

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

13 päivänä maaliskuuta 2014 (*)

Arvonlisävero – Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä – Euroopan unionin ulkopuolella suoritettut liiketoimet – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 28 artiklan 3 kohta – Direktiivi 2006/112/EY – 370 artikla – Standstill-lauseke – Kansallisen lainsäädännön muuttaminen täytäntöönpanolle varatun määräajan kuluessa

Asiassa C-599/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgia) on esittänyt 24.10.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.12.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Jetair NV ja

BTW-eenheid BTWE Travel4you

vastaan

FOD Financiën,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

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

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Jetair NV ja BTW-eenheid BTWE Travel4you, edustajanaan advocaat H. Vandebergh,
- Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels, C. Soulay ja L. Lozano Palacios,
- Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään A.-M. Colaert ja E. Chatziioakeimidou,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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) 28 artiklan 3 kohdassa ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 370 artiklassa olevan ”standstill-lausekkeen”, arvonlisäverodirektiivin 153 ja 309 artiklan sekä EY 43 ja EY 56 artiklan tulkintaa sekä arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan pätevyyttä.

2 Tämä pyyntö on esitetty kahdessa asiassa, joista ensimmäisessä kantajana on Jetair NV (jäljempänä Jetair) ja toisessa BTW-*eenheid* BTWE Travel4you (jäljempänä Travel4you), joka on useista yhtenä arvonlisäverovelvollisena pidettävistä yhtiöistä koostuva ryhmä, ja joissa vastaajana on FOD Financiën (liittovaltion valtiovarainhallinto) ja joissa on kyse siitä, että FOD Financiën oli kieltäytynyt hyväksymästä kantajien Euroopan unionin ulkopuolella järjestettyjen matkojen osalta esittämää arvonlisäveron palauttamishakemusta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 1 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on muutettava nykyisiä arvonlisäverojärjestelmiään seuraavien artiklojen säännösten mukaisesti.

Niiden on annettava tarvittavat lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset, jotta niiden järjestelmät näin muutettuina tulisivat voimaan mahdollisimman pian, kuitenkin viimeistään 1 päivänä tammikuuta 1978.”

4 Kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 ja 3 kohdassa säädettiin 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 – –

– –

3. Jos liiketoimet, joissa matkatoimisto turvautuu muihin verovelvollisiin, suoritetaan näiden toimesta yhteisön ulkopuolella, matkatoimiston suorittamat palvelut on rinnastettava 15 artiklan 14 alakohdan mukaisesti vapautettuun välittäjien toimintaan. – –”

5 Kuudennen direktiivin XVI osastoon, jonka otsikko on ”Siirtymäsäännökset”, kuuluvassa 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa ja 4 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”3. Jäsenvaltiot voivat 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymäkautena:

a) jatkaa sellaista liiketoimien verottamista, jotka ovat vapautetut [15 artiklan] mukaisesti ja jotka luetellaan liitteessä E.

– –

4. Siirtymäkausi säädetään aluksi viideksi vuodeksi 1 päivästä tammikuuta 1978. – –”

6 Kuudennen direktiivin 15 artiklan 14 alakohtaan otetut liiketoimet, jotka on toistettu sen

liitteessä E, käsittivät ”direktiivin 26 artiklassa tarkoitettujen matkatoimistojen sekä matkustajan nimissä ja hänen lukuunsa toimivien matkatoimistojen suorittamat palvelut, jotka koskevat yhteisön ulkopuolella suoritettavia matkoja”.

Arvonlisäverodirektiivi

7 Arvonlisäverodirektiivin 153 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta toisen nimissä ja lukuun toimivien välittäjien palvelusuoritukset, jos ne liittyvät 6, 7 ja 8 luvussa tarkoitettuihin liiketoimiin tai sellaisiin liiketoimiin, jotka toteutetaan yhteisön ulkopuolella.

– –”

8 Arvonlisäverodirektiivin XII osaston 3 lukuun, jonka otsikko on ”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä”, kuuluvassa 306 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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.”

9 Arvonlisäverodirektiivin 309 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Jos liiketoimet, joissa matkatoimisto turvautuu muihin verovelvollisiin, suoritetaan näiden toimesta yhteisön ulkopuolella, matkatoimiston tekemä palvelusuoritus rinnastetaan 153 artiklan mukaisesti vapautettuun välittäjien toimintaan.

– –”

10 Arvonlisäverodirektiivin 370 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1978 verottivat liitteessä X olevassa A osassa mainittuja liiketoimia, voivat jatkaa niiden verottamista.”

11 Kyseisen direktiivin liitteessä X olevan A osan, jonka otsikko on ”Liiketoimet, joita jäsenvaltiot voivat edelleen verottaa”, 4 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”306 artiklassa tarkoitettujen matkatoimistojen sekä asiakkaan nimissä ja hänen lukuunsa toimivien matkatoimistojen suorittamat palvelut, jotka koskevat yhteisön ulkopuolella tehtyjä matkoja.”

Belgian oikeus

12 Ennakkoratkaisupyynnöstä ja unionin tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista käy ilmi, että asiassa sovellettava merkityksellinen Belgian oikeuden säädös on 3.7.1969 annettuun lakiin sisältyvä arvonlisäverokoodeksi (Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde; Belgisch Staatsblad 17.7.1969, s. 7046), sellaisena kuin se oli voimassa pääasioiden tosiseikkojen tapahtumisaikaan (jäljempänä arvonlisäverolaki).

13 Asiassa on selvää, että Euroopan unionin ulkopuolella tehtyjen matkojen järjestämisestä koostuvat matkatoimistojen palvelut oli vapautettu arvonlisäverosta ennen 1.12.1977.

14 Arvonlisäverolakia muutettiin 29.11.1977 annetulla ja 1.12.1977 voimaan tulleella lailla siten, että nämä palvelut saatettiin arvonlisäverollisiksi.

15 Unionin tuomioistuimelle esitetystä asiakirjoista käy samaten ilmi, että arvonlisäverolakia muutettiin uudelleen 28.12.1999 tehdyllä ja 1.1.2000 alkaen sovellettavalla kuninkaan päätöksellä. Tämän päätöksen mukaan matkatoimistojen palveluja, jotka koskevat unionin ulkopuolella tehtyjä matkoja, ei enää rinnastettu välittäjien toimintaan. Kuitenkin näistä liiketoimista kannettiin edelleen arvonlisäveroa.

Pääasioiden tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Jetair on Belgian oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka on arvonlisäverovelvollinen matkatoimistotoiminnastaan. Se on kuulunut 1.2.2009 lähtien Travel4you-nimiseen konserniin, joka koostuu kuudesta muusta kyseistä toimintaa harjoittavasta yhtiöstä.

17 Jetair ja Travel4you järjestävät lomamatkoja, joita varten ne käyttävät kolmansien, erityisesti hotellien ja lentoyhtiöiden palveluja.

18 Koska kantajat katsoivat, etteivät unionin ulkopuolella järjestettävät matkat ole arvonlisäverollisia, ne hakivat niiden osalta kannettuja arvonlisäveroja takaisin.

19 Ensimmäinen hakemus koski vuosien 2001 ja 2006 välisenä ajanjaksona järjestettyihin matkoihin liittyvää arvonlisäveroa, joka oli ilmoitettu vuoden 2007 syyskuulta tehdystä arvonlisäveroilmoituksessa. Oostenden tarkastusyksikkö ilmoitti olevansa eri mieltä palautettavaksi vaaditun arvonlisäveron määrästä ja pidätti noin 55 700 000 euron suuruisen määrän ja laati tarkastuskertomuksen lainsäännösten rikkomisesta.

20 Toinen hakemus koski vuoden 2007 kuluessa alkaneen ja tammikuussa 2010 päättyneen ajanjakson aikana järjestettyihin matkoihin liittyvää arvonlisäveroa, joka oli ilmoitettu vuoden 2010 maaliskuulta tehdystä arvonlisäveroilmoituksessa. Oostenden tarkastusyksikkö ilmoitti olevansa eri mieltä palautettavaksi vaaditun arvonlisäveron määrästä ja pidätti noin 37 600 000 euron suuruisen määrän ja laati tarkastuskertomuksen lainsäännösten rikkomisesta.

21 Jetair ja Travel4youn jäsenet jättivät 21.12.2010 ja 24.10.2011 kannekirjelmät rechtbank van eerste aanleg te Bruggeen (Bruggen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin), joka yhdisti asiat.

22 Kantajat esittivät ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, ettei Belgian lainsäätäjälle ollut annettu kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdassa lupaa muuttaa lainsäädäntöään kyseisen direktiivin vastaiseksi juuri ennen direktiivin voimaantuloa. Ne väittivät, että matkatoimiston liiketoimet on kuudennen direktiivin 26 artiklan 3 kohdan (arvonlisäverodirektiivin 309 artikla) nojalla vapautettava arvonlisäverosta silloin, kun liiketoimet, joissa matkatoimisto turvautuu muihin verovelvollisiin, suoritetaan unionin ulkopuolella.

23 Koska FOD Financiën väitti päinvastoin, että Belgian lainsäätäjä sai kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan nojalla päättää verottavansa tällaisia liiketoimia, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma pääasioissa annettavan vastauksen sisällöstä.

24 Näissä olosuhteissa rechtbank van eerste aanleg te Brugge päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Saako Belgia muuttaa lainsäädäntöään siten, että se verottaa verosta vapautettua palvelua – tässä tapauksessa unionin ulkopuolella tehtyjä matkoja – ajankohtana (1.12.1977), joka on välittömästi ennen arvonlisäveroa koskevan kuudennen direktiivin mukaisen sääntelyn

käyttöönottoa (1.1.1978), kiertääkseen siten kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdassa ([arvonlisäverodirektiivin] 370 artikla) olevaa standstill-lauseketta, jonka mukaan edellä mainittujen matkojen verottamista voidaan jatkaa ainoastaan silloin, jos niitä verotettiin jo ennen kuudennen direktiivin mukaisen sääntelyn käyttöönottoa?

2) Olisiko Belgian täytynyt olla 13.6.1977 alkaen (kuudennen direktiivin julkaisemispäivä) verottamatta unionin ulkopuolella tehtyjä matkoja?

3) Rikkooko Belgia [arvonlisäverodirektiivin] 309 artiklaa, kun se ei rinnasta matkatoimistoja matkatoimistojen [unionin] ulkopuolella suorittamien palveluiden osalta välittäjiin ja jatkaa näiden palvelujen verottamista?

4) Loukataanko [arvonlisäverodirektiivin] 309, 153 ja 370 artiklalla sekä liitteellä X [unionin] oikeuden yleisiä periaatteita, yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta ja rikotaanko niillä henkilöiden, tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä – muun muassa [EY 43 ja EY 56] artiklaa, koska niissä annetaan jäsenvaltioille oikeus valita, verottavatko ne [unionin] ulkopuolella tehtyihin matkoihin liittyviä palveluja?

5) Loukataanko sillä, että Belgian valtio sääti arvonlisäverosta 28.11.1999 tehdyllä kuninkaan päätöksellä, että ainoastaan matkatoimistojen, mutta ei välittäjien, on suoritettava [unionin] ulkopuolella tehdyistä matkoista arvonlisävero, yhteisön oikeuden periaatteita, erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

25 Aluksi on palautettava mieliin, että kuudennen direktiivin antamisen aikaan sovelletun ETY:n perustamissopimuksen 191 artiklan toisen kohdan mukaan direktiivit annetaan tiedoksi niille, joille ne on osoitettu, ja direktiivit tulevat voimaan, kun ne on annettu tiedoksi. Sen määrittämiseksi, milloin kuudennen direktiivin täytäntöönpanolle varattu määräaika alkoi, merkityksellinen ei siten ollut julkaisemispäivä vaan päivä, jona direktiivi annettiin kyseiselle jäsenvaltiolle tiedoksi.

26 Samoin on tärkeää huomata, että pääasioissa kyseessä oleva 1.12.1977 tehty lainsäädännön muutos toteutettiin sen päivän, jona direktiivi annettiin tiedoksi Belgian kuningaskunnalle, eli 23.5.1977 ja päivän, jona direktiivi olisi sen 1 artiklan mukaan pitänyt olla pantu täytäntöön kyseisessä jäsenvaltiossa, eli 1.1.1978 välisenä aikana. Muutos toteutettiin siten sen ajan kuluessa, joka oli varattu direktiivin täytäntöönpanolle kyseisessä jäsenvaltiossa.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee näin ollen kahdella ensimmäisellä kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, ovatko kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohta ja arvonlisäverodirektiivin 370 artikla esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa käyttöön ennen 1.1.1978 kuudennen direktiivin täytäntöönpanolle varatun määräajan kuluessa säännöksen, jolla se muuttaa olemassa olevaa lainsäädäntöään siten, että se saattaa arvonlisäverollisiksi matkatoimistojen liiketoimet, jotka koskevat unionin ulkopuolella tehtyjä matkoja.

28 On riidatonta, että pääasioissa kyseessä olevan lainsäädännön mukaan matkatoimistojen palvelut, jotka koskevat unionin ulkopuolella tehtyjä matkoja, oli 1.12.1977 asti vapautettu arvonlisäverosta ja niitä on verotettu tuosta päivästä alkaen, vaikka nämä palvelut on vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 26 artiklan 3 kohdassa olevan matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän mukaan.

- 29 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdassa otettiin kuitenkin käyttöön standstill-lauseke, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 28 artiklan 4 kohdassa tarkoitettuna kautena jatkaa sellaisten liiketoimien verottamista, jotka on vapautettu kyseisen direktiivin 15 artiklan mukaisesti ja jotka luetellaan direktiivin liitteessä E.
- 30 Kyseinen siirtymäkausi, jonka pituudeksi säädettiin aluksi viisi vuotta 1.1.1978 alkaen, on jatkunut sen jälkeen siksi, ettei Euroopan unionin neuvosto ole puuttunut asiaan.
- 31 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 ja 4 kohdan sanamuodosta luettuna yhdessä direktiivin 15 artiklan ja direktiivin liitteen E kanssa seuraa, että unionin lainsäätävä on antanut jäsenvaltioille, joiden lainsäädännössä säädettiin ennen 1.1.1978 kyseisen direktiivin 26 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen palvelujen arvonlisäverollisuudesta, mahdollisuuden poiketa velvollisuudesta vapauttaa kyseiset palvelut.
- 32 Tätä tulkintaa vahvistaa arvonlisäverodirektiivin 370 artikla, jossa on olennaisilta osin toistettu kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan sanamuoto säätämällä, että jäsenvaltiot, jotka 1.1.1978 verottivat arvonlisäverodirektiivin liitteessä X olevassa A osassa mainittuja liiketoimia, voivat jatkaa niiden verottamista. Kyseisessä liitteessä olevan A osan 4 alakohdassa mainitaan asiakkaan nimissä ja hänen lukuunsa toimivien matkatoimistojen suorittamat palvelut, jotka koskevat unionin ulkopuolella tehtyjä matkoja.
- 33 Kantajien mukaan jäsenvaltiot saivat jatkaa kyseisten liiketoimien verottamista, jos jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön mukaan näistä liiketoimista oli jo kannettu arvonlisäveroa ennen 1.1.1978. Kantajat väittävät asiassa C-129/96, Inter-Environnement Wallonie, 18.12.1997 annetun tuomion (Kok., s. I-7411, 45 kohta) perusteella, että samat jäsenvaltiot eivät voi kuitenkaan muuttaa tämän mahdollisuuden nojalla kuudennen direktiivin täytäntöönpanolle varatun määräajan aikana lainsäädäntöään siten, että ne saattavat nämä liiketoimet verollisiksi.
- 34 Sen sijaan komission mukaan kyseinen lainsäädännön muutos ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa, kun se luetaan yhdessä edellä mainitussa asiassa Inter-Environnement Wallonie annetun tuomion kanssa, kun otetaan huomioon tämän direktiivin nimenomaiset säännökset. Se jatkaa, että unionin lainsäätävä sisällytti matkatoimistoja koskevan poikkeuksen direktiiviin juuri Belgian kuningaskunnan esittämien huolenaiheiden huomioon ottamiseksi.
- 35 Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden, joille direktiivi on osoitettu, on direktiivin täytäntöönpanolle varatun määräajan kuluessa pidättäydyttävä antamasta säännöksiä, jotka ovat omiaan vakavasti vaarantamaan tässä direktiivissä säädetyn tavoitteen saavuttamisen (ks. mm. em. asia Inter-Environnement Wallonie, tuomion 45 kohta ja asia C-212/04 Adeneler ym., tuomio 4.7.2006, Kok., s. I-6057, 121 kohta).
- 36 Kuudennen direktiivin osalta on siis tärkeää selvittää, oliko jäsenvaltion direktiivin täytäntöönpanolle varatun määräajan aikana toteuttama toimi, jossa se muutti kansallista lainsäädäntöään siten, että se saattoi kyseiset liiketoimet arvonlisäverollisiksi, omiaan vakavasti vaarantamaan tässä direktiivissä säädetyn tavoitteen saavuttamisen.
- 37 Kuten tämän tuomion 31 kohdassa on todettu, jos jäsenvaltiot verottivat kyseisiä liiketoimia 1.1.1978, ne saivat jatkaa niiden verottamista kyseisen päivämäärän jälkeen. Koska kuudennessa direktiivissä on nimenomaisesti vahvistettu 1.1.1978 päiväksi, jona verottamisäännöksen mahdollinen voimassa pitäminen alkaa, ei voida katsoa, että ennen tätä päivää direktiivin täytäntöönpanolle varatun määräajan kuluessa annettu laki, jossa säädetään kyseisten liiketoimien

verottamisesta, oli omiaan vakavasti vaarantamaan tässä direktiivissä säädetyn tavoitteen saavuttamisen.

38 Näin ollen kahteen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohta ja arvonlisäverodirektiivin 370 artikla eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa käyttöön ennen 1.1.1978 kuudennen direktiivin täytäntöönpanolle varatun määräajan kuluessa säännöksen, jolla se muuttaa olemassa olevaa lainsäädäntöään siten, että se saattaa arvonlisäverollisiksi matkatoimistojen liiketoimet, jotka koskevat unionin ulkopuolella tehtyjä matkoja.

Kolmas kysymys

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kolmannella kysymyksellään, rikkooko jäsenvaltio arvonlisäverodirektiivin 309 artiklaa, kun se ei rinnasta matkatoimistojen palveluja arvonlisäverosta vapautettuun välittäjien toimintaan silloin, kun palvelut liittyvät unionin ulkopuolella tehtyihin matkoihin, ja kantaa näistä palveluista arvonlisäveroa.

40 Matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään, josta on säädetty arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan sisältävässä luvussa ja jonka soveltamisala on määritelty 306 artiklassa, kuuluvassa 309 artiklassa säädetään matkatoimistojen tiettyjen palvelujen eli unionin ulkopuolella tehtyjen matkojen yhteydessä tarjottavien palvelujen vapauttamisesta arvonlisäverosta ja niiden rinnastamisesta 153 artiklan mukaisesti vapautettuun välittäjien toimintaan.

41 Kuten tämän tuomion 32 kohdasta käy ilmi, arvonlisäverodirektiivin 370 artiklassa sallitaan kuitenkin poikkeaminen tästä säännöksestä siten, että siinä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus verottaa kyseisiä liiketoimia siinä tapauksessa, että ne verottivat niitä 1.1.1978.

42 Tästä seuraa, että kyseisen ehdon täyttävä jäsenvaltio ei ole velvollinen soveltamaan arvonlisäverodirektiivin 309 artiklan säännöksiä.

43 Kolmanteen kysymykseen on siten vastattava, että jäsenvaltio ei riko arvonlisäverodirektiivin 309 artiklaa, kun se ei rinnasta matkatoimistojen palveluja arvonlisäverosta vapautettuun välittäjien toimintaan silloin, kun palvelut liittyvät unionin ulkopuolella tehtyihin matkoihin, ja kantaa näistä palveluista arvonlisäveroa, jos se kantoi näistä palveluista arvonlisäveroa 1.1.1978.

Neljäs kysymys

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään, rikotaanko arvonlisäverodirektiivin 370 artiklalla luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä X olevan A osan 4 alakohdan kanssa unionin oikeutta ja loukataanko erityisesti yleisiä oikeusperiaatteita, yhdenvertaisen kohtelun periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta ja rikotaanko sillä perusvapauksia koskevia määräyksiä, koska siinä annetaan jäsenvaltioille oikeus valita, verottavatko ne unionin ulkopuolella tehtyihin matkoihin liittyviä palveluja.

45 Kuten kolmanteen kysymykseen annetusta vastauksesta käy ilmi, jäsenvaltiot voivat kyseisen 370 artiklan luettuna yhdessä liitteessä X olevan A osan 4 alakohdan kanssa nojalla verottaa tai olla verottamatta matkatoimistojen palveluja, jotka koskevat unionin ulkopuolella suoritettuja liiketoimia, jos ne verottivat näitä palveluja 1.1.1978.

46 Koska arvonlisäverodirektiivin 370 artiklassa on annettu tällainen mahdollisuus, kyseisellä säännöksellä otetaan käyttöön eri järjestelmät yhtäältä tätä säännöstä käyttävien ja kyseisiä palveluita verottavien jäsenvaltioiden ja toisaalta arvonlisäverodirektiivin 309 artiklassa olevia sääntöjä soveltavien ja samat palvelut arvonlisäverosta vapauttavien jäsenvaltioiden välillä.

47 Kyse on kuitenkin poikkeuksellisesti annetusta mahdollisuudesta, jonka käyttäminen edellyttää kyseisessä artiklassa asetetun ehdon täyttymistä.

48 Kuten oikeuskäytännössä on aikaisemmin todettu, tämän poikkeusjärjestelmän voimassa pitäminen ilmentää sitä, että kansallisten arvonlisäverolainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen etenee asteittain ja että se on edelleenkin osittaista (ks. vastaavasti asia C-240/05, Eurodental, tuomio 7.12.2006, Kok., s. I-11479, 50 kohta). Tavoiteltu yhdenmukaistaminen ei siis vielä ole toteutunut, koska kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa ja arvonlisäverodirektiivin 370 artiklassa sallitaan, että jäsenvaltiot saavat pitää edelleen voimassa tietyt kansallisen lainsäädäntönsä säännökset, jotka olivat voimassa 1.1.1978 ja jotka olisivat ilman tätä lupaa direktiivin vastaisia (ks. vastaavasti kuudennesta direktiivistä em. asia Eurodental, tuomion 51 kohta).

49 Unionin lainsäätäjän asiana on luoda lopullinen järjestelmä, joka koskee vapautusta arvonlisäverosta, ja lähentää siten asteittain jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädäntöjä (ks. asia C-36/99, Idéal tourisme, tuomio 13.7.2000, Kok., s. I?6049, 39 kohta).

50 Niin kauan kun unionin lainsäätävä ei ole vahvistanut tällaista lopullista järjestelmää ja jäsenvaltiot saavat pitää voimassa olemassa olevan lainsäädäntönsä, viimeksi mainittujen lainsäädäntöjen välillä voi säilyä eroja ilman, että ne olisivat unionin oikeuden vastaisia.

51 Neljänteen kysymykseen on vastattava näin ollen, että arvonlisäverodirektiivin 370 artiklalla luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä X olevan A osan 4 alakohdan kanssa ei rikota unionin oikeutta, kun siinä myönnetään jäsenvaltioille mahdollisuus jatkaa matkatoimistojen sellaisten palvelujen verottamista, jotka liittyvät unionin ulkopuolella tehtyihin matkoihin.

Viides kysymys

52 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee viidennellä kysymyksellään, rikkooko jäsenvaltio unionin oikeutta ja loukkaako se erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta, kun se kohtelee kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdassa ja arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa tarkoitettuja matkatoimistoja eri tavalla kuin välittäjiä ja asettaa niille 28.11.1999 tehdyssä kuninkaan päätöksessä asetetun kaltaisen säännön, jonka mukaan arvonlisäverollisia ovat ainoastaan matkatoimistojen – mutta ei välittäjien – palvelut silloin, kun ne liittyvät unionin ulkopuolella tehtyihin matkoihin.

53 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että yhdenvertaisen kohtelun periaate, jota verotuksen neutraalisuuden periaate ilmentää arvonlisäverotuksessa, edellyttää, ettei toisiinsa rinnastettavia tilanteita kohdella eri tavalla, ellei tällaista erilaista kohtelua voida objektiivisesti perustella (ks. mm. asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I?2283, 49 ja 51 kohta ja asia C-19/12, Efir, tuomio 7.3.2013, 35 kohta).

54 Tästä on todettava, että matkatoimistot, joihin sovelletaan erityistä arvonlisäverojärjestelmää, on määritelty kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdassa ja arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa matkatoimistoiksi, jotka toimivat omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin ja jotka käyttävät muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja

suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa. Näissä säännöksissä suljetaan nimenomaisesti pois erityisen arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen matkatoimistoihin, jotka toimivat ainoastaan välittäjinä.

55 Edellä mainituista säännöksistä seuraa, että unionin lainsäätävä katsoi, että nämä kaksi matkatoimistojen ryhmää eivät ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. Oikeuskäytännössä on aikaisemmin korostettu, että kuudennessa direktiivissä tarkoitetuille matkatoimistoille on tunnusomaista, että ne ovat taloudellisia toimijoita, jotka järjestävät omissa nimissään matkoja tai turistimatkoja ja jotka tämällytyypiseen toimintaan yleensä liittyviä palveluja tarjotakseen hankkivat palvelut muilta verovelvollisilta (ks. yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998, Kok., s. I-6229, 23 kohta).

56 Tästä seuraa, että kansallinen lainsäätävä ei riko unionin oikeutta ja ettei se erityisesti loukkaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta tai verotuksen neutraalisuuden periaatetta kohdellessaan näitä kahta eri toimijoiden ryhmää eri tavalla.

57 Suhteellisuusperiaatteesta on riittävää todeta, että asiassa ei ole esitetty yhtään seikkaa, josta voitaisiin saada tukea tämän periaatteen loukkaamisesta esitetylle väitteelle.

58 Viidenteen kysymykseen on siten vastattava, että jäsenvaltio ei riko unionin oikeutta eikä erityisesti loukkaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta, kun se kohtelee kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdassa ja arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa tarkoitettuja matkatoimistoja eri tavalla kuin välittäjiä ja asettaa niille 28.11.1999 tehdystä kuninkaan päätöksessä asetetun kaltaisen säännön, jonka mukaan arvonlisäverollisia ovat ainoastaan matkatoimistojen – mutta ei välittäjien – palvelut silloin, kun ne liittyvät unionin ulkopuolella tehtyihin matkoihin.

Oikeudenkäyntikulut

59 Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 28 artiklan 3 kohta ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 370 artikla eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa käyttöön ennen 1.1.1978 kuudennen direktiivin 77/388 täytäntöönpanolle varatun määräajan kuluessa säännöksen, jolla se muuttaa olemassa olevaa lainsäädäntöään siten, että se saattaa arvonlisäverollisiksi matkatoimistojen liiketoimet, jotka koskevat Euroopan unionin ulkopuolella tehtyjä matkoja.**
- 2) Jäsenvaltio ei riko direktiivin 2006/112 309 artiklaa, kun se ei rinnasta matkatoimistojen palveluja arvonlisäverosta vapautettuun välittäjien toimintaan silloin, kun palvelut liittyvät Euroopan unionin ulkopuolella tehtyihin matkoihin, ja kantaa näistä palveluista arvonlisäveroa, jos se kantoi näistä palveluista arvonlisäveroa 1.1.1978.**

- 3) **Direktiivin 2006/112 370 artiklalla luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä X olevan A osan 4 alakohdan kanssa ei rikota unionin oikeutta, kun siinä myönnetään jäsenvaltioille mahdollisuus jatkaa matkatoimistojen sellaisten palvelujen verottamista, jotka liittyvät unionin ulkopuolella tehtyihin matkoihin.**
- 4) **Jäsenvaltio ei riko unionin oikeutta eikä erityisesti loukkaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta, kun se kohtelee kuudennen direktiivin 77/388 26 artiklan 1 kohdassa ja direktiivin 2006/112 306 artiklassa tarkoitettuja matkatoimistoja eri tavalla kuin välittäjiä ja asettaa niille 28.11.1999 tehdyssä kuninkaan päätöksessä asetetun kaltaisen säännön, jonka mukaan arvonlisäverollisia ovat ainoastaan matkatoimistojen – mutta ei välittäjien – palvelut silloin, kun ne liittyvät unionin ulkopuolella tehtyihin matkoihin.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.