

Downloaded via the EU tax law app / web

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

6 päivänä kesäkuuta 2013 (1)

Asia C-189/11

Euroopan komissio

vastaa

Espanjan kuningaskunta

Asia C-193/11

Euroopan komissio

vastaa

Puolan tasavalta

Asia C-236/11

Euroopan komissio

vastaa

Italian tasavalta

Asia C-269/11

Euroopan komissio

vastaa

Tšekin tasavalta

Asia C-293/11

Euroopan komissio

vastaa

Helleenien tasavalta

Asia C-296/11

Euroopan komissio

vastaa

Ranskan tasavalta

Asia C?309/11

Euroopan komissio

vastaan

Suomen tasavalta

Asia C?450/11

Euroopan komissio

vastaan

Portugalin tasavalta

Arvonlisävero – Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä

1. Käsiteltävissä jäsenvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevissa kanteissa komissio arvostelee kahdeksan jäsenvaltion direktiivistä 2006/112(2) esittämää tulkintaa, jonka mukaan mainitun direktiivin 306–310 artiklassa (ratkaisuehdotuksen liite I) tarkoitettua matkatoimistoja koskevaa arvonlisäveron erityistä voittomarginaalijärjestelmää (jäljempänä voittomarginaalijärjestelmä) sovelletaan riippumatta siitä, onko asiakas matkustaja vai ei. Kyseisten säännösten joissakin kieliversioissa käytettyjen ilmaisujen perusteella tätä kutsutaan ”asiakaslähtöiseksi lähestymistavaksi”. Komissio väittää, että nykyisen lainsäädännön (ja muiden jäsenvaltioiden käytännön) mukaan voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan ainoastaan silloin, kun asiakas on matkustaja. Sen tulkintaa kutsutaan muiden kieliversioiden ilmaisujen perusteella ”matkustajalähtöiseksi lähestymistavaksi”. Tämä on pääasiallinen kysymys kaikissa nyt käsiteltävissä asioissa ja ainut kysymys seitsemässä niistä. Tässä ratkaisuehdotuksessa käsittelen vain tätä kysymystä.

2. Pelkästään Espanjan kuningaskunnan osalta komissio vastustaa myös voittomarginaalijärjestelmään liittyvien kansallisten sääntöjen kolmea muuta näkökohtaa. Nämä ovat sellaisten tilanteiden sulkeminen pois järjestelmän soveltamisalalta, joissa vähittäismyyntiä harjoittavat toimistot myyvät tukkumyyntiä harjoittavien toimistojen järjestämiä matkapaketteja yleisölle, hintaan sisältyvän arvonlisäveron määrän ilmoittaminen ja veron perusteen määrittäminen verokausikohtaisesti. Käsittelen näitä kysymyksiä erillisessä ratkaisuehdotuksessa, jonka myös esitän tänään.

Matkapakettidirektiivi

3. Matkapakettidirektiivin(3) 2 artiklaan sisältyvät määritelmät eivät ole suoraan merkityksellisiä tässä. Niissä voi kuitenkin olla hyödyllistä taustatietoa voittomarginaalijärjestelmän ymmärtämiseksi. Matkapakettidirektiivissä

"1. 'matkapaketilla' tarkoitetaan etukäteen järjestettyä vähintään kahden jäljempänä mainitun palvelun yhdistelmää, kun ne myydään tai niitä tarjotaan myytäväksi yhdistettyyn hintaan ja kun palvelu kestää yli 24 tuntia tai sisältää majoituksen yön aikana:

a) kuljetus;

b) majoitus;

c) muu matkailupalvelu, joka muodostaa huomattavan osan matkapaketista mutta joka ei välittömästi liity kuljetukseen tai majoitukseen.

— —;

2. 'matkanjärjestäjällä' tarkoitetaan henkilöä, joka — — järjestää matkapaketteja ja myy tai tarjoaa niitä myytäväksi suoraan taikka välittäjän välityksin;

3. 'välittäjällä' tarkoitetaan henkilöä, joka myy tai tarjoaa myytäväksi matkanjärjestäjän kokoaman matkapaketin;

4. 'kuluttajalla' tarkoitetaan henkilöä, joka ostaa matkapaketin tai tekee sopimuksen sen ostamisesta — —, tai muuta henkilöä, jonka lukuun pääsopija tekee sopimuksen matkapaketin ostamisesta — — taikka muuta henkilöä, jolle pääsopija tai muu edunsaaja siirtää matkapaketin — —;

5. 'sopimuksella' tarkoitetaan kuluttajan ja matkanjärjestäjän tai välittäjän välistä välipuhetta."

Voittomarginaalijärjestelmä

4. Voittomarginaalijärjestelmä perustuu kuudennen arvonlisäverodirektiivin(4) (ratkaisuehdotuksen liite II) 26 artiklaan. Sen olennainen sisältö on yksinkertainen. Jos omissa nimissään toimiva matkatoimisto käyttää muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa, kaikkia liiketoimia on pidettävä yhtenä suorituksena, josta on kannettava arvonlisävero siinä jäsenvaltiossa, johon matkatoimisto on sijoittautunut. Veron perusteena on pidettävä matkatoimiston katetta (voittomarginaalia) eli myytävään pakettiin kuuluvista tavaroista ja palveluista matkatoimistolle aiheutuvien arvonlisäverollisten kustannusten ja matkatoimiston kyseisestä paketista veloittaman arvonlisäverottoman hinnan välistä eroa.

5. Voittomarginaalijärjestelmä ei sisältynyt komission alkuperäisiin tai tarkistettuihin säädösehdotuksiin, joten sen tarkoitusta ei voida päätellä säädöksen valmisteluasiakirjoista. Nyt käsiteltävissä asioissa on kuitenkin selvää, että tarkoitus oli kahdensuuntainen: yksinkertaistaa asioita matkatoimistoille, joiden olisi muutoin vähennettävä ostoihin sisältyvä arvonlisävero tai haettava ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautusta eri jäsenvaltioissa, sekä varmistaa, että kutakin palvelua verotetaan siellä, missä palvelu suoritetaan.

6. Ilman voittomarginaalijärjestelmän kaltaista järjestelmää matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän, joka kokoaa loma- tai matkapaketin EU:n alueella, olisi omassa jäsenvaltiossaan maksettava myynnistä suoritettava arvonlisävero paketin kokonaishinnasta. Matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän olisi haettava palautusta siltä usein toisessa jäsenvaltiossa kannetusta arvonlisäverosta, joka sisältyy kyseisissä jäsenvaltioissa suoritettavien kuljetusten, majoitusten,

aterioiden, opastettujen kiertomatkojen, risteilyjen tai järjestetyn vapaa-ajan toiminnan kaltaisiin palveluihin. Tämä ei merkitsisi pelkästään huomattavia hallinnollisia ongelmia vaan tällaisista palveluista kannettaisiin arvonlisäveroa siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseinen paketti ostettiin, eikä niissä jäsenvaltioissa, joissa kyseiset palvelut suoritettiin ja kulutettiin. Näin ollen huomattavat arvonlisäverotulot voivat ohjautua matkakohteita tarjoavista jäsenvaltiosta niille jäsenvaltioille, joista turistit tulevat.

7. Näitä vaikutuksia lukuun ottamatta voittomarginaalijärjestelmä on periaatteessa neutraali arvonlisäverojärjestelmän osalta. Koko suoritusketjussa perittävä määrä ei ole suurempi tai pienempi kuin muutoin olisi, ja periaatteessa mikään määrä ei sisälly peruuttamattomasti järjestelmään ja rasita asianomaisia taloudellisia toimijoita. Tältä osin vertailevasta esimerkistä voi olla apua.

8. Jos matkatoimiston ostamien ja pakettiin sisältyvien palvelujen (esim. kuljetus-, hotelli- ja ravintolapalvelut) arvonverottomat kustannukset ovat 100 euroa, jos matkatoimiston kyseisten palvelujen nettokate on 20 euroa ja jos kannettava arvonlisävero on 20 prosenttia (kaikissa asianomaisissa jäsenvaltioissa, jos näitä on enemmän kuin yksi), niin:

- tavanomaisen järjestelmän mukaan matkatoimisto ostaa 100 eurolla, johon lisätään arvonlisävero 20 euroa, jolloin arvonlisäverollinen hinta on 120 euroa; arvonlisäverottomaan hintaan lisätään matkatoimiston kate 20 euroa, matkatoimisto myy 120 eurolla, johon lisätään arvonlisävero 24 euroa, jolloin arvonlisäverollinen hinta on 144 euroa; matkatoimisto vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron 20 euroa ja tilittää veroviranomaiselle myynnistä suoritettavan arvonlisäveron ja ostoihin sisältyvän arvonlisäveron välisen eron, joka on 4 euroa;
- voittomarginaalijärjestelmän mukaan matkatoimisto ostaa 100 eurolla, johon lisätään arvonlisävero 20 euroa, jolloin arvonlisäverollinen hinta on 120 euroa; arvonlisäverolliseen hintaan lisätään matkatoimiston kate 20 euroa, matkatoimisto myy 140 eurolla, johon lisätään arvonlisävero 4 euroa, jolloin arvonlisäverollinen hinta on 144 euroa; matkatoimisto ei vähennä ostoihin sisältyvää veroa vaan tilittää veroviranomaiselle vain myynnistä suoritettavan veron, joka on 4 euroa matkatoimiston 20 euron katteesta.

Molemmissa tapauksissa arvonlisäverollinen hinta on 144 euroa ja veroviranomaiset kantavat arvonlisäveroa 24 euroa, jonka lopulta maksaa paketin ostaja.

9. Jos kyseisiä palveluita tarjotaan yhdessä tai useammassa jäsenvaltiossa, joka on muu kuin se jäsenvaltio, jossa paketti myydään, tavanomaisen järjestelmän mukaan matkatoimisto ei voi yksinkertaisesti vähentää ostoihin sisältyvää 20 euron arvonlisäveroa myynnistä suoritettavasta 24 euron arvonlisäverosta. Jollei matkatoimistoa ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kyseisissä jäsenvaltioissa, sen on haettava palautusta kyseisissä jäsenvaltioissa, mikä on paljon monimutkaisempi menettely,(5) joka voi kestää melko kauan, verrattuna järjestelmään, jossa vähennykset voi tehdä välittömästi, kun liiketoimet suoritetaan yhdessä jäsenvaltiossa. Lisäksi kyseessä olevat jäsenvaltiot eivät kanna arvonlisäveroa niiden alueella suoritetuista palveluista. Voittomarginaalijärjestelmässä tällaisia ongelmia ei synny.

10. Asianosaiset ovat yhtä mieltä edellä esitetyistä periaatteista. Tulkintaero koskee ainoastaan sitä, onko paketin ostajan oltava matkustaja (henkilö, joka tosiasiallisesti kuluttaa kyseiset palvelut tai muita suorituksia(6)) vai voiko kyseessä olla myös toinen matkatoimisto, jotta voittomarginaalijärjestelmää voidaan soveltaa. Näyttää siltä, että tämä kysymys tuodaan esille erityisesti siksi, että on yhä yleisempää, että matkatoimistot tai turistimatkojen järjestäjät (pakettimatkadirektiivissä käytetään ilmaisua matkanjärjestäjät) kokoavat loma- tai matkapaketteja, joita ne myyvät toiselle matkatoimistolle tai järjestäjälle (pakettimatkadirektiivissä käytetään ilmaisua "välittäjä") ennen lopullisen kaupan tekoa. Eriäviä näkemyksiä olisi kuitenkin vähemmän,

jos unionin lainsäädännön kieli olisi yhdenmukaisempi.

11. Kuudennen direktiivin kuudessa alkuperäisessä kieliversiossa (tanska, hollanti, englantia, ranska, saksa ja italia) sanaa "matkustaja" tai sen vastinetta käytettiin koko 26 artiklassa, paitsi englanninkielisessä versiossa, jossa käytettiin sanaa "asiakas" vain kerran määriteltäessä 26 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun järjestelmän soveltamisalaa: "jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa [asiakkaaseen] käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita tai suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa".(7)

12. Perättäisten laajentumisten yhteydessä kyseinen poikkeavuus on levinnyt moniin muihin kieliversioihin ja joissakin tapauksissa myös sellaisiin kohtiin, joissa englanninkielisessä versiossa käytetään sanaa "matkustaja".

13. Kuudennen direktiivin viron-, latvian-, liettuan-, maltan-, puolan-, portugalin-, slovakian-, sloveenin- ja ruotsinkielisessä versiossa seurattiin englanninkielistä versiota ja käytettiin sanaa "asiakas" vain kerran, kun taas suomen-, kreikan-, unkarin- ja espanjankielisessä versiossa seurattiin muita alkuperäisiä kieliä ja käytettiin järjestelmällisesti sanaa "matkustaja". Tšekinkielisessä versiossa käytettiin järjestelmällisesti sanaa "asiakas" sellaisissakin kohdissa, joissa englanninkielisessä versiossa käytetään sanaa "matkustaja".

14. Direktiivissä 2006/112 tämä kaava muuttui hieman. Viidellä alkuperäisellä (1977) kielellä (tanskan, hollannin, englannin, ranskan, saksan ja italian), lukuun ottamatta englantia, sekä tšekin, viron, kreikan, unkarin latvian, sloveenin ja espanjan kielellä laadituissa versioissa käytetään järjestelmällisesti sanaa "matkustaja". Englanninkielisen version kaavaa seurataan bulgarian-, maltan-, puolan- ja ruotsinkielisessä versiossa. Sanaa "asiakas" käytetään järjestelmällisesti portugalin-, romanian- ja slovakinkielisessä versiossa. Suomenkielisessä versiossa käytetään sanaa "asiakas" kolmesti ja sanaa "matkustaja" kahdesti.(8)

15. Vuonna 2002 komissio ehdotti kuudennen direktiivin 26 artiklaan muutoksia,(9) muun muassa sanan "matkustaja" korvaamista järjestelmällisesti sanalla "asiakas".(10)

16. Komissio esitti perusteluissaan(11) kyseiselle muutokselle seuraavat syyt:

"– – yksi suurimmista ongelmista, jonka niin jäsenvaltiot kuin matkatoimistotkin ovat ottaneet esille, on se, että tarkalleen ottaen järjestelmää tulisi soveltaa ainoastaan silloin kun matkapalvelut myydään matkustajalle. Tämä sääntö otettiin käyttöön vuoden 1977 markkinatilanteessa, jolloin matkapaketit myytiin pääasiassa suoraan matkustajalle. Nykyisin tilanne on muuttunut huomattavasti. Alalla toimivien lukumäärä on kasvanut ja matkapakettien tarjonta on hajanaisempaa kuin vuonna 1977. Tästä johtuen yhä useammat palvelujen suoritukset suoritetaan joko toisille matkatoimistoille tai muille verovelvollisille, jotka käyttävät matkapalveluja henkilöstön kannustimina tai liiketoimintansa yhteydessä (esimerkiksi seminaarimatkat).

Nykyisessä tilanteessa, jossa erityisjärjestelmää ei voida soveltaa, jos matkapalvelu myydään muulle henkilölle kuin matkustajalle, ei voida enää taata alv-tuoton kohdistumista sen jäsenvaltion hyväksi, jossa varsinainen kulutus tapahtuu. Jos matkatoimisto myy matkapaketin toiselle matkatoimistolle, olisi sovellettava tavanomaisia verotussääntöjä. Tämä tarkoittaa sitä, että matkatoimistolla tulisi olla suorittajille tuotantopanoksista maksamiensa arvonlisäverojen vähennysoikeus ja oikeus veloittaa arvonlisävero siinä jäsenmaassa, johon hän on sijoittautunut, toiselle matkatoimistolle myymänsä matkapaketin jälleenmyynnin koko arvosta. Tällaisessa tapauksessa alkuperäisistä palveluista kuten hotellimajoituksesta kannettu alv-tuotto ei enää kohdistu niihin jäsenvaltioihin, joissa eri palvelut kulutetaan, vaan sen sijaan ohjautuu siihen jäsenvaltioon, johon matkatoimisto on sijoittautunut.

Tämän epäkohdan välttämiseksi useat jäsenvaltiot, joille matkailu on merkittävä elinkeino, soveltavat kyseisen artiklan osalta vaihtoehtoja tulkintaa ja laajentavat erityisjärjestelmän soveltamisalaa koskemaan matkatoimistojen muille asiakkaille kuin matkustajille tapahtuvia matkapalvelujen suorituksia. Tämän seurauksena saavutetaan paremmin asianomaisen järjestelmän tavoite eli järjestelmän yksinkertaistaminen sekä verotus siinä jäsenvaltiossa, jossa kulutus tapahtuu.

Seurauksena on kuitenkin erityisjärjestelmän epäyhtenäinen soveltaminen yhteisön eri puolilla, mikä on ristiriidassa sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan kanssa ja vääristää kilpailua eri jäsenvaltioihin sijoittautuneiden elinkeinonharjoittajien välillä. Tällaista tilannetta ei voida hyväksyä, ja tämän vuoksi komissio ehdottaakin, että 26 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä poistetaan sana 'matkustajalle'.

Toimenpiteen seurauksena erityisjärjestelmän soveltamisala laajenee huomattavasti. Muutetussa muodossaan erityisjärjestelmää on sovellettava kaikkiin matkatoimistoihin 26 artiklan 1 kohdassa mainittujen edellytysten mukaisesti asiakkaan luonteesta (yksityishenkilö, verovelvollinen, liikeyritys, muu matkatoimisto jne.) riippumatta.”

17. Ehdotusta ei ole vielä hyväksytty. Se on yhä neuvoston käsiteltävänä, ja vaikuttaa siltä, ettei asiasta ole päästy sopimukseen neuvostossa.

Menettely

18. Nämä on pääosin ne olosuhteet, joissa komissio arvioi vuonna 2006 voittomarginaalijärjestelmän soveltamista kaikkialla unionissa ja katsoi, että 13 jäsenvaltiota sovelsi sitä virheellisesti (ne sovelsivat pikemminkin asiakaslähtöistä lähestymistapaa kuin matkustajalähtöistä lähestymistapaa). Jotkin näistä jäsenvaltioista(12) muuttivat tämän jälkeen lainsäädäntöään, osa taas ei. Vaikka komissio haluaa yhä, että sen muutosehdotus toteutetaan, se katsoo, että yhdenmukaisuus on olennaista sisämarkkinoilla ja että joidenkin matkatoimistojen saama epäreilu kilpailuetu on poistettava.(13)

19. EY 226 artiklassa (josta on tullut SEUT 258 artikla) säädetyn menettelyn mukaisesti komissio lähetti kahdeksalle jäsenvaltiolle, joita käsiteltävät asiat koskevat, virallisen huomautuksen 23.3.2007. Niiden antamien vastausten perusteella komissio lähetti 29.2.2008 perustellun lausunnon seitsemälle näistä jäsenvaltioista ja kahdeksannelle, Espanjan kuningaskunnalle, 9.10.2009. Koska jäsenvaltiot eivät noudattaneet perusteltuja lausuntoja, komissio nosti nyt käsiteltävät kanteet 20.4.2011 ja 1.9.2011 välisenä aikana. Komissio vaatii unionin tuomioistuinta toteamaan, että sallimalla matkatoimistojen soveltaa voittomarginaalijärjestelmää, kun ne suorittavat matkapalveluja muille kuin matkustajille, jäsenvaltiot eivät ole noudattaneet direktiivin 2006/112 306–310 artiklan mukaisia velvoitteitaan.

20. Kaikissa käsiteltävissä asioissa on noudatettu täysimääräistä kirjallista käsittelyä, lukuun ottamatta asiassa C-293/11, komissio vastaan Kreikka, jossa komissio luopui oikeudestaan antaa kantajan vastaus. Useat jäsenvaltiot jättivät väliintulokirjelmän toistensa asioissa. Yhteinen suullinen käsittely pidettiin 6.3.2013, jolloin komissio ja kaikki asianomaiset jäsenvaltiot esittivät suullisia huomautuksia.

21. Kaikissa näissä asioissa on kiistatonta, että asiaa koskevassa kansallisessa lainsäädännössä on omaksuttu asiakaslähtöinen lähestymistapa. Siksi on mielestäni tarpeetonta esittää tässä kyseisiä lainsäädäntöjä. Kysymys (ainut kysymys seitsemässä asiassa ja ensimmäinen kysymys asiassa C-218/11, komissio vastaan Espanja) on yksinkertaisesti siitä, onko tämä oikea lähestymistapa vai edellyttääkö, kuten komissio esittää, direktiivin 2006/112

306–310 artiklan oikea tulkinta, että kaikki jäsenvaltiot soveltavat matkustajalähtöistä lähestymistapaa.

Lyhyt yhteenveto keskeisistä lausumista

22. Komissio ja vastaajina olevat jäsenvaltiot ovat kaikki yhtä mieltä siitä, että i) voittomarginaalijärjestelmän tavoitteena on yksinkertaistaa menettelyjä ja varmistaa arvonlisäverotulojen oikeudenmukainen kantaminen poikkeamatta muutoin arvonlisäverojärjestelmästä; ii) vaikka nyt on yleistä, että matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän kokoamia matkapaketteja ja lomapaketteja myydään toiselle matkatoimistolle tai turistimatkan järjestäjälle ennen niiden lopullista myyntiä matkustajalle tai lomanviettäjälle, näin ei ollut kuudennen direktiivin antamishetkellä vuonna 1977; iii) yhtenäinen tulkinta on tarpeellinen arvonlisäverosääntöjen yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi kaikissa jäsenvaltioissa, jotta matkatoimistoja ei aseteta eriarvoiseen asemaan; iv) asiakaslähtöinen lähestymistapa sisältää tulkinnan, joka soveltuu parhaiten voittomarginaalijärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseen; ja v) kyseistä lähestymistapaa sovelletaan itse asiassa vastaajina olevissa jäsenvaltioissa. Koska nämä näkökohdat eivät ole riidanalaisia, ei ole hyödyllistä esittää näitä koskevia yksityiskohtaisia perusteluja. Voin myös hyväksyä kaikki nämä näkökohdat, eikä niitä ole tarpeen käsitellä jäljempänä esittämässäni arvioinnissa. On riittävää todeta, että i ja iv kohdan osalta olen esittänyt olennaiset seikat voittomarginaalijärjestelmää koskevassa esityksessäni,(14) että ii ja v kohta ovat riidattomia tosiseikkoja ja että iii kohta on kiistaton.

23. Vaikka on kiistatonta, että yhdenmukainen tulkinta on tarpeen koko unionissa, komissio katsoo, että asiakaslähtöiseen lähestymistapaan sisältyvää laajempaa tulkintaa ei voida saavuttaa muuttamatta lainsäädäntöä (de lege ferenda), kun taas vastaajina olevat jäsenvaltiot katsovat, että nykyiset säännökset (de lege lata) mahdollistavat – ja niiden pitäisi mahdollistaa – laajemman tulkinnan.

24. Komission väitteiden perusta on kielellinen. Kuudennen direktiivin 26 artiklan vain yhdessä alkuperäisessä kieliversiossa ja siinäkin ainoastaan yhdessä kohdassa viidestä käytettiin ilmaisua ”asiakas”; muissa kohdissa ja kaikissa muissa kieliversioissa – erityisesti lopullisesta tekstistä käydyn keskustelun ja sen hyväksynnän perustana olleessa kieliversiossa – käytettiin järjestelmällisesti ilmaisua ”matkustaja”. Lainsäätäjän tarkoituksena oli näin ollen selvästi, että voittomarginaalijärjestelmää sovellettaisiin vain tapauksiin, joissa matkatoimisto myy palveluja suoraan matkustajalle.(15)

25. Komissio katsoo myös, ettei säännöksen kahdella ilmaisulla muutoin olisi mitään mieltä. Jos merkitys olisi ”asiakas”, kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdan (direktiivin 2006/112 306 artiklan 1 kohdan) sanat ”omissa nimissään” olisivat tarpeettomia, sillä matkatoimistot toimivat aina omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin (jotka ostavat suoraan niiltä) mutta eivät aina suhteessa matkustajiin (jotka eivät välttämättä ole samoja henkilöitä). Kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdan (direktiivin 2006/112 307 ja 308 artiklan) ilmaisut ”matkustajalle – – suorittamana palveluna” ja ”matkustajan maksaman” olisivat epäloogisia, jos palvelun ostaja olisi toinen matkatoimisto: jos yhden matkatoimiston kokoama paketti myydään toiselle matkatoimistolle ennen kuin se myydään matkustajalle, miten ensimmäisen matkatoimiston kate (arvonlisäveron peruste) voidaan laskea, jos pakettia ”on pidettävä yhtenä [kyseisen] matkatoimiston matkustajalle suorittamana palveluna” mutta toinen matkatoimisto soveltaa omaa katettaan?

26. Komissio korostaa myös, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan säännöksiä on tulkittava suppeasti, jos ne ovat poikkeuksia yleisistä periaatteista.(16) Voittomarginaalijärjestelmä on poikkeus periaatteesta, jonka mukaan vero kannetaan liiketoimien ketjun kussakin vaiheessa ja ostoihin sisältyvä vero vähennetään kussakin vaiheessa ennen vähittäiskauppavaihetta.(17)

27. Vaikka komissio onkin samaa mieltä siitä, että asiakaslähtöinen lähestymistapa sopisi paremmin voittomarginaalijärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseen, komissio korostaa, että jäsenvaltioiden on sovellettava unionin arvonlisäverolainsäädäntöä, vaikka se niiden mielestä kaipaasi parannusta.(18)

28. Komissio kuitenkin täsmentää, että sen näkemyksen (joka ilmeisesti perustuu pikemminkin järjestelmän tarkoitukseen kuin lainsäädännön sanamuotoon) mukaan voittomarginaalijärjestelmää olisi sovellettava, kun yritys, joka (oikeushenkilönä) ei itse voi olla matkustaja, ostaa matkapaketin henkilöstönsä käyttöön. Tässä oleellista on se, ettei pakettia ole tarkoitus myydä edelleen todelliselle matkustajalle.

29. Sen sijaan vastaajina olevat jäsenvaltiot(19) korostavat tarvetta varmistaa, että voittomarginaalijärjestelmän tavoitteet saavutetaan.

30. Komission keskeisen kielellisen väitteen osalta jäsenvaltiot korostavat, että yhdessä kieliversiossa käytettyä unionin säännöksen sanamuotoa ei voida käyttää tämän säännöksen ainoana tulkintaperusteena eikä sille voida antaa etusijaa muihin kieliversioihin nähden. Erikielisten versioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön yleisen systematiikan ja tarkoituksen mukaan, jonka osa säännös on.(20) Unionin tuomioistuin on omaksunut tällaisen teleologisen lähestymistavan, kun se katsoi, että voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan hotellitoiminnan harjoittajaan, joka tarjoaa asiakkailleen paketin, johon kuuluu majoitus, kuljetus hotelliin eri paikkakunnilta ja kiertoajelu linja-autolla, jolloin kuljetuspalvelut hankitaan kolmannelta, vaikka hotellitoiminnan harjoittaja ei muodollisesti ole matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä.(21) Tätä lähestymistapaa olisi sovellettava myös tässä sen varmistamiseksi, että järjestelmän tavoitteet saavutetaan asianmukaisesti.

31. Komission havaitsemat epäloogisuudet tiettyjen ilmaisujen käytössä eivät jäsenvaltioiden mielestä ole ratkaisevia seikkoja. Säännösten englanninkielisessä versiossa (johon muut versiot, joissa on käytetty sanaa "asiakas", perustuvat) ei mainita matkatoimistoja, jotka toimivat omissa nimissään suhteessa *asiakkaisiinsa* vaan jotka toimivat omissa nimissään suhteessa *asiakkaisiin* (jotka siis eivät ole välttämättä suoraan niiden omia asiakkaita). Näin ollen tällainen sanamuoto ei ole ilmeisen tarpeeton – ja joka tapauksessa komissio säilyttää kyseisen sanamuodon muutosehdotuksessa. Koska on täsmennetty, ettei voittomarginaalijärjestelmää sovelleta matkatoimistoihin, jotka toimivat ainoastaan välittäjinä, sanat "omissa nimissään" voivat olla tarpeettomia missä tahansa tulkinnassa. Kuten unionin tuomioistuin on todennut, sanoja "matkustajan maksama" ei voida tulkita sanamuodon mukaisesti vaan ne voivat tarkoittaa kolmannen henkilön suorittamia maksuja.(22)

32. Vastaajina olevat jäsenvaltiot toteavat myös, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vaatimus, jonka mukaan poikkeuksia arvonlisäverojärjestelmän periaatteista on tulkittava suppeasti, ei tarkoita, että käytettyjä ilmaisia pitäisi tulkita siten, että poikkeukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa ja että tulkinnan on sovellettava yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin poikkeuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta.(23)

33. Jäsenvaltiot toteavat, että komission viittaus asiaan C-304/05, komissio vastaan Espanja,(24) ei ole merkityksellinen. Kyseinen asia koski kuudennen direktiivin säännöstä, jonka tulkinta oli selkeä säännöksen sanamuodon perusteella. Tässä on täysin selvää, että sanamuotoa voidaan tulkita eri tavoin, ja näin onkin tehty.

Arviointi

34. Nyt käsiteltävissä asioissa unionin tuomioistuin on hankalassa asemassa. Direktiivin

2006/112 306–310 artiklan nykyisissä kieliversioissa sanojen ”asiakas” ja ”matkustaja” (joista kumpaakaan ei ole määritelty) käytössä ei ole nähtävissä johdonmukaista kaavaa. Komission tilanteen oikaisemiseksi antamasta ehdotuksesta (joka ei sinänsä ole malli kielellisestä johdonmukaisuudesta) ei ole päästy sopimukseen neuvostossa, jolle ehdotus toimitettiin yli kymmenen vuotta sitten. Vaikuttaa siltä, että on päädytty jos ei umpikujaan niin ainakin tilanteeseen, jossa yhteistä tahtoa ei ole riittävästi yhtenäisen lähestymistavan vahvistamiseksi. Asiassa on kaksi keskenään epäjohdonmukaista tulkintaa, ja kummankin puolesta voidaan esittää perusteluja. Kahdeksan jäsenvaltiota tulkitsee säännöksiä yhdellä tavalla (aiemmin vähintään 13 teki näin), kun taas muut – joista yksikään ei ole väliintulijana esittänyt omia näkemyksiään – tulkitsevat niitä toisella tavalla, eikä kumpikaan lähestymistapa liity välttämättä siihen, käytetäänkö direktiivin 2006/112 asiaa koskevissa kieliversioissa sanaa ”matkustaja” vai ”asiakas”.

35. On vaikeaa välttyä siltä vaikutelmalta, että unionin tuomioistuinta pyydetään ratkaisemaan arvonlisäveropolitiikkaan (ja lainsäädännön laadintaan) liittyvä asia, johon jäsenvaltioiden ja lainsäätäjän valmiudet tai halukkuus eivät riitä.

36. Unionin tuomioistuimen on joka tapauksessa annettava voimassa olevaa tekstiä koskeva oikeudellinen tulkinta, jonka perusteella ratkaistaan, ovatko komission toimenpiteet (tässä ratkaisuehdotuksessa käsiteltävän kysymyksen osalta) perusteltuja vai eivät.

37. Tässä yhteydessä niiden jäsenvaltioiden lukumäärä, jotka soveltavat jompaakumpaa lähestymistapaa, ei voi mielestäni olla sellainen seikka, jolla on oikeudellista merkitystä unionin tuomioistuimen arvioinnille (vaikka se saattaa olla poliittinen seikka, jolla on jossain määrin merkitystä lainsäätäjälle). Arvioinnin tuloksesta riippumatta monen jäsenvaltion on muutettava lainsäädäntöään. Vastaavasti yhtä vähän painoarvoa voidaan mielestäni antaa käytännön vaikeuksille, joita matkatoimistoille voi aiheutua jommankumman tulkinnan perusteella, jos tulkintaa sovelletaan yhdenmukaisesti – tietysti muita vaikeuksia kuin niitä, joita voittomarginaalijärjestelmällä pyritään välttämään. Kumpikaan lähestymistapa ei todennäköisesti ole täydellinen käytännössä, mutta jos vähintään kahdeksan (aikaisemmin vähintään 13) jäsenvaltiota on pystynyt panemaan säännökset täytäntöön tietyllä tavalla pitkällä aikavälillä, kyseiseen täytäntöönpanoon liittyvät vaikeudet (pikemminkin erikseen tarkasteltuina kuin osana sisäisesti ristiriitaista kokonaisuutta) eivät todennäköisesti ole ratkaisevia.

38. Jos voittomarginaalijärjestelmää koskevat säännökset olisivat yksiselitteisiä, niiden selkeä merkitys olisi periaatteessa etusijalla, vaikka tämä heikentäisikin jonkin verran voittomarginaalijärjestelmän tavoitteiden saavuttamista. Mielestäni niissä on kuitenkin tulkinnan varaa, ja unionin tuomioistuimen on otettava huomioon kyseisen järjestelmän tarkoitus ja yleinen systematiikka ja sen antamat aiemmat ratkaisut tässä yhteydessä.(25)

39. Mielestäni ei ole hyödyllistä yrittää löytää ratkaisua analysoimalla yksityiskohtaisesti sitä sattumanvaraista tapaa, jolla ilmaisuja ”matkustaja” ja ”asiakas” tai niiden vastineita nykyisin käytetään direktiivin 2006/112 306–310 artiklan eri kieliversioissa. Komissio korostaa, että sanaa ”asiakas” käytettiin vain kerran ainoastaan yhdessä kuudennen direktiivin 26 artiklan kuudesta alkuperäisestä kieliversiosta, ja se on selittänyt, miten kyseinen poikkeavuus syntyi ja miten se myöhemmin laajeni. Komissio on vakuuttunut – enkä näe mitään syytä epäillä tätä –, että neuvoston tarkoituksena oli käyttää järjestelmällisesti sanaa ”matkustaja”.

40. En kuitenkaan usko, että aikomuksesta käyttää johdonmukaisesti sanaa ”matkustaja” seuraa välittömästi aikomus rajoittaa voittomarginaalijärjestelmän käyttö tilanteisiin, joissa matkatoimisto toimii suoraan suhteessa fyysiseen henkilöön, joka kuluttaa tai hyödyntää tarjottuja palveluja.

41. On totta, että kun otetaan huomioon kyseisen sanan kirjaimellinen merkitys, on vaikeaa

tulkita sanaa "matkustaja" siten, että se tarkoittaisi "toista matkatoimistoa". Kontekstuaalinen tulkinta, jossa otetaan huomioon säännösten tavoite ja yleinen systematiikka, voi kuitenkin johtaa laajempaan tulkintaan.

42. Yhtäältä sanalle "matkustaja" ei voida antaa tiukan sananmukaista tulkintaa voittomarginaalijärjestelmän yhteydessä. Robert Louis Stevensonille itse matka on ehkä ollut tärkeämpi kuin määränpää,(26) mutta hän ei ehkä olisi ollut yhtä toiveikas, jos hänen lentonsa olisivat olleet myöhässä, hän olisi joutunut istumaan lentokoneiden ahtaissa istumapaikoissa tai hänelle olisi tarjottu mautonta ruokaa pienillä muovitarjottimilla. Monilla, ellei useimmilla, nykyajan lomanvietäjillä painopiste on muuttunut: määränpää on tärkeämpi kuin matka,(27) ja asiakas voi varata hotellin tai muun majoituksen matkatoimiston kautta ja järjestää kuljetuksen itse. Jälkimmäisestä oli kyse "autolomissa" asiassa Van Ginkel,(28) jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kyseiset lomat kuuluvat voittomarginaalijärjestelmän soveltamisalaan. Lisäksi on selvää, että henkilö voi ostaa matkapaketin, jonka käyttää joku muu, mutta olisi yllättävää, jos oston arvonlisäverokohtelu riippuisi siitä, onko ostaja todellinen matkustaja vai sukulainen, matkaseuralainen tai joku muu. Ei myöskään ole perusteita sille, että matkatoimiston kautta varattuun lomaan pitäisi sisältyä merkittävässä määrin matkustamista: on ehkä mukavampaa (tai ehkä halvempaa myynninedistämistarjousten osalta) varata kaiken kattava kylpylämatka omasta kotikaupungista matkatoimiston kautta kuin suoraan kylpylästä.(29) Voittomarginaalijärjestelmää sovellettaessa "matkustajan" ei näin ollen tarvitse välttämättä olla se henkilö, joka matkustaa, ja pakettiin, johon matkatoimiston on sovellettava voittomarginaalijärjestelmää, ei tarvitse sisältyä todellisia matkan toteuttamiseen liittyviä palveluja tai tosiasiallista matkustamista.

43. Toisaalta tarvitsematta tehdä erityisiä päätelmiä tavoista, joilla ilmaisua "asiakas" tai sen vastinetta on käytetty eri kieliversioissa, pelkästään se seikka, että kyseinen ilmaisu hyväksyttiin lainsäädäntöön ja sen sallittiin levitä, on ristiriidassa sen näkemyksen kanssa, että lainsäätäjät olisi koskaan pitänyt ilmaisun "matkustaja" käyttöä ratkaisevan tärkeänä. Todettakoon lisäksi, että ilmaisun "asiakas" lisääntynyt käyttö lainsäädännössä on lisännyt matkatoimistojen välistä loma- tai matkapakettien myyntiä.

44. Vaikuttaa siis siltä, että lainsäätäjän tarkoitus käyttää yhtä ilmaisua kuvaamaan henkilöä, joka ostaa matkatoimistolta matka- tai majoituspalveluja tai vastaavia palveluja – ja "matkustaja" oli sopiva sana tähän tarkoitukseen – ei edellyttä, että kyseisen ilmaisun merkitystä rajoitetaan tällaisten henkilöiden erityisen pieneen ryhmään.

45. Komissio ei myöskään pyri tulkitsemaan ilmaisua "matkustaja" kirjaimellisesti: se katsoo, että ilmaisun soveltamisalaan kuuluu esimerkiksi yritys, joka ostaa palveluja työntekijöilleen. Komission mielestä ainut ehto on, että pakettia ei saa myydä edelleen loppukäyttäjälle.

46. Näin ollen mielestäni voittomarginaalijärjestelmää koskevien säännösten teksti ei ole yksiselitteinen, vaikka oletettaisiin, että alkuperäinen tarkoitus oli käyttää järjestelmällisesti ilmaisua "matkustaja", joka ei sinänsä ole yksiselitteinen.

47. Näin ollen kyseistä ilmaisua voidaan mielestäni tulkita niin, että se sisältää myös asiakkaat, jotka ovat muita kuin fyysisiä henkilöitä, jotka tosiasiallisesti käyttävät matkatoimistolta ostettuja matka- tai lomapalveluja (tai kuten komissio ehdottaa, muita kuin ne, jotka ostavat tällaisten henkilöiden hyväksi), ja siis myös muut matkatoimistot, jotka jälleenmyyvät näitä palveluja. Kun otetaan huomioon eri kieliversioiden aiheuttama epävarmuus, sitä olisi tulkittava näin, jos voittomarginaalijärjestelmän tarkoitus ja yleinen systematiikka sitä edellyttävät. Oikeuskäytännössä on jo tulkittu käsitettä "matkatoimisto" kyseisen tulkintavaatimuksen perusteella siten, että siihen kuuluvat myös hotellitoiminnan harjoittaja, joka tarjoaa kuljetuksia ja kiertotajeluja sisältäviä majoituspaketteja, ja taloudellinen toimija, joka järjestää kieli- ja opintomatkoja ulkomaille.(30) Tämä voidaan myös rinnastaa unionin tuomioistuimen tulkintaan

ilmaisusta ”urheiluun osallistuvat henkilöt” – joka, kuten on tunnustettu, viittaa tavanomaisessa kielenkäytössä vain luonnollisiin henkilöihin – eli tulkintaan, jonka mukaan kyseiseen käsitteeseen voivat kuulua oikeushenkilöt ja rekisteröimättömät yhdistykset sovellettaessa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohtaa (josta on tullut direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohta).(31)

48. Ratkaisevaa on se, että sellaisen myynnin sulkeminen voittomarginaalijärjestelmän ulkopuolelle, jossa matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä myy toiselle matkatoimistolle matka- tai lomapaketteja jälleenmyyntiä varten, olisi vastoin kahta tavoitetta, jotka ovat riidattomia tässä asiassa ja jotka järjestelmällä oli tarkoitus saavuttaa.

49. Unionin tuomioistuimien on matka- tai lomapakettiin sisältyvien palvelujen ja niiden suorituspaikkojen moninaisuuden vuoksi tunnustanut tavoitteen mukauttaa verotuspaikkaa, veron perustetta ja ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskevia yleisiä sääntöjä, joiden soveltaminen aiheuttaisi käytännön vaikeuksia matkatoimistoille ja turistimatkojen järjestäjille, mikä olisi omiaan vaikeuttamaan näiden toimintaa.(32) Kun matkatoimisto A kokoaa paketin, johon sisältyy esimerkiksi kiertoaajelu linja-autolla useissa jäsenvaltioissa sekä majoitus, ravintola-ateriat ja vierailut turistinähtävyyksissä kussakin jäsenvaltiossa, ja myy sen matkatoimisto B:lle, joka jälleenmyy sen luonnollisille henkilöille, jotka osallistuvat kiertoaajeluun, A joutuu kohtaamaan kaikki tähän liittyvät käytännön vaikeudet eikä B. Vaikka A:n B:lle toteuttaman myynnin suorituspaikka ei ole se jäsenvaltio, johon B on sijoittautunut, B:n vaikeudet eivät periaatteessa ole suurempia kuin yksinkertaisessa rajat ylittävässä suorituksessa – nimittäin oikeus vaatia ostoon sisältyvän veron palautusta tai vähennystä toisessa jäsenvaltiossa suoritetusta liiketoimesta maksetusta verosta. B:n tilanne sinänsä ei välttämättä oikeuta erityisen voittomarginaalijärjestelmän soveltamista. A:n ongelmana on sen sijaan se, että sen ostoihin sisältyvää veroa kannetaan eri jäsenvaltioissa eri palveluista, joihin sovelletaan eri verokantoja – eli kyseessä on juuri sellainen tilanne, jota voittomarginaalijärjestelmän on tarkoitus helpottaa. Komission käsiteltävissä asioissa suosiman matkustajalähtöisen lähestymistavan mukaan järjestelmästä hyöttyä kuitenkin pelkästään B, ei A.

50. Vastaavat arvioinnit koskevat toista tavoitetta eli arvonlisäverotulojen asianmukaista kohdentamista jäsenvaltiolle, jossa asianomaiset palvelut tosiasiallisesti suoritetaan ja vastaanotetaan. Jos edellä mainitussa esimerkissä voittomarginaalijärjestelmää ei sovelleta A:n myyntiin B:lle, A saa palautuksena matkustajille jäsenvaltioissa suoritetuista ja heidän käyttämistään palveluista maksetun arvonlisäveron määrän, mikä todennäköisesti johtaa A:n kohdalla nettomaksuihin suurimmasta osasta tai kaikista näistä määristä(33) ja arvonlisäverotulojen menetyksiin kyseisissä jäsenvaltioissa. Vaikka arvonlisävero on yhdenmukaistettu Euroopan unionin tasolla, se on kansallinen vero, jota kannetaan kussakin jäsenvaltiossa jäsenvaltioiden asettamien verokantojen ja yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti. Se luokitellaan direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdassa ”yleiseksi kulutukseen kohdistuvaksi veroksi”. Vaikka direktiivin 2006/112 V osastossa (31–61 artikla) esitetään tiettyjä sääntöjä suorituspaikasta, jossa on rajat ylittävä tekijä, kulutusveron käsitteeseen kuuluu olennaisesti, että se vero konkretisoituu varsinaisen kulutuksen ajankohtana ja paikassa (toisin sanoen arvonlisäveron kaltaisen ei-kumulatiivisen monivaiheisen veron osalta suoritusketjun loppupäässä loppukäytön yhteydessä). Käsiteltävässä tapauksessa asianomaiset palvelut suoritetaan ja kulutetaan samassa jäsenvaltiossa. Näiden palvelujen rajat ylittävä tekijä on lähinnä keinotekoinen – A:n jäsenvaltiossa tapahtuva suoritus koskee A:n palveluja eikä palvelun suorittajien palveluja vierailtavissa jäsenvaltioissa. Jos siis yhdessä jäsenvaltiossa tapahtuvasta kulutuksesta saadut tulot kertyisivät jonkin toisen sellaisen jäsenvaltion hyväksi, jossa palveluja, jotka johtivat suoraan kulutukseen, ei suoritettu, tämä olisi voittomarginaalijärjestelmän tavoitteiden vastaista sekä sen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen vastaista, joka kyseisen järjestelmän on tarkoitus taata.

51. On totta, että yleisestä järjestelmästä tehtyjä poikkeuksia on tulkittava suppeasti, mutta – kuten jäsenvaltiot ovat todenneet – tämä ei tarkoita, että käytettyjä ilmaisia olisi tulkittava siten, että ne menettäisivät aiotun vaikutuksensa. Komission ehdottamassa tulkinnassa kävisi juuri näin.(34)
52. Tämän vuoksi minun on todettava, että asiakaslähtöinen lähestymistapa soveltuu paremmin kuin matkustajalähtöinen lähestymistapa voittomarginaalijärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseen ja että jälkimmäinen on itse asiassa kyseisten tavoitteiden vastainen sen kaltaisissa tilanteissa, joissa komissio väittää, että sitä on sovellettava. Tällainen päätelmä riittää mielestäni komission kanteiden hylkäämiseen kaikissa näissä asioissa (sillä varauksella, että asiassa C-189/11, komissio vastaan Espanja, ratkaistavana on kolme muutakin kysymystä).
53. Kun tämä on todettu, voi olla hyödyllistä mainita lyhyesti vastaajina olevien jäsenvaltioiden esittämiä muita tärkeitä seikkoja, jotka myös tukevat tätä näkemystä, sekä lausua tietyistä komission esittämistä väitteistä.
54. Ensinnäkin jäsenvaltiot korostavat arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta siinä mielessä, ettei arvonlisäveroa saisi soveltaa tavalla, joka vääristää palvelujen suorittajien välistä kilpailua.(35) Ne toteavat, että koska (kuten olen selittänyt edellä 49 ja 50 kohdassa) komission tulkinta ei helpota matkapaketin kokoamiseen liittyviä käytännön tai hallinnollisia vaikeuksia, kun paketti myydään toiselle matkatoimistolle, kyseinen tulkinta suosii suuria turistimatkojen järjestäjiä ja matkatoimistoja verrattuna pieniin järjestäjiin ja matkatoimistoihin, joilla on epätodennäköisemmin tarvittavia resursseja selviytyä näistä vaikeuksista. Jälkimmäisillä on siksi vähemmän valmiuksia koota paketteja myytäväksi toisille matkatoimistoille. Komission tulkinta merkitsee sitä, että verovelvollisten palvelujen suorituksia kohdellaan arvonlisäverotuksessa perusteettomasti eri tavoin pikemminkin asiakkaan henkilöllisyyden kuin palvelun suoritukseen tai suorittajaan liittyvien perusteiden perusteella.
55. Yhdyn tähän näkemykseen. Kokoa koskeva peruste antaa suurille toimistoille edun pienempiin verrattuna myös muilla tavoin, mutta arvonlisäverosääntöjen soveltamisen ei pitäisi lisätä syrjintää. On myös totta, että neutraalisuuden periaate tässä merkityksessä ei ole primaarioikeuden määräys, joka voisi määrittää säännöksen pätevyyden, vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti muiden tällaisten periaatteiden kanssa.(36) Tässä sen soveltaminen tukee kuitenkin näkemystäni, joka perustuu kyseiseen periaatteeseen ja jonka mukaan säännöstä, jonka merkitys ei ole selvä (erityisesti, jos siitä on keskenään ristiriitaisia kieliversioita), on tulkittava sen lainsäädännön tavoitteen ja yleisen systematiikan mukaan, jonka osa kyseinen säännös on.
56. Toiseksi komissio on väittänyt, että direktiivin 2006/112 306 artiklan ilmaisu ”omissa nimissään” on tarpeeton, jos sovelletaan asiakaslähtöistä lähestymistapaa, koska matkatoimistot toimivat aina omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin (jos näin ei olisi, ne, joiden suhteen matkatoimistot toimivat, eivät olisi niiden asiakkaita).
57. Tämän väitteen perustelut ovat heikot. Vaikka on totta, että lainsäädännössä käytetyllä sanalla tai ilmaisulla on periaatteessa oletettava olevan omat tarkoituksensa, en voi hyväksyä sitä, että tulkinnalle, jossa pyritään ainoastaan välttämään tarpeettomia ilmaisia, pitäisi antaa etusija sellaiseen tulkintaan verrattuna, joka paljon selvemmin palvelee kokonaisuutena tarkastellun säädöksen tarkoitusta. Lainsäädännössä on tarpeettomia ilmaisia. Tässä ilmaisu ”omissa nimissään” voidaan helposti tulkita siten, että sillä yksinkertaisesti ennakoitaan seuraavassa lauseessa mainittujen ainoastaan välittäjinä toimivien matkatoimistojen sulkemista pois järjestelmästä. Totean lisäksi, että komission vuonna 2002 esittämässä kuudennen direktiivin 26 artiklan muutosehdotuksessa – jolla asiakaslähtöinen lähestymistapa pitäisi panna täytäntöön –

käytetään edelleen sanoja ”jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa asiakkaaseen” ja siten jatketaan väitettyjen tarpeettomien ilmaisujen käyttöä.

58. Kolmanneksi komissio väittää, että ”katteen” määritelmä direktiivin 2006/112 308 artiklassa on käyttökelvoton, jos sovelletaan asiakaslähtöistä lähestymistapaa. Jos matkatoimisto A kokoaa paketin ja myy sen matkatoimisto B:lle, joka puolestaan myy sen matkustajalle, miten A:n kate voi olla matkustajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten A:lle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista – jotka koituvat välittömästi matkustajan hyväksi – aiheutuneiden todellisten kustannusten välinen erotus, kun asiakkaan maksamaan hintaan kuuluu sekä A:n että B:n kate?

59. Jos nykyisen lainsäädännön sanaa ”matkustaja” tulkittaisiin laajasti – kuten mielestäni pitäisi tehdä – siten, että siihen kuuluu erilaisia asiakkaita ja erityisesti muita matkatoimistoja, ongelma poistuu.(37) Lisäksi, kuten jäsenvaltiot ovat todenneet, sanoja ”matkustajan maksama” ei voida tulkita kirjaimellisesti tässä yhteydessä.(38)

60. Neljänneksi komissio viittaa asiaan C-204/03, komissio vastaan Espanja,(39) jossa todetaan, etteivät jäsenvaltiot voi poiketa arvonlisäverodirektiiveissä nimenomaisesti säädettyistä säännöksistä, vaikka tämä johtaisi tulokseen, joka vastaisi paremmin kyseisen lainsäädännön yleisiä päämääriä.

61. Olen jälleen samaa mieltä jäsenvaltioiden kanssa siitä, ettei oikeuskäytäntö sulje pois tulkintaa, jonka tulos on tällainen, jollei se ole vastoin selkeää ja yksiselitteistä säännöstä. Käsiteltävässä asiassa merkitykselliset säännökset eivät ole yksiselitteisiä, kuten on jo laajalti osoitettu.

62. Lopuksi on kuitenkin tunnustettava, ettei asiakaslähtöinen lähestymistapa ole ihmelääke voittomarginaalijärjestelmän kaikille mahdollisille puutteille. Sen merkittävimmät puutteet on esitetty komission kuudennen direktiivin muutosehdotusten perusteluissa:

”Useat jäsenvaltiot ovat ottaneet esiin myös liikematkat ja niiden aiheuttamat ongelmat yrityksille, jotka itse asiassa ovat matkapakettien loppukäyttäjiä siitä syystä, että niillä ei ole 26 artiklaan ehdotettujen uusien säännösten perusteella tuotantopanoksista maksettujen arvonlisäverojen jäännösosuuksien vähennysoikeutta. Jos ne tilaavat matkapaketin matkatoimistolta, niiltä veloitetaan arvonlisäverollinen hinta, minkä vuoksi asianomainen yritys ei voi vähentää kyseistä alv:n määrää huolimatta siitä, että matkapaketti käytetään liiketoiminnalliseen tarkoitukseen. Tämä merkitsee käytännössä arvonlisäveron jäännösosuuksien kantamista välituotekäyttövaiheessa, mikä on vastoin yhteisön alv-järjestelmän [neutraalisuuden] periaatetta.”(40)

63. Vaikka kyseinen ongelma onkin tunnustettu, sitä ei ole ratkaistu muutosehdotuksessa. Käsiteltävissä asioissa komissio esittää tulkinnan, jonka mukaan ilmaisu ”matkustaja” kattaisi yritykset, jotka ostavat liikematkoja – ja siten se käytännössä soveltaisi tältä osin asiakaslähtöistä lähestymistapaa (ja tehdessään näin sisällyttäisi arvonlisäveron jäännösosuuksien).

64. Ongelma voidaan välttää ainoastaan, jos sovellettaisiin matkustajalähtöistä lähestymistapaa, jota tulkittaisiin mahdollisimman suppeasti siten, että voittomarginaalijärjestelmää sovellettaisiin ainoastaan silloin, kun matkatoimiston asiakas olisi luonnollinen henkilö, joka kuluttaa myydyt palvelut. Jos asiakas olisi verovelvollinen oikeushenkilö, sovellettaisiin yleistä järjestelmää ja, jos hankittuja palveluja käytettäisiin vain liiketoiminnallisiin tarkoituksiin ja ne olisivat yrityksen verollisten myyntien kustannustekijöitä, kyseisiin palveluihin sisältyvä arvonlisävero sekä matkatoimiston katteeseen sisältyvä arvonlisävero voitaisiin vähentää kyseisten myyntien verosta ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta verovelvollisten osalta olisi noudatettu.

65. Tämä ei ole kuitenkaan komission ehdottama tulkinta matkustajalähtöisestä lähestymistavasta. Lisäksi voittomarginaalijärjestelmän tavoitteena on – ja tämä on riidatonta – nimenomaisesti yksinkertaistaa menettelyjä ja varmistaa arvonlisäverotulojen asianmukainen kohdistuminen. Mikään ei viittaa siihen, että sen tarkoituksena oli myös taata, että ostoihin sisältyvä vero voitaisiin vähentää täysimääräisenä sellaisten matkapalvelujen osalta, joita käytetään verolliseen liiketoiminnalliseen tarkoitukseen, vaikka tämä olisikin ollut toivottava tavoite.

66. Edellä kuvaamani ongelma ei näin ollen saa minua tarkistamaan päätelmääni, jonka mukaan voittomarginaalijärjestelmän oikea tulkinta edellyttää asiakaslähtöisen lähestymistavan soveltamista, minkä seurauksena komission kanteet pitäisi hylätä siltä osin kuin niissä vaaditaan tuomioistuinta toteamaan, että jäsenvaltiot eivät ole noudattaneet direktiivin 2006/112 306–310 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska matkatoimistojen sallitaan soveltaa voittomarginaalijärjestelmää matkapalvelujen suorituksiin muille kuin matkustajille.

Oikeudenkäyntikulut

67. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Kaikki vastaajina olevat jäsenvaltiot ovat vaatineet oikeudenkäyntikulujen korvaamista. Työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Ratkaisuehdotus

68. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että – jollei erillisessä asiassa C-189/11 esittämässäni ratkaisuehdotuksessa, joka koskee muita Espanjan kuningaskuntaa vastaan esitettyjä kanneperusteita, esittämistäni analyysistä ja päätelmistä muuta johdu – unionin tuomioistuin

- hylkää komission kanteet
- velvoittaa komission korvaamaan jäsenvaltioille vastaajina aiheutuneet oikeudenkäyntikulut ja
- velvoittaa väliintulijoina olevat jäsenvaltiot vastaamaan omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Liite I

Direktiivin 2006/112 306–310 artikla

”306 artikla

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.[(41)]

2. Turistimatkojen järjestäjiä pidetään matkatoimistoina tätä lukua sovellettaessa.

307 artikla

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.

308 artikla

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.

309 artikla

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 yhteisössä että sen ulkopuolella, on vapautettuna pidettävä vain sitä osaa matkatoimiston palvelusta, joka koskee yhteisön ulkopuolella suoritettuja liiketoimia.

310 artikla

Muiden verovelvollisten matkatoimistolle toimittamaan laskuun merkitsemät arvonlisäverot sellaisista 307 artiklassa tarkoitetuista liiketoimista, jotka välittömästi koituvat *matkustajan* hyväksi, eivät oikeuta vähennykseen eivätkä palautukseen missään jäsenvaltiossa.”

Liite II

Kuudennen direktiivin 26 artikla

”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä

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.[(42)] 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.”

Liite III

Eri kieliversioissa käytetyt ilmaiset

Kuudes direktiivi

BG (43)

CS

DA

DE

26 artiklan 1 kohta

???????? (vastaanottaja, edunsaaja)

zákazník (asiakas)

rejsende (matkustaja)

Reisender (matkustaja)

26 artiklan 2 kohdan ensimmäinen virke

???????? (matkustaja)

26 artiklan 2 kohdan kolmas virke

????????/??????

(matkustaja/turisti)

26 artiklan 4 kohta

??????

(turisti)

Direktiivi 2006/112

BG

CS

DA

DE

306 artikla

??????

(asiakas)

cestující

(matkustaja)

rejsende (matkustaja)

Reisender (matkustaja)

307 artikla

????????? ???? (matkustaja)

308 artikla

310 artikla

Kuudes direktiivi

EL

EN

ES

ET

26 artiklan 1 kohta

?????????? (matkustaja)

customer (asiakas)

viagero (matkustaja)

klient (asiakas)

26 artiklan 2 kohdan ensimmäinen virke

traveller (matkustaja)

reisija (matkustaja)

26 artiklan 2 kohdan kolmas virke

26 artiklan 4 kohta

Direktiivi 2006/112

EL

EN

ES

ET

306 artikla

?????????? (matkustaja)

customer (asiakas)

viagero (matkustaja)

reisija (matkustaja)

307 artikla

traveller (matkustaja)

308 artikla

310 artikla

Kuudes direktiivi

FI

FR

HU

IT

26 artiklan 1 kohta

matkustaja

voyageur (matkustaja)

utas (matkustaja)

viaggiatore (matkustaja)

26 artiklan 2 kohdan ensimmäinen virke

26 artiklan 2 kohdan kolmas virke

26 artiklan 4 kohta

Direktiivi 2006/112

FI

FR

HU

IT

306 artikla

asiakas

voyageur (matkustaja)

utas (matkustaja)

viaggiatore (matkustaja)

307 artikla

308 artikla

asiakas

matkustaja

utazó (matkustaja)

310 artikla

matkustaja

utas (matkustaja)

Kuudes direktiivi

LT

LV

MT

NL

26 artiklan 1 kohta

klientas (asiakas)

klients (asiakas)

klienti (asiakas)

reiziger (matkustaja)

26 artiklan 2 kohdan ensimmäinen virke

keleivis (matkustaja)

ce?ot?js (matkustaja)

vja??atur (matkustaja)

26 artiklan 2 kohdan kolmas virke

26 artiklan 4 kohta

Direktiivi 2006/112

LT

LV

MT

NL

306 artikla

keleivis (matkustaja)

ce?ot?js (matkustaja)

konsumaturi (kuluttaja)

reiziger (matkustaja)

307 artikla

vja??atur (matkustaja)

308 artikla

310 artikla

Kuudes direktiivi

PL

PT

RO (44)

SK

26 artiklan 1 kohta

klient (asiakas)

cliente (asiakas)

client (asiakas)

zákazník (asiakas)

26 artiklan 2 kohdan ensimmäinen virke

podrózny (matkustaja)

viajante (matkustaja)

c?l?tor (matkustaja)

turista (turisti)

26 artiklan 2 kohdan kolmas virke

26 artiklan 4 kohta

cestujúci (matkustaja)

Direktiivi 2006/112

PL

PT

RO

SK

306 artikla

nabywca (ostaja)

cliente (asiakas)

client (asiakas)

zákazník (asiakas)

307 artikla

turysta (turisti)

308 artikla

310 artikla

Kuudes direktiivi

SL

SV

26 artiklan 1 kohta

naro?niki (asiakas)

kunder (asiakkaat)

26 artiklan 2 kohdan ensimmäinen virke

potnik (matkustaja)

resande (matkustaja)

26 artiklan 2 kohdan kolmas virke

26 artiklan 4 kohta

Direktiivi 2006/112

SL

SV

306 artikla

potnik (matkustaja)

kunder (asiakkaat)

307 artikla

resande (matkustaja)

308 artikla

310 artikla

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä direktiivi 2006/112).

3 – Matkapaketeista, pakettilomista ja pakettikiertomatkoista 13.6.1990 annettu neuvoston direktiivi 90/314/ETY (EYVL L 158, s. 59). Direktiivin 1 artiklassa säädetään, että direktiivin tarkoituksena on "lähentää toisiinsa jäsenvaltioiden lakeja, asetuksia ja hallinnollisia määräyksiä,

joita sovelletaan yhteisön alueella myytäviin tai myytäväksi tarjottaviin matkapaketteihin, mukaan lukien pakettilomat ja pakettikiertomatkat”.

4 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi). Direktiivin 2006/112 306–310 artiklassa pelkästään laaditaan uudelleen kuudennen direktiivin 26 artiklan rakenne ja sanamuoto, mutta ei periaatteessa muuteta sisällöllisesti kyseistä artiklaa (ks. direktiivin 2006/112 johdanto-osan kolmas perustelukappale).

5 – Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY säännösten mukaan (EUVL L 44, s. 23). Tällä direktiivillä kumottiin ja korvattiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annettu kahdeksas neuvoston direktiivi 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11).

6 – Komission määritelmä ”matkustajasta” on kylläkin itse asiassa hieman väljempi kuin tämä – ks. jäljempänä 28 kohta.

7 – Komissio selitti suullisessa käsittelyssä, että kuudennen direktiivin teksti, josta keskusteltiin ja sovittiin neuvostossa, perustui direktiivin ranskankieliseen versioon, jonka oli tarkoitus olla kaikkien muiden kieliversioiden perustana. Lopullinen englanninkielinen teksti perustui itse asiassa englanninkieliseen rinnakkaisversioon, jota ei ollut käytetty keskustelun perustana. Ei kuitenkaan voida kiistää, että jokaisen kuuden kieliversion tekstit hyväksyttiin ja kukin versio on yhtä todistusvoimainen.

8 – Tämän ratkaisuehdotuksen liitteessä I on esitetty direktiivin 2006/112 306–310 artiklan yksikielinen teksti ja liitteessä II kuudennen direktiivin 26 artiklan yksikielinen teksti. Olen kursivoinut molemmissa teksteissä sanan ”matkustaja” tai ”asiakas” tai sen vastineen aina sen esiintyessä. Liitteessä III on taulukko, jossa esitetään kussakin säännöksessä käytetty sana kussakin eri kieliversiossa. Suullisessa käsittelyssä komissio totesi, että neuvosto oli määrittänyt direktiivin 2006/112 kunkin kieliversion lopullisen tekstin, ilman että komissio pystyi vaikuttamaan muutoksiin.

9 – Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän osalta (KOM(2002) 64 lopullinen).

10 – Tämä oli joka tapauksessa tavoitteena. Uusissa säännösehdoituksissa ainakin ranskan-, kreikan-, italian- ja ruotsinkielisessä versiossa on todellisuudessa käytetty sanaa ”matkustaja” ainakin kerran.

11 – Kohdassa 4.1.2.1.

12 – Kypros, Unkari, Latvia ja Yhdistynyt kuningaskunta. Alankomaat muutti lainsäädäntöään myöhemmin (1.4.2012 lähtien), ja kyseistä jäsenvaltiota vastaan nostettu kanne (asia C-473/11) peruutettiin.

13 – Ks. komission lehdistötiedotteet IP/08/333 ja IP/11/76.

14 – Unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut matkatoimistoja koskevan menettelyn yksinkertaistamisen tavoitetta (ks. esim. asia C-31/10, Minerva Kulturreisen, tuomio 9.12.2010,

- Kok., s. I?12889, 17–18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Julkisasiamies Tizzano korosti veron tuoton oikeaa jakoa 12.9.2002 esittämässään ratkaisuehdotuksessa asiassa C-149/01, First Choice Holidays, tuomio 19.6.2003 (Kok., s. I?6291, ratkaisuehdotuksen 25 kohta, alaviite 13).
- 15 – Ks. kuitenkin jäljempänä 28 kohta.
- 16 – Ks. äskettäin esim. asia C-360/11, komissio v. Espanja, tuomio 17.1.2013 (18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).
- 17 – Ks. direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohta.
- 18 – Asia C-204/03, komissio v. Espanja, tuomio 6.10.2005 (Kok., s. I?8359, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 19 – Mielestäni ei ole hyödyllistä tuoda esiin yksittäisten jäsenvaltioiden esittämiä yksittäisiä väitteitä, joista on kuitenkin esitetty vain yhteenveto.
- 20 – Ks. esim. asia C?41/09, komissio v. Alankomaat, tuomio 3.3.2011 (Kok., s. I?831, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös asia C-296/95, EMU Tabac ym., tuomio 2.4.1998 (Kok., s. I?1605, 36 kohta).
- 21 – Yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998 (Kok., s. I-6229, 18–27 kohta). Ks. myös asia C-200/04, iSt, tuomio 13.10.2005 (Kok., s. I-8691, 22 kohta ja sitä seuraavat kohdat).
- 22 – Edellä alaviitteessä 14 mainittu asia First Choice Holidays, tuomion 28 kohta.
- 23 – Ks. äskettäin annettu esimerkki vapautuksista, asia C-91/12, PCF Clinic AB, tuomio 21.3.2013 (23 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).
- 24 – Edellä alaviitteessä 18 mainittu tuomio, ks. erityisesti 25 kohta.
- 25 – Ks. edellä alaviitteessä 20 mainittu oikeuskäytäntö.
- 26 – *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado (1881).
- 27 – Joissakin tapauksissa matka itse, tai sen osa, on päämäärä (esim. tietyt risteilyt tai legendaariset junamatkat, kuten Orient Express), ja joissakin itse kuljetus on ainut matkatoimistolta ostettu palvelu (erityisesti liikematkojen osalta). Merkittävä osa matkatoimistojen liiketoiminnasta liittyy kuitenkin paketteihin, joiden keskeinen osa on matkakohteessa tarjottavat palvelut ja joissa kuljetus kohteeseen ja sieltä pois on vain sen väistämätön liitännäisosa.
- 28 – Asia C?163/91, tuomio 12.11.1992 (Kok., s. I?5723).
- 29 – Edellä alaviitteessä 14 mainitussa asiassa Minerva Kulturreisen tuomioistuimien katsoi, ettei voittomarginaalijärjestelmää sovelleta matkatoimiston suorittamaan oopperalippujen myyntiin, ”johon ei liity matkapalvelun suorittamista”, mutta teki selväksi, että matkapalveluihin sisältyy majoitus (ks. tuomion 21–25 kohta).
- 30 – Ks. edellä alaviitteessä 21 mainitut yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin ja asia iSt.
- 31 – Asia C-253/07, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, tuomio 16.10.2008 (Kok., s. I?7821, 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Tässä asiassa komissio katsoi, että kyseistä säännöstä ”ei ole tulkittava kirjaimellisesti vaan – siinä säädetyn vapautuksen tosiasiallisen soveltamisen takaamiseksi – kussakin tilanteessa suoritettavien palvelujen

perusteella ja että täten huomioon ei ole otettava ainoastaan sitä, kenelle kyseinen suoritus on muodollisesti tai oikeudellisesti osoitettu, vaan myös se henkilö, johon suoritus todella kohdistuu tai jonka eduksi se tosiasiallisesti koituu” (ks. tuomion 25 kohta).

32 – Ks. edellä alaviitteessä 14 mainittu oikeuskäytäntö.

33 – Näin ei olisi ainoastaan, jos A olisi merkitty arvonlisäverorekisteriin kussakin jäsenvaltiossa ja tekisi niissä suorituksia, joista myyntiin sisältyvän arvonlisäveron määrä ylittäisi A:n ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrän. Silloinkin tosin arvonlisäverotulot ohjautuisivat jäsenvaltioista, joissa palvelut tosiasiallisesti suoritettiin ja kulutettiin, siihen jäsenvaltioon, johon A on sijoittautunut ja jossa A:n myynnistä B:lle kannettaisiin veroa.

34 – Ks. edellä 32 kohta.

35 – Arvonlisäverotukseen liittyvän verotuksen neutraalisuuden toisen merkityksen osalta ks. jäljempänä alaviite 40.

36 – Ks. asia C-44/11, Deutsche Bank, tuomio 19.7.2012 (45 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

37 – Tätä ongelmaa yritetään ratkaista kuudennen direktiivin 26 artiklaa koskevissa komission muutosehdotuksissa lähinnä korvaamalla järjestelmällisesti sana ”matkustaja” sanalla ”asiakas” 26 artiklan 3 kohdassa (joka vastaa alkuperäisen version 26 artiklan 2 kohdan viimeistä virkettä; myös muita muutoksia on ehdotettu, mutta niillä ei ole erityistä merkitystä käsiteltävän asian kannalta). Tämä osoittaa mielestäni väitteen pitkälti keinotekoisen luonteen.

38 – Ks. edellä 31 kohta.

39 – Edellä alaviitteessä 18 mainittu asia. Komissio viittaa myös asiaan C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003 (Kok., s. I-4101, 54 kohta).

40 – Edellä alaviitteessä 9 mainitun asiakirjan 2 kohdan toiseksi viimeinen kappale. Tässä viitattu neutraalisuuden periaate tarkoittaa, että arvonlisäveron pitäisi olla neutraali suhteessa verovelvollisiin, joiden ei pitäisi itse kantaa verotaakkaa.

41 – Direktiivin 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohta vastaa aiempaa kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohtaa.

42 – Direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohta koskee läpikulkuerien – jotka ovat ostajan tai vastaanottajan nimissä ja näiden lukuun kertyneiden kustannusten korvausta – käyttöä.

43 – Koska kuudes direktiivi on kumottu ennen Bulgarian liittymistä Euroopan unioniin, bulgariankielinen versio ei ole virallinen käännös.

44 – Koska kuudes direktiivi on kumottu ennen Romanian liittymistä Euroopan unioniin, romaniankielinen versio ei ole virallinen käännös.