Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

26 päivänä syyskuuta 2013 *

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen — Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 306-310 artikla — Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä — Erot kieliversioiden välillä — Kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään erityisjärjestelmän soveltamisesta muihin henkilöihin kuin matkustajiin — Käsitteet ”matkustaja” ja ”asiakas” — Tiettyjen yleisölle suuntautuvien myyntien sulkeminen pois erityisjärjestelmän soveltamisalasta — Laskussa oleva maininta vähennyskelpoisesta arvonlisäveron määrästä, joka ei liity aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettavaan tai maksettuun veroon — Veron perusteen määrittäminen kokonaisuutena tiettyä kautta varten — Yhteensopimattomuus

Asiassa C-189/11,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 20.4.2011,

Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja C. Soulay, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Espanjan kuningaskunta, asiamiehenään S. Centeno Huerta, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

jota tukevat

Tšekin tasavalta, asiamiehinään M. Smolek, T. Müller ja J. Očková,

Ranskan tasavalta, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-S. Pilczer,

Puolan tasavalta, asiamiehinään A. Kraińska, A. Kramarczyk, M. Szpunar ja B. Majczyna,

Portugalin tasavalta, asiamiehinään L. Inez Fernandes ja R. Laires, ja

Suomen tasavalta, asiamiehinään J. Heliskoski ja M. Pere,

väliintulijoina,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 6.3.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.6.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 306–310, 226, 168, 169 ja 73 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska

— se on sallinut matkatoimistojen soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää matkapalveluihin, joita ne myyvät muille kuin matkustajille

— se on sulkenut pois tämän järjestelmän soveltamisalasta omissa nimissään toimivien vähittäismyyntiä harjoittavien toimistojen sellaisten matkojen myynnin yleisölle, jotka tukkumyyntiä harjoittavat toimistot järjestävät

— se on sallinut matkatoimistojen veloittaa tietyissä tapauksissa laskussa arvonlisäveron kokonaismäärän, joka ei liity asiakkaalle tosiasiallisesti vyörytettävään arvonlisäveroon, ja sallinut asiakkaan vähentää tämän kokonaismäärän maksettavan arvonlisäveron määrästä, kun kyseessä on verovelvollinen

— se on sallinut matkatoimistojen, sikäli kuin niihin sovelletaan erityisjärjestelmää, määrittää veron perusteen kokonaisuutena jokaiselle verokaudelle.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä

2 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) espanjankielisen version (DO L 145, s. 1; EE 09/01, s. 54) 26 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on sovellettava arvonlisäveroa matkatoimistojen liiketoimiin tämän artiklan mukaisesti, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa matkustajaan [viajero] käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen

toteuttamisessa. Tätä artiklaa ei sovelleta sellaisiin matkatoimistoihin, jotka toimivat ainoastaan välittäjinä ja joihin on sovellettava 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohtaa. Matkatoimistoina on tätä artiklaa sovellettaessa pidettävä myös turistimatkojen järjestäjiä.

2. Matkatoimiston matkan toteuttamiseksi suorittamia liiketoimia on pidettävä yhtenä matkatoimiston matkustajalle [viajero] 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 [viajero] maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä erotusta, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan [viajero] hyväksi.

– –

4. Muiden verovelvollisten matkatoimistolle toimittamaansa laskuun merkitsemät arvonlisäverot sellaisista 2 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista, jotka välittömästi koituvat matkustajan [viajero] hyväksi, eivät oikeuta vähennykseen eivätkä palautukseen missään jäsenvaltiossa.”

3 Arvonlisäverodirektiivin espanjankielisen version 3 lukuun, jonka otsikko on ”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä”, kuuluvissa 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 [espanjaksi ’viajero’ eli ’matkustajaan’] käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.

Tätä erityisjärjestelmää ei sovelleta matkatoimistoihin, jotka toimivat ainoastaan välittäjinä ja joihin sovelletaan veron perusteen laskemiseksi 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohtaa.

2. Turistimatkojen järjestäjiä pidetään matkatoimistoina tätä lukua sovellettaessa.

307 artikla

Liiketoimia, jotka matkatoimisto suorittaa matkan toteuttamiseksi 306 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti, pidetään yhtenä matkatoimiston asiakkaalle [espanjaksi ’viajero’ eli ’matkustajalle’] 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 [espanjaksi ’viajero’ 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 [viajero] 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 [viajero] hyväksi, eivät oikeuta vähennykseen eivätkä palautukseen missään jäsenvaltiossa.”

Muut arvonlisäverodirektiivin säännökset

4 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

5 Saman direktiivin 78 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

a) verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

_ _”

6 Direktiivin 168 ja 169 artiklassa säädetään vähennysoikeudesta. Sen 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

_ _”

7 Saman direktiivin 169 artiklassa täsmennetään, että kyseisessä 168 artiklassa tarkoitetun vähennyksen lisäksi verovelvollisella on oikeus vähentää siinä tarkoitettu arvonlisävero siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään tässä 169 artiklassa mainittujen liiketoimien tarkoituksiin.

8 Arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa, joka koskee laskujen sisältöä, säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

– –

9) sovellettava arvonlisäverokanta;

10) maksettava arvonlisäveron määrä, paitsi jos sovelletaan erityisjärjestelmää, jossa tämän direktiivin mukaisesti tällaista seikkaa ei mainita;

– –”

9 Direktiivin XII osaston 4 luvussa, jonka otsikko on ”Käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelmät”, olevassa 318 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Veronkannon yksinkertaistamiseksi ja kuultuaan arvonlisäverokomiteaa jäsenvaltiot voivat säätää, että tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten jälleenmyyjien luokkien osalta voittomarginaalijärjestelmän alaisten tavaroiden luovutusten veron peruste määritetään kullekin verokaudelle, jonka aikana verovelvollisen jälleenmyyjän on annettava 250 artiklassa tarkoitettu arvonlisäveroilmoitus.

– –”

Espanjan oikeus

10 Arvonlisäverosta 28.12.1992 annetun lain 37/1992 (Ley del impuesto sobre el valor añadido; BOE nro 312, 29.12.1992, s. 44247) 141 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää sovelletaan seuraaviin:

1) Matkatoimistojen liiketoimet, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa matkustajiin ja käyttävät muiden elinkeinonharjoittajien luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.

Tässä erityisjärjestelmässä matkalla tarkoitetaan majoitus- tai kuljetuspalveluja, joita tarjotaan yksittäin tai matkapaketin osana, sekä niihin liittyviä täydentäviä palveluja tai liitännäispalveluja.

2) Turistimatkojen järjestäjien edellisessä kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa suorittamat liiketoimet.

2. Matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää ei sovelleta seuraaviin liiketoimiin:

1) Vähittäismyyntiä harjoittavien matkatoimistojen toimesta tapahtuva tukkumyyntiä harjoittavien matkatoimistojen järjestämien matkojen myynti yleisölle.”

11 Lain 37/1992 142 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Liiketoimissa, joihin tätä erityisjärjestelmää sovelletaan, verovelvolliset eivät ole velvollisia ilmoittamaan laskuissa erikseen vyörytetyn arvonlisäveron määriä, vaan niiden katsotaan sisältyvän liiketoimen hintaan.

Muille elinkeinonharjoittajille suoritetuissa liiketoimissa, jotka käsittävät ainoastaan sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, jotka tapahtuvat kokonaisuudessaan veron alueellisella soveltamisalalla, laskussa voidaan ilmoittaa kyseisen henkilön pyynnöstä ja otsikon 'hintaan sisältyvät arvonlisäveron määrät' alla summa, joka on saatu kertomalla liiketoimen kokonaishinta kuudella ja jakamalla tulos 100:lla. Tällaiset määrät katsotaan vyörytetyiksi suoraan luovutuksen tai suorituksen vastaanottajana olevalle elinkeinonharjoittajalle."

12 Lain 37/1992 146 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Verovelvolliset voivat valita, määritetäänkö veron peruste liiketoimikohtaisesti vai kokonaisuutena kullekin verokaudelle.

Valinta koskee kaikkia verovelvollisen suorittamia liiketoimia, joihin erityisjärjestelmää sovelletaan, vähintään viiden vuoden ajan ja, ellei verovelvollinen muuta ilmoita, myös tämän jälkeen.

2. Veron perusteen määrittäminen kokonaisuutena kullekin verokaudelle sellaisten liiketoimien osalta, joihin erityisjärjestelmää sovelletaan, tehdään seuraavasti:

1) Muiden elinkeinonharjoittajien matkatoimistolle merkityksellisen verokauden aikana luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen, joita käytetään matkapalvelujen tarjoamisessa matkustajan hyväksi, tosiasiallinen arvonlisäverollinen kokonaishinta vähennetään arvonlisäverollisesta kokonaishinnasta, joka on veloitettu asiakkailta liiketoimista, joiden osalta verotettava tapahtuma on toteutunut saman verokauden aikana.

2) Kokonaisuutena määritettävä veron peruste saadaan kertomalla tulos 100:lla ja jakamalla sen tulos luvulla, jossa 100:aan on lisätty tämän lain 90 §:ssä säädetty yleinen verokanta.

3. Veron peruste ei voi olla negatiivinen.

Jos veron peruste määritetään kokonaisuutena, erotus, jolla vähennettävä määrä ylittää määrän, josta se vähennetään, voidaan lisätä kyseistä verokautta välittömästi seuraavien verokausien aikana vähennettäviin määriin."

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja oikeudenkäynti unionin tuomioistuimessa

13 Komissio osoitti Espanjan kuningaskunnalle 23.3.2007 virallisen huomautuksen, jossa se kiinnitti kyseisen jäsenvaltion huomion siihen, että Espanjan lainsäädäntö, joka koskee matkatoimistoihin sovellettavaa erityisjärjestelmää, on mahdollisesti ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan kanssa, koska tätä järjestelmää sovelletaan muille henkilöille kuin matkustajille suoritettuihin palveluihin; kyseinen jäsenvaltio vastasi viralliseen huomautukseen 29.5.2007 päivätyllä kirjeellä.

14 Komissio osoitti Espanjan kuningaskunnalle 1.2.2008 täydentävän virallisen huomautuksen, jossa se asetti kyseenalaiseksi ensinnäkin lain 37/1992 141 §:n 2 momentin 1 kohdan, jossa suljetaan pois erityisjärjestelmän soveltamisalasta vähittäismyyntiä harjoittavien toimistojen sellaisten matkojen myynti yleisölle, jotka tukkumyyntiä harjoittavat toimistot järjestävät, toiseksi laskutusta koskevan erityisen säännön ja lain 142 §:ssä säädetyn vähennysoikeuden sekä kolmanneksi lain 146 §:ssä, joka koskee veron perusteen laskemista kokonaisuutena kullekin verokaudelle, tarkoitetut erityiset säännökset.

15 Espanjan kuningaskunta vastasi tähän viimeksi mainittuun viralliseen huomautukseen 19.5.2008 päivätyllä kirjeellä.

16 Koska komissio ei tyytynyt Espanjan kuningaskunnan virallisiin huomautuksiin antamiin vastauksiin, se lähetti 9.10.2009 perustellun lausunnon, johon tämä jäsenvaltio jätti vastaamatta.

17 Komissio päätti tässä tilanteessa nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

18 Unionin tuomioistuimen presidentin 14.9.2011 antamalla määräyksellä Tšekin tasavalta, Ranskan tasavalta, Puolan tasavalta, Portugalin tasavalta ja Suomen tasavalta hyväksyttiin väliintulijoiksi tukemaan Espanjan kuningaskunnan vaatimuksia.

Kanne

Ensimmäinen kanneperuste

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

19 Komissio katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädettyä matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää voidaan soveltaa ainoastaan silloin, kun myydään matkoja matkustajille (jäljempänä matkustajalähtöinen lähestymistapa). Se moittii Espanjan kuningaskuntaa siitä, että tämä on sallinut järjestelmän soveltamisen silloin, kun myydään matkoja kaikentyyppisille asiakkaille (jäljempänä asiakaslähtöinen lähestymistapa).

20 Komissio huomauttaa, että 306–310 artiklan säännöksissä toistetaan olennaisilta osin kuudennen direktiivin 26 artiklan 1–4 kohdan säännökset.

21 Komissio väittää, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli kuudetta direktiiviä annettaessa rajoittaa matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltaminen matkustajalle eli lopulliselle kuluttajalle suoritettuihin palveluihin. Väitteensä tueksi komissio esittää, että viidessä kuudesta kyseisen direktiivin alkuperäisestä kieliversiosta käytettiin järjestelmällisesti ilmaisua ”matkustaja” direktiivin 26 artiklassa täysin selkeällä ja johdonmukaisella tavalla. Tästä seuraa, ettei kyseinen ilmaisu edellytä sen sanamuotoa pidemmälle menevää tulkintaa, joten 26 artiklan tulkinta on yksiselitteinen.

22 Ilmaisun ”asiakas” (customer) käyttö kuudennen direktiivin englanninkielisessä versiossa merkitsee komission mukaan virhettä, joka on tehty vain kerran sen 26 artiklan 1 kohdassa. Koska englanninkielinen versio oli kuudennen direktiivin tiettyjen myöhempien käännösten perustana, ilmaisu on toistettu usein kyseisissä käännöksissä ja lukuisissa arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan kieliversioissa.

23 Unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa komissio täsmensi, että kuudennen direktiivin ranskankielinen versio, jossa käytettiin pelkästään ilmaisua ”matkustaja”, oli teksti, jota kaikki asianomaiset jäsenvaltiot olivat työstäneet ja josta ne olivat sopineet.

24 Komissio korostaa, että matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään liittyviä säännöksiä on tulkittava yhdenmukaisesti. Matkustajalähtöisen lähestymistavan ja asiakaslähtöisen lähestymistavan samanaikainen soveltaminen johtaa sen mukaan kaksinkertaiseen verotukseen ja kilpailun vääristymiseen.

25 Kuudennen direktiivin 26 artiklaan viitaten komissio täsmentää syyt sille, miksi siinäkin tapauksessa, että ilmaisu ”asiakas”esiintyy arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan tietyissä kieliversioissa, sitä on silti tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan ”matkustajaa”.

26 Aivan aluksi komissio katsoo, että jos asiakaslähtöinen lähestymistapa olisi hyväksyttävä, kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdan edellytys, jonka mukaan matkatoimisto toimii ”omissa nimissään”, olisi tarpeeton, koska elinkeinonharjoittaja toimii aina omissa nimissään suhteessa asiakkaaseensa. Tästä seuraa komission mukaan, ettei kyseisiä ilmaisuja voida tulkita niiden sanamuodon mukaisesti ja että sana ”asiakas” on ymmärrettävä samalla tavalla kuin sana, jota on käytetty direktiivin viidessä muussa alkuperäisessä kieliversiossa, eli ”matkustaja”. Komissio väittää tässä yhteydessä, että matkatoimisto voi toimia suhteessa ”matkustajaan” sekä omissa nimissään että kolmansien nimissä ja lukuun.

27 Jos lisäksi unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli antaa ilmaisulle ”asiakas” eri merkitys kuin ”matkustaja” siten, että sillä tarkoitetaan kaikentyyppisiä ”asiakkaita”, tällä olisi komission mukaan epäloogisia seurauksia, koska matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää sovellettaisiin, vaikka matkatoimisto toimii välittäjänä, eli muun muassa silloin, kun se etsii asiakkaita hotellitoiminnan harjoittajan lukuun tämän kanssa tekemänsä välityssopimuksen mukaisesti.

28 Komissio katsoo, että tämä epäloogisuus ilmenee entistä selvemmin, kun sanaa ”matkustaja” käytetään kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen englanninkielisessä versiossa, jonka mukaan ”matkatoimiston matkan toteuttamiseksi suorittamia liiketoimia on pidettävä yhtenä matkatoimiston matkustajalle [traveller] suorittamana palveluna”. Komission mukaan tässä virkkeessä ei olisi järkeä, jos matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää sovellettaisiin ottamatta huomioon sitä, missä ominaisuudessa palveluiden vastaanottaja toimii. Jos näin olisi, lainsäätäjän olisi komission mukaan pitänyt käyttää ilmaisua ”asiakas” järjestelmällisesti.

29 Komissio lisää, että kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdan kolmannen virkkeen kuudessa alkuperäisessä kieliversiossa käytetään ilmaisua ”matkustaja”. Näin ollen olisi epäjohdonmukaista mainita ”matkustajan maksama kokonaishinta”, jos matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää voidaan soveltaa riippumatta siitä, missä ominaisuudessa matkatoimiston asiakas toimii. Silloin, kun matkatoimisto suorittaa myynnin toiselle matkatoimistolle, olisi komission mukaan nimittäin laskettava 26 artiklan 2 kohdan kolmannessa virkkeessä tarkoitettu kate ottamalla huomioon matkustajan maksaman hinnan ja ensimmäiselle matkatoimistolle aiheutuneiden kustannusten välinen erotus, mikä ei olisi järkevää, koska ensimmäisen matkatoimiston ja matkustajan välillä ei ole yhteyttä.

30 Lopuksi komissio esittää kaksi muuta perustelua näkemykselleen. Se korostaa ensiksi, että kuudennen direktiivin 26 artiklan säännökset ovat olleet voimassa lähes 30 vuoden ajan kyseisen direktiivin kumoamiseen saakka ja että kyseisen artiklan kuutta alkuperäistä kieliversiota myöhemmissä kieliversioissa on valtaosassa otettu käyttöön viiden identtisen alkuperäisen version sanamuoto käyttämällä pelkästään ilmaisua ”matkustaja”. Ainoastaan viidessä kyseisen artiklan myöhemmässä kieliversiossa on tukeuduttu englanninkieliseen versioon. Toiseksi komissio muistuttaa, että poikkeuksia yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä on tulkittava suppeasti.

31 Vaikka siis asiakaslähtöinen lähestymistapa soveltuu paremmin matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseen, tämä ei komission mukaan merkitse sitä, että lähestymistapa on oikea. Komissio myöntää, että erityisjärjestelmää voitaisiin parannella, mutta korostaa, että jäsenvaltiot eivät voi oma-aloitteisesti ottaa käyttöön tällaista lähestymistapaa ja poiketa kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti säädetyistä säännöksistä. Tässä yhteydessä komissio viittaa erityisesti asiassa C-204/03, komissio vastaan Espanja, 6.10.2005 annetun tuomion (Kok., s. I-8389) 28 kohtaan. Se lisää, että erityisjärjestelmä otettiin käyttöön vuonna 1977 vallinneessa tilanteessa eli ajankohtana, jolloin matkatoimistot myivät matkoja pääasiassa suoraan matkustajille. Alalla on nykyään enemmän toimijoita, mutta jäsenvaltioiden asiana ei ole korjata erityisjärjestelmän puutteita, vaan tämä kuuluu unionin lainsäätäjälle.

32 Väliintulijoina esiintyvien jäsenvaltioiden huomautusten jälkeen komissio lievensi hieman kantaansa – vaikka se pitikin edelleen tiukasti kiinni matkustajalähtöisestä lähestymistavasta – toteamalla, ettei ilmaisu ”matkustaja” merkitse pelkästään luonnollista henkilöä vaan myös oikeushenkilöä, joka ostaa matkapaketin omiin tarpeisiinsa ja joka on näin ollen matkapalvelun lopullinen käyttäjä. Komission

mukaan kyseinen ilmaisu siis kattaa yhtiön, joka ostaa matkapalveluja työntekijöilleen. Sitä vastoin ilmaisua ”matkustaja” ei sovelleta luonnolliseen henkilöön tai oikeushenkilöön, joka myy kyseisen palvelun edelleen toiselle henkilölle. Komissio korostaa, ettei matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää sovelleta vaiheeseen, joka edeltää tällaisen palvelun myyntiä lopulliselle käyttäjälle.

33 Espanjan kuningaskunta riitauttaa tulkinnan, jonka komissio on antanut arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädetylle matkatoimistoja koskevalle erityisjärjestelmälle.

34 Kyseinen jäsenvaltio esittää seuraavat perustelut omasta aloitteestaan tai ilmaistakseen olevansa yhtä mieltä väliintulijoina esiintyvien jäsenvaltioiden kanssa.

35 Komission esittämälle sanamuodon mukaiselle tulkinnalle ei Espanjan kuningaskunnan mukaan voida antaa etusijaa, koska arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan englanninkielisen version lisäksi useissa muissa kyseisen säännöksen kieliversioissa eli bulgarian-, puolan-, portugalin-, romanian-, slovakin-, suomen- ja ruotsinkielisissä versioissa käytetään ilmaisun ”matkustaja” sijaan ilmaisua ”asiakas”.

36 Kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohtaan tai 306 artiklaan liittyvissä säännöksissä käytettyjen ilmaisujen analyysi ei myöskään voi Espanjan kuningaskunnan mukaan toimia ohjeena näiden kahden viimeksi mainitun säännöksen täsmällisen soveltamisalan määrittämisessä. Säännösten eri kieliversioiden tutkimus nimittäin paljastaa, ettei ilmaisua ”matkustaja” käytetä järjestelmällisesti kuudennen direktiivin 26 artiklan 1–4 kohdassa eikä arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa. Tietyissä kieliversioissa käytetään järjestelmällisesti ilmaisua ”asiakas”, kun taas toisissa kieliversioissa käytetään toisinaan ilmaisua ”matkustaja” ja toisinaan taas ilmaisua ”asiakas”. Nämä erot johtavat epäselvään tilanteeseen, mistä on osoituksena se, että muun muassa Espanjan kuningaskunta, Tšekin tasavalta, Helleenien tasavalta, Ranskan tasavalta ja Italian tasavalta soveltavat asiakaslähtöistä lähestymistapaa, vaikka arvonlisäverodirektiivin kieliversioissa, sellaisina kuin ne on julkaistu niiden kansallisilla kielillä, käytetään ilmaisua ”matkustaja”.

37 Espanjan kuningaskunta päättelee tästä, että kyseessä olevia säännöksiä on tulkittava teleologisesti ja on tutkittava matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoitteita. Näitä tavoitteita komissio ei sitä paitsi riitauta, ja ne käsittävät yhtäältä matkatoimistoihin sovellettavien arvonlisäverosääntöjen yksinkertaistamisen ja toisaalta arvonlisäverotulojen jakamisen jäsenvaltioiden kesken. Espanjan kuningaskunnan mukaan on myös selvää, että asiakaslähtöinen lähestymistapa soveltuu paremmin näiden tavoitteiden saavuttamiseen. Näin ollen kyseinen lähestymistapa on ainoa oikea tulkinta.

38 Espanjan kuningaskunta korostaa, että se, missä ominaisuudessa palvelun vastaanottaja toimii, olipa kyseessä sitten matkustaja, lopullinen kuluttaja tai välitystoimisto, ei ole merkityksellistä. Kyseinen jäsenvaltio tukeutuu analogisesti muun muassa yhdistetyissä asioissa C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, 22.10.1998 annettuun tuomioon (Kok., s. I-6229) ja väittää, että kyseisessä tuomiossa tulkittiin kuudennen direktiivin 26 artiklaa laajasti kyseessä olevan erityisjärjestelmän poikkeusluonteesta huolimatta ja pidettiin järjestelmän tavoitetta ensisijaisena artiklan sanamuotoon nähden.

39 Asiakaslähtöinen lähestymistapa, toisin kuin matkustajalähtöinen lähestymistapa, mahdollistaa arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen noudattamisen, kun siinä kohdellaan samalla tavalla toimijoita, jotka myyvät matkapaketteja suoraan matkustajille, ja toimijoita, jotka myyvät matkapaketteja muille toimijoille.

40 Espanjan kuningaskunta väittää komission esille tuoman kaksinkertaisen verotuksen riskin johtuvan siitä, että näitä kahta lähestymistapaa sovelletaan samanaikaisesti, ja esittää, että riski häviäisi, jos vain yksi lähestymistapa hyväksyttäisiin.

41 Espanjan kuningaskunta kiistää komission esiin tuomat epäjohdonmukaisuudet, jotka koskevat ensiksi ilmaisua ”omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin”. Komissio sotkee kuudennen direktiivin 26 artiklan englanninkielisessä versiossa käytetyn ilmaisun ”suhteessa asiakkaaseen” ja ilmaisun ”suhteessa asiakkaaseensa”. Ainoastaan jälkimmäinen ilmaisu voi olla tarpeeton.

42 Lisäksi komissio itse käytti ilmaisua ”toimivat omissa nimissään suhteessa asiakkaaseen” 8.2.2002 antamassaan ehdotuksessa (KOM(2002) 64 lopullinen) neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän osalta monissa sen kieliversioissa.

43 Komission ilmaisema huoli siitä, että mainittu ilmaisu johtaa matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamiseen välittäjiin, on Espanjan kuningaskunnan mukaan aiheeton, koska arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa suljetaan nimenomaisesti pois tämä mahdollisuus.

44 Toiseksi unionin tuomioistuin on Espanjan kuningaskunnan mukaan jo todennut ilmaisusta ”matkustajan maksama”, ettei sitä voida tulkita sanamuodon mukaisesti ja että se kattaa myös kolmannen henkilön maksaman vastikkeen.

45 Komission lähestymistapa aiheuttaisi lisäksi Espanjan kuningaskunnan mukaan käytännön ongelman, sillä jos matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää sovellettaisiin vain myynteihin matkustajalle eli lopulliselle kuluttajalle, voisi olla tarpeen tarkistaa tapauskohtaisesti, että matkan ostaja todella on se henkilö, joka matkaa käyttää, ja ettei tämä henkilö myy matkaa edelleen toiselle henkilölle.

46 Lisäksi komission viittaus edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Espanja annettuun tuomioon ei Espanjan kuningaskunnan mukaan ole merkityksellinen, koska kyseiseen tuomioon johtaneessa asiassa kyseessä olleet säännökset olivat yksiselitteisiä, toisin kuin nyt käsiteltävässä kanteessa kyseessä olevat säännökset.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

47 Ensimmäisen kanneperusteen tutkimiseksi on ratkaistava, onko Espanjan kuningaskunta pannut arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan asianmukaisesti täytäntöön, kun se on sallinut matkatoimistojen soveltaa kyseistä erityisjärjestelmää liiketoimiin, joita ne eivät suorita pelkästään ”matkustajille” vaan myös kaikentyyppisille ”asiakkaille”.

48 Arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan ja kuudennen direktiivin 26 artiklan 1–4 kohdan espanjankielisissä versioissa käytetään järjestelmällisesti ilmaisua ”matkustaja”. Sitä vastoin molempien direktiivien muissa kieliversioissa käytetään ilmaisuja ”matkustaja” ja/tai ”asiakas”, ja niiden käyttö vaihtelee joskus eri säännöksissä.

49 Näistä erityisen merkittävistä eroista huolimatta komissio väittää, että sanamuodon mukainen tulkinta, joka perustuu kuudennen direktiivin viiteen alkuperäiseen kieliversioon kuudesta eli versioihin, joissa käytetään järjestelmällisesti ilmaisua ”matkustaja”, on mahdollinen ja että ilmaisun ”asiakas” käyttäminen kyseisen direktiivin englanninkielisessä versiossa on virhe.

50 Se, että pelkästään englanninkielisessä versiossa käytetään ilmaisua ”asiakas” ja tällöinkin vain kerran, voisi antaa aihetta olettaa, että kyseessä on virhe. Komission istunnossa antama selitys, jonka mukaan kuudennen direktiivin taustalla oleva valmisteluasiakirja oli laadittu ranskan kielellä, saattaisi myös tukea ajatusta siitä, että direktiiviä englanniksi käännettäessä on tehty virhe.

51 Komission analyysi voidaan kuitenkin asettaa kyseenalaiseksi useista syistä.

52 Aivan aluksi on todettava, että jos kyseessä on virhe, sitä ei ole korjattu kuudennen direktiivin englanninkielisessä versiossa.

53 Lisäksi sen sijaan, että ilmaisu ”asiakas” esiintyisi vain kerran ja vain yhdessä tietyssä kieliversiossa, sitä on käytetty useissa muissa kuudennen direktiivin kieliversioissa, eikä sitä ole käytetty pelkästään sen 26 artiklan 1 kohdassa.

54 Vaikka tämä väitetty virhe olisi lisäksi voitu korjata ainakin arvonlisäverodirektiiviä annettaessa, näin ei ole tehty, koska ilmaisu ”asiakas” esiintyy myös useissa kyseisen direktiivin 306–310 artiklan kieliversioissa ja joskus sitä käytetään niissä epäjärjestelmällisesti.

55 Lopuksi tämän tuomion 42 kohdassa mainitussa direktiiviehdotuksessa, jonka tarkoituksena oli korvata olemassa oleva lainsäädäntö säädöksellä, jossa on otettu käyttöön pääasiallisesti asiakaslähtöinen lähestymistapa, käytettiin ilmaisua ”matkustaja” kyseisen direktiivin 26 artiklan 1 kohdan ranskankielisessä versiossa, kun taas saman säännöksen englanninkielisessä versiossa käytettiin ilmaisua ”asiakas”.

56 Toisin kuin komissio väittää, tästä seuraa, että matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän puhtaasti sanamuodon mukaiselle tulkinnalle, joka perustuu yhden tai useamman kieliversion tekstiin syrjäyttäen muut, ei voida antaa etusijaa. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti on todettava, että unionin oikeuden säännöksiä on tulkittava ja sovellettava yhtenäisesti ottaen huomioon kaikki unionin virallisilla kielillä laaditut versiot. Unionin säädöksen eri kieliversioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös on (asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005, Kok., s. I-10683, 31 kohta).

57 Nyt käsiteltävässä asiassa ilmaisua ”asiakas”, sellaisena kuin sitä käytettiin kuudennen direktiivin englanninkielisessä versiossa, käyttäviin säännöksiin liittyvät muut säännökset ovat erilaisia kulloinkin kyseessä olevien kahden direktiivin kieliversioiden mukaan, joten näiden säännösten systematiikan perusteella ei voida tehdä päätelmiä matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tulkinnasta.

58 Unionin tuomioistuin on useita kertoja todennut erityisjärjestelmän tavoitteesta, että matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien suorittamille palveluille on luonteenomaista, että kyseiset palvelut koostuvat pääsääntöisesti useista, etenkin kuljetukseen ja majoitukseen liittyvistä suorituksista, jotka toteutetaan sekä sen jäsenvaltion alueella, jossa yrityksellä on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, että sen ulkopuolella. 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. Unionin lainsäätäjä sääti kuudennen direktiivin 26 artiklan 2–4 kohdassa arvonlisäveroa koskevasta erityisjärjestelmästä, jotta sovellettavat säännöt voitaisiin mukauttaa tämän toiminnan erityisluonteeseen (ks. asia C-163/91, Van Ginkel, tuomio 12.11.1992, Kok., s. I-5723, 13–15 kohta; em. yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 18 kohta; asia C-149/01, First Choice Holidays, tuomio 19.6.2003, Kok., s. I-6289, 23–25 kohta; asia C-200/04, ISt, tuomio 13.10.2005, Kok., s. I-8691, 21 kohta ja asia C-31/10, Minerva Kulturreisen, tuomio 9.12.2010, Kok., s. I-12889, 17 ja 18 kohta).

59 Kyseisen erityisjärjestelmän tavoitteena on näin ollen matkatoimistoihin sovellettavien arvonlisäverosääntöjen yksinkertaistaminen. Sillä pyritään myös jakamaan arvonlisäveron perimisestä saadut tulot tasapainoisesti jäsenvaltioiden kesken siten, että taataan yhtäältä jokaiseen yksittäiseen palveluun liittyvien arvonlisäverotuottojen osoittaminen sille jäsenvaltiolle, jossa palvelun lopullinen kulutus tapahtuu, ja toisaalta matkatoimiston katteeseen liittyvien arvonlisäverotuottojen osoittaminen sille jäsenvaltiolle, jossa matkatoimisto sijaitsee.

60 On korostettava – mitä ei myöskään ole kiistetty –, että asiakaslähtöinen lähestymistapa soveltuu paremmin näiden kahden tavoitteen saavuttamiseen, koska sen perusteella matkatoimistoihin voidaan soveltaa yksinkertaistettuja sääntöjä siitä asiakastyypistä riippumatta, jolle matkatoimistot suorittavat palveluitaan, ja koska sillä edistetään tulojen tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden kesken.

61 Se, että matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää annettaessa vuonna 1977 suurin osa matkatoimistoista myi palveluitaan suoraan lopullisille kuluttajille, ei merkitse sitä, että lainsäätäjän tarkoituksena oli rajoittaa kyseinen erityisjärjestelmä koskemaan vain tämäntyyppisiä myyntejä ja jättää järjestelmän ulkopuolelle myynnit muille toimijoille.

62 Kun nimittäin toimija kokoaa matkapaketin ja myy sen matkatoimistolle, joka myy sen edelleen lopulliselle kuluttajalle, nimenomaan ensimmäisen toimijan tehtävänä on yhdistää ne useat suoritukset, jotka on ostettu eri arvonlisäverovelvollisilta kolmansilta osapuolilta. Matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoitteen kannalta on tärkeää, että tähän toimijaan voidaan soveltaa yksinkertaistettuja arvonlisäverosääntöjä ja ettei niiden soveltamista rajata matkatoimistoon, joka tällaisessa tapauksessa ainoastaan jälleenmyy lopulliselle kuluttajalle mainitulta toimijalta ostamansa matkapaketin.

63 Lisäksi on muistutettava, että oikeuskäytännössä on jo tulkittu ilmaisua ”matkustaja” eikä ilmaisun ole ymmärretty tarkoittavan pelkkää lopullista kuluttajaa. Niinpä edellä mainitussa asiassa First Choice Holidays annetun tuomion 28 kohdassa todettiin, että kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdassa käytettyä ilmaisua ”matkustajan maksama” ei voida tulkita sanamuodon mukaisesti siten, että arvonlisäveron perusteen ulkopuolelle jätettäisiin kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu kolmannelta saatu vastike.

64 Tätä analyysiä ei voida asettaa kyseenalaiseksi muilla vastaväitteillä, jotka komissio on esittänyt asiakaslähtöisen lähestymistavan hylkäämiseksi.

65 Se, että matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä poikkeaa yleisistä säännöistä, minkä vuoksi kyseistä poikkeusta ei voida sellaisenaan laajentaa pidemmälle kuin on tarpeellista säännöksen tavoitteen saavuttamiseksi (ks. em. asia First Choice Holidays, tuomion 22 kohta), ei kuitenkaan merkitse sitä, että on otettava käyttöön matkustajalähtöinen lähestymistapa, jos se rajoittaa kyseisen erityisjärjestelmän tehokasta vaikutusta.

66 Komissio myöntää, että matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää voitaisiin parannella, mutta se korostaa edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Espanja annetun tuomion 28 kohtaan tukeutuen, että jäsenvaltiot eivät voi oma-aloitteisesti ottaa käyttöön lähestymistapaa, joka kyseisten valtioiden mukaan parantaa järjestelmää, koska näin tehdessään ne korvaavat unionin lainsäätäjän. Mainittuun tuomioon ei kuitenkaan voida tehokkaasti vedota nyt käsiteltävässä asiassa, koska siinä käsiteltävänä ollut lainsäädäntö oli yksiselitteinen, toisin kuin matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä.

67 Väite, joka koskee epäjohdonmukaisuuksia, jotka johtuvat siitä, että ilmaisun ”asiakas” on tulkittu merkitsevän ”matkustajan” sijaan kaikentyyppisiä ”asiakkaita”, pätee vain kuudennen direktiivin alkuperäiseen englanninkieliseen versioon ja tähän perustuviin myöhempiin kieliversioihin, joissa käytetään kyseistä ilmaisua vain kerran. Siltä osin kuin on kyse arvonlisäverodirektiivin sellaisista kieliversioista, joissa käytetään kyseistä ilmaisua järjestelmällisesti direktiivin 306–310 artiklassa, väite on tehoton.

68 Siitä riskistä, että matkatoimistot soveltavat kyseistä erityisjärjestelmää, vaikka ne toimivat välittäjinä, on riittävää todeta, että kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan nimenomainen sanamuoto, jossa tällainen mahdollisuus joka tapauksessa suljetaan pois, tällaista riskiä ei voida katsoa olevan.

69 Edellä esitetyn perusteella arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan säännöksiä on tulkittava asiakaslähtöisen lähestymistavan mukaisesti.

70 Komission ensimmäinen kanneperuste on näin ollen hylättävä perusteettomana.

Toinen kanneperuste

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

71 Komissio väittää, että lain 37/1992 141 §:n 2 momentin 1 kohta on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan kanssa, koska siinä suljetaan pois matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalasta vähittäismyyntiä harjoittavien toimistojen sellaisten matkojen myynti yleisölle, jotka tukkumyyntiä harjoittavat toimistot järjestävät.

72 Komissio epäilee sitä, ovatko Espanjan kuningaskunnan ne selitykset perusteltuja, joiden mukaan tätä poissulkemista sovelletaan vain silloin, kun vähittäismyyntiä harjoittava toimisto toimii kolmannen osapuolen nimissä eli yleensä tukkumyyntiä harjoittavan toimiston nimissä.

73 Komissio katsoo, että tämä tulkinta paitsi tekisi merkityksettömäksi 141 §:n 2 momentin 1 kohdan mutta olisi myös suurelta osin contra legem ja eroaisi Espanjan viranomaisten itsensä antamasta virallisesta tulkinnasta ja oikeuskirjallisuudessa esitetystä tulkinnasta. Vaikka tätä poissulkemista sovellettaisiin vain silloin, kun matkatoimisto toimii kolmannen osapuolen nimissä, olisi myös epätodennäköistä, että se koskisi vain tapauksia, joissa matkan järjestäjänä on tukkumyyntiä harjoittava toimisto.

74 Komissio väittää, että arvonlisäverodirektiivin 306 artiklaa ei joka tapauksessa ole pantu asianmukaisesti täytäntöön kyseisen 141 §:n 2 momentin 1 kohdalla ja että tämän säännöksen sanamuotoon liittyy epäselvyyksiä.

75 Espanjan kuningaskunta väittää, että komission mainitsema väitetty virallinen tulkinta on pelkkä kannanotto, joka ei ole sitova. Se väittää, että lain 37/1992 141 §:n 2 momentin 1 kohdassa vain täsmennetään, että vähittäismyyntiä harjoittavat matkatoimistot, jotka toimivat tukkumyyntiä harjoittavien toimistojen nimissä ja niiden lukuun, eivät voi soveltaa toteuttamiinsa myynteihin matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää. Espanjan kuningaskunnan mukaan tämä täsmennys on täysin arvonlisäverodirektiivin mukainen eikä kyseessä olevaan säännökseen liity epäselvyyksiä.

76 Espanjan kuningaskunta korostaa vastauskirjelmässään, ettei sen asiana ole esittää todisteita, koska komissio on perustellut tätä kanneperustetta vain julkaisuilla, jotka eivät ole luonteeltaan normatiivisia tai jotka eivät ole Espanjan oikeusjärjestyksessä sitovia säännöksiä.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

77 Lain 37/1992 141 §:n 2 momentin 1 kohdan sanamuodosta seuraa, että vähittäismyyntiä harjoittavat toimistot, jotka myyvät yleisölle tukkumyyntiä harjoittavien toimistojen järjestämiä matkoja, eivät voi soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää.

78 On todettava, ettei arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa säädetä tällaisesta tämän erityisjärjestelmän soveltamisalasta poissulkemisesta.

79 Espanjan kuningaskunta ei kiistä tällaisen poissulkemisen ristiriitaa 306 artiklan kanssa, mutta se vakuuttaa, ettei lain 37/1992 141 §:n 2 momentin 1 kohtaa pidä ymmärtää kirjaimellisesti ja että siinä säädettyä poissulkemista sovelletaan vain silloin, kun vähittäismyyntiä harjoittava matkatoimisto toimii tukkumyyntiä harjoittavan matkatoimiston välittäjänä.

80 Nämä perustelut eivät kuitenkaan voi menestyä, kun otetaan huomioon kyseessä olevan säännöksen, hallinnon antamien lausuntojen ja oikeustieteen tutkijoiden niistä tekemien tulkintojen selvät sanamuodot.

81 Vaikka komissiolle kuuluu SEUT 258 artiklan mukaisesti näytön esittäminen väitetystä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä, jäsenvaltioilla on kuitenkin SEU 4 artiklan 3 kohdan nojalla velvollisuus avustaa komissiota sille kuuluvan perussopimusten ja johdetun oikeuden soveltamisen valvomista koskevan tehtävän toteuttamisessa. Tämä merkitsee, että kun komissio on esittänyt riittävästi näyttöä tietystä tosiasiallisesta tilanteesta, joka vallitsee vastaajana olevan jäsenvaltion alueella, tämän jäsenvaltion tehtävänä on kiistää esitetyt tiedot perustellusti ja yksityiskohtaisesti (ks. vastaavasti asia C-365/97, komissio v. Italia, ns. San Rocco -tapaus, tuomio 9.11.1999, Kok., s. I-7773, 84 ja 86 kohta).

82 Käsiteltävässä asiassa Espanjan kuningaskunta ei kuitenkaan ole esittänyt yhtäkään sen hallintoviranomaisen viimeaikaista päätöstä tai oikeuskäytäntöä, joka osoittaisi, että lain 37/1992 141 §:n 2 momentin 1 kohtaa sovellettiin muulla tavalla kuin kirjaimellisesti.

83 Näin ollen on katsottava, että tämä 141 §:n 2 momentin 1 kohta on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan kanssa.

84 Tästä seuraa, että komission toinen kanneperuste on perusteltu.

Kolmas kanneperuste

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

85 Komissio väittää, että lain 37/1992 142 §:n 2 momentista käy ilmi, että toiselle verovelvolliselle suoritetuissa matkapalveluissa, jotka käsittävät ainoastaan Espanjan alueella toteutettavia tavaroiden luovutuksia, matkatoimisto voi asiakasta kuultuaan ilmoittaa laskussa otsikon ”hintaan sisältyvät arvonlisäveron määrät” alla tietyn prosenttiosuuden arvonlisäverollisesta hinnasta ja tämä rahamäärä määritellään arvonlisäveroksi, jonka katsotaan kuuluvan asiakkaan maksettavaksi ja jonka vähennykseen asiakas on oikeutettu. Komission mukaan Espanjan veroviranomainen on selvästi myöntänyt vastauksena useisiin kysymyksiin, että tämä rahamäärä voidaan vähentää, jos asiakas on verovelvollinen, jolla on vähennysoikeus.

86 Komissio katsoo, että tällä säännöksellä rikotaan arvonlisäverodirektiivin 226 artiklaa, joka koskee laskujen sisältöä, ja tämän direktiivin 168 ja 169 artiklaa, kun siinä sallitaan sellaisen rahamäärän vähentäminen, joka ei millään tavoin liity matkatoimiston suorittamien palveluiden vastaanottajan maksamaan arvonlisäveroon. Lisäksi komissio katsoo, että tämä säännös on syrjivä, koska sitä sovelletaan vain matkoihin, joihin kuuluu yksinomaan Espanjan alueella suoritettuja palveluita.

87 Espanjan kuningaskunta väittää, että riidanalainen säännös kattaa vain sellaiset tapaukset, joissa yritys ostaa matkatoimistolta pakettimatkan työntekijöilleen. Sen mukaan tämä säännös on tarpeen, koska komissio ei ole ratkaissut tällaisiin tapauksiin liittyviä ongelmia. Tämä jäsenvaltio korostaa, ettei minkäänlaista vähennystä voida tehdä, kun matkustaja, joka on luonnollinen henkilö, ostaa matkan tai kun matkatoimistot suorittavat toisilleen palveluita.

88 Espanjan kuningaskunta kiistää kyseessä olevan säännöksen väitetyn syrjivän luonteen ja vetoaa siihen, että sillä noudatetaan arvonlisäverodirektiivin 309 artiklaa, jossa säädetään, että matkatoimiston suorittaman yhden palvelun vain se osa vapautetaan verosta, joka vastaa Euroopan unionin alueen ulkopuolella toteutettuja tavaroiden luovutuksia ja palveluiden suorituksia. Espanjan kuningaskunnan mukaan tällä säännöksellä estetään täten mahdollisuus vähentää vero niistä matkoista, joihin tätä vapauttamista sovelletaan.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

89 Lain 37/1992 142 §:ssä sallitaan, että verovelvollinen vähentää tietyin edellytyksin häneltä laskutetun arvonlisäveron määrän, jonka suuruudeksi on vahvistettu 6 prosenttia arvonlisäverollisesta kokonaishinnasta.

90 Ensimmäiseksi on todettava, ettei matkatoimistoja koskevassa erityisjärjestelmässä säädetä tällaisesta vähennysoikeudesta.

91 Toiseksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa esitetään periaate arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Kyseinen periaate koskee veroa, joka on kannettu aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista, joita verovelvollinen käyttää verollisissa liiketoimissaan (ks. em. asia komissio v. Espanja, tuomion 21 kohta). Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 26 kohdassa katsonut, arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi vähennetyn veron määrän on vastattava täsmällisesti aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettavaa tai maksettua arvonlisäveron määrää.

92 Lain 37/1992 142 §:ssä ei kuitenkaan tarkoiteta täsmällistä arvonlisäveron määrää, joka on kannettu verovelvolliselle suoritetuista palveluista, vaan summaa, jonka suuruus on arvioitu tämän viimeksi mainitun maksaman kokonaismäärän perusteella. Tämä laskutoimitus ei millään tavoin vastaa arvonlisäveron laskemista, josta säädetään yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, jossa arvonlisäverodirektiivin 78 artiklan a alakohdan mukaisesti säädetään erityisesti, että itse arvonlisävero ei sisälly veron perusteeseen.

93 Tästä seuraa, että tämä säännös ei ole yhteensopiva arvonlisäveron laskentatavan kanssa eikä arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen vähennysoikeutta koskevien sääntöjen kanssa.

94 Tästä seuraa myös, että laskussa oleva maininta rahamäärästä, jonka suuruus on 6 prosenttia laskutetusta kokonaishinnasta, ei vastaa arvonlisäverodirektiivin 226 artiklassa tarkoitettuja laskujen sisältöä koskevia sääntöjä.

95 Lisäksi komissio on perustellusti todennut, että kun lain 37/1992 142 §:ssä mahdollistetaan kyseessä oleva vähennys vain silloin, kun palvelut suoritetaan Espanjassa, siinä otetaan käyttöön kansalaisuuteen perustuva syrjintä, joka myös on ristiriidassa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän kanssa. Tämä 142 § ei missään tapauksessa voi perustua arvonlisäverodirektiivin 309 artiklaan, johon Espanjan kuningaskunta on viitannut, koska siinä ei säädetä minkäänlaisesta jäsenvaltioiden välisestä erottelusta vaan unionin ulkopuolella toteutettujen toimenpiteiden verosta vapauttamisesta.

96 Näin ollen komission esittämä kolmas kanneperuste on hyväksyttävä.

Neljäs kanneperuste

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

97 Komissio väittää, että lain 37/1992 146 §:lle, jossa sallitaan matkatoimistoille veron perusteen määrittäminen kokonaisuutena tiettyä kautta varten ja täten yhden ainoan voittomarginaalin laskeminen tälle kaudelle kaikkia sellaisia matkapalveluiden suorituksia varten, jotka kuuluvat matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään, ei ole oikeudellista perustaa arvonlisäverodirektiivissä.

98 Komission mukaan tällainen laskutoimitus ei voi perustua arvonlisäverodirektiivin 73 tai 318 artiklaan. Se katsoo, että tapa, jolla Espanjan viranomaiset soveltavat matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää, saattaa johtaa unionin omien varojen vähenemiseen ja että unionilla on oikeus periä takaisin sitä vastaava summa korkoineen.

99 Espanjan kuningaskunta arvioi, että arvonlisäverodirektiivin 308 artiklan ulottuvuus on riittävän laaja mahdollistaakseen Espanjan lainsäädännössä säädetyn kaltaisen sellaisen järjestelmän käyttöön ottamisen, jossa veron peruste määritetään kokonaisuutena jokaista verokautta varten.

100 Kyseinen jäsenvaltio väittää, että lain 37/1992 146 §:ssä pyritään yksinkertaistamaan toimijoille asetettujen verovelvollisuuksien suorittamista ja ettei siinä aseteta velvollisuuksia. Sen mukaan laskentamenetelmä on neutraalisuuden periaatteen mukainen eikä se näin ollen johda unionin omien varojen vähenemiseen.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

101 On todettava, että matkatoimistoja koskevassa erityisjärjestelmässä ja muun muassa arvonlisäverodirektiivin 308 artiklassa, johon Espanjan kuningaskunta on viitannut, ei säädetä minkäänlaisesta mahdollisuudesta määrittää kausikohtaisesti kokonaisuutena matkatoimistojen voittomarginaalin veron perustetta.

102 Arvonlisäverodirektiivin 318 artiklassa sallitaan veron perusteen määrittäminen kausikohtaisesti kokonaisuutena tämän direktiivin XII osaston 4 luvussa nimenomaisesti mainittujen eli käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavien erityisjärjestelmien yhteydessä, mutta tätä säännöstä sovelletaan vain tiettyihin toimialoihin, joihin matkatoimistojen toimiala ei kuulu.

103 Näin ollen tällä viimeksi mainitulla toimialalla veron peruste on määritettävä arvonlisäverodirektiivin 308 artiklan mukaisesti viitaten jokaiseen erilliseen matkatoimiston suorittamaan yhtenä kokonaisuutena pidettävään palveluun eikä kausikohtaisesti.

104 Tästä seuraa, että lain 37/1992 146 § ei ole yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädetyn erityisen arvonlisäverojärjestelmän kanssa.

105 Näin ollen komission neljäs kanneperuste on hyväksyttävä.

106 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut arvonlisäverodirektiivin 168, 226 ja 306–310 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska

— se on sulkenut pois matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalasta omissa nimissään toimivien vähittäismyyntiä harjoittavien toimistojen sellaisten matkojen myynnin yleisölle, jotka tukkumyyntiä harjoittavat toimistot järjestävät

— se on sallinut matkatoimistojen veloittaa tietyissä tapauksissa laskussa kokonaismäärän, joka ei liity asiakkaalle tosiasiallisesti vyörytettävään arvonlisäveroon, ja sallinut asiakkaan vähentää tämän kokonaismäärän maksettavan arvonlisäveron määrästä, kun kyseessä on verovelvollinen

— se on sallinut matkatoimistojen, sikäli kuin niihin sovelletaan erityisjärjestelmää, määrittää veron perusteen kokonaisuutena jokaiselle verokaudelle.

Oikeudenkäyntikulut

107 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 3 kohdan mukaan silloin kun asiassa osa vaatimuksista ratkaistaan toisen asianosaisen ja osa toisen asianosaisen hyväksi, kumpikin asianosainen vastaa omista kuluistaan. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin päättää, että asianosainen vastaa omien kulujensa lisäksi osasta toisen asianosaisen kuluja, jos tämä on perusteltua asiassa ilmenneiden seikkojen vuoksi. Koska komissio on hävinnyt yhden neljästä kanneperusteestaan, sen on vastattava yhdestä neljäsosasta omia oikeudenkäyntikulujaan, ja Espanjan kuningaskunta on velvoitettava korvaamaan omat oikeudenkäyntikulunsa ja kolme neljäsosaa komission oikeudenkäyntikuluja.

108 Työjärjestyksen 140 artiklan mukaan Tšekin tasavalta, Ranskan tasavalta, Puolan tasavalta, Portugalin tasavalta ja Suomen tasavalta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

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

1) Espanjan kuningaskunta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168, 226 ja 306–310 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska

— se on sulkenut pois matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalasta omissa nimissään toimivien vähittäismyyntiä harjoittavien toimistojen sellaisten matkojen myynnin yleisölle, jotka tukkumyyntiä harjoittavat toimistot järjestävät

— se on sallinut matkatoimistojen veloittaa tietyissä tapauksissa laskussa kokonaismäärän, joka ei liity asiakkaalle tosiasiallisesti vyörytettävään arvonlisäveroon, ja sallinut asiakkaan vähentää tämän kokonaismäärän maksettavan arvonlisäveron määrästä, kun kyseessä on verovelvollinen

— se on sallinut matkatoimistojen, sikäli kuin niihin sovelletaan erityisjärjestelmää, määrittää veron perusteen kokonaisuutena jokaiselle verokaudelle.

2) Kanne hylätään muilta osin.

3) Euroopan komissio vastaa yhdestä neljäsosasta omia oikeudenkäyntikulujaan.

4) Espanjan kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se velvoitetaan korvaamaan kolme neljäsosaa Euroopan komission oikeudenkäyntikuluista.

5) Tšekin tasavalta, Ranskan tasavalta, Puolan tasavalta, Portugalin tasavalta ja Suomen tasavalta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Allekirjoitukset