UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

25 päivänä lokakuuta 2012*

Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 306–310 artikla — Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä — Omissa nimissään toimivan matkatoimiston suorittama kuljetuspalvelu — Yhtenä kokonaisuutena pidettävän palvelun käsite — 98 artikla — Alennettu arvonlisäverokanta

Asiassa C-557/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 31.8.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.11.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Maria Kozak

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit A. Rosas, joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, U. Lõhmus ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Maria Kozak, edustajinaan doradca podatkowy A. Bartosiewicz ja doradca podatkowy R. Kamiński,

— Puolan hallitus, asiamiehinään M. Szpunar ja B. Majczyna,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja K. Herrmann,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 98 artiklan, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteen III ja sen 306–310 artiklan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Maria Kozak ja Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (Lublinin veroviraston johtaja) ja joka koskee päätöstä Kozakin harjoittamaan matkatoimistotoimintaan sovellettavan arvonlisäveron laskennasta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin VIII osaston 2 luvun 2 jaksoon, jonka otsikko on ”Alennetut verokannat”, kuuluvassa 98 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

– –”

4 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III, jonka otsikko on ”Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja”, säädetään seuraavaa:

”– –

5) henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus;

– –”

5 Arvonlisäverodirektiivin XII osaston 3 lukuun, jonka otsikko on ”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä”, kuuluvassa 306–310 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.

– –

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.

– –

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.”

Puolan oikeus

6 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa r. o podatku od towarów i usług; Dz. U., nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä arvonlisäverolaki), 119 §:n 1, 5 ja 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Matkailupalvelun suorittamisen yhteydessä veron perusteena on katteen määrä, josta vähennetään maksettavan veron määrä, ellei 5 momentista muuta seuraa.

– –

5. Jos verovelvollinen suorittaa matkailupalvelun yhteydessä muilta verovelvollisilta hankkimiensa välittömästi matkustajan hyväksi koituvien palvelujen lisäksi itse osan palveluista (jäljempänä omat suoritukset), veron peruste määritetään eri tavalla sen mukaan, onko kyse omista suorituksista vai muilta verovelvollisilta hankituista välittömästi matkustajan hyväksi koituvista suorituksista. Omien suoritusten veron peruste määritetään soveltamalla 29 §:n säännöksiä tarpeellisin muutoksin.

6. Verovelvollisen on 5 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa eriteltävä todisteellisesti, mikä osuus palvelusta maksetusta määrästä liittyy muilta verovelvollisilta hankittuihin välittömästi matkustajan hyväksi koituviin palveluihin ja mikä osuus liittyy omiin suorituksiin.

– –”

7 Arvonlisäverolain 41 §:n 2 momentin ja saman lain liitteessä 3 olevan 144 kohdan mukaan matkustajien tieliikennekuljetuspalveluihin sovelletaan alennettua 7 prosentin verokantaa, kun yleinen arvonlisäverokanta on 22 prosenttia.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Maria Kozakilla on Puolassa matkatoimisto. Hän myi vuonna 2007 suoraan matkailijoille valmismatkoja, jotka käsittivät majoitukset ja ruokailut, joissa hän käytti muiden palvelujen tarjoajien palveluja, sekä kuljetuksen, jossa hän käytti omaa bussikalustoaan.

9 Arvonlisäveron laskennassa Kozak sovelsi muilta hankkimiinsa palveluihin matkatoimistojen liiketoimia varten säädettyä erityisjärjestelmää, käytti arvonlisäverodirektiivin 308 artiklan mukaisesti veron perusteena matkatoimiston katetta ja sovelsi katteeseen yleistä 22 prosentin arvonlisäverokantaa. Hän sovelsi itse suorittamiinsa kuljetuspalveluihin veron perusteen osalta yleistä arvonlisäverojärjestelmää ja verokannan osalta henkilökuljetuspalveluihin sovellettavaa alennettua 7 prosentin verokantaa.

10 Verohallinto katsoi, että kuljetuspalvelut olivat matkatoimiston tarjoaman palvelukokonaisuuden kannalta välttämättömiä ja että niitä oli tarkasteltava sen erottamattomina osina. Tästä syystä verohallinto totesi, että arvonlisäverolain mukaan Kozak ei olisi saanut soveltaa kuljetuspalveluihinsa alennettua arvonlisäverokantaa ja pitää niitä itsenäisenä palveluna vaan hänen olisi pitänyt soveltaa niihin muiden palveluiden tavoin yleistä 22 prosentin verokantaa. Asiassa tehtiin päätös, jossa Kozakin vuoden 2007 touko–kesäkuun ja loka–joulukuun arvonlisäverolaskelmat todettiin virheellisiksi.

11 Kozak riitautti tällaisen arvonlisäverolain tulkinnan ja nosti kyseisestä päätöksestä kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lubliniessa. Kyseinen tuomioistuin kuitenkin vahvisti verohallinnon lähestymistavan. Kozak teki tämän jälkeen kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnylle (ylin hallintotuomioistuin).

12 Kyseinen tuomioistuin suhtautuu epäilevästi Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinien antamaan vastaukseen, jonka mukaan 22 prosentin arvonlisäverokantaa sovelletaan sekä itse suoritettuihin kuljetuspalveluihin että kolmansilta hankittuihin palveluihin, vaikka niiden veron perusteet ovat erilaiset. Se on epävarma muun muassa siitä, voidaanko asiassa C-34/99, Primback, 15.5.2001 annetun tuomion (Kok., s. I-3833) 45 kohdassa, jossa todetaan, että jos liiketoimi koostuu useammasta osasta, sitä on pidettävä yhtenä yhtenäisenä suorituksena muun muassa silloin, kun tiettyä osatekijää on pidettävä pääasiallisena suorituksena ja tiettyä toista tekijää liitännäisenä suorituksena, jota kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta, mainittua ilmaisua ”yksi yhtenäinen suoritus” käyttää nyt käsiteltävässä asiassa.

13 Koska Naczelny Sąd Administracyjny on epävarma arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan soveltamisesta, se on päättänyt lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisupyynnön:

”Sovelletaanko kuljetuspalveluun, jonka matkatoimisto itse suorittaa osana yhtenäishintaan myymäänsä matkailupalvelua, jota verotetaan [arvonlisäverodirektiivin] 306–310 artiklassa säädetyn matkatoimistojen erityisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti, ja joka on kyseisen matkailupalvelun toteuttamisen välttämätön osa, matkailupalveluihin sovellettavaa yleistä verokantaa vai henkilökuljetuksiin mainitun direktiivin 98 artiklan nojalla, luettuna yhdessä sen liitteessä III olevan 5 kohdan kanssa, sovellettavaa alennettua verokantaa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Unionin tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

14 Kozak ja komissio esittävät, että käsite matkatoimiston suorittama yksi palvelu käsittää vain arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan mukaisesti kolmansilta hankitut palvelut. Kozak ja komissio katsovat, ettei se käsitä matkanjärjestäjän itse suorittamia palveluja. Tästä seuraa, että yleistä arvonlisäverojärjestelmää, mukaan lukien verokanta, sovelletaan matkatoimiston itsensä suorittamaan kuljetuspalveluun ja että pääasian kaltaisessa tilanteessa kuljetuspalveluun on arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan mukaisesti, luettuna yhdessä sen liitteessä III olevan 5 kohdan kanssa, sovellettava kansallisen lainsäädännön mukaista alennettua arvonlisäverokantaa.

15 Puolan hallitus puolestaan väittää, että jos itse suoritettu kuljetuspalvelu on matkailupalvelujen suorittamisen kannalta välttämätön, sitä on pidettävä liitännäisenä suhteessa matkailupalveluun, joka on yhtenä kokonaisuutena pidettävä pääsuoritus ja johon sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan mukaista erityistä arvonlisäverojärjestelmää. Kuljetuspalvelua on näin ollen kohdeltava samoin kuin pääsuoritusta ja siihen on sovellettava mainittujen artiklojen mukaista erityistä arvonlisäverojärjestelmää verotuspaikan ja verokannan osalta, kun taas veron perusteen ja vähennysoikeuden osalta sovelletaan yleistä arvonlisäverojärjestelmää, sillä kyseisen direktiivin 308 artiklaa ei voida soveltaa itse suoritettuihin palveluihin.

Unionin tuomioistuimen vastaus

16 On muistutettava, että matkatoimistojen liiketoimiin sovellettavaa arvonlisäverojärjestelmää koskevassa arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa toistetaan olennaisilta osin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 26 artiklan säännökset. Kyseinen järjestelmä on erityisjärjestelmä, joka sisältää yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä poikkeavat erityissäännökset matkatoimistojen toiminnasta.

17 Arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava mainittua järjestelmää matkatoimistojen liiketoimiin, jos matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.

18 Jo säännöksen sanamuodosta ilmenee, että tarkoitetut palvelut ovat muilta verovelvollisilta hankittuja palveluja.

19 Matkatoimistojen liiketoimiin sovellettavaan erityiseen arvonlisäverojärjestelmään liittyvien sääntöjen pääasiallinen tavoite on niiden vaikeuksien välttäminen, joita taloudellisille toimijoille aiheutuu niistä arvonlisäverodirektiivin yleisistä periaatteista, jotka liittyvät kolmansilta hankittavaa palvelua edellyttävään toimintaan (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998, Kok., s. I-6229, 33 kohta). Palvelujen moninaisuuden ja niiden paikantamisen vuoksi verotuspaikkaa, veron perustetta ja ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskevien yleisten sääntöjen soveltaminen aiheuttaisi käytännön vaikeuksia näille yrityksille, mikä olisi omiaan vaikeuttamaan näiden toimintaa (ks. asia C-163/91, Van Ginkel, tuomio 12.11.1992, Kok., s. I-5723, 14 kohta).

20 Koska arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädetty järjestelmä on poikkeus yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä, sitä sovelletaan vain siltä osin kuin on tarpeellista sen tavoitteen saavuttamiseksi (em. yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 34 kohta).

21 Oikeuskäytännössä on aikaisemmin todettu, että matkatoimistojen liiketoimiin sovellettavaa erityistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vain kolmansilta hankittuihin palveluihin (ks. em. yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 35 kohta).

22 Oikeuskäytännössä on samaa ajattelutapaa noudattaen todettu, ettei mainittu järjestelmä koske ilman välittäjää suoritettuja kuljetuspalveluja, vaan niihin sovelletaan kuljetusyrityksiin sovellettavia yleisiä säännöksiä (asia C-74/91, komissio v. Saksa, tuomio 27.10.1992, Kok., s. I-5437, 26 kohta).

23 Oikeuskäytännössä on päätelty tästä, että jos taloudellinen toimija, johon sovelletaan matkatoimistojen liiketoimiin sovellettavan erityisen arvonlisäverojärjestelmän säännöksiä, suorittaa kiinteää maksua vastaan toimintoja, jotka koostuvat osittain tämän itsensä suorittamista palveluista ja osittain muiden verovelvollisten suorittamista palveluista, erityisjärjestelmää sovelletaan ainoastaan kolmansien tarjoamiin palveluihin (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 47 kohta).

24 Arvonlisäverodirektiivin 307 ja 308 artiklassa tarkoitettu yhtenä kokonaisuutena pidettävän matkatoimiston palvelun käsite on ymmärrettävä osana tällaista asiayhteyttä. Käsitteellä tarkoitetaan vain muilta verovelvollisilta hankittuja palveluja. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema ja edellä 12 kohdassa mainittu yleisessä arvonlisäverotuksessa sovellettava yhtä yhtenäistä palvelua koskeva sääntö ei voi vaikuttaa mainitun käsitteen arviointiin matkatoimistojen liiketoimiin sovellettavan erityisen arvonlisäverojärjestelmän asiayhteydessä.

25 Niinpä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema se seikka, että itse suoritetut kuljetuspalvelut ovat välttämättömiä matkatoimiston matkailijalle suorittaman kokonaispalvelun kannalta, ei vaikuta mitenkään edellä esitettyihin päätelmiin. Vaikka kyseiset palvelut olisivat kokonaispalvelun kannalta välttämättömiä, siitä ei seuraisi, että niiden olisi katsottava muodostavan sen kanssa arvonlisäverodirektiivin 307 ja 308 artiklassa tarkoitetun ”yhden palvelun” ja niitä olisi tämän seurauksena kohdeltava verotuksellisesti samoin kuin mainittua palvelua.

26 Tästä seuraa, ettei Kozakin suorittamien palvelujen kaltaisiin matkatoimiston itse suorittamiin kuljetuspalveluihin voida soveltaa matkatoimistojen liiketoimiin sovellettavaa erityistä arvonlisäverojärjestelmää veron perusteen määrittämisen eikä muiden arvonlisäveron laskentaa koskevien sääntöjen soveltamisen osalta. Verokannan osalta sovelletaan arvonlisäverodirektiivin VIII osaston säännöksiä. Kyseisen direktiivin 98 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä sen liitteessä III olevan 5 kohdan kanssa, mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa henkilöiden ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljettamiseen. Kuten tämän tuomion 7 kohdasta ilmenee, Puolan tasavalta on käyttänyt tätä mahdollisuutta ja soveltaa mainittuun palveluun 7 prosentin verokantaa.

27 Niinpä esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklaa on tulkittava siten, että kuljetuspalveluun, jonka matkatoimisto itse suorittaa yhtenä osana yhteishintaan myymäänsä matkailupalvelua, jota verotetaan kyseisten säännösten mukaisesti, sovelletaan muun muassa verokannan osalta yleistä arvonlisäverojärjestelmää eikä matkatoimistojen liiketoimiin sovellettavaa erityisjärjestelmää. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan mukaan on niin, että jos jäsenvaltiot ovat säätäneet kuljetuspalvelujen alennetusta arvonlisäverokannasta, alennettua verokantaa sovelletaan kyseiseen palveluun.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 306–310 artiklaa on tulkittava siten, että kuljetuspalveluun, jonka matkatoimisto itse suorittaa yhtenä osana yhteishintaan myymäänsä matkailupalvelua, jota verotetaan kyseisten säännösten mukaisesti, sovelletaan muun muassa verokannan osalta yleistä arvonlisäverojärjestelmää eikä matkatoimistojen liiketoimiin sovellettavaa erityisjärjestelmää. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan mukaan on niin, että jos jäsenvaltiot ovat säätäneet kuljetuspalvelujen alennetusta arvonlisäverokannasta, alennettua verokantaa sovelletaan kyseiseen palveluun.

Allekirjoitukset