Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MICHAL BOBEK
5 päivänä syyskuuta 2018 [1]

Asia C-422/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
vastaan
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Ennakkomaksut – Verotettava tapahtuma – Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä – Katteen määrittäminen – Matkatoimistolle aiheutuneet todelliset kulut

I Johdanto

1. Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (jäljempänä Skarpa) on matkatoimisto. Skarpa saa asiakkailtaan ennakkomaksuja, jotka voivat olla jopa 100 prosenttia hinnasta, joka asiakkaiden on maksettava. Arvonlisäveroa koskevan unionin lainsäädännön yleisten säännösten mukaan on niin, että kun ennakkomaksuja maksetaan ennen palvelujen tosiasiallista suorittamista, arvonlisäverosaatava syntyy tällaisesta maksusta vastaanotetun määrän osalta.

2. Skarpan palveluihin sovelletaan samanaikaisesti matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän mukaisia arvonlisäverosäännöksiä. Kyseisessä järjestelmässä Skarpa maksaa arvonlisäveroa katteestaan. Skarpan lopullinen kate ei kuitenkaan ole tiedossa vielä silloin, kun ennakkomaksut vastaanotetaan: Skarpan omille toimittajilleen maksamia tarkkoja määriä ei välttämättä ole vielä määritetty, tai ne voivat muuttua.

3. Skarpa ja kansallinen veroviranomainen ovat eri mieltä siitä täsmällisestä ajankohdasta, jolloin verosaatava syntyy matkapalvelujen osalta. Skarpan mukaan verosaatava syntyy, kun kate on lopullisesti tiedossa. Minister Finansów (valtiovarainministeri, Puola) puolestaan katsoo, että verosaatava syntyy jo silloin, kun ennakkomaksu on maksettu.

4. Tässä asiayhteydessä Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) tiedustelee lähinnä, sovelletaanko ennakkomaksujen verotettavuutta koskevaa *yleis*sääntöä palveluihin, jotka kuuluvat matkatoimistoja koskevan *erityis*järjestelmän piiriin. Jos sovelletaan, se tiedustelee lisäksi, mistä määrästä arvonlisävero olisi kannettava, kun otetaan huomioon, että lopullinen kate voidaan määrittää vasta, kun ennakkomaksut on tehty.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

5. Direktiivin 2006/112/EY[2] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 63 artiklassa säädetään, että ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan”.

6. Saman direktiivin 65 artiklassa säädetään, että ”jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan”.

7. Lisäksi poiketen siitä, mitä arvonlisäverodirektiivin 63, 64 ja 65 artiklassa säädetään, sen 66 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy jonakin kolmesta eri ajankohdasta.

8. Arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklaan sisältyvät matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän säännökset. Sen 306–308 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.

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 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.”

2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

B Kansallinen oikeus

9. Tavaroista ja palveluista perittävästä verosta 11.3.2004 annetussa laissa (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) (Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054, muutoksineen) (jäljempänä arvonlisäverolaki) säädetään seuraavaa:

”19a §:n 8 momentti

Jos ennen tavaran luovutusta tai palvelun suorittamista saadaan siitä maksu joko osittain tai kokonaan, eli erityisesti tilausmaksu, ennakkomaksu, käsiraha, osamaksu tai ennen hallintaoikeuden muodostumista osuuskuntamuotoisesta asunnosta tai muusta huoneistosta maksettu rakennus- tai asunto-osuusmaksu, veron suorittamisvelvollisuus syntyy ennakkomaksun saamishetkellä ja koskee saatua rahamäärää, ellei 5 momentin 4 kohdasta muuta johdu.

– –

119 §

1. Matkapalvelujen veron perusteena on katteen määrä vähennettynä maksettavan veron määrällä, ellei 5 momentista muuta johdu.

2. Edellä 1 momentissa mainitulla katteella tarkoitetaan palvelun ostajan maksaman hinnan ja verovelvollisen toisilta verovelvollisilta hankkimien, välittömästi matkustajan hyväksi koituvien tavaroiden ja palvelujen todellisten kustannusten välistä erotusta. Välittömästi matkustajan hyväksi koituvilla palveluilla tarkoitetaan niitä osapalveluja, joista suoritettu matkapalvelu koostuu, eli erityisesti kuljetusta, majoitusta, aterioita ja vakuutusta.”

10. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Puola käytti arvonlisäverodirektiivin 66 artiklassa säädettyä mahdollisuutta ja sovelsi erityissääntöä matkapalveluja koskeviin ennakkomaksuihin.[3] Puolan hallitus vahvisti istunnossa, että kyseisen säännön sisältävä säädös kumottiin 1.1.2014 lukien, eikä sitä ilmeisestikään ole korvattu muilla matkapalveluja koskevilla erityissäännöksillä.[4]

III Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

11. Skarpa on matkatoimisto. Sen palvelut kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa ja arvonlisäverolain 119 §:ssä säädetyn matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin. Skarpalle oli epäselvää, milloin arvonlisäverosaatava syntyy matkatoimistojen vastaanottamien ennakkomaksujen osalta, joten se esitti valtiovarainministerille pyynnön yksittäistapauksen tulkinnasta.

12. Skarpan näkemyksen mukaan arvonlisäverosaatavan pitäisi syntyä sen palveluista vasta, kun se voi määrittää lopullisen katteen. Valtiovarainministeri sitä vastoin katsoi, että arvonlisäverosaatava syntyy, kun ennakkomaksu maksetaan, kunhan maksu suoritetaan tietystä, selkeästi määritellystä palvelusta. Määrittääkseen katteen eli veron perusteen tuolloin Skarpan olisi otettava huomioon arvioidut kustannuksensa ja sen jälkeen oikaistava ne tarvittaessa.

3 Tämä vaikuttaa perustuvan arvonlisäverolain tiettyjen säännösten täytäntöönpanosta 4.4.2011 annetun valtiovarainministerin asetuksen (Dz. U. 2013, järjestysnumero 247) 3 §:n 1 momenttiin.

4 Puolan hallitus selitti istunnossa, että tämä muutos tehtiin tuomion 16.5.2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314) johdosta.

13. Skarpa riitautti valtiovarainministerin tulkintaratkaisun Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowiessa (voivodikunnan hallintotuomioistuin, Krakova, Puola). Kyseinen tuomioistuin totesi tulkinnan virheelliseksi ja kumosi sen sekä katsoi, että arvonlisäverosaatava syntyy vasta, kun lopullinen kate on tiedossa: mikä tahansa muu ratkaisu johtaisi laissa säädettyjen veron perusteen määrittelyperiaatteiden muuttamiseen tavalla, jota ei voida sallia, koska se ei mahdollistaisi ”tosiasiallisen katteen” ottamista huomioon ja perustuisi arvioihin – joiden käyttö olisi rajattava tiukasti määriteltyihin tapauksiin. Sen mukaan veroilmoituksen oikaisemisen olisi oltava poikkeus eikä sääntö.

14. Valtiovarainministeri valitti kyseisestä tuomiosta Naczelny Sąd Administracyjnyyn, joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Tämä tuomioistuin on epävarma siitä, vaikuttaako matkatoimistojen suorittamien palvelujen veron perustetta koskeva erityissääntö sen määrittämiseen, milloin arvonlisäverosaatava syntyy näistä palveluista. Vaikka asiakas ostaa tietyn, yksilöitävissä olevan palvelun, matkatoimistolle siitä aiheutuvat kustannukset ovat tiedossa vasta myöhemmin. Tästä syystä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, ettei arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan mukaista yleissääntöä sovelleta. Se kuitenkin myös myöntää, ettei tällaisesta ratkaisusta säädetä arvonlisäverodirektiivissä ja että se voitaisiin johtaa ainoastaan arvonlisäverodirektiivin yleisestä sääntely-yhteydestä.

15. Jos unionin tuomioistuin katsoo, että arvonlisäverosaatava syntyy, kun ennakkomaksu vastaanotetaan, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lisäksi, olisiko arvonlisävero laskettava vastaanotetusta määrästä (jos sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan yleissääntöä) vai olisiko tässä yhteydessä otettava huomioon arvonlisäverodirektiivin 308 artiklan mukainen erityismenetelmä veron perusteen määrittämiseksi. Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että katteen (eikä vastaanotetun ennakkomaksun määrän) olisi muodostettava veron peruste ja että kate olisi laskettava ennakkomaksun vastaanottamiseen saakka aiheutuneiden kustannusten perusteella. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole vakuuttunut valtiovarainministerin näkemyksestä, joka koskee arvioitujen kustannusten huomioon ottamista. Tällaiselle näkemykselle, vaikka sitä voidaankin perustella käytännön seikoilla, ei löydy tukea arvonlisäverodirektiivin 65 ja 308 artiklan sanamuodosta. Toisaalta veron kantaminen matkatoimiston vastaanottaman ennakkomaksun määrästä johtaisi sellaisen määrän verottamiseen, joka olisi merkittävästi suurempi kuin lopullinen veron peruste.

16. Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] säännöksiä tulkittava siten, että matkapalveluja, joiden verotuksessa sovelletaan kyseisen direktiivin 306–310 artiklassa esitettyä matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää, tarjoavan verovelvollisen saamien ennakkomaksujen osalta verosaatava syntyy kyseisen direktiivin 65 artiklassa määritellyllä hetkellä?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko [arvonlisäverodirektiivin] 65 artiklaa tulkittava siten, että matkapalveluja, joiden verotuksessa sovelletaan kyseisen direktiivin 306–310 artiklassa esitettyä matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää, tarjoavan verovelvollisen saamasta ennakkomaksusta vähennetään verotuksessa kyseisen direktiivin 308 artiklassa tarkoitetut verovelvolliselle ennakkomaksun saamishetkeen mennessä koituneet todelliset kulut?”

17. Kirjallisia huomautuksia esittivät Skarpa, Puolan hallitus ja Euroopan komissio. Skarpa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (kansallisen verohallinnon johtaja, Puola), Saksan ja Puolan hallitukset sekä komissio esittivät suulliset lausumansa 7.6.2018 pidetyssä istunnossa.

IV Arviointi

18. Tämän ratkaisuehdotuksen rakenne on seuraavanlainen: A osassa vastauksena ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen ehdotan, että arvonlisäverodirektiivin 308 artiklaan sisältyvä, veron *perustetta* koskeva erityissääntö ei estä arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaan sisältyvän yleissäännön, joka koskee *ajankohtaa*, jona verosaatava syntyy ennakkomaksun tapauksessa, samanaikaista soveltamista. B osassa vastauksena toiseen kysymykseen ehdotan, että arvonlisävero on laskettava katteesta – joka määritetään ennakkomaksuna vastaanotetun määrän ja tietyn liiketoimen arvioitujen kokonaiskustannusten vastaavan prosenttiosuuden väliseksi erotukseksi.

A Ensimmäinen kysymys: arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan yleissäännön sovellettavuus matkatoimistojen palveluihin

19. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaan sisältyvää yleissääntöä, jonka mukaan arvonlisäverosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan, matkatoimiston palveluista maksettaviin ennakkomaksuihin.

20. Skarpa selitti istunnossa, että sen asiakkaat maksavat tavallisesti ensin 30 prosenttia varatusta palvelusta ja loput ennen matkalle lähtöä. Kustannukset aiheutuvat suunnilleen kuukausi ennen palvelun suorittamista, mutta niiden tarkka määrä on tiedossa vasta myöhemmin. Skarpan mukaan tämä johtuu lähinnä siitä, että i) hinta perustuu arvioituun matkustajamäärään, mutta matkustajien todellinen määrä poikkeaa usein siitä, ii) muuttuvista vaihtokursseista ja iii) odottamattomista kustannuksista.

21. Miten näissä olosuhteissa arvonlisäverosaatava voi syntyä, kun ei ole selvää, *mitä määrää* olisi käytettävä perusteena sen laskemisessa?

22. Skarpan mukaan on yksinkertaisesti mahdotonta soveltaa arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaan sisältyvää ajallista sääntöä ja kantaa arvonlisävero sillä hetkellä, jolloin ennakkomaksu otetaan vastaan. Skarpa väittää, ettei arvonlisäverosaatava synny, ennen kuin kate on määritetty, sillä katteen määrittäminen on olennainen osa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää. Arvonlisäverodirektiivin 308 artiklaan sisältyvä sääntö siten paitsi vaikuttaa siihen kysymykseen, *mikä* muodostaa veron perusteen (kate vastaanotetun maksun sijasta), myös lykkää sitä ajankohtaa, *jolloin* arvonlisäverosaatava syntyy. Toisin sanoen tapaa, jolla arvonlisävero kannetaan tässä yhteydessä, on mukautettava matkapalvelujen erityispiirteisiin.

23. Kansallisen verohallinnon johtaja, Saksan ja Puolan hallitukset sekä komissio katsovat, että arvonlisäverodirektiivin 65 ja 308 artiklaa voidaan soveltaa (ja on sovellettava) samanaikaisesti. Molemmat säännökset koskevat arvonlisäverotuksen eri näkökohtia, eikä yleissäännön soveltaminen estä erityissääntöjen soveltamista. Kustannukset aiheutuvat eri ajankohtina ennen palvelun suorittamista, sen aikana tai jopa sen jälkeen. Mainittujen osapuolten näkemyksen mukaan arvonlisäverosaatavan syntymisen lykkääminen Skarpan ehdottamalla tavalla ylittäisi matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoitteen ja johtaisi perusteettoman edun saamiseen.

24. Yhdyn lähtökohtaisesti jälkimmäiseen näkemykseen. Katson, että arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan yleissäännön soveltaminen (1) ei sulje pois sen 308 artiklaan sisältyvän erityissäännön soveltamista (2) yksinkertaisesti siksi, että käsiteltävän asian yhteydessä nämä kaksi säännöstä koskevat eri asioita. Ensimmäinen koskee sitä, *milloin* arvonlisäverosaatava syntyy, kun taas toisessa määritellään se, *mikä* muodostaa veron perusteen. Nämä kaksi säännöstä eivät siten sulje toisiaan pois (3).

1 Yleissääntö: milloin arvonlisäverosaatava syntyy?

25. Arvonlisäverosaatavan syntymisestä tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta säädetään arvonlisäverodirektiivin 63–66 artiklassa. Sen 63 artiklan mukaan verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. [5] Ennakkomaksujen tapauksessa arvonlisäverosaatava syntyy 65 artiklan mukaan ”sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan”.

26. Arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan lainsäädäntöhistoria osoittaa, että verotettavan tapahtuman määrittelemistä unionin tasolla pidettiin olennaisena arvonlisäveron yhdenmukaistamisen kannalta. [6] Verosaatavan syntymistä ennakkomaksuista koskevan säännön tarkoitusta kuvattiin seuraavasti: ”kun ennakkomaksut otetaan vastaan ennen verotettavaa tapahtumaa, näiden ennakkomaksujen vastaanottamisesta seuraa, että verosaatava syntyy, koska sopimuspuolet ilmaisevat tällä tavalla aikomuksensa vastata ennakkoon kaikista verotettavan tapahtuman toteutumisen taloudellisista seurauksista”. [7]

27. Arvonlisäverodirektiivin 65 artikla sisältyy direktiivin VI osastoon, jonka otsikko on ”Verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen”. Veron perustetta taas koskee sen VII osasto. Arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan systematiikka ja sääntely-yhteys vahvistavat siten myös selvästi, että kyseisessä säännöksessä keskitytään ensisijaisesti arvonlisäveron kantamisen *ajalliseen* näkökohtaan ja vasta toissijaisesti ja (loogisesti) rajoitetusti siihen, mikä on veron peruste (tiettynä ajankohtana maksettu ennakkomaksu).

2 Veron perustetta matkatoimistojen palvelujen osalta koskeva erityissääntö

28. Kaikki menettelyn osapuolet Skarpaa lukuun ottamatta väittivät, ettei matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä ole itsenäinen ja tyhjentävä verojärjestelmä, jolla säännellään kaikkia arvonlisäveron määrittämiseen matkatoimistojen palveluista liittyviä näkökohtia. Se on pikemminkin joukko säännöksiä, joissa sallitaan tietyt rajoitetut poikkeukset – jotka ovat tarpeen kyseisen erityisjärjestelmän tavoitteen saavuttamiseksi –, mutta sillä ei poiketa yleisen arvonlisäverojärjestelmän muista osatekijöistä. [8]

29. Yhdyn tähän näkemykseen.

30. Matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoite on kaksitahoinen. Ensinnäkin unionin tuomioistuin on toistuvasti selittänyt, että matkatoimistoja koskevalla erityisjärjestelmällä pyritään välttämään käytännön vaikeudet, joita ”verotuspaikkaa, veron perustetta ja ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskevien yleisten sääntöjen soveltaminen aiheuttaisi [matkatoimistojen] palvelujen moninaisuuden ja niiden paikantamisen vuoksi”. [9]

5 Unionin tuomioistuin on muistuttanut, että ”[arvonlisäverodirektiivin] 63 artiklassa ilmaistaan tämä perusperiaate säätämällä, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan”. Tuomio 16.5.2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314, 22 kohta).

6 Ks. ehdotus kuudenneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, KOM(73) 950, 20.6.1973. Ks. myös kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen perustelut, Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 12.

7 Kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen perustelut, Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 13.

8 Tuomio 12.11.1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, 15 kohta) tai tuomio 22.10.1998, Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, 5 kohta). Ks. myös saman tuomion 34 kohta ja tuomio 25.10.2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, 20 kohta).

9 Ks. tuomio 19.6.2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, 22 ja 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 9.12.2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, 17 ja 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 25.10.2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, 19 kohta).

31. Toiseksi kyseisellä erityisjärjestelmällä pyritään myös varmistamaan arvonlisäveron kantaminen näistä palveluista niissä jäsenvaltioissa, joissa palvelut suoritetaan, kun taas matkatoimiston suorittamia palveluja vastaava vero kannetaan siinä jäsenvaltiossa, johon matkatoimisto on sijoittautunut.[10]

32. Näin ollen matkatoimistoja koskevassa erityisjärjestelmässä matkatoimistot eivät voi vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka on kannettu niiden toimittajien suorittamista palveluista eri jäsenvaltioissa. Ne perivät arvonlisäveron käytännössä asiakkailtaan kustannustekijänä[11] yhdessä oman myynteihin sisältyvän arvonlisäveronsa kanssa, joka kannetaan niiden katteesta ja maksetaan siinä jäsenvaltiossa, johon ne ovat sijoittautuneet.[12] Toisin sanoen matkapaketin hinta koostuu toimittajien suorittamien palvelujen hinnasta sisältäen näiden perimän arvonlisäveron, matkatoimiston katteesta (joka ei tässä vaiheessa ole vielä lopullinen) ja arvonlisäverosta, joka matkatoimistojen on maksettava tästä katteesta.

33. Edellä kuvatut seikat osoittavat näin ollen, että arvonlisäverodirektiivin 306–308 artiklaan sisältyy kaksiosainen poikkeus: poikkeus veron perusteen määritelmästä (*mikä*) ja verotuspaikasta (*missä*). Näissä säännöksissä ei kuitenkaan säädetä verotettavasta tapahtumasta eikä verosaatavan syntymisestä.

3 Arvonlisäverodirektiivin 65 ja 306–308 artiklan samanaikainen soveltaminen

34. Kuten kahdesta edellisestä jaksosta jo ilmenee, keskityttäessä kyseisten säännösten täsmälliseen luonteeseen yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaan sisältyvän yleissäännön ja toisaalta sen 306–308 artiklaan sisältyvän erityissäännön ”yhteensopimattomuutta” koskevasta argumentista tulee jokseenkin hatara. Toisin sanoen arvonlisäverodirektiivin 306–308 artiklaan sisältyvä erityissääntö koskee *mitä-* ja *missä*-osatekijöitä. Arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan ensimmäinen osa ja VI osaston yleinen logiikka ja tarkoitus taas koskevat *milloin*-osatekijää.

35. Lisäksi on huomautettava, että yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan yleissääntöä sovelletaan asianomaisesta alasta riippumatta. Siinä määritetään, *milloin* arvonlisäverosaatava syntyy. Kyseisen artiklan mukaan verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan. Toisaalta arvonlisäverodirektiivin 308 artiklaan sisältyvää sääntöä sovelletaan ainoastaan matkatoimistoihin, ja siinä määritellään, *mikä* muodostaa veron perusteen niiden tarjoamien palvelujen osalta. Veron perusteen muodostaa kate, joka määritellään ”asiakkaan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten väliseksi erotukseksi, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi”.

36. Tästä arvonlisäverodirektiivin 65 ja 306–308 artiklan suhdetta koskevasta näkemyksestä voidaan esittää kaksi vasta-argumenttia: tekstuaalinen ja tarkoitukseen perustuva.

37. Tekstuaalisella tasolla arvonlisäverodirektiivin 65 artiklassa todetaan, että verosaatava syntyy ”vastaanotetun määrän osalta”.[13] Voitaisiin siten väittää, että 65 artiklassa säädetään myös veron perusteesta, jonka on aina oltava ennakkomaksujen tapauksessa vastaanotettu määrä.

10 Ks. neuvoston toimielinten välinen asia 2002/0041 (CNS) ”Arvonlisävero – Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä” (17567/09), jossa tätä havainnollistetaan seuraavasti: ”2. Järjestelmän ensimmäisenä tavoitteena oli yksinkertaistaa alv-sääntöjen soveltamista kyseisiin liiketoimiin, jotta toimijat välttävät rekisteröitymisen eri jäsenvaltioissa, joissa palveluja suoritetaan. 3. Toisena tavoitteena oli varmistaa, että matkatoimiston hankkimista tavaroista ja palveluista maksettava arvonlisävero peritään siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseiset liiketoimet suoritetaan, kun taas matkatoimiston tarjoamia palveluja vastaava vero peritään siinä jäsenvaltiossa, johon matkatoimisto on sijoittautunut.”

11 Tämä ostoihin sisältyvä arvonlisävero palautetaan epäsuorasti – ks. julkisasiamies Tizzanon ratkaisuehdotus First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, 25 kohta).

12 Arvonlisäverodirektiivin 307 artiklan toisessa kohdassa säädetään tarkemmin ottaen, että ”tätä yhtä [matkatoimiston] palvelua verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa matkatoimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta se on suorittanut palvelun”.

13 ”– – verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.”

38. Pidän tätä tulkintaa edellisissä jaksoissa esitetyt yleiset näkökohdat huomioon ottaen, mutta myös yksinkertaisesti logiikan kannalta, ongelmallisena. Minkä tahansa ennakkomaksun tapauksessa olisi verotettava ”veron perustetta” tai pikemminkin vastaanotetun maksun verotettavaa osaa. Tämä ei luonnollisestikaan tarkoita, että mitä tahansa ja kaikkia vastaanotettuja maksuja verotetaan automaattisesti. Vastaanotetun (verotettavan) määrän määrittämiseksi matkatoimistojen suorittamien palvelujen tapauksessa on viitattava jälleen 308 artiklan erityissäännökseen, jossa määritellään ”veron peruste” tätä tarkoitusta varten. [14]

39. Kun tarkastellaan tarkoitusta, on paikallaan muistuttaa, että 306–308 artikla tai pikemminkin koko 3 luku kuuluu arvonlisäverodirektiivin XII osastoon, jonka otsikko on ”Erityisjärjestelmät” (asianomaisen alan tai toiminnan osalta). Siten voitaisiin väittää, että unionin lainsäätäjä halusi luoda erillisen ”järjestelmän”, jossa mahdollisesti poiketaan paitsi niistä seikoista, joista säädetään nimenomaisesti kutakin erityisjärjestelmää käsittelevässä luvussa, myös muista, yleisistä säännöksistä, jotka saattaisivat osoittautua ongelmallisiksi kyseisen erityisjärjestelmän soveltamisessa.

40. Ymmärrän tämän väitteen yleisen logiikan. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että tällainen lähestymistapa on ristiriidassa vakiintuneen oikeuskäytännön kanssa, jossa edellytetään kaikkien yleistä arvonlisäverojärjestelmää koskevien poikkeusten tulkitsemista suppeasti sekä yleisesti että erityisesti matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän osalta.

41. Yleisesti ottaen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikkia arvonlisäverodirektiivissä säädettyjä poikkeuksia on tulkittava suppeasti. Tämä tarkoittaa, että poikkeusten soveltamisala olisi rajattava tiukasti niiden sanamuodon ja sen tavoitteen mukaisesti, johon ne on tarkoitettu, vaikka laajempi poikkeus voisi olla mahdollinen. Unionin tuomioistuin painotti tätä periaatetta jälleen äskettäin tuomiossaan Avon Cosmetics [15] ja torjui selvästi ajatuksen siitä, että veron perusteen laskemista suoramyyntimallissa koskevaa poikkeusta voitaisiin tulkita siten, että se mahdollistaa myös esittelytuotteiden ostamisesta aiheutuvien kustannusten vähentämisen ostoihin sisältyvänä verona. Tällaisen lisäpoikkeuksen (joka on varmasti perusteltavissa yleisesti) salliminen tarkoittaisi käytännössä sitä, että poikkeuksen, josta säädettiin alun perin arvonlisäverotuksen yhden tietyn osatekijän osalta, sallittaisiin tuottaa muita heijastusvaikutuksia koko arvonlisäverojärjestelmään, minkä seurauksena syntyisi useita rinnakkaisia ”à la carte” -sääntelyjä, jotka olisivat selvästi poikkeuksen soveltamisalaa laajempia. [16]

42. Kun tarkastellaan matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää, unionin tuomioistuin on toistuvasti muistuttanut, että ”koska [matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä] on poikkeus yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä, sitä sovelletaan vain siltä osin kuin on tarpeellista sen tavoitteen saavuttamiseksi”. [17] Se on myös hyväksynyt tämän erityisjärjestelmän soveltamisen samanaikaisesti merkityksellisten arvonlisäverojärjestelmän yleisten säännösten kanssa siten, että yleisiä säännöksiä sovelletaan niihin liiketoimen näkökohtiin, jotka eivät kuulu matkatoimistoja koskevan poikkeuksen piiriin. [18]

14 Ks. lisäksi jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 67 kohta.

15 Tuomio 14.12.2017 (C-305/16, EU:C:2017:970, 36–40 kohta).

16 Ks. myös ratkaisuehdotukseni Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, erityisesti 39–41, 50 ja 58–60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17 Ks. esim. 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 oikeuskäytäntöviittauksineen); 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).

18 Veron perusteen määrittämisestä itse suoritettujen ja hankittujen palvelujen osalta ks. tuomio 22.10.1998, Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

43. En ymmärrä, miten arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan ajallisen säännön soveltaminen voisi vaikuttaa matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoitteisiin.[19] Kun arvonlisäverosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin ennakkomaksu otetaan vastaan, arvonlisävero kannettaisiin matkapalveluista edelleen niissä jäsenvaltioissa, joissa nämä palvelut suoritetaan. Matkatoimisto ei vähentäisi tätä arvonlisäveroa näissä jäsenvaltioissa vaan vyöryttäisi sen edelleen asiakkaalle ja perisi myynteihin sisältyvän arvonlisäveronsa katteestaan ja maksaisi sen siinä jäsenvaltiossa, johon se on sijoittautunut.

44. Skarpan käsiteltävässä asiassa esittämät argumentit eivät nähdäkseni muuta tätä yleistä toteamusta.

45. Skarpa ensinnäkin väittää, että kate on voittomarginaalijärjestelmän olennainen osatekijä. Kun katteen täsmällinen määrä ei ole tiedossa, arvonlisäverosaatava ei siten synny. Tämän väitteen innoituksena vaikuttaa toimineen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka osoittaa, että arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan soveltaminen edellyttää, että kaikki liiketoimen kannalta merkitykselliset seikat ovat jo tiedossa.[20]

46. On totta, että oikeuskäytännössä edellytetään tiettyä varmuutta, jotta arvonlisävero voidaan kantaa tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista. Tuomiosta BUPA Hospitals seuraa, ettei tällaista varmuutta lähtökohtaisesti ole silloin, kun kyseessä ovat ”ennakkomaksut, jotka maksetaan kertaluonteisesti tavaroista, jotka mainitaan yleisesti luettelossa, jota voidaan koska tahansa muuttaa ostajan ja myyjän yhteisellä päätöksellä ja josta ostaja voi mahdollisesti valita tavaroita, ja jotka perustuvat sellaiseen sopimukseen, jonka ostaja voi irtisanoa yksipuolisesti, jolloin se voi saada käyttämättömät ennakkomaksut kokonaisuudessaan takaisin”.[21]

47. Pidän kyseisen oikeuskäytännön soveltamista käsiteltävään asiaan ongelmallisena. Tässä oikeuskäytännössä tarkastelluista tilanteista poiketen matkatoimistojen suorittaman palvelun luonne ja sisältö ovat yleensä hyvin tiedossa ja määritetty ennalta, usein hyvinkin tarkasti, jopa – kuten istunnossa ilmeikkäästi kuvattiin – siinä määrin, että asiakkaalle taataan, että varattavan huoneen ikkunat avautuvat tiettyyn suuntaan. Tällaisessa tilanteessa on vaikea kuvitella, että kate on ”verotettavan tapahtuman” olennainen osatekijä. Se on mielestäni veronkannon melko tekninen näkökohta, josta asiakas ei yleensä ole tietoinen ja joka ei siten kuulu niihin liiketoimen osatekijöihin, jotka on määritettävä ennalta.

48. Skarpa väittää lisäksi, että ennakkomaksujen verottaminen silloin, kun kate ei ole vielä tiedossa, aiheuttaa käytännössä vakavia ja suhteettomia vaikeuksia: arvonlisäveroilmoituksia olisi mukautettava jatkuvasti. Skarpan näkemyksen mukaan tämä on voittomarginaalijärjestelmän tavoitteiden vastaista. Istunnossa kävi myös ilmi, että tässä toteamuksessa piilee itse asiassa kaksi väitettä: kysymys tietämyksestä (onko kate tiedossa vai ei) ja mukauttamiseen liittyvät käytännön vaikeudet.

49. Toiseksi, kun tarkastellaan siihen liittyvää kysymystä, ettei kate ole tiedossa, Skarpa vahvisti istunnossa, että yleisesti ottaen matkatoimiston asiakkailta perimä hinta koostuu eri määristä. Arvonlisävero, joka matkatoimiston on myöhemmin laskettava ja maksettava, sisältyy itse asiassa jo tähän ”esitehintaan”. Lopullinen kate lasketaan siten käyttämällä poissulkemismenetelmää siinä mielessä, että kun todelliset kustannukset on vähennetty vastaanotetusta maksusta, jäljelle jäävä summa jaetaan katteen ja arvonlisäveron kesken. Tässä menetelmässä matkatoimisto ei lähetä korjattua laskua asiakkaalle.

19 Tämä on yksilöity ja sitä on tarkasteltu edellä tämän ratkaisuehdotuksen 30–33 kohdassa.

20 Tuomio 21.2.2006, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, 48 kohta); tuomio 16.12.2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, 31 kohta); tuomio 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, 26 kohta); tuomio 19.12.2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, 28 kohta) ja tuomio 7.3.2013, Efir (C-19/12, ei julkaistu, EU:C:2013:148, 32 kohta).

21 Tuomio 21.2.2006, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, 51 kohta).

50. Yhden esimerkin mainitakseni: olettaen, että matkan hinta on 1 000 euroa ja kustannukset ovat 800 euroa, erotus eli 200 euroa on jaettava katteen ja arvonlisäveron kesken. Kuvitellaanpa seuraavaksi, että arvonlisäverokanta on 21 prosenttia. Erotukseksi saatu 200 euroa vastaa siten 121:tä prosenttia, joka jaetaan arvonlisäveroon, jonka määräksi saadaan 34,71 euroa, ja katteeseen, jonka määräksi tulee 165,29 euroa.

51. Jos matkailualalla todellakin toimitaan näin, kuten Skarpa ymmärtääkseni vahvisti istunnossa, ja kun otetaan huomioon, että esitehinta sisältää jo arvonlisäveron ja että matkatoimistot eivät myöhemmin peri arvonlisäveroa erikseen, näistä toteamuksista voidaan tehdä loogisesti vain seuraava päätelmä: kohtuullisen hyvin johdetun matkatoimiston on nimittäin laadittava melko yksityiskohtainen arvio arvioiduista kustannuksistaan ja arvioidusta katteesta, jotta se voi julkaista tällaisen hinnan esitteessä.

52. Siten, vaikka tarkka kate ei välttämättä olekaan tiedossa joko sillä hetkellä, jolloin ennakkomaksu otetaan vastaan, tai sillä hetkellä, jolloin palvelu tosiasiallisesti suoritetaan, tai paljon myöhäisempänäkään ajankohtana (kunnes kaikki maksut tietylle toimittajalle ja/tai tietyltä kaudelta on maksettu), tosiasia on, että matkatoimistolla, joka ei halua kärsiä tappiota, on todennäköisesti melko yksityiskohtainen arvio kustannuksista, ennen kuin se lanseeraa tietyn matkan ja mainostaa sitä.

53. Kolmanneksi, kun tarkastellaan Skarpan mainitsemia käytännön vaikeuksia ja etenkin tarvetta tehdä lisämukautuksia, totean vain, että tällainen väite itsessään ja sellaisenaan voi tuskin oikeuttaa arvonlisäverosäännösten tosiasiallista soveltamatta jättämistä. [22]

54. Toisin kuin Skarpa väittää, tällaiset käytännön vaikeudet eivät myöskään ole sellaisia, joita voittomarginaalijärjestelmällä pyritään välttämään. Kuten edellä [23] selitettiin, matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tarkoituksena oli poistaa tarve siihen, että matkatoimistot vaativat arvonlisäveron vähentämistä unionin eri jäsenvaltioissa. Sillä ei kuitenkaan oletettavasti ollut tarkoitus vapauttaa matkatoimistoja kaikista hallinnollisista velvoitteista, joita kaikilla verovelvollisilla on vastaavissa tilanteissa. [24]

55. Tämä päätelmä vaikuttaa sitäkin perustellummalta, kun otetaan huomioon, että päinvastaisessa tilanteessa matkatoimisto saisi kaksinkertaisen taloudellisen edun: se olisi oikeutettu maksamaan arvonlisäveron vasta palvelujen tarjoamisen jälkeenkin sitten, kun kate on tiedossa, vaikka se perii arvonlisäveron asiakkailtaan etukäteen. En näe, miten tällaisella tulkinnalla taattaisiin kaikkien asiaan kuuluvien etujen kohtuullinen tasapaino.

56. Lisäksi katteen tilapäiseen luonteeseen sillä hetkellä, jolloin ennakkomaksu vastaanotetaan, liittyvä ongelma ei näytä rajoittuvan ennakkomaksuihin. Istunnossa esitetyn kuvauksen perusteella ymmärrän asian siten, ettei kate tosiasiassa ole välttämättä tiedossa edes *sen jälkeen, kun matkapalvelut on suoritettu*, kun matkatoimiston toimittajat tekevät omia mukautuksiaan.

22 Osoituksena siitä, etteivät ”käytännön tai tekniset vaikeudet” ole unionin tuomioistuimen mukaan riittävä peruste unionin säännöksistä poikkeamiseen, ks. tuomio 27.10.1992, komissio v. Saksa (C-74/91, EU:C:1992:409, 12 kohta) tai tuomio 23.5.1996, komissio v. Kreikka (C-331/94, EU:C:1996:211, 12 kohta).

23 Yksityiskohtaisesti edellä tämän ratkaisuehdotuksen 30–33 kohta.

24 Ks. vastaavasti julkisasiamies Léger’n ratkaisuehdotus MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, 79 kohta): ”Lisäksi vaikka kuudennen direktiivin 26 artiklan tavoitteena onkin mukauttaa arvonlisäveroalalla sovellettavat säännöt matkatoimistotoiminnan erityispiirteisiin ja siten vähentää niitä käytännön vaikeuksia, jotka voisivat vaikeuttaa tätä toimintaa, tässä artiklassa käyttöön otetun järjestelmän tarkoituksena ei ole yksinkertaistaa tavanomaiseen arvonlisäverojärjestelmään liittyviä kirjanpitovaatimuksia, toisin kuin pienten yritysten ja maataloustuottajien hyväksi käyttöön otetun järjestelmän.” Ks. myös tuomio 19.6.2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, 25 kohta).

57. Tämä seikka ainoastaan alleviivaa Skarpan tältä osin esittämän argumentin ongelmallisuutta. Jos tästä argumentista tehdään loogiset johtopäätökset, Skarpa ei tosiasiassa vaadi ainoastaan poikkeamista arvonlisäverodirektiivin 65 artiklasta, koska samaa väitettä voitaisiin käyttää myös 63 artiklan soveltamatta jättämiseksi.[25] Lisäksi, koska tarkka kate ei välttämättä ole tiedossa palvelujen suoritusajankohtana, arvonlisäverosaatavan syntyminen olisi tosiasiassa täysin riippuvainen matkatoimiston omasta ilmoituksesta, jolla se täsmentää katteen tarkan määrän tiedossaoloajankohdan. Tämä ajankohta ei todennäköisesti ole se, jona kyseinen palvelu suoritetaan, vaan viikkoja tai kuukausia myöhemmin tai ehkä jopa lomakauden päättyessä, kun kustakin yksittäisestä palvelun osatekijästä aiheutuneiden kaikkien todellisten kustannusten yksityiskohdat ovat todennäköisesti täysin selvillä. Sanomattakin on selvää, että kaikkina näinä ajanjaksoina kyseiset verovarat eivät olisi valtion käytettävissä.[26]

58. Edellä esitetyn perusteella esitän välipäätelmänäni, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että matkapalveluja, joita verotetaan arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädetyn matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän mukaisesti, suorittavan verovelvollisen vastaanottamia ennakkomaksuja koskeva verosaatava syntyy arvonlisäverodirektiivin 65 artiklassa määriteltynä ajankohtana eli sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.

B Toinen kysymys: miten arvonlisävero määritetään, kun veron peruste ei ole tiedossa?

59. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, miten siinä tapauksessa, että verosaatava syntyy sillä hetkellä, jolloin ennakkomaksu otetaan vastaan, tämä vero on määritettävä, kun tarkka kate eli veron peruste ei ole vielä tiedossa.

60. Kansallisen verohallinnon johtaja, Puolan ja Saksan hallitukset sekä komissio ovat yhtä mieltä siitä, ettei verosaatava synny *vastaanotetusta määrästä* vaan *katteesta*.[27] Ne esittävät kuitenkin erilaisia ehdotuksia siitä, miten kate olisi määritettävä sillä hetkellä, jolloin ennakkomaksu otetaan vastaan.

61. Kansallisen verohallinnon johtaja väittää, että kate on määritettävä sillä hetkellä, jolloin ennakkomaksu otetaan vastaan, *arvioitujen* kustannusten perusteella. Tarvittavat mukautukset tehdään myöhemmin veroilmoituksessa asianomaiselta verokaudelta, jonka aikana palvelu suoritettiin. Puolan hallitus väittää samaan tapaan, että määrittääkseen katteen saatuaan ennakkomaksun Skarpan olisi omaksuttava ”funktionaalinen lähestymistapa” ja käytettävä perusteena *arvioituja* kustannuksia.

62. Saksan hallitus esitti istunnossa (osittain) saman näkemyksen. Se väitti, että katteen määrittämiseksi kustannuksina olisi otettava huomioon aiheutuneet kustannukset ja arvioidut (ennakoitavissa olevat) kustannukset. Saksan hallituksen mukaan arvonlisäverodirektiivin 308 artiklaan sisältyvä ilmaus ”matkatoimistolle – – aiheutuneiden todellisten kustannusten” olisi ymmärrettävä tällä tavalla.

25 Ellei arvonlisäverodirektiivin 66 artiklan a–c alakohdan perusteella ole annettu kansallisia säännöksiä.

26 Oikeuskäytännön mukaan ”– – arvonlisäverotuksen alalla verovelvolliset toimivat veronkantajina valtion puolesta” ja kuudennen direktiivin säännökset, joilla pyritään estämään ”julkisten varojen suurien määrien kertyminen verovelvollisille verokauden aikana”, ovat näin perusteltuja. Ks. tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta).

27 Tämä on myös Skarpan (toissijainen) näkemys sillä sen ensimmäiseen kysymykseen ehdottamasta vastauksesta seuraavalla selkeällä varauksella, ettei arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaa voida soveltaa ja että arvonlisäverosaatava syntyy vasta, kun kate on tiedossa.

63. Komissio katsoo, että arvioitujen kustannusten huomioon ottaminen katteen määrittämiseksi sillä hetkellä, jolloin ennakkomaksu otetaan vastaan, olisi arvonlisäverodirektiivin 308 artiklan sanamuodon vastaista. Kyseisessä säännöksessä viitataan matkatoimiston ”todellisiin kustannuksiin”.[28] Siten ainoastaan ennakkomaksun maksamiseen mennessä aiheutuneet todelliset kustannukset voidaan ottaa huomioon määritettäessä katetta sillä hetkellä, jolloin ennakkomaksu otetaan vastaan. Komission näkemys vastaa myös ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kantaa.

64. Kuten istunnossa lisäksi keskusteltiin, siihen, miten – teoriassa – kate lasketaan ja kustannukset otetaan huomioon tällaisissa tilanteissa, on viime kädessä viisi erilaista vaihtoehtoa:

i) Arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaa ei sovelleta. Arvonlisäveroa ei kanneta sillä hetkellä, jolloin ennakkomaksu otetaan vastaan, ja arvonlisävero lasketaan katteen perusteella, kun se on lopullisesti tiedossa (Skarpan näkemys).

ii) Arvonlisävero kannetaan vastaanotetun ennakkomaksun määrästä (eikä katteesta). Tämä seuraisi arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan kirjaimellisesta soveltamisesta.

iii) Arvonlisävero kannetaan katteesta, joka lasketaan vähentämällä vastaanotetun ennakkomaksun määrästä *osuus* tietyn liiketoimen *arvioiduista kustannuksista*. Tämä osuus vastaa vastaanotetun määrän osuutta palvelun kokonaishinnasta (kansallisen verohallinnon johtajan ja Puolan hallituksen näkemys).

iv) Arvonlisävero kannetaan katteesta, mutta tämä kate on määritettävä sillä hetkellä, jolloin ennakkomaksu otetaan vastaan, vähentämällä siitä todelliset kustannukset eli kustannukset, joita matkatoimistolle on tosiasiallisesti aiheutunut ennakkomaksun vastaanottamiseen mennessä (komission ja myös ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kanta).

v) Arvonlisävero kannetaan katteesta, joka määritetään samoin sillä hetkellä, jolloin ennakkomaksu otetaan vastaan, mutta sen perusteena käytetään kustannuksia, joita matkatoimistolle on aiheutunut ennakkomaksun vastaanottamiseen mennessä, *ja* arvioituja kustannuksia, jos kaikki arvioidut kustannukset eivät ole vielä toteutuneet (Saksan hallituksen kanta).

65. Jo kaikkien näiden (ainakin teoriassa mahdollisten) vaihtoehtojen luetteleminen osoittaa selvästi, ettei annettava vastaus ole läheskään selvä. Jotkin vaihtoehdot ovat kuitenkin ongelmallisempia kuin toiset.

66. Ensimmäisen kysymyksen yhteydessä jo seikkaperäisesti tarkastelluista syistä[29] Skarpan puoltamaa ensimmäistä vaihtoehtoa ei yksinkertaisesti voida hyväksyä ilman, että koko arvonlisäveron kantamisen järjestelmä vääristyisi entisestään. Lisäksi, jos tällainen lähestymistapa omaksuttaisiin, miksi sitä pitäisi soveltaa vain arvonlisäverodirektiivin 63 ja 65 artiklaan? Arvonlisäverodirektiivissä voi olla myös muita (yleisiä) säännöksiä, joita voitaisiin ”ihannetapauksessa” mukauttaa tietyn taloudenalan (objektiivisesti tarkasteltuna eittämättä täysin perusteltujen) erityistarpeiden huomioon ottamiseksi. Tämä on kuitenkin juuri se syöksykierre, jota unionin tuomioistuin on pyrkinyt välttämään.

28 Joissain muissa kieliversioissa käytetään tässä yhteydessä ilmaisuja ”coût effectif supporté par l’agence de voyages” (ranska), ”tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen” (saksa), ”faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży” (puola), ”skutečné náklady cestovní kanceláře” (tšekki) ja ”coste efectivo soportado por la agencia de viaje” (espanja).

29 Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 39–57 kohta.

67. Samoin jo edellä [30] mainituista syistä myöskään toista vaihtoehtoa ei voida hyväksyä. On totta, että arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan mukaan ”verosaatava syntyy *vastaanotetun määrän osalta* sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan”. [31] Tällaisen näkemyksen hyväksyminen kuitenkin johtaisi lähtökohtaisesti aina (oletettavasti tilapäisesti) suhteettomaan lopputulokseen, koska tällainen alustava veron peruste olisi luonnostaan suurempi kuin myöhemmin määritettävä veron peruste. Tästäkin syystä katson, että 65 artiklaan sisältyvä viittaus ”vastaanotettuun määrään” on ymmärrettävä muistutukseksi yleissäännöstä, jonka mukaan veron peruste käsittää ”kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan – – saaman tai saatavan vastikkeen – –”. Tämä seuraa arvonlisäverodirektiivin 73 artiklasta. [32] Nimenomaisesti nyt käsiteltävän asian yhteydessä katson, että arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaan sisältyvän käsitteen ”vastaanotetun määrän osalta” olisi ymmärrettävä viittaavan *vastaanotettuun veron perusteeseen*. Veron perusteena on arvonlisäverodirektiivin 308 artiklan erityissäännön mukaan kate. Tämä erityissääntö on siten sisällytettävä arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan logiikkaan, kun jälkimmäisessä viitataan ”vastaanotettuun määrään”.

68. Myönnän auliisti, että neljäs ja viides vaihtoehto vastaisivat paremmin arvonlisäverodirektiivin 308 artiklan sanamuotoa. Pelkään kuitenkin, että niissä myös yksinkertaisesti ylitetään raja, jonka jälkeen tilinpito ja arvonlisäveroilmoitusten tekeminen eivät ole enää vain jokseenkin monimutkainen vaan ”mahdoton tehtävä”. Näissä vaihtoehdoissa kaikki *todelliset* kustannukset olisi nimittäin jaettava *toistuvasti* ja *eri tavalla yksittäisiin* kustannuseriin kunkin vastaanotetun ennakkomaksun osalta.

69. Tämä vaikuttaa monistakin syistä yksinkertaisesti mahdottomalta. Ensinnäkin tiettyjä palveluja hankitaan suurina määrinä (majoitus ja kuljetus), kun taas niihin sisältyviä yksittäisiä palveluja myydään erikseen. Jos asia on todellakin näin, kunkin liiketoimen (palvelun) osuus kokonaiskustannuksista ei todennäköisesti ole tiedossa, kun ennakkomaksu vastaanotetaan, etenkin koska myytyjen yksittäisten palvelujen määrä vaihtelee todennäköisesti merkittävästi eri aikoina. Toiseksi minulle on epäselvää, miten tällaiset suurina määrinä tilattujen palvelujen todelliset kustannukset jaettaisiin suoritettujen yksittäisten palvelujen kesken. Kolmanneksi tämä kaikki mutkistuu entisestään tapauksissa, joissa ennakkomaksu ei ole 100 prosenttia hinnasta vaan ainoastaan osa siitä, esimerkiksi 10, 30 tai 50 prosenttia.

70. Lisäksi kaikissa näissä tapauksissa, ennen kuin lopullinen tilanne on tiedossa, kaikkien todellisten kustannusten vähentäminen sillä hetkellä, jolloin suoritetaan joko vain osa maksuista (ainoastaan joistain valmismatkan osista) ja/tai vain tietty prosenttiosuus tästä hinnasta (30 tai 50 prosenttia), johtaa todennäköisesti negatiiviseen lopputulokseen. Toisin sanoen tiettynä ajankohtana todelliset kustannukset – tosiasiallisesti aiheutuneiden kustannusten merkityksessä – voivat olla 100 prosenttia kaikista kustannuksista, kun taas ennakkomaksu voi olla vain 10 prosenttia palvelun hinnasta. Minulle on epäselvää, miten tätä olisi tarkasti ottaen mukautettava myöhemmin ja olisiko tällaiset ”väliaikaiset tappiot” esimerkiksi ilmoitettava tappioina.

71. Siten käytännön kannalta vaikuttaa siltä, että kun otetaan huomioon tämä monimutkaisuus, viime kädessä realistisesti mahdollinen olisi korkeintaan uusi (valistunut) arvio todellisten kustannusten tasosta. Ainoana erona olisi, että matkatoimiston olisi esitettävä tällainen arvio yhä uudestaan ja uudestaan – yhtä väsymättä kuin Sisyfos – joka kerta, kun se vastaanottaa ennakkomaksun.

30 Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 37 ja 38 kohta.

31 Kursivointi tässä.

32 ”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.” Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ratkaiseva veron peruste on yleissääntöjen mukaisesti tosiasiassa saatu vastike, ks. esim. (tavaroiden luovutuksesta) tuomio 29.5.2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

72. Samanaikaisesti, kuten edellä jo selitettiin ja istunnossa vahvistettiin, vaikuttaa siltä, että valistuneella matkatoimistolla olisi melko hyvä kuva siitä, millaisia kustannuksia sille aiheutuu ja millaisen katteen se saa tietystä liiketoimesta.

73. Kaikkien näkökohtien perusteella katson, että kolmas vaihtoehto, jota kansallisen verohallinnon johtaja ja Puolan hallitus ovat ehdottaneet, vaikuttaa kaikkein järkevimmältä ja vähiten työläältä. Tässä lähestymistavassa saatetaan nähdäkseni kohtuulliseen tasapainoon kansallisen viranomaisen ja verovelvollisen edut ja otetaan samalla huomioon se, mikä on mahdollista. Siinä kummallekaan osapuolelle ei anneta liiallista etua toiseen nähden. Näin on siksi, ettei kummallakaan ole merkityksellisenä ajankohtana käytettävissään ”liikaa varoja” siihen nähden, mihin tämä osapuoli on viime kädessä oikeutettu.

74. Tätä logiikkaa kuvaa hyvin kansallisen verohallinnon johtajan istunnossa esittämä esimerkki. Jos palvelun hinta on esimerkiksi 1 000 Puolan zlotya (PLN), siitä saatava kate on arviolta enintään 20 prosenttia tästä hinnasta (200 zlotya), ja jos asiakas maksaa 500 zlotyn suuruisen ennakkomaksun, ennakkomaksun vastaanottamisajankohtana huomioon otettava kate olisi 100 zlotya. Arvonlisävero olisi laskettava tästä 100 zlotyn määrästä ja kannettava tässä vaiheessa, ja myöhemmät lopulliset mukautukset olisi tarvittaessa tehtävä sitten, kun lopullinen kate on tiedossa.

75. Tällä lisäksi varmistetaan kohtuullinen tasapaino sikäli, ettei verovelvollinen maksa liikaa veroa eikä pidätä tarpeettoman kauan maksettavaksi tulevaa veroa, ja sen ansiosta myös tilinpito on verrattain helppoa; tämä vastaa myös unionin tuomioistuimen aiemmin (tuomioissa komissio v. Espanja [33] ja komissio v. Saksa [34]) esittämää näkemystä, jonka mukaan kate on määritettävä liiketoimikohtaisesti eikä ”kokonaisuutena” tietylle verokaudelle. Koko toimenpide kunkin yksittäisen liiketoimen (toisin sanoen kunkin matkatoimiston suorittaman palvelun) kustannusten laskennan osalta olisi tarpeen tehdä vain kahdesti. Ensimmäisen kerran, kun päätetään alustavista arvioista ja lasketaan arvioituja kustannuksia ennen palvelun hinnoittelua ja mainostamista, ja toisen kerran aivan lopuksi, kun kaikki kustannukset ja tarkka kate ovat tiedossa.

76. Edellä esitetyn perusteella katson näin ollen, että arvonlisävero on laskettava katteesta, joka saadaan vähentämällä ennakkomaksuna saadusta määrästä sitä vastaava osuus tietyn liiketoimen arvioiduista kokonaiskustannuksista.

77. On aiheellista esittää vielä yksi loppuhuomautus. Myönnän auliisti, ettei juuri ehdottamani ratkaisu ole ihanteellinen. Edellä esitetyn ääritapausten karsimisen perusteella se vaikuttaa kuitenkin olevan vaihtoehto, joka on vähiten työläs ja monimutkainen kaikkien asiaosaisten kannalta ja joka kuuluu samalla niihin vaihtoehtoihin, joiden voidaan vielä kohtuudella sanoa kuuluvan voimassa olevien sääntöjen oikeudellisen tulkinnan piiriin.

78. Matkatoimistojen arvonlisäveroa koskevien velvoitteiden määrittämiseen liittyy vaikeuksia, jotka johtuvat siitä, että palvelun hintaa vastaava määrä vastaanotetaan eri ajankohtana kuin kustannukset syntyvät. Katteen laskeminen näissä olosuhteissa on melko monimutkainen toimenpide, kuten jäsenvaltioiden kokemus osoittaa. Näitä vaikeuksia on pyritty ratkaisemaan joissain jäsenvaltioissa

33 Ks. tuomio 26.9.2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, 101–104 kohta).

34 Tuomio 8.2.2018 (C-380/16, ei julkaistu, EU:C:2018:76, 87–92 kohta).

ottamalla tietyksi ajaksi käyttöön kiinteämääräinen kate.[35] Vuonna 2002 esitettiin lisäksi ehdotus, jonka tarkoituksena oli ottaa matkatoimistojen katteen laskemista varten käyttöön kokonaisvoittomarginaali.[36] Siitä kuitenkin luovuttiin vuonna 2014. Kun otetaan lisäksi huomioon tuomiot komissio v. Espanja[37] ja komissio v. Saksa,[38] tämä lähestymistapa vaikuttaa ongelmalliselta.

79. Tällaisessa (jo) monimutkaisessa toimintaympäristössä olen samaa mieltä siitä Saksan hallituksen esittämästä yleisestä näkemyksestä, jonka mukaan on suositeltavaa pyrkiä löytämään ratkaisu, joka aiheuttaa mieluummin vähemmän kuin enemmän uusia lisähankaluuksia. On myös jossain määrin ironista, että lähes kaikki menettelyn osapuolet totesivat istunnossa, että erityisjärjestelmät otettiin käyttöön järjestelmän toiminnan yksinkertaistamiseksi, samalla kun ne esittivät häkellyttävän eriäviä mielipiteitä siitä, mitä tällaisen yksinkertaistamisen olisi tarkoitettava nimenomaisesti matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän yhteydessä. Kun otetaan myös huomioon tällainen huomattava *yksinkertaistamisen kirjavuus*, oletan, että olisi viisasta jättää uudet yksinkertaistamistoimet tältä osin unionin lainsäätäjälle ja/tai, unionin oikeudessa asetuissa rajoissa, kansallisille lainsäätäjille.

V Ratkaisuehdotus

80. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelny Sąd Administracyjnyn ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että matkapalveluja, joita verotetaan direktiivin 2006/112 306–310 artiklassa säädetyn matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän mukaisesti, suorittavan verovelvollisen vastaanottamia ennakkomaksuja koskeva verosaatava syntyy saman direktiivin 65 artiklassa määriteltynä ajankohtana eli sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.

2) Kyseisenä ajankohtana arvonlisävero on laskettava katteesta, joka saadaan vähentämällä ennakkomaksuna saadusta määrästä sitä vastaava osuus tietyn liiketoimen arvioiduista kokonaiskustannuksista.

35 Kuten Skarpa huomautti istunnossa, erilaisia kansallisia vaihtoehtoja kuvattiin komission laatimassa kertomuksessa ”Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform”, Final Report TAXUD/2016/AO-05, joulukuu 2017 (saatavilla komission verkkosivustolla). Kertomuksessa mainitaan, että noin 14 jäsenvaltiota tarjoaa tällaisen vaihtoehdon.

36 Ehdotus: neuvoston direktiivi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän osalta, KOM(2002) 64 lopullinen (EYVL 2002, C 126 E, s. 390). Arvonlisäverokomitea katsoi samaan tapaan, että tältä osin voitiin käyttää kokonaislaskentaa: ”Komitea myös katsoi, että matkatoimistoihin sovellettava periaate, jonka mukaan verotetaan katetta, ei estä katteen määrittämistä kaikista liiketoimista saman kaavan mukaisesti tietyn ajanjakson osalta.” (Guidelines resulting from the 17th meeting of 4 to 5 July 1984, XV/243/84). Ks. Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee (Up until 2 July 2018), saatavilla osoitteessa https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en

37 Ks. tuomio 26.9.2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, 101–104 kohta).

38 Tuomio 8.2.2018 (C-380/16, ei julkaistu, EU:C:2018:76, 87–92 kohta).