

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MICHAL BOBEK

5 päivänä syyskuuta 2018 (1)

Asia C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH

vastaan

Finanzamt München Abteilung Körperschaften

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä – Soveltamisala – Lomamajoituksen tarjoaminen – Muut suoritettavat palvelut – Liitännäiset ja pääasialliset palvelut – Alennettu verokanta – Sovellettavuus matkatoimiston järjestämään majoitukseen

I Johdanto

1. Alpenchalets Resorts GmbH vuokraa taloja niiden omistajilta ja vuokraa ne sitten edelleen asiakkailleen lomakäyttöön. Asiakkaiden saapuessa omistajat tai heidän valtuuttamansa henkilöt tarjoavat heille lisäpalveluja, kuten majoitustilan siivousta ja joissain tapauksissa pyykki- ja aamiaisleipäpalvelua.
2. Voidaanko tätä pitää direktiivissä 2006/112/EY(2) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) tarkoitettuna matkatoimiston suorittamana palveluna? Tämä kysymys on parhaillaan käsiteltävänä Bundesfinanzhofissa (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa), joka tiedustelee, voidaanko kyseessä olevaa palvelua pitää matkatoimiston suorittamana palveluna ja, jos voidaan, olisiko alennettua verokantaa sovellettava veron perusteeseen (katteeseen) suoritettujen palvelujen majoituksesta koostuvan osatekijän osalta.
3. Tässä ennakkoratkaisupyyntöön unionin tuomioistuinta pyydetään täsmentämään, mikä muodostaa ”matkatoimiston suorittaman palvelun”, kun otetaan huomioon, että matkatoimiston palvelutarjonta koostuu tyypillisesti useista erilaisista palveluista (kuten majoituksesta ja kuljetuksesta). Siinä myös pyydetään unionin tuomioistuinta tutkimaan kahden arvonlisäveron erityisjärjestelmän, joista toinen koskee veron perustetta (katetta) ja toinen alennettua arvonlisäverokantaa, keskinäistä vuorovaikutusta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan, joka sisältyy sen VIII osastoon ”Verokannat”, 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Saman artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

5. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 12 kohdan sanamuoto on seuraava:

”hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottava majoitus, mukaan lukien lomamajoitus sekä paikkojen vuokraus leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla”.

6. Arvonlisäverodirektiivin 306 artikla sisältyy sen XII osastoon, jonka otsikko on ”Erityisjärjestelmät”, ja sen 3 lukuun, jonka otsikko on ”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä”. Arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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.”

7. Arvonlisäverodirektiivin 307 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

8. Arvonlisäverodirektiivin 308 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.”

B Kansallinen oikeus

9. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 12 §:n 2 momentin 11 kohdan mukaan seuraavista liiketoimista kannettava vero on alennettu 7 prosenttiin:

”sellaisten asuin- ja yöpymistilojen vuokralleanto, jotka elinkeinonharjoittaja on varannut vieraiden lyhytaikaiseen majoitukseen, sekä leirintäaluepaikkojen lyhytaikainen vuokraus. Ensimmäistä virkettä ei sovelleta suorituksiin, jotka eivät liity välittömästi vuokralleantoon, vaikka nämä suoritukset korvattaisiin vuokralleannosta maksettavalla vastikkeella.”

10. UStG:n 25 §:n 1 momentissa vahvistetaan matkapalvelujen verotukselle seuraavat edellytykset:

”Seuraavia säännöksiä sovelletaan elinkeinonharjoittajan matkapalveluihin, joita ei ole tarkoitettu suorituksen vastaanottajan yritykselle, jos elinkeinonharjoittaja toimii tällöin omissa nimissään suhteessa suorituksen vastaanottajaan ja käyttää matkan toteuttamisessa kolmansien matkapalveluita. Elinkeinonharjoittajan suoritusta pidetään palvelujen suorituksena. Jos elinkeinonharjoittaja suorittaa vastaanottajalle matkan yhteydessä useita tällaisia palveluja, niitä pidetään yhtenä yhtenäisenä palveluna. Palvelun suorituspaikka määräytyy 3 a §:n 1 momentin mukaan. Kolmansien matkapalveluja ovat kolmansien suorittamat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.”

11. UStG:n 25 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen veron peruste on suorituksen vastaanottajan suorituksen saamiseksi maksaman määrän ja elinkeinonharjoittajan kolmansien matkapalveluista maksaman määrän välinen erotus. Liikevaihtovero ei sisälly veron perusteeseen. Elinkeinonharjoittaja voi käyttää veron perusteen määrittämisessä yksittäisen palvelun sijaan joko palveluryhmiä tai kaikkia verokauden aikana tuotettuja palveluja.”

III Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

12. Alpenchalets Resorts (jäljempänä kantaja) vuokrasi vuonna 2011 taloja Saksassa, Itävallassa ja Italiassa niiden omistajilta ja antoi ne edelleen omissa nimissään vuokralle yksityisasiakkaille lomakäyttöön. Majoituksen tarjoamisen lisäksi talojen omistajat tai heidän valtuuttamansa henkilöt tarjosivat asiakkaille heidän saapuessaan majoituspaikkaan muita palveluja, joihin kuului siivous ja joissain tapauksissa pyykki- ja aamiaisleipäpalvelu.

13. Kantaja laski liikevaihtoveron, jonka se oli velvollinen maksamaan, UStG:n 25 §:n nojalla matkapalveluihin sovellettavan ”voittomarginaaliverotuksen” mukaisesti soveltaen yleistä verokantaa. Kantaja haki 6.5.2013 päivätyllä kirjeellään verotuksen tarkistamista ja alennetun verokannan soveltamista. Finanzamt München Abteilung Körperschaften (Münchenin verovirasto, yhteisöverotuksen osasto, Saksa) (jäljempänä vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli) hylkäsi hakemuksen.

14. Finanzgericht (verotuomioistuin, Saksa) (jäljempänä ensimmäisen asteen tuomioistuin) hylkäsi kantajan päätöksestä nostaman kanteen. Se katsoi, että voittomarginaaliverotusta voitiin soveltaa kyseessä oleviin matkapalveluihin UStG:n 25 §:n nojalla, tulkittuna kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(3) (jäljempänä kuudes direktiivi) 26 artiklaa ja arvonlisäverodirektiiviä koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa. Ensimmäisen asteen tuomioistuin myös totesi, ettei alennettua verokantaa voitu soveltaa, koska UStG:n 25 §:ssä tarkoitettua matkapalvelua ei mainita UStG:n 12 §:n 2 momenttiin sisältyvässä alennettujen verokantojen luettelossa.

15. Kantaja teki tästä tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin, joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Bundesfinanzhof toteaa, että tuomiossa Van Ginkel(4) vahvistettiin, että matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää voidaan soveltaa matkatoimistoon, joka tarjosi ainoastaan majoitusta. Tämä johtui siitä, että matkatoimisto voi myös suorittaa asiakkailleen muita palveluja, kuten tiedottamista ja neuvontaa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin myöntää, että tämä ratkaisu on vahvistettu myöhemmässä oikeuskäytännössä,(5) mutta pohtii, eikö tällaista lähestymistapaa pitäisi tarkastella uudelleen ottamalla huomioon tarjottujen *pääasiallisten* ja *liitännäisten* palvelujen välinen ero, ja viittaa tässä yhteydessä

erityisesti tuomioon Ludwig.(6) Jos tällainen eriyttäminen ei kuitenkaan ole tarpeen, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa varmistua siitä, voidaanko alennettua arvonlisäverokantaa soveltaa veron perusteeseen (tässä tapauksessa matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän mukaiseen katteeseen).

16. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, että jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, nimittäin jos kyseessä oleva palvelu ei kuulu matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin, kantajan on maksettava (Saksassa) veroa ainoastaan Saksassa sijaitsevien loma-asuntojen vuokrauksesta muttei muualla sijaitsevien loma-asuntojen vuokrauksesta. Saksassa sijaitsevien loma-asuntojen vuokraukseen sovellettaisiin lisäksi alennettua verokantaa, ja kantaja olisi oikeutettu vähentämään siihen liittyvän ostoihin sisältyvän veron.

17. Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Sovelletaanko palveluun, joka muodostuu lähinnä loma-asunnon käyttöön antamisesta ja jonka yhteydessä palvelun muita osatekijöitä on pidettävä vain pääasiallisen palvelun liitännäisinä palveluina, 12.11.1992 annetun tuomion Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435) mukaisesti [arvonlisäverodirektiivin] 306 artiklassa tarkoitettua matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko tällaiseen palveluun soveltaa [arvonlisäverodirektiivin] 306 artiklassa tarkoitetun matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän ohella myös mainitun direktiivin 98 artiklan 2 kohdassa, luettuna yhdessä sen liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, tarkoitettua lomamajoitukseen sovellettavaa alennettua verokantaa?”

18. Kirjallisia huomautuksia esittivät Saksan ja Alankomaiden hallitukset sekä Euroopan komissio. Kantaja, Saksan hallitus ja komissio esittivät suulliset lausumansa 11.7.2018 pidetyssä istunnossa.

IV Arviointi

19. Tämän ratkaisuehdotuksen rakenne on seuraavanlainen: Sen A osassa, joka koskee ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäistä kysymystä, tutkin, onko suorituksen koostuttava useammasta kuin yhdestä palvelusta, jotta se voi kuulua matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin. Sen jälkeen B osassa ehdotan, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toiseen kysymykseen vastataan siten, ettei alennettua verokantaa voida soveltaa palveluun, kun sitä pidetään ”matkatoimiston suorittamana palveluna”.

A Ensimmäinen kysymys: ”matkatoimiston suorittama palvelu”

20. Esitettyäni ensin joitain alustavia huomautuksia matkatoimistoja koskevasta erityisjärjestelmästä (1) tutkin, edellytetäänkö matkatoimiston yksittäisen suorituksen koostuvan useista palveluista. Tässä yhteydessä tarkastelen kahta vaihtoehtoa: ensinnäkin sitä, että suorituksen edellytetään todellakin koostuvan useista palveluista (palvelujen moninaisuus) (2), ja toiseksi matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän vaihtoehtoista tulkittamista siten, että siinä edellytetään ainoastaan yhtä (kolmannelta osapuolelta) hankittua palvelujen suoritusta, joka liittyy joko majoitukseen tai kuljetukseen, jotta erityisjärjestelmää voidaan soveltaa (3). Tarkasteltuani molempien lähestymistapojen loogisia seurauksia (tai niiden puuttumista) ehdotan, että on valittava ”vain yksi hankittu palvelu” ?lähestymistapa (4).

1 Johdanto: mikä on matkatoimisto?

21. Arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää sovelletaan ”matkatoimistojen liiketoimiin – –, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa”. Saman kohdan toisen alakohdan mukaan kyseistä erityisjärjestelmää ei sovelleta ”matkatoimistoihin, jotka toimivat ainoastaan välittäjinä – –”.

22. Näihin säännöksiin vaikuttaa siten ensi näkemältä sisältyvän kaksi positiivista edellytystä: i) omissa nimissä toimiminen ja ii) kolmansien luovutusten ja suoritusten käyttäminen; sekä yksi negatiivinen edellytys: iii) matkatoimisto ei saa toimia välittäjänä. Lähemmässä tarkastelussa kolmas edellytys vaikuttaa pikemminkin ensimmäisen edellytyksen ilmaisemisesta toisin eli negatiivisesti: ”omissa nimissä toimiminen” ei vaikuta eroavan juurikaan siitä, ettei toimita ainoastaan välittäjinä.(7)

23. Arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa asetetaan siten nähdäkseni todellisuudessa kaksi edellytystä matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamiselle. Ensimmäisessä edellytetään, että elinkeinonharjoittaja toimii omissa nimissään eikä välittäjänä. Toisessa edellytetään, että elinkeinonharjoittaja käyttää kolmansien luovutuksia tai suorituksia.

24. Kun tarkastellaan *ensimmäistä* edellytystä, menettelyn osapuolet vaikuttavat olevan yksimielisiä siitä, että kantaja toimii omissa nimissään eikä välittäjänä, kuten myös ennakkoratkaisupyyntöissä selvästi vahvistetaan. Pidän tätä seikkaa näin ollen totena.

25. Se, täyttyykö *toinen* edellytys, ei kuitenkaan ole yhtä selvää, koska on epävarmaa, riittääkö yhden hankitun palvelun olemassaolo vai onko palveluja suoritettava vähintään kaksi. Jos tarkastellaan jälkimmäistä vaihtoehtoa, herää heti kysymys, millaisia näiden palvelujen suoritusten olisi oltava. Käsitelen seuraavaksi näitä kysymyksiä ja aloitan jälkimmäisestä vaihtoehdosta: jos palvelujen moninaisuutta koskeva edellytys otettaisiin sellaisenaan lähtökohdaksi, millaisesta ”moninaisuudesta” on kyse?

2 Palvelujen moninaisuutta koskeva edellytys

26. Matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamiselle asetettu palvelujen moninaisuuden edellytys, joka esitettiin alun perin tuomiossa Van Ginkel,(8) toistettiin viimeksi määräyksessä Star Coaches(9) (a). Määräyksessä Star Coaches omaksutun lähestymistavan, jossa korostetaan palvelujen moninaisuuden edellytystä, voidaan sanoa perustuvan kyseisen erityisjärjestelmän sanamuotoon ja tavoitteisiin (b). Jos tämä tulkinta hyväksytään, pääasiallisten ja liitännäisten palvelujen erottelusta, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim on sen esittänyt, tulee nimittäin merkityksellinen (c). Palvelujen moninaisuuden edellytyksen oikeaa tulkintaa olisi kuitenkin arvioitava myös toisen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön näkökohdan kannalta – nimittäin sen, jossa hyväksytään matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin kuuluvan palvelun olemassaolo sellaisen yhdistetyn suorituksen yhdessä, jossa yhdistyvät vain yksi hankittu palvelu ja yksi itse suoritettu palvelu (d).

a) Van Ginkel ja Star Coaches

27. Määräyksessä Star Coaches,(10) joka ilmeisesti on palvelujen moninaisuutta koskevaa edellytystä käsittelevä viimeisin ratkaisu, unionin tuomioistuim katsoi, ettei matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää voitu soveltaa elinkeinonharjoittajaan, joka tarjosi (käsiteltävän asian kannalta merkityksellisin osin) ainoastaan hankittuja kuljetuspalveluja.(11) Tämä johtui siitä,

etteivät kyseisen erityisjärjestelmän piiriin kuuluvat palvelut ”rajoitu yhteen palveluun”.(12) Unionin tuomioistuin selitti, että ”ei voida sulkea pois sitä, että henkilökuljetuksia linja-autoilla tarjoavan yrityksen, joka – – hankkii kuljetuspalvelut arvonnalisäverovelvolliselta alihankkijalta, palveluihin sovelletaan arvonnalisäverodirektiivin 306 artiklassa tarkoitettua erityisjärjestelmää”. Jotta näin tapahtuisi, tällaisten palvelujen on kuitenkin käsitettävä kuljetuksen lisäksi muita palveluja, kuten tiedottamista ja neuvontaa lomavaihtoehtoista ja bussimatkan varaamisen.(13)

28. Tätä päätelmää tehdessään unionin tuomioistuin tukeutui aiempaan tuomioonsa Van Ginkel.(14) Asian Van Ginkel tosiseikat ja unionin tuomioistuimen siinä esittämät toteamukset erosivat kuitenkin määräyksen Star Coaches tosiseikoista ja toteamuksista ja koskivat kyseistä erityistä asiayhteyttä. Tuomiossa Van Ginkel todettiin, ettei palvelu jää matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle sen vuoksi, että matkatoimisto tarjoaa ainoastaan lomamajoitusta.(15) Tämän päätelmän jälkeen tuomiossa todettiin lisäksi, että ”[matkatoimiston] palveluun voi sisältyä tällaisessa tapauksessa useampi kuin yksi palvelu, sillä se voi koostua asunnon vuokrauksen ohella tiedottamisen ja neuvonnan kaltaisista palveluista, joiden avulla matkatoimisto tarjoaa lomavaihtoehtoja, ja loma-asunnon varaamispalvelusta”.(16)

29. Tuomiossa Van Ginkel todettiin siten tosiasiallisesti, että majoitus – yksi palvelu – riittää. ”Tiedottamisen ja neuvonnan” muodostamiin ”valinnaisiin lisäpalveluihin” viitattiin hypoteettisesti. Niitä ei todettu yksittäistapauksen tosiseikkojen perusteella. Ne kuvattiin mahdollisuutena (”voi”) ja jätettiin pois tuomiolauselmasta.

30. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että määräyksessä Star Coaches otettiin tämä lisähuomautus ja tehtiin siitä osa sääntöä toteamalla, että matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltaminen edellyttää, että kokonaissuoritukseen sisältyy muutakin kuin vain hankittua majoitusta tai vain hankittua kuljetusta. Vaikuttaakin siltä, että määräyksessä Star Coaches edellytetään itse asiassa, että kyseessä on joko majoitus tai kuljetus ja ”jokin muu”. Kuljetusta ja majoitusta ei tarvitse tarjota yhdessä, mutta toisen näistä palveluista on oltava joko majoitus tai kuljetus, koska palvelun tarkoituksena on oltava matkan toteuttaminen.(17)

b) *Matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän sanamuoto ja tavoitteet*

31. Vaikka määräyksessä Star Coaches omaksuttu lähestymistapa onkin (otaksuttavasti) tiukempi, se vaikuttaa kuvastavan paremmin arvonnalisäverodirektiivin 306 artiklan sanamuotoa. Mainitussa säännöksessä käytetään sanamuotoa ”muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja”, joita matkatoimistot käyttävät. Ajatus siitä, että matkatoimistot käyttävät useita kolmansien tavaroita ja palveluja, käy ilmi myös arvonnalisäverodirektiivin 307 artiklasta, jossa luodaan oikeudellinen fiktio, jonka mukaan liiketoimia, jotka matkatoimisto suorittaa matkan toteuttamiseksi, pidetään yhtenä matkatoimiston suorittamana palveluna.

32. Tämä moninaisuuden edellytys on myös nähtävissä useissa lainsäädäntöasiakirjoissa. Kuudennen direktiivin (jossa otettiin ensimmäistä kertaa käyttöön matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä) antamiseen johtaneista valmisteluasiakirjoista itsestään ei käy täysin ilmi, miksi tämä erityisjärjestelmä otettiin käyttöön.(18) Vuonna 2002 tekemässään ehdotuksessa, jossa esitettyä muutosta ei lopulta hyväksytty, komissio kuitenkin totesi, että erityisjärjestelmä ”otettiin käyttöön alan erityisluonteen vuoksi” ja että ”matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien tarjoamat palvelut ovat useimmiten palvelupaketteja, joihin kuuluu erityisesti kuljetus- ja majoituspalveluja – –. Palvelujen ja niiden suorituspaikkojen monimutkaisuuden vuoksi verotuspaikkaa, veron perustetta ja tuotantopanoksista maksettujen verojen vähennystä koskevien tavanomaisten sääntöjen soveltaminen aiheuttaisi asianomaisille yrityksille ongelmia, jotka olisivat omiaan haittaamaan niiden liiketoimia.”(19)

33. Erityisjärjestelmän tavoitteet viittaavat siten siihen, että tavoitellulla yksinkertaistamisella oli

ensisijaisesti tarkoitus ottaa huomioon yhdessä ainoassa suorituksessa ja eri jäsenvaltioissa tarjottavien palvelujen *sisällöllinen* samoin kuin *maantieteellinen* moninaisuus.(20)

34. Periaatteellisella tasolla unionin tuomioistuin palauttaa ajatuksen maantieteellisestä ja sisällöllisestä moninaisuudesta mieleen jokaisessa asiassa, jossa on kyse matkatoimistoja koskevasta erityisjärjestelmästä. Unionin tuomioistuin nimittäin katsoo, että matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien toiminnot muodostuvat useimmiten useista suorituksista, etenkin kuljetuksen ja majoituksen osalta. Se toteaa, että palvelujen moninaisuuden ja niiden paikantamisen vuoksi verotuspaikkaa, veron perustetta ja ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskevien yleisten sääntöjen soveltaminen aiheuttaisi käytännön vaikeuksia.(21)

35. Kun asiaa tarkastellaan näitä yleisiä lausumia laajemmin, on kuitenkin kohtuullista myöntää, ettei täsmällisen arviointiperusteen sisältöä ole helppoa havaita, etenkin kun otetaan huomioon tuomion Van Ginkel ja määräyksen Star Coaches välinen jännite. Riittääkö yksi palvelu? Mikä niistä se on? Jos edellytetään palvelujen (sisällöllistä) moninaisuutta, millaiset yhdistelmät ovat hyväksyttäviä? Ainoastaan majoitus ja kuljetus? Vai majoitus ja jokin muu palvelu? Vai kuljetus ja jokin muu palvelu? Kuten Saksan hallitus perustellusti huomautti istunnossa, unionin tuomioistuin(22) vaikuttaa jo sulkeneen pois mahdollisen analogisuuden matkapaketteja koskevan direktiivin (EU) 2015/2302 kanssa,(23) joka voisi toimia ainakin jossain määrin ohjenuorana määritelmien osalta.(24)

c) **Pääasialliset ja liitännäiset palvelut**

36. Jos palvelujen moninaisuutta koskevaa edellytystä pidetään välttämättömänä edellytyksenä matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamiselle, pääasiallisten ja liitännäisten palvelujen erottelusta, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on viitannut, tulee todellakin merkityksellinen.

37. Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa tuomiossa Ludwig tehdystä pääasiallisten ja liitännäisten palvelujen erottelusta.(25) Mainitussa asiassa oli kyse siitä, olisiko sijoitusneuvojan tarjoamaa palvelua, joka koostui luottojen välityksestä ja sijoitusneuvonnasta, pidettävä luotonvälityksestä koostuvana yhtenä ainoana suorituksena ja sellaisena vapautettava arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 alakohdan nojalla.

38. Tuomiossa Ludwig katsottiin, että ”jokaista palvelun suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, ja jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ei vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta palvelusta koostuvaa suoritusta ei pidä jakaa keinoitekoisesti osiin, joten on tärkeää selvittää kyseessä olevan liiketoimen luonteenomaiset osatekijät sen määrittämiseksi, tarjoaako verovelvollinen kuluttajalle, jota pidetään keskivertokuluttajana, useita erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yhden ainoan suorituksen”.(26) Siinä lisäksi selitettiin, että ”kyse on tältä osin yhdestä ainoasta suorituksesta muun muassa silloin, kun yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan *pääasiallisen* suorituksen, kun taas yksi tai useampi osatekijä on katsottava yhdeksi tai useammaksi *liitännäiseksi* suoritukseksi, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.”(27)

39. Vaikka tuomio Ludwig koskikin sijoituspalveluja, on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuin oli tarkastellut pääasiallisten ja liitännäisten palvelujen erottelua jo nimenomaisesti matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän yhteydessä. Tuomiossa Madgett ja Baldwin(28) kaksi hotellin omistajaa tarjosivat matkapaketteja Englannissa sijaitsevan hotellinsa asiakkaille. Pakettiin sisältyi majoitus, kuljetus linja-autolla useilta eri paikkakunnilta ja hotellista oleskelun aikana

tehtävä kokopäiväretki linja-autolla. Kuljetuspalvelut hankittiin kolmansilta osapuolilta. Muut palvelut suoritettiin itse. Tästä heräsi kysymys, kuuluivatko tällaiset matkapaketit matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalaan. Unionin tuomioistuimen mukaan ne kuuluivat. Tämä johtui siitä, ettei hankittua palvelua voitu pitää pelkästään *liitännäisenä* pääasialliseen palveluun nähden. Jos näin olisi, kokonaissuorituksen katsottaisiin jäävän matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle.

40. Unionin tuomioistuin käytti *liitännäisten* palvelujen käsitettä matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän yhteydessä tuomion Ludwig jälkeen myös tuomiossa Ist.(29) Kyseinen asia koski taloudellista toimijaa, joka tarjosi High School- ja College-nimisiä ohjelmia, joihin sisältyi kielikursseja ulkomailla. Mainitussa asiassa tutkittiin, olivatko Istin kolmansilta osapuolilta hankkimat ”matkapalvelut” edelleen puhtaasti liitännäisiä itse suoritettuihin palveluihin nähden.(30) Tuomion mukaan näin ei ollut. Hankittujen matkapalvelujen ”toteuttaminen välttämättä vaikuttaa kokonaishintaan huomattavasti, kuten kuljetus ja/tai oleskelu kohdevaltiossa”. Hankitut palvelut eivät siten olleet ”vain toisarvoinen osa suhteessa rahamäärään, joka suoritetaan – kielikoulutukseen ja kieltenopetukseen liittyvistä palveluista”.(31)

41. Pääasiallisen ja liitännäisen palvelun erottelu ei siten suinkaan ole vierasta matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän nimenomaisella alalla. Sen avulla on varmistettu, kuuluuko hankittu palvelu (yhdessä itse suoritettun palvelun kanssa) matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalaan. Tuomioista Madgett ja Baldwin sekä Ist seuraa, että kun hankittu palvelu muodostaa vähäisen osan matkapaketista eikä ole itsetarkoitus asiakkaalle, sitä kohdellaan verotuksessa samalla tavalla kuin pääasiallista itse suoritettua palvelua.

42. Ratkaisematta on kuitenkin edelleen kysymys siitä, olisiko pääasiallisten ja liitännäisten palvelujen erottelun merkityksellisyys rajoitettava ainoastaan siihen, että näin määritetään ”ulkoisesti”, mikä muodostaa matkatoimiston palvelun, kun tarjotaan sekä itse suoritettuja että hankittuja palveluja. Vai voitaisiinko sen avulla myös varmistaa ”sisäisesti” suorituksen koostumus, kun tällainen suoritus koostuu väitetyistä kahdesta hankitusta palvelusta?

43. Unionin tuomioistuin ei tietääkseni ole koskaan tarkastellut tällaista tilannetta. Jos nimittäin edellytetään palvelujen (sisällöllistä) moninaisuutta, on vaikea nähdä, miksi tällaista ”sisäistä testiä” olisi jätettävä käyttämättä, jos todetaan, että yksi hankituista palveluista on tosiasiallisesti liitännäinen palvelu, joka ei vaikuta tuntuvasti kokonaissuorituksen hintaan ja joka on asiakkaalle pelkästään keino paremmin nauttia pääasiallisesta palvelusta. En näe mitään syytä olettaa lähtökohtaisesti, että todellisuudessa yhden suorituksen muodostama kokonaisuus ei voitaisi jakaa keinotekoisesti osiin matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän alalla.(32)

44. Jos tätä logiikkaa sovelletaan käsiteltävään asiaan, on kohtuullista todeta, että (majoitustilan) siivous on (lyhyeksi ajaksi vuokratun) majoituksen kanssa tyypillisesti suoritettu liitännäinen palvelu. Aamiaissämpylä- ja pyykkipalveluja ei välttämättä suoriteta aina automaattisesti. Nämä palvelut ovat kuitenkin tuskin matkan itsetarkoitus; tässä mielessä ne eivät ole ehdottoman välttämättömiä, jotta matkustaja voi nauttia majoituksestaan. Voi tietysti olla poikkeustapauksia, joissa tällainen tavanomainen tai yleinen käsitys ei päde ja näillä tavallisesti liitännäisillä palveluilla on erilainen asema ja painoarvo. Mieleen tuleviin esimerkkeihin voisi kuulua Itävallan Tirolin maalaismaisemassa tarjottava erikoisaamiainen, joka on räätälöity romantikoille, tai erilaiset gastronomiset rettiitit. Tai majoitus keskiaikaisessa linnassa, jossa erikoisuutena tarjotaan mahdollisuutta pestä omat pyykki historiallisissa pesutuvissa käyttäen perinteisiä menetelmiä ja jossa luvataan ”todentuntuista 1400-luvun pesijättären elämää”. Kummassakin tapauksessa on todennäköistä, ettei tällainen palvelu ole pelkästään liitännäinen pääasialliseen palveluun eli majoitukseen nähden.

45. Käsiteltävässä asiassa vaikuttaa kuitenkin siltä, että kantajan asiakkaille suoritettiin

paikallisesti yksi pääasiallinen palvelu, nimittäin majoitus. Siivous-, aamiaissämpylä- ja pyykkipalvelut olivat nimittäin pelkästään liitännäisiä palveluja, jotka eivät olleet asiakkaiden näkökulmasta itsetarkoitus.

46. Lisäksi väitettiin, että kantaja tarjosi asiakkaille ”tiedottamista ja neuvontaa” (asettamalla tietoja saataville verkkosivustollaan). Istunnossa asianosaiset olivat kuitenkin erimielisiä tämän väittämän vaikutuksista, nimittäin siitä, oliko ”tiedottamisen ja neuvonnan” suorittaminen tarpeen, jotta suoritus kokonaisuudessaan kuuluu matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin.

47. Vaikka tiedottamisen ja neuvonnan katsottaisiin (näkemyksestäni poiketen(33)) olevan merkityksellisiä tämän määrittämisen kannalta, ne suoritetaan todennäköisesti itse. Tästä pääsenkin viimeiseen seikkaan, joka nousee esille, jos edellytetään palvelujen moninaisuutta: useissa tapauksissa, joissa unionin tuomioistuin tarkasteli matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän sovellettavuutta yhdistetyn suorituksen yhteydessä, ainoastaan *yksi* näistä osatekijöistä oli hankittu palvelu ja toinen taas itse suoritettu.(34) Tarkastelen seuraavaksi näitä tilanteita, joissa on kyseessä yhdistetty suoritus.

d) Yhdistetyt suoritukset

48. ”Yhdistettyjen” suoritusten yhteydessä unionin tuomioistuin on toistuvasti edellyttänyt, että elinkeinonharjoittaja erottaa hankitut ja itse suoritettut palvelut,(35) ja todennut, että ainoastaan hankittu palvelu voi kuulua arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan mukaisen voittomarginaalijärjestelmän piiriin.

49. Unionin tuomioistuin esitti tämän edellytyksen ensimmäisen kerran edellä(36) tarkastellussa tuomiossa Madgett ja Baldwin ja muistutti siitä myöhemmin tuomioissa Kozak ja MyTravel. Tuomiossa Kozak oli kyse matkatoimistosta, joka myi valmismatkoja, jotka käsittivät majoitukset ja ruokailut, joissa Kozak käytti muiden palvelujen tarjoajien palveluja, ja hänen itse suorittamansa kuljetuksen. Unionin tuomioistuin torjui kansallisen veroviranomaisen väitteen siitä, että itse suoritettut kuljetuspalvelut olivat matkatoimiston tarjoaman palvelukokonaisuuden kannalta välttämättömiä ja että ne muodostivat yhdessä hankitun palvelun kanssa arvonlisäverodirektiivin 307 ja 308 artiklassa tarkoitetun ”yhden palvelun” (joten niihin olisi sovellettava samaa verokohtelua). Unionin tuomioistuin muistutti, että ainoastaan hankittu palvelu voi kuulua arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan soveltamisalaan, ja katsoi, ettei itse suoritettu palvelu voinut kuulua siihen.(37) Tuomio MyTravel koski vastaavasti elinkeinonharjoittajaa, joka myi matkapaketteja, joissa yhdistyivät hankittu majoituspalvelu ja itse suoritettu kuljetuspalvelu. Kyseisessä tuomiossa määritettiin menetelmä itse suoritettujen ja hankittujen palvelujen jakamiseksi verotustarkoituksiin.(38)

50. Nämä ratkaisut viittaavat siihen, ettei unionin tuomioistuin ole tosiasiallisesti asettanut *hankittujen palvelujen moninaisuutta* edellytykseksi matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamiselle. Samanaikaisesti näistä asioista on myös vaikea johtaa, että tämä edellytys täyttyy, kun yksi hankittu palvelu yhdistyy yhteen itse suoritettuun palveluun. Jälkimmäinen tulkinta vaikuttaa ongelmalliselta, koska unionin tuomioistuin on selkeästi jättänyt itse suoritettujen palvelujen matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle. Tällainen tulkinta rikkoisi myös arvonlisäverodirektiivin 307 artiklan sääntöä, jonka mukaan matkatoimiston suorittama palvelu muodostaa yhden ainoan palvelun.

51. Toisin sanoen, jos myönnetään, että itse suoritettujen ja hankitun palvelun yhdistelmä *kokonaisuutena* täyttää palvelujen moninaisuutta koskevan edellytyksen, kun taas itse suoritettua palvelusta koostuva osatekijä *on erotettava* siitä arvonlisäveron laskemiseksi, tämä tarkoittaisi tosiasiallisesti sitä, että matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisedellytysten määrittämiseksi käytettäisiin sellaista määritelmän osatekijää (itse suoritettu palvelu), joka ei

kuitenkaan viime kädessä voisi koskaan kuulua kyseisen erityisjärjestelmän piiriin.

52. Tässä vaiheessa on turha yrittää peitellä sitä, että jos unionin tuomioistuimen määräyksessä Star Coaches esittämille viimeisimmille lausumille, joissa edellytetään palvelujen moninaisuuden toteamista, annettaisiin täysi painoarvo, sen määrittäminen, mikä muodostaa erityisjärjestelmän piiriin kuuluvan matkatoimiston suorittaman palvelun, olisi vähintäänkin huomattavan monimutkaista (lukuun ottamatta sitä jokseenkin selkeää tilannetta, jossa matkatoimisto yhdistää hankitun majoituspalvelun hankittuun kuljetuspalveluun). Lisäksi olisi selvennettävä kyseisen palvelun (palvelujen) vaadittavan kokoonpanon määritelmän osatekijät (majoitus ja kuljetus; majoitus tai kuljetus ja jokin muu palvelu) samoin kuin niiden täsmällinen keskinäinen suhde (pääasialliset ja liitännäiset palvelut) ja se, miten ne tarkasti ottaen ”yhdistyvät” siinä mielessä, onko palvelu hankittu vai itse suoritettu, mikä on toistaiseksi esitetty ainoastaan pääpiirteittäin vaihtoehtojen muodossa.

3 Onko yksi hankittu palvelu (silti) riittävä?

53. On kuitenkin olemassa vaihtoehtoinen lähestymistapa. Se koostuisi pohjimmiltaan kahtalaisesta menettelytavasta: selventämisestä ja ajantasaistamisesta. Se edellyttäisi ensinnäkin sen vahvistamista (uudelleen), että tuomiossa Van Ginkel(39) esitettyä pääasiallista toteamusta ei kyseenalaistettu eikä olisi pitänyt kyseenalaistaa määräyksessä Star Coaches.(40) Näin ollen pätee tuomiossa Van Ginkel esitetty sääntö: yhden hankitun palvelun suorittaminen riittää, jotta elinkeinonharjoittaja kuuluu matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin. Toiseksi, jos joko majoituksesta tai kuljetuksesta koostuva yksi hankittu palvelu todellakin riittää, olisi ehkä syytä myös selventää, että tuomiossa Van Ginkel sivumennen esitetty hypoteettinen huomautus, joka koskee matkatoimistojen suorittamaa tiedottamista ja neuvontaa, ei ole oikeasti edellytys, etenkin kun otetaan huomioon matkailumarkkinoiden todellisuus vuonna 2018.(41)

54. Ensinnäkin on niin, että kun tarkastellaan selventämistä, tällainen lähestymistapa on tosiasiallisen lopputuloksensa osalta sopusoinnussa tähänastisen oikeuskäytännön kanssa: tuomio Madgett ja Baldwin, tuomio Kozak ja tuomio MyTravel vaikuttavat vahvistavan sen, että ”yksi hankittu” palvelu riittää, kunhan palvelun tarkoituksena on matkan toteuttaminen, kuten tuomiossa Minerva Kulturreisen todettiin.(42) Matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää sovelletaan näin ollen palvelun suoritukseen, joka koostuu yhdestä hankitusta palvelusta, kunhan *hankittu palvelu on majoitus tai kuljetus*. Tässä tilanteessa on merkityksetöntä, suoritetaanko sen lisäksi joitain muita (hankittuja tai itse suoritettuja) palveluja. Lisäksi, jos asia todellakin on näin, pääasiallisten ja liitännäisten palvelujen erottelu menettää myös merkityksensä.

55. Toiseksi on niin, että kun tarkastellaan nimenomaisesti ”tiedottamista ja neuvontaa” mahdollisena erillisenä palveluna, huomautin jo edellä, että tällainen ”palvelu” suoritetaan todennäköisesti itse. Jos ”vain yksi hankittu palvelu” ?säännön soveltaminen edellyttää tällaisen ”palvelun” suorittamista, on tarpeen myös erottaa tämä matkapaketin itse suoritettu osa tavanomaisen verokannan soveltamista varten.(43) Minulle ei ole täysin selvää, miten tällaisen ”tiedottamisen ja neuvonnan” arvo olisi määritettävä (tosiasiallisten kustannusten menetelmän tai markkina-arvolähestymistavan perusteella).(44)

56. Minun on kuitenkin ennen kaikkea vaikea nähdä, miten tällaisen hypoteettisen neuvonnan, antaapa sitä sitten kuka tahansa, olemassaololla (tai puuttumisella) pitäisi olla mitään merkitystä nykyisin. Tilanne oli hyvin erilainen vuonna 1992, kun tuomio Van Ginkel annettiin. Hieman nostalgisesti totean, että on niin, että lomien valitseminen ja varaaminen matkatoimistosta saattoi tuolloin edellyttää sitä, että matkustaja tosiasiallisesti käy matkatoimistossa, jonottaa siellä jonkin aikaa, ainakin lomia edeltävänä ajankohtana, saa paperisen matkaesitteen, tutkii sitä huolellisesti, keskustelelee matkavaihtoehtoista virkailijan kanssa ja pyytää lisätietoja sekä tekee myöhemmin ehkä useita lisäkäyntejä matkatoimistoon (maksaakseen varausmaksun, täyttääkseen

asianmukaiset lomakkeet, noutaakseen lentoliput ja/tai arvokset ja niin edelleen) ennen matkalle lähtöä. Kaikissa näissä vaiheissa matkatoimistovirkailijan panos tai neuvonta oli ratkaisevan tärkeää. Nykyään kaikki nämä vaiheet voidaan korvata älypuhelimien muutamalla napautuksella.

57. Yhteenvetona voidaan todeta, että jos unionin tuomioistuin katsoo, että ”yksi hankittu palvelu riittää” ?sääntöä on sovellettava, matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän sovellettavuus riippuu nähdäkseni yksinomaan siitä, suoritetaanko hankittu majoituspalvelu *tai* hankittu kuljetuspalvelu, eikä sille, mitä elinkeinonharjoittaja saattaa hypoteettisesti tarjota lisäksi neuvonnan muodossa, aseteta mitään lisäedellytyksiä. Jos vuonna 1992 ”tiedottamisesta ja neuvonnasta” koostuva palvelu muodosti hypoteesin (jota ei ole koskaan osoitettu tai näytetty toteen), vuonna 2018 se on yksinkertaisesti epärealistinen ajatus.

4 ”Vain yksi hankittu palvelu” ?säännön ehdotettu vahvistaminen

58. Sille näkemykselle, että arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan mukaisen matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamiseksi olisi edellytettävä palvelujen moninaisuutta, on hyviä tekstuaalisia ja systematiikkaan liittyviä perusteita. Matkatoimistojen olisi siten suoritettava ainakin kaksi hankittua palvelua.

59. Tekstuaalisella tasolla tämä tulkinta kuvastaa parhaiten matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän sanamuotoa.(45) Se myös kuvastaa kyseisen erityisjärjestelmän erityisiä tavoitteita.(46) Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä on lisäksi poikkeus yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä, ja kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, sitä ”sovelletaan vain siltä osin kuin on tarpeellista sen tavoitteen saavuttamiseksi”.(47)

60. Näin ollen on niin, että tilanteessa, jossa elinkeinonharjoittaja suorittaa vain yhden hankitun palvelun, kyseisellä erityisjärjestelmällä tavoiteltava yksinkertaistamistavoite ei välttämättä täysin täyty.

61. On kuitenkin myös painavia sitä koskevia argumentteja, miksi yhden hankitun palvelun, edellyttäen että se liittyy joko majoitukseen tai kuljetukseen ja tietysti että matkatoimisto toimii omissa nimissään eikä ainoastaan välittäjänä,(48) pitäisi riittää, jotta suoritus kuuluu matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin.

62. Ensinnäkin on niin, että kun tarkastellaan oikeuskäytäntöä, määräystä Star Coaches(49) lukuun ottamatta unionin tuomioistuin ei ole itse asiassa koskaan tulkinnut tai soveltanut tätä erityisjärjestelmää siten, että se rajoittuu suorituksiin, jotka koostuvat vähintään kahdesta hankitusta suorituksesta. Unionin tuomioistuimen lähestymistapa on päinvastoin ollut jokseenkin salliva, ja se on tulkinnut tätä erityisjärjestelmää laajasti. Tämä pätee paitsi (palvelujen) *sisällölliseen* moninaisuuteen myös *maantieteelliseen* moninaisuuteen. Tältä osin unionin tuomioistuin on todennut, ettei maantieteellinen moninaisuus (nimittäin se, että matkatoimisto hankkii palveluja useammasta jäsenvaltiosta) ole välttämätön edellytys erityisjärjestelmän soveltamiselle ja että erityisjärjestelmää sovelletaan myös vain yhden jäsenvaltion sisällä tarjottaviin palveluihin.(50) Unionin tuomioistuin esitti jälkimmäisen toteamuksen, vaikka se pohjimmiltaan myönsikin, että maantieteellinen moninaisuus oli erityisjärjestelmän pääasiallinen syy.

63. Toiseksi on niin, että kun otetaan huomioon matkailualalla tarjottavien palvelujen monimuotoisuus, ainakin kahden hankitun palvelun edellyttäminen erityisjärjestelmän soveltamiseksi jättäisi todennäköisesti sen soveltamisalan ulkopuolelle ne elinkeinonharjoittajat, jotka ovat kehittäneet matkailuliiketoimintaansa ”yhdistettyjen” (hankittujen ja itse suoritettujen) suoritusten perusteella. Lisäksi, etenkin jos tähän arviointiin liittyy liitännäinen/pääasiallinen palvelu ?logiikan soveltaminen, mitä ei voitaisi moninaisuuden edellyttämisen tapauksissa

todellisuudessa sulkea pois, uhkana olisi, että matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisala määriteltäisiin liian suppeasti.

64. Vasta-argumentti tälle jälkimmäiselle seikalle on siihen liittyvä uhka, että soveltamisala on liian laaja. Suppeassa määritelmässä useat palvelut, joiden tarjoajat ovat käsitteen tavanomaisen merkityksen mukaisesti ”matkatoimistoja”, ovat vaarassa jäädä sen soveltamisalan ulkopuolelle. Käänteisesti laajemmassa määritelmässä uhkana on liiallinen normatiivinen ulottuvuus. Elinkeinonharjoittajat, jotka suorittavat vain yhden matkustamiseen liittyvän palvelun (kuten kantaja), kuuluisivat tämän erityisjärjestelmän piiriin, vaikka määräyksen Star Coaches mukaan ne eivät siihen kuuluisi.

65. Tämä voisi olla totta. Tällaisessa monitahoisessa oikeudellisessa toimintaympäristössä vaikuttaa kuitenkin järkevältä vahvistaa ja selventää ratkaisua, joka on ollut jo käytössä useita vuosikymmeniä, samalla kun jätetään luonnollisesti lainsäätäjän harkintaan antaa tarvittaessa toisenlaista sääntelyä. Kaiken kaikkiaan kohtuuden nimissä on ehkä myönnettävä, että asetetusta yksinkertaistamistavoitteesta huolimatta tämän ihanteen toteuttamisessa matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän yhteydessä ollaan edelleen melko kaukana tästä ihanteesta. Matkatoimistoja koskevasta erityisjärjestelmästä on tullut yksi monimutkaisimmista arvonlisäverotuksen aloista.(51)

66. Edellä esitetty huomioon ottaen totean näin ollen käsiteltävässä asiassa esitetystä ensimmäisestä kysymyksestä, että arvonlisäverodirektiivin 306 artiklaa on tulkittava siten, että matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää sovelletaan palvelujen suoritukseen, joka koostuu yhden hankitun palvelun suorittamisesta, kunhan tämä hankittu palvelu on majoitus tai kuljetus.

B Toinen kysymys: voittomarginaalijärjestelmän ja alennetun verokannan samanaikainen soveltaminen

67. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, voidaanko kantajan suorittamaan palveluun, jos sen katsotaan kuuluvan matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin, soveltaa arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan, luettuna yhdessä liitteen III kanssa, mukaista alennettua verokantaa. Tämä kysymys koskee nimenomaisesti kantajan suorittaman palvelun majoituksesta koostuvaa osaa.

68. Kantajan mukaan kysymykseen olisi vastattava myöntävästi. Saksan ja Alankomaiden hallitusten sekä komission näkemys asiasta on päinvastainen. Ne väittävät, että alennetun verokannan soveltamiselle kyseessä olevaan palveluun on esteenä se, ettei kyseinen matkapalvelu sisälly arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaan luetteloon ja että alennetun verokannan soveltaminen olisi kyseessä olevan erityisjärjestelmän yksinkertaistamislogiikan vastaista. Saksan hallitus myös viittaa vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön(52) ja muistuttaa, että alennettujen verokantojen soveltamisalaa on tulkittava suppeasti.

69. Yhdyn viimeksi mainittuun kantaan. Alennettua verokantaa ei voida soveltaa sen jälkeen, kun kyseessä on todettu olevan matkapalvelu.

70. Kuten edellisessä jaksossa muistutin, arvonlisäverodirektiivin 307 artiklan mukaan matkatoimiston suorittamaa palvelua pidetään yhtenä ainoana palveluna.(53) Tästä oikeudellisesta fiktiosta seuraa loogisesti, että tällainen palvelu on erilainen kuin sen muodostavat osatekijät.

71. Jos katsotaan, että matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää sovelletaan yhteen hankittuun palveluun, jonka tarkoituksena on matkan toteuttaminen (majoitus tai kuljetus), tämän palvelun suorittamisen seurauksena tällainen suoritus kuuluu arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan

soveltamisalaan, mikä tarkoittaa sitä, että sitä pidetään ”matkapalveluna”. Toisin sanoen sen jälkeen, kun kyseistä säännöstä sovelletaan sen määrittämiseksi, että tietty palvelu on matkapalvelu, tätä määritettä ei voida alkaa heti irrottaa verokannan soveltamista varten, samalla kun tätä samaa määritettä käytetään veron perusteen määrittämiseksi.

72. Kun tarkastellaan arvonlisäverodirektiivin systematiikkaa, matkapalvelut eivät sisälly arvonlisäverodirektiivin liitteeseen III (johon viitataan sen 98 artiklassa), jossa luetellaan palvelut, joihin voidaan soveltaa alennettuja verokantoja ja joihin kuuluu 12 kohdassa mainittu ”hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottava majoitus, mukaan lukien lomamajoitus sekä paikkojen vuokraus leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla”.

73. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, alennetun verokannan soveltaminen matkatoimistoihin majoituksen tarjoamisen osalta olisi siten arvonlisäverodirektiivin liitteen III ja matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän yksinkertaistamistavoitteen vastaista.

74. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin myös, että alennetun verokannan suorituksen majoituksesta koostuvaan osaan soveltamisen epääminen voi johtaa eriarvoiseen kohteluun.

75. Myönnän, että majoituksen tarjoamisesta koostuvaa suoritusta voidaan ”vain yksi hankittu palvelu” -säännön seurauksena kohdella verotuksessa eri tavalla sen mukaan, miten se suoritetaan (suorittaako sen erityisjärjestelmän piiriin kuuluva matkatoimisto vai ei).

76. Tällainen väite voidaan kuitenkin esittää ainoastaan tietyin selkein rajoituksin, etenkin arvonlisäveron ja erityisjärjestelmien yhteydessä. Jos tarkoituksena on saavuttaa täydellinen yhdenvertaisuus ja neutraalisuus joka suhteessa, tällaisia erityisjärjestelmiä otettaisiin tuskin lainkaan käyttöön. En halua kuulostaa liian formalistiselta, mutta palveluntarjoajan muodollisella asemalla on merkitystä tällaisissa tilanteissa, vaikka palvelun taloudellinen luonne olisikin sama. Arvonlisäverolainsäädännössä siten yksinkertaisesti kohdellaan eri tavalla samoja palveluja, joita suorittaa yhtäältä majoituspaikan omistaja (välittäjän avulla tai ilman) ja toisaalta omissa nimissään toimiva matkatoimisto.(54)

77. Edellä esitetyn perusteella totean toisesta ennakkoratkaisukysymyksestä, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa, luettuna yhdessä saman direktiivin liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että palvelujen suoritukseen, joka kuuluu saman direktiivin 306 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetyn matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin, ei voida soveltaa lomamajoitusta koskevaa alennettua verokantaa.

V Ratkaisuehdotus

78. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 306 artiklaa on tulkittava siten, että matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää sovelletaan palvelujen suoritukseen, joka koostuu yhden hankitun palvelun suorittamisesta, kunhan tämä hankittu palvelu on majoitus tai kuljetus.

2) Direktiivin 2006/112 98 artiklaa, luettuna yhdessä saman direktiivin liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että palvelujen suoritukseen, joka kuuluu saman direktiivin 306 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetyn matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin, ei voida soveltaa lomamajoitusta koskevaa alennettua verokantaa.

- 1 Alkuperäinen kieli: englanti.
- 2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).
- 3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu direktiivi (EYVL 1977, L 145, s. 1).
- 4 Tuomio 12.11.1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).
- 5 Tuomio 9.12.2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, 21 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja määräys 1.3.2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).
- 6 Tuomio 21.6.2007 (C-453/05, EU:C:2007:369, 19 kohta).
- 7 On kuitenkin syytä huomata, ettei unionin tuomioistuin ole tutkinut yksityiskohtaisesti välittäjän käsitettä, sellaisena kuin sitä käytetään arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa ja sen edeltäjissä. Aiemmissa tätä kysymystä sivunneissa asioissa unionin tuomioistuin antoi kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi varmistaa sen edellytyksen täyttyminen, ettei elinkeinonharjoittaja toiminut välittäjänä. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että *omissa nimissä* toimiminen ja *se, ettei toimita välittäjänä*, rinnastettiin tosiasiallisesti 12.11.1992 annetussa tuomiossa Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, 21 kohta): ”Kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdassa asetetaan kyseisen artiklan soveltamisen edellytykseksi se, että matkatoimisto *toimii omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin eikä välittäjänä*” (kursivointi tässä). Ks. myös tuomio 13.3.2014, Jetair ja BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, 54 ja 55 kohta) ja julkisasiamies Póires Maduron ratkaisuehdotus ISt(C-200/04, EU:C:2005:394, 35 kohta). Huomautan lisäksi, että arvonlisäverodirektiivin 44, 50 ja 54 artiklassa, 46 artiklassa ja 153 artiklassa viitataan ”*toisen nimissä ja lukuun toimivaan* [toimiviin]” välittäjään tai välittäjiin. On totta, ettei tätä ilmausta toisteta arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa, vaan saman kohdan ensimmäisessä alakohdassa mainitaan matkatoimistojen ominaisuudeksi päinvastainen tapaus (”toimivat omista nimistään”).
- 8 Tuomio 12.11.1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).
- 9 Määräys 1.3.2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).
- 10 Määräys 1.3.2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).
- 11 Tarkasti ottaen vaikuttaa siltä, että elinkeinonharjoittaja tarjosi sekä hankittua että itse suoritettua kuljetuspalvelua. Ainoastaan hankittu kuljetuspalvelu oli merkityksellinen matkatoimistojen koskevan erityisjärjestelmän tarkastelun kannalta. Unionin tuomioistuin ei käsitellyt sitä seikkaa, että palvelut suoritettiin matkatoimistoille eikä suoraan asiakkaille, koska se ei vaikuttanut tarpeelliselta.
- 12 Määräys 1.3.2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, 22 ja 23 kohta).
- 13 Määräys 1.3.2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, 22 ja 23 kohta).
- 14 Tuomio 12.11.1992 (C-163/91, EU:C:1992:435). Tuomio 22.10.1998, Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, 18 kohta).

15 Tuomio 12.11.1992 (C-163/91, EU:C:1992:435, 22–26 kohta).

16 Tuomio 12.11.1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, 24 kohta), jossa viitataan 26.2.1992 annettuun tuomioon Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), joka koski tuomioistuinten toimivallasta sekä tuomioiden täytäntöönpanosta yksityisoikeuden alalla 27.9.1968 tehdyn yleissopimuksen (jäljempänä Brysselin yleissopimus) (EYVL 1978, L 304, s. 36) 16 artiklan mukaisen, esineoikeuksia koskevan yksinomaisen toimivaltaperusteen tulkintaa.

17 Näin todettiin aiemmin 26.2.1992 annetussa tuomiossa 9.12.2010 Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). Kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin ei soveltanut matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää elinkeinonharjoittajaan, jonka palvelu rajoittui oopperalippujen myymiseen.

18 Komission laatima kertomus ”Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform” (Selvitys matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän uudelleentarkastelusta ja uudistusvaihtoehdoista), Final Report TAXUD/2016/AO-05, joulukuu 2017 (saatavilla Euroopan komission verkkosivustolla), s. 26, 3.2 kohta.

19 Ehdotus: neuvoston direktiivi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän osalta (KOM(2002) 64 lopullinen) (EYVL 2002, C 126E, s. 390). Kyseinen ehdotus peruutettiin myöhemmin, ks. Vanhentuneiden komission ehdotusten peruuttaminen (EUVL 2014, C 153, s. 3). Ks. myös neuvoston toimielinten välinen asia 2002/0041 (CNS) ”Arvonlisävero – Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä” (17567/09).

20 Ks. lisäksi ratkaisuehdotukseni Skarpa Travel (C-422/17, EU:2018:XXX, 30–33 kohta).

21 Tuomio 12.11.1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, 13 ja 14 kohta); tuomio 22.10.1998, Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, 18 kohta); tuomio 19.6.2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, 23 ja 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 9.12.2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, 17 ja 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); määräys 1.3.2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, 19 kohta); tuomio 25.10.2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, 19 kohta); tuomio 26.9.2013, komissio v. Espanja (C-189/11, EU:C:2013:587, 58 kohta) ja tuomio 16.1.2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, 25 kohta). Ks. vastaavasti tuomio 8.2.2018, komissio v. Saksa (C-380/16, ei julkaistu, EU:C:2018:76, 41, 42 ja 48 kohta).

22 Ks. tuomio 11.2.1999, AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69) ja tuomio 13.10.2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608, 30–33 kohta). Ks. myös julkisasiamies Poiares Maduron ratkaisuehdotus Ist (C-200/04, EU:C:2005:394, 33 kohta).

23 Matkapaketeista ja yhdistetyistä matkajärjestelyistä sekä asetuksen (EY) N:o 2006/2004 ja Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2011/83/EU muuttamisesta ja neuvoston direktiivin 90/314/ETY kumoamisesta 25.11.2015 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EUVL 2015, L 326, s. 1).

24 Direktiivin 2015/2302 3 artiklan 2 alakohdassa määritellään ”matkapaketti” vähintään kahden erityyppisen, samaa matkaa tai lomaa varten yhdistetyn matkapalvelun yhdistelmäksi. Saman artiklan 1 alakohdan määritelmän mukaan ”matkapalvelulla” puolestaan tarkoitetaan ”a) matkustajien kuljetusta; b) majoitusta, kun se ei ole olennainen osa matkustajien kuljetusta ja joka ei tapahdu asumistarkoituksessa; c) autojen – – vuokraamista; d) muuta matkailupalvelua, joka ei ole olennainen osa a, b tai c alakohdassa tarkoitettua matkapalvelua”.

- 25 Tuomio 21.6.2007 (C-453/05, EU:C:2007:369).
- 26 Tuomio 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, 17 kohta). Mainitussa tuomion kohdassa viitattiin kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaan, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Kyseinen säännös sisältyy nykyisin (palvelujen suorituksen osalta) arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaan.
- 27 Tuomio 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, 18 ja 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 28 Tuomio 22.10.1998 (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496).
- 29 Tuomio 13.10.2005 (C-200/04, EU:C:2005:608).
- 30 Pakettiin sisältyi meno-paluulento Saksasta Yhdysvaltoihin, majoitus ja ylläpito isäntäperheessä, vakuutus, opetus amerikkalaisessa high schoolissa tai vastaavassa oppilaitoksessa ja opetusmateriaali.
- 31 Tuomio 13.10.2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, 26–29 kohta).
- 32 Ks. myös tuomio 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 41–45 kohta), joka koski muun muassa palvelujen suorituksen käsitettä ja sitä, että joissain tilanteissa on tarpeen tarkastella asiaa sopimusehtoja laajemmin ja ottaa huomioon liiketoimen taloudellinen ja kaupallinen todellisuus, jotta voidaan varmistua siitä, miten liiketoimi olisi luokiteltava ja onko kyseessä täysin keinotekoinen järjestely ja väärinkäyttö.
- 33 Ja selitän tämän nimenomaisen seikan myöhemmin. Ks. jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 55 ja 56 kohta.
- 34 Näin oli 22.10.1998 annetussa tuomiossa Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496) (itse suoritettu majoituspalvelu ja hankittu kuljetuspalvelu), 6.10.2005 annetussa tuomiossa MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (hankittu majoituspalvelu ja itse suoritettu kuljetuspalvelu) ja 25.10.2012 annetussa tuomiossa Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (hankittu majoituspalvelu ja itse suoritettu kuljetuspalvelu). Tuomiossa Minerva Kulturreisen, jossa oli kyseessä ainoastaan yksi suoritus, jonka ei katsottu liittyvän matkustamiseen, nimittäin oopperalippujen myynti, todettiin, ettei erityisjärjestelmää voida soveltaa (tuomio 9.12.2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). Unionin tuomioistuin totesi samoin 1.3.2012 antamassaan määräyksessä Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).
- 35 Paitsi jos hankittu palvelu oli pelkästään liitännäinen itse suoritettuun palveluun nähden, kuten todettiin 22.10.1998 annetussa tuomiossa Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496) ja 13.10.2005 annetussa tuomiossa ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).
- 36 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 39 kohta. Samassa tuomiossa esitettiin myös ohjeita tässä yhteydessä käytettävästä laskentamenetelmästä.
- 37 Tuomio 25.10.2012 (C-557/11, EU:C:2012:672, 23, 25 ja 26 kohta).
- 38 Tuomio 6.10.2005 (C-291/03, EU:C:2005:591, 41 kohta).
- 39 Tuomio 12.11.1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Määräys 1.3.2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 "[Matkatoimiston] palveluun voi sisältyä tällaisessa tapauksessa useampi kuin yksi palvelu, sillä se voi koostua – – tiedottamisen ja neuvonnan kaltaisista palveluista, joiden avulla matkatoimisto tarjoaa lomavaihtoehtoja, ja loma-asunnon varaamispalvelusta". Tuomio 12.11.1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, 24 kohta), jossa viitataan 26.2.1992 annettuun tuomioon Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), joka kuitenkin koski Brysselin yleissopimuksen 16 artiklan mukaisen, esineoikeuksia koskevan yksinomaisen toimivaltaperusteen tulkintaa.

42 Tässäkin suhteessa ainoa tämän oikeuskäytännön kanssa ristiriidassa oleva ratkaisu vaikuttaa olevan määräys Star Coaches, jossa unionin tuomioistuin edellytti, että suoritus koostuu vähintään kahdesta osatekijästä.

43 Kuten unionin tuomioistuin edellyttää edellä tarkastellussa oikeuskäytännössä, ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 48–51 kohta.

44 Ks. tuomio 22.10.1998, Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, 39–47 kohta) ja tuomio 6.10.2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, 22–41 kohta).

45 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 6–8 kohta. Arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa käytetään selvästi monikossa ilmaisua "luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja".

46 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 31–35 kohta.

47 Ks. tuomio 22.10.1998, Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, 5 ja 34 kohta); tuomio 19.6.2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, 22 kohta); tuomio 9.12.2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, 16 kohta) ja tuomio 25.10.2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 21–23 kohta.

49 Määräys 1.3.2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 Tuomio 22.10.1998, Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, 19 kohta).

51 Ks. komission laatima kertomus "Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform" (Selvitys matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän uudelleentarkastelusta ja uudistusvaihtoehtoista), Final Report TAXUD/2016/AO-05, joulukuu 2017 (saatavilla Euroopan komission verkkosivustolla), s. 11.

52 Tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohta. Ks. myös tuomio 27.10.1992, komissio v. Saksa (C-74/91, EU:C:1992:409, 16 kohta).

54 Analogisesti on syytä muistuttaa siitä oikeuskäytännöstä, jonka mukaan matkatoimistoja koskevasta erityisjärjestelmästä annettujen siirtymäsäännösten soveltamisesta mahdollisesti aiheutunut kilpailun vääristyminen ei oikeuttanut jäsenvaltioita panemaan tätä erityisjärjestelmää täytäntöön virheellisesti. Ks. tuomio 27.10.1992, komissio v. Saksa (C-74/91, EU:C:1992:409, 16 ja 26 kohta).