden valinta tapahtuu yhteistyössä kantajan kumppanina toimivan paikallisen organisaation kanssa. Tällä organisaatiolla on sekä koulupaikkakunnalla että isäntäperheen asuinpaikkakunnalla edustaja, johon oppilas voi ottaa yhteyttä. Oppilas voi kohdemaassa oleskelun aikana paikallisen kumppaniorganisaation kautta myös tutustua paikallisiin nähtävyyksiin linja-autolla tai lentäen tehtävillä kiertomatkoilla.

5. High School -ohjelman kokonaishinta Yhdysvalloissa sisälsi meno-paluulennon Frankfurt am Mainista Yhdysvaltoihin saattajineen, yhteyslennot Saksassa, yhteyslennot Yhdysvalloissa määräpaikkaan ja määräpaikasta, majoituksen ja ylläpidon isäntäperheessä, opetuksen high schoolissa, kumppaniorganisaation ja sen paikallisten työntekijöiden tarjoamat tukipalvelut oleskelun aikana, valmennustapaamiset, tukimateriaalit ja matkan peruutusvakuutuksen. Kokonaishinta ei kuitenkaan sisältänyt taskurahaa, sairaus-, vastuu- tai tapaturmavakuutusta, Yhdysvaltojen maahantuloviisumista perittävää maksua eikä osallistumista valmennusseminaariin.

6. College-ohjelmat on tarkoitettu perusasteen koulutuksen suorittaneille. Paikallinen kumppaniorganisaatio hankkii osallistujille paikan collegessa ja huolehtii siitä, että he voivat opiskella siellä 1–3 lukukauden ajan. Kumppaniorganisaation tehtävänä on myös maksaa college-maksut niistä suorituksista, jotka se saa kantajalta palveluistaan. College-ohjelman osallistujien majoitus ja ylläpito tapahtuvat oppilaitoksessa. Myös meno-paluulento on järjestetty, toisin kuin high school -ohjelmassa. Osallistuja varaa lennot itse.

7. Finanzamt Heidelberg (jäljempänä Finanzamt) luokitteli kantajan liiketoimet alun perin vuoden 1993 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) matkapalvelujen verotusjärjestelmää koskevassa 25 §:ssä tarkoitetuiksi matkapalveluiksi. Finanzamt katsoi kuitenkin sittemmin verotarkastuksen jälkeen, ettei kyse ollut matkapalveluista vaan muista, UStG:n 4 §:n 23 momentissa tarkoitetuista verottomista palveluista.

8. Viimeksi mainitun säännöksen nojalla arvonlisäverosta vapautetaan ”henkilöiden ja laitosten suorittamat majoitus- ja ruokailupalvelut sekä tavanomaiset luontoissuoritukset näiden sijoittaessa pääasiallisesti nuoria luokseen opetusta, koulutusta tai jatkokoulutusta varten tai vastasyntyneiden hoitoa varten, siltä osin kuin kyseiset palvelut suoritetaan nuorille tai näiden opetus-, koulutus-, jatkokoulutus- tai hoitotehtävissä toimiville henkilöille”.

9. UStG:n 25 §:ssä todetaan matkapalvelujen verotuksesta seuraavaa:

”1) Seuraavia säännöksiä sovelletaan yrittäjän matkapalveluihin, joita ei ole tarkoitettu suorituksen vastaanottajan yritykselle, jos yrittäjä toimii tällöin omissa nimissään suhteessa suorituksen vastaanottajaan ja käyttää matkan toteuttamisessa kolmansien matkapalveluita. Yrittäjän suoritus katsotaan muuksi palveluksi. Jos yritys tarjoaa matkan yhteydessä suorituksen vastaanottajalle useita tällaisia suorituksia, ne katsotaan yhdeksi muuksi palveluksi. Muun palvelun suorituspaikka määräytyy 3 a §:n 1 momentin mukaan. Kolmansien matkapalveluja ovat kolmansien suorittamat luovutukset ja muut palvelut, jotka välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.

2) Muu palvelu on veroton siltä osin kuin siihen liittyvät kolmansien matkapalvelut on suoritettu yhteisön alueen ulkopuolella. – –

3) Muun palvelun arvo on suorituksen vastaanottajan palvelun saamiseksi maksaman määrän ja yrittäjän kolmansien matkapalveluista maksaman määrän välinen erotus. – –

4) 15 §:n 1 momentista poiketen yrittäjällä ei ole oikeutta vähentää kolmansien matkapalvelujen osalta yrittäjälle laskuun merkittyjä veroja ostoihin sisältyvinä veroina. Tämä ei vaikuta muutoin 15 §:n soveltamiseen. – – ”

10. UStG:n 25 §:llä saatetaan osaksi yhteisön lainsäädäntöä kuudennen direktiivin 26 artikla, jossa säädetään ”matkatoimistoja koskevasta erityisjärjestelmästä” ja joka kuuluu seuraavasti:

”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 turistimatkojen järjestäjiä.

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.”

11. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

i) lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenopetus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä;

— — ”

12. Finanzamt alensi sille ilmoitettua liian suurta veron määrää vuosien 1995–1997 osalta hylättyään vaatimuksen UStG:n 25 §:n mukaisen marginaaliverotuksen soveltamisesta ja luokiteltuaan kantajan liiketoimet UStG:n 4 §:n 23 kohdassa tarkoitetuiksi verottomiksi liiketoimiksi, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän veron vähennykseen.

13. Kantaja haki päätökseen muutosta Finanzgerichtissä, joka hyväksyi kanteen. Finanzamt valitti Finanzgerichtin tuomiosta Revision-menettelyssä Bundesfinanzhofiin, joka on keskeyttänyt asian käsittelyn ja esittänyt Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

”Sovelletaanko direktiivin 77/388/ETY 26 artiklassa tarkoitettua matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää myös sellaisen yrittäjän liiketoimiin, joka järjestää niin sanottuja High School -ohjelmia ja College-ohjelmia, joihin sisältyy kolmesta kymmeneen kuukauden pituinen oleskelu ulkomailla, joita tarjotaan osallistujille yrityksen omissa nimissä ja joiden toteuttamisessa käytetään

muiden verovelvollisten suorittamia palveluja?”

II Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

14. Kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetään matkatoimistoihin ja turistimatkojen järjestäjiin sovellettavasta erityisestä arvonlisäverojärjestelmästä, johon yhteisöjen tuomioistuimella on ollut jo tilaisuus ottaa kantaa määrittäessään tämän järjestelmän soveltamisalaa ja sen piiriin kuuluvia taloudellisia toimijoita.(3)

15. Tämän erityisen verotusjärjestelmän sisällyttäminen kuudenteen direktiiviin perustuu siihen, että matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien suorittamat palvelut koostuvat yleensä monista suorituksista (esim. kuljetuksesta ja majoituksesta), jotka toteutetaan sekä siinä jäsenvaltiossa, jossa yrityksellä on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, että sen ulkopuolella. Tältä osin verotuspaikkaa, veron perustetta ja ostoihin sisältyvän veron palautusta koskevien yleisten sääntöjen soveltaminen aiheuttaisi niin palvelujen moninaisuuden kuin myös niiden paikantamisen vuoksi käytännön vaikeuksia näille yrityksille, mikä estäisi näiden toimintaa.(4)

16. Kuudennen direktiivin 26 artiklan tavoitteena on siten mukauttaa arvonlisäveron alalla sovellettavat säännöt matkatoimistojen toiminnan erityisluonteeseen.(5) Siinä säädetään tätä tarkoitusta varten erityisestä verotusjärjestelmästä, joka mahdollistaa matkapalvelujen asianmukaisen verotuksen ja johon ei kuulu minkäänlaista vapautusjärjestelmää.

17. Yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään perehtymättömille ja etenkin verovähennysjärjestelmän hienouksia vain vähän tunteville tämä tapaus on ensivaikutelman perusteella yllättävä. Odotusten vastaisen kannan on omaksunut Saksan hallitus, joka Finanzamtin tavoin katsoo, että iSt:n toiminta on vapautettava arvonlisäverosta. Verovelvollinen puolestaan torjuu tämän tulkinnan ja katsoo, että sen suorittamat liiketoimet ovat arvonlisäverollisia 26 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

18. Katson jäljempänä esitetyn perusteella, ettei Saksan hallituksen tulkinnalle löydy perusteluja, kun otetaan huomioon se, miten yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut 26 artiklaa erityisesti asiassa Van Ginkel sekä yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin antamissaan tuomioissa.

19. On selvää, että 26 artiklaa, jossa säädetään kuudennen direktiivin tavanomaisesta järjestelmästä poikkeavasta erityisestä verotusjärjestelmästä, on sovellettava vain siltä osin kuin on tarpeellista säännöksen tavoitteiden saavuttamiseksi.(6)

20. Asiassa Van Ginkel annetussa tuomiossa katsottiin kuitenkin 26 artiklan edellä kuvatun tarkoituksen mukaisen tulkinnan mukaan,(7) ettei se seikka, ettei yritys järjestä matkailijan kuljetusta vaan että se järjestää ainoastaan matkailijan majoituksen, merkitse sitä, että kyseisen yrityksen suorittamat palvelut jäisivät 26 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle.(8) Tällainen 26 artiklan tulkinta on yhteisöjen tuomioistuimen mukaan ristiriidassa kahden kyseisellä säännöksellä tavoitellun päämäärän kanssa.(9)

21. Yhteisöjen tuomioistuin omaksui tämän tulkinnan myös yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin antamassaan tuomiossa, jossa se totesi, ettei matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää voida rajoittaa koskemaan vain niitä toimijoita, jotka ovat muodollisesti ”matkatoimistoja” tai ”turistimatkojen järjestäjiä”. Se katsoi tuolloin, että kyseessä olevaa järjestelmää sovelletaan hotellin omistajaan, joka kiinteää hintaa vastaan tarjoaa tavanomaisesti asiakkailleen majoituksen lisäksi kuljetuksen hotellin ja tiettyjen kaukaisten paikkakuntien välillä sekä kiertoaajelun linja-autolla hotellissa oleskelun aikana.(10)

22. Tämän oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 26 artiklaa on sovellettava kaikkiin verovelvollisiin, jotka myyvät omissa nimissään matkapalveluja käyttäen tähän tarkoitukseen

muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja. Kun taloudellinen toimija toimii ainoastaan välittäjänä, 26 artiklan erityisjärjestelmää ei kuitenkaan sovelleta, vaan suoritettuja palveluja on verotettava välittäjien suorittamien palvelujen verotusta koskevien arvonlisäverosääntöjen mukaan.(11)

23. On tärkeää selvittää, millaisin perustein voidaan määrittää, onko kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädettyä järjestelmää sovellettava sellaiseen taloudelliseen toimijaan, joka suorittaa omissa nimissään matkoihin liittyviä palveluja sekä sellaisia muita palveluja, jotka eivät lähtökohtaisesti ole matkapalveluja, kuten koulutuspalveluja.

24. Tältä osin ratkaisevana kriteerinä pidetään yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetussa tuomiossa, joka noudattaa julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotuksessaan esittämiä suuntaviivoja, eroa toimijan lisäpalvelujen ja pääsuoritusten tai pääsuorituksia vastaavien palvelujen välillä.(12)

25. Yhteisöjen tuomioistuin korostaa sellaisten toimijoiden olemassaoloa, jotka suorittavat matkoihin liittyviä palveluja käyttäen tähän tarkoitukseen sellaisia kolmansilta hankittuja palveluja, jotka ovat vain lisäpalveluja. Julkisasiamies Léger toteaa tältä osin seuraavaa ratkaisuehdotuksensa kohdassa, johon tuomiossa nimenomaisesti viitataan:(13) "Katson, että suoritus on lisäpalvelu silloin, kun se on yhtäältä osa pääsuorituksen asianmukaista toteutusta ja toisaalta sen osuus paketin kokonaishinnasta on marginaalinen pääsuoritukseen verrattuna. Tämä suoritus ei ole asiakaskunnan päämääränä eikä sitä tavoitella sen itsensä vuoksi, vaan se on keino nauttia pääpalvelusta parhaalla tavalla."(14) Juuri tästä on kyse "esimerkiksi hotellin järjestäessä paikallisia kuljetuspalveluja kuljettaakseen asiakkaitaan läheisille paikkakunnille".(15)

26. Sitä vastoin lisäpalveluja eivät ole sellaiset matkoihin liittyvät palvelut, joita toimijat niin ikään suorittavat omissa nimissään tavanomaisesti käyttäen tähän tarkoitukseen kolmansilta hankittuja palveluja mutta joiden osuus matkailijan maksamasta kokonaissummasta on merkittävä siten, ettei niitä voida pitää pelkkinä lisäpalveluina asiakaskunnan kannalta arvioidun tarkoituksensa puolesta.(16)

27. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tämän kriteerin mukaisesti yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin antamassaan tuomiossa, että "kun hotellitoiminnan harjoittaja tarjoaa asiakkailleen majoituksen lisäksi tavanomaisesti sellaisia palveluja, jotka poikkeavat hotellitoiminnan harjoittajalle perinteisesti kuuluvista tehtävistä ja joiden toteuttaminen välttämättä *vaikuttaa kokonaishintaan huomattavasti*, kuten matka hotelliin eri paikkakunnilta, näitä palveluja ei voida rinnastaa puhtaasti lisäpalvelun luontoiisiin suorituksiin".(17) Näin ollen kuudennen direktiivin 26 artiklaa sovelletaan hotelliyrittäjään, joka "kiinteää hintaa vastaan tarjoaa tavanomaisesti asiakkailleen majoituksen lisäksi kuljetuksen hotellin ja tiettyjen kaukaisten paikkakuntien välillä sekä kiertoajelun linja-autolla hotellissa oleskelun aikana, jolloin kuljetuspalvelut hankitaan kolmannelta".(18)

28. Tämän yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetussa tuomiossa valitun luokitteluperusteen mukaan iSt:tä on pidettävä kuudennen direktiivin 26 artiklassa tarkoitettuna matkatoimistona. Vaikka oletettaisiinkin, että iSt tosiasiallisesti suorittaa asiakkailleen koulutuspalveluja, matkapalvelu välttämättä *vaikuttaa [matkailijan maksamaan] kokonaishintaan huomattavasti*" yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetussa tuomiossa noudatetun kriteerin mukaan. On kuitenkin selvää, ettei varsinaista matkaa, mukaan luettuina määrämaassa järjestetty kuljetus ja oleskelu, voida pitää asiakaskunnan kannalta lisäpalveluna, jonka merkitys suhteessa iSt:n asiakkailleen lisäksi suorittamaan väitettyyn koulutuspalveluun olisi vain marginaalinen.

29. On myös tärkeää huomauttaa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epävarmuus

26 artiklan sovellettavuuden osalta perustuu olennaisilta osin vaihto-oppilasmatkoja koskevaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön matkapaketeista, pakettilomista ja pakettikiertomatkoista 13 päivänä kesäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/314/ETY(19) yhteydessä. Kysymys koskee näin ollen sitä, onko edellä esitettyä kuudennen direktiivin 26 artiklassa tarkoitetun järjestelmän alaisten toimintojen määritelmää syytä muuttaa yhteisöjen tuomioistuimen tällä rinnakkaisella alalla antaman viimeaikaisen oikeuskäytännön ja erityisesti asiassa AFS Intercultural Programs Finland annetun tuomion(20) perusteella.

30. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tuossa asiassa, että sellaiset matkat, joissa on kyse vaihto-oppilasmatkasta, jonka kesto on noin puoli vuotta tai noin yksi vuosi, joiden tarkoituksena on se, että oppilas käy kohdemaassa koulua tutustuakseen kohdemaan ihmisiin ja kulttuuriin, ja joiden aikana oppilas asuu korvauksetta isäntäperheessä, ikään kuin hän olisi sen jäsen, eivät ole direktiivissä 90/314(21) tarkoitettuja matkapaketteja.

31. On selvää, ettei tästä oikeuskäytännöstä ole hyötyä vastattaessa nyt esillä olevassa asiassa keskeiseen kysymykseen eli – kuten olen jo korostanut – vain siihen, *ovatko iSt:n toimintansa yhteydessä suorittamat matkapalvelut pelkkiä lisäpalveluja verrattuna sen suorittamiin muihin palveluihin.*

32. Toissijaisesti on vielä todettava, että 26 artiklalla tavoitellaan hyvin erilaisia päämääriä kuin direktiivillä 90/314, koska sillä halutaan erityisesti välttää se, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä estäisi matkatoimistojen toimintaa.

33. Ei siis ole perusteltua tulkita 26 artiklaa suppeasti siten, että sitä olisi sovellettava vain niihin taloudellisiin toimijoihin, jotka suorittavat omissa nimissään direktiivissä 90/314 tarkoitettuja ”matkoja”.(22) Korostan tässä yhteydessä, että tällainen 26 artiklan tulkinta olisi ristiriidassa asiassa Van Ginkel annetun tuomion kanssa; yhteisöjen tuomioistuin katsoi tuolloin, että 26 artiklaa on sovellettava silloinkin, kun toimija ei edes tarjoa varsinaista matkapalvelua – toisin sanoen palvelua, joka sisältää asiakkaiden kuljetuksen – vaan ainoastaan majoituspalvelua.(23)

34. Yhtä lailla merkityksettömiä siltä osin, onko kantaja luokiteltava 26 artiklassa tarkoitetuksi matkatoimistoksi, ovat mielestäni niiden matkojen päämäärä ja kesto, joita toimija järjestää ja tarjoaa omissa nimissään käyttäen tähän tarkoitukseen kolmansien suorittamia palveluja. Se seikka, että ulkomailla oleskelun tavoitteena – kuten nyt esillä olevassa asiassa – on loppujen lopuksi opiskelu ja tarkemmin sanottuna englannin kielen opiskelu, ei saa vaikuttaa siihen, luokitellaanko iSt 26 artiklassa tarkoitetuksi matkatoimistoksi. Saksan hallitus on eri mieltä, sillä sen mukaan 26 artiklaa ei voida soveltaa iSt:n harjoittamaan toimintaan sen asiakkailleen järjestämien matkojen koulutukseen liittyvän päämäärän ja keston perusteella.

35. Mielestäni ei ole lainkaan järkevää erottaa taloudellisia toimijoita, jotka järjestävät matkoja ja joihin sovelletaan 26 artiklan järjestelmää, muista toimijoista, joihin ei sovelleta tätä järjestelmää, matkojen päämäärän ja keston perusteella. Sen tavoitteiden mukaisia matkoja on hyvin monenlaisia, puhumattakaan pelkistä vapaa-ajanmatkoista. Tässä yhteydessä voidaan mainita paikallisen kielen ja kulttuurin opintomatkojen ohella kuntoilu-, kylpylä- ja virkistysmatkat; ruoanlaittokurssi- ja viininmaistelumatkat tai matkat, joiden aikana kuulutaan kestoaltaan vaihteleva aika muusikkoryhmään tietyn ohjelmiston esittämistä varten. Jos ulkomailla järjestetyn matkan tai oleskelun kesto ja tavoitteita pidettäisiin ratkaisevina, kuudennen direktiivin 26 artiklassa tarkoitetun matkatoimiston käsitteen soveltamisalan määrittäminen olisi erittäin epävarmaa.

36. Tällaisen perusteen omaksuminen olisi paitsi täysin 26 artiklan sanamuodon vastaista (siinä ei mainita lainkaan matkojen kestoja eikä päämääriä) myös ristiriidassa sillä luodun erityisjärjestelmän tavoitteiden kanssa. Ei ole helppoa sovittaa matkojen päämäärän ja keston tarkastelua yhteen 26 artiklan järjestelmän luomisen taustalla olevan yksinkertaistamisen

ajatuksen kanssa. Päinvastoin, jos katsotaan, että yksinkertaistamista koskevat tavoitteet, joiden takia on perusteltua ottaa käyttöön 26 artiklassa tarkoitettu marginaaliverotusjärjestelmä, perustuvat siihen, että matkatoimistot harjoittavat toimintaansa useissa paikoissa, ne voidaan turvata nyt esillä olevassa asiassa nimenomaan siten, että iSt:n katsotaan kuuluvan 26 artiklan järjestelmän soveltamisalaan.(24)

37. Se, että 26 artiklassa tarkoitetun matkatoimiston käsitteen soveltamisalaa rajoitettaisiin suoritettujen matkapalvelujen päämäärän perusteella, olisi joka tapauksessa ristiriidassa sellaisiin objektiivisiin kriteereihin perustuvan arvioinnin kanssa, joita on noudatettava arvonlisäveron kaltaisen selvästi objektiivisen veron yhteydessä.(25)

38. Vain tulkitsemalla itsenäisesti ja laajentavasti matkatoimiston käsitettä sellaisen yhteisöjen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin antamassaan tuomiossa omaksuman kaltaisen objektiivisen kriteerin perusteella, jossa ei oteta huomioon matkan päämäärää eikä sen kestoa, voidaan välttää toimijoiden välisen kilpailun vääristymät ja varmistaa kuudennen direktiivin yhdenmukainen soveltaminen.(26)

39. Muistutan lopuksi, että 26 artiklassa säädetään matkapalvelujen asianmukaisesta verotuksesta. Kyse on erityisjärjestelmästä suhteessa tavanomaiseen verotusjärjestelmään, ei arvonlisäveroa koskevasta vapautusjärjestelmästä.

40. Kun tämä otetaan huomioon, Saksan hallituksen esittämä tulkinta, jonka mukaan iSt:n toiminnassa olisi kyse kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa tarkoitetuista vapautetuista palveluista, on ristiriidassa vapautuksia koskevien kuudennen direktiivin säännösten tulkinnasta annetun yhteisöjen tuomioistuin vakiintuneen oikeuskäytännön kanssa.

41. iSt on tosiasiallisesti liikeyritys eikä ”julkisoikeudellinen laitos” tai päämääriltään vastaava laitos kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan mukaan. Jos siihen sovellettaisiin vapautusjärjestelmää, tuota järjestelmää koskeva tulkinta olisi lähtökohtaisesti ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen sen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan ”kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvailemiseen käytettyjä käsitteitä on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikesta verovelvollisen ansaintatarkoituksessa suorittamasta palvelusta kannetaan liikevaihtoveroa”.(27)

III Ratkaisuehdotus

42. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään kysymykseen seuraavasti:

Neuvoston 17.5.1977 annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 26 artiklaa on tulkittava siten, että sitä on sovellettava myös sellaisen yrittäjän liiketoimiin, joka järjestää niin sanottuja High School -ohjelmia ja College-ohjelmia, joihin sisältyy kolmesta kymmeneen kuukauden pituinen oleskelu ulkomailla, joita tarjotaan osallistujille yrityksen omissa nimissä ja joiden toteuttamisessa käytetään muiden verovelvollisten suorittamia palveluja.

1 – Alkuperäinen kieli: portugali.

2 – EYVL L 145, s. 1.

- 3 – Ks. erityisesti asia C-163/91, Van Ginkel, tuomio 12.11.1992 (Kok. 1992, s. I-5723) ja yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6229).
- 4 – Ks. em. asiassa Van Ginkel annetun tuomion 13 ja 14 kohta; em. yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 18 kohta ja asia C-149/01, First Choice Holidays, tuomio 19.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6289, 23 ja 24 kohta).
- 5 – Em. asiassa Van Ginkel annetun tuomion 15 ja 23 kohta; em. yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 18 kohta ja em. asiassa First Choice Holidays annetun tuomion 23 kohta.
- 6 – Em. asiassa First Choice Holidays annetun tuomion 22 kohta ja em. yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 34 kohta.
- 7 – Ks. edellä 15 ja 16 kohta.
- 8 – Em. asiassa Van Ginkel annetun tuomion 27 kohta.
- 9 – Yhteisöjen tuomioistuin toteaa seuraavaa em. asiassa Van Ginkel annetun tuomion 23 kohdassa: ”Jos matkatoimiston suorittamat palvelut jätettäisiin kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle sillä perusteella, että ne kattavat ainoastaan matkailijan majoituksen eivätkä kuljetusta, luotaisiin monimutkainen verotusjärjestelmä, jossa sovellettavat arvonlisäverosäännöt määräytyisivät kullekin matkailijalle suoritettujen palvelujen osatekijöiden mukaan. Tällainen verotusjärjestelmä olisi ristiriidassa direktiivin tavoitteiden kanssa.”
- 10 – Em. yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 20 kohta: ”On todettava, että matkatoimistoihin tai turistimatkojen järjestäjiin sovellettavan erityisjärjestelmän perustelut ovat päteviä myös silloin, kun taloudellinen toimija ei ole matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä, vaan se suorittaa samanlaisia toimia muun toimintansa, kuten hotellitoiminnan harjoittamisen yhteydessä.”
- 11 – Ks. tältä osin myös perustelut komission ehdotukseen neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän osalta (KOM(2002) 64 lopullinen, EYVL C 126 E, s. 390). Tämä ajatus toistetaan selvästi komission 8.2.2002 esittämässä uudessa ehdotuksessa direktiiviksi. Komissio ehdottaa, että nykyiseen 26 artiklaan, jonka mukaan ”matkatoimistoihin luetaan kuuluviksi turistimatkojen järjestäjät”, lisättäisiin ilmaus ”ja kaikki muut verovelvolliset, jotka suorittavat matkapalveluja vastaavalla tavalla”.
- 12 – Ks. julkisasiamies Léger’n esittämä ratkaisuehdotus em. yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin, ratkaisuehdotuksen 34–38 kohta.
- 13 – Em. yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 24 kohta.
- 14 – Julkisasiamies Léger’n esittämä ratkaisuehdotus em. yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin, ratkaisuehdotuksen 36 kohta.
- 15 – Idem, 37 kohta.
- 16 – Idem, 38 kohta.
- 17 – Em. yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 26 kohta. Kursivointi tässä.

18 – Idem, 27 kohta.

19 – EYVL L 158, s. 59.

20 – Asia C-237/97, AFS Intercultural Programs Finland, tuomio 11.2.1999 (Kok. 1999, s. I-7825).

21 – Idem, 33 kohta ja tuomiolauselmä.

22 – Olen joka tapauksessa sitä mieltä, ettei asiassa AFS annetusta tuomiosta voida tehdä sellaista päätelmää, ettei iSt:n voida katsoa harjoittavan direktiivissä 90/314/ETY tarkoitettua matkatoimintaa. Kuten kantaja perustellusti korostaa kirjallisissa huomautuksissaan, iSt ei ole voittoa tavoittelematon järjestö, toisin kuin asiassa AFS Intercultural Programs Finland kyseessä ollut järjestö.

23 – Ks. edellä 24 kohta.

24 – Ennakkoratkaisupyyntöön mukaan iSt järjestää asiakkailleen omissa nimissään matkoja, mukaan luettuina kuljetus määräpaikkaan sekä sijoittaminen oppilaitoksiin ja perheisiin. iSt ei toimi lentoyhtiöiden eikä kumppaniorganisaation välittäjänä määrämaassa, vaan kyseiset liiketoimet suoritetaan useissa paikoissa, joten on täysin perusteltua soveltaa 26 artiklaa sen taustalla olevan tarkoituksen takia.

25 – Yksi arvonnäköjärjestelmän peruseräistä on pyrkimys eliminoida ne tekijät, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailua kansallisella ja yhteisön tasolla. Kuten julkisasiamies Léger kuitenkin toteaa em. yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin esittämänsä ratkaisuehdotuksen 32 kohdassa, johon viitataan tuomion 22 kohdassa, ”nämä kilpailun vääristymät voidaan välttää tulkitsemalla 26 artiklaa siten, että se kattaa samankaltaisen toiminnan *objektiivisten kriteerien perusteella* eikä vain ennalta määrätyn, taloudellista toimijaa koskevan ammatilliseen ryhmään luokittelun nojalla, vaikka tämä uhraisikin merkittävän osan toiminnastaan tarjotakseen toiseen ryhmään kuuluvia palveluja”. Kursivointi tässä.

26 – Ks. tältä osin em. yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion 22 kohta ja julkisasiamies P. Léger’n esittämän ratkaisuehdotuksen 32 kohta.

27 – Asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989 (Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta); asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3017, 20 kohta) ja äskettäin asia C-472/03, Arthur Andersen, tuomio 3.3.2005 (24 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).