Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (kuudes jaosto)

1 päivänä maaliskuuta 2012*

Työjärjestyksen 104 artiklan 3 kohdan ensimmäinen alakohta — Arvonlisäverodirektiivi — Matkatoimistojen erityinen verotusjärjestelmä — Linja-autoilla suoritettavien kuljetuspalvelujen tarjoaminen matkatoimistoille muita palveluja suorittamatta

Asiassa C-220/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Nejvyšší správní soud (Tšekki) on esittänyt 28.4.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.5.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Star Coaches s. r. o.

vastaan

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja U. Lõhmus sekä tuomarit A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

päätettyään ratkaista asian perustellulla määräyksellä työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti,

kuultuaan julkisasiamiestä,

on antanut seuraavan

määräyksen

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 306 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Star Coaches s. r. o. (jäljempänä Star Coaches) ja Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (Prahan kaupungin verohallinto, Tšekki) ja joka koskee Star Coachesille osoitettua, tammikuuta 2008 koskevaa arvonlisäverotuspäätöstä.

* Oikeudenkäyntikieli: tšekki.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa, joka kuuluu sen XII jakson 3 lukuun, jonka otsikko on ”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä”, säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on sovellettava erityistä arvonlisäverojärjestelmää matkatoimistojen liiketoimiin tämän luvun mukaisesti, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.

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

2. Turistimatkojen järjestäjiä pidetään matkatoimistoina tätä lukua sovellettaessa.”

4 Saman direktiivin 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.”

5 Mainitun direktiivin 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.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 310 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Tšekin lainsäädäntö

7 Arvonlisäverosta annettu laki nro 235/2004 (jäljempänä arvonlisäverolaki) sisältää 89 §:n, jonka otsikko on ”Matkailupalveluja koskeva erityisjärjestelmä” ja jossa säädetään, sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2008, seuraavaa:

”1) Matkailupalvelun tarjoajan, joka toimii omissa nimissään suhteessa asiakkaaseen tarjotessaan tälle matkailupalvelua, on sovellettava erityisjärjestelmää.

2) Tässä laissa tarkoitetaan

a) ’matkailupalvelun tarjoajalla’ verovelvollista, joka suorittaa matkailupalvelun asiakkaalle,

b) ’asiakkaalla’ henkilöä, jolle matkailupalvelu suoritetaan, ja

c) ’matkailupalvelulla’ sellaisen palvelun suorittamista asiakkaalle, johon sisältyy yhdistelmä turistipalveluita ja mahdollisesti tavaroita, kun yksittäiset turistipalvelut ja tavarat on ostettu muilta verovelvollisilta; matkailupalvelun suorittamista pidetään yhden palvelun suorittamisena, vaikka matkailupalvelun toteuttaminen merkitsisi useiden muilta verovelvollisilta ostettujen erilaisten turistipalveluiden tai mahdollisesti useiden tavaroiden käyttämistä; matkailupalveluna pidetään myös sellaisen palvelun suorittamista asiakkaalle, joka sisältää ainoastaan yhden majoituksesta tai kuljetuksesta koostuvan turistipalvelun.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Star Coaches järjestää henkilöiden linja-autokuljetuksia Tšekin tasavallassa ja jäsenvaltioiden välillä. Se järjestää kuljetukset joko omilla linja-autoillaan tai käyttämällä alihankkijoita eli muita liiketoimistaan arvonlisäveron alaisia kuljetusyrityksiä. Sen asiakaskunta koostuu yksinomaan matkatoimistoista, joiden kotipaikka on Tšekin tasavallassa tai muissa jäsenvaltioissa. Star Coaches toimii aina omissa nimissään suhteessa asiakkaisiinsa. Kun se käyttää alihankkijoita, se antaa asiakkailleen laskun, jossa arvonlisävero mainitaan, ja vaatii veroylijäämän palauttamista yleisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti.

9 Star Coaches teki toistuvasti huomattavan suuria vähennyksiä veroylijäämien perusteella. Finanční úřad pro Prahu 5 (Prahan kaupungin verotoimisto nro 5) katsoi, että mainittu yhtiö tarjosi matkailupalveluja ja että sen olisi pitänyt soveltaa yleisen arvonlisäverojärjestelmän sijasta arvonlisäverolain 89 §:ssä säädettyä matkatoimistojen erityisjärjestelmää. Se teki 25.6.2008 tammikuun 2008 arvonlisäveroa koskevan verotuspäätöksen.

10 Star Coaches teki kyseisestä verotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen. Koska oikaisuvaatimus hylättiin Finanční ředitelství pro hlavní město Prahun 16.12.2008 tekemällä päätöksellä, Star Coaches nosti Městský soud v Prazessa kanteen, joka hylättiin mainitun tuomioistuimen 18.6.2010 antamalla tuomiolla. Star Coaches teki tämän jälkeen kassaatiovalituksen Nejvyšší správní soudiin.

11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epätietoinen arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa säädetyn matkatoimistojen erityisjärjestelmän soveltamisesta.

12 Se mainitsee ensinnäkin eron mainitun säännöksen tšekinkielisen version ja arvonlisäverolain 89 §:n, jolla mainittu säännös on saatettu osaksi kansallista oikeutta, välillä. Arvonlisäverodirektiivin säännös koskee matkustajille suoritettuja palveluja, kun taas arvonlisäverolain 89 § käsittää matkatoimistojen asiakkaille suoritetut palvelut niin, että ilmaisu ”asiakas” kattaa paitsi matkustajat myös muut henkilöt. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa kuitenkin, että myös arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan sekä 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) 26 artiklan, jota sovellettiin ennen arvonlisäverodirektiivin voimaantuloa, eri kieliversioiden välillä on eroavuuksia siten, että eräissä versioissa käytetään ilmaisua ”asiakas” ja toisissa ilmaisua ”matkustaja”. Se täsmentää, että komissio on aloittanut jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn useita jäsenvaltioita, mukaan lukien Tšekin tasavalta, vastaan sillä perusteella, että ne ovat käyttäneet ilmaisua ”asiakas” ja saattaneet komission näkemyksen mukaan säännöksen siten koskemaan liian laajaa henkilöjoukkoa.

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii toiseksi siltä varalta, että unionin tuomioistuin toteaisi, että arvonlisäverodirektiivin 306 artikla ulottuu matkatoimistojen asiakkaisiin, sitä, onko Star Coachesin kaltaista yritystä pidettävä mainitussa säännöksessä tarkoitettuna matkatoimistona. Se mainitsee, ettei näin sen mielestä ole, koska kyseinen yritys tarjoaa ainoastaan kuljetuspalveluja eikä lainkaan muita turistipalveluja. Tästä syystä käsiteltävä asia on ennakkoratkaisua pyytäneen

tuomioistuimen mukaan erotettava asiassa C-163/91, Van Ginkel, 12.11.1992 annettuun tuomioon (Kok., s. I-5723) johtaneesta asiasta, jossa kyseessä ollut yritys tarjosi paitsi majoituspalveluja myös tieto- ja neuvontapalveluja sekä majoituksen varauspalveluja.

14 Nejvyšší správní katsoi, että arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan tulkinta on välttämätön sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaisemiseksi, joten se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Sovelletaanko [arvonlisäverodirektiivin] 306 artiklaa ainoastaan matkatoimistojen matkailupalveluiden loppukäyttäjille (matkustajat) suorittamiin palveluihin vai myös muille henkilöille (asiakkaat) suoritettaviin palveluihin?

2) Onko kuljetusyhtiötä, joka tarjoaa pelkästään henkilökuljetuksia tarjoamalla linja-autokuljetuksia matkatoimistoille (eikä suoraan matkustajille) ja joka ei tarjoa muita palveluita (majoitus, tiedot, neuvonta ym.), pidettävä [arvonlisäverodirektiivin] 306 artiklassa tarkoitettuna matkatoimistona?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

15 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen unionin tuomioistuimelle esittämä ensimmäinen kysymys koskee arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädetyn erityisjärjestelmän aineellista soveltamisalaa ja toinen kysymys kyseisen järjestelmän henkilöllistä soveltamisalaa.

16 Aluksi on syytä vastata toiseen kysymykseen ja tutkia, sovelletaanko mainittua erityisjärjestelmää Star Coachesin kaltaiseen yritykseen, ennen kuin toiseksi tutkitaan tarvittaessa kyseisen järjestelmän aineellista soveltamisalaa koskeva ensimmäinen kysymys.

Toinen kysymys

17 Työjärjestyksen 104 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan silloin, kun ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus on selvästi johdettavissa oikeuskäytännöstä, unionin tuomioistuin voi julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian perustellulla määräyksellä, jossa viitataan aikaisempaan oikeuskäytäntöön.

18 Unionin tuomioistuimen mielestä käsiteltävän asian tilanne on tällainen. Vastaus ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toiseen kysymykseen voidaan selvästi johtaa kuudennen direktiivin 26 artiklaa, jonka sisältö on toistettu arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa, koskevasta oikeuskäytännöstä. Niinpä kuudennen direktiivin 26 artiklassa tarkoitettua käsitettä ”matkatoimisto” koskeva oikeuskäytäntö voidaan saattaa koskemaan arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa tarkoitettua samaa käsitettä.

19 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 26 artiklalla käyttöön otetun erityisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena on mukauttaa sovellettavat säännöt matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien toiminnan erityisluonteeseen. Näiden yritysten suorittamille palveluille on luonteenomaista, että ne koostuvat useimmiten monista etenkin kuljetukseen ja majoitukseen liittyvistä suorituksista, jotka toteutetaan sekä siinä jäsenvaltiossa, 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 näille yrityksille käytännön vaikeuksia, jotka olisivat omiaan haittaamaan näiden toimintaa (ks. em. asia Van Ginkel, tuomion 13–15 kohta; yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998, Kok., s. I-6229, 18 kohta ja asia C-149/01, First Choice Holidays, tuomio 19.6.2003, Kok., s. I-6289, 23 ja 24 kohta).

20 Se, että matkatoimisto tarjoaa matkustajalle vain loma-asumisen, ei kuitenkaan riitä tällaisen palvelun sulkemiseen kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle. Voi olla, ettei matkatoimiston tarjoama palvelu edes tällaisessa tapauksessa rajoitu vain yhteen palveluun, sillä se voi käsittää loma-asunnon vuokraamisen lisäksi esimerkiksi tieto- ja neuvontapalveluja, joiden avulla matkatoimisto tarjoaa lomavaihtoehtoja, ja loma-asunnon varaamispalvelun (em. asia Van Ginkel, tuomion 24 kohta).

21 Lisäksi oikeuskäytännössä on todettu, että taloudellisen toimijan muodollisesta luonnehdinnasta riippumatta matkatoimistoihin tai turistimatkojen järjestäjiin sovellettavan erityisjärjestelmän perustelut ovat päteviä myös silloin, kun tällainen toimija ei ole matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä mutta se suorittaa muun toimintansa yhteydessä samanlaisia liiketoimia kuin ne (em. yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 20 ja 21 kohta ja asia C-200/04, ISt, tuomio 13.10.2005, Kok., s. I-8691, 22 kohta).

22 Niinpä ei voida sulkea pois sitä, että henkilökuljetuksia linja-autoilla tarjoavan yrityksen, joka silloin, kun se ei käytä omia linja-autojaan, hankkii kuljetuspalvelut arvonlisäverovelvolliselta alihankkijalta, palveluihin sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa tarkoitettua erityisjärjestelmää. Se, ettei tällaisiin palveluihin sisälly majoituspalvelua, ei riitä sulkemaan niitä kyseisen säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle.

23 Edellä mainitussa asiassa Van Ginkel annetussa tuomiossa omaksutun lähestymistavan mukaisesti on kuitenkin välttämätöntä, etteivät tällaiset palvelut rajoitu yhteen palveluun ja että ne käsittävät kuljetuksen lisäksi muita palveluja, kuten tiedottamista ja neuvontaa lomavaihtoehdoista ja bussimatkan varaamisen. Tästä on oikeuskäytännössä todettu, ettei edellä mainitussa asiassa Van Ginkel annetusta tuomiosta voida päätellä, että kaikki matkatoimistojen tai turistimatkojen järjestäjien suorittamat erilliset palvelut kuuluvat kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädettyyn erityisjärjestelmään (asia C-31/10, Minerva Kulturreisen, tuomio 9.12.2010, Kok., s. I-12889, 19 kohta). Sama soveltuu vastaavasti taloudelliseen toimijaan, joka ei ole matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee kuitenkin, että Star Coaches tarjoaa matkatoimistoille ainoastaan kuljetuspalvelun, johon ei liity muita palveluja. Kyseinen tuomioistuin lisää vielä nimenomaisesti, ettei mainittu yhtiö tarjoa majoituspalvelun, opaspalvelun tai neuvontapalvelun kaltaisia palveluja.

25 Tästä seuraa, etteivät Star Coachesin palvelut ole missään määrin samanlaisia kuin matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän tarjoamat palvelut.

26 Niinpä toiseen kysymykseen on vastattava, ettei kuljetusyhtiö, joka tarjoaa pelkästään henkilökuljetuksia toteuttamalla linja-autokuljetuksia matkatoimistoille ja joka ei tarjoa muita palveluja, kuten majoitus-, opas- tai neuvontapalveluja, suorita arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa tarkoitetun matkatoimistojen erityisjärjestelmän piiriin kuuluvia liiketoimia.

Ensimmäinen kysymys

27 Kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen vastaus toiseen kysymykseen, sen ei ole tarpeen vastata ensimmäiseen kysymykseen.

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 määrännyt seuraavaa:

Kuljetusyhtiö, joka tarjoaa pelkästään henkilökuljetuksia toteuttamalla linja-autokuljetuksia matkatoimistoille ja joka ei tarjoa muita palveluja, kuten majoitus-, opas- tai neuvontapalveluja, ei suorita yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 306 artiklassa tarkoitetun matkatoimistojen erityisjärjestelmän piiriin kuuluvia liiketoimia.

Allekirjoitukset