

**Asia C-108/22**

**Ennakkoratkaisupyynnöstä unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukaisesti laadittu tiivistelmä**

**Jättämispäivä:**

16.2.2022

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

26.8.2021

**Valittaja:**

C. sp. z o.o. (nykyisin selvitystilassa)

**Vastapuoli:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (verohallinnon pääjohtaja, Puola)

---

**Pääasian kohde**

Mahdollisuus soveltaa arvonlisäverolain 119 §:ssä säädettyä arvonlisäveron erityistä voittomarginaalijärjestelmää valittajan edelleen myymiin sellaisiin majoituspalveluihin, joita ei ole täydennetty lisäsuorituksilla ja jotka on hankittu aiemmin omissa nimissä muilta verovelvollisilta.

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta**

Arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan soveltaminen hotellipalvelujen kokoajaan.

**Ennakkoratkaisukysymys**

”Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY – – 306 artiklaa tulkittava siten, että se voi koskea verovelvollista, joka on hotellipalvelujen kokoaja ja joka hankkii

majoituspalveluja ja myy ne edelleen muille taloudellista toimintaa harjoittaville toimijoille, jos näihin liiketoimiin ei liity mitään lisäpalveluja?”

### **Unionin oikeuden säännökset, joihin asiassa viitataan**

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (jäljempänä direktiivi 2006/112/EY): 306–310 artikla

### **Kansallisen oikeuden säännökset, joihin asiassa viitataan**

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annettu laki (Ustawa o podatku od towarów i usług; jäljempänä arvonlisäverolaki): 119 §.

### **Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa**

- 1 Arvonlisäverorekisteriin kirjattu C. sp. z o.o (jäljempänä C) on niin sanottu hotellipalvelujen kokoaja. C tarjoaa harjoittamansa liiketoiminnan yhteydessä mahdollisuuden varata majoituspalveluja sekä Puolan alueella että Puolan ulkopuolella sijaitsevista hotelleista ja muista vastaavan alan laitoksista. Koska C:llä ei ole omaa majoituskapasiteettia, se hankkii omissa nimissään ja omaan lukuunsa muilta verovelvollisilta majoituspalveluja, jotka se tämän jälkeen myy edelleen asiakkailleen. Yhtiön asiakkaat ovat taloudellista toimintaa harjoittavia toimijoita. Yhtiö ei harjoita majoituspalvelujen myyntiä niin sanotuille vähittäisasiakkaille. Asiakkaiden tarpeista ja odotuksista riippuen C tarjoaa asiakkailleen myös neuvontaa majoituspaikan valinnassa ja apua matkan järjestämisessä. C ei kuitenkaan yleensä majoituspalvelun varauksen ja edelleenmyynnin yhteydessä suorita asiakkaalle lisäpalveluja matkailutietopalvelujen tai matkailuneuvonnan muodossa. Asiakas on tällöin nimittäin kiinnostunut ainoastaan majoituspalvelun hankinnasta. Hinta, jolla C myy yksittäisiä majoituspalveluja edelleen, sisältää majoituspalvelun hankintakustannuksen ja tulon, jonka C saa varauksen suorittamisesta varauskohtaisen käsittelymaksun muodossa.
- 2 C esitti Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej’lle (verohallinnon pääjohtaja, Puola) seuraavan kysymyksen:  
”Onko arvonlisäveroa suoritettava [C:n] toteuttamasta muilta verovelvollisilta omissa nimissä aiemmin hankittujen majoituspalvelujen, joita ei ole täydennetty lisäpalveluilla, edelleenmyynnistä matkapalveluna arvonlisäveron erityisen voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti arvonlisäverolain 119 §:n perusteella?”
- 3 C:n mukaan kysymykseen on vastattava myöntävästi.
- 4 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej katsoi 27.4.2017 antamassaan yksittäistapausta koskevassa tulkinnassa, että C:n näkemys on virheellinen. Kyseisen viranomaisen mukaan hotellipalvelu, johon sisältyy majoitus ja

mahdollisesti aamiainen, ei ole matkapalvelu, koska se ei ole monimuotoinen palvelu, joka koostuisi useasta suorituksesta.

- 5 C nosti kanteen edellä mainittua yksittäistapausta koskevaa tulkintaratkaisua koskevasta päätöksestä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimessa, joka katsoi, että kanne oli perusteltu. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen mukaan majoituspalvelujen edelleenmyynti luetaan matkapalvelujen laajempaan luokkaan, minkä vuoksi sitä verotetaan voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti.
- 6 Veroviranomainen teki kassaatiovalituksen edellä mainitusta tuomiosta ennakkoratkaisua pyytävään tuomioistuimeen.

### **Asianosaisten keskeiset perustelut kansallisessa tuomioistuimessa**

- 7 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej totesi, että matkapalvelu on matkustajalle suoritettava monimuotoinen palvelu, joka kattaa osapalveluja, joita ilman kyseistä matkapakettia ei voitaisi toteuttaa, ja näin ollen viranomaisen mukaan matkapalveluina on pidettävä paketti- tai yksityismatkoja, joihin yhdistyy virkistys ja huvi (niin sanottu monimuotoinen matkapaketti). Viranomaisen totesi tässä yhteydessä, että niiden palvelujen luettelo, joista järjestäjän suorittama matkapalvelu koostuu, on luonteeltaan ohjeellinen, ja tietyn toimen tarkoituksena pitäisi olla tilaajan tietyn tarpeen täyttäminen, jotta se voitaisiin katsoa palveluksi. Viranomaisen katsoi, että niiden palvelujen ja tavaroiden hankinta, jotka täyttävät matkustajan tarpeet ja odotukset, on matkapalvelujen suorittamisessa laskennallinen tekijä voittomarginaalin määrittämiseksi.
- 8 Viranomaisen mukaan arvonlisäverolain 119 §:ssä tarkoitettu matkapalvelu on suoritus, joka koostuu joukosta esimerkiksi hotellin, ravintola-aterioiden ja kuljetuksen kaltaisia ulkopuolisia ja omia palveluja, joiden tarkoituksena on järjestää asiakkaan oleskelu hänen asuinpaikkansa ulkopuolella ja jotka liittyvät tiiviisti toisiinsa muodostaen taloudellisesta näkökulmasta yhden kokonaisuuden. Viranomaisen mukaan matkapalveluina on näin ollen pidettävä paketti- tai yksityismatkoja, joihin yhdistyy virkistys ja huvi (niin sanottu monimuotoinen matkapaketti). Viranomaisen katsoo, että lakisääteisen määritelmän mukaisesti matkapalveluja ovat muun muassa hotellipalvelut. Viranomaisen päätteli edellä mainitusta, että jotta asianomaista palvelua voitaisiin pitää matkapalveluna, sen pitäisi olla palvelu, joka koostuu useammasta kuin yhdestä suorituksesta, mistä ei ole kyse käsiteltävässä asiassa.
- 9 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin yhtyi C:n näkemykseen ja totesi, että matkapalvelujen verotustapaa säännellään arvonlisäverolain 119 §:ssa. Säännöksellä pannaan täytäntöön direktiivin 2006/112/EY 306 artikla. Näissä säännöksissä säädetään voittomarginaalijärjestelmän pakollisesta soveltamisesta matkapalveluihin. Tämän järjestelmän soveltaminen sulkee pois mahdollisuuden vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero sellaisista palveluista, jotka sisältyvät välittömästi matkustajan hyväksi hankittuun ja koituvaan palveluun.

Kyseinen tuomioistuin totesi samalla, että myös kansallisessa oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa on ilmaistu näkemys, että käytännössä matkapalveluina, joista voidaan kantaa arvonlisäveroa voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti, pidetään hotellipalveluja silloinkin, kun ne suoritetaan ilman loma-ajan järjestämiseen liittyviä lisäpalveluja.

Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen mukaan ilmaisun ”matkapalvelu” tulkinnan yhteydessä on perusteltua viitata myös sanamuodon mukaisen tulkinnan periaatteisiin ja turvautua systemaattiseen tulkintaan sen tuloksen vahvistamiseksi. Tässä asiayhteydessä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin totesi, että puolan kielen sanakirjaan sisältyvän matkailun käsitteen määritelmän mukaan sen on ymmärrettävä tarkoittavan vakinaisen asuinpaikan ulkopuolelle järjestettyjä ryhmä- tai yksityismatkoja, sellaista retkeilyä asuinpaikan ulkopuolella, jonka tarkoituksena on tutustua kotimaahan tai joka on aktiivisen virkistysmuoto. Koska majoituspalvelun tarkoitus on siis sellaisten henkilöiden perustarpeista huolehtiminen, jotka ovat väliaikaisesti vakinaisen asuinpaikan ulkopuolella, on tällaisen palvelun suoritus matkapalvelujen suorituksen muoto.

- 10 Edellä esitetyn perusteella ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin yhtyi C:n näkemykseen, että yksittäistapauksen tulkintaa koskevassa hakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa C:n myymät hotellipalvelut verotetaan voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti.

#### **Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista**

- 11 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa, että käsiteltävässä asiassa on kyse siitä, että määritetään se, onko kyseisen palvelun luonnehtimiseksi oikeudellisesti matkapalveluksi, johon sovelletaan arvonlisäverolain 119:n 1 momentin perusteella arvonlisäveron erityistä voittomarginaalijärjestelmää, tarpeen täyttää monimuotoisuuden edellytys ja voiko näin ollen muilta verovelvollisilta omissa nimissä hankittu ja sen jälkeen edelleen myyty majoituspalvelu, jota ei ole täydennetty lisäpalveluilla, olla matkapalvelu.
- 12 Edellä mainittuun kysymykseen annettavan vastauksen perusteella voidaan ratkaista arvonlisäverolain 119 §:n 1 momentin, josta ilmenee, että matkapalvelujen veron perusteena on katteen määrä vähennettynä maksettavan veron määrällä, ellei 5 momentista muuta johdu, säännösten oikea tulkinta. Kyseisen lain 119 §:n 2 momentin mukaan edellä 1 momentissa mainitulla katteella tarkoitetaan palvelun ostajan maksettavaksi tulevan hinnan ja verovelvolliselle sen muilta verovelvollisilta hankkimista ja välittömästi matkustajan hyväksi koituvista tavaroista ja palveluista aiheutuvien todellisten kustannusten välistä erotusta. Välittömästi matkustajan hyväksi koituvilla palveluilla tarkoitetaan niitä osapalveluja, joista suoritettu matkapalvelu koostuu, eli erityisesti kuljetusta, majoitusta, aterioita ja vakuutusta. 119 §:n 3 momentissa puolestaan säädetään, että 1 momentin säännöstä on sovellettava riippumatta siitä, kuka matkapalvelun ostaa silloin, kun verovelvollinen: – toimii palvelun ostajan

puolesta omissa nimissään ja omaan lukuunsa; – palvelua suorittaessaan hankkii muilta verovelvollisilta tavarat tai palvelut välittömästi matkustajan hyväksi.

- 13 Kaikkien edellä mainittujen edellytysten täyttyminen ratkaisee sen, että matkapalvelujen arvonlisäverotuksessa on pakko soveltaa erityistä voittomarginaalijärjestelmää. Jotta verovelvollisen suorittamaa palvelua voitaisiin verottaa marginaaliverotuksen periaatteiden mukaisesti, on verovelvollisen tällaista palvelua suorittaessaan toimittava asiakkaan puolesta omissa nimissään ja omaan lukuunsa sekä palvelua suorittaessaan hankittava arvonlisäverovelvolliselta tavarat tai palvelut välittömästi matkustajan hyväksi.
- 14 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin huomauttaa, että arvonlisäverolaki ei sisällä ilmaisun ”matkapalvelu” määritelmää. Tämän vuoksi on perusteltua turvautua direktiivin 2006/112/EY 306 artiklan (aiemmin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ET (jäljempänä kuudes direktiivi) 26 artikla) säännöksiin, jotka sisältävät arvonlisäverolain 119 §:n 1 ja 2 momentin matkapalvelujen verottamista koskevat säännökset.
- 15 Direktiivin 2006/112/EY 306 artiklassa jäsenvaltioille asetetaan velvollisuus soveltaa erityistä arvonlisäverojärjestelmää matkatoimistojen liiketoimiin, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa asiakkaisiin käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.
- 16 On todettava, että vaikka kuudennen direktiivin 26 artiklassa käytettiin matkapalvelun käsitettä, ei kyseinen käsite esiinny enää direktiivin 2006/112/EY 306 artiklassa eikä sitä seuraavissa säännöksissä. Molemmista säännöksissä on sitä vastoin kyse matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien suorittamista palveluista. Kuudennessa direktiivissä määritellään 26 artiklan säännös ”matkatoimistoja koskevaksi erityisjärjestelmäksi” ja direktiivin 2006/112/EY 3 luku on otsikoitu ”matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä”. Molemmista direktiiveissä siis osoitetaan voittomarginaalijärjestelmä koskemaan määrättyjä palveluja suorittavia toimijoita.
- 17 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa, että sen määrittelemiseksi, onko yksi monimuotoinen liiketoimi luokiteltava tavaroiden luovutukseksi vaiko palvelujen suoritukseksi, on tunnistettava sen hallitsevat osatekijät.
- 18 Tämä näkemys saa vahvistuksen unionin tuomioistuimen 22.10.1998 antamasta tuomiosta Madgett ja Baldwin (yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496) ja 19.6.2003 antamasta tuomiosta First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358) (jotka annettiin aiemmin voimassa olleen direktiivin perusteella) käy ilmi, että useasta liiketoimesta koostuvien monimuotoisten palvelujen osalta kaikki kyseiset toimet tai suoritukset muodostavat yhtenäisen suorituksen arvonlisäverotusta varten edellyttäen, että nämä toimet muodostavat

taloudellisesta näkökulmasta kokonaisuuden ja niiden erottaminen olisi keinotekoista.

- 19 Edellä mainituista unionin tuomioistuimen tuomioista käy ilmi, että kaikki tapaukset, joissa on epäselvää, onko tiettyä suoritusten ja toimien kokonaisuudesta koostuvaa liiketoimintaa pidettävä tavaroiden luovutuksena vaiko palveluna, on käsiteltävä erikseen ja tutkittava riidanalaisen tapauksen konkreettiset seikat.
- 20 Unionin tuomioistuin totesi lisäksi 22.10.1998 antamassaan tuomiossa Madgett ja Baldwin (yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496), että hotellitoiminnan harjoittajaa ei voida automaattisesti pitää matkapalvelujen suorittajana, jos hän tarjoaa ainoastaan hotellipalvelun, ei monimuotoista palvelua, jonka yksi osatekijä majoitus on. Unionin tuomioistuin totesi myös, että kuudennen direktiivin 26 artiklaa sovelletaan myös toimijoihin, jotka järjestävät omissa nimissään matkoja ja jotka tätä varten hankkivat palvelut muilta verovelvollisilta, vaikka eivät muodollisesti ole matkatoimistoja.
- 21 On syytä korostaa sitä, että unionin tuomioistuimen 26.9.2013 antaman tuomion komissio v. Puola (C-193/11, EU:C:2013:608) merkitys on olennainen, kun tarkastellaan verotuksen periaatteita silloin, kun arvonlisäverolain 119 §:ssä kuvatuissa olosuhteissa matkustajat voivat hankkia hotellipalvelun, johon ei liity muita palveluja. Unionin tuomioistuin täsmensi siinä, että voittomarginaalijärjestelmän tavoitteena on varmistaa tämän veron kantamisesta peräisin olevien tulojen tasapuolinen jako jäsenvaltioiden kesken. Unionin tuomioistuin viittasi direktiivin 2006/112/EY 307 artiklaan ja totesi, että liiketoimintaa, 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 kiinteä toimipaikka, josta se on suorittanut palvelun. Näin jäsenvaltio, jossa kyseinen (esimerkiksi hotellitoiminnan harjoittajan suorittama) palvelu käytetään, saa tästä tuloja arvonlisäverosta, ja sen matkatoimiston voittomarginaalista, joka myy tällaisen palvelun matkailijalle, tuloja saa matkatoimiston sijoittautumisjäsenvaltio.
- 22 Kyseistä ongelmaa tulisi arvioida myös unionin tuomioistuimen 19.12.2018 antaman tuomion Alpenchalets Resorts (C-552/17, EU:C:2018:1032) valossa, josta käy ilmi tarve verottaa matkapalveluja voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti.
- 23 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa ilmaistun arvonlisäverojärjestelmän perustavanlaatuisen periaatteen eli arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen mukaisesti ei ole sallittua, että tiettyjä palveluja verotetaan yleisin periaattein, kun taas niiden kanssa kilpailevia palveluja verotetaan soveltaen yksinkertaistettua voittomarginaalijärjestelmää. Siten saatettaisiin loukata neutraalisuuden periaatetta, jos majoituspalvelujen myyntiä edelleen ilman mitään lisäpalveluja verotettaisiin yleisin periaattein mutta

tämän saman majoituspalvelun, jota on täydennetty lisäsuorituksella, myyntiin edelleen sovellettaisiin yksinkertaistettua voittomarginaalijärjestelmää.

- 24 Unionin tuomioistuimen näkemys direktiivin 2006/112/EY 306 artiklan soveltamisesta esitetyssä kysymyksessä tarkoitetulla tavalla mahdollistaa sen, että voidaan ratkaista epäselvyydet, jotka liittyvät arvonlisäveron erityisen voittomarginaalijärjestelmän soveltamiseen sellaisiin hotellipalveluihin, joiden myyntiin ei liity lisäpalveluja.

TYÖASIAKIRJA