



Bryssel 6.5.2020
COM(2020) 168 final

KOMISSION TIEDONANTO NEUVOSTOLLE

neuvoston direktiivin 2006/112/EY 395 artiklan mukaisesti

1. TAUSTA

Neuvosto voi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28. marraskuuta 2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY¹, jäljempänä 'alv-direktiivi', 395 artiklan nojalla antaa yksimielisesti komission ehdotuksesta jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä arvonlisäveron, jäljempänä 'alv', kantamisen yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten verovilppien tai veronkierron estämiseksi. Koska kyseisellä menettelyllä vahvistetaan poikkeus alv:n yleisiin periaatteisiin, tällaisen poikkeuksen olisi Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oltava oikeasuhteinen ja soveltamisalaltaan rajoitettu.

Tanska haki komission 10. helmikuuta 2020 saapuneeksi kirjaamalla kirjeellä lupaa toteuttaa alv-direktiivin 308 artiklasta poikkeava toimenpide. Komissio on antanut alv-direktiivin 395 artiklan 2 kohdan mukaisesti Tanskan hakemuksen tiedoksi muille jäsenvaltioille 10. maaliskuuta 2020 päivätyllä kirjeellä. Se ilmoitti Tanskalle 11. maaliskuuta 2020 päivätyllä kirjeellä saaneensa kaikki pyynnön arviointiin tarvitsemansa tiedot.

Yleensä matkatoimistojen erityisjärjestelmän mukaisena veron perusteena pidetään alv-direktiivin 308 artiklan mukaisesti matkatoimiston katetta eli matkustajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista tai suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä erotusta, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi. Tanskan hakeman poikkeuksen tarkoituksena on vahvistaa sääntö sellaisten matkustajaliikenteen kustannusten määrittämiseksi, jotka on otettava huomioon matkatoimiston voittomarginaalia laskettaessa silloin, kun liiketoimiketjussa on toisiinsa läheisesti sidoksissa olevia osapuolia. Kyseisissä kustannuksissa on kyse sellaisen ketjussa viimeisenä olevan yrityksen saamasta maksusta, joka ei ole läheisesti sidoksissa matkatoimistoon.

2. MATKATOIMISTOJA KOSKEVA ERITYISJÄRJESTELMÄ

Tämä alv-direktiivin 306–310 artiklassa säädetty erityinen alv-järjestelmä otettiin käyttöön alan erityisluonteen vuoksi. Matkatoimistopalvelut ovat yleensä palvelupaketteja, jotka sisältävät kolmansilta osapuolilta hankittavan kuljetuksen ja majoituksen. Matkatoimistot myyvät nämä paketit omissa nimissään asiakkailleen. Tällaisissa olosuhteissa on suoritettavien palvelujen monimutkaisuuden ja sijainnin vuoksi erityisen vaikeaa soveltaa verotuspaikkaa, veron perustetta ja tuotantopanoksiin sisältyvän veron vähentämistä koskevia tavanomaisia sääntöjä.

Alv-direktiivin 307 artiklan mukaan kaikkia liiketoimia, jotka matkatoimisto suorittaa matkan toteuttamiseksi, pidetään yhtenä palveluna. Veron peruste on matkatoimiston matkapaketin luovutuksesta saama voittomarginaali, minkä vuoksi matkatoimisto ei voi

¹ EUVL L 347, 11.12.2006, s. 1.

vähentää tuotantopanoksiin sisältyvää alv:a. Matkatoimiston palvelusuorituksen verotuspaikka on se paikka, jossa toimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta käsin suoritetaan yhtä palvelua. Muussa tapauksessa se on paikka, jossa matkatoimistoyrittäjällä on vakituinen osoite tai tavanomainen asuinpaikka.

Erityisellä alv-järjestelmällä on seuraavat kaksi tavoitetta:

- a) yksinkertaistaa EU:n alv-sääntöjen soveltamista tällaisiin suorituksiin erityisesti siten, että matkatoimiston ei tarvitse rekisteröityä alv-velvolliseksi kaikissa niissä jäsenvaltioissa, joissa matkatoimiston hankkimia palveluja suoritetaan;
- b) varmistaa, että alv-tulot maksetaan siihen jäsenvaltioon, jossa yhden palvelun kunkin yksittäisen osatekijän lopullinen kulutus tapahtuu, ja että matkan aikana kulutetuista palveluista, kuten hotelleista, ravintoloista tai kuljetuksista, saatavat alv-tulot maksetaan siihen jäsenvaltioon, jossa matkustaja vastaanottaa palvelun, ja että matkatoimiston katteesta kannettava alv maksetaan matkatoimiston sijoittautumisjäsenvaltioon.

3. HAKEMUS

Tanska pyytää alv-direktiivin 395 artiklan nojalla, että neuvosto antaisi sille komission ehdotuksesta luvan soveltaa alv-direktiivin 308 artiklasta poikkeavaa erityistoimenpidettä, joka koskee matkatoimistojen erityisjärjestelmässä sovellettavan veron perusteen määrittämistä silloin, kun matkatoimiston hankkimiin palveluihin osallistuvat osapuolet ovat läheisessä sidoksissa toisiinsa. Tällaisissa tapauksissa matkatoimiston voittomarginaalia laskettaessa huomioon otettavina matkustajaliikenteen kustannuksina ei tulisi olla läheisesti sidoksissa olevalle verovelvolliselle suoritettu maksu, vaan sellaisen liiketoimiketjussa viimeisenä olevan yhtiön saama maksu, joka ei ole läheisesti sidoksissa matkatoimistoon.

Tanska katsoo, että poikkeustoimenpide on tarpeen matkatoimistoalalla esiintyvien petosten torjumiseksi. Useat matkatoimistot maksavat vähemmän alv:a, koska ne ovat perustaneet tytäryhtiöitä, jotka ostavat lentolippuja lentoyhtiöiltä, minkä jälkeen ne myydään matkatoimistolle keinotekoisen korkeaan hintaan. Tämä johtaa matkatoimiston voittojen kutistumiseen ja näin ollen veron perusteen pienenemiseen. Tytäryhtiö saa puolestaan epätavallisen suuret voittomarginaalit. Kansainvälisten lentolippujen osto ja myynti katsotaan Tanskassa kuitenkin nollaverokannan alaiseksi matkustajaliikenteeksi. Tästä syystä tytäryhtiöllä ei ole velvollisuutta ilmoittaa eikä maksaa alv:a näistä ostoista ja myynneistä.

Tanskan veroviranomaiset arvioivat, että tästä käytännöstä johtuva alv-menetys on kasvanut vuosien 2014 ja 2017 välillä 3,5 miljoonasta Tanskan kruunusta 25,0 miljoonaan Tanskan kruunuun. Alv-menetys todennäköisesti vain kasvaa tulevina vuosina. Lisäksi tällaiseen väärinkäytökseen syöllistyvät matkatoimistot saavat

kilpailuedun, mikä pakottaa muut matkatoimistot omaksumaan saman käytännön säilyttääkseen kilpailukykynsä.

Tanska voisi rajoittaa tällaista matkatoimistoalalla todettua väärinkäytöstä määräämällä, että matkatoimiston katteen laskemisessa käytettävänä kustannuksina pidetään sellaisen liiketoimiketjussa viimeisenä olevan yrityksen saamaa maksua, joka ei ole läheisesti sidoksissa matkatoimistoon.

4. KOMISSION NÄKEMYS

Kun komissio vastaanottaa alv-direktiivin 395 artiklan mukaisia hakemuksia, se tarkastelee niitä sen varmistamiseksi, että poikkeuksen hyväksymistä koskevat perusedellytykset täyttyvät. Toisin sanoen se tarkastelee, yksinkertaistaako ehdotettu erityistoimenpide verovelvollisia ja/tai verohallintoa koskevia menettelyjä tai estetäänkö ehdotuksella tiettyntyyppisiä verovilppejä tai veronkiertoa. Komissio on aina suhtautunut tällaisiin tapauksiin rajoittavasti ja varovaisesti varmistaakseen, että poikkeukset eivät heikennä yleisen alv-järjestelmän toimintaa ja että ne ovat soveltamisalaltaan rajallisia sekä tarpeellisia ja oikeasuhteisia.

Matkatoimistojen erityisjärjestelmästä voidaan näin ollen poiketa vain viimeisenä keinona hätätilanteissa. Tällöin on annettava takeet siitä, että myönnetty poikkeus on välttämätön ja luonteeltaan poikkeuksellinen.

Hakemuksesta ilmenee, että toimenpiteen tarkoituksena on puuttua väärinkäytökseen, jossa matkatoimistojen erityisjärjestelmän piiriin kuuluvien liiketoimien veron perustana käytettävää katetta alennetaan. Tämä alennus saadaan aikaan sen vuoksi, että kansainvälisten lentolippujen ostamiseen ja myymiseen sovelletaan Tanskassa nollaverokantaa, joten näistä palveluista ei tarvitse ilmoittaa eikä maksaa alv:a. Tanskan mukaan tällaiset palvelut eivät kuulu matkatoimistojen erityisjärjestelmän piiriin Tanskassa ja että ne ovat sen vuoksi oikeutettuja matkustajaliikenteessä myönnettävään verovapautukseen. Komission yksiköt ovat tästä kuitenkin eri mieltä.

Euroopan unionin tuomioistuin totesi asiassa *Madgett ja Baldwin*², että matkatoimistoihin tai turistimatkojen järjestäjiin sovellettavan erityisjärjestelmän perustelut ovat päteviä myös silloin, kun taloudellinen toimija ei ole matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä, vaan se suorittaa samanlaisia toimia muun toimintansa, kuten hotellitoiminnan harjoittamisen yhteydessä. Mikäli kuudennen direktiivin 26 artiklaa (josta on tullut alv-direktiivin 306–310 artikla) tulkittaisiin niin, että sen soveltaminen rajoitetaan koskemaan vain niitä taloudellisia toimijoita, jotka ovat matkatoimistoja tai turistimatkojen järjestäjiä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä, tämän seurauksena olisi, että samanlaisiin suorituksiin sovellettaisiin eri säännöksiä taloudellisen toimijan muodollisesta luonnehdinnasta riippuen.

² Tuomio 22.10.1998, C-94/97, *Madgett ja Baldwin*, EU:C:1998:496.

Lisäksi unionin tuomioistuimen asiassa *Alpenchalets Resorts*³ antaman tuomion mukaan sekä se, että matkatoimisto vain antaa muilta verovelvollisilta vuokraamansa loma-asunnon käyttöön, että myös se, että matkatoimisto tarjoaa tällaisen loma-asunnon käyttöön antamisen ohella lisäsuorituksia, ovat molemmat näiden lisäpalvelujen merkittävyydestä riippumatta yhtenä kokonaisuutena pidettäviä palveluja, jotka kuuluvat matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalaan.

Olisi huomattava, että Euroopan unionin tuomioistuin totesi asioissa *komissio v. Espanja*⁴ ja *komissio v. Saksa*⁵, että erityisjärjestelmää ei sovelleta ainoastaan matkustajalle suoraan suoritettaviin palveluihin, vaan myös kaikille asiakkaille suoritettaviin palveluihin eli siis myös yritysten välisiin liiketoimiin.

Näin ollen pelkkä matkatoimiston tai matkanjärjestäjän suorittama lentolippujen ostaminen ja myyminen kuuluvat matkatoimistojen erityisjärjestelmän piiriin. Jos tällaisen liiketoimen suorittaa muu verovelvollinen kuin matkatoimisto tai matkanjärjestäjä, kuten matkatoimiston tytäryhtiö, se kuuluu myös silloin matkatoimistojen erityisjärjestelmän piiriin. Se, että asiakas ei ole matkustaja, ei estä erityisjärjestelmän soveltamista.

Euroopan unionin tuomioistuin totesi asiassa *Alpenchalets Resorts* myös, että liiketoimia, jotka matkatoimisto suorittaa matkan toteuttamiseksi, pidetään niiden verotuksessa yhtenä ainoana matkatoimiston asiakkaalle suorittamana palveluna. Tästä seuraa, että kun lomamajoituksen tarjoamista koskeva palvelu kuuluu matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään, sitä ei kohdella verotuksessa lomamajoituksen tarjoamiseen sovellettavien sääntöjen mukaan, vaan sen verokohtelu määräytyy alv-direktiivissä matkatoimiston suorittaman yhtenä kokonaisuutena pidettävän palvelun osalta käyttöön otetun erityisjärjestelmän perusteella.

Näin ollen tytäryhtiön suorittamaa lentolippujen ostamista ja myymistä ei voida pitää nollaverokannan alaisena matkustajaliikenteenä, koska kyseiset palvelut kuuluvat matkatoimistojen erityisjärjestelmän piiriin. Tällaisia palveluja on verotettava kyseisen järjestelmän mukaisesti, mikä edellyttää yleisen verokannan soveltamista ja veron perusteen määrittämistä alv-direktiivin 308 artiklan mukaisesti.

Edellä esitetyn perusteella komissio on tullut siihen tulokseen, että poikkeusta, jonka mukaan matkatoimistojen erityisjärjestelmän mukaista veron perustetta laskiessaan matkatoimisto käyttää kustannuksina sellaisen liiketoimiketjussa viimeisenä olevan

³ Tuomio 19.12.2018, C-522/17, *Alpenchalets Resorts*, EU:C:2018:1032.

⁴ Tuomio 26.9.2013, C-189/11, *komissio v. Espanja*, EU:C:2013:587.

⁵ Tuomio 8.2.2018, C-380/16, *komissio v. Saksa*, EU:C:2018:76.

yrittäjien saamaa maksua, joka ei ole läheisesti sidoksissa matkatoimistoon, ei pidetä asianmukaisena ratkaisuna tällä alalla esiintyvien väärinkäytösten torjumiseksi.

Tanskan olisi sen sijaan varmistettava, että matkatoimistojen erityisjärjestelmän säännöksiä sovelletaan myös välittäjinä toimivien tytäryhtiöiden suorittamiin liiketoimiin.

Komissio haluaa vielä todeta yleisesti, että se arvioi parhaillaan matkatoimistojen erityisjärjestelmän soveltamista ja täytäntöönpanoa jäsenvaltioissa⁶. Julkinen verkkokuuleminen antaa jäsenvaltioiden viranomaisille, yrityksille ja suurelle yleisölle mahdollisuuden osallistua arviointiin.

5. PÄÄTELMÄ

Edellä mainittujen tekijöiden perusteella komissio ei puolla Tanskan hakemusta.

⁶ <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents>