

Downloaded via the EU tax law app / web

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”

Asiassa C-309/11,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 17.6.2011,

Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja I. Koskinen, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Suomen tasavalta, asiamiehenään J. Heliskoski,

vastaajana,

jota tukevat

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

Helleenien tasavalta, asiamiehenään E.-M. Mamouna,

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

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

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

väliintulijoina,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešić sekä tuomarit E. Jarašič, 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 Suomen tasavalta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 306–310 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on sallinut matkatoimistojen soveltaa 30.12.1993 annetun arvonlisäverolain (1501/1993) 80 §:ssä tarkoitettua matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää muille henkilöille kuin matkustajille myytäviin matkapalveluihin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

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) 26 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on sovellettava arvonlisäveroa matkatoimistojen liiketoimiin tämän artiklan mukaisesti, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa matkustajaan 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 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 maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä erotusta, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.

– –

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

3 Arvonlisäverodirektiivin 3 luvun, jonka otsikko on ”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä”, alla olevassa 306–310 artiklassa säädetään seuraavaa:

”306 artikla

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

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.

--

310 artikla

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

Suomen lainsäädäntö

4 Arvonlisäverolain 80 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kun matkanjärjestäjä myy omissa nimissään muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi ostamiaan palveluja ja tavaroita, matkanjärjestäjän katsotaan myyvän yhden palvelun (matkatoimistopalvelu).

Matkatoimistopalvelun veron perusteena pidetään voittomarginaalia ilman veron osuutta. Voittomarginaali on matkatoimistopalvelun myynnistä saadun vastikkeen ja muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi hankittujen palvelujen ja tavaroiden ostohintojen erotus. Ostohintoihin sisältyy veron osuus.

Jos palvelu tai tavara, jonka ostohinta on 2 momentissa tarkoitettulla tavalla vähennetty voittomarginaalia laskettaessa, otetaan muuhun tarkoitukseen kuin matkatoimistopalveluna myytäväksi, vähennetty määrä on lisättävä voittomarginaaliin.”

5 Arvonlisäverolain 114 a §:ssä säädetään seuraavaa:

”Matkanjärjestäjä ei saa tehdä vähennystä välittömästi matkustajan hyväksi hankkimistaan 80 §:n 1 momentissa tarkoitetuista palveluista ja tavaroista.”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja oikeudenkäynti unionin tuomioistuimessa

6 Komissio osoitti Suomen tasavallalle 23.3.2007 virallisen huomautuksen, jossa se kiinnitti kyseisen jäsenvaltion huomion siihen, että Suomen lainsäädäntö on mahdollisesti ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan kanssa, koska järjestelmää sovelletaan muille henkilöille

kuin matkustajille suoritettuihin palveluihin.

7 Suomen tasavalta riitautti 21.5.2007 päivätyssä vastauksessaan tulkinnan, jonka komissio oli antanut arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklalle.

8 Koska komissio ei tyytynyt tähän vastaukseen, se lähetti 29.2.2008 perustellun lausunnon, johon Suomen tasavalta vastasi 29.4.2008 päivätyllä kirjeellä, jossa se pysyi kannassaan.

9 Komissio päätti tässä tilanteessa nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

10 Unionin tuomioistuimen presidentin 24.10.2011 antamalla määräyksellä Tšekin tasavalta, Helleenien tasavalta, Espanjan kuningaskunta, Ranskan tasavalta ja Puolan tasavalta hyväksyttiin väliintulijoiksi tukemaan Suomen tasavallan vaatimuksia.

Kanne

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

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

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

13 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.

14 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.

15 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.

16 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.

17 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”.

18 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 ilmaisia 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.

19 Jos lisäksi unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli antaa ilmaisulle ”asiakas” eri merkitys kuin ”matkustaja” siten, että sillä tarkoitetaan kaikenlaisia ”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.

20 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.

21 Komissio lisää, että kuudennen direktiivin 26 artiklan 2 kohdan kolmannen virkkeen kuudessa alkuperäisessä kieliversiossa käytetään ilmaisua ”matkustaja”. Näin ollen olisi epä johdonmukaista 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.

22 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.

23 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.

24 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.

25 Suomen tasavalta riitauttaa tulkinnan, jonka komissio on antanut arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädetyille matkatoimistoja koskevalle erityisjärjestelmälle, ja korostaa, että ilmaisua ”asiakas” käytetään johdonmukaisesti kyseisten säännösten suomenkielisessä versiossa.

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

27 Komissio perustaa Suomen tasavallan mukaan kanteensa pääasiallisesti kuudennen direktiivin 26 artiklan, jonka säännökset on olennaisilta osin toistettu arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa, sanamuotoon tukeutumalla yksinomaan tiettyihin kieliversioihin.

28 Komission esittämälle sanamuodon mukaiselle tulkinnalle ei Suomen tasavallan mukaan voida antaa etusijaa, koska arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan englanninkielisen version lisäksi useissa muissa kyseisen säännöksen kieliversioissa eli bulgarian-, puolan-, portugalil-, romanian-, ruotsin-, slovakian- ja suomenkielisissä versioissa käytetään ilmaisun ”matkustaja” sijaan ilmaisua ”asiakas”.

29 Kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohtaan tai 306 artiklaan liittyvissä säännöksissä käytettyjen ilmaisujen analyysi ei myöskään voi Suomen tasavallan 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 Tšekin tasavalta, Helleenien tasavalta, Espanjan kuningaskunta, Ranskan tasavalta ja Italian tasavalta soveltavat asiakaslähtöistä lähestymistapaa, vaikka arvonlisäverodirektiivin kieliversioissa, sellaisina kuin ne on julkaistu niiden kansallisilla kielillä, käytetään ilmaisua ”matkustaja”.

30 Suomen tasavalta päätelee tästä, että kyseessä olevia säännöksiä on tulkittava teleologisesti ja on tutkittava matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoitteita. Näitä

tavoitteita komissio ei sitä paitsi riitautaa, ja ne käsittävät yhtäältä matkatoimistoihin sovellettavien arvonlisäverosääntöjen yksinkertaistamisen ja toisaalta arvonlisäverotulojen jakamisen jäsenvaltioiden kesken. Suomen tasavallan mukaan on myös selvää, että asiakaslähtöinen lähestymistapa soveltuu paremmin näiden tavoitteiden saavuttamiseen. Näin ollen kyseinen lähestymistapa on ainoa oikea tulkinta.

31 Suomen tasavalta korostaa, että se, missä ominaisuudessa palvelun vastaanottaja toimii, olipa kyseessä sitten matkustaja, lopullinen kuluttaja tai välitystoimisto, ei ole merkityksellinen. 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.

32 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.

33 Suomen tasavalta 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.

34 Suomen tasavalta kiistää komission esiin tuomat epä johdonmukaisuudet, 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.

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

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

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

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

39 Lisäksi komission viittaus edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Espanja annettuun tuomioon ei Suomen tasavallan 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

40 Nyt käsiteltävänä olevan kanteen tutkimiseksi on ratkaistava, onko Suomen tasavalta 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”.

41 Kuudennen direktiivin 26 artiklan 1–4 kohdan suomenkielisessä versiossa käytetään pelkästään ilmaisua ”matkustaja”, kun taas arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan suomenkielisessä versiossa käytetään ilmaisuja ”matkustaja” ja ”asiakas”. Ilmaisua ”asiakas” esiintyy jälkimmäisen direktiivin 306 ja 307 artiklassa sekä 308 artiklassa silloin, kun kyseiset ilmaiset mainitaan siinä ensimmäisen kerran, ja ilmaisua ”matkustaja” käytetään silloin, kun ne mainitaan toisen kerran samassa 308 artiklassa ja mainitun direktiivin 310 artiklassa. Lisäksi molempien direktiivien muissa kieliversioissa käytetään yhtä ja/tai toista näistä ilmaisuista, ja niiden käyttö vaihtelee joskus eri säännöksissä.

42 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.

43 Se, että pelkästään englanninkielisessä versiossa käytetään ilmaisua ”asiakas” ja tällöinkin vain kerran, voisi antaa aiheutta 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.

44 Komission analyysi voidaan kuitenkin asettaa kyseenalaiseksi useista syistä.

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

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

47 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.

48 Lopuksi tämän tuomion 35 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”.

49 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).

50 Nyt käsiteltävässä asiassa ilmaisua ”asiakas”, sellaisena kuin sitä käytettiin kuudennen direktiivin englanninkielisessä versiossa, käytäviin 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.

51 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 lainsäätäjät 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).

52 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.

53 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.

54 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 tämäntyypisiä myyntejä ja jättää järjestelmän ulkopuolelle myynnit muille toimijoille.

55 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.

56 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.

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

58 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.

59 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.

60 Väite, joka koskee epä johdonmukaisuuksia, jotka johtuvat siitä, että ilmaisun ”asiakas” on tulkittu merkitsevän ”matkustajan” sijaan kaikenlaisia ”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.

61 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.

62 Kaiken edellä esitetyn perusteella arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan säännöksiä on tulkittava asiakaslähtöisen lähestymistavan mukaisesti.

63 Komission kanne on näin ollen hylättävä perusteettomana.

Oikeudenkäyntikulut

64 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska Suomen tasavalta on vaatinut komission velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska komissio on hävinnyt asian, komissio on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Lisäksi työjärjestyksen 140 artiklan 1 kohdan, jonka mukaan jäsenvaltiot, jotka ovat asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan, mukaisesti on määrättävä, että Tšekin tasavalta, Helleenien tasavalta, Espanjan kuningaskunta, Ranskan tasavalta ja Puolan tasavalta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.

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

1) **Kanne hylätään.**

- 2) **Euroopan komissio veloitetaan korvaamaan Suomen tasavallan oikeudenkäyntikulut.**
- 3) **Tšekin tasavalta, Helleenien tasavalta, Espanjan kuningaskunta, Ranskan tasavalta ja Puolan tasavalta vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.