



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

MATKATOIMISTOPALVELUJEN ARVONLISÄVEROTUS

Marginaaliverotusmenettelyn soveltamiserot Suomessa ja Tanskassa

Maisterintutkielma
Oona Särkinen
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
Yritysjuridiikan maisteriohjelma
Kevät 2024

Tekijä Oona Särkinen

Työn nimi Matkatoimistopalvelujen arvonlisäverotus – Marginaaliverotusmenettelyn soveltamiserot Suomessa ja Tanskassa

Tutkinto Kauppatieteiden maisteri

Koulutusohjelma Yritysjuridiikka

Työn ohjaajat OTT Marja Hokkanen ja LL.D., MSc (WU) Moritz Scherleitner

Päivämäärä 22.03.2024 **Sivumäärä** V+115 **Kieli** Suomi

Tiivistelmä

Matkatoimistopalvelujen arvonlisäverotusta varten on luotu EU:n arvonlisäverodirektiivissä matkatoimistoja koskeva erityinen arvonlisäverojärjestelmä. Direktiivin 306–310 artiklaan perustuvan matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoitteena on ollut yksinkertaistaa matkanjärjestäjien arvonlisäverotusta ja varmistaa, että matkoista saatavat tuotot tulevat verotetuiksi oikeassa jäsenvaltiossa. Yksinkertaisuuteen tähtäävä järjestelmä on kuitenkin osoittautunut monitulkintaiseksi, minkä seurauksena jäsenvaltiot ovat saattaneet sen säädökset voimaan kansallisissa arvonlisäverolaeissaan eri tavoin. Jäsenvaltioiden välisiä lainsäädännöllisiä eroja seuraavat erityisjärjestelmän soveltamiserot vääristävät kilpailua EU:n sisällä ja johtavat lisäksi pahimmillaan kaksinkertaiseen verotukseen tai kokonaan verottamatta jäämiseen.

Tässä maisterintutkielmassa tarkastellaan matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamista Suomessa sekä vertaillaan Suomen ja Tanskan välisiä marginaaliverotusmenettelyn soveltamiseroja pääasiassa oikeusdogmaattista- ja oikeusvertailevaa metodologiaa hyödyntäen. Tutkimuksen tavoitteena on järjestelmää koskevien arvonlisäverolainsäädännöllisten erojen tunnistamisen lisäksi kartoittaa, millaisia vaikutuksia kahden jäsenvaltion välisillä soveltamiserolla on niihin verotuksellisesti sijoittautuneiden yritysten kannalta. Aihetta lähestytään suomalaisten inbound-matkatoimistojen näkökulmasta, minkä vuoksi tutkielman lyhyessä veropoliittisessa osuudessa otetaan myös kantaa Suomen soveltamiin marginaaliverotuskäytäntöihin. Tutkielmassa selvitetään lisäksi matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tulevaisuutta ja mahdollista uudistumista.

Tutkimustulosten perusteella voidaan katsoa, että matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan hyvin kattavasti matkanjärjestäjän suorittamiin palvelukokonaisuuksiin niin Suomessa kuin Tanskassa. Arvonlisäverolainsäädännöllisiä eroavaisuuksia esiintyy näiden kahden jäsenvaltion välillä lähinnä tukkukauppatilanteissa. Suomessa marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan siitä huolimatta, että matkatoimistopalvelun ostajana on toinen matkatoimisto, joka myy matkan edelleen, kun Tanskassa tällaisissa kahden matkatoimiston välisissä myynneissä erityisjärjestelmää ei taas tule soveltaa. Soveltamiserot johtavat kilpailun vääristymiseen ja uhkaavat arvonlisäverotuksen neutraliteettiperiaatetta. Ne asettavat myös Suomessa sijaitsevat matkatoimistot eriarvoiseen asemaan Tanskassa sijaitseviin kilpailijoihinsa nähden.

Suomalaisten inbound-matkatoimistojen näkökulmasta arvonlisäverodirektiivin 306–310 artikloja tulisi Suomessa tulkita Tanskan tavoin. Tässä tapauksessa tukkukauppa suljettaisiin erityisjärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle. Toinen vaihtoehto olisi suosia Ruotsin kaltaista tapaa erityisjärjestelmän soveltamiseen: jos matkatoimistopalvelun ostajana toimii toinen verovelvollinen, matkatoimistolle annetaan mahdollisuus valita, soveltaako se myyntiin erityisjärjestelmää vai arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. Tutkielman kirjoittamishetkellä komissiossa on vireillä erityisjärjestelmän uudistamista koskeva muutosehdotus, jonka tavoitteena on matkanjärjestäjien yhtäläisten toimintamahdollisuuksien varmistaminen EU:n sisällä. Tulevaisuus näyttäneen, korjaako mahdollinen uudistus järjestelmään liittyviä ongelmia tasoittaen eroja yksittäisten jäsenvaltioiden välillä.

Avainsanat Arvonlisäverotus, matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä, matkatoimistopalvelu, matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettely

Author Oona Särkinen

Title of thesis Value added taxation of travel facilities – Differences in the application of the VAT Special Scheme in Finland and Denmark

Degree Master of Science in Economics and Business Administration

Degree program Business Law

Thesis advisors LL.D. Marja Hokkanen and LL.D., MSc (WU) Moritz Scherleitner

Date 22.03.2024

Number of pages V+115

Language Finnish

Abstract

The VAT Special Scheme for travel agents, laid down in articles 306–310, is one of the special schemes set out in the EU VAT Directive. The goal of this special scheme has been to simplify VAT rules for travel agents and to ensure that the VAT revenue on travel services is collected by the correct member states. However, the scheme aimed at simplicity has proven to be open to various interpretations, leading to application differences between the member states. Inconsistent implementation of the Special Scheme results in potential for double taxation as well as distortions of competition within the EU.

This master’s thesis examines the application of the VAT Special Scheme for travel agents in Finland and compares the differences in the application of the margin scheme between Finland and Denmark, mainly using a legal-dogmatic and comparative method. The research aims not only to identify differences in the VAT legislation between these two member states but also to assess the impact of such differences on businesses established in them. The topic is approached from the perspective of Finnish inbound travel agencies, which is why the thesis also takes a position on the margin scheme practices applied by Finland. The future and the possible reform of the Special Scheme are also discussed in the research paper.

The results of the study suggest that the tour operators’ margin scheme is applied very comprehensively to travel facilities provided by tour operators in both Finland and Denmark. In this context, differences in the national VAT legislation between the two Member States are mainly found in the treatment of wholesale supplies. In Finland, the margin scheme applies despite the fact that the travel service is purchased by another travel agent who resells the trip, whereas in Denmark, such sales between two travel businesses are not subject to the margin scheme. Such differences in application lead to distortions of competition and threaten the principle of VAT neutrality. They also place Finnish travel agencies at a disadvantage compared to their competitors in Denmark.

From the perspective of Finnish inbound travel agencies, Articles 306–310 of the VAT Directive should be interpreted similarly to Denmark in Finland as well. In this case wholesale supplies would be subject to general VAT rules instead of the Special Scheme. An alternative approach could involve adopting a model similar to the one used in Sweden: where the traveller is a business customer, the application of the Special Scheme is optional at the discretion of the taxpayer, and the travel agent can choose to apply normal VAT rules instead. At the time of writing this thesis there is an initiative in preparation in the Commission, which’ purpose is to revise and reform the Special Scheme with the aim of ensuring a level playing field for tour operators within the EU. It remains to be seen whether the possible reform will address the issues of the Special Scheme by harmonizing disparities among individual Member States.

Keywords Tour operators’ margin scheme, travel facilities, value added taxation, VAT Special Scheme for travel agents

Sisällysluettelo

LYHENTEET	1
1. JOHDANTO	2
1.1 Aiheen tausta.....	2
1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymyksen asettelu.....	5
1.3 Aiheen rajaukset ja keskeisimmät lähteet	6
1.4 Tutkimusmenetelmät	8
1.5 Tutkielman rakenne.....	10
2. MATKAILUALAN ARVONLISÄVEROTUS.....	12
2.1 EU-oikeuden normit.....	12
2.2 EU:n rooli Suomen arvonlisäverolainsäädännössä	14
2.2.1 Neutraliteettiperiaatteesta.....	15
2.3 Suomen arvonlisäverojärjestelmästä.....	17
2.3.1 Myyntimaasäännöksistä ja käännetystä verovelvollisuudesta	18
2.4 Matkailualan arvonlisäverotus	19
2.4.1 Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä arvonlisäverodirektiivissä.....	21
2.4.2 Matkatoimistopalvelut.....	22
2.5 Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettely	23
2.5.1 Matkatoimistopalvelujen myyntimaasäännös	24
2.5.2 Marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen tausta.....	25
2.6 Matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään liittyvien kiistanalaisuuksien historia	27
2.6.1 Komission edellinen muutosehdotus.....	27
3. MATKATOIMISTOPALVELUJEN MARGINAALIVEROTUSMENETTELYN SOVELTAMINEN ...	30
3.1 Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettely Euroopan Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.....	30
3.1.1 Havainnot	51
3.2 Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä koskeva lainsäädäntö Suomessa	53
3.2.1 Mihin marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan?	53
3.2.2 Mihin marginaaliverotusmenettelyä ei sovelleta?.....	54
3.2.3 Veron laskeminen.....	57
3.2.4 Matkatoimistopalvelun myynti elinkeinonharjoittajalle	62
3.2.5 Käännetty verovelvollisuus matkatoimistopalvelujen myynnissä	63
3.2.6 Negatiivinen marginaaliverolaskelma.....	63
3.2.7 Vähennys ja palautus ulkomailta.....	64
3.2.8 Suomen oikeuskäytännöstä	65
3.3 Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä koskeva lainsäädäntö Tanskassa.....	68
3.3.1 Tanskan arvonlisäverotuksen myyntimaasäännöksistä ja käännetystä verovelvollisuudesta	70
3.3.2 Mihin marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan?	71
3.3.3 Mihin marginaaliverotusmenettelyä ei sovelleta?.....	72
3.3.4 Veron laskeminen.....	74
3.3.5 Yksinkertaistetut menetelmät	79
3.3.6 Negatiivinen marginaaliverolaskelma.....	81
3.3.7 Vähennys ja palautus ulkomailta.....	81
3.3.8 Tanskan oikeuskäytännöstä	82
4. MARGINAALIVEROTUSMENETTELYN SOVELTAMISEROJEN VAIKUTUKSET	85
4.1 Marginaaliverotusmenettelyä koskevan lainsäädännön keskeisimmät eroavaisuudet Suomessa ja Tanskassa	85
4.1.1 Marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen tukkukauppaan	85
4.1.2 Arvonlisäveron vähennysoikeus B2B-myynteissä	86
4.1.3 Muut erot	86
4.2 Marginaaliverotusmenettelyn soveltamiserojen käytännön vaikutukset	87
4.2.1 Kilpailun vääristyminen tukkukaupan poikkeavan kohtelun seurauksena.....	88
4.2.2 Marginaaliverotusmenettelyssä käytetyn laskukaavan ja alennettujen verokantojen vaikutus.....	93

4.2.3	Vaikutukset suomalaisten inbound-matkatoimistojen toimintaan	94
4.3	Suomalaisten matkatoimistojen kilpailuaseman parantaminen	95
4.3.1	AVL:n yleisten säännösten soveltaminen tukkukauppaan.....	96
4.3.2	Valinnainen marginaaliverojärjestelmä B2B-myyneissä	97
4.3.3	Kotimaan sisäisten myyntien kohtelusta	98
5.	LOPUKSI.....	99
5.1	Yhteenveto	99
5.2	Erityisjärjestelmän tulevaisuus.....	101
5.2.1	Matkustus- ja matkailualan ALV-paketti.....	102
5.2.2	OSS.....	104
5.2.3	Erityisjärjestelmän tulevaisuus Suomessa.....	105
5.3	Jatkotutkimusehdotukset.....	106
	LÄHTEET.....	108

Lyhenteet

ALV	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
SEU	Euroopan unionista tehty sopimus
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
B2B	Business to business
B2C	Business to consumer
DMC	Destination management company
ECTAA	European Travel Agents' and Tour Operators' Association
GST	Goods and services tax
IATA	International Air Transport Association
MICE	Meetings, Incentives, Conferences and Events
MOSS	Mini one stop shop
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OSS	One stop shop
TOMS	Tour operators' margin scheme
VAT	Value-added tax
ML	Momsloven

1. Johdanto

1.1 Aiheen tausta

Matkailuala on yksi maailman nopeimmin kasvavista toimialoista ja sillä on huomattavia vaikutuksia globaalin talouden ohella myös valtioiden verotuloihin¹. Pelkästään Euroopan unionissa matkailualan vuotuinen kokonaisliikevaihto on noin 187 miljardia euroa, ja matkatoimistopalvelujen myynnistä vuosittain kerättävän arvonlisäveron määrä on noin 7,5 miljardia euroa². Matkailuala on monitahoinen, lukuisista erilaisista toimijoista – kuten matkanjärjestäjät ja matkatoimistot – sekä palveluntarjoajista – kuten hotellit, lentoyhtiöt, autonvuokrausyritykset ja paikallisoppaat – koostuva kokonaisuus. Matkailualalle ominaista on muun muassa se, että jakeluketjut ovat monimutkaisia ja niissä on mukana lukuisia osapuolia³. Suomessa ja muissa Euroopan Unionin jäsenvaltioissa perinteiset matkatoimistot tilittävät valtiolle veroja yhteisöjen tuloveron ohella myös arvonlisäveron muodossa.

Arvonlisäveron osalta matkanjärjestäjiä koskevat arvonlisäverolain erityissäännökset, kun erityisluonteisten matkatoimistopalvelujen verotusta varten on luotu neuvoston direktiivin 2006/112/EY (myöhemmin arvonlisäverodirektiivi) 306–310 artiklan pohjalta erityinen matkatoimistopalvelujen marginaaliverojärjestelmä. Tämä marginaaliverojärjestelmä on saatettu Suomessa voimaan kansallisessa arvonlisäverolaissa, jossa järjestelmästä ja sen soveltamisesta säädetään 80 §:ssä.

Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn pääasiallisena tarkoituksena on ollut yksinkertaistaa matkanjärjestäjien arvonlisäverotusta esimerkiksi sellaisissa tilanteissa, joissa matkanjärjestäjä myy edelleen toisissa jäsenvaltioissa toimivien elinkeinonharjoittajien suorittamia palveluja. Tämä johtuu siitä, että isolle osalle matkanjärjestäjätoimintaa on ominaista, että matkakokonaisuuteen kuuluu myös toisissa jäsenvaltioissa suoritettavia

¹ Matkailuala on myös yksi maailman merkittävimmistä työllistäjistä. Ennen COVID-19 pandemiaa alalla työskenteli välittömästi yli 118 miljoonaa ihmistä, mikä tarkoittaa 3,8 % maailman kaikista työpaikoista. Travel & Tourism: Global Economic Impact & Issues 2018.

² Matkailualalta kertyvä vero koostuu matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän mukaisten säännösten mukaan maksettavasta marginaaliverosta, jonka arvo on vuosittain noin 1,9 miljardia euroa, sekä erityisjärjestelmän soveltamisen seurauksena tuotantokustannuksiin sisältyvistä vähennyskeltottomista arvonlisäveroista, joiden arvo on vuosittain noin 5,6 miljardia euroa. TAXUD/2016/AO-05, s. 35.

³ TAXUD/2016/AO-05, s. 16.

palveluja. Tällaisissa tilanteissa marginaaliverojärjestelmällä ja sen soveltamisella vältetään esimerkiksi se, että matkanjärjestäjän tulisi muuten rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kaikkiiin niihin EU-jäsenvaltioihin, joissa sen myymien matkapakettien sisältämiä palveluja suoritetaan. Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan sen perimmäisistä tavoitteista ja tarkoituksesta huolimatta kuitenkin myös puhtaasti kotimaassa suoritetuista palveluista koottujen matkapalvelukokonaisuuksien myyntiin.⁴ Ensisijaisesti yksinkertaisuuteen ja hallinnollisen taakan vähentämiseen tähtäävä järjestelmä on osoittautunut monin tavoin vaikeatulkintaiseksi ja monimutkaiseksi. Osittain sitä voidaan pitää jopa vanhentuneena⁵.

Matkatoimistopalvelujen ja marginaaliverojärjestelmän erityisluonteen vuoksi marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen ei ole aina yksinkertaista ja ongelmatonta. Matkanjärjestäjiä koskeviksi verotukseen liittyviksi ongelmiksi voidaan lukea esimerkiksi sen arvioiminen, tulisiko elinkeinonharjoittajaa pitää marginaaliverotuksen soveltamisalan piiriin kuuluvana matkanjärjestäjänä. Lisäksi haasteena voi olla sen määrittäminen, minkä palvelujen voidaan ylipäättään katsoa kuuluvan marginaaliverotuksen piiriin⁶. Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan lähtökohtaisesti sellaisiin matkatoimiston myymiin tavaroihin ja palveluihin, jotka muodostavat matkatoimistopalveluksi kutsutun palvelukokonaisuuden.

Matkailualalle on tyypillistä, että asiakkaille myydään alihankintakokonaisuuksia, joissa palvelut tai osa palveluista on ostettu muilta elinkeinonharjoittajilta, mutta osa on voitu tuottaa myös itse. Kuluttajien ohella matkatoimistopalveluja voidaan myydä myös toiselle matkatoimistolle eteenpäin myytäväksi⁷. Tällaisissa tilanteissa matkanjärjestäjien kannalta ongelmallista on muun muassa se, että toinen matkatoimisto ei voi tehdä vähennystä ostamansa matkatoimistopalvelun sisältämästä marginaaliverosta. Kun toinen matkatoimisto myy siten ostamansa matkatoimistopalvelun edelleen vaikkapa kuluttajalle, suoritetaan tästäkin

⁴ Laatikainen-Mattsson – Hämäläinen, s. 102.

⁵ Arvonlisäverodirektiivin matkatoimistopalveluja koskeva erityisjärjestelmä on pysynyt lähes muuttumattomana koko olemassaolonsa ajan, vaikka matkailuala on esimerkiksi teknologian kehityksen seurauksena muuttunut merkittävästi viimeisten vuosien aikana. TAXUD/2016/AO-05, s. 17. Ongelma on tunnistettu myös komission teettämässä erityisjärjestelmää koskevassa arvioinnissa, jonka tulosten mukaan järjestelmä ei enää kata uusia digitaaliaikaisia liiketoimintamalleja eikä sovellu matkatoimistojen muuttuneisiin tarpeisiin. SWD(2021) 32 final, s. 58. Ks. myös tutkielman luku 2.5.2.

⁶ Kallio 2022, s. 686.

⁷ Tällöin on yleensä kyse inbound-matkatoimistona ja DMC:nä toimimisesta. Inbound-matkatoimiston käsitteestä ks. tutkielman luku 1.3 ja DMC-käsitteestä ks. tutkielman luku 4.2.1.

myynnistä marginaaliveroa, mikäli myynti tapahtuu EU-alueen sisällä. Vähennysoikeuden puuttuessa ensimmäisen matkatoimiston alihankkimien palvelujen sisältämästä arvonlisäverosta lähtien, tulee vero mahdollisesti maksetuksi useampaan kertaan myyntiketjun varrella.⁸ Mainittakoon, että monimutkainen järjestelmä aiheuttaa haasteita matkanjärjestäjien ohella myös kaikille muille järjestelmän parissa toimiville, kuten esimerkiksi kansallisille veroviranomaisille ja matkatoimistojen kirjanpitäjille.

Arviointi- ja määrittelyhaasteiden ohella matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelystä aiheutuu ongelmia käytännön tasolla myös sen vuoksi, että jäsenvaltiot tulkitsevat arvonlisäverodirektiivin 306–310 artikloja eri tavoin. Siitä huolimatta, että arvonlisäverodirektiivin mukainen matkatoimistopalvelujen marginaaliverojärjestelmä on käytössä Suomen rinnalla muissakin EU-jäsenvaltioissa, on erityisjärjestelmää koskevien säännösten perusteella johdetussa kansallisessa lainsäädännössä jopa merkittäviä eroja eri jäsenvaltioiden välillä⁹. Nämä erot johtavat ongelmiin niin kansallisten yritysten kuin lopulta valtion kannalta esimerkiksi kilpailun vääristymisen muodossa. Kansallisessa lainsäädännössä esiintyvien erojen seurauksena jäsenvaltioiden tavat soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää poikkeavat toisistaan. Useat EU jäsenvaltiot soveltavat niin kutsuttua yhdenkertaista marginaaliverotusmenettelyä. Tämä tarkoittaa sitä, että kyseiset jäsenvaltiot tulkitsevat arvonlisäverodirektiiviä niin, että ainoastaan kuluttajalle tai lopulliselle matkustajalle tapahtuvaan myyntiin voidaan soveltaa marginaaliverotusmenettelyä¹⁰. Tällainen tapa soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää on käytössä esimerkiksi Tanskassa, Saksassa ja Ruotsissa. Suomessa ja joissakin muissa jäsenvaltioissa marginaaliverotusmenettelyyn sovelletaan sen sijaan kaikentyyppisille asiakkaille tapahtuviin myynteihin. Tämän seurauksena marginaaliverotusmenettely soveltuu näissä jäsenvaltioissa myös silloin, kun matkatoimistopalvelu myydään kuluttajan sijaan esimerkiksi toiselle matkatoimistolle tai muulle elinkeinonharjoittajalle.

Erilaiset omaksutut tulkintalinjat ja niitä seuraavat erityisjärjestelmää koskevat lainsäädännölliset erot voivat asettaa yritykset verotuksellisesti ja tämän seurauksena myös kilpailuedullisesti erilaiseen asemaan riippuen siitä, mihin jäsenvaltioon ne ovat sijoittautuneet.

⁸ Laatikainen-Mattsson – Hämäläinen, s. 102. Ks. myös tutkielman luku 4.2, jossa selitetään ja havainnollistetaan, miksi marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen on kotimaisissa tilanteissa ankarampaa, kuin arvonlisäverolain yleisten säännösten soveltaminen.

⁹ Lisää näistä eroista ja niiden taustasta luvussa 2.5.2 ja 4.1.

¹⁰ Kallio 2022, s. 686. Ks. myös tutkielman luku 3.

Koska Suomessa käytössä on matkatoimistojen kannalta verotuksellisesti ankarin tapa soveltaa erityisjärjestelmää, herää kysymys siitä, onko Suomi yrityksen kotipaikan valintana matkanjärjestäjille epäedullinen ratkaisu? Matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään liittyvät ongelmakohdat ovat myös ajankohtainen aihe Euroopan komissiossa parhaillaan käsittelyssä olevan aloitteen ja erityisjärjestelmän arvioinnin ja tarkastamisen vuoksi¹¹. Aloitteen arviointivaihe on nyt saatu päätökseen, ja sen seurauksena asiasta on komissiossa valmisteilla muutosehdotus¹². Toistaiseksi on kuitenkin vielä epäselvää, johtaako aloite lopulta matkatoimistojen toiveiden mukaisesti erityisjärjestelmän uudistamiseen.

Tässä maisterintutkielmassa käsitellään matkatoimistopalvelujen arvonlisäverotusta ja marginaaliverotusmenettelyä Suomessa. Lisäksi työssä tarkastellaan arvonlisäverodirektiiviin pohjautuvaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää käsittelevää arvonlisäverolainsäädäntöä ja järjestelmän soveltamista Suomessa ja Tanskassa. Tutkielmassa arvioidaan myös järjestelmän mahdollisia soveltamiseroja ja niiden vaikutuksia kyseisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden matkailualan yritysten näkökulmasta. Näin ollen soveltamiseroja ja -käytäntöjä tarkasteleva ja vertaileva osuus tutkielmasta keskittyy Suomen ohella myös Tanskan arvonlisäverolain säännöksiin ja tulkintaan. Tutkielman tavoitteista ja tutkimuskysymyksistä, työn rakenteesta, tutkimuksen aiheen rajauksista ja keskeisimmistä lähteistä kuten myös tutkimusmetodeista selostetaan lisää seuraavissa alaluvuissa.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymyksen asettelu

Tämän maisterintutkielman tavoitteena on antaa kattava kuvaus matkatoimistopalvelujen arvonlisäverotuksesta sekä tutkia matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn soveltamista Suomen arvonlisäverolaissa ja oikeuskäytännössä. Tutkimuksen tarkoituksena on lisäksi selvittää matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn soveltamiseroja kahden Euroopan unionin jäsenmaan, Suomen ja Tanskan, välillä. Tällä pyritään myös kartoittamaan, millaisia vaikutuksia soveltamiseroilla on esimerkiksi yritysten kilpailuasemaan ja -kykyyn riippuen siitä, kumpaan jäsenvaltioon ne ovat verotuksellisesti sijoittuneet.

¹¹ European Commission, Published Initiatives, VAT Package for travel and tourism, Proposal for a directive. Saatavissa: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13698-VAT-package-for-travel-and-tourism_en. Vierailtu 15.12.2023.

¹² Arvioinnin lopullinen versio julkaistiin vuoden 2024 helmi-maaliskuun vaihteen aikana, aivan tutkielman kirjoittamisen viime hetkillä. Sen johtopäätöksissä erityisjärjestelmään liittyviksi ongelmiksi luettiin ainakin järjestelmän epäoikeudenmukaisuus, tehostomuus, vanhanaikaisuus, epäselvyys, harmonisaation puute sekä sitä seuraava kilpailun vääristyminen. SWD(2021) 32 final, s. 57-59.

Tutkimuksen pyrkimyksenä on lopulta myös edistää ymmärrystä matkatoimistopalvelujen verotuksesta ja sen mahdollisista ongelmakohtista. Työn tavoitteena on lisäksi tarjota vaihtoehtoja ja parannusehdotuksia nykyisiin marginaaliverotusmenettelyn käytäntöihin suomalaisten matkailualan yritysten kilpailukyvyyn, kehityksen ja kasvun edistämiseksi ja tämän seurauksena myös mahdollisesti valtion verotulojen kasvattamiseksi.

Tutkielman päätutkimuskysymys on muodostettu tutkimuksen tavoitteiden perusteella seuraavasti:

Miten matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen eroaa Suomen ja vertailtavaksi valitun toisen EU-jäsenvaltion, Tanskan, välillä ja minkälaisia vaikutuksia näillä soveltamiseroilla on esimerkiksi niihin verotuksellisesti sijoittautuneiden yritysten aseman ja kilpailukyvyyn kannalta?

Seuraavat alatutkimuskysymykset tukevat päätutkimuskysymykseen vastaamista, laajentavat kokonaiskuvaa asiasta ja tarkentavat vaikutuksia alalla toimivien yritysten näkökulmasta:

1. Miten ja millaisten palvelujen myyntiin matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan Suomessa ja Tanskassa?
2. Miten Suomessa voitaisiin muuttaa arvonlisäverodirektiivin tulkintaa ja arvonlisäverolainsäädäntöä matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän osalta suomalaisten yritysten kilpailullisen aseman parantamiseksi?

1.3 Aiheen rajaukset ja keskeisimmät lähteet

Tämä tutkielma käsittelee matkailualan arvonlisäverotusta ja matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä puhtaasti arvonlisävero-oikeudellisesta näkökulmasta. Esimerkiksi aiheen tulovero- ja kirjanpito-oikeudelliset puolet on rajattu tutkielmasta pois. Verrokimaaksi tutkielman vertailevassa osuudessa on valittu yksi EU-jäsenvaltio, Tanska, jonka kansallisessa arvonlisäverolaissa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää koskevissa säädöksissä on pieniä, mutta siitä huolimatta järjestelmän soveltamisen kannalta merkittäviä

eroavaisuuksia Suomen vastaaviin verrattuna. Valinta on kohdistunut Tanskan kaltaiseen valtioon sen korostamiseksi, millaisia vaikutuksia soveltamiseroilla voi todella olla yritysten verotuksen ja kilpailukyvyn kannalta sen perusteella, missä valtiossa ne verotuksellisesti sijaitsivat¹³.

Tutkielman aihe rajautuu pelkästään kahden EU-jäsenvaltion verotusoikeuden käsittelyyn. Täten tutkielmassa ei myöskään tarkastella EU-alueen ulkopuolelle verotuksellisesti sijoituneiden toimijoiden asemaa ja tilannetta. Myös muiden EU-jäsenvaltioiden kuin Suomen ja Tanskan välisten soveltamiserojen analysointi on pääsääntöisesti rajattu tutkielman ulkopuolelle. Näkökulmaksi tutkielmassa on valittu suomalaisten inbound-matkatoimistojen perspektiivi. Inbound-matkatoimistolla tai incoming-toimintaa harjoittavalla matkanjärjestäjällä tarkoitetaan sellaisia matkatoimistoja tai matkanjärjestäjiä, jotka tekevät matkajärjestelyjä ulkomailta kohdemaahan saapuville matkustajille¹⁴. Tutkielman aihetta käsitellään luvun 3 ja 4 vertailevissa osioissa sekä käytännön vaikutuksia ja kilpailuetua punnitessa tällaisten toimijoiden tulokulmasta. Matkatoimistopalvelujen myyntiä tarkastellaan niin B2C- (business to consumer, yritys myy tuotteita tai palveluja kuluttajalle) kuin B2B (business to business, yritys myy tuotteita tai palveluja toiselle yritykselle) -transaktioiden osalta. Sen sijaan matkatoimistopalvelujen piiriin kuuluvien MICE-¹⁵, eli kokous- ja kongressipalvelujen arvonlisäverokohteluun ei oteta tässä tutkielmassa kantaa. Tutkielmassa ei lisäksi perehdytä matkatoimistojen käyttämien erilaisten palveluntarjontakanavien vaikutuksiin. Erityisjärjestelmän hyötyjä ja haittoja punnitaan lähtökohtaisesti tutkielman pääasiallisen aiheen, matkatoimistojen kilpailuedun ja verotuksen tasa-arvoisuuden kannalta. Matkatoimistoja koskevasta erityisjärjestelmästä käytetään tässä tutkielmassa myös termiä matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettely, matkatoimistopalvelujen marginaaliverojärjestelmä ja voittomarginaalijärjestelmä.

¹³ Maisterintutkielma on tehty yhteistyössä Suomen matkailualan liiton SMAL:in ja sen Suomi-johtokunnan kanssa, jossa Tanska nostettiin useasti esiin vertailukohdaksi suomalaisten inbound-matkatoimistojen (ks. seuraava alaviite) toimesta. Tanskassa sijaitsevia matkatoimistoja pidetään pahoina kilpailijoina, ja niiden katsotaan tunkeutuvan jopa kotimaisille markkinoille alemmalla hinnoittelullaan.

¹⁴ Inbound-turismilla tarkoitetaan Suomen Tilastokeskuksen mukaan toimintaa, jossa toisen maan asukkaat saapuvat tarkastelun kohteena olevaan maahan ja oleskelevat siellä yhtäjaksoisesti korkeintaan yhden vuoden ajan (12 kuukautta) vapaa-ajanvieton, liikematkan tai muussa tarkoituksessa. Tällaisia matkoja tuottavia matkatoimistoja kutsutaan inbound-matkatoimistoiksi. Tilastokeskus.fi, Tietoa tilastoista, Käsitteet, Maahan suuntautuva matkailu. Saatavissa: <https://www.stat.fi/meta/kas/maahsuuntmatk.html>. Vierailtu 3.10.2023.

¹⁵ Meetings, Incentives, Conferences and Events -organisers. Pääasiallisesti B2B-sektorilla toimivat MICE-toimijat keskittyvät yleensä yhden tietylle kohderyhmälle suunnatun tapahtuman, kuten vaikkapa kongressin tai kokousmatkan järjestämiseen, ja ovat usein erikoistuneet ainoastaan tähän yhteen matkailualan osa-alueeseen. TAXUD/2016/AO-05, s. 23.

Tutkielman pääasiallisena oikeuslähteenä käytetään voimassa olevaa oikeutta. Keskiössä ovat erityisesti Suomen ja Tanskan kansalliset arvonlisäverolait sekä EU:n arvonlisäverodirektiivi. Lisäksi keskeisinä lähteinä toimivat EUT:n, KHO:n ja Tanskan kansallisen verotuomioistuimen oikeus- ja ratkaisukäytäntö sekä oikeuskirjallisuus. Lähteenä on käytetty myös molempien jäsenvaltioiden Verohallintojen ohjeita, sillä kansallisen veroviranomaisen laintulkinnalla voi olla ohjaava vaikutus silloin, kun asiaa tarkastellaan yritysnäkökulmasta.

1.4 Tutkimusmenetelmät

Tutkielman tarkoituksena on pääasiallisesti lainopillista eli oikeusdogmaattista metodologiaa hyödyntäen perehtyä siihen, miten EU:n arvonlisäverodirektiiviin perustuvaa matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan Suomessa sekä verrokkimaaksi valitussa Tanskassa. Lainopin, joka selvittää voimassa olevien oikeusnormien sisältöä, tehtävänä on systematisointi ja tulkinta¹⁶, joita käyttäen esitetään kahdenlaisia väitteitä oikeusnormeista: normikannanottoja ja tulkintakannanottoja. Normikannanotot ovat väitteitä voimassa olevaan oikeuteen kuuluvista oikeusnormeista. Tulkintakannanotoissa mennään taas pidemmälle, ja väitetään jotakin kyseisten oikeusnormien sisällöstä. Lainoppi tutkiikin sitä, mikä on voimassa olevaa oikeutta ja mikä merkitys laista ja muista oikeuslähteistä löytyvällä materiaalilla on¹⁷. Tässä tutkielmassa normikannanottoja esiintyy esimerkiksi EUT:n arvonlisäverodirektiiviä ja Suomen ja Tanskan kansallista arvonlisäverolakia analysoidessa. Myös tulkintakannanotoilla on tutkimuksessa sijansa¹⁸. Oikeusdogmaattista metodologiaa on hyödynnetty erityisesti tutkielman aihetta taustoittavassa luvussa 2 sekä marginaaliverotusmenettelyn soveltamista käsittelevässä luvussa 3. Kun tutkimuskohde ja lähestymistapa tutkimukseen ovat käytännön tasolla, on laaja oikeuskäytännön analysointi ja tulkinta olennaista ja perusteltua.

¹⁶ Hirvosen 2011, s. 22, 24 ja 25 mukaan tulkinnalla tarkoitetaan oikeusnormien sisällön merkityksen selvittämistä. Systematisoinnilla taas tarkoitetaan voimassa olevien oikeudenalojen ja oikeusperiaatteiden jäsentämistä ja tutkimista. Ks. myös Myrsky 2015, s. 1093, jonka mukaan lainopin ensisijaisena tehtävänä on tulkintatehtävä, eli selvittää voimassa olevan oikeuden mukainen tilanne ja sen ohella myös systematisointitehtävä, jonka tavoitteena on jatkaa lainsäätäjän systematisointityötä siitä, mihin se on lainsäädännössä jäänyt.

¹⁷ Hirvonen 2011, s. 21–25.

¹⁸ Hirvonen 2011, s. 22–23 lisää, että erottelu normikannanoton ja tulkintakannanoton välillä ontuu, ja että normikannanottoon sisältyy pääsääntöisesti aina myös tulkintakannanotto.

Tutkielmassa on hyödynnetty myös oikeusvertailevaa tutkimusmetodia¹⁹. Oikeusvertailevalle metodille on tyypillistä tarkastella erilaisia oikeusjärjestelmiä rinnakkain ja tehdä päätelmiä tutkittavasta materiaalista löytyvien yhtäläisyyksien ja eroavaisuuksien perusteella²⁰. Tässä tutkielmassa oikeusvertailun tavoitteena on löytää esimerkkejä vaihtoehtoisista lähestymis- ja tulkintatavoista, joita voitaisiin käyttää ja hyödyntää myös Suomen arvonlisäverolainsäädännössä. Oikeusvertailevaa tutkimusta on kahdenlaista: makrotason vertailua ja mikrotason vertailua. Makrotason vertailussa keskitytään oikeusjärjestykseen kokonaisuutena: miten oikeusjärjestys rakentuu, miten sitä on systematisoitu ja millaiseen oikeuskulttuuriin oikeusjärjestys sijoittuu. Mikrotason vertailussa keskitytään oikeusjärjestelmän kokonaisuuden sijasta yksittäisiin oikeussäännöksiin. Tässä tutkielmassa oikeusvertailu on luonteeltaan mikrotason oikeusvertailua, eli tutkimuskohteena on tietty oikeudellinen ongelma ja se, miten se on säännöstarolla ratkaistu.²¹

Oikeusvertailussa on myös käytössä erilaisia tutkimusotteita, joihin lukeutuvat integratiivinen, kontradiktiivinen, praktinen, teoreettinen ja pedagoginen tutkimusote. Integratiivisessa tutkimusotteessa vertailulla tavoitellaan yhdentämistä tai harmonisointia. Kontradiktiivisessä tutkimusotteessa tarkoituksena on eroavaisuuksien löytäminen. Teoreettisessa tutkimusotteessa pyritään taas oikeudellisen tiedon määrän parantamiseen. Pedagogisessa tutkimusotteessa lähtökohtana on sen sijaan oman oikeusjärjestelmän parempi tuntemus.²² Tässä tutkielmassa tutkimusote on puolestaan praktinen, eli tutkimuksessa on pyritty välineellisesti hyödyntämään ulkomaisia sääntelyratkaisuja, oikeusperiaatteita tai vakiintuneita oikeuskäytäntöjä joko suoraan tai soveltaen²³. Näin on tehty Tanskan arvonlisäverolakia ja sen säännöksiä tulkitessa ja analysoidessa.

Tässä tutkielmassa oikeusvertaileva osuus sijoittuu pääasiassa lukuun kolme. Siinä arvonlisäverodirektiiviin pohjautuvaa Suomen arvonlisäverolakia vertaillaan samaan direktiiviin perustuvaan Tanskan arvonlisäverolakiin matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä koskevien säännösten ja niiden soveltamisen osalta. Oikeusvertailevalla osuudella

¹⁹ Myrskyn 2015, s. 1094, mukaan Euroopan yhdentymisen on yksi syy oikeusvertailevan näkökulman korostamiseen lähestymistapana ja metodina.

²⁰ Husa 2013, s. 30.

²¹ Zweigert – Kötz 1998, s. 4 – 5.

²² Husa 2013, s. 60–84.

²³ Husan 2014, s. 5, mukaan praktisessa oikeusvertailussa ei pyritä tutkimaan vierasta oikeutta oikeudellisen käytännön tai oikeudellisen kulttuurin tasolla, vaan tyydytään vieraiden maiden lakiteksteihin ja prejudikaatteihin.

pyritään havainnollistamaan sitä, miten samoja arvonlisäverodirektiivin artikloja lähestytään ja tulkitaan toisessa EU-jäsenvaltiossa. Lisäksi osuudella selvennetään sitä, miten direktiivin säännökset on saatettu kansallisissa arvonlisäverolaeissa voimaan ja miten niitä sovelletaan käytännön tasolla esimerkiksi laskelmien ja oikeuskäytännön tulkitsemisen kautta.

Oikeusvertailevan metodin ja sillä tavoitellun lopputuloksen saavuttamisen tukena on käytetty lisäksi veropoliittista metodologiaa. Veropoliittinen metodi mahdollistaa verolainsäädännön tarkastelun muutoksessa olevana ilmiönä. Veropoliittikan tehtävänä on pyrkiä analysoimaan voimassa olevan oikeustilan ja parhaan mahdollisen saavutettavissa olevan lainsäädännön eroja ja mahdollisesti esittää perusteltuja ehdotuksia lainsäädännön kehittämiseksi. Veropoliittikka voidaan jakaa kahteen näkökulmaan, normatiiviseen ja positiiviseen veropoliittiseen tutkimukseen²⁴. Tässä tutkielmassa on viitteitä niin normatiivisesta kuin positiivisesta veropoliittisesta tutkimuksesta²⁵. Normatiivisessa veropoliittisessa tutkimuksessa kysytään, minkälainen veropoliittinen vaihtoehto pitäisi omaksua. Positiivisessa veropoliittisessa tutkimuksessa kysytään taas sitä, minkälaisia vaikutuksia säädetyillä verovaihtoehdoilla on²⁶. Veropoliittista metodologiaa on hyödynnetty kolmannen luvun vertailuosuuden seurauksena erityisesti tutkielman neljännessä luvussa. Luvussa neljä on käsitelty marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen vaikutuksia. Samassa luvussa on myös annettu ehdotus siitä, miten arvonlisäverodirektiivin matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään liittyviä säädöksiä tulisi Suomessa tulkita ja soveltaa kilpailun vääristymisen ja kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi sekä suomalaisten yritysten aseman parantamiseksi.²⁷

1.5 Tutkielman rakenne

Tutkielma jakautuu viiteen lukuun. Ensimmäinen luvusta on johdanto, jossa kerrotaan lyhyesti tutkielman aiheen taustasta ja merkityksestä. Johdannossa esitellään myös tarkemmin itse tutkimuksen tavoitteita ja asetettujen tutkimuskysymysten lähtökohtia. Tutkielman toinen luku käsittelee lyhyesti aiheen EU-oikeudellista taustaa sekä Suomen arvonlisäverojärjestelmää ja sen keskeisimpiä periaatteita matkailualan arvonlisäverotuksen ja matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn kannalta. Kolmannessa luvussa keskitytään

²⁴ Määttä 2007, s. 7.

²⁵ Määttä 2007, s. 7 huomauttaa, että normatiivinen ja positiivinen veropoliittinen tutkimus voivat myös niveltä elimellisesti toisiinsa.

²⁶ Määttä 2007, s. 7.

²⁷ Myrsky 2015, s. 1094.

matkailualan marginaaliverotusmenettelyn konkreettiseen soveltamiseen. Aihetta analysoidaan ensin laajasti Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön pohjalta. Sen jälkeen marginaaliverotusmenettelyn soveltamiseen paneudutaan niin Suomen kuin verrokkimaa Tanskan osalta esimerkiksi jäsenvaltioiden kansallista arvonlisäverolakia sekä ratkaisukäytäntöä tulkiten. Analyysiosiona toimivassa neljännessä luvussa syvennyttään matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn soveltamiserojen vaikutuksiin ja tarkastellaan muun muassa sitä, millaisia seurauksia soveltamiseroilla on esimerkiksi yritysten kilpailukyvyn kannalta. Lisäksi neljännessä luvussa esitetään ehdotuksia siitä, miten marginaaliverotusmenettelyä koskevaa lainsäädäntöä ja siihen liittyviä käytäntöjä tai tulkintatapoja voitaisiin Suomessa muuttaa suomalaisten matkailualan yritysten kilpailukyvyn parantamiseksi. Lopuksi tutkielman viidennessä ja viimeisessä luvussa tehdään yhteenveto sekä pohditaan erityisjärjestelmän tulevaisuutta ja jatkotutkimusmahdollisuuksia. Viimeiseen lukuun koottu yhteenveto sisältää myös itsessään vastaukset luvussa 1.2 esitettyihin tutkimuskysymyksiin.

2. Matkailualan arvonnäverotus

2.1 EU-oikeuden normit

Koska tutkielman aihe on EU-oikeudellinen, on aihepiirin taustoittamiseksi tarpeellista käsitellä ensin lyhyesti EU:n normijärjestelmää. Euroopan unioni on käytännössä jäsenvaltioiden välisten kansainvälisoikeudellisten sopimusten pohjalta perustettu järjestö. Sopimuksia, joita jäsenvaltiot ovat keskenään solmineet ja joihin unionin toiminta perustuu, kutsutaan EU:n primaarinormeiksi.²⁸ Nykyään unionin toiminta perustuu kahteen sopimukseen: Euroopan unionista tehty sopimus (SEU)²⁹ ja verotuksen kannalta keskeisempi Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus (SEUT)³⁰. Perussopimuksilla eli primaarinormeilla on puolestaan annettu unionille toimivalta säätää asetuksia, direktiivejä ja päätöksiä, eli sekundaarinormeja³¹. Unionin ja sen toimielinten toiminta perustuu primaarinormeihin, ja toiminnassaan EU:n toimielimet taas tuottavat ja tulkitsevat unionin sekundaarinormeja. EU-oikeuden normit syrjäyttävät kansallisen lainsäädännön normit, jos ne ovat ristiriidassa keskenään³².

Primaari- ja sekundaarinormien välillä vallitsee hierarkia. Jo termistön perusteella on melko selvää, että primaarinormit ovat ensisijaisia sekundaarinormeihin nähden. Sekundaarinormien hierarkkinen alisteisuus johtuu siitä, että sekundaarinormit hyväksytään primaarinormien perusteella.³³ Primaari- ja sekundaarinormien ohella EU:n normijärjestelmä sisältää myös muita oikeuslähteitä. Näihin lukeutuvat muun muassa EU-oikeuden yleiset oikeusperiaatteet³⁴, kansainväliset unionia sitovat sopimukset ja yleinen kansainvälinen oikeus sekä kansalliset normit, joilla on merkitystä eurooppaoikeudellisen normin soveltamisen tai implementoinnin kannalta.³⁵ Esimerkiksi EU-oikeudellisilla oikeusperiaatteilla on ollut oleellinen merkitys EU-vero-oikeuden kehittymisessä. EU:n toimivaltaa määrittelevät SEUT:iin perustuvat annetun toimivallan periaate, toissijaisuusperiaate ja suhteellisuusperiaate. Oikeusperiaatteiden joukkoon kuuluvat perusperiaatteet, kuten omaisuuden suoja,

²⁸ Raitio – Tuominen 2020, s. 71–72.

²⁹ SEU 5 artiklan mukaan unioni toimii annetun toimivallan periaatteen mukaisesti. Raition ja Tuomisen 2020, s. 71 mukaan tällä tarkoitetaan sitä, että perussopimuksissa on määritelty unionin toimivalta.

³⁰ Helminen 2024.

³¹ Szudoczky 2014, s. 29. Ks. myös SEUT 288 artikla.

³² Helminen 2024.

³³ Szudoczky 2014, s. 58.

³⁴ Helminen 2024 mukaan oikeusperiaatteiden voidaan myös katsoa kuuluvan EU:n primaarioikeuteen.

³⁵ Raitio – Tuominen 2020, s. 73.

yksityisyyden suoja ja syrjäntäkielto, ilmenevät taas Euroopan ihmisoikeussopimuksesta, EU:n perusoikeusasiakirjasta sekä eri jäsenvaltioiden perustuslaillisista periaatteista.³⁶

Kun tulkitaan EU-oikeutta, on lähtökohtana tavanomaisesti asiaa säätelevä sekundaarinormi, jota tulkitaan primaarinormien ja EU-tuomioistuimen aikaisemman oikeuskäytännön valossa. Oikeuskäytäntö sekä primaari- ja sekundaarinormit ovat siis kaikki jatkuvassa vuorovaikutussuhteessa.³⁷ Perussopimuksissa eli primaarinormeissa mainitaan unionin arvot ja tavoitteet, joista verotuksen kannalta merkittävimmiksi voidaan mainita sisämarkkinoiden luominen, veroesteiden poistaminen sekä negatiivinen ja positiivinen integraatio³⁸. EU-vero-oikeudellisia sekundaarinormeja ovat SEUT 115 artiklan perusteella annetut verotusta koskevat direktiivit sekä välillisen verotuksen osalta myös toimielinten antamat asetukset.³⁹ Perussopimusten valtuutuksella EU:n toimielinten toimesta annetuista sekundaarinormeista ei tulisi suomen kielessä puhua lakeina tai lainsäädäntönä. Vaikka teknisesti ottaen sekundaarinormit ovat unionin säätämiä lakeja ja niiden säätämismenettelyä kutsutaan unionin lainsäätämismenettelyksi, ei niiden lopputuloksena synny lakeja, vaan esimerkiksi asetuksia ja direktiivejä.⁴⁰

EU-oikeuden normit koskevat koko unionin aluetta tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta⁴¹. Koko Suomen alue kuuluu EU-vero-oikeuden välitöntä verotusta koskevien normien piiriin ja Ahvenanmaa pois lukien myös välillistä verotusta koskevien normien piiriin. EU-oikeus on osa kunkin jäsenvaltion oikeusjärjestystä, sillä sen katsotaan olevan suoraan sovellettavaa oikeutta. Esimerkiksi EU-vero-oikeudellisista säännöksistä huolimatta jokaisella jäsenvaltiolla on kuitenkin oma kansallinen verojärjestelmänsä. EU-vero-oikeus, verosopimukset ja kansallinen lainsäädäntö vaikuttavat vahvasti toisiinsa, mutta ne ovat erillisiä kansalliseen oikeusjärjestykseen sisältyviä osia. Tämän seurauksena näillä osilla on oma kielensä, omat käsitteensä ja omat säännöksensä, joiden välillä voi olla ristiriitaisuuksia. Verotusta koskevia ratkaisuja tehdessä on näin ollen otettava huomioon EU-vero-oikeuden, verosopimusten

³⁶ Helminen 2024.

³⁷ Raitio – Tuominen 2020, s. 74.

³⁸ Helminen 2024 mukaan negatiivinen integraatio merkitsee ”kansallisten verojärjestelmien sisältämien, SEUT:ssa kiellettyjen rajoitusten ja syrjinnän sekä muiden kiellettyjen säännösten ja käytäntöjen poistamista lähinnä EU-tuomioistuimen tuomioiden seurauksena”. Positiivisella integraatiolla tarkoitetaan taas sellaista jäsenvaltioiden verolainsäädäntöjen yhdenmukaistamista, joka tapahtuu EU:n toimielinten toimesta. Ks. myös Szudoczky 2014, s. 306.

³⁹ Helminen 2024.

⁴⁰ Raitio – Tuominen 2020, s. 72.

⁴¹ Ks. SEU 52 artikla sekä SEUT artiklat 349 ja 355.

ja kansallisen lainsäädännön välillä vallitseva suhde ja etusijajärjestys. Vero-oikeudellisesta näkökulmasta EU-oikeuden normien tavoitteena on poistaa sisämarkkinoiden verotukselliset esteet. Tämän seurauksena EU-oikeus syrjäyttää kansallisen lainsäädännön normin tai verosopimusnormin esimerkiksi sellaisessa tilanteessa, jossa EU-oikeuden normi johtaa verotuksellisesti lievempään lopputulokseen verovelvollisen kannalta.⁴²

2.2 EU:n rooli Suomen arvonlisäverolainsäädännössä

SEUT 113 artikla toimii perustana tuotteiden ja välillisten verojen yhdenmukaistamiselle sekä sisämarkkinoiden perustamiselle unionin sisällä⁴³. Harmonisoidun arvonlisäverotusta koskevan sekundaarilainsäädännön tavoitteena on saavuttaa tilanne, jossa niin tuottajia kuin kuluttajia sekä niin kotimaisia kuin ulkomaisia tavaroita ja palveluja kohdellaan samantavoisesti. Harmonisaatiolla pyritään myös takaamaan sisämarkkinoiden moitteeton toiminta⁴⁴ ja sitä kautta estämään tuontia ja vientiä eli ulkomaankauppaa koskeva syrjintä sekä kilpailun vääristyminen verotuksen toimesta unionin sisällä. Merkittävimpänä syynä arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaistamiselle on kuitenkin pohjimmiltaan se, että arvonlisäverona kannetut julkiset tulot toimivat keinona rahoittaa Euroopan unionin "omia varoja". Jäsenvaltiot ovatkin velvoitettuja siirtämään 0,5 % kansallisesta arvonlisäveropohjasta unionin toimielimille. Tämä taas edellyttää sitä, että jäsenvaltioilla on käytössään yhteinen arvonlisäveron laskentaperuste.⁴⁵

Suomessa arvonlisäverojärjestelmä otettiin käyttöön vuonna 1995 Suomen liittyttyä Euroopan Unionin jäseneksi. Arvonlisäverojärjestelmän omaksuminen ja arvonlisäveron soveltaminen oli ja on yksi EU-jäsenyyden edellytyksistä. Tämän vuoksi myös unionin jäseneksi tulleen Suomen on täytynyt saattaa kansallisesti voimaan EU:n neuvoston säätämien direktiivien asettamien tavoitteiden mukainen arvonlisäverojärjestelmä.⁴⁶

EU-jäsenvaltioiden arvonlisäverotus perustuu lähtökohtaisesti pakottavaan yhteisölainsäädäntöön ja useampaan EU:n neuvoston säätämään direktiiviin, joista merkittävin on niin kutsuttu arvonlisäverodirektiivi (arvonlisäverojärjestelmästä annettu neuvoston direktiivi

⁴² Helminen 2024.

⁴³ Schön 2019, s. 74.

⁴⁴ Tyc 2008, s. 89.

⁴⁵ Schön 2019, s. 74.

⁴⁶ Lamppu – Ruohola 2023, s. 4.

2006/112/EY, jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)⁴⁷. Arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan EU:n alueella, ja arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan piiriin kuuluvat lähtökohtaisesti kaikki jäsenvaltiot niille kuuluvine alueineen.⁴⁸ Pakottavasta yleisluonteestaan huolimatta direktiivit luetaan sekundaarilainsäädännöksi⁴⁹, eli jäsenvaltioille annetuiksi ohjeiksi kansallisen lainsäädännön sisällöstä⁵⁰. Direktiivit velvoittavat jäsenvaltiota saavutettuun tulokseen nähden, mutta kansallisen viranomaisen valittavissa ovat käytettävät keinot ja muodot. Kunkin jäsenvaltion päätettävissä on siis käytännössä se, miten asiasta säädetään kansallisessa lainsäädännössä niin, että direktiivin tavoitteet saavutetaan tiettyyn ajankohtaan mennessä.⁵¹

2.2.1 Neutraliteettiperiaatteesta

EU:n arvonlisävero-oikeutta ohjaa joukko unionin primaarinormeihin lukeutuvia EU-oikeuden perusperiaatteita. Yksi arvonlisäverodirektiiviin keskeisesti liittyvistä periaatteista on yhdenvertaisuusperiaate.⁵² Sen ohella EUT:n oikeuskäytännössä esiintyy myös verotuksen neutraalisuuden periaate, joka tuomioistuimen mukaan ilmentää yhdenvertaisuusperiaatetta arvonlisäverotuksen alalla⁵³. Fiskaalisen tavoitteen ja ohjaavan vaikutuksen ohella verotuksella on näin ollen myös neutraalisuustavoite⁵⁴.

Neutraliteettiperiaate on unionin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustekijä⁵⁵, jonka pääasiallinen merkitys ja tavoite on välttää vaikuttamasta kuluttajien valintoihin sekä

⁴⁷ Neuvoston direktiivin 2006/112/EY kohdassa 1 lausutaan, että Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (1) on muutettu merkittävästi useaan kertaan, minkä seurauksena taas uuden muutoksen seurauksena direktiivi olisi selkeyden ja järjeistämisen vuoksi laadittava uudelleen. Tämä direktiivi on uudelleenlaadittu nykyisellä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY, jota kutsutaan yleisesti arvonlisäverodirektiiviksi.

⁴⁸ Lamppu – Ruohola 2023, s. 4.

⁴⁹ Schönin 2019, s. 74 mukaan sekundaarilainsäädännön kautta tapahtuva harmonisaatio on välillisen verotuksen alalla varsin merkittävää, sillä liiketoimiperusteisesti eli välillisesti kannettavien kansallisten verojen väliset erot vaikuttavat EU:n sisäiseen kauppaan enemmän kuin välittömien kansallisten verojen väliset erot.

⁵⁰ Suomen arvonlisäverolaki ei saa olla ristiriidassa direktiivin pakottavien säädösten kanssa, sillä ”yhteisöjen perustamissopimuksissa perustetun oikeusjärjestyksen keskeisiin piirteisiin kuuluu tiettyjen niiden määräysten ja tiettyjen toimielinten antamien säädösten välitön sovellettavuus ja yhteisön lainsäädännön ensisijaisuus sen kanssa ristiriidassa oleviin kansallisiin säännöksiin ja määräyksiin nähden - -”. Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehtyyn sopimukseen liittyvän asiakirjan C:1994:241:TOC s. 3.

⁵¹ Niskakangas – Viitala – Hokkanen 2020, s. 124. Ks. myös Davies 2013, s. 56.

⁵² Szudoczky 2014, s. 112.

⁵³ Asia C-460/07 Sandra Puffer, kohta 53.

⁵⁴ Niskakankaan, Viitalan ja Hokkasen 2020, s. 15–16 mukaan verotuksen ensisijainen tavoite on julkisen sektorin toiminnan rahoittaminen, minkä ohella sillä pyritään myös esimerkiksi kannustamaan tai estämään jotakin käyttäytymistä.

⁵⁵ Ks. Asia 50/88 Kühne kohta 10 sekä asia C-193/91 Mohsche kohta 9.

yritysten tuotantomenetelmiä tai jakelutietä koskeviin päätöksiin⁵⁶. Arvonlisäverojärjestelmän ei tulekaan vääristää taloudellista päätöksentekoa niin, että se johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin⁵⁷. Tämän vuoksi kuluttajien ohjaaminen verotuksella on lähtökohtaisesti esimerkiksi valmisteverojen eikä arvonlisäverotuksen tehtävä⁵⁸. Neutraliteettiperiaatteen keskeiset elementit on ilmaistu arvonlisäverodirektiivin 1(2) artiklassa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavarain tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

Arvonlisäverotuksen näkökulmasta neutraliteettiperiaatteella on kaksi pääasiallista ulottuvuutta: samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia tavaroita ja palveluja tulee kohdella arvonlisäverotuksessa samalla tavalla⁵⁹ ja toisaalta toimitus- ja tuotantoketjujen pituudella ei tule olla vaikutusta liiketoimen arvonlisäverokohteluun.⁶⁰ Näiden elementtien sisällyttäminen arvonlisäverodirektiivin 1(2) artiklaan kuvaa hyvin neutraliteettiperiaatteen merkitystä arvonlisäverotuksen piirissä, vaikka sen asemaa koskeva oikeuskäytäntö ei olekaan täysin yhdenmukaista. EUT:ssa neutraliteettiperiaatetta ei ole sinänsä pidetty yhtenä EU-oikeuden perusperiaatteista, mutta sitä on luonnehdittu tulkintaperiaatteeksi⁶¹ sekä yhteisen arvonlisävero-oikeuden käsitteeksi⁶². Myös arvonlisäveron yhtenäisyyden ja kilpailun vääristymisen poistamisen periaatteiden on oikeuskäytännössä katsottu sisältyvän

⁵⁶ Määttä 2015, s. 30.

⁵⁷ HE 88/1993 vp.

⁵⁸ Määttä 2015, s. 30.

⁵⁹ Asia C-309/06 Marks & Spencer, kohta 47.

⁶⁰ Szudoczky 2014, s. 112.

⁶¹ Asia C-44/11 Deutsche Bank, kohta 45.

⁶² Asia C-174/11 Zimmerman, kohta 22.

neutraliteettiperiaatteeseen⁶³. Tämän valossa myös kilpailun vääristymisen poistamista voidaan pitää yhtenä neutraliteettiperiaatteen ulottuvuuksista.

2.3 Suomen arvonlisäverojärjestelmästä

Suomen arvonlisäverotuksesta säädetään arvonlisäverolaissa (AVL, 30.12.1993/1501). Arvonlisävero on välillinen vero, jota AVL 1 §:n mukaan suoritetaan valtiolle 1) liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoimituksesta ja palvelun myynnistä; 2) Suomessa tapahtuvasta tavarantoimituksesta maahantuonnista; 3) Suomessa tapahtuvasta AVL 26 a §:ssä tarkoitettua tavarantoimitusta yhteisömuotoisesta sekä 4) Suomessa tapahtuvasta AVL 72 1 §:ssä tarkoitettua tavarantoimitusta siirto- ja varastointimenettelyistä. Välillisenä verona arvonlisäveron lopulliset maksajat eli kuluttajat eivät tilitä veroa valtiolle, vaan veron tilittäjinä toimivat tavarantoimittajat ja palveluja myyvät yritykset, jotka siirtävät veron myyntihintoihinsa. Tämän seurauksena kuluttajat maksavat veron myyjäyritykselle, jonka toimesta vero tilitetään valtiolle ikään kuin kuluttajan puolesta.⁶⁴

Arvonlisävero on niin ikään kulutusvero. Tämä tarkoittaa sitä, että veroa maksetaan tavarantoimitusten ja palvelujen kulutuksesta. Näin ollen veron maksajia ovat tavarantoimittajat ja palvelujen lopulliset kuluttajat eli kotitaloudet. Lähtökohtaisesti verotulot kertyvät kansainvälisessä kaupassa siihen valtioon, jossa lopullinen kulutus tapahtuu, eivätkä vaikkapa siihen valtioon, jossa tavara tai palvelu on tuotettu.⁶⁵ Suomessa arvonlisäverovelvolliset laskevat itse vero- ja maksut valtiolle suoritettavan arvonlisäveron määrän ja maksavat sen oma-aloitteisesti Verohallinnolle ilman erillistä maksuunpanoa⁶⁶.

Arvonlisäverovelvollisia ovat tavarantoimittajat ja jälleenmyyjät, sillä arvonlisäveroa maksetaan vaihdannan kaikissa vaiheissa. Jotta vero on verojärjestelmän tarkoituksen mukaisesti kuluttajan ostaman tuotteen hinnassa vain kertaalleen verokannan osoittaman suuruisena, on yrityksille myönnetty arvonlisäveron vähennysoikeus. Tämä vähennysoikeus mahdollistaa sen, että vero ei kertaannu siitä huolimatta, että kaikki yritykset kaikissa vaihdannan vaiheissa tilittävät valtiolle arvonlisäveron. Vähennysoikeuden myötä

⁶³ Asia C-481/98 Komissio v. Ranskan tasavalta, kohdat 21–22.

⁶⁴ Lamppu – Ruohola 2023, s. 6.

⁶⁵ Lamppu – Ruohola 2023, s. 6.

⁶⁶ Tästä syystä arvonlisävero on luonteeltaan myös oma-aloitteinen vero. Lamppu – Ruohola 2023, s. 7.

kukin verovelvollinen yritys saa vähentää tilitettävän veron määrästä ostamiensa tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron. Tämän seurauksena tuotteen myyntihinnasta poistuu sen tuottamiseen tarvittujen hyödykkeiden hinnoissa maksettu vero.⁶⁷

Tämän tutkielman käsitellessä matkailualan arvonlisäverotusta, paneudutaan aihepiirin taustaan sekä arvonlisäverotukseen erityispiirteineen seuraavissa kappaleissa ainoastaan palvelukaupan näkökulmasta ja itse tutkielman aihetta pohjustavista lähtökohdista.

2.3.1 Myyntimaasäännöksistä ja käännetystä verovelvollisuudesta

Jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin puitteissa määritellä, milloin valtiolle syntyy verotusoikeus. Suomessa verotusoikeuden laajuus perustuu niin kutsuttuihin myyntimaasäännöksiin. Myyntimaasäännösten mukaan Suomessa tapahtuvaksi katsottavasta tavarankäytön ja palvelun myynnistä on tavanomaisesti suoritettava vero Suomeen. AVL 1 a §:n 1 momentin mukaan Suomella tarkoitetaan Euroopan yhteisöjen lainsäädännön mukaista Suomen arvonlisäveroaluetta, johon kuuluu myös Ahvenanmaan maakunta. Palvelukaupassa palvelun myyntimaa määräytyy joko yleissäännöksen tai kyseistä palvelua koskevan erityissäännön perusteella: jos palvelun myynnistä ei ole säädetty erityissäännöstä, palvelun myyntiin sovelletaan yleissäännöstä⁶⁸. Erilaiset yleissäännökset tulevat sovellettavaksi riippuen siitä, myydäänkö palvelut elinkeinonharjoittajille vai kuluttajille.⁶⁹

Kaikissa EU-jäsenvaltioissa sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Käännetyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan menettelyä, jossa verovelvollinen myynnistä on myyjän sijaan ostaja, kun elinkeinonharjoittajan myy yleissäännöksen mukaisen palvelun toiseen EU-maahan sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle.⁷⁰ Tällaisissa tilanteissa palvelun myyntimaaksi eli verotusvaltioksi katsotaan pääsääntöisesti se maa, jossa sijaitsevaan ostajan kiinteään toimipaikkaan palvelu luovutetaan. Tilanteissa, jossa palvelua ei luovuteta ostajan kiinteään toimipaikkaan, myyntimaaksi katsotaan maa, jossa on ostajan liiketoiminnan kotipaikka.⁷¹

⁶⁷ Lamppu – Ruohola 2023, s. 6.

⁶⁸ Ks. AVL 65 §, ” - - ellei jäljempänä toisin säädetä.”

⁶⁹ VH/4150/00.01.00/2021.

⁷⁰ VH/4150/00.01.00/2021.

⁷¹ Lamppu – Ruohola 2023, s. 4 ja s. 574.

AVL 65 §:n mukaan elinkeinonharjoittajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Saman lainkohdan mukaan tilanteissa, jossa tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, katsotaan se myydyksi Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä. Vastaavasti suomalaisen myyjän myydessä yleissäännön alaisen palvelun luovuttaen sen ostajan ulkomailla sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai kiinteään toimipaikkaan luovuttamisen sijasta ulkomailla kotipaikan omaavalle ostajalle, myynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa Suomeen. Myyntimaa ja verotusvaltio määräytyvät näin ollen ostajan liiketoiminnan kotipaikan tai kiinteän toimipaikan mukaan.⁷²

Aina, kun myyjä ei ole sijoittautunut ostajan jäsenvaltioon ja kyse on yleissäännön mukaisesta palvelun myynnistä, sovelletaan myyntiin arvonlisäverodirektiivin 194 artiklan mukaista käännettyä verovelvollisuutta. Käännetty verovelvollisuus poistaa usein toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen myyjän veloitteen rekisteröityä verovelvolliseksi ostajan valtiossa. Esimerkiksi suomalaisen myyjän myydessä palvelun toisesta EU-maasta olevalle ostajalle ostaja maksaa palvelun ostosta oman maansa veron myyjän puolesta. Saman yleissäännön mukaan ulkomaalaisen⁷³ myyjän, joka luovuttaa palvelun suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle tai ulkomaisen elinkeinonharjoittajan kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee Suomessa, ei tarvitse yleensä rekisteröityä Suomeen verovelvolliseksi. Käännetyn verovelvollisuuden perusteella ulkomaalaisen myynnistä veron maksaa suomalainen ostaja.⁷⁴

2.4 Matkailualan arvonlisäverotus

Muiden yritysten tavoin myös matkailualan toimijoiden liiketoiminta on arvonlisäverollista. Matkailualan toimijan myynnin arvonlisäverokäsittelyyn vaikuttaa olennaisesti se, millä tavalla myyjä toimii: suorittaako hän matkailupalvelut itse, välittääkö hän niitä eteenpäin tuottajan lukuun vai myykö hän niitä edelleen omissa nimissään⁷⁵. Matkailualan toimijoita ovat ensisijaisesti matkatoimistot ja muut matkanjärjestäjät.

⁷² Lamppu – Ruohola 2023, s. 574.

⁷³ Ulkomaalaisella tarkoitetaan AVL 10 §:n mukaan elinkeinonharjoittajaa, jonka liiketoiminnan kotipaikka on ulkomailla. Liiketoiminnan kotipaikan käsite on taas määritelty Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 10 artiklassa, johon viitataan hallituksen esityksessä (HE 56/2014) ja todetaan, että liiketoiminnan kotipaikka on paikka, jossa yrityksen keskushallinnon tehtävät suoritetaan.

⁷⁴ Lamppu – Ruohola 2023, s. 574.

⁷⁵ VH/2397/00.01.00/2019.

Matkanjärjestäjän käsite on määritelty samalla tavalla niin matkapalveluyhdistelmistä annetun lain (L 901/2017) 5 §:ssä että matkapalveluyhdistelmien tarjoajista annetun lain (14.12.2017/921) 2 §:ssä⁷⁶. Näiden lakien mukaan matkanjärjestäjällä tarkoitetaan sellaista elinkeinonharjoittajaa, joka yhdistää matkapaketteja ja myy tai muutoin tarjoaa niitä joko suoraan tai toisen elinkeinonharjoittajan välityksellä tai yhdessä toisen elinkeinonharjoittajan kanssa. Määritelmään sisältyy myös sellainen elinkeinonharjoittaja, joka toimittaa matkustajan tiedot toiselle elinkeinonharjoittajalle laissa tarkemmin määriteltyä verkkovarausmenettelyä käyttäen. Kansallisessa arvonlisäverolaissa matkanjärjestäjän käsitettä ei taas ole määritelty. Arvonlisäverotuskäytännössä matkanjärjestäjänä pidetään kuitenkin kaikkia niitä verovelvollisia, jotka myyvät matkatoimistopalveluja omissa nimissään ja käyttävät matkojen toteuttamisessa muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita tai suorittamia palveluja⁷⁷. Poikkeukseksi tästä mainitaan Verohallinnon ohjeessa satunnainen yhden tai kahden yksittäisen matkan järjestäjä tai toimija, joka järjestää yksinomaan päivämatoja⁷⁸.

Matkatoimistoilla ja matkanjärjestäjillä veron perusteen laskeminen poikkeaa tavanomaisesta silloin, kun matkanjärjestäjä myy omissa nimissään muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi ostamia tavaraita ja palveluja. Tällöin kyse on matkatoimistopalvelujen myynnistä.⁷⁹ Arvonlisäverolaissa esiintyy matkailualla toimivia yrityksiä, yhteisöjä ja toiminimiä koskevia erityissäännöksiä, jotka pohjautuvat EU:n arvonlisäverodirektiivin XII osaston 3 luvun 306–310 artiklaan. Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä on yksi nykyisestä kuudesta arvonlisäverodirektiivin sisältämästä erityisjärjestelmästä⁸⁰. Unionin oikeuden antamien suuntaviivojen ja kansallisen arvonlisäverotuksen lähtökohtien kartoittamiseksi arvonlisäverodirektiivin sisältöä tarkastellaan seuraavaksi lyhyesti matkailualan arvonlisäverotuksen osalta pohjaten direktiivin kolmeen eri kieliversioon: englanninkieliseen, suomenkieliseen sekä tanskankieliseen. Useamman kieliversioon tarkastelu

⁷⁶ Hallituksen esityksessä (283/1994) viitataan matkanjärjestäjä -käsitteen osalta matkatoimistoja koskevaan lainsäädäntöön.

⁷⁷ Lamppu – Ruohola 2023, s. 793–794.

⁷⁸ VH/2397/00.01.00/2019. Komission teettämän tutkimuksen mukaan Suomi ja Italia ovat ainoat 27 jäsenvaltiosta, joissa alle 24 tunnin mittaiset matkat, joihin ei sisälly yöpymistä, jätetään matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle. Muissa 25 jäsenvaltiossa matkan pituudella ei ole merkitystä erityisjärjestelmän soveltamisen kannalta. TAXUD/2016/AO-05, s. 75.

⁷⁹ Ks. AVL 80.1 §

⁸⁰ Muut viisi erityisjärjestelmää ovat i) pienten yritysten erityisjärjestelmä; ii) yhteinen maataloustuottajien vakiokantajajärjestelmä; iv) käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelmät; v) sijoituskultaa koskeva erityisjärjestelmä ja vi) erityisjärjestelmä, joka koskee sijoittautumattomien verovelvollisten suorittamia sähköisiä palveluja muille kuin verovelvollisille henkilöille. Doesum – Kesteren – Cornielje – Nellen 2020, s. 56.

havainnollistaa mahdollisia poikkeuksia artiklojen sanamuodoissa, jotka voivat taas puolestaan johtaa direktiivin mahdollisiin poikkeaviin tulkintoihin jäsenvaltioiden välillä.

2.4.1 Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä arvonlisäverodirektiivissä

Matkatoimistoja koskevaa arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmää käsitellään arvonlisäverodirektiivissä kaiken kaikkiaan viiden artiklan verran. Viidestä artiklasta ensimmäisen, artiklan 306, suomenkielinen sanamuoto on seuraavanlainen: ”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. Turistimatkojen järjestäjiä pidetään matkatoimistoina tätä lukua sovellettaessa.” Direktiivin 307 artiklan mukaan sellaisia liiketoimia, jotka matkatoimisto suorittaa matkan toteuttamiseksi 306 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti, pidetään yhtenä matkatoimiston asiakkaalle suorittamana palveluna. Tätä palvelua verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa matkatoimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta se on suorittanut palvelun. Vaikka arvonlisäverodirektiivin 306–307 artiklat ovat muuten sisällöltään täysin samanlaiset kolmessa eri kieliversiossa, käytetään direktiivin suomenkielisessä versiossa toistuvasti sanaa ”asiakas”, kun taas direktiivin tanskankielisessä versiossa toistuu sana matkustaja (”rejsende”). Englanninkielisessä versiossa sanamuoto vaihtelee, kun 306 artiklassa käytetään sanaa asiakas (”customer”) ja 307 artiklassa taas sanaa matkustaja (”traveler”).

Marginaaliverotusmenettelyä ohjeistavassa arvonlisäverodirektiivin 308 artiklassa säädetään, että matkatoimiston suorittaman palvelukokonaisuuden veron perusteena ja arvonlisäverottomana hintana pidetään matkatoimiston katetta. Suomenkielisen kieliversion mukaan tämä tarkoittaa ”asiakkaan” ja tanskan- ja englanninkielisen kieliversion mukaan ”matkustajan” maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä erotusta. Direktiivin 309 artiklan mukaan sellaisissa liiketoimissa, joissa matkatoimisto turvautuu muihin verovelvollisiin, joiden palvelut suoritetaan Euroopan unionin ulkopuolella, matkatoimiston tekemä palvelusuoritus rinnastetaan 153 artiklan

mukaisesti vapautettuun välittäjien toimintaan. Tällaisen matkatoimistopalvelun myyminen on siis matkatoimistolle verotonta.⁸¹ 309 artiklan osalta kolmessa eri kieliversiossa ei ole minkäänlaisia eroavaisuuksia.

Direktiivin 310 artiklassa säädetään vielä arvonlisäveron vähennyksestä ja palautuksesta. Suomenkielisessä versiossa säädös kuuluu seuraavasti: ”Muiden verovelvollisten matkatoimistolle toimittamaan laskuun merkitsemät arvonlisäverot sellaisista 307 artiklassa tarkoitettuista liiketoimista, jotka välittömästi koituvat matkustajan hyväksi, eivät oikeuta vähennykseen eivätkä palautukseen missään jäsenvaltiossa.”. 310 artiklan osalta sanamuoto on kaikissa kolmessa kieliversiossa sama, ”matkustaja”. Direktiivin suomenkielisessä versiossa käytetään siis muuten toistuvasti sanaa ”asiakas”, mutta 310 artiklassa sanamuotona on poikkeuksellisesti ”matkustaja”. Tanskankielisessä versiossa sanamuotona toistuu poikkeuksetta ”matkustaja” (rejsende), pitkälti samoin kuin englanninkielisessä versiossa, jossa sanamuoto 306 artiklassa on kuitenkin ”matkustajan” (traveller) sijaan poikkeuksellisesti ”asiakas” (customer).

2.4.2 Matkatoimistopalvelut

Kun myyjä hankkii palvelut joko kokonaan tai osittain toiselta matkailualan toimijalta, ja myy näitä toisen elinkeinonharjoittajan tuottamia eli alihankittuja matkailupalveluja tai useammasta alihankintapalvelusta koostuvia kokonaisuuksia omissa nimissään ja omaan lukuunsa, on kysymys arvonlisäverotuksessa matkatoimistopalveluksi kutsutun kokonaispalvelun myynnistä⁸². Tyypillisiä matkatoimistopalveluja ovat esimerkiksi pakettimatkat, johon sisältyy matka ja majoitus. Myyjän ei tarvitse olla matkatoimisto, vaan myös minkä tahansa muun matkailualan palveluja omissa nimissään myyvän yhtiön palvelua voidaan kutsua matkatoimistopalveluksi.⁸³ Kuten aiemmin on selostettu, matkatoimistopalvelujen myynnistä ei makseta arvonlisäveroa yleisten säännösten mukaisesti, vaan AVL 80 §:n mukaisten marginaaliverotusmenettelyä koskevien säännösten nojalla.

⁸¹ Kuitenkin sellaiset liiketoimet, joissa matkatoimisto turvautuu muihin verovelvollisiin, ja joita suoritetaan sekä unionissa että sen ulkopuolella, on vapautettu verosta vain sen matkatoimistopalvelun osalta, joka koskee unionin ulkopuolella suoritettuja liiketoimia. Arvonlisäverojärjestelmästä annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, 309 artikla, kohta 2.

⁸² Laatikainen-Mattsson – Hämäläinen, s.24. Ks. myös Lamppu – Ruohola 2023, s. 798–799.

⁸³ Lamppu – Ruohola 2023, s. 794.

Marginaaliverotusmenettelystä ja sen soveltamisesta tarkemmin alaluvussa 2.5 sekä luvussa 3, joka käsittelee nimenomaisesti marginaaliverotusmenettelyn soveltamista Suomessa.

Matkailualan myyjän eli tyypillisimmin matkatoimiston tai matkanjärjestäjän myymä matkailupalvelujen yhdistelmä katsotaan arvonlisäverolain mukaiseksi matkatoimistopalveluksi, jonka myyntiin sovelletaan marginaaliverotusmenettelyä, kun kaikki seuraavista edellytyksistä täyttyvät:

1.
 - a. Myyjä on arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä.
 - b. Matkanjärjestäjä myy ostamansa palvelut omissa nimissään.

2.
 - a. Matkanjärjestäjä ostaa palvelun edelleen myytäväksi elinkeinonharjoittajan asemassa olevalta myyjältä Suomesta tai toisesta EU-maasta.
 - b. Palvelu on välittömästi matkustajan hyväksi ostettu matkan järjestämiseen liittyvä palvelu.
 - c. Marginaaliverotusmenettely soveltuu tietyin edellytyksin myös yksittäisiin kuljetus- tai majoituspalvelun myynteihin.⁸⁴

Edellytykset koskevat siis niin myyjän asemaa kuin tarjotun palvelun luonnetta. Kuten edellä on selostettu, lähtökohtaisesti sellainen yritys, joka katsotaan matkanjärjestäjäksi matkailualan lainsäädännön perusteella, on yleensä myös arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkanjärjestäjä.⁸⁵

2.5 Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettely

Edellä on kartoitettu sitä, milloin kysymyksessä on arvonlisäverolaissa tarkoitettu matkatoimistopalvelun myynti ja miten matkatoimistopalvelujen arvonlisäverotuksesta säädetään EU:n arvonlisäverodirektiivissä. Suomen kansallisessa lainsäädännössä matkatoimistopalvelujen arvonlisäverotusta koskevat säädökset löytyvät AVL 80 §:stä.

⁸⁴ VH/2397/00.01.00/2019.

⁸⁵ VH/4150/00.01.00/2021.

Matkatoimistopalvelujen myyntiin ryhdyttiin soveltamaan arvonlisäverodirektiiviin pohjautuvaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää heti Suomen liittyttyä EU:n jäseneksi, kun samalla käyttöön otettiin unionin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä⁸⁶. Kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössä ja oikeuskirjallisuudessa matkatoimistoja koskevasta erityisjärjestelmästä käytetään tyypillisemmin termiä matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettely.

Kuten aikaisemmin on selostettu, AVL 80 §:n mukaan matkapalveluyhdistelmistä annetussa laissa tarkoitetun matkanjärjestäjän myydessä omissa nimissään toisen elinkeinonharjoittajan suorittaman ja välittömästi matkustajan hyväksi tulevan yhdistelmän palveluja, katsotaan matkanjärjestäjän myyvän ostajalle yhden kokonaispalvelun, jota kutsutaan matkatoimistopalveluksi. Näiden matkatoimistopalvelujen myynnistä matkanjärjestäjän on suoritettava arvonlisävero marginaaliverotusmenettelyn mukaisesti.⁸⁷ Lisäksi marginaaliverotusmenettelyä on sovellettava myös tiettyjen yksittäisen matkailupalvelujen myynnistä⁸⁸. Vero lasketaan matkatoimistopalvelun myyntihinnalle marginaaliverotusmenettelyä soveltaen, kun kaikki soveltamisedellytykset täyttyvät. Matkatoimistopalvelujen myyntiin sovelletaan AVL 84 §:n mukaista yleistä 24 %:n verokantaa. Edellytysten täytyessä marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen on pakollista.⁸⁹ Marginaaliverotusmenettelyn soveltumista ja soveltamista käsitellään tarkemmin luvussa 3.

2.5.1 Matkatoimistopalvelujen myyntimaasäännös

AVL 66 §:n yleissäännön nojalla Suomella on verotusoikeus matkatoimistopalveluun ja sen sisältämään voittomarginaaliin sellaisissa tilanteissa, joissa palvelu luovutetaan muussa kuin elinkeinonharjoittajan roolissa toimivalle ostajalle Suomessa sijaitsevan suomalaisen tai ulkomaisen matkatoimiston kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelua ei luovuteta kiinteästä

⁸⁶ HE 283/1994 vp, s. 18.

⁸⁷ Lamppu – Ruohola 2023, s. 793.

⁸⁸ Euroopan unionin tuomioistuimen asiaan C-163/91 mukaan myös sellainen yksittäinen palvelu, johon sisältyy lisäksi oheispalvelua, kuten tieto-, neuvonta- tai muita palveluja, joiden avulla matkatoimisto tarjoaa lomavaihtoehtoja tai loma-asunnon varaamispalvelun, voi olla matkatoimistopalvelu. Tämä yksittäinen matkatoimistopalveluksi katsottava palvelu voi olla myös pelkkä majoitus- tai kuljetuspalvelu, jos se myydään matkanjärjestäjän nimissä. Asia C-163/91.

⁸⁹ Verohallinnon tulkinta on, että kaikkien marginaaliverotusmenettelylle asetettujen edellytysten täytyessä menettelyn soveltaminen on pakollista kaikkiin Suomessa sekä toisessa EU-maassa tehtyihin ostoihin ja myynteihin. Jos soveltamisen edellytykset eivät täyty, myyjä menettelee vastaavasti, kun myysi itse tuottamansa vastaavan palvelun. VH/2397/00.01.00/2019

toimipaikasta, verotusoikeus matkatoimistopalveluun on Suomella, kun myyjän liiketoiminnan kotipaikka on Suomessa. AVL 69 g §:n erityissäännöstä sovelletaan silloin, kun matkanjärjestäjä myy AVL 80 §:ssä tarkoitettua matkatoimistopalvelun elinkeinonharjoittajalle. Myös näissä tapauksissa katsotaan, että matkatoimistopalvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, on se myyty Suomessa, jos myyjän liiketoiminnan kotipaikka on täällä. Sillä seikalla, mihin matka suuntautuu tai minkä maalaiselle matkailijalle matkatoimistopalvelu myydään, ei ole myyntimaasäännöksen kannalta merkitystä⁹⁰. Sitä vastoin silloin, kun myyjä ei ole sijoittautunut Suomeen ja luovuttaa matkatoimistopalveluna pidettävän matkailupalveluyhdistelmän asiakkaalle ulkomailta, matkatoimistopalvelun voittomarginaalista ei makseta arvonlisäveroa Suomeen.

2.5.2 Marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen tausta

Matkatoimistojen ja muiden matkanjärjestäjien tarjoamat palvelut ovat tyypillisesti palvelupaketteja, joihin kuuluu useampia eri palveluja, kuten esimerkiksi kuljetus- ja majoituspalveluja. Näitä palveluja suoritetaan joko matkanjärjestäjän valtion alueella tai sen ulkopuolella. Marginaaliverotusmenettelyä ja sen soveltamista onkin perusteltu sillä, että palvelupakettien muodostuessa useista eri osista, niiden verotuspaikkaa, veron perustetta ja verojen vähennystä koskevien yleisten arvonlisäverolain säännösten soveltaminen olisi matkanjärjestäjille ongelmallista. Tämän helpottamiseksi kaikkia matkanjärjestäjän kolmansilta osapuolilta hankkimia ja matkustajalle edelleen myytäviä liiketoimia kohdellaan yhtenä suorituksena eli matkatoimistopalveluna.⁹¹

Marginaaliverotusmenettelyn pääasiallinen tarkoitus ja päämäärä on yksinkertaistaa EU:n arvonlisäverosääntöjen soveltamista. Samalla marginaaliverotusmenettelyn tapaiset erityisjärjestelmät vähentävät yritysten hallinnollista ja sääntelyn noudattamisesta aiheutuvaa taakkaa⁹². Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn ja sen soveltamisen seurauksena matkanjärjestäjän ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi kaikissa niissä EU:n jäsenvaltioissa, joissa sen myymään matkapakettiin sisältyviä palveluja suoritetaan⁹³.

⁹⁰ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen – Pikkujämsä 2023, luku 14.

⁹¹ Lamppu – Ruohola 2023, s. 792.

⁹² OECD 2016, s. 76.

⁹³ Laatikainen-Mattsson – Hämäläinen 2015, s. 102.

Muun ohella matkanjärjestäjän ei järjestelmän luonteen takia tarvitse olla perillä useamman valtion paikallisista arvonlisäverosäännöistä⁹⁴. Erityisjärjestelmän tavoitteena on myös sen varmistaminen, että EU:n sisällä tehdyistä matkoista ja niihin liittyvistä palveluista saatavat tuotot tulevat verotetuksi siinä jäsenvaltiossa, jossa kunkin yksittäisen palvelun loppukäyttö tapahtuu. Erityisjärjestelmän käytöllä pyritään turvaamaan myös se, että matkatoimiston tai muun matkanjärjestäjän tuotto verotetaan siinä jäsenvaltiossa, johon tämä on sijoittautunut.⁹⁵

EU:ssa matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä on ollut käytössä vuodesta 1977. Tällöin otettiin käyttöön silloinen neuvoston kuudes direktiivi, jonka 26 artiklasta löytyivät erityisjärjestelmää koskevat ja nykyisen arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklaa vastaavat säädökset. Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä ei vielä sisällynyt komission ehdotukseen kuudenneksi direktiiviksi⁹⁶, mutta sitä koskevat säännökset sisällytettiin direktiiviin lainsäädäntöprosessin myöhemmässä vaiheessa. Tämän seurauksena direktiivin valmistelutöissä ei ole juuri perusteita matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoitteista. Erityisjärjestelmän käyttöönoton tarkoitusta on kuitenkin sittemmin selvitetty esimerkiksi EU:n tuomioistuimen oikeuskäytännössä sekä julkisasiamiehen lausunnoissa ja sitä pidetään nyt vakiintuneena⁹⁷.

Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä on säilynyt melko muuttumattomana käyttöönottovuodestaan 1977 lähtien⁹⁸. Muutoksia järjestelmään on ehdotettu esimerkiksi Euroopan komission toimesta vuonna 2002⁹⁹, mutta Euroopan neuvosto ei päässyt komission ehdotuksesta yksimielisyyteen ja aloite vedettiin pois lopulta vuonna 2014 sen jälkeen, kun EUT oli antanut tuomion asiassa C-189/11 komissio vastaan Espanja¹⁰⁰. Tällä hetkellä Euroopan komissiossa on kuitenkin käsitteillä uusi matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää

⁹⁴ Doesum – Kesteren – Cornielje – Nellen 2020, s. 682.

⁹⁵ TAXUD/2016/AO-05, s. 31.

⁹⁶ Komission ehdotuksessa kuudenteen direktiiviin sisältyviksi erityisjärjestelmiksi luetaan ainoastaan ”Special Scheme for Small undertakings”, ”Special Scheme for second-hand goods” sekä ”Common flat-rate scheme for farmers”. COM (73) 950, s. 49-53. Ks. myös Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asioissa C-189/11, C-193/11, C-236/11, C-269/11, C-293/11, C-296/11, C-309/11 ja C-450/11 (jäljempänä ECLI:EU:C:2013:365/Document 62011CC0189) kohta 5.

⁹⁷ TAXUD/2016/AO-05, s. 31.

⁹⁸ TAXUD/2016/AO-05, s. 11.

⁹⁹ Muutosehdotuksen tavoitteena oli muun muassa sisällyttää EU:n ulkopuolelle sijoittautuneet matkatoimistot arvonlisäverojärjestelmän piiriin, kun ne myivät matkatoimistopalveluja EU:hun sijoittautuneille asiakkaille sekä antaa matkatoimistojen ja matkanjärjestäjien valita sovellettavaksi myös ”tavanomainen” arvonlisäverojärjestelmä matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän sijaan. TAXUD/2016/AO-05, s. 26.

¹⁰⁰ TAXUD/2016/AO-05, s. 27. Edellisen muutosehdotuksen osalta ks. myös seuraava alaluku 2.6.

käsitlevä muutosehdotus. Lisää muutosehdotuksen taustasta, sisällöstä ja tavoitteista selostetaan luvussa 5.

2.6 Matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään liittyvien kiistanalaisuuksien historia

Vuonna 1977 käyttöön otettuun matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään liittyvät ongelmat ulottuvat pitkälle sen historiaan. Esimerkiksi EU:n jäsenvaltiot ja niihin sijoittautuneet matkatoimistot ovat toistuvasti nostaneet esiin järjestelmään yhdistettyjä haasteita. Euroopan komissiolle on jo vuosien ajan esitetty valituksia muun muassa sen osalta, kuinka matkatoimiston myymiä palveluja kohdellaan EU:n sisällä eri tavoin riippuen siitä, mihin jäsenvaltioon matkatoimistot ovat sijoittautuneet.¹⁰¹ Tunnistettujen ongelmien seurauksena erityisjärjestelmän uudistaminen on ollut komissiossa käsittelyssä kahteen otteeseen¹⁰², mutta järjestelmää ei ole tästä huolimatta vielä toistaiseksi koskaan päivitetty¹⁰³. Tässä alaluvussa käsitellään lyhyesti komission edellisen muutosehdotuksen merkittävimpiä kohtia.

2.6.1 Komission edellinen muutosehdotus

Edellisen kerran matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää on yritetty uudistaa Euroopan komission toimesta vuonna 2002, jolloin komissio julkaisi ehdotuksen kuudennen direktiivin muuttamisesta matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän osalta. Muutosehdotuksen tarkoituksena oli tällöin 1) antaa matkanjärjestäjien lisätä arvonlisävero voittomarginaaliinsa; 2) sisällyttää järjestelmään myös EU:n ulkopuoliset matkanjärjestäjät sellaisissa tapauksissa, joissa matkan ostaja sijaitsee EU:n alueella; 3) antaa matkanjärjestäjille mahdollisuus hakeutua arvonlisäveron yleisten säännösten piiriin ja 4) sallia matkanjärjestäjien laskea yksi voittomarginaali kaikista tietyille ajanjaksoille sijoittuvista matkoista. EU:n ulkopuolisten matkanjärjestäjien sisällyttämisellä erityisjärjestelmän piiriin tavoiteltiin erityisesti verotuksen neutraaliutta ja tasapuolisempaa asemaa matkanjärjestäjien välillä.¹⁰⁴

¹⁰¹ COM(2002) 64 final, s. 3.

¹⁰² Tutkielman kirjoittamishetkellä helmikuussa 2024 vuonna 2020 alkunsa saanut muutosehdotus oli edelleen käsittelyssä komissiossa. Kyseinen muutosehdotus on kahdesta muutosehdotuksesta jälkimmäinen.

¹⁰³ taxud.c.1(2022)8070018, s. 4.

¹⁰⁴ COM(2002) 64 final, s. 11-12.

Yksi komission ehdottamista muutoksista oli myös silloisen kuudennen direktiivin 26 artiklan muuttaminen siten, että tietyissä kieliversioissa esiintyvä sana ”matkustaja” korvattaisiin järjestelmällisesti sanalla ”asiakas”. Ehdotuksen perusteluissa komissio esitti vaaditun muutoksen syiksi esimerkiksi sen, että yhtenä järjestelmän suurimmista ongelmista pidettiin sitä, että tarkalleen ottaen järjestelmää tuli soveltaa ainoastaan silloin kun matkapalvelut myydään matkustajalle. Tämän haasteen olivat komission mukaan ottaneet esille niin jäsenvaltiot kuin matkatoimistot. Kyseinen sääntö oli otettu käyttöön vuoden 1977 markkinatilanteessa, jolloin matkatoimistot myivät matkapaketit pääsääntöisesti suoraan matkustajalle. Komission mukaan tilanne oli sittemmin muuttunut huomattavasti. Esimerkiksi alan toimijoiden lukumäärä oli selvästi kasvanut ja yhä useammat matkatoimistopalvelut myytiin joko toisille matkatoimistoille tai muille verovelvollisille.¹⁰⁵

Ehdotuksen korjatussa versiossa 2003 komission ajatus oli vielä laajentaa sähköisille palveluille tarkoitettua erityisjärjestelmää niin, että se kattaisi myös matkatoimistopalvelujen myynnin. Näin menettelemällä EU:ssa olisi voitu päästä käsiksi myös unionin alueen ulkopuolella sijaitsevien matkatoimistojen liiketoimien verotukseen. Tällä tavoin oli tarkoitus tehdä siinä laajuudessa, kun matkatoimistopalvelut suoritettiin EU:ssa ja niiden ostajana toimi EU:hun sijoittautunut asiakas.¹⁰⁶ Komission pyrkimys oli estää kyseisellä keinolla kilpailun vääristyminen, joka seurasi sitä, että matkatoimistopalvelujen myynti oli siirtynyt yhä selvemmin Internetin puolelle. Verkkomyynnin kasvun myötä yhä useampi EU:n ulkopuolella sijaitsevista matkanjärjestäjistä tarjosi matkoja myös EU:n sisäpuolella EU:hun sijoittautuneille asiakkaille. Komissio katsoi, että jäsenvaltioihin sijoittautuneiden matkanjärjestäjien kannalta oli eriarvoista, että toisin kuin niihin, kolmansiin maihin sijoittautuneihin matkatoimistoihin ei sovellettu matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää.¹⁰⁷

Esittämänsä muutosehdotuksen perusteluna komissio piti esimerkiksi sitä, että useat jäsenvaltiot sovelsivat matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän osalta vaihtoehtoista tulkintaa. Näin ne tekivät muun muassa laajentamalla erityisjärjestelmän soveltamisalaa koskemaan myös muille asiakkaille kuin matkustajille tapahtuvia matkatoimistopalvelujen suorituksia. Tämän seurauksena oli erityisjärjestelmän epäyhtenäinen soveltaminen unionin eri puolilla. Komission mukaan tällainen tilanne oli ristiriidassa sisämarkkinoiden

¹⁰⁵ COM(2002) 64 final, s. 3.

¹⁰⁶ Document 52003PC0078(01).

¹⁰⁷ COM(2002) 64 final, s. 4.

moitteettoman toiminnan kanssa ja väärästi lisäksi kilpailua eri jäsenvaltioihin sijoittautuneiden elinkeinonharjoittajien välillä. Epäyhtenäinen soveltaminen johti komission mukaan mahdollisesti myös kaksinkertaiseen verotukseen.¹⁰⁸ Lukuisista perusteluista huolimatta asiassa ei kuitenkaan lopulta päästy sopuun Euroopan neuvostossa, jossa ehdotus oli pitkään käsiteltävänä. Aloite vedettiin takaisin viimein vuonna 2014 sen jälkeen, kun EUT oli antanut tuomionsa asiaan C-189/11 Komissio vs. Espanja.¹⁰⁹

¹⁰⁸ COM(2002) 64 final, s. 4.

¹⁰⁹ TAXUD/2016/AO-05, s. 26.

3. Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen

3.1 Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettely Euroopan Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä

Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioilla on korostunut asema EU-oikeuden tulkinnassa. Koska esimerkiksi sekundaarinormistoon lukeutuvat direktiivit ovat melko väljästi muotoiltuja, määrittelevät EUT:n tuomiot pitkälti sitä, mikä merkitys EU-oikeuden säännöksillä on jäsenvaltioiden verotuksessa. Jäsenvaltioiden tulee ottaa tuomioistuimen ratkaisut huomioon muun muassa silloin, kun kansalliset tuomioistuimet tulkitsevat EU-oikeudellisia ulottuvuuksia ilmentäviä kansallisia lainsäädännöllisiä normejaan.¹¹⁰ EUT:n oikeuskäytännöllä on näin ollen merkittävä rooli myös EU-oikeuden soveltamisessa. Tuomioistuimen tulkinta vaikuttaa keskeisesti siihen, miten EU-oikeutta sovelletaan ja pannaan täytäntöön jäsenvaltioissa.¹¹¹ Tämän vuoksi tuomioistuimen ratkaisukäytännön laajamittainen tarkastelu on tarpeellista EU-oikeudelliseen sekundaarinormiin¹¹² sisältyvän säännöksen soveltamista tutkiessa.

EUT:ssa on paljon oikeuskäytäntöä liittyen matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn soveltamisalaan. Ennakkoratkaisujen yksityiskohtainen ja monipuolinen tarkastelu havainnollistaa hyvin sitä, kuinka monitulkintainen ja laaja-alainen arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan mukainen matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä on. Tässä alaluvussa kyseisiä tapauksia on analysoitu myös sen valaisemiseksi, mikä merkitys EUT:n oikeuskäytännöllä on erityisjärjestelmää koskevien arvonlisäverodirektiivin säädösten soveltamisessa ja tulkintatapojen vakiintumisessa. Erityisen tarkasti tässä alaluvussa on käsitelty EUT:n asiaa C-309/11 Komissio vs. Suomen tasavalta. Tämä kansallisesta näkökulmasta merkittävä ennakkoratkaisu kuvaa ja selventää erinomaisesti esimerkiksi sitä, kuinka ongelmallista on, että arvonlisäverodirektiivin matkatoimistopalvelujen myyntiä koskevia säännöksiä tulkitaan ja näin ollen myös sovelletaan EU:n sisällä ja jäsenvaltioiden välillä eri tavoin.

¹¹⁰ Helminen 2024.

¹¹¹ Szudoczky 2014, s. 34.

¹¹² Tässä tapauksessa tutkimuksen kohteena on arvonlisäverodirektiivin 306-310 artiklan täytäntöönpano ja soveltaminen kahdessa jäsenvaltiossa.

Asia C-260/95 DFDS

Euroopan unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisussa C-260/95 DFDS oli kyse siitä, missä katsottiin olevan tanskalaisen yhtiön liiketoiminnan kotipaikka matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin kuuluvien palvelujen myynnissä. Tanskalainen yhtiö myi pakettimatkoja englantilaisille asiakkaille sen Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan tytäryhtiön välityksellä. Tanskalaisen yhtiön mielestä näissä tilanteissa sen myymiä palveluja tuli verottaa sen liiketoiminnan kotipaikassa eli Tanskassa. Tanska kuului vielä niihin EU:n jäsenvaltioihin, jotka olivat käyttäneet mahdollisuutta jatkaa matkatoimistopalvelujen vapauttamista arvonlisäverosta kuudennen direktiivin liitteen F ja 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla¹¹³. Englannin veroviranomainen taas katsoi, että tanskalaisella yhtiöllä oli tytäryhtiön kanssa tehdyn sopimuksen perusteella liiketoiminnan kotipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Vaihtoehtoisesti veroviranomaisen kanta oli, että yhtiö suoritti kyseisiä palveluja tässä valtiossa olevasta kiinteästä toimipaikasta, ja oli näin ollen verovelvollinen Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

EUT kallistui ratkaisussaan pääosin Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisen kannalle. Se julisti tuomiossaan, että ”jos turistimatkojen järjestäjä, jolla on kotipaikka yhdessä jäsenvaltiossa, tarjoaa matkustajille palveluja toisessa jäsenvaltiossa asiamiehenä toimivan yhtiön välityksellä, näitä palveluja verotetaan arvonlisäverotuksessa tässä toisessa valtiossa, jos tällä matkanjärjestäjän pelkkänä sivutoimipisteenä toimivalla yhtiöllä on kiinteälle toimipaikalle tunnusomaiset henkilöstö- ja tekniset resurssit”¹¹⁴. EUT:n mukaan ei olisi ollut verotuksellisesti järkevää käyttää vain yhtä ainoaa verotuspaikkaa erityisjärjestelmän piiriin kuuluvien palvelujen kohdalla, vaikka tämä olisikin yksinkertaistanut menettelyä. Tällöin matkojen todellista myyntipaikkaa ei olisi otettu huomioon. Kyseinen lähestymistapa olisi lisäksi voinut johtaa kilpailun vääristymiseen rohkaisemalla jäsenvaltiossa toimivia yrityksiä verotuksen välttämiseen. Matkatoimistot olisivat voineet vältellä veroja valitsemalla kotipaikkansa sellaisesta jäsenvaltiossa, joka oli käyttänyt mahdollisuuttaan jatkaa matkatoimistopalvelujen vapauttamista arvonlisäverosta. Näiden päätelmien seurauksena EUT katsoi, että ”jos turistimatkojen järjestäjä suorittaa matkustajille palveluja sellaisesta kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa sillä on liiketoiminnan

¹¹³ Asia C-260/95 DFDS, kohta 7.

¹¹⁴ Asia C-260/95, kohta 29.

kotipaikka, näitä palvelujen suorituksia verotetaan tämän kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa”¹¹⁵.

Kiinteänä toimipaikana pitämisen edellytyksenä oli esimerkiksi se, että toisessa valtiossa matkatoimiston puolesta toimiva yhtiö ei ollut itsenäinen emoyhtiön nähden. Pelkästään sen perusteella, että erillisenä oikeushenkilönä toimiva tytäryhtiö omisti itse toimitilansa emoyhtiön sijasta, ei voitu katsoa, että se oli itsenäinen. Sitä vastoin sivutoimipisteen tunnusmerkit tytäryhtiö täytti EUT:n mukaan esimerkiksi sillä, että emoyhtiö omisti sen koko osakepääoman, ja sillä, että emoyhtiö asetti sille useita sopimusvelvoitteita.¹¹⁶ Kun tähän yhdistettiin vielä tytäryhtiön työntekijämäärä ja ne aineelliset olosuhteet, joissa se tarjosi palveluja matkustajille, EUT katsoi, että tytäryhtiöllä todella oli kiinteän toimipaikan ominaisuudet¹¹⁷.

Yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97 Madgett ja Baldwin

Euroopan unionin tuomioistuimeen edenneessä asiassa C-308/96 oli kyse siitä, millä edellytyksillä verovelvollisen liiketoimia pidettiin matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän liiketoimina, joihin sovellettiin kuudennen direktiivin 26 artiklan¹¹⁸ säännöksiä. Ratkaisussa tarkasteltiin myös sitä, sovellettiinko säännöksiä muun ohella sellaisiin liiketoimiin, joiden suorittaja ei ollut ”matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa englanninkielisessä merkityksessä, mutta joka suoritti matkustajille sellaisia palveluja, joita matkatoimistot tai turistimatkojen järjestäjät yleensä suorittavat”¹¹⁹. EUT päätyi ratkaisemaan tapauksen niin, että kuudennen direktiivin 26 artiklan mukaista matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää tuli soveltaa myös sellaiseen hotellitoiminnan harjoittajaan, joka ”kiinteää summaa vastaan tavanomaisesti tarjoaa asiakkailleen majoituksen lisäksi kuljetuksen hotellin ja tiettyjen kaukaisten paikkakuntien välillä sekä kiertoaajelun linja-autolla hotellissa oleskelun aikana, jolloin kuljetuspalvelut hankitaan kolmannelta”¹²⁰. Ratkaisun perusteella tuomioistuin siis katsoi, että matkanjärjestäjä voi olla muukin kuin valmismatkoja järjestävä matkatoimisto. Sellaisten palvelujen osalta, jotka koostuivat osittain taloudellisen toimijan itse suorittamista palveluista ja osittain muiden verovelvollisten suorittamista

¹¹⁵ Asia C-260/95, kohta 24.

¹¹⁶ Asia C-260/95, kohta 26.

¹¹⁷ Asia C-260/95, kohta 28.

¹¹⁸ Nykyisen arvonlisäverodirektiivin 306 artikla – 310 artikla.

¹¹⁹ Asia C-308/96 Madgett ja Baldwin, kohta 10.

¹²⁰ Asia C-308/96, kohta 27.

palveluista, EUT taas lausui, että matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää tuli soveltaa ainoastaan näihin muiden verovelvollisten eli kolmansien osapuolien tarjoamiin palveluihin¹²¹.

Asia C-149/01 First Choice Holidays Plc

Tapauksessa C-149/01 First Choice Holidays oli kyse voittomarginaalin todellisesta arvosta tilanteessa, jossa matkustaja oli saanut maksamastaan matkan hinnasta alennuksen matkanjärjestäjänä toimivan First Choicen puolesta matkan välittäneeltä matkatoimistolta. First Choicen suorittamiin myynteihin sovellettiin matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää. Yhtiö vaati Englannin veroviranomaista palauttamaan maksamaansa arvonlisäveroa vedoten siihen, että voittomarginaalia eli verotettavaa katetta laskiessa olisi tullut ottaa huomioon vain ostajien tosiasiallisesti maksama matkan hinta. Matkatoimistojen mahdollisesti myöntämien ja näiden vastattavaksi jääneiden alennusten määrää ei taas olisi tullut yhtiön mukaan sisällyttää voittomarginaalin määrittelyyn¹²².

EUT ei ollut asiassa First Choicen kannalla. Tuomioistuin ratkaisi tapauksen toteamalla, että 26 artiklan 2 kohtaa oli tulkittava siten, että ”siinä käytetty käsite ’matkustajan maksama kokonaishinta’ sisältää kaikki summat, jotka tähän säännökseen perustuvan erityisjärjestelmän soveltamisalaan kuuluvat matkatoimistot tai turistimatkojen järjestäjät ovat saaneet vastikkeeksi matkan toteuttamisesta, siitä riippumatta, ovatko ne matkustajan itsensä vai jonkun kolmannen maksamia”.¹²³ Ratkaisunsa perusteluina EUT antoi erityisesti painoarvoa sille, että tulkinta, jossa ”matkustajan maksaman kokonaishinnan” käsitteeseen sisällytettiin myös summat, jotka joku kolmas oli maksanut vastikkeeksi matkan järjestämisestä, sai tukea unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä¹²⁴. EUT:n mukaan matkatoimiston maksamaa lisäsummaa voitiin pitää osana turistimatkojen järjestäjän suorittamasta palvelusta maksettavaa vastiketta, mikäli summan maksamisen ja palvelun suorittamisen välillä oli suora yhteys. Kyseisessä asiassa mainittujen tosiseikkojen perusteella oli EUT:n mukaan juuri tällainen tilanne. First Choice oli tuomioistuimen kuvailun perusteella ”valmis myymään matkan asiakkaalle vain sillä edellytyksellä, että se saa täyden luettelohinnan, ja että se toisaalta maksaa

¹²¹ Asia C-308/96, kohta 47.

¹²² Asia C-149/01 First Choice Holidays, kohta 7.

¹²³ Asia C-149/01, kohta 35.

¹²⁴ Asia C-149/01, kohta 29.

matkatoimistolle komission juuri tämän hinnan eikä asiakkaan maksaman, mahdollisesti alennetun hinnan perusteella.¹²⁵

Asia C-291/03 MyTravel

Euroopan unionin tuomioistuimeen edenneessä asiassa C-291/03 oli kysymys verotettavan katteen laskemisesta yhdistetyissä asioissa C-308/96 ja C-94/97 Madgett ja Baldwin annettussa tuomiossa kuvaillun markkina-arvon mukaisen menetelmän perusteella. Iso-Britanniaan sijoittautunut yhtiö myi asiakkailleen matkapaketteja, joihin se osti majoituspalvelut kolmansilta osapuolilta. Matkustajien kuljetuksen lomakohteeseen yhtiö järjesti ja suoritti itse omalla lentoyhtiöllään. Lisäksi yhtiö myi ”pelkät lennot -luokkaan (seat only) kuuluvia lentolippuja oman koneensa paikoille taikka muilta yhtiöiltä hankituille paikoille sekä muiden turistimatkojen järjestäjien paikoille”¹²⁶. Näiden palvelujen myymiseen oli verovuosina 1995–1999 sovellettu TOMS-järjestelmää¹²⁷ eli kuudennen direktiivin 26 artiklan mukaista matkatoimistopalvelujen marginaaliverojärjestelmää. Yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin annetun tuomion jälkeen yhtiö oli kuitenkin sitä mieltä, että kyseinen arvonlisäverovelka olisi tullut laskea lomapakettien yhteydessä myytyjen lentopaikkojen markkina-arvon perusteella. Uudelleenlaskennan seurauksena yhtiö vaati Commissioners of Customs & Excisen palauttamaan sille ”212 000 GBP:n määrän vuodelta 1995, 2 004 857 GBP:n määrän vuodelta 1996 ja 711 051 GBP:n määrän vuodelta 1997”¹²⁸. Tämä oli seurausta siitä, että yhtiön mukaan sen käyttämän markkina-arvoon perustuvan laskentamenetelmän vaikutuksesta kokonaishinnan kuljetukselle laskettava osuus, jota kansallisen lainsäädännön nojalla ei verotettu, kasvoi.

EUT ratkaisi asian lopulta osittain yhtiön hyväksi. Tuomioistuin katsoi, ettei tapauksessa ollut olemassa riittävää perustetta sivuuttaa markkina-arvoa koskevan perusteen soveltamista, toisin kuin Commissioners of Customs & Excise oli arvioinut. Näin ollen EUT lausui, että ”matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän, joka tarjoaa matkustajalle kokonaishintaa vastaan kolmannelta hankittuja ja itse suoritettuja palveluja, on lähtökohtaisesti

¹²⁵ Asia C-149/01, kohta 33.

¹²⁶ Asia C-291/03 MyTravel, kohta 6.

¹²⁷ Englannin kielessä ja Iso-Britannian arvonlisäverolaissa turistimatkojen järjestäjiin sovellettavaa katetta koskevaa järjestelmää, eli matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä kutsutaan nimellä Tour operator's margin scheme (lyhyemmin TOMS). Tässä järjestelmässä edellytetään, että matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän perimä kokonaishinta eritellään kolmansilta hankittuihin palveluihin ja itse suoritettuihin palveluihin kustakin osasta aiheutuvien tosiasiallisten kustannusten perusteella. Asia C-291/03, kohta 5.

¹²⁸ Asia C-291/03 MyTravel, kohta 9.

erotettava paketista sen itse suorittamia palveluja vastaava osa niiden markkina-arvon perusteella, kun tämä arvo on määritettävissä”¹²⁹. Arvonmäärittämiseen liittyen EUT totesi, että tuomioistuin voi määrittää mainitun markkina-arvon keskimääräisistä arvoista lähtien. Tässä yhteydessä sellaiset markkinat, jotka perustuvat paikkoihin, joita myydään muille turistimatkojen järjestäjille, voivat muodostaa soveliaimmat markkinat¹³⁰.

Asia C-200/04 Ist internationale

EUT:n asiassa 200/04 oli kyse siitä, tuliko arvonlisäverodirektiiviä edeltäneen kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 26 artiklassa tarkoitettua matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää soveltaa myös sellaisen yrittäjän liiketoimiin, joka järjesti niin sanottuja *High School -ohjelmia* ja *College -ohjelmia*. Kyseisiin ohjelmiin sisältyi kolmesta kymmeneen kuukauden pituinen oleskelu ulkomailla. Tällaisilla ohjelmilla tarkoitettiin esimerkiksi kielimatkojen tai ulkomailla suoritettavien opintojen järjestämistä. Ne tarjottiin asiakkaille tai osallistujille yhtiön omissa nimissä, mutta joiden toteuttamisessa käytettiin muiden verovelvollisten suorittamia palveluja.¹³¹

EUT päätyi ratkaisemaan tapauksen niin, että High School tai College -ohjelmia tai niiden kaltaisia palveluja kiinteään hintaan tarjoavaan taloudelliseen toimijaan tuli soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää¹³². EUT perusteli päätöstään muun muassa sillä, että yhtiö suoritti High School- ja College-ohjelmia koskevan toimintansa yhteydessä matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän liiketoimien kanssa samoja tai ainakin niihin rinnastettavia liiketoimia. Näin yhtiö teki tarjotessaan palveluja, jotka liittyivät sen asiakkaiden lentokuljetukseen ja/tai heidän oleskeluunsa kohdevaltiossa. Tällöin yhtiö turvautui kuudennen direktiivin 26 artiklassa tarkoitettulla tavalla muihin verovelvollisiin eli paikalliseen kumppaniorganisaatioon ja lentoyhtiöihin. Merkitystä ei lopulta ollut sillä riidattomalla seikalla, ettei yhtiö ollut matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä.¹³³ Tuomion nojalla matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle ei voinut myöskään jättää palvelusuorituksia pelkän matkan tarkoituksen ja kohdevaltiossa oleskelun keston perusteella. Tämänkaltaisen tulkinta olisi

¹²⁹ Asia C-308/96 Madgett ja Baldwin, kohta 41.

¹³⁰ Asia C-308/96, kohta 45.

¹³¹ Asia C-200/04 Ist, kohta 17.

¹³² Asia C-200/04, kohta 48.

¹³³ Asia C-200/04, kohta 24.

EUT:n mukaan johtanut siihen, että mainitun artiklan mahdolliselle soveltamiselle asetettiin lisäedellytys.¹³⁴

C-309/11 Komissio vastaan Suomen tasavalta

Euroopan komissio nosti EUT:ssa Suomea ja eräitä muita jäsenvaltioita vastaan kanteen katsoessaan, ettei Suomessa ollut noudatettu arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan mukaisia velvoitteita. Velvoitteet katsottiin laiminlyödyiksi, koska Suomen arvonlisäverolain 80 §:ssä tarkoitettua matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää oli sallittu sovellettavan myös muille henkilöille kuin matkustajille myytäviin matkapalveluihin. Komissio oli ensin osoittanut Suomelle virallisen huomautuksen sen perusteella, että jäsenvaltion lainsäädäntö oli mahdollisesti ristiriidassa 306–310 artiklan kanssa. Komission tulkinta arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan osalta oli, ettei siinä säädettyä erityisjärjestelmää tullut soveltaa muille henkilöille kuin matkustajille suoritettuihin palveluihin. Suomi riitautti komission tulkinnan ja kun molemmat osapuolet pysyivät kannassaan vielä lausunnon ja vastauskirjeen lähettämisen jälkeen, komissio päätti nostaa kyseisen kanteen Euroopan unionin tuomioistuimessa. Suomen tueksi väliintulijoiksi asiaan hyväksyttiin Tšekin tasavalta, Helleenien tasavalta, Espanjan kuningaskunta, Ranskan tasavalta ja Puolan tasavalta, joiden tulkinta arvonlisädirektiivin soveltamisalasta oli yhdenmukainen Suomen linjan kanssa.

EUT:ssa komissio perusteli kannettaan sillä, että sen tulkinnan mukaan arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädettyä matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää voitiin soveltaa ainoastaan silloin, kun matkoja myytiin matkustajille, eli matkan lopullisille käyttäjille. Komission lähestymistapa arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklojen soveltamisalan tulkintaan oli siis niin sanotusti matkustajalähtöinen. Suomessa järjestelmän soveltaminen oli taas sallittu, kun matkoja myytiin kaikentyypisille asiakkaille, eli järjestelmää sovellettiin liiketoimiin siitä riippumatta, oliko matkan ostajana sen loppukäyttäjä vai ei. Näin ollen Suomen katsottiin soveltavan asiakaslähtöistä lähestymistapaa arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklojen tulkintaan. Komission mukaan ”unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli kuudetta direktiiviä annettaessa rajoittaa matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltaminen matkustajalle eli lopulliselle kuluttajalle suoritettuihin palveluihin”¹³⁵. Tämän

¹³⁴ Asia C-200/04, kohta 35.

¹³⁵ Asia 309/11 Komissio v. Suomen tasavalta, kohta 13.

väitteen tukena komissio vetosi siihen, että viidessä kuudesta kyseisen direktiivin alkuperäisestä kieliversiosta käytettiin järjestelmällisesti ilmaisua ”matkustaja” täysin selkeällä ja johdonmukaisella tavalla.

Komissio korosti lausunnossaan, että matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään liittyviä säännöksiä oli tulkittava unionin sisällä yhdenmukaisesti. Molempien lähestymistapojen – niin matkustaja- kuin asiakaslähtöisen – samanaikainen soveltaminen johti komission mukaan kaksinkertaiseen verotukseen ja kilpailun vääristymiseen. Komissio nosti lausunnossaan esiin myös esimerkiksi sen seikan, että jos unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli antaa ilmaisulle ”asiakas” eri merkitys kuin ”matkustaja” siten, että sillä tarkoitetaan kaikentyyppisiä ”asiakkaita”, olisi sillä epäloogisia seurauksia. Silloin matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää tulisi soveltaa, vaikka matkatoimisto toimisi välittäjänä. Lisäksi komissio katsoi, että koska 26 artiklan 2 kohdan kolmannen virkkeen kuudessa alkuperäisessä kieliversiossa käytetään ilmaisua ”matkustaja”, olisi epäjohdonmukaista mainita ”matkustajan maksama kokonaishinta”, jos matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää voidaan soveltaa riippumatta siitä, missä ominaisuudessa matkatoimiston asiakas toimii. Muun ohella komissio myös muistutti, että poikkeuksia yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä oli tulkittava suppeasti. Näin ollen komissio oli sitä mieltä, että vaikka asiakaslähtöinen lähestymistapa soveltui paremmin matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseen, se ei merkinnyt sitä, että lähestymistapa oli oikea. Erityisjärjestelmässä oli komission mukaan parantamisen varaa, mutta se huomautti samalla, etteivät jäsenvaltiot voineet omanaloitteisesti ottaa käyttöön vaihtoehtoista lähestymistapaa ja poiketa kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti säädetyistä säännöksistä.

Kun väliintulijoina toimivat valtiot esittivät asiaan omat huomautuksensa, komissio lievensi hieman kantaansa ja totesi, ettei ilmaisu ”matkustaja” merkinnyt pelkästään luonnollista henkilöä vaan myös oikeushenkilöä, joka osti matkapaketin omiin tarpeisiinsa ja joka oli näin ollen matkapalvelun lopullinen käyttäjä. Näin ollen ilmaisu kattoi yhtiön, joka osti matkapalveluja työntekijöilleen, mutta sitä ei olisi komission mukaan tullut soveltaa luonnolliseen henkilöön tai oikeushenkilöön, joka myi kyseisen palvelun edelleen toiselle henkilölle.

Suomi riitautti komission arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädetyistä matkatoimistoja koskevasta erityisjärjestelmästä antaman tulkinnan. Vastineessaan se korosti, että ilmaisua ”asiakas” käytettiin johdonmukaisesti kyseisten säännösten suomenkielisessä

versiossa kuten myös niiden bulgarian-, puolan-, portugalil-, romanian-, ruotsin- ja slovakinkielisissä versioissa. Lisäksi Suomen tasavallan mukaan toisissa kieliversioissa käytettiin toisinaan ilmaisua ”matkustaja” ja toisinaan taas ilmaisua ”asiakas” – tällaisia eroja seurasi epäselvä tilanne, minkä osoituksena muun muassa Tšekin tasavalta, Helleenien tasavalta, Espanjan kuningaskunta, Ranskan tasavalta ja Italian tasavalta sovelsivat asiakaslähtöistä lähestymistapaa, vaikka arvonlisäverodirektiivin kieliversioissa, sellaisina kuin ne oli julkaistu niiden kansallisilla kielillä, käytettiin ilmaisua ”matkustaja”.

Suomen tasavalta painotti lausunnossaan myös sitä, että asiakaslähtöinen lähestymistapa soveltuu paremmin matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseen, ja oli siksi ainoa oikea tulkintatapa. Tämän väitteen tueksi Suomi vetosi muun muassa yhdistetyissä asioissa C-308/96 ja C-94/97 Madgett ja Baldwin annettuun tuomioon, jossa kuudennen direktiivin 26 artiklaa tulkittiin laajasti kyseessä olevan erityisjärjestelmän poikkeusluonteesta huolimatta. Tapauksessa järjestelmän tavoitetta pidettiin ensisijaisena artiklan sanamuotoon nähden. Lisäksi Suomen mukaan ”asiakaslähtöinen lähestymistapa, toisin kuin matkustajalähtöinen lähestymistapa, mahdollisti arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen noudattamisen, kun siinä kohdeltiin samalla tavalla toimijoita, jotka myyvät matkapaketteja suoraan matkustajille, ja toimijoita, jotka myyvät matkapaketteja muille toimijoille”¹³⁶. Komission mainitseman kaksinkertaisen verotuksen riskin Suomi katsoi johtuvan siitä, että niin matkustaja- kuin asiakaslähtöistä lähestymistapaa sovellettiin samanaikaisesti. Jäsenvaltio väitti, että riski häviäisi, jos vain yksi lähestymistapa hyväksyttäisiin. Suomen mukaan komission tukema matkustajalähtöinen lähestymistapa aiheuttaisi lisäksi käytännön ongelman: jos matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää olisi sovellettu vain myynteihin matkustajalle eli lopulliselle kuluttajalle, olisi voinut olla tarpeen tapauskohtaisesti tarkistaa, että matkan ostaja todella oli se henkilö, joka matkaa käytti, ja ettei tämä henkilö myynyt matkaa edelleen toiselle henkilölle.

Komission kanne ei lopulta menestynyt Euroopan unionin tuomioistuimessa, sillä tuomioistuin puolsi asiassa Suomen kantaa. EUT katsoi, että liikaa merkitystä ei voitu antaa esimerkiksi puhtaasti sanamuodon mukaiselle tulkinnalle, joka perustui yhden tai useamman kieliversion tekstiin syrjäyttäen muut. Tuomioistuin huomautti myös, että unionin oikeuden säännöksiä oli tulkittava ja sovellettava yhtenäisesti ottaen huomioon kaikki unionin

¹³⁶ Asia 309/11, kohta 32.

virallisilla kielillä laaditut versiot vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti. Tämän perustelun ohessa EUT viittasi asian C-280/04 Jyske Finans kohtaan 31, ja lausui, että säädöksen eri kieliversioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä oli tulkittava sen lainsäädännön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös oli. Matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän osalta EUT totesi seuraavasti: ” - - 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.”¹³⁷ Näin ollen erityisjärjestelmän tavoitteena oli matkatoimistoihin sovellettavien arvonlisäverosääntöjen yksinkertaistaminen sekä arvonlisäveron perimisestä saatujen tulojen jakaminen tasapainoisesti jäsenvaltioiden kesken. EUT korosti, että asiakaslähtöinen lähestymistapa soveltui paremmin näiden tavoitteiden saavuttamiseen. Sen perusteella matkatoimistoihin voitiin soveltaa yksinkertaistettuja sääntöjä siitä asiakastyypistä riippumatta, jolle matkatoimistot suorittivat palvelujaan. Lisäksi tällä lähestymistavalla edistettiin tulojen tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden kesken.

Tuomioistuimien perusteli ratkaisuaan myös lausumalla, että matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoitteen kannalta oli tärkeää, että toimijaan voitiin soveltaa yksinkertaistettuja arvonlisäverosääntöjä. Lisäksi niiden soveltamista ei tullut rajata matkatoimistoon, joka tällaisessa tapauksessa ainoastaan jälleenmyi lopulliselle kuluttajalle mainitulta toimijalta ostamansa matkapaketin. EUT muistutti tuomilauselmassaan myös siitä, että oikeuskäytännössä oli jo tulkittu ilmaisua ”matkustaja”, eikä sen ollut ymmärretty tarkoittavan pelkkää lopullista kuluttajaa. Matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän poiketessa yleisistä säännöksistä kyseistä poikkeusta ei voitu sellaisenaan laajentaa pidemmälle kuin on tarpeellista säännöksen tavoitteen saavuttamiseksi¹³⁸. Tämä ei kuitenkaan merkinnyt sitä, että oli otettava käyttöön matkustajalähtöinen lähestymistapa, jos se rajoitti kyseisen erityisjärjestelmän tehokasta vaikutusta.

¹³⁷ Asia C-309/11, kohta 51.

¹³⁸ Asia C-149/01 First Choice Holidays, kohta 22.

Kaikkien esittämiensä perustelujen nojalla EUT julisti lopuksi, että arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan säännöksiä oli tulkittava asiakaslähtöisen lähestymistavan mukaisesti ja näin ollen se hylkäsi komission kanteen perusteettomana. Samaan lopputulokseen EUT päätyi myös muissa komission samaan aikaan nostamissa kanteissa, joissa oli kyse arvonlisäverolain 306–310 artiklan säännösten noudattamisesta. Suomen ohella komissio nosti kanteen myös Espanjaa (asia C-189/11), Puolaa (asia C-193/11), Italiaa (asia C-236/11), Tšekin tasavaltaa (asia C-269/11), Kreikkaa (asia C-293/11), Ranskaa (asia C-296/11) ja Portugalia (asia C-450/11) vastaan. Jäljempänä tarkastellaan vielä tarkemmin asiaa C-189/11 Komissio vastaan Espanja.

Ristiriitaista kaikkien näiden tapausten ratkaisun kannalta on se, että unionissa on edelleen useampia jäsenvaltioita, kuten esimerkiksi Saksa, Tanska ja Ruotsi, jotka tulkitsevat kyseisiä säännöksiä matkustajalähtöisen lähestymistavan mukaisesti. Näissä jäsenvaltioissa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää eli marginaaliverotusmenettelyä ei siis vieläkään sovelleta myynteihin, joissa asiakas on toinen elinkeinonharjoittaja tai esimerkiksi tässä tutkielmassa tarkemmin käsitellyn Tanskan tapauksessa toinen matkatoimisto. Näin on huolimatta siitä, että EUT lausui tuomioissaan, että arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan säännöksiä oli tulkittava asiakaslähtöisen lähestymistavan mukaisesti. Vaikka asiaan C-309/11 annetusta tuomiosta poikkeavan lähestymistavan soveltaminen on edellä mainituissa jäsenvaltioissa edelleen käytössä, ei asian tiimoilta ole toisaalta nostettu uusia vastaavia kanteita unionin tuomioistuimeen. Tämän seurauksena käytössä on siis edelleen niin asiakaslähtöinen- kuin matkustajalähtöinen lähestymistapa, joiden samanaikaisen soveltamisen komissio nimenomaisesti varoitti johtavan kaksinkertaiseen verotukseen ja kilpailun vääristymiseen.

EUT on komission kanteet hylätessään osoittanut, että se seisoo itse Suomen ja eräiden muiden jäsenvaltioiden soveltaman asiakaslähtöisen lähestymistavan takana. Tämä ei kuitenkaan ole estänyt toisenlaisen lähestymistavan soveltamista, minkä voidaan katsoa olevan merkillistä. Lisäksi se, että komissio on alun perin kiinnittänyt huomiota asiakaslähtöisen lähestymistavan soveltamiseen ja pyrkinyt kanteillaan sulkemaan pois tämän lähestymistavan, on mielenkiintoinen lähtökohta. Jos asiakaslähtöinen lähestymistapa on tuomion myötä validoitu ja todettu oikeaoppiseksi tulkinnaksi, miksi tämän tulkintalinjan noudattaminen ei ole johdonmukaista: miksi matkustajalähtöistä lähestymistapaa ei ole ohjeistettu poistettavaksi käytöstä? Mikä on asiassa annettujen tuomioiden merkitys, jos niillä ei sinänsä ole

minkäänlaista vaikutusta siihen, kuinka arvonlisäverodirektiivin matkatoimistopalveluja koskevia säännöksiä tulkitaan? Olisiko tapaukset tullut sittenkin ratkaista eri tavalla ja olisivatko toisenlaiset tuomiot vaikuttaneet laajemmin siihen, kuinka yhdenmukaisesti jäsenvaltiot tällä hetkellä erityisjärjestelmää soveltavat?

Asia C-189/11 Komissio vastaan Espanjan kuningaskunta

EUT:n asiassa C-189/11 Komissio vastaan Espanjan kuningaskunta haettiin useamman kysymyksen osalta ratkaisua sille, oliko Espanjan kuningaskunta noudattanut arvonlisäverodirektiivin 306–310, 226, 168, 169 ja 73 artiklan mukaisia velvoitteitaan. Komissio oli osoittanut Espanjan kuningaskunnalle virallisen huomautuksen sekä sitä täydentävän huomautuksen sen seurauksena, että komissio katsoi Espanjan kansallisen lainsäädännön olevan ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa. Komissio kyseenalaisti ensinnäkin sen, että Espanjan lainsäädäntö salli matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää sovellettavan muille henkilöille kuin matkustajille suoritettuihin palveluihin¹³⁹. Tämä ensimmäinen kanneperuste oli sisällöltään hyvin samankaltainen kuin edellä käsitellyssä asiassa C-309/11 Komissio vs. Suomen tasavalta. Kyseisessä tapauksessa keskityttiin arvonlisäverodirektiivin eri kieliversioissa vaihtelevaan ja poikkeavaan sanamuotoon sanan ”asiakas” ja ”matkustaja” välillä. Komissio oli asiassa matkustajalähtöisen soveltamisen kannalla. Se väitti, ettei arvonlisäverodirektiivissä sallittu Espanjan ja tapauksessa väliintulijoiksi tulleiden Tšekin tasavallan, Ranskan tasavallan, Puolan tasavallan, Portugalin tasavallan ja Suomen tasavallan käyttämää asiakaslähtöistä lähestymistapaa. Kuten edellä tarkastellussa asiassa C-309/11, EUT päätyi tämän komission kanneperusteen osalta lausumaan, että se oli hylättävä perusteetona. Arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan säännöksiä oli tuomioistuimen mukaan tulkittava asiakaslähtöisen lähestymistavan mukaisesti.¹⁴⁰

Toisessa kanneperusteessa komissio väitti, että Espanjan kansallisen arvonlisäverolain 37/1992 141 §:n 2 momentin 1 kohta oli ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan kanssa. Kyseisessä säädöksessä suljettiin pois matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalasta vähittäismyyntiä harjoittavien toimistojen sellaisten matkojen myynti yleisölle, jotka tukkumyyntiä harjoittavat toimistot järjestivät. Espanjan mukaan tällaista pois-sulkemista sovellettiin vain silloin, kun vähittäismyyntiä harjoittava toimisto toimi

¹³⁹ Asia C-189/11 Komissio v. Espanjan kuningaskunta, kohta 13.

¹⁴⁰ Asia C-189/11, kohdat 69–70.

kolmannen osapuolen nimissä eli yleensä tukkumyyntiä harjoittavan toimiston nimissä. Komission mielestä tällainen tulkinta teki kuitenkin merkityksettömäksi 141 §:n 2 momentin 1 kohdan. Lisäksi se erosi komission mukaan Espanjan viranomaisten itsensä antamasta virallisesta tulkinnasta ja oikeuskirjallisuudessa esitetystä tulkinnasta.

Espanja perusteli kantaansa vielä väittämällä, että lain 141 §:n 2 momentin 1 kohdassa vain täsmennettiin, että ”vähittäismyyntiä harjoittavat matkatoimistot, jotka toimivat tukkumyyntiä harjoittavien toimistojen nimissä ja niiden lukuun, eivät voi soveltaa toteuttamiinsa myynteihin matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää”¹⁴¹. Sen mukaan täsmennys oli täysin arvonlisäverodirektiivin mukainen eikä kyseessä olevaan säännökseen liittynyt epäselvyyksiä. Toisen kanneperusteen osalta EUT lausui, että arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa ei säädetty tämän erityisjärjestelmän soveltamisalasta poissulkemisesta. Lisäksi EUT totesi, etteivät Espanjan perustelut olleet riittäviä, ”kun otettiin huomioon kyseessä olevan säännöksen, hallinnon antamien lausuntojen ja oikeustieteen tutkijoiden niistä tekemien tulkintojen selvät sanamuodot”¹⁴². Näin ollen EUT katsoi, että komission toinen kanneperuste oli perusteltu.

Samalle kannalle EUT asettui myös kolmannen ja neljännen kanneperusteen osalta hyväksyen ne molemmat. Kolmannessa kanneperusteessa oli kyse arvonlisäveron vähennysoikeuden myöntämisestä sellaisissa tilanteissa, joissa matkapalveluja, jotka käsittivät ainoastaan Espanjan alueella toteutettavia tavaroiden luovutuksia, suoritettiin toiselle verovelvolliselle. Komissio katsoi, että Espanjan veroviranomainen oli selvästi sallinut tällaisen käytännön. Komission mukaan lain 37/1992 142 §:n 2 momentin mukaisella säännöksellä rikottiin lisäksi arvonlisäverodirektiivin 226 artiklaa sekä 168 ja 169 artiklaa. Kyseisessä säännöksessä sallittiin matkatoimiston ilmoittaa laskussaan otsikon ”hintaan sisältyvät arvonlisäveron määrät” alla tietyn prosenttiosuuden arvonlisäverollisesta hinnasta. Tämä rahamäärä määriteltiin arvonlisäveroksi, jonka katsottiin kuuluvan asiakkaan maksettavaksi ja jonka vähennykseen asiakas oli oikeutettu. Kanneperusteen hyväksymisen yhteydessä EUT vielä totesi, ettei matkatoimistoja koskevassa erityisjärjestelmässä säädetty tällaisesta vähennysoikeudesta. Lisäksi 142 § ei voinut missään tapauksessa perustua arvonlisäverodirektiivin 309 artiklaan, johon Espanja oli viitannut¹⁴³.

¹⁴¹ Asia C-189/11, kohta 75.

¹⁴² Asia C-189/11, kohta 80.

¹⁴³ Asia C-189/11, kohdat 90 ja 95.

Neljännessä kanneperusteessa komissio puuttui Espanjan tapaan määrittää veron peruste ja laskea voittomarginaali. Komission mukaan lain 37/1992 146 §:lle, ”jossa sallittiin matkatoimistoille veron perusteen määrittäminen kokonaisuutena tiettyä kautta varten ja täten yhden ainoan voittomarginaalin laskeminen tälle kaudelle kaikkia sellaisia matkapalvelujen suorituksia varten, jotka kuuluivat matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään”¹⁴⁴, ei ollut oikeudellista perustaa arvonlisäverodirektiivissä. Komissio katsoi, että se tapa, jolla Espanjan viranomaiset sovelsivat matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää, saattoi johtaa unionin omien varojen vähenemiseen. Espanjan kuningaskunnan mukaan arvonlisäverodirektiivin 308 artiklan ulottuvuus oli kuitenkin riittävän laaja mahdollistaakseen Espanjassa käytössä olevan järjestelmän, jossa veron peruste määritetään kokonaisuutena jokaista verokautta varten. EUT oli kuitenkin eri mieltä, ja se lausui arviossaan seuraavasti veron perusteen määrittämisestä: ”On todettava, että matkatoimistoja koskevassa erityisjärjestelmässä ja muun muassa arvonlisäverodirektiivin 308 artiklassa, johon Espanjan kuningaskunta on viitannut, ei säädetä minkäänlaisesta mahdollisuudesta määrittää kausikohtaisesti kokonaisuutena matkatoimistojen voittomarginaalin veron perustetta”¹⁴⁵. EUT:n mukaan matkatoimistojen toimialalla veron peruste tuli määrittää arvonlisäverodirektiivin 308 artiklan mukaisesti. Tämä tarkoitti kausikohtaisuuden sijaan viittaamista jokaiseen erilliseen matkatoimiston suorittamaan yhtenä kokonaisuutena pidettävään palveluun. Näin ollen EUT katsoi, että lain 37/1992 146 § ei ollut yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädetyn erityisen arvonlisäverojärjestelmän kanssa ja hyväksyi komission neljännen kanneperusteen.

EUT:n julkisasiamiehen ratkaisuehdotus asioihin C-309/11 ja C-189/11 liittyen

EUT:n julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies Eleanor Sharpston käsitteli ja toi esiin muun muassa matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tarkoitukseen, soveltamisalaan ja tulkintaan liittyviä seikkoja. Ratkaisuehdotus koski asioiden C-189/11 ja C-309/11 ohella myös kuutta muuta asiaa¹⁴⁶. Myös julkisasiamies painotti järjestelmän ensisijaisena tarkoituksena asioiden yksinkertaistamista matkatoimistoille sekä sen varmistamista, että kutakin palvelua verotetaan siellä, missä palvelu suoritetaan¹⁴⁷.

¹⁴⁴ Asia C-189/11, kohta 97.

¹⁴⁵ Asia C-189/11, kohta 101.

¹⁴⁶ Komission nostamia jäsenvelvoitteiden noudattamista jättämistä koskevia kanteita käsiteltiin asioiden C-189/11 ja C-309/11 ohella asioissa C-193/11, C-236/11, C-269/11, C-293/11, C-296/11 ja C-450/11.

¹⁴⁷ ECLI:EU:C:2013:365, kohta 5.

Ratkaisuehdotuksessaan julkisasiamies huomautti, että ”ilman voittomarginaalijärjestelmän kaltaista järjestelmää matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän, joka kokoaa loma- tai matkapaketin EU:n alueella, olisi omassa jäsenvaltiossaan maksettava myynnistä suoritettava arvonlisävero pakettin kokonaishinnasta”¹⁴⁸. Lisäksi matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän olisi haettava palautusta usein toisessa jäsenvaltiossa kannetusta arvonlisäverosta, joka sisältyy kyseisissä jäsenvaltioissa suoritettavien kuljetusten, majoitusten, aterioiden, opastettujen kiertomatkojen, risteilyjen tai järjestetyn vapaa-ajan toiminnan kaltaisiin palveluihin. Tämän seurauksena matkatoimistojen ja matkanjärjestäjien hallinnollinen taakka lisääntyisi. Lisäksi ongelmia aiheuttaisi se, että palveluista kannettaisiin arvonlisäveroä siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseinen paketti ostettiin, eikä niissä jäsenvaltioissa, joissa kyseiset palvelut suoritettiin ja kulutettiin. Julkisasiamiehen mukaan tämä taas voisi johtaa siihen, että huomattavat arvonlisäverotulot ohjautuisivat matkakohteita tarjoavista jäsenvaltiosta niille jäsenvaltioille, joista turistit tulevat. Julkisasiamies katsoi, että menettely oli paljon voittomarginaalijärjestelmän soveltamista monimutkaisempaa ja pitkäkestoisempaa, jos matkatoimisto joutui hakemaan arvonlisäveron palautusta toisissa jäsenvaltioissa.¹⁴⁹

Julkisasiamiehen mukaan voittomarginaalijärjestelmän tavoitteet ja tarkoitus olivat asiassa kiistattomia ja asianosaiset olivat niistä yhtä mieltä. Tulkintaero koskikin ainoastaan sitä, oliko paketin ostajan oltava matkustaja (henkilö, joka tosiasiallisesti kuluttaa kyseiset palvelut tai muita suorituksia) vai voiko kyseessä olla myös toinen matkatoimisto, jotta voittomarginaalijärjestelmää voidaan soveltaa. Julkisasiamies katsoi, että tämä kysymys tuotiin esille pääasiassa siksi, että oli yhä tavallisempaa, että matkatoimistot ja matkanjärjestäjät kokoavat loma- tai matkapaketteja, joita ne myyvät toiselle matkatoimistolle tai järjestäjälle ennen lopullisen kaupan tekoa.

Arvonlisäverodirektiivin matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän kieliversiön osalta julkisasiamies totesi, että ”kuudennen direktiivin kuudessa alkuperäisessä kieliversiossa (tanska, hollanti, englantti, ranska, saksa ja italia) sanaa ’matkustaja’ tai sen vastinetta käytettiin koko 26 artiklassa paitsi englanninkielisessä versiossa, jossa käytettiin sanaa ’asiakas’ vain kerran määriteltäessä 26 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua järjestelmän

¹⁴⁸ ECLI:EU:C:2013:365, kohta 6.

¹⁴⁹ ECLI:EU:C:2013:365, kohta 6.

soveltamisalaa”¹⁵⁰. Muiden kieliversioiden osalta julkisasiamies lausui, että ”kuudennen direktiivin viron-, latvian-, liettuan-, maltan-, puolan-, portugalin-, slovakin-, sloveenin- ja ruotsinkielisessä versiossa seurattiin englanninkielistä versiota ja käytettiin sanaa ’asiakas’ vain kerran, kun taas suomen-, kreikan-, unkarin- ja espanjankielisessä versiossa seurattiin muita alkuperäisiä kieliä ja käytettiin järjestelmällisesti sanaa ’matkustaja’”¹⁵¹. Lisäksi Tšekinkielisessä versiossa käytettiin järjestelmällisesti sanaa ”asiakas” sellaisissa kohdissa, joissa englanninkielisessä versiossa käytetään sanaa ”matkustaja”. Nykyisessä arvonlisäverodirektiivissä 2006/112 tilanne ja kieliasut muuttuivat hieman, kun viidellä alkuperäisellä kielellä englantia lukuun ottamatta sekä tšekin, viron, kreikan, unkarin latvian, sloveenin ja espanjan kielellä laadituissa versioissa käytetään järjestelmällisesti sanaa ”matkustaja”. Bulgarian-, maltan-, puolan- ja ruotsinkielisessä versiossa seurataan englanninkielisen version kaavaa. Portugali-, romanian- ja slovakinkielisissä versioissa käytetään järjestelmällisesti sanaa ”asiakas” ja suomenkielisessä versiossa käytetään taas sanaa ”asiakas” kolmesti ja sanaa ”matkustaja” kahdesti.

Julkisasiamies oli sitä mieltä, että arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan nykyisissä kieliversioissa sanojen ”asiakas” ja ”matkustaja” käytössä ei ollut nähtävissä johdonmukaista kaavaa. Kumpaakaan sanaa ei ollut lisäksi järjestelmää koskevien säännösten yhteydessä määritelty. Julkisasiamiehen mukaan asiassa oli kaksi keskenään epäjohdonmukaista tulkintaa, joiden kummankin puolesta voitiin esittää perusteluja. Lisäksi voittomarginaalijärjestelmää koskevat säännökset eivät olleet yksiselitteisiä ja ne jättivät julkisasiamiehen mukaan varaa tulkinnalle. Tämän seurauksena julkisasiamies katsoi, että antaessaan ratkaisua unionin tuomioistuimen oli otettava huomioon kyseisen järjestelmän tarkoitus ja yleinen systematiikka¹⁵². Se, että voittomarginaalijärjestelmän ulkopuolelle olisi suljettu sellainen myynti, jossa matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä myy toiselle matkatoimistolle matka- tai lomapaketteja jälleenmyyntiä varten, olisi ollut vastoin järjestelmän kahta aikaisemmin kuvailtua tavoitetta. Lisäksi se, että voittomarginaalijärjestelmää ei sovellettaisi tällaisiin myynteihin, olisi vastaan voittomarginaalijärjestelmän tavoitteiden ohella myös arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatetta. Peruseriaatteen mukaan arvonlisäveron tulisi konkretisoida varsinaisen kulutuksen ajankohtana ja kulutuspaikassa.¹⁵³ Julkisasiamies siis

¹⁵⁰ ECLI:EU:C:2013:365, kohta 11.

¹⁵¹ ECLI:EU:C:2013:365, kohta 13.

¹⁵² ECLI:EU:C:2013:365, kohta 41.

¹⁵³ ECLI:EU:C:2013:365, kohdat 48–50.

katsoi, että asiakaslähtöinen lähestymistapa soveltui matkustajalähtöistä lähestymistapaa paremmin voittomarginaalijärjestelmän tavoitteiden saavuttamiseen¹⁵⁴.

Kaiken kaikkiaan julkisasiamies koki, että järjestelmän laaja-alainen tulkitseminen oli tarpeellista sen tavoitteiden saavuttamiseksi sekä verotuksen neutraliteettiperiaatteen noudattamisen turvaamiseksi. Julkisasiamies kuitenkin totesi, että asiakaslähtöisen lähestymistavan soveltaminen ”ei ollut ihmelääke voittomarginaalijärjestelmän kaikille mahdollisille puutteille”¹⁵⁵. Merkittävimminä puutteina julkisasiamies mainitsi jäsenvaltioiden esiin ottamat liikematkojen aiheuttamat ongelmat yrityksille. Nämä ongelmat oli esitetty komission kuudennen direktiivin muutosehdotusten perusteluissa: jos yritykset, jotka itse asiassa ovat matkapakettien loppukäyttäjiä siitä syytä, että niillä ei ole 26 artiklaan ehdotettujen uusien säännösten perusteella tuotantopanoksista maksettujen arvonlisäverojen jäännösosuuden vähennysoikeutta, tilaavat matkapaketin matkatoimistolta, niiltä veloitetaan matkapaketista arvonlisäverollinen hinta. Tämän seurauksena asianomainen yritys ei voi vähentää kyseistä arvonlisäveron määrää huolimatta siitä, että matkapaketti käytetään liiketoiminnalliseen tarkoitukseen. Tämä merkitsee käytännössä arvonlisäveron jäännösosuuden kantamista välituotekäyttövaiheessa, mikä taas on vastoin unionin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraliteettiperiaatetta.¹⁵⁶ Tällainen ongelma voitaisiin julkisasiamiehen mukaan välttää ainoastaan siten, että sovellettaisiin matkustajalähtöistä lähestymistapaa. Lisäksi lähestymistapaa tulisi tulkita mahdollisimman suppeasti niin, että voittomarginaalijärjestelmää sovellettaisiin ainoastaan sellaisissa tilanteissa, joissa matkatoimiston asiakas olisi luonnollinen henkilö, joka kuluttaa myydyt palvelut. Jos asiakas olisi puolestaan verovelvollinen oikeushenkilö, sovellettaisiin yleistä järjestelmää. Muun ohella sellaisissa tilanteissa, jossa hankittuja palveluja käytettäisiin vain liiketoiminnallisiin tarkoituksiin ja ne olisivat yrityksen verollisten myyntien kustannustekijöitä, kyseisiin palveluihin sisältyvä arvonlisävero sekä matkatoimiston katteeseen sisältyvä arvonlisävero voitaisiin vähentää kyseisten myyntien verosta. Tämän seurauksena myös arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta olisi verovelvollisten osalta noudatettu.¹⁵⁷

¹⁵⁴ ECLI:EU:C:2013:365, kohta 52.

¹⁵⁵ ECLI:EU:C:2013:365, kohta 62.

¹⁵⁶ Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän osalta (KOM(2002) 64 lopullinen), asiakirjan 2 kohdan toiseksi viimeinen kappale.

¹⁵⁷ ECLI:EU:C:2013:365, kohta 64.

Julkisasiamies kuitenkin huomautti, ettei edellä selostettu ollut komission ehdottama tulkinta matkustajalähtöisestä lähestymistavasta. Voittomarginaalijärjestelmän riidattomana tavoitteena oli nimenomaisesti yksinkertaistaa menettelyjä ja varmistaa arvonlisäverotulojen asianmukainen kohdistuminen. Julkisasiamiehen mukaan mikään ei viitannut siihen, että järjestelmän tarkoituksena oli myös taata, että ostoihin sisältyvä vero voitaisiin vähentää täysimääräisenä sellaisten matkapalvelujen osalta, joita käytetään verolliseen liiketoiminnalliseen tarkoitukseen.¹⁵⁸

C-220/11 Star Coaches

Asiassa C-220/11 Star Coaches oli kyse siitä, tuliko kuljetusyhtiötä pitää arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa tarkoitettuna matkatoimistona. Kyseinen kuljetusyhtiö tarjosi pelkästään henkilökuljetuksia tarjoamalla linja-autokuljetuksia matkatoimistoille, eikä suoraan matkustajille. Tätä edeltävänä kysymyksenä tapauksessa oli myös se, sovellettiinko 306 artiklaa ainoastaan matkatoimistojen matkailupalvelujen loppukäyttäjille (matkustajat) suoritamiin palveluihin vai myös muille henkilöille (asiakkaat) suoritettaviin palveluihin¹⁵⁹. EUT:n mukaan sellaisissa tilanteissa, joissa kuljetusyhtiö tarjoaa matkatoimistoille ainoastaan kuljetuspalvelun, kuljetusyhtiön ei katsottu suorittavan arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa tarkoitettujen matkatoimistojen erityisjärjestelmän piiriin kuuluvia liiketoimia. Näin oli, jos kuljetuspalveluun ei liittynyt muita, kuten majoituspalvelun, opaspalvelun tai neuvontapalvelun kaltaisia palveluja. Erityisjärjestelmän soveltumisen kannalta EUT piti ratkaisussaan välttämättömänä sitä, ettei kyse ollut yksittäisestä palvelusta, vaan että siihen liittyi oheispalveluna myös muita palveluja. Tällaisia oheispalveluja olivat edelläkin mainitut majoitus-, opas- tai neuvontapalvelut. Pelkästään se, ettei tällaisiin palveluihin sisälly majoituspalvelua, ei riittänyt sulkemaan kuljetusyhtiön tarjoamia kuljetuspalveluja kyseisen säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle.

Asia C-557/11 Maria Kozak

Euroopan unionin tuomioistuimeen edenneessä asiassa C-557/11 oli kysymys siitä, sovellettiinko kuljetuspalveluun yleistä kuljetuspalveluihin sovellettavaa verokantaa vai henkilökuljetuksiin sovellettavaa alennettua verokantaa. Kuljetuspalvelu oli osa

¹⁵⁸ ECLI:EU:C:2013:365, kohta 65.

¹⁵⁹ Asia C-220/11 Star Coaches, kohta 14.

arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädetyn matkatoimistojen erityisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan piiriin kuuluvaa matkailupalvelua. Matkatoimisto suoritti kuljetuspalvelun itse omalla kalustollaan osana yhteishintaan myymäänsä matkailupalvelua. Kuljetuspalvelu oli kysymyksessä olevassa tapauksessa välttämätön osa kyseisen matkailupalvelun suorittamista. EUT katsoi tuomiossaan, että tällaiseen matkatoimiston itse suorittamaan kuljetuspalveluun tuli soveltaa muun muassa verokannan osalta yleistä arvonlisäverojärjestelmää eikä matkatoimistojen liiketoimiin sovellettavaa erityisjärjestelmää. Näin ollen kyseiseen palveluun tuli myös soveltaa kuljetuspalvelun alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan nojalla, mikäli jäsenvaltiot olivat sellaisesta säätäneet.

Asia C-422/17 Skarpa Travel sp. z o.o

EUT:n asiassa C-422/17 käsiteltiin matkatoimistojen perimiä ennakkomaksuja, niiden osalta syntyviä verosaatavia sekä matkatoimiston voittomarginaalin laskemista. Tapauksessa oli kysymys siitä, milloin arvonlisäverosaatava syntyi tilanteessa, jossa matkatoimisto vastaanotti ennakkomaksun matkailupalveluista, jotka se suoritti asiakkaalle myöhemmin. Tapauksessa haettiin vastausta myös siihen, miten matkatoimiston voittomarginaali tuli laskea sellaisessa tilanteessa, jossa maksetun ennakkomaksun määrä vastasi matkailupalvelujen kokonaishintaa tai huomattavaa osaa siitä. Tapauksen matkatoimistoon sovellettiin arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan mukaista erityisjärjestelmää.

EUT:n mukaan silloin, kun matkatoimiston oli mahdollista määrittää lopullinen voittomarginaalinsa vasta myöhemmin, arvonlisäverodirektiivin 65 artiklaa ja 306–310 artiklaa tuli tulkita siten, että kun matkatoimisto vastaanotti ennakkomaksun sellaisista matkailupalveluista, jotka se suoritti asiakkaalle myöhemmin, arvonlisäverosaatava syntyi edellä mainitun 65 artiklan mukaisesti silloin, kun ennakkomaksu otetaan vastaan. Edellytyksenä oli kuitenkin, että suoritettavat matkailupalvelut oli eritelty tuona ajankohtana täsmällisesti. Voittomarginaalin laskemisen osalta EUT taas lausui, että tilanteissa, joissa matkatoimistolle aiheutuvia matkan yksittäisiä todellisia kustannuksia ei voitu määrittää ennakkomaksun maksamishetkellä, voittomarginaali voitiin määrittää arvioimalla matkatoimiston lopulta vastattavaksi tulevat todelliset kokonaiskustannukset. Tätä varten matkan kokonaishinnasta oli vähennettävä arvioidut todelliset kokonaiskustannukset. Ennakkomaksun vastaanottamisen yhteydessä suoritettavan arvonlisäveron peruste saatiin selville kertomalla tämän

ennakkomaksun määrä sillä prosenttiluvulla, joka vastasi näin määritellyn ennakoitavissa olevan voittomarginaalin osuutta matkan kokonaishinnasta.

Asia C-552/17 Alpenchalets Resorts

EUT:n tuomiossa C-552/17 Alpenchalets Resorts katsottiin, että yhdeksi kokonaisuudeksi katsottavaksi palveluksi kuului sellaisen loma-asunnon käyttöön antaminen, jonka matkatoimisto oli vuokrannut muilta verovelvollisilta. Yhdeksi kokonaisuudeksi katsottavaksi palveluksi ja näin ollen matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalaan kuuluivat myös sellaiset lisäsuoritukset, joita matkatoimisto tarjosi loma-asunnon käyttöön antamisen ohella. Merkitystä ei ollut sillä, kuinka merkittäviä lisäsuoritukset olivat. Perusteelliseksi tuomiolle EUT lausui, että ”koska pelkästään se, että matkatoimisto tarjoaa loma-asuntoja, riittää siihen, että arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklassa säädettyä erityisjärjestelmää voidaan soveltaa, mainitun asuntojen tarjoamisen lisäksi mahdollisesti toteutettujen muiden tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten merkittävyydellä ei ole vaikutusta kyseisen tilanteen oikeudelliseen luonnehdintaan eli siihen, että se kuuluu matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään”¹⁶⁰.

Tuomiossa annettiin myös ratkaisu kysymykseen, jolla haluttiin selvittää, voitiinko lomamajoituksen tarjoamisesta muodostuviin palveluihin soveltaa arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdassa säädettyä alennettua verokantaa tai jotain siinä säädetyistä alennetuista verokannoista. EUT:n mukaan ei voinut, sillä 98 artiklan 2 kohdassa säädettyä alennettua verokantaa tuli soveltaa ainoastaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluviin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Loma-asuntojen tarjoaminen, joka kuului matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin, ei pidetty sellaisena¹⁶¹.

Asia C-108/22 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Euroopan unionin tuomioistuimen asiassa C-108/22, oli kysymys siitä, soveltuiko arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan mukainen matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä myös sellaisiin verovelvollisen suorituksiin, jotka muodostuivat (vain) majoituspalvelujen

¹⁶⁰ Asia C-552/17 Alpenchalets Resort, kohta 33.

¹⁶¹ Asia C-552/17, kohdat 38-41.

ostamisesta muilta verovelvollisilta ja niiden myymisestä edelleen. Tapauksessa kyseessä olleisiin liiketoimiin ei siis liittynyt minkäänlaisia lisäpalveluja näiden majoituspalvelujen ohella. EUT lausui ratkaisun tuomiossaan, että ”arvonlisäverodirektiivin 306 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollisen suoritus, joka muodostuu majoituspalvelujen ostamisesta muilta verovelvollisilta ja niiden myymisestä edelleen muille taloudellisille toimijoille, kuuluu matkatoimistoihin sovellettavan erityisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan, vaikka näihin palveluihin ei liity lisäpalveluja”¹⁶². Perusteluiksi tälle tuomioistuin esitti muun muassa sen, että ostaessaan majoituspalveluja omissa nimissään muilta verovelvollisilta myydäkseen ne sitten edelleen asiakkailleen hotellipalveluja kokoava yhtiö täytti arvonlisäverodirektiivin 306 artiklassa säädetyt aineelliset edellytykset. Tämän vuoksi tuomioistuin katsoi, että yhtiöön voitiin lähtökohtaisesti soveltaa kyseisessä artiklassa säädettyä erityistä verotusjärjestelmää. Lisäksi merkitystä oli myös sillä seikalla, että yhtiö suoritti toimintansa yhteydessä liiketoimia, jotka olivat verrattavissa matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän suorittamiin liiketoimiin.¹⁶³ Ratkaisunsa perusteluissa EUT vetosi vahvasti aikaisempaan oikeuskäytäntöön. Tuomioistuin käytti tukenaan esimerkiksi asiaan C-552/17 annettua tuomiota, jota on tarkasteltu tarkemmin tämän luvun alussa.

Uusin matkatoimistojen erityisjärjestelmää koskeva ennakkoratkaisu kuvaa hyvin siitä, kuinka laaja-alaisesti erityisjärjestelmää tulisi EUT:n mukaan todellisuudessa soveltaa. Tapauksen kuvauksen perusteella voisi kuvitella, että matkatoimistopalvelun sijaan kyseessä olisi yleissäännön mukainen välityspalvelu.¹⁶⁴ Järjestelmän soveltamisen yhdenmukaistamisen kannalta olisi kuitenkin suotavaa, että myös tällainen yksittäisen palvelun myynti luetaan marginaaliverotusmenettelyn soveltamisalaan. Erityisjärjestelmän laaja-alaista tulkintaa on peräänkuulutettu niin EUT:ssa kuin komission teettämässä, erityisjärjestelmää koskevassa tutkimuksessa.¹⁶⁵

¹⁶² Asia C-108/22 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, kohta 30.

¹⁶³ Asia C-108/22, kohdat 23 ja 24.

¹⁶⁴ Asiaan C-108/22 annettua tuomiota Verotus-lehden artikkelissaan ”EUT:n arvonlisäveropäätökset” analysoidessaan Lindholm ja Stenius tulkitsevat, että tapausta ratkaistessaan ja matkatoimistopalvelujen marginaaliverojärjestelmän soveltamisalaa arvioidessaan EUT kiinnitti erityistä huomiota tämän erityisjärjestelmän tavoitteisiin. Niistä keskeisimmäksi osoittautuu tavoite välttää matkatoimistopalveluista verovelvollisille aiheutuvia käytännön vaikeuksia normaalissa arvonlisäveromenettelyssä.

¹⁶⁵ TAXUD/2016/AO-05, s. 99.

3.1.1 Havainnot

Euroopan unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisujen perusteella voidaan katsoa, että matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä on soveltamisalaltaan laajalle ulottuva kokonaisuus. Tuomioistuimen mukaan järjestelmää tulisikin soveltaa sen edellytysten täytyessä laajalaisesti. Näin tulisi tehdä esimerkiksi siitä huolimatta, mikä on asiakkaan asema¹⁶⁶ tai riippumatta siitä, onko kyse kokonaisen matkapaketin vai matkatoimiston myymän yksittäisen tuotteen, kuten pelkän majoituspalvelun myynnistä¹⁶⁷. Lisäksi erityisjärjestelmän soveltamista ei ole rajoitettu pelkästään matkatoimistoihin ja matkanjärjestäjiin: järjestelmä soveltuu myös minkä tahansa muun matkailualan palveluja omissa nimissään myyvän yhtiön suorittamiin palveluihin¹⁶⁸.

Erityisjärjestelmä on joka tapauksessa poikkeus arvonlisäverojärjestelmän tavallisista säännöksistä, minkä vuoksi sen soveltamisen tulisi loppupelissä johtaa järjestelmän pääasiallisten tavoitteiden saavuttamiseen.¹⁶⁹ Toisaalta tapausten suuren määrän ja vaihtelevuuden nojalla voidaan myös olettaa, että erityisjärjestelmän soveltaminen ei ole aina yksiselitteistä. Siihen liittyvät käytännöt voivat ajoittain osoittautua vaikeaselkoisiksi ja tulkintatavat perusteluja puolesta ja vastaan nostaviksi. Ratkaisujen yksittäisen tarkastelun perusteella selviää, että vaikka asia olisi edellisessä samankaltaisessa tapauksessa ratkaistu tietyllä tavalla, ei sama lopputulema ole seuraavalla kerralla aina ilmeinen ja yksiselitteinen.

EUT:n ratkaisukäytännössä on myös ristiriitaisuuksia matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään liittyen. Esimerkiksi asiaan C-163/91 Van Ginkel ja asiaan C-220/11 Star Coaches annetut ratkaisut poikkeavat EUT:n asettamien edellytysten ja perustelujen osalta toisistaan. Asiaan C-163/91 annetun päätöksen mukaan esimerkiksi yksittäisen majoituspalvelun suorittamiseen tulisi soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää. Tällä voitaisiin välttää komplikaatioita, jotka mahdollisesti uhkaisivat erityisjärjestelmän tarkoitusta. Samaisen tapauksen tuomiolauselmassa EUT on todennut, että jos majoituspalvelun yhteydessä annetaan vaikkapa neuvontaa ja tietoja osana tätä palvelua, kyseessä ei niinkään ole yksittäinen palvelu. Toisaalta tapauksen ratkaisun ja perustelujen nojalla käy ilmi, ettei

¹⁶⁶ Asiat C-189/11, C-193/11, C-236/11, C-269/11, C-293/11, C-296/11, C-309/11 ja C-450/11.

¹⁶⁷ Asia C-163/91 Van Ginkel.

¹⁶⁸ Yhdistetyt asiat C-308/96 ja 94/97 Madgett ja Baldwin sekä asia C-200/04 iSt.

¹⁶⁹ TAXUD/2016/AO-05, s. 32.

erityisjärjestelmän soveltaminen ollut EUT:n mukaan kuitenkin kiinni tästä seikasta. Sen sijaan asiaan C-220/11 annetussa tuomiossa EUT taas päinvastoin katsoi, että erityisjärjestelmän soveltaminen yksittäiseen palvelusuoritukseen – kyseisessä tapauksessa kuljetuspalveluun – oli riippuvaista näiden oheispalvelujen olemassaolosta ja tarjoamisesta.¹⁷⁰

Ristiriitaisuudet näkyvät myös matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän muilla osa-alueilla. Esimerkiksi sitä, että erityisjärjestelmä soveltuu myös muihin kuin varsinaisten matkatoimistojen ja matkanjärjestäjien suorittamiin matkatoimistopalvelujen myyntiin, voidaan periaatteessa pitää järjestelmällisenä. Toisaalta tällainen tulkintatapa laajentaa erityisjärjestelmän soveltamisalaa entisestään ja muuttaa sitä rajoiltaan epäselväksi¹⁷¹. Edellisen seikan ohella järjestelmän noudattamista hankaloittaa lisäksi se, että varsinaisen matkatoimiston tai matkanjärjestäjän tarjoamaa palvelua ei kuitenkaan voida automaattisesti pitää erityisjärjestelmän soveltamisalaa kuuluvana palveluna vain siksi, että sen tarjoaja ja myyjä on matkatoimisto tai matkanjärjestäjä¹⁷². EUT:n ratkaisukäytännössä vastaaviin tilanteisiin ja olosuhteisiin on annettu tiettyjä linjauksia, mutta matkailualan ja matkatoimistopalvelujen monimutkaisen ja vaihtelevan luonteen vuoksi kunkin linjauksen toimiva soveltuminen on usein hyvin tapauskohtaista.

EUT:n ratkaisukäytännön perusteella matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä näyttäytyy kaiken kaikkiaan vaikeaselkoisena ja ongelmallisena systeeminä. Se koostuu useista yksittäisistä ja pienistä, mutta vaikutuksiltaan merkittävistä osasista, joiden luonteen perusteella koko lähestymistapa kuhunkin tapaukseen voi muuttua. EUT:n ratkaisujen ja perustelujen välillä on myös ristiriitaisuuksia, eikä järjestelmän soveltaminen ole arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan säännösten ja niiden sanamuotojen perusteella aukotonta. Tämän vuoksi on selkeää, että lähestymistavat järjestelmään ja siihen liittyvien säännösten tulkintaan vaihtelevat myös jäsenvaltioiden ja niiden kansallisten arvonlisäverolainsäädäntöjen välillä. Eroavaisuudet jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädännössä ja niitä seuraavat poikkeavat soveltamistavat puolestaan vain lisäävät erityisjärjestelmään liittyviä ongelmia.

¹⁷⁰ TAXUD/2016/AO-05, s. 32.

¹⁷¹ TAXUD/2016/AO-05, s. 32.

¹⁷² Asia C-31/10 Minerva Kulturreisen.

3.2 Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä koskeva lainsäädäntö Suomessa

Suomessa matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelystä säädetään arvonlisäverolain 80 §:ssä. Marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan Suomessa sellaisten välittömästi matkustajan hyväksi suoritettujen tavaroiden ja palvelujen myyntiin, jotka matkanjärjestäjä on ostanut elinkeinonharjoittajan asemassa olevalta myyjältä Suomesta tai toisesta EU-maasta. Matkanjärjestäjä suorittaa arvonlisäveroa voittomarginaalista eli myymänsä kokonaispalvelun myyntihinnan ja ostamiensa tavaroiden ja palvelujen ostohintojen erotuksesta. Veron perusteena pidetään voittomarginaalia ilman veron osuutta¹⁷³.

3.2.1 Mihin marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan?

Suomessa marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan, kun aikaisemmin tutkielmassa luetellut edellytykset¹⁷⁴ soveltamiselle täyttyvät. Soveltamisalan piiriin kuuluvat sellaiset matkanjärjestäjän myymät palvelut, jotka matkanjärjestäjä ostaa edelleen myytäväksi toiselta unioniin sijoittautuneelta elinkeinonharjoittajalta ja jotka tämä myy edelleen omissa nimissään välittömästi matkustajan hyväksi¹⁷⁵. Kuten edellä on selostettu, Suomessa marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen kannalta merkitystä ei ole sillä, kenelle matkanjärjestäjä palvelun myy. Näin ollen myyntiin soveltuu marginaaliverotusmenettely sen muiden edellytysten täytyessä riippumatta siitä, myykö matkanjärjestäjä palvelun yksityishenkilölle, yritykselle vai toiselle matkatoimistolle.¹⁷⁶

Matkanjärjestäjän omissa nimissään myymät palvelut

Yhtenä edellytyksenä sille, että myytyä palvelua voidaan arvonlisäverolain mukaan pitää matkatoimistopalveluna, on se, että palvelukokonaisuuden myynti tapahtuu matkanjärjestäjän omissa nimissä matkustajan hyväksi¹⁷⁷. Menettelyä sovelletaan niin suoraan matkustajalle tapahtuvaan matkatoimistopalvelun myyntiin kuin myös toiselle

¹⁷³ AVL 80 § 2 momentti.

¹⁷⁴ Ks. tutkielman alaluku 2.4.2.

¹⁷⁵ Lamppu – Ruohola 2023, s. 798–799.

¹⁷⁶ Kallio 2022, s. 682/ EUT asia C-309/11 Komissio v. Suomen tasavalta.

¹⁷⁷ Ks. myös muut matkatoimistopalveluna pitämisen edellytykset, kuten myyjän asema matkanjärjestäjänä, tutkielman luvusta 2.4.1.

elinkeinonharjoittajalle tapahtuvaan myyntiin¹⁷⁸. Edellä selostetun mukaisesti myyjän ei välttämättä tarvitse olla matkatoimisto, vaan myös minkä tahansa muun matkailualan palveluja omissa nimissään myyvän yhtiön palveluihin sovelletaan matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä¹⁷⁹.

Sekä matkanjärjestäjän myymät matkapaketit että muiden matkanjärjestäjän välittömästi matkustajan hyväksi myymät matkustuspalvelut kuuluvat marginaaliverotusmenettelyn soveltamisalan piiriin. Menettelyä sovelletaan siis myös sellaisissa tilanteissa, joissa matkanjärjestäjä myy yksittäisen majoitus- tai kuljetuspalvelun omissa nimissään.¹⁸⁰ Tämä on vahvistettu myös EUT:n toimesta asiassa C-163/91 Van Ginkel Waddinxveen. Kyseisen ennakkoratkaisun tuomiolauselmassa tuomioistuin totesi, ettei se, että matkanjärjestäjä järjestää pelkän majoituksen ja asiakas käyttää omaa kulkuneuvoaan, sulje matkatoimistoa matkatoimistopalvelujen soveltamisalan ulkopuolelle¹⁸¹.

Välittäjän myymät palvelut

Vaikka matkanjärjestäjä toimisi matkapalveluyhdistelmiä koskevan lain (901/2017) mukaisena välittäjänä¹⁸², mutta myy palvelut omissa nimissään, sovelletaan tällaiseen myyntiin marginaaliverotusmenettelyä. Välittäjän toimenkuvaan kuuluu tällaisessa tilanteessa siitä vastaaminen, että matkustaja saa tarvitsemansa palvelut. Tavanomaisesti välittäjä hinnoittelee vastaamansa palvelun itsenäisesti ja kirjoittaa matkustajalle laskun, joka on välittäjän omissa nimissä. Näin ollen palvelun tuottaja kirjoittaa itse laskunsa välittäjälle, eikä matkustajalle. Veloitus kulkee näin välittäjän kautta.¹⁸³

3.2.2 Mihin marginaaliverotusmenettelyä ei sovelleta?

Matkatoimistopalveluille tarkoitettua arvonlisäverotuksen erityismenettelyä ei sovelleta kaikkiin matkanjärjestäjän suorittamiin palveluihin. Marginaaliverotusmenettelyn soveltamisalan ulkopuolelle jäävät sellaiset palvelujen myynnit, joita matkatoimisto suorittaa itse,

¹⁷⁸ Kallio 2022, s. 681.

¹⁷⁹ Lamppu – Ruohola 2023, s. 794.

¹⁸⁰ Lamppu – Ruohola 2023, s. 798.

¹⁸¹ Asia C-163/91 Van Ginkel, kohdat 3 ja 27.

¹⁸² Matkanvälittäjällä tarkoitetaan matkapalveluyhdistelmistä annetun lain (901/2017) 5 § 3 kohdan mukaan sellaista muuta elinkeinonharjoittajaa kuin matkanjärjestäjää, joka myy tai muutoin tarjoaa matkanjärjestäjän yhdistämiä matkapaketteja.

¹⁸³ Lamppu – Ruohola 2023, s. 799.

joissa matkanjärjestäjä toimii välittäjänä luovuttaen palvelun asiakkaalle päämiehen nimissä tai jotka suuntautuvat Euroopan Unionin ulkopuolelle. Seuraavaksi hieman tarkemmin näistä poikkeusjärjestelyistä ja niiden verokohtelusta.

Matkatoimiston itse suorittamat palvelut

Vain niihin palveluihin, jotka matkatoimisto ostaa ulkopuolisilta, voidaan soveltaa matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä. Itse suoritettuihin palveluihin ei siis sovelleta marginaaliverotusmenettelyä vaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä siitä huolimatta, että palvelut myytäisiin matkustajalle matkakokonaisuuteen sisältyvänä. Itse suoritettuina palveluina pidetään esimerkiksi henkilökuljetuspalveluja, jotka matkatoimisto suorittaa omalla kuljetuskalustollaan.¹⁸⁴

Välityspalvelut

Kysymyksessä on välitysmyynti, jos välittäjänä toimiva elinkeinonharjoittaja myy matkapaletin tai muun matkustajalle luovutettavan palvelun päämiehen nimissä. Tällaiseen myyntiin ei sovelleta marginaaliverotusmenettelyä. Välitysmyyntille tunnusomaista on se, että matkatoimisto laatii välittämästään palvelusta usein palveluntuottajan puolesta laskun, mutta välityssuhde käy asiayhteydessä selkeästi ilmi. Näin ollen palvelun ostaja voi tyypillisesti mieltää ostavansa palvelun palveluntuottajalta eikä välittäjältä.¹⁸⁵ Matkan välityksen ja välittäjän omassa nimissä tapahtuvan myynnin raja voi kuitenkin usein olla epäselvä.¹⁸⁶

Välityksestä on kysymys, kun matkanjärjestäjä myy palvelun alkuperäisen myyjän nimissä tai ostaa palvelun asiakkaan nimissä¹⁸⁷. Myös silloin, kun 1) palvelu myydään palveluntuottajan määräämällä hinnalla; 2) välittäjä saa välityspalkkion palveluntuottajalta; 3) palveluntuottaja vastaa palvelusta annetuista tiedoista ja sopimuksen täyttämistä tai 4) palveluntuottaja on vastuussa suoritetusta palvelusta suhteessa matkustajaan, voidaan palvelu todennäköisesti lukea välitysmyyntiksi.¹⁸⁸ Suomessa suoritettun välityspalvelun myyntiin

¹⁸⁴ Lamppu – Ruohola 2023, s. 809.

¹⁸⁵ Lamppu – Ruohola 2023, s. 800.

¹⁸⁶ Lamppu – Ruohola 2023, s. 799.

¹⁸⁷ HE 283/1994 vp, s. 60 – 61.

¹⁸⁸ Lamppu – Ruohola 2023, s. 800.

sovelletaan yleistä 24 %:n verokantaa siitä huolimatta, minkä verokannan alaista palvelua matkatoimisto välittää.¹⁸⁹

Matkat EU:n ulkopuolelle

AVL 71 §:n 9 kohdan nojalla matkatoimistopalvelujen myynti on verotonta silloin, kun kysymys on EU:n ulkopuolella välittömästi matkustajan hyväksi myydyistä tavaroista ja palveluista. Näin ollen ainoastaan EU:n alueella suoritettut matkatoimistopalvelut ovat verollisia. Matkat, jotka suuntautuvat ja suoritetaan EU:n ulkopuolella, ovat verottomia.¹⁹⁰ Jos osa matkatoimistopalvelun myynnistä tapahtuu EU:n alueella ja osa EU:n ulkopuolella, on palvelu ja siitä saatu kate jaettava verolliseen ja verottomaan osaan: EU:n alueella suoritettu matkatoimistopalvelu on verollista ja EU:n ulkopuolella suoritettu verotonta. Verosta vapautettuna pidetään näin ollen vain sitä osaa, joka koskee EU:n alueen ulkopuolisia liiketoimia.¹⁹¹

Muilta kuin elinkeinonharjoittajalta ostetut palvelut

Korkeimman hallinto-oikeuden (myöhemmin KHO) tapaukseen 2011/3684 antaman ratkaisun mukaan silloin, kun kysymys on muilta kuin elinkeinonharjoittajilta tai verovelvollisina pidettäviltä ostettujen palvelujen myynnistä, myyntiin ei sovelleta matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä. Sen sijaan sovelletaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. Kyseisessä KHO:n tapauksessa AVL 80 §:ssä tarkoitettuna matkanjärjestäjänä toimivan yhtiön ei tarvinnut soveltaa marginaaliverotusmenettelyä lomakohteiden vuokraukseen silloin, kun se oli ostanut nämä majoituspalvelut muulta kuin arvonlisäverovelvollisena pidettävältä toimijalta. Tällaisesta toiminnasta oli kysymys, kun yhtiö oli tehnyt majoitusmyynnissä olevien lomakohteiden omistajien kanssa myyntisopimukset, joiden perusteella yhtiö sitten markkinoi ja laskutti kaikki kohteet omissa nimissään. KHO katsoi, että yhtiö myi majoituspalveluja omissa nimissään omistajan lukuun. Koska lomakohteiden omistajat olivat kuitenkin sellaisia henkilöitä, jotka eivät harjoittaneet tavaroiden tai palvelujen myyntiä liiketoiminnan muodossa, he eivät olleet AVL 80 §:n 1 momentissa tarkoitettuja

¹⁸⁹ Lamppu – Ruohola 2023, s. 811.

¹⁹⁰ Lamppu – Ruohola 2023, s. 792.

¹⁹¹ Lamppu – Ruohola 2023, s. 806.

elinkeinonharjoittajia. Näin ollen yhtiö sai soveltaa myyntiin majoituspalveluja koskevaa alennettua verokantaa.

Muut matkanjärjestäjän myymät palvelut

EUT:n asiaan C-31/10 Minerva Kulturreisen antaman tuomion perusteella voidaan katsoa, että marginaaliverotusmenettelyä ei sovelleta sellaisiin matkanjärjestäjän myymiin erillisiin palveluihin, joihin ei liity matkapalvelujen suorittamista¹⁹². Asiassa C-31/10 oli kyse tapauksesta, jossa omissa nimissään toimiva matkatoimisto myi asiakkailleen erillisiä, matkapalveluihin liittymättömiä palveluja. Kysymys oli siitä, kuuluivatko kaikki matkatoimiston suorittamat palvelut kuudennen direktiivin 26 artiklassa¹⁹³ säädettyyn matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmän soveltamisalaan. EUT:n mukaan ennakkoratkaisussa kyseessä olleisiin matkatoimiston suorittamaan oopperalippujen erilliseen myyntiin ei tullut soveltaa tätä marginaaliverojärjestelmää silloin, kun siihen ei liittynyt matkapalvelujen suorittamista¹⁹⁴. Asian C-31/10 tuomiolauselman perusteella marginaaliverotusmenettelyä tulisi soveltaa oopperalippujen tai vastaavien yksittäisten ruokailu-, ajanvietto- tai muiden sellaisten palvelujen myyntiin vain, jos ne myydään osana matkapalveluyhdistelmää tai yksittäisten majoitus- tai kuljetuspalvelujen yhteydessä¹⁹⁵. Toisaalta taas asian C-163/91 Van Ginkel perusteella pelkästään se, että matkanjärjestäjä ei järjestä matkustajalle esimerkiksi kuljetusta matkapalvelujen osana, ei vielä yksin poissulje sitä, etteikö palvelujen myyntiin voitaisi soveltaa matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä.

3.2.3 Veron laskeminen

Matkatoimistopalvelujen veron perusteena on siis edellä selostetun tavoin voittomarginaali ilman veron osuutta. Tästä voittomarginaalista suoritetaan yleisen 24 %:n verokannan mukainen vero. AVL 80 §:n mukaan niiden palvelujen ostohintoihin, jotka matkanjärjestäjä hankkii toiselta elinkeinonharjoittajalta, sisältyy veron osuus. Jos palvelu tai tavara otetaan muuhun tarkoitukseen kuin matkatoimistopalveluna myytäväksi, mutta sen ostohinta on 2

¹⁹² Asia C-163/91 Van Ginkel kohdat 23-24 sekä asia C-31/10 Minerva Kulturreisen kohta 25.

¹⁹³ Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY oli nykyisen niin kutsutun arvonlisäverodirektiivin aikaisempi versio, jossa matkatoimistoja koskevasta erityisjärjestelmästä säädettiin 26 artiklassa.

¹⁹⁴ EUT perusteli päätöstään esimerkiksi sillä, että erityisjärjestelmän soveltaminen sellaiseen toimintaan, jossa ”matkatoimisto ainoastaan myy pääsylippuja matkapalveluja suorittamatta, aiheuttaisi kilpailun vääristymisen, koska samaa toimintaa verotettaisiin eri tavoin sen mukaan, onko mainittuja lippuja myyvä talouden toimija matkatoimisto vai ei”. Asia C-31/10 Minerva Kulturreisen kohdat 24–25.

¹⁹⁵ KVL:2017/40.

momentissa tarkoitettulla tavalla vähennetty voittomarginaalia laskettaessa, on tämä vähennetty määrä lisättävä voittomarginaaliin AVL 80 §:n 3 momentin mukaisesti.

Veron perusteen määrittämisen tekniikka on muutettu nykyiseen muotoonsa hallituksen esityksessä 41/2010 vp. Laskentatekniikan muutoksesta huolimatta voittomarginaalista menevän veron osuus on pysynyt samana kuin aikaisemmin.¹⁹⁶ Voittomarginaali lasketaan myyntikohtaisesti¹⁹⁷. Nykyisen yleisen 24 % verokannan sekä majoituspalvelujen ja kuljetuspalvelujen alennetun 10 % verokannan¹⁹⁸ perusteella matkatoimistopalveluista suoritettava vero määräytyy esimerkiksi seuraavasti:

Myyntihinta	1380 €
Kuljetukset	220 € (sis. alv 10 %)
Majoitus	850 € (sis. alv 10 %)
Matkan muu sisältö	130 € (sis. alv 24 %)
Yhteensä	1200 €
Voittomarginaali	1380 € - 1200 € = 180 €
Veroton voittomarginaali	180 € - (180 € x 24/124) = 145 €
Vero	145 € x 24 % = 35 €
Matkatoimiston kate veron jälkeen	180 € - 35 € = 145 €

Laskelma 3.1. Laskukaavassa on jätetty sentit huomioimatta. Matkan muuhun sisältöön luetaan tässä ja tulevissa laskelmissa esimerkiksi irtainten urheiluvälineiden vuokraus, laskettelu- tai muut vastaavat kurssit sekä niin kutsutut ohjelmalliset palvelut¹⁹⁹, jotka ovat kaikki yleisen 24 %:n verokannan alaisia.

¹⁹⁶ HE 41/2010 vp, s. 19.

¹⁹⁷ VH/2397/00.01.00/2019.

¹⁹⁸ AVL 85 a §:n 1 ja 2 kohdan mukaan henkilökuljetuksista sekä majoitustilan käyttöoikeuden luovuttamisesta suoritettava vero on 10 prosenttia veron perusteesta.

¹⁹⁹ Ohjelmallisia palveluita voivat olla esimerkiksi huvipuistojen kiertoajelut tai kaupan pihalla tehtävät lyhytkestoiset näyttöstyyliset koiravaljakkoajelut. VH/2397/00.01.00/2019. Ks. myös Laatikainen-Mattsson – Hämäläinen 2015, s. 29.

Kuten alaluvussa 3.2.1 on mainittu, Suomessa marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan siitä riippumatta, myykö matkanjärjestäjä palvelun yksityishenkilölle, yritykselle vai toiselle matkatoimistolle. Näin ollen vero määräytyy samalla tavalla kaikissa matkatoimiston suorittamissa matkapalveluyhdistelmien myynneissä, eikä asiakkaan luonteella ole laskukavaan kannalta vaikutusta. Marginaalivero lasketaan samalla tavalla laskukavaan mukaisesti myös riippumatta siitä, luovutetaanko matkatoimistopalveluun sisältyvä palvelu tai tavara matkustajalle Suomessa vai toisessa EU-maassa²⁰⁰.

Matkatoimistoille on tavanomaista periä asiakkailtaan esimerkiksi toimisto-, palvelu- ja varausmaksuja suorittamistaan palveluista. Nämä toimisto-, palvelu- ja varausmaksut ovat verollisia yleisen verokannan mukaan, jos toimitus liittyy Suomessa suoritettuun yleisen verokannan alaiseen palveluun²⁰¹. KHO on lisäksi katsonut, että esimerkiksi matkapakettiin liittyvää varausmaksua ei tule pitää erillisestä palvelusta suoritettuna maksuna, vaan matkapaketin hintaan sisältyvänä hinnanolisänä²⁰². Kyseisen tapauksen perusteella myös toimisto- ja palvelumaksuissa on katsottu olevan kyse matkatoimistopalvelun myyntiin liittyvästä hinnanolisästä, joka otetaan huomioon marginaaliveroa laskettaessa. Sitä vastoin EU:n ulkopuolella suoritettujen matkatoimistopalvelujen myyntiin liittyvät toimisto-, palvelu- ja varausmaksut ovat verottomia. Tämä johtuu siitä, että EU:n ulkopuolisten matkojen myynti on jo itsessään verotonta²⁰³. Sillä, mitä nimeä toimisto-, palvelu- tai varausmaksusta käytetään, ei ole arvonlisäverokäsittelyn kannalta merkitystä²⁰⁴.

Toimisto-, palvelu- ja varausmaksujen vaikutuksen havainnollistamiseksi seuraavassa laskukaavassa on kuvattu, kuinka matkatoimistopalveluista suoritettava vero määräytyy, kun palvelusta peritään myös toimistomaksu:

²⁰⁰ Toisessa EU-maassa luovutetuilla palveluilla tarkoitetaan esimerkiksi toisessa EU-maassa luovutettua kuljetus- tai majoituspalvelua. VH/2397/00.01.00/2019.

²⁰¹ Lamppu – Ruohola 2023, s. 811.

²⁰² KHO 2010/2051. Alkuperäisessä ratkaisussa on puhuttu valmismatkasta ja valmismatkan hintaan sisältyvästä hinnanolisästä. Nykyään valmismatkasta käytetään termiä matkapaketti, kun valmismatkalaki (1994/1079) on korvattu lailla matkapalveluyhdistelmistä (2017/901). Korvaavassa laissa aikaisemmasta valmismatka -termistä on käytetty uutta termiä matkapaketti, joka määritellään lain 3 §:ssä seuraavasti: ”Matkapaketilla tarkoitetaan tässä laissa vähintään kahden erityyppisen, samaa matkaa tai lomaa varten ostettavan matkapalvelun yhdistelmää, jos elinkeinonharjoittaja yhdistää kyseiset palvelut joko omasta aloitteestaan taikka matkustajan pyynnöstä tai tämän valinnan mukaisesti ennen kuin kaikki palvelut kattava sopimus tehdään.”.

²⁰³ KHO 2010/2051.

²⁰⁴ VH/2397/00.01.00/2019.

Myyntihinta	1380 €
Toimistomaksu	20 €
Kuljetukset	220 € (sis. alv 10 %)
Majoitus	850 € (sis. alv 10 %)
Matkan muu sisältö	130 € (sis. alv 24 %)
Yhteensä	1200 €
Voittomarginaali (myyntihinta + toimistomaksu)	1400 € - 1200 € = 200 €
Veroton voittomarginaali	200 € - (2000 € x 24/124) = 161 €
Vero	161 € x 24 % = 39 €
Matkatoimiston kate veron jälkeen	200 € - 39 € = 161 €

Laskelma 3.2. Laskukaavassa on jätetty sentit huomioimatta.

Myös matkanjärjestäjän maksu- tai luottokorttia maksuvälineenä käyttäviltä asiakkailta perimän lisämaksun on AVL 73 §:n nojalla katsottu olevan osa matkan myyntihintaa. Näin ollen myös tämä lisämaksu on osa matkatoimistopalvelun veron perustetta²⁰⁵. Matkanjärjestäjän on tämän vuoksi suoritettava arvonlisäveroa myös verolliseen myyntiin liittyvistä kortin käyttäjiltä veloitettavista maksuista.

Matkatoimisto voi toimisto-, palvelu- ja varausmaksujen ohella periä asiakkailta myös sellaisen käsirahan, jota ei palauteta, jos asiakas purkaa varaamansa matkaa koskevan sopimuksen. Jos matkaa ei peruuteta tai asiakas esimerkiksi käyttää varaamansa majoituksen sovitusti, tämä käsiraha käytetään ennakkomaksuna.²⁰⁶ EUT:n asiaan C-277/05 Société thermale d'Eugénie-les-Bains antaman ratkaisun nojalla tällaisesta peruutusmaksusta ei suoriteta arvonlisäveroa. Tämä on seurausta siitä, että unionin tuomioistuimen mukaan käsirahaa voidaan pitää kiinteähintaisena korvauksena sopimuksen purkamisesta aiheutuneesta

²⁰⁵ Maksu- tai luottokorttia maksuvälineenä käyttäviltä asiakkailta veloitettavassa lisämaksussa ei ole kysymys arvonlisäverottomasta läpikulkuerästä eikä verottomasta rahoituspalvelun myynnistä tai välityksestä saadusta korvauksesta. KHO 2012/117.

²⁰⁶ VH/2397/00.01.00/2019.

vahingosta²⁰⁷. Tapauksen taustalla olivat hotellitoimintaa harjoittavan yrityksen perimät käsirahat sellaisista majoitusvarauksista, joissa asiakas oli jättänyt lopulta saapumatta. Asiakas oli siis jättänyt hänelle varatun huoneen lunastamatta ja näin ollen purkanut sopimuksen. Kun hotellipalveluja tarjoava yritys piti sitten näissä tilanteissa käsirahat itsellään, voitiin tällaista rahamäärää pitää EUT:n mukaan korvausluonteisena sopimuksen purkamisesta aiheutuneesta vahingosta. Rahamäärä ei näin ollen ollut suoraan yhteydessä mihinkään vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen, jolloin siitä ei kannettu arvonlisäveroa²⁰⁸.

Käytäntö on toisenlainen tilanteessa, jossa palvelu on jo luovutettu asiakkaalle, mutta jätetty asiakkaan toimesta käyttämättä. Tällöin palvelun myynnistä tulee suorittaa arvonlisävero kokonaisuudessaan EUT:n asioihin C-250/14 *Air France-KLM* ja C-289/14 *Hop!-Brit Air SAS* antamien tuomioiden perusteella. Näissä tapauksissa oli kysymys siitä, tuliko lentoyhtiöiden suorittaa arvonlisäveroa sellaisista myymistään lentolipuista, jotka oli jo luovutettu asiakkaalle, mutta jotka asiakas oli jättänyt käyttämättä. Käyttämättä jättäminen oli tapahtunut joko siten, ettei asiakas ollut ilmaantunut paikalle koneeseen nousun (boarding) aikaan tai vaihtokelpoisten lippujen kohdalla siten, että ne olivat vanhentuneet, koska niitä ei ollut käytetty niiden voimassaolon aikana²⁰⁹. Unionin tuomioistuimen mukaan molemmissa tapauksissa ”yhtiön itsellään pitämällä lipun hinnalla ei pyritty korvaamaan yhtiölle lennolle saapumattoman asiakkaan takia mahdollisesti aiheutunutta vahinkoa vaan kyseessä oli korvaus yhtiön asiakkaalleen tarjoamasta kuljetuspalvelusta siinäkin tapauksessa, että asiakas ei käyttänyt kyseistä palvelua”²¹⁰. Asiakas ei siis purkanut sopimusta, vaan jätti palvelun käyttämättä. Tämän seurauksena suoritettua palvelua ja siitä saadun korvauksen välillä oli suora yhteys, minkä vuoksi lentoyhtiön tuli suorittaa myös tällaisista myymistään lentolipuista arvonlisäveroa²¹¹.

Näitä EUT:n oikeuskäytännöstä ilmeneviä periaatteita sovelletaan Verohallinnon mukaan myös matkanjärjestäjän asiakkaaltaan perimään käsirahaan. Asiakkaan purkaessa sopimuksen matkanjärjestäjän perimää käsirahaa voidaan pitää kiinteähintaisena korvauksena sopimuksen purkamisesta aiheutuneesta vahingosta. Tällaiseksi vahingonkorvaukseksi ja peruutusmaksuksi katsotusta käsirahasta ei suoriteta arvonlisäveroa. Jos sopimusta ei varsinaisesti

²⁰⁷ Asia C-277/05 *Société thermale d’Eugénie-les-Bains*, kohdat 31 ja 36.

²⁰⁸ Asia C-277/05, kohta 36

²⁰⁹ Asia C-250/14 *Air France-KLM*, kohta 10.

²¹⁰ Asia C-250/14, kohta 50.

²¹¹ Asia C-250/14, kohdat 50–52.

pureta, vaan asiakas jättää ainoastaan saapumatta ja näin ollen jättää palvelun käyttämättä, on peritty käsiraha osa matkailupalvelujen arvonlisäverollista myyntihintaa.²¹²

3.2.4 Matkatoimistopalvelun myynti elinkeinonharjoittajalle

AVL 209 b §:ssä säädetään, että myyjän on annettava ostajalle lasku, jos ostajana on elinkeinonharjoittaja. Saman lain 209 e §:n mukaan laskussa on oltava muun muassa seuraavat tiedot; ”- 8) veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikköhinnassa; 9) verokanta; 10) suoritettavan veron määrä sen jäsenvaltion valuutassa, jossa myynti tapahtuu - ”. Lisäksi 209 e §:n 16 kohdan mukaan silloin, kun kyse on AVL 80 §:n mukaisesta matkatoimistopalvelun myynnistä, laskussa on oltava merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimistot”. Näiden säädösten nojalla matkanjärjestäjän on annettava myynnistä ostajalle lasku, jos matkatoimistopalvelu myydään elinkeinonharjoittajalle. Laskussa on mainittava matkatoimistopalvelun veron peruste eli voittomarginaali. Matkanjärjestäjä joutuu siis paljastamaan myyntiensä katteet myydessään matkatoimistopalvelun toiselle elinkeinonharjoittajalle²¹³. Jos matkatoimistopalvelu ostetaan yrityksen vähennyskelpoiseen käyttöön, ostajalla on oikeus vähentää matkatoimiston marginaalista laskettu vero²¹⁴. Matkatoimistopalvelun ostaja voi siis vähentää ostohinnan sisältämän marginaaliveron, jos vähennysoikeuden yleiset edellytykset täyttyvät. Tästä huolimatta vähennysoikeutta ei kuitenkaan ole, jos ostaja ostaa matkatoimistopalvelun edelleen myytäväksi. Tällöin ostajan tulee kirjata koko ostohinta arvonlisäveroineen omalle marginaaliverolaskelmalleen.²¹⁵

Suomen soveltama käytäntö elinkeinonharjoittajien oikeudesta vähentää matkatoimiston voittomarginaalista laskettu vero silloin, kun matkatoimistopalvelu ostetaan yrityksen vähennyskelpoiseen käyttöön, on sinänsä ristiriidassa EUT:n ratkaisukäytännön kanssa. Tavallisesti matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltuessa matkatoimiston voittomarginaalista maksettava vero ei ole vähennettävissä tuotantopanoksiin sisältyvänä verona edes elinkeinonharjoittajina toimiville asiakkaille. Suomi on kuitenkin Belgian, Ruotsin, Ranskan

²¹² VH/2397/00.01.00/2019

²¹³ Kallio 2022, s. 685.

²¹⁴ Niskakangas – Viitala – Hokkanen 2020, s. 145.

²¹⁵ VH/2397/00.01.00/2019.

ja Unkarin ohella yksi viidestä jäsenvaltiosta, joissa tällainen arvonlisävero katsotaan vähennyskelpoiseksi kansallisen arvonlisäverolain yleisten säännösten nojalla.²¹⁶

3.2.5 Käännetty verovelvollisuus matkatoimistopalvelujen myynnissä

Tutkielman luvussa 2.1.3 on selostettu käännetyin verovelvollisuuden perusteista. Matkatoimistopalvelujen osalta käännetty verovelvollisuus syntyy matkanjärjestäjälle esimerkiksi toisesta EU-maasta tai EU:n ulkopuolelta ulkomaiselta elinkeinonharjoittajalta ostetuista yleissäännön mukaisista palveluista. Tällaisia AVL 65 §:n perustuvia yleissäännön mukaisia palveluja ovat esimerkiksi opaspalvelut. Jos matkanjärjestäjä ostaa myyntimaasäännösten mukaan Suomessa myydyin palvelun ulkomaiselta elinkeinonharjoittajalta, joka ei ole haikautunut arvonlisäverovelvolliseksi tai jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, suoritetaan arvonlisävero käännetyin verovelvollisuuden perusteella. AVL 114 a §:n mukaan matkanjärjestäjä ei saa vähentää myöskään käännetyin verovelvollisuuden perusteella suorittamaansa arvonlisäveroa, kun kyse on välittömästi matkustajan hyväksi hankituista 80 §:n 1 momentissa tarkoitetuista palveluista ja tavaroista. Käännetty vero otetaan tällöin huomioon marginaaliverolaskelmalla osana ostohintaa.²¹⁷

Kun ulkomaiselta elinkeinonharjoittajalta ostettu palvelu luovutetaan matkustajalle EU:n ulkopuolella, on matkatoimistopalvelun myynti Suomessa veroton AVL 71 §:n 9 kohdan nojalla. Näin ollen palvelun myyntiin ei sovelleta marginaaliverotusmenettelyä. Matkanjärjestäjällä on oikeus vähentää näitä palveluja varten tehdyistä hankinnoista käännetyin verovelvollisuuden perusteella maksamansa vero.

3.2.6 Negatiivinen marginaaliverolaskelma

Mikäli muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi hankittujen palvelujen ja tavaroiden ostohinnat ylittävät matkatoimistopalvelujen myynnistä saadut tuotot verokauden aikana, matkanjärjestäjällä on oikeus vähentää kohdekauden negatiivisen voittomarginaalin mukainen arvonlisävero. Tämä negatiivinen voittomarginaali vähennetään kohdekauden muista myynneistä suoritettavista veroista, vaikka marginaali lasketaan

²¹⁶ TAXUD/2016/AO-05, s. 71.

²¹⁷ VH/2397/00.01.00/2019.

myyntikohtaisesti²¹⁸. Jos negatiivisen voittomarginaalin mukaan laskettava arvonlisävero ylittää kohdekauden muut suoritettavat verot, eikä vähennyksiä voi näin ollen tehdä täysimääräisinä, on matkanjärjestäjällä oikeus saada palautuksena tämä verokaudelta vähentämättä jäänyt vero AVL 147 a §:n 1 momentin nojalla. Negatiivista voittomarginaalia ei tule poikkeuksellisesti merkitä elinkeinonharjoittajille myymisen seurauksena annettavalle laskulle²¹⁹. Oikeus tappiontasaukseen, eli negatiivisen voittomarginaalin vähentämiseen kohdekauden muista myynneistä suoritettavista veroista on sikäli ristiriidassa EUT:n ratkaisukäytännön kanssa. Unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännön perusteella tappioiden kuittaaminen erityisjärjestelmää soveltaessa on kiellettyä, sillä marginaalia tulisi käsitellä ainoastaan myyntikohtaisesti²²⁰.

3.2.7 Vähennys ja palautus ulkomailta

AVL 114 a §:ssä säädetään vähennyskiellosta, joka koskee matkanjärjestäjän välittömästi matkustajan hyväksi hankkimia 80 §:n 1 momentissa tarkoitettuja palveluja ja tavaroita. Matkanjärjestäjä ei näin ollen saa vähentää tällaisten tavaroiden ja palvelujen sisältämää veroa sellaisista ostoista, jotka matkanjärjestäjä hankkii muilta elinkeinonharjoittajilta luovuttaakseen ne välittömästi matkustajien hyväksi. Kyseiset ostot otetaan siis huomioon marginaaliverolaskennassa edellä kuvatun mukaisesti. Sama koskee hankintoja, jotka matkanjärjestäjä tekee toisesta EU-maasta. Jos näiden hankintojen ostohinnat sisältävät tämän toisen EU-maan arvonlisäveroa, matkanjärjestäjä sisällyttää myös nämä ostot arvonlisäveroineen marginaaliverolaskelmalleen. Lisäksi AVL 122 §:n 3 momentissa säädetään palautuskiellosta ulkomaisille matkanjärjestäjille. Vähennys- ja palautuskielto koskee ainoastaan matkanjärjestäjän omissa nimissään ostamia palveluja silloin, kun ne ovat osa matkatoimistopalvelua. Sellaisissa tilanteissa, joissa matkatoimisto on tehnyt hankintoja päämiehensä nimissä, on päämies oikeutettu vähennykseen tai palautukseen. Edellytyksenä tälle on, että palautuksen yleiset edellytykset täyttyvät päämiehen kohdalla.²²¹

AVL 114 a §:n mukainen vähennysoikeuden rajoitus koskee matkustajan hyväksi hankittujen palvelujen ja tavaroiden sisältämää arvonlisäveroa ainoastaan silloin, kun niiden edelleen

²¹⁸ Kallio 2022, s. 683.

²¹⁹ VH/2397/00.01.00/2019.

²²⁰ Asia C-189/11 Komissio v. Espanjan kuningaskunta. Kyseisen ratkaisun analyysin osalta ks. tutkielman alaluku 3.1.

²²¹ Lamppu – Ruohola 2023, s. 808.

myyntiin sovelletaan matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä. Jos hankintoja on tehty esimerkiksi matkanjärjestäjän itse suorittamia palveluja varten, ovat näiden hankintojen arvonlisäverot matkanjärjestäjälle vähennyskelpoisia. Matkanjärjestäjällä on myös oikeus vähentää muiden kuin välittömästi matkustajan hyväksi tehtyjen hankintojen sisältämät arvonlisäverot. Silloin edellytys on, että kyseiset hankinnat on tehty matkanjärjestäjän harjoittamaa arvonlisäverollista liiketoimintaa varten.²²²

3.2.8 Suomen oikeuskäytännöstä

Suomen oikeuskäytännössä on käsitelty arvonlisäverolain matkatoimistopalvelujen erityissäännöksiin liittyviä kysymyksiä verrattain usein ja laaja-alaisesti. Ratkaisuja on niin keskusverolautakunnan kuin korkeimman hallinto-oikeuden tasolta aina vuodesta 1998 asti. Tässä alaluvussa tarkastellaan ja paneudutaan tarkemmin näihin Suomen oikeuskäytännön kannalta merkittäviin matkatoimistopalvelujen arvonlisäverotusta ja marginaaliverotusmenettelyä koskeviin oikeustapauksiin. Tarkoituksena on selvittää, miten matkatoimistopalvelujen arvonlisäverotuksen rajat ja soveltamisala käytännössä määrittyvät kansallisella tasolla.

KHO 1998:54

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1998:54 oli kyse matkanjärjestäjänä toimivasta matkatoimistosta, joka myi valmismatkoja omissa nimissään Suomessa. Matkatoimiston myymään valmismatkaan sisältyi muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajien hyväksi ostettujen palvelujen lisäksi myös matkatoimistoon työsopimussuhteessa olevien oppaiden palveluja matkakohteessa. Matka suuntautui Euroopan unionin ulkopuolelle. Yhtiön omien oppaiden opaspalveluja pidettiin matkatoimiston itse suorittamina palveluina. Niihin ei näin ollen sovellettu AVL 80 §:ssä säädettyä marginaaliverotusmenettelyä ja siihen liittyvää lain 71 §:n 9 kohtaa, jonka mukaan matkatoimistopalvelujen myynti on verotonta silloin, kun kysymys on EU:n ulkopuolella välittömästi matkustajan hyväksi myydyistä tavaroista ja palveluista. Omien oppaiden opaspalvelujen myyntiin tuli KHO:n mukaan soveltaa arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä.

²²² VH/2397/00.01.00/2019.

Tämän tapauksen tuomio tukee verohallinnon tulkintaa siitä että, matkanjärjestäjän itse suorittamien palvelujen myyntiin ei tule soveltaa marginaaliverotusmenettelyä. Näin ei ole silloinkaan, kun nämä palvelut ovat osa sellaista palvelukokonaisuutta, jonka muihin osiin marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan.

KHO 30.6.2005 taltio 1671

Korkeimpaan hallinto-oikeuteen edenneessä tapauksessa 30.6.2005 taltio 1671 oli kyse matkatoimiston myymistä yksittäisistä varustamojen hinnoittelemista laivalipuista. Matkatoimisto sai laivalippujen myynnistä sovitun kiinteän välitysprovision ja mahdollisesti sovitun lisäprovision varustamoilta. Hinta, jonka asiakas lipuista maksoi, määräytyi varustamojen määräämänä hintana. Tämän seurauksena KHO katsoi, että asiakas osti laivaliput yhtiön välityksellä varustamolta. Näin ollen yhtiö ei siis toiminut omissa nimissään, vaan varustamojen nimissä ja myi matkatoimistopalvelujen sijaan välityspalveluja. Yhtiön yksittäisten laivalippujen myyntiin tuli siis KHO:n mukaan soveltaa AVL:n välityspalveluja koskevia yleisiä säännöksiä eikä matkatoimistopalveluja koskevaa 80 §:n mukaista marginaaliverotusmenettelyä.

KHO 7.4.2017 T 1685

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 7.4.2017 T 1685 oli kyse matkailualan yhtiöstä, joka myi AVL 80 §:n mukaisten matkatoimistopalvelujen ohella sellaisia risteilymatkoja, joille se oli vuokrannut koko risteilyaluksen omaan käyttöönsä. Tapauksessa oli kysymys siitä, pidettiinkö yhtiön kokonaisuudessaan omaan käyttöönsä vuokraamalla risteilyaluksella suoritettua matkustajien kuljetusta oheispalveluineen yhtiön itsensä suorittamana palveluna. Tähän olisi sovellettu AVL:n yleisiä säännöksiä matkatoimistopalveluja koskevan erityissäännöksen sijaan. KHO oli asiassa keskusverolautakunnan kanssa samoilla linjoilla. Tuomioistuin ei muuttanut KVL:n päätöstä siitä, että kuvatuissa olosuhteissa tuli soveltaa AVL 80 §:n mukaista matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä arvonlisäverolain yleisten säännösten sijaan. KHO nojautui ratkaisussaan samoihin perusteluihin kuin keskusverolautakunta. Se muun muassa lausui, että koska yhtiö ei vuokrannut laivaa omaan hallintaansa pitemmäksi ajanjaksoksi toteuttaakseen sillä haluamaansa toimintaa hankkimansa henkilöstön avulla, sen katsottiin vain hankkivan tämän kuljetuspalvelun toiselta elinkeinonharjoittajalta välittömästi matkustajan hyväksi. Merkitystä oli myös sillä,

ettei aluksen miehistö ollut yhtiön vaan varustamon palveluksessa. Ratkaisussa vedottiin myös EUT:n asiaan C-557/11 Kozak todeten, ettei AVL 80 §:n määritelmää ”muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi ostamiaan palveluja” tulisi tulkita liian suppeasti. Tällainen käytäntö voisi vaarantaa arvonlisäverodirektiivissä ja arvonlisäverolaissa matkatoimistopalveluille säädetyn erityisjärjestelmän tarkoitusta ja toimivuutta.

Toisaalta tässä KHO:n ratkaisussa on myös erikseen mainittu yhtiön käsitystä tukevaksi perusteluksi se, että se vastasi useampien jäsenvaltioiden verohallintojen tulkintaa. Se, että eri jäsenvaltiot tulkitsevat tällaista oikeuskysymystä eri tavoin, voi johtaa pahimmassa tapauksessa kahdenkertaiseen verotukseen. Näin käy, jos matkatoimistopalvelujen myynnistä suoritetaan ensin Suomen arvonlisäverosääntöjen mukaan marginaalivero Suomeen ja sitten toisen jäsenvaltion arvonlisäverosääntöjen yleisten säännösten mukainen arvonlisävero myös tähän jäsenvaltioon. Toinen mahdollisuus on myös kokonaan verottamatta jääminen. Voidaan katsoa, että KHO:n antamasta ratkaisusta huolimatta kyseessä ei ole yksiselitteinen kysymys, eikä siihen ole saatavilla selkeää vastausta tai oikeusohjetta EUT:n ratkaisukäytännössä.

KVL 79/2003

Keskusverolautakunnan antamassa päätöksessä 79/2003 oli kyse yhtiöstä, joka toimi valmismatkojen myymisen ohessa IATA- sopimuksen mukaisena lentomatkojen välittäjänä. Asiakkaan yhtiölle maksama hinta koostui kuljetuspalvelun myyjän määräämästä hinnasta sekä sellaisesta palvelumaksusta, joka perustui yhtiön ja sen asiakkaan väliseen toimeksiantoon. KVL katsoi kysymyksessä olevan henkilökuljetuspalvelun välitys. Tämä johtui siitä, että yhtiön asiakkaalle osoittamassa laskussa oli eriteltyä kuljetuspalvelun myyjä, tämän veloittama hinta sekä yhtiön perimä palvelumaksu. Lisäksi yhtiö hankki kuljetuspalvelun sen tuottajalta asiakkaan nimissä ja lukuun. Merkitystä oli myös sillä seikalla, ettei yhtiö ollut vastuussa mistään lennon aikana asiakkaalle aiheutuvasta vahingosta. Sillä ei myöskään ollut oikeutta tehdä muutoksia tai vaikuttaa kuljetuspalvelun myyjän ja asiakkaan välisiin matkustusehtoihin. Näin ollen yhtiön oli AVL 69 §:n mukaisesti suoritettava veroa Suomessa myydystä välityspalvelusta perimästään palvelumaksusta.

KHO 8.10.1998 T 2083, ATK

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa 8.10.1998/2083 oli kysymys siitä, toimiko matkatoimisto omissa nimissään vai välittäjänä myydessään valmismatkojen ohella yksittäisiä listahintaisia IATA-lentolippuja matkustajien haluamiin kohteisiin. Matkatoimisto sai näistä myymistään lipuista lentoyhtiöiltä kiinteän suuruisen välityspalkkion. Se hinta, jonka asiakas lentopalvelusta maksoi, määräytyi lentoyhtiön määräämänä. Tämän perusteella KHO katsoi, että asiakas sai lentoliput yhtiön välityksellä suoraan lentoyhtiöltä. Yhtiö ei siis tuomioistuimen mukaan toiminut omissa nimissään vaan päämiehensä nimissä. Tämän seurauksena kyse oli matkatoimiston myymistä verollisista välityspalveluista eikä AVL 80 §:n mukaisista matkatoimistopalveluista.

3.3 Matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä koskeva lainsäädäntö Tanskassa

Euroopan unionin jäseneksi vuonna 1972 liittyneessä Tanskassa²²³ on myös käytössä unionin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. Nykyisen kaltaiseen muotoonsa Tanskan arvonlisäverolaki (Momsloven, LBK nr 1021 af 26/09/2019, jäljempänä ML) muutettiin vuonna 1994, kun arvonlisäverolakia tarkistettiin tavoitteena lisätä johdonmukaisuutta EU:n arvonlisäverodirektiivien kanssa²²⁴. Näin ollen myös Tanskan arvonlisäverolain säännökset on johdettu arvonlisäverodirektiivistä. Arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan mukainen matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä saatettiin voimaan Tanskan arvonlisäverolaissa vuonna 2011. Tätä ennen matkatoimistot olivat Tanskassa ainoastaan palkkaverovollisia, eli niiden toiminta oli vuoteen 2011 asti vapautettu arvonlisäverosta²²⁵. Tanska kuului niihin jäsenvaltioihin, jotka käyttivät mahdollisuutta jatkaa matkatoimistopalvelujen vapauttamista arvonlisäverosta kuudennen direktiivin liitteen F ja 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla²²⁶.

²²³ Asiakirja Tanskan liittymisestä Euroopan unionin yhteisöihin, 11972B/TXT.

²²⁴ Skat.dk. Jura. Vejledning. Den juridiske vejledning 2023-2. D.A Moms. D.A 17 Saerordning for rejsebureauer. 1 Indledning, 1.5 Lovændringer. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1921152>. Vierailtu 13.11.2023.

²²⁵ Matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän käyttöönotosta on säädetty laissa arvonlisäverolain ja palkkaverolain muuttamisesta, jonka tarkoituksena oli muun muassa tiettyjen arvonlisäverovapautusten kumoaminen. Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä on esitelty lain osassa 1. Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v., LOV nr 520 af 12/06/2009.

²²⁶ Asia C-260/95 DFDS, kohta 7.

Matkatoimistoja ja matkanjärjestäjiä koskevasta arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmästä säädetään nykyisin Tanskan arvonlisäverolain 16 luvun 67–68 a §:ssä. ML:n 16 luvun 67 §:n mukaan erityisjärjestelmä koskee sellaisia liiketoimia, jotka suoritetaan matkanjärjestäjän omissa nimissä matkustajan hyväksi, ja joihin matkanjärjestäjä käyttää muiden verovelvollisten suorittamien tavaroiden ja palvelujen luovutuksia. Tällaisten liiketoimien katsotaan ML 67 a §:n mukaan muodostavan yhden palvelukokonaisuuden. Palvelukokonaisuuden suorituspaikka on 67 b §:n mukaan se paikka, jossa matkatoimisto harjoittaa liiketoimintaa tai josta se toimittaa palvelun. ML 67 c §:n nojalla veron perusteena pidetään matkatoimiston voittomarginaalia. Voittomarginaalilla tarkoitetaan kyseisessä lainkohdassa matkustajan maksaman verottoman kokonaissumman ja matkatoimiston todellisten kustannusten välistä erotusta. Lisäksi ML 68 §:ssä lausutaan, että matkatoimistolla ei ole oikeutta vähentää tai hakea palautusta lain 67 a §:n mukaisesti liiketoimiin sisältyvästä arvonlisäverosta, jonka muut verovelvolliset laskuttavat matkatoimistolta.

Matkustaja -käsitettä ei ole määritelty ML:ssä. Se on kuitenkin ymmärrettävä käsitteen yleisessä merkityksessä henkilöksi, joka tosiasiallisesti kuluttaa tai käyttää hotellimajoituksen ja lentokuljetuksen tai muun vastaavan matkapalvelukokonaisuuden. Merkitystä ei ole sillä, onko matkustaja yksityishenkilö vai käyttääkö hän elinkeinonharjoittajana matkan suorittamista varten toimitettuja tavaroita ja palveluja.²²⁷ ML:ssä matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään liittyvissä säädöksissä käytetään nimenomaisesti sanaa matkustaja (rejsende) sanan asiakas (kunde) sijasta, kuten myös arvonlisäverodirektiviin 306–310 artiklan tanskankielisessä kieliversiossa.

ML 67 §:n 3 momentin mukaan matkanjärjestäjiä pidetään ML:n 16 a luvussa matkatoimistoina. Matkatoimistoiksi katsotaan sellaiset matkanjärjestäjät, jotka myyvät matkatoimistopalveluja suoraan matkustajille omissa nimissään. Matkatoimistoiksi katsotaan myös sellaiset välittäjät, jotka omissa nimissään mutta jonkun muun, esimerkiksi matkanjärjestäjän, lukuun myyvät matkatoimistopalveluja, jolloin välittäjän katsotaan ostaneen ja myyneen matkatoimistopalvelun itse. Tanskan kansallisen veroviranomaisen ohjeessa viitataan myös EUT:n yhdistettyihin asioihin C-308/96 ja C-94/97 Madgett ja Baldwin²²⁸ ja asiaan C-

²²⁷ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 3. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 15.11.2023.

²²⁸ Yhdistetyissä asioissa C-308/96 ja C-94/97 Madgett ja Baldwin oli kyse hotellista, joka tarjosi vieraille majoitusta, johon sisältyi itse majoituksen lisäksi kuljetus hotellin bussilla sekä retki hotellissa oleskelun aikana. EUT katsoi, että tapauksen kaltaisen hotellimajoituksen ja siihen liittyvien kuljetuspalvelujen myynti

200/04 Ist²²⁹. Niiden perusteella todetaan, että matkatoimistojen erityisjärjestelmä koskee myös sellaista elinkeinonharjoittajaa, joka ei ole matkatoimisto tai matkanjärjestäjä tämän käsitteen tavanomaisessa merkityksessä. Järjestelmää sovelletaan siis myös sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka toteuttavat samankaltaisia liiketoimia muun liiketoimintansa yhteydessä tai tekevät liiketoimia, jotka ovat verrattavissa matkatoimiston tai matkanjärjestäjän harjoittamaan toimintaan.²³⁰

3.3.1 Tanskan arvonlisäverotuksen myyntimaasäännöksistä ja käännetystä verovelvollisuudesta

Palvelujen myyntimaasta eli kansallisen sanamuodon mukaan ”toimituspaikasta” säädetään Tanskan ML:n 4 luvussa. Palvelujen myyntimaan eli toimituspaikan määrittämiseen on kaksi pääsääntöä: 1) ML 16 §:n 1 momentin mukaan B2B-myyneissä²³¹, eli silloin, kun palvelu myydään toiselle verovelvolliselle, palvelun toimituspaikka on ostajan sijoittautumispaikka ja 2) ML 16 §:n 4 momentin mukaan B2C-myyneissä²³², eli silloin, kun palvelu myydään kuluttajalle, palvelun toimituspaikka on myyjän kotipaikka. Matkatoimistopalveluja koskeva toimituspaikan erityissääntö sisältyy matkatoimistojen erityisjärjestelyjä käsittelevään ML:n lukuun 16 a. ML 67 b §:n mukaan matkatoimistopalvelun toimituspaikka on se paikka, jossa matkatoimistolla on toimipaikka, jossa se harjoittaa liiketoimintaa. Vaihtoehtoisesti matkatoimistopalvelun toimituspaikka on saman lainkohdan mukaan se kiinteä toimipaikka, josta matkatoimisto toimittaa palvelun. Matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltuessa sovelletaan myös 67 b §:n mukaista toimituspaikan erityissäännöstä. Kun erityisjärjestelmä ei sovellu, sovelletaan pääsääntöisesti toista edellä mainituista ML 16 §:n yleissäännöistä. Näin on esimerkiksi tilanteissa, joissa matkatoimisto myy matkatoimistopalvelun toiselle matkatoimistolle tukkumyyntinä, eikä myynti kuulu marginaaliverojärjestelmän piiriin²³³.

kuuluu matkatoimistopalveluja koskevan erityisjärjestelmän piiriin, mutta vain niiden palvelujen osalta, jotka ostettiin kolmannelta osapuolelta.

²²⁹ Ks. asian C-200/04 Ist analyysin osalta tutkielman luku 3.1.

²³⁰ Skat.dk. Jura. Vejledning. Den juridiske vejledning 2023-2. D.A Moms. D.A 17 Særordning for rejsebureauer. Version 3.11: 31.7.2023. Kohta 17.3. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1921226>. Viitattu 16.11.2023.

²³¹ *Business to business.*

²³² *Business to consumer.*

²³³ Tukkumyyntin käsitteen osalta ks. tutkielman alaluku 3.3.3.

Kuten edellä luvussa 2.3.1 on todettu, käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan kaikissa EU-jäsenvaltioissa silloin, kun elinkeinonharjoittaja myy yleissäännöksen mukaisen palvelun toiseen EU-maahan sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle. Tanskassa arvonlisäverodirektiivin 194 artiklaan perustuvasta käänteisestä maksuvelvollisuudesta säädetään ML 46 §:ssä. Kansallisen arvonlisäverolain 46 §:n 2 kohdan mukaan veron maksaminen on tavarain tai palvelun vastaanottajan vastuulla silloin, kun vastaanottaja on verovelvollinen tai ei-verovelvollinen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity oikeushenkilö, jolle 16 §:ssä tarkoitettujen palvelujen tarjoaa toinen verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut tähän maahan. 46 a §:n mukaan käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen on pakollista riippumatta siitä, onko ulkomainen yritys rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Tanskassa. Käännetyn verovelvollisuuden syntymisestä matkatoimistopalvelujen myynnin yhteydessä ei ole sen tarkempaa ohjeistusta Tanskan Veroviranomaisen ohjeissa.

3.3.2 Mihin marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan?

Tanskassa sovelletaan matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä, kun molemmat seuraavista soveltamiselle asetetuista edellytyksistä täyttyvät:

1. Matkatoimiston tulee toimia omissa nimissään
2. Matkatoimiston tulee joko ostaa tavaroita ja palveluja tai välittää tavarat ja palvelut toisen toimijan puolesta osana matkustajalle tapahtuvaa myyntiä.

Soveltamisalan piiriin kuuluvat siis sellaiset matkanjärjestäjän tekemät liiketoimet, joissa matkanjärjestäjä myy edelleen omissa nimissään välittömästi matkustajan hyväksi sellaisia palveluja, joiden toteuttamiseen se käyttää toisen EU:hun sijoittautuneen elinkeinonharjoittajan luovuttamia tavaroita tai palveluja. Näiden suoritusten tulee lähtökohtaisesti olla palveluja, jotka sisältävät "matkailun" elementin tämän termin yleisessä käsityksessä.²³⁴

Matkatoimiston katsotaan toimivan omissa nimissään, kun matkatoimisto on matkustajalle välitön sopimusosapuoli ja matkatoimistolla on siten kaupallinen vastuu matkustajaan nähden. Matkustajalla on yleensä vain yksi sopimusosapuoli – matkapaketin myynyt matkatoimisto – joka on sopimuksen puitteissa täysin vastuussa matkustajalle. Tämä pätee

²³⁴ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.4. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 15.11.2023.

riippumatta siitä, kantaako alihankkija lopulta riskin tietyn toimituksen suorittamisesta osana matkapakettia.²³⁵

3.3.3 Mihin marginaaliverotusmenettelyä ei sovelleta?

Myöskään Tanskassa matkatoimistopalvelujen myyntiä koskevaa arvonlisäverotuksen erityisjärjestelmää ei sovelleta kaikkiin matkanjärjestäjän suorittamiin palveluihin. Marginaaliverotusmenettelyn soveltamisalan ulkopuolelle jäävät Tanskassa sellaisten palvelujen myynnit, joita matkatoimisto suorittaa itse tai joissa matkanjärjestäjä toimii välittäjänä. Erityisjärjestelmää ei lisäksi sovelleta silloin, kun matka suuntautuu Euroopan Unionin ulkopuolelle, mutta ei myöskään silloin, kun matkatoimisto myy matkapaketin toiselle matkatoimistolle jälleenmyyntiä varten. Tässä alaluvussa selostetaan lisää näistä poikkeuksista matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamiseen.

Matkapalveluyhdistelmän myynti toiselle matkatoimistolle

Toisin kuin Suomessa, Tanskassa marginaaliverotusmenettelyä ei kansallisen arvonlisäverolain mukaan sovelleta tukkumyyntiin. Tukkumyynnistä on kyse sellaisissa tilanteissa, joissa matkatoimisto myy matkatoimistopalveluja toiselle yritykselle jälleenmyyntiä varten. Marginaaliverojärjestelmän piiriin eivät siis kuulu myynnit, joissa ostaja on toinen matkatoimisto. Tällaisissa tapauksissa matkatoimiston katsotaan suorittavan erillisten yksittäisten palvelujen, kuten majoituksen, lentojen ja kuljetuksen luovutuksia, joihin sovelletaan ML:n yleisiä säännöksiä. Toiselle matkatoimistolle matkatoimistopalvelua myydessään matkatoimiston myymiä palveluja ei siis katsota yhdeksi palvelukokonaisuudeksi, vaan toisistaan erillisiksi palveluiksi. Näiden palvelujen myyntimaan katsotaan olevan siellä, jossa palvelut suoritetaan.²³⁶

Matkat unionin alueen ulkopuolelle

ML 67 d §:n 1 momentin nojalla sellaiset liiketoimet, joita muut verovelvolliset suorittavat matkatoimistolle EU:n ulkopuolella ja jotka matkatoimisto myy omissa nimissään suoraan

²³⁵ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.5. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>, Vierailtu 15.11.2023.

²³⁶ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 3. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>, Vierailtu 14.10.2023.

matkustajan hyväksi, rinnastetaan ML 34 §:n 1 momentin 17 kohdan mukaisiksi arvonlisäverosta vapautetuiksi toisen nimissä suoritettaviksi välityspalveluiksi. Näissä tapauksissa matkatoimiston ei siis tarvitse maksaa arvonlisäveroa voittomarginaalistaan ML 67 §:n mukaisesti²³⁷. ML 67 d §:n 2 momentin mukaan sellaisissa tilanteissa, joissa osa matkatoimistopalvelusta suoritetaan unionin alueella ja osa unionin ulkopuolella, verovapaana pidetään vain sitä osaa matkatoimistopalvelusta, joka suoritetaan EU:n ulkopuolella. Tällöin matkatoimiston on maksettava arvonlisäveroa matkatoimiston kokonaisvoittomarginaalista, joka vastaa EU:ssa suoritettujen liiketoimien arvon ja EU:n ulkopuolella suoritettujen liiketoimien kokonaisarvon suhdetta²³⁸.

Välityspalvelut

ML 67 §:n 2 momentin mukaan matkatoimistopalvelujen erityisjärjestelmä ei koske yksinomaan välittäjinä toimivia matkatoimistoja. Toisen nimissä ja lukuun toimiva matkatoimisto ei siis kuulu matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin. Matkatoimiston katsotaan toimivan välittäjänä, kun se ei osta ja myy palveluja suoraan matkustajan hyväksi omissa nimissään.²³⁹ Välityspalveluiksi katsotaan esimerkiksi lentolippujen myyminen, kun matkatoimisto luovuttaa lentoliput matkustajalle lentoyhtiön nimissä saaden siitä lentoyhtiöltä välityspalkkion²⁴⁰. Välityspalvelusta on usein kyse myös sellaisissa tilanteissa, joissa matkatoimisto varaa matkustajalle hotellihuoneen, johon matkatoimistolla ei ole itsenäistä hinnoitteluoikeutta ja jonka se voi varata mistä tahansa esimerkiksi hotellin yleisen varausjärjestelmän avulla. Näissä tapauksissa katsotaan, että matkatoimisto toimii niin sanotusti matkustajan nimissä. Edellä kuvatun kaltaisten välityspalvelujen myyntiin sovelletaan ML:n yleisiä säännöksiä.²⁴¹

Itse tuotetut palvelut

Matkatoimiston itse tuottamat palvelut eivät kuulu matkatoimistopalvelujen marginaaliverojärjestelmän piiriin. Niihin sovelletaan sen sijaan ML:n yleisiä säännöksiä. Jos

²³⁷ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.2. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 14.11.2023.

²³⁸ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.2. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 15.11.2023.

²³⁹ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 4.0. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 16.11.2023.

²⁴⁰ Tanskan Verotuomioistuimen asiaan SKM2005.363.LSR antamassa päätöksessä on todettu, että

²⁴¹ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.6. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 16.11.2023.

matkatoimisto myy sellaisia itse tuottamiaaan matkatoimistopalveluja, joihin kuuluu oheispalveluna kolmannelta osapuolelta matkalla käytettäväksi ostettuja palveluja, kokonaispalvelun myyntiin ei sovelleta marginaaliverotusmenettelyä. Tämän edellytyksenä on kuitenkin se, että matkatoimiston itse tuottamat palvelut muodostavat pääsuoritteen, ja kolmannelta osapuolelta hankitut palvelut toimivat vain oheispalveluina. Jos taas matkatoimiston itse tuottamat palvelut ovat vain muiden verovelvollisten suorittamien palvelujen oheispalveluja, sovelletaan kokonaispalvelun myyntiin matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä.²⁴²

3.3.4 Veron laskeminen

Tanskassa matkatoimistopalvelujen veron perusteena pidetään matkatoimiston voittomarginaalia, eli matkustajan maksaman verottoman kokonaissumman ja matkatoimistolle aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä erotusta. Tästä voittomarginaalista suoritetaan Tanskan yleisen ML 33 §:ään perustuvan 25 %:n verokannan mukainen vero. Kun myyntihinta sisältää arvonlisäveron, suoritettava arvonlisävero on 20 prosenttia ostajan maksamasta hinnasta²⁴³. Jos matkatoimiston tarkka voittomarginaali on tiedossa jo siinä vaiheessa, kun matkustaja maksaa osan matkasta varauksen yhteydessä, määräytyy matkatoimistopalveluista suoritettava vero seuraavasti:

²⁴² Skat.dk. Jura. Vejledninger. Den juridiske vejledning 2023-2. D.A Moms. D.A 17 Særordning for rejsebureauer. Version 3.11: 31.7.2023. Kohta 17.8. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1921226>. Vierailtu 17.11.2023.

²⁴³ Skat.dk. Vejledninger til virksomheder; gamle versioner. Moms – fakturering og regnskab. Momssatsen. Version 11.1: 21.09.2011. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=108093&chk=205214>. Vierailtu 29.11.2023.

Myyntihinta	1380 €	10 290 DKK
Kuljetukset	220 € (sis. alv 25 %)	1640 DKK (sis. alv 25 %)
Majoitus	850 € (sis. alv 25 %)	6340 DKK (sis. alv 25 %)
Matkan muu sisältö	130 € (sis. alv 25 %)	970 DKK (sis. alv 25 %)
Yhteensä	1200 €	8950 DKK
Voittomarginaali	1380 € - 1200 € = 180 €	10 290 DKK - 8950 DKK = 1340 DKK
Veron peruste	180 € x 80% = 144 €	1340 DKK x 80% = 1072 DKK
Vero	144 € x 25 % = 36 €	1072 DKK x 25 % = 268 DKK
Matkatoimiston kate veron jälkeen	180 € - 36 € = 144 €	1340 DKK - 268 DKK = 1072 DKK

Laskelma 3.3. Summat myös Tanskan kruunuissa (DKK). Summat vastaavat suurin piirtein luvun 3.2.3 laskelmien summia euroissa (vaihtokurssi 1 euro on yhtä kuin 7,46 Tanskan kruunua). Koska Tanskan yleinen 25 %:n arvonlisäverokanta on korkeampi kuin Suomen yleinen 24 %:n verokanta ja alennettu 10 %:n verokanta, on laskelmissa vertailun helpottamiseksi oletettu, että matkatoimistopalvelun myyntihinta on kuitenkin sama. Näin ollen hankintahintojen sisältämän arvonlisäveron osuus on Tanskan kruunuissa suurempi.

Erityisjärjestelmän soveltuessa laskelman sisältämät verot ovat vähennykselvottomia niin hankintakustannusten puolesta itse matkatoimistolle kuin matkatoimistopalvelun ostavalle matkustajalle. Näin on riippumatta siitä, onko palvelun ostaja tavanomaisen vähennysoikeuden omaava arvonlisäverovelvollinen yritys vai kuluttaja. Yllä kuvatun kaltainen laskelma pätee siis silloin, kun matkatoimistopalvelu myydään suoraan kuluttajalle, tai sellaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka on myös matkan loppukäyttäjä. Jos kyse on taas tukkukaupasta²⁴⁴, ei myyntiin sovelleta marginaaliverojärjestelmää, jolloin vero ja matkatoimistolle jäävä kate lasketaan seuraavasti:

²⁴⁴ Tukkukaupalla tai tukkumyynnillä tarkoitetaan sellaisen matkatoimistopalvelun myyntiä, jossa ostajana toimii toinen matkatoimisto, joka välittää matkan vielä eteenpäin. Ks. tutkielman luku 3.3.3 tukkumyynnin määrittelyn osalta.

Erillisten palvelujen hankintakustannukset	Euroissa	Tanskan kruunuissa
Kuljetukset	176 € + 25 % alv = 220 €	1312 DKK + 25 % alv = 1640 DKK
Majoitus	680 € + 25 % alv = 850 €	5072 DKK + 25 % alv = 6340 DKK
Matkan muu sisältö	104 € + 25 % alv = 130 €	776 DKK + 25 % alv = 970 DKK
Yhteensä	1200 €	8950 DKK
Hankintakustannusten sisältämät vähennyskelpoiset arvonlisäverot		
Kuljetuksen sisältämä alv	176 € * 25 % = 44 €	1312 DKK * 25 % = 328 DKK
Majoituksen sisältämä alv	680 € * 25 % = 170 €	5072 DKK * 25 % = 1268 DKK
Matkan muun sisällön sisältämä alv	104 € * 25 % = 26 €	776 DKK * 25 % = 194 DKK
Yhteensä	240 €	1790 DKK
Erillisten palvelujen myyntihinnat		
Kuljetukset	253 € (sis. alv 25 %)	1890 DKK (sis. alv 25 %)
Majoitus	978 € (sis. alv 25 %)	7290 DKK (sis. alv 25 %)
Matkan muu sisältö	149 € (sis. alv 25 %)	1110 DKK (sis. alv 25 %)
Yhteensä	1380 € (sis. alv 25 %)	10290 DKK (sis. alv 25 %)
Vähennyskelpoisen arvonlisäveron osuus koko matkatoimistopalvelun myyntihinnasta	1380 € * 25/125 = 276 €	10290 DKK * 25/125 = 2058 DKK
Matkatoimiston veroton voittomarginaali	1380 € - 276 € - (176 € + 680 € + 104 €) = 144 €	10 290 DKK - 2058 DKK - (1312 DKK + 5072 DKK + 776 DKK) = 1072 DKK

Laskelma 3.4

Tanskassa yleinen 25 % verokanta ulottuu myös kuljetus- ja majoituspalveluihin. Näin ollen matkatoimiston voittomarginaali eli kate on ML:n yleisten säännösten mukaisella arvonlisäveron laskentatavalla täysin sama, kuin erityisjärjestelmää käyttäessä, kun kyse on

kansallisista tilanteista ja palveluista. Hankintakustannuksiin sisältyvä 1790 DKK suuruinen arvonlisävero on arvonlisäveron yleisiä säännöksiä tukkumyyntiin soveltaessa matkatoimistolle vähennyskelpoinen. Marginaaliverojärjestelmän piirissä vähennyskelpoisuutta hankintakustannuksista ei taas ole. Lisäksi kaikkien matkatoimiston myymien erillisten palvelujen yhteisen myyntihinnan sisältämä 2058 DKK suuruinen arvonlisävero ei vähennysoikeuden seurauksena jää rasittamaan kumpaakaan osapuolta. Tämä johtuu siitä, että myös palvelut ostavalla matkatoimistolla on arvonlisäverovelvollisena oikeus vähentää ostamiensa palvelujen sisältämä arvonlisävero.

Koska matkatoimistopalvelujen arvonlisäverotusta käsitellään tässä tutkielmassa suomalaisen inbound-matkatoimistojen näkökulmasta, on aihetta hyvä havainnollistaa myös niiden kilpailuympäristöä kartoittamalla. Tanskalaisen matkatoimiston lopullinen kate kasvaa nimittäin suuremmaksi tukkumyyntiin soveltuvalla ML:n yleisten säännösten mukaisella menetelmällä, jos kyse on vaikkapa Suomeen suuntautuvasta matkapaketista, jonka tanskalainen matkatoimisto myy toiselle matkatoimistolle. Tällöin kyse ei ole tanskalaisen matkatoimiston osalta enää incoming-toiminnasta. Suomessa kuljetus- ja majoituspalvelujen alennetuilla 10 % verokannoilla samaisen paketin sisältämä vero ja matkatoimistolle jäävä kate lasketaan tällaisissa tilanteissa seuraavasti:

Erillisten palvelujen hankintakustannukset	Euroissa	Tanskan kruunuissa
Kuljetukset	200 € + 10 % alv = 220 €	1490 DKK + 10 % alv = 1640 DKK
Majoitus	773 € + 10 % alv = 850 €	5760 DKK + 10 % alv = 6340 DKK
Matkan muu sisältö	105 € + 24 % alv = 130 €	780 DKK + 20 % alv = 970 DKK
Yhteensä	1 200 €	8950 DKK
Erillisten palvelujen myyntihinnat		
Kuljetukset	250 € (sis. alv 10 %)	1890 DKK (sis. alv 10 %)
Majoitus	980 € (sis. alv 10 %)	7290 DKK (sis. alv 10 %)
Matkan muu sisältö	150 € (sis. alv 24 %)	1110 DKK (sis. alv 24 %)

Yhteensä	1 380 €	10290 DKK
Matkatoimiston veroton voittomarginaali	1380 € - 1200 € = 180 €	10290 DKK - 8950 DKK = 1340 DKK

Laskelma 3.5. Laskelmat on esitetty niin euroissa kuin Tanskan kruunuissa vertailun helpotamiseksi.

Tällaisessa tilanteessa myyntiin soveltuvat Tanskan mukaan ML:n yleiset säännökset. Niiden perusteella palvelujen myyntimaa ja näin ollen verotuspaikka on se paikka, jossa palvelut luovutetaan, eli Suomi. Suomen arvonlisäverosääntöjen mukaan myyntiin soveltuu taas tässäkin tapauksessa matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä. Tämän seurauksena verotuksen tulisi Suomen näkökulmasta tapahtua matkatoimistopalveluja koskevan erityisen myyntimaasäännöksen mukaan siellä, missä sijaitsee matkatoimiston kiinteä toimipaikka tai liiketoiminnan kotipaikka, eli Tanska²⁴⁵. Sillä seikalla, mihin matka suuntautuu tai minkä maalaiselle matkailijalle matkatoimistopalvelu myydään, ei ole myyntimaasäännöksen kannalta Suomessa merkitystä²⁴⁶. Silloin, kun myyjä ei ole sijoittautunut Suomeen ja luovuttaa matkatoimistopalvelun asiakkaalle ulkomailta, matkatoimistopalvelun voittomarginaalista ei makseta arvonlisäveroa Suomeen²⁴⁷. Suomi on yksi kuudesta jäsenvaltiosta Bulgarian, Ranskan, Liettuun, Maltan ja Hollannin ohella, joiden mukaan kuvatus kaltainen myynti putoaisi paikallisen arvonlisäveron ulkopuolelle. Paikallisten arvonlisäverosäädösten mukaan myyntiin tulisi nimittäin soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää.²⁴⁸

Tätä asetelmaa ja tulkintojen ristiriitaa seuraa se, ettei tanskalainen matkatoimisto voi rekisteröityä palvelujen myynnistä arvonlisäverovelvolliseksi Suomeen. Tanskalaisella matkatoimistolla ei toisaalta ole myöskään vähennys- tai palautusoikeutta Suomesta ostettujen palvelujen hankintahintoihin sisältyvistä arvonlisäveroista, sillä niiden osalta sovelletaan Suomen arvonlisäverosääntöjä. Näin ollen alihankittujen palvelujen sisältämät arvonlisäverot jäävät maksetuiksi Suomeen. Tanskassa hankintahintojen päälle lisättävästä matkatoimiston katteesta ei kuitenkaan makseta enää arvonlisäveroa, sillä myyntiin ei sovelleta

²⁴⁵ AVL 69 g §.

²⁴⁶ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen – Pikkujämsä 2023, luku 14.

²⁴⁷ VH/2397/00.01.00/2019.

²⁴⁸ TAXUD/2016/AO-05, s. 62.

matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää. Tämä johtuu siitä, että Tanskan arvonlisäverosääntöjen mukaan Suomella on verotusoikeus kuvatus kaltaisesta myynnistä. Matkatoimiston voittomarginaali jää näin ollen tällaisessa tilanteessa kokonaan verottamatta.

Laskelmien perusteella on selvää, että EU-alueen ulkopuolelle tai Suomen tavoin arvonlisäverodirektiiviä tulkitsevaan valtioon sijoittuneelle toiselle matkatoimistolle tulee edullisemmaksi ostaa Suomeen suuntautuva valmiiksi koottu matkapaketti ennemmin tanskalaiselta matkatoimistolta, kuin suomalaiselta inbound-matkatoimistolta. Näin on ainakin siinä tapauksessa, jos tanskalainen matkatoimisto käyttää suuremman katteen sille muodostamaa kilpailuetua ja laskee tämän seurauksena matkatoimistopalvelulle asettamaansa myyntihintaa. Tanskalainen matkatoimisto pystyy samalla 145 euron (tai noin 1072 Tanskan kruunun) katteella myymään paketin 35 euroa (tai noin 268 Tanskan kruunua) edullisemmin esimerkiksi toiselle Suomeen²⁴⁹ tai EU-alueen ulkopuolelle sijoittautuneelle matkatoimistolle. Koska hankintahintojen sisältämä arvonlisävero on Suomen sääntöjen mukaan vähennyskelpotonta ja myyntihinta ei sisällä arvonlisäveroa, ei verovelvollisella ostajalla ole mitään vähennettävää tai palautukseen oikeuttavaa maksamassaan hinnassa. Toisaalta näin olisi myös siinä tapauksessa, jos matkatoimistopalvelun toiselle matkatoimistolle olisi myynyt suomalainen matkatoimisto. Verovelvollisesta asemasta huolimatta vähennysoikeutta ei Suomessa nimittäin ole, jos ostaja ostaa matkatoimistopalvelun edelleen myytäväksi²⁵⁰.

3.3.5 Yksinkertaistetut menetelmät

Jos matkatoimistolla on vaikeuksia määrittää tarkkaa voittomarginaaliaan yksittäisten matkojen osalta niiden myynti- tai alkamishetkellä, matkatoimisto voi laskea voittomarginaalinsa ja siitä suoritettavan veron myös käyttämällä niin kutsuttua yksinkertaistettua menetelmää. Yksinkertaistetussa menetelmässä lasketaan matkatoimiston alustava voittomarginaali, joka onnistuu käyttämällä toista kahdesta vaihtoehdoisesta mallista.²⁵¹ Ensimmäisessä mallissa matkatoimisto antaa aiempien tilikausiensa perusteella arvion tulevan tilikauden voittomarginaalista prosenttiosuutena. Tätä arvioitua voittomarginaalia sovelletaan matkatoimiston matkustajilta saamiin korvauksiin sekä matkojen peruuntumisesta, alennuksista ja

²⁴⁹ Tai Suomen tavoin arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklaa tulkitsevaan valtioon sijoittautuneelle matkatoimistolle.

²⁵⁰ VH/2397/00.01.00/2019. Ks. myös tutkielman alaluku 3.2.3.

²⁵¹ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.14. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 29.11.2023.

muita vastaavia seuraaviin hyvityksiin. Matkatoimiston on mahdollista käyttää yksittäisiä ja eriytettyjä voittomarginaaleja riippuen esimerkiksi tietyn matkatyyppin hintarakenteesta ja kausivaihteluista.²⁵² Toista mallia voivat käyttää sellaiset matkatoimistot, jotka pystyvät tunnistamaan matkan suorittamisesta niille aiheutuvat todelliset kustannukset jo myydessään matkaa. Näin ollen veron laskeminen tämän mallin mukaisesti rajoittuu sellaisiin tilanteisiin, joissa matkatoimisto voi määrittää voittomarginaalinsa kullekin matkalle erikseen. Tämä perustuu siihen, että matkatoimisto tietää matkasta sille aiheutuvat todelliset kustannukset jo sen myynti- tai alkamishetkellä. Toisessa mallissa matkatoimisto laskee kunkin yksittäisen matkan voittomarginaalin vähentämällä matkan hinnasta matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin kuuluvien tavaroiden ja palvelujen hankintakustannukset. Näitä pidetään sille matkan järjestämisestä aiheutuneina todellisina kustannuksina, jotka ovat tiedossa matkaa myydessä tai sen alkaessa.²⁵³

Yksinkertaistetun menetelmän käyttäminen mahdollistaa voittomarginaalista maksettavan arvonlisäveron määrittämisen kokonaiselta arvonlisäverokaudelta. Menetelmää voi hyödyntää, jos matkatoimisto ei esimerkiksi voi yksittäistä matkaa myydessään määrittää todellista voittomarginaaliaan sen vuoksi, ettei se vielä tiedä tätä yksittäistä matkaa koskevia todellisia kustannuksia. Tässä tapauksessa matkatoimiston tulee laskea myymiensä matkojen arvonlisäverot kokonaisuudessaan, kun edellisen tilikauden lopullinen kate on tiedossa seuraavalla tilikaudella. Sen on myös tehtävä mahdollisia oikaisuja jo maksettuihin arvonlisäveroihin välittömästi tämän tilikauden aikana. Matkatoimiston tulee tehdä valinta käyttämästään yksinkertaistetun menetelmän mallista tilikauden alussa, eikä mallia voi vaihtaa kesken tilikauden. Taloudellinen raportointi on lisäksi järjestettävä siten, että on selvää, millä mallilla alustava voittomarginaali on laskettu. Matkatoimiston myös annettava yksityiskohtaiset tiedot arvioista ja oikaisuista, joita se on tehnyt kyseistä yksinkertaistettua menetelmää soveltaessaan.²⁵⁴

²⁵² Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.14.1 Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 29.11.2023.

²⁵³ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.14.2 Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 29.11.2023.

²⁵⁴ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.14. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 29.11.2023.

3.3.6 Negatiivinen marginaaliverolaskelma

Tanskalaisella matkatoimistolla on oikeus vähentää sen mahdolliset negatiiviset voittomarginaalit kohdekauden positiivisista voittomarginaaleista²⁵⁵. Myös yksinkertaistetun menetelmän mukaisesti määritettyjen yksittäisten matkojen mahdollinen negatiivinen voittomarginaali voidaan kuitata vuositarkastuksessa kohdekauden muista positiivisista voittomarginaaleista²⁵⁶.

3.3.7 Vähennys ja palautus ulkomailta

Matkatoimistolla ei ole vähennysoikeutta välittömästi matkustajan hyväksi hankkimistaan tavaroista ja palveluista. Matkatoimisto ei näin ollen saa vähentää tai hakea palautusta muista EU-maista hankittujen tavaroiden ja palvelujen sisältämästä arvonlisäverosta. Tämä koskee ostoja, jotka matkatoimisto tekee muilta elinkeinonharjoittajilta luovuttaakseen ne välittömästi matkustajan hyväksi. Tavarantoimittajat tai palveluntuottajat maksavat arvonlisäveron sen maan yleisten sääntöjen mukaisesti, jossa arvonlisävero on maksettava. Tavallisesti tavarantoimittaja tai palveluntuottaja lähettää matkatoimistolle arvonlisäveron sisältävän laskun, mutta matkatoimisto ei voi vähentää laskussa näkyvää arvonlisäveroa voittomarginaalia laskiessaan.²⁵⁷

Poikkeuksena ovat kuitenkin tilanteet, joissa matkatoimisto myy matkatoimistopalvelun toiselle matkatoimistolle. Näissä tilanteissa myynti ei kuulu voittomarginaalijärjestelmän piiriin, vaan matkatoimiston katsotaan myyvän toisistaan erillisiä palveluja. Tällöin myynteihin soveltuvat ML:n yleiset säännökset.²⁵⁸ ML:n yleisten säännösten soveltuessa matkatoimistolla on arvonlisäverovelvollisena oikeus vähentää toiselta verovelvolliselta yhtiön liiketoimintaa varten ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettava arvonlisävero ML 37 §:n nojalla. Edellä mainituissa tilanteissa tanskalaisella matkatoimistolla on myös oikeus hakea arvonlisäverodirektiivin 171 artiklaan perustuvaa arvonlisäveron palautusta sellaisista

²⁵⁵ Tanska on komission teettämän tutkimuksen perusteella Suomen ohella yksi 14:stä jäsenvaltiosta, joka sallii negatiivisten voittomarginaalien vähentämisen kohdekauden positiivisista voittomarginaaleista. TAXUD/2016/AO-05, s. 79.

²⁵⁶ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.14. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 30.11.2023.

²⁵⁷ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.12. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 30.11.2023.

²⁵⁸ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 3. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 3.12.2023.

toisesta EU-maasta hankituista tavaroista tai palveluista, joiden ostohinnat sisältävät toisen EU-maan arvonlisäveroa. ML 45 §:n mukaan palautus voidaan myöntää kuitenkin vain siltä osin kuin verovelvollisen liiketoimet oikeuttaisivat vähennykseen siinä maassa, johon tämä henkilö on sijoittautunut. Vähennys voidaan lisäksi tehdä vain siltä osin kuin tähän maahan rekisteröidyt yhtiöt voisivat vähentää arvonlisäveroa vastaavassa tilanteessa.

Matkatoimistolla on muun ohella vähennysoikeus itse tuottamiinsa palveluihin liittyvien ostojen sisältämistä arvonlisäveroista. Tämä tarkoittaa sitä, että kulut, jotka voidaan liittää suoraan matkatoimiston itse tuottamiin palveluihin, voidaan vähentää kokonaisuudessaan.²⁵⁹ Myös niin kutsuttujen yleiskulujen, joilla ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä yhteen tai useampaan matkustajan hyväksi tehtyyn hankintaan, sisältämät arvonlisäverot ovat vähennyskelpoisia. Edellytyksenä on kuitenkin se, että nämä hankinnat on tehty matkanjärjestäjän harjoittamaa arvonlisäverollista liiketoimintaa varten.²⁶⁰

3.3.8 Tanskan oikeuskäytännöstä

Myös Tanskan oikeuskäytännössä on käsitelty useampia matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään ja sen soveltamiseen liittyviä tapauksia. Tässä alaluvussa tarkastellaan Tanskan kansallisia oikeustapauksia sen kartoittamiseksi, millä tavoin matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettely näkyy paikallisessa oikeuskäytännössä. Tanskassa marginaaliverojärjestelmää koskevat ratkaisut ja päätökset on tehty kansallisessa Verolautakunnassa. Analysoitavaksi on valittu sellaisia tapauksia, jotka on ratkaistu matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän käyttöönottovuonna 2011 tai sen jälkeen.

SKM2011.631.SR

Tanskan Verolautakunnan ratkaisussa SKM2011.631.SR oli kyse siitä, tuliko matkatoimiston välittämiin risteilypalveluihin soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää. Yhtiöllä oli sopimus risteilyjä tarjoavien ja suorittavien varustamojen kanssa siitä, että se toimi niiden edustajana Tanskassa ja välitti risteilyjä ensisijaisesti tanskalaisille

²⁵⁹ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.12.1. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 18.12.2023.

²⁶⁰ Skat.dk, Vejledning om Særordning for rejsebureauer, Serienummer E nr. 186, 1.7.2018, Kohta 1.12.2. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>. Vierailtu 18.12.2023.

matkustajille. Välittäjänä toiminut yhtiö peri asiakkailta kaikki risteilyä koskevat maksut. Asiakkaalle kuitenkin ilmoitettiin kaikissa sopimuksen tekemisen vaiheissa, että se oli tekemisissä varustamon kanssa. Yhtiö sai varustamoilta korvauksena välityspalkkion. Tanskan Verolautakunta katsoi, että näiden tosiseikkojen perusteella yhtiö toimi risteilyjä välittäessään varustamoiden nimissä ja lukuun. Tämän seurauksena sen risteilypalvelujen myynnistä saamiin välityspalkkioihin ei sovellettu matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää ML 67 §:n mukaisesti. Kyse oli sitä vastoin välityspalvelusta, johon sovellettiin ML:n yleisiä säännöksiä.

SKM2012.191.SR

Tanskan Verolautakunnan ratkaisussa SKM2012.191.SR käsiteltiin sitä, tuliko yhtiön vuokraamien loma-asuntojen ja niiden ohessa tarjottujen aktiviteettipalvelujen muodostaman paketin myyntiin soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää. Yhtiö toimi loma-asuntojen välittäjänä ja teki vuokrasopimuksen vuokralaisen kanssa loma-asunnon omistajan puolesta. Loma-asunnot eivät näin ollen olleet itse yhtiön omistuksessa, mutta vuokran maksu ja mahdollinen reklamaatio osoitettiin yhtiölle. Vuokrasopimuksessa todettiin, että yhtiö ei omista loma-asuntoa, vaan toimii ainoastaan välittäjänä vuokralaisen ja omistajan välillä. Vuokrasopimuksen perusteella ei kuitenkaan ollut mahdollista tunnistaa yksittäisen loma-asunnon omistajaa. Lisäksi yhtiö tarjosi vuokralaisille loma-asunnon ohella vuokrasopimukseen kuuluvia aktiviteettipalveluja, joista se oli solminut sopimuksen lähiseudun aktiviteettipalvelujen tarjoajien kanssa. Osa aktiviteeteista oli loma-asunnon omistajalle ja näin ollen myös vuokralaisille ilmaisia, kun taas toisista aktiviteeteista veloitettiin loma-asunnon omistajalta vuosikorvaus. Tanskan Verolautakunta oli sitä mieltä, että näitä aktiviteettipalveluja tuli pitää yhtiön tarjoamina itsenäisinä pääpalveluina. Yhdessä loma-asunnon vuokraamisen, eli muiden verovelvollisten toteuttamien suoritusten tarjoamisen kanssa ne muodostivat ML 67 §:n mukaisen matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin kuuluvan matkatoimistopalvelun.

SKM2013.205.SR

Tanskan Verolautakunnan tapaukseen SKM2013.205.SR antamassa ratkaisussa oli kyse siitä, sovellettiinko ML 67 §:n mukaista matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää sellaisiin matkatoimistopalveluihin, jotka EU:n ulkopuolelle sijoittautunut yhtiö myi

tanskalaiselle matkustajalle. Kaikki kyseessä olevat matkatoimistopalvelut suoritettiin EU:n ulkopuolella samassa kohdemaassa, jossa yhtiön toimipaikka sijaitsi. Verolautakunnan antamassa ratkaisussa todettiin, että vaikka yhtiön myymät palvelut sinällään kuuluivat ML:n 16 a luvun matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalaan, niihin ei sovellettu ML 67 §:n mukaista marginaaliverotusmenettelyä. Näiden palvelujen myynnistä ei näin ollen maksettu arvonlisäveroa Tanskaan. Tanskan Verolautakunnan mukaan tapauksen kaltaisissa tilanteissa, joissa matkatoimiston myymät palvelut suoritetaan EU:n ulkopuolella, palvelut rinnastetaan ML 34 §:n 2 momentin 17 kohdan mukaisten välityspalvelujen myyntiin. Välityspalvelujen myynti on vapautettu verosta.

SKM2016.336.SR

Tanskan Verolautakunnan antamassa päätöksessä SKM2016.336.SR oli kyse siitä, voisiko yhtiö myydä edelleen lentolippuja omissa nimissään ja omaan lukuunsa arvonlisäverosta vapautetusti ML 13 §:n 1 momentin mukaisesti, jos se myisi myös ML 67 §:n mukaisia matkatoimistopalveluja. Yhtiön A välitti lentolippuja, ja yhtiö B myi marginaaliverojärjestelmän piiriin kuuluvia useammasta palvelusta koostuvia matkatoimistopalveluja. Yhtiöiden toiminnan yhdistämistä harkittiin sillä oletuksella, että yhtiö A saisi edelleen jatkaa lentolippujen välitystä arvonlisäverottomasti. Yhtiö A:n liiketoiminta rajoittui ainoastaan lentolippujen toimittamiseen. Se ei tarjonnut muita matkan järjestämiseen liittyviä palveluja, joten sen myymien palvelujen katsottiin kuuluvan ML 13 §:n 1 momentin mukaiseen henkilöliikenteen arvonlisäverovapautuksen piiriin. Tanskan Verolautakunta kuitenkin katsoi, että yhdistyessään yhtiöön B yhtiö A tarjoaisi myös lisäpalveluja lentolippujen myynnin ohella. Kun samalla yhtiöllä oli lisäksi toimintaa niin ikään arvonlisäverollisten matkatoimistopalvelujen myynnin muodossa, myös sen harjoittama toiminta kuuluisi matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin. Näin ollen yhdistymisen seurauksena yhtiö ei voisi enää jatkaa lentolippujen välittämistä arvonlisäverosta vapautetusti.

Verolautakunta perusteli ratkaisuaan muun muassa sillä, että kyseisessä tilanteessa lentolipun myynti liittyisi nimenomaisesti matkan suorittamiseen toisin kuin yhtiön A viittaamassa EUT:n asiassa C-31/10 Minerva Kulturreisen. Kyseisessä ratkaisussa oli katsottu, että pelkkien oopperalippujen myynti, johon ei liittynyt matkapalvelujen suorittamista, ei kuulunut matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin.

4. Marginaaliverotusmenettelyn soveltamiserojen vaikutukset

4.1 Marginaaliverotusmenettelyä koskevan lainsäädännön keskeisimmät eroavaisuudet Suomessa ja Tanskassa

Tutkielman edellisessä luvussa on käsitelty matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän eli matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn soveltumista Suomessa ja Tanskassa. Soveltamiseroja on ilmennyt muun muassa kansallisia arvonlisäverolainsäädäntöjä ja veroviranomaisten tulkintoja vertailemalla erityisesti B2B-myyntien piirissä. Tässä alaluvussa tarkastellaan lähemmin näitä tutkimuksessa ilmenneitä eroavaisuuksia. Myöhemmin käsittelyssä ovat kyseisten eroavaisuuksien vaikutukset sekä järjestelmän poikkeavan soveltamisen aiheuttamat vääristymät kokonaisuudessaan koko EU:n tasolla.

Koska matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä perustuu arvonlisäverodirektiiviin säädöksiin, on järjestelmän soveltaminen pitkälti yhdenmukaista kaikissa EU-jäsenvaltioissa. Tämän seurauksena myös Suomessa ja Tanskassa matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelystä säädetään enimmäkseen samalla tavalla molempien maiden kansallisissa arvonlisäverolaeissa. Myös molempien valtioiden kansallisten veroviranomaisien antamat ohjeet marginaaliverotusmenettelyn soveltamisesta mukailevat monilta osin toisiaan. Eroavaisuudet matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisessa pohjautuvat lähtökohteisesti tapaan tulkita arvonlisäverodirektiiviä. Tulkinnallisten eroavaisuuksien seurauksena matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä koskevassa kansallisessa lainsäädännössä on tietyiltä osin poikkeuksia Suomen ja Tanskan välillä.

4.1.1 Marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen tukkukauppaan

EUT:n asioihin C-189/11 ja C-309/11 antamien ratkaisujen perusteella arvonlisäverodirektiivin matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää koskevia säädöksiä tulkittaessa Suomessa on käytössä niin kutsuttu asiakaslähtöinen lähestymistapa ja Tanskassa taas matkustajalähtöinen lähestymistapa²⁶¹. Asiakaslähtöisen lähestymistavan soveltajana Suomi edustaa yhtä kolmestatoista jäsenvaltiosta, joissa arvonlisäverolaissa on säädetty niin, että myös tukkumyynnin katsotaan kuuluvan matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän piiriin.

²⁶¹ Ks. tutkielman luku 3.1.

Matkustajalähtöisen lähestymistavan käyttäjänä Tanska taas puolestaan kuuluu niihin jäsenvaltioihin, joissa tukkukauppa on kansallisen arvonlisäverolain mukaan suljettu erityisjärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle.²⁶² Tutkielman toisessa luvussa analysoitujen arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan eri kieliversioiden perusteella voidaan todeta, että poikkeavat lähestymistavat ja niitä seuraavat arvonlisäverolainsäädännölliset erot juontavat juurensa eri kieliversioissa käytettyihin säädösten sanamuotoihin. Sanamuodot poikkeavat esimerkiksi suomen- ja tanskankielisissä versioissa jonkin verran toisistaan.²⁶³

4.1.2 Arvonlisäveron vähennysoikeus B2B-myyneissä

Toinen Suomen ja Tanskan välisistä keskeisimmistä erityisjärjestelmään liittyvistä lainsäädännöllisistä eroista liittyy arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Vähennysoikeutta ei tyypillisesti sallita, kun myyntiin sovelletaan arvonlisäverodirektiivin matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää. Suomessa matkatoimistopalvelun ostavalla elinkeinonharjoittajilla on kuitenkin poikkeuksellisesti oikeus vähentää vero B2B-myyneissä. Edellytyksenä tälle on, että matka ostetaan elinkeinonharjoittajan omaan käyttöön.²⁶⁴ Vähennysoikeus perustuu Suomessa matkatoimiston antamaan laskuun merkittävään katteeseen. Elinkeinonharjoittajalla on oikeus vähentää katteesta yleisen 24 %:n verokannan mukainen vero, kuten arvonlisäveron yleisten säännösten soveltuessa. Kyseinen vähennysoikeus on myönnetty Suomen lisäksi ainoastaan neljässä muussa jäsenvaltiossa²⁶⁵, joista Tanska ei ole yksi. Tanskassa matkan omaan käyttöönsä ostavalla elinkeinonharjoittajalla ei siis ole oikeutta vähentää matkatoimistopalvelun sisältämää marginaaliveroa. Kuitenkin sellaisissa tapauksissa, joissa B2B-myyntiin toisena osapuolena ja matkatoimistopalvelun ostajana on toinen matkatoimisto, joka myy matkan edelleen, ei erityisjärjestelmää edes Tanskassa sovelleta. Näissä tilanteissa vähennysoikeus muodostuu jo muutenkin arvonlisäverolain yleisten säännösten nojalla.

4.1.3 Muut erot

Vaikutuksiltaan vähäpätöisempiä eroavaisuuksia esiintyy esimerkiksi Suomen ja Tanskan käyttämissä veron laskentatavoissa: marginaaliverotusmenettelyn soveltuessa veron

²⁶² TAXUD/2016/AO-05, s. 61.

²⁶³ Ks. tutkielman luku 2.3.

²⁶⁴ TAXUD/2016/AO-05, s. 71.

²⁶⁵ Komission teettämän tutkimuksen mukaan vähennysoikeuden elinkeinonharjoittajille sallivat neljä muuta valtiota ovat Belgia, Ranska, Ruotsi ja Unkari. TAXUD/2016/AO-05, s. 71.

määräytymiseen käytetyt laskukaavat ovat Suomessa ja Tanskassa hieman toisistaan poikkeavat.²⁶⁶ Laskukaavojen poikkeavuudella ei kuitenkaan ole merkitystä veron lopullisen määrän kannalta, sillä tulos on molemmilla laskukaavoilla sama. Kaiken kaikkiaan eroavaisuuksia erityisjärjestelmää koskevassa arvonlisäverolainsäädännössä ei ole näiden kahden tarkastelussa olleen jäsenvaltion välillä määrältään useita. Keskeisimmät yksittäiset erot ovat kuitenkin vaikutuksiltaan varsin merkittäviä. Kokonaisuudessaan kaikkien 27 EU-jäsenvaltion välillä on joka tapauksessa monia tapoja soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää. Tämän seikan vuoksi myös yksittäisten valtioiden välisten erojen vaikutukset kasvattavat merkitystään, kun huomioon otetaan koko järjestelmä ja sen laajuus. Seuraavassa alaluvussa keskitytään erityisjärjestelmää koskevien soveltamiserojen käytännön vaikutuksiin niin Suomen ja Tanskan osalta, kuin laajemmin koko EU:n mittakaavassa.

4.2 Marginaaliverotusmenettelyn soveltamiserojen käytännön vaikutukset

Aikaisempien tutkielmassa saatujen tulosten perusteella on todettu, ettei matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää koskeva arvonlisäverolainsäädäntö ole täysin yhdenmukaista Suomessa ja Tanskassa. Näin ollen järjestelmää myös sovelletaan eri tavoin kyseisissä jäsenvaltioissa. Erityisjärjestelmän soveltamisessa on lähtökohtaisesti paljon vaihtelua myös koko EU:n tasolla, koska arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklat on saatettu voimaan jäsenvaltioiden kansallisissa arvonlisäverolaissa eri tavoin. Näin on huolimatta siitä, että erityisjärjestelmää koskevien säädösten tulkintaa ja soveltamista ohjaa suuri määrä EUT:n ratkaisukäytäntöä. Kaikissa jäsenvaltioissa lainsäädäntö ei kuitenkaan edelleenkään ole linjassa EUT:n ratkaisujen kanssa.²⁶⁷

Kaiken kaikkiaan matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisessa on vain yksittäisiä eroja tutkielmassa tarkasteltujen jäsenvaltioiden välillä. Näillä eroavaisuuksilla on kuitenkin merkittäviä ja keskeisiä vaikutuksia tutkielmassa käsiteltyihin jäsenvaltioihin verotuksellisesti sijoittautuneiden yritysten aseman kannalta. Kahden jäsenvaltion väliset poikkeavuudet arvonlisäverodirektiiviin perustuvan marginaaliverotusmenettelyn soveltamisessa johtavat ennen kaikkea kilpailun vääristymiseen näissä kahdessa valtiossa

²⁶⁶ Ks. tutkielman luvut 3.2.3 sekä 3.3.4 ja laskelmat 1 ja 2 verrattuna laskelmiin 3 ja 4.

²⁶⁷ SWD(2021) 32 final, s. 59. Ks. EUT:n ratkaisukäytännön osalta myös tutkielman luku 3.1. ja 3.1.1.

verotuksellisesti sijaitsevien matkatoimistojen välillä. Yksittäisten jäsenvaltioiden väliset eroavaisuudet viestivät kuitenkin erityisjärjestelmää koskevista laajemmista vääristymistä ja ongelmista. Näin voidaan todeta, kun otetaan huomioon, että tavat tulkita arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklaa tietyiltä osin poikkeavasti EU:n ratkaisukäytäntöön nähden eivät rajoitu jäsenvaltioista ainoastaan Suomeen ja Tanskaan.

4.2.1 Kilpailun vääristyminen tukkukaupan poikkeavan kohtelun seurauksena

Erityisjärjestelmän vaihteleva ja epäjohdonmukainen soveltaminen johtaa siis tavanomaisesti siihen, että matkatoimistolle on verotuksen ja kilpailuasemansa näkökulmasta edullisempaa sijoittautua tiettyyn EU-jäsenvaltioon tai toimia sieltä käsin. Tutkielman kolmannessa luvussa on tehty laskelmia, joissa on kuvattu marginaaliveron määräytymistä matkatoimistopalvelujen myynnistä niin Suomen kuin Tanskan arvonlisäverosääntöjen mukaisesti²⁶⁸. Vero määrättyy Suomessa ja Tanskassa muuten lähes samalla tavalla, mutta tukkukaupan, eli matkatoimistolta matkatoimistolle tapahtuvien B2B-myyntien tapauksessa laskelmat eroavat toisistaan. Suomessa vero määrättyy täysin samalla tavalla riippumatta siitä, kuka matkatoimistopalvelun ostaa, mutta Tanskassa veron laskentatapa muuttuu, kun palvelun ostajana toimii toinen matkatoimisto. Suomi on yksi kahdestatoista jäsenvaltiosta, joiden arvonlisäverolainsäädännön mukaan matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää tulee soveltaa siitä riippumatta, onko palvelun ostaja matkan lopullinen käyttäjä vai ei²⁶⁹. Tanska lukeutuu niihin 15 jäsenvaltioon, joissa tukkukauppa suljetaan erityisjärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle²⁷⁰ tai joissa järjestelmän soveltaminen on tällaisissa liiketoimissa vapaaehtoista²⁷¹.

Kun näiden kolmannessa luvussa esitettyjen laskelmien pohjalta tehdään laajempaa vertailua tukkukauppatilanteissa, voidaan havainnollistaa paremmin niitä skenaarioita, joihin eroavaisuudet kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössä ja näin ollen matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn soveltamisessa kahden jäsenvaltion välillä johtavat. Vaikka

²⁶⁸ Ks. tutkielman alaluvut 3.2.3 ja 3.3.4.

²⁶⁹ Suomen ohella tämä niin kutsuttu asiakaslähtöinen lähestymistapa on käytössä myös Bulgariassa, Ranskassa, Kreikassa, Italiassa, Liettuassa, Maltalla, Alankomaissa, Puolassa, Portugalissa ja Romaniassa. TAXUD/2016/AO-05, s. 61.

²⁷⁰ Tanskan tavoin tukkukauppa suljetaan erityisjärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle matkustajalähtöisen lähestymistavan mukaisesti myös Itävallassa, Belgiassa, Unkarissa, Kyproksella, Saksassa, Latviassa, Luxemburgissa, Slovakiassa, Sloveniassa. TAXUD/2016/AO-05, s. 61.

²⁷¹ Erityisjärjestelmän soveltaminen tukkumyynneissä vapaaehtoista Tšekissä, Virossa, Irlannissa, Espanjassa ja Ruotsissa. TAXUD/2016/AO-05, s. 61.

tutkielmassa tarkastellaan aihetta ensisijaisesti suomalaisten inbound-matkatoimistojen näkökulmasta, on kokonaisuuden hahmottamiseksi hyvä tehdä vertailua myös laajemmassa mittakaavassa incoming-toiminnan rajojen ulkopuolella. Näin pyritään myös selventämään tilanteita, joihin jäsenvaltioiden väliset soveltamiserot voivat äärimmillään johtaa. Seuraavissa tiivistetyissä laskelmissa kuvataan tällaisia skenaarioita:

Skenaario 1: Tanskalainen matkatoimisto myy Suomeen suuntautuvan matkapaketin tanskalaiselle matkatoimistolle

Matkan myyntihinta	1 380 €
Matkan ostohinta	1 200 €
Matkan hankintahintojen sisältämien vähennyskeltottomien arvonlisäverojen (10% ja 24%) määrä	122 €
Nettomarginaali	180 €
Arvonlisäveron määrä yhteensä	122 €

Laskelma 4.1

Kun tanskalainen matkatoimiston myy matkatoimistopalvelun toiselle matkatoimistolle, sovelletaan tällaiseen myyntiin marginaaliverotusmenettelyn sijaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. Tanskan arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaan palvelun verotuspaikka on siellä, jossa palvelu suoritetaan, eli tässä tilanteessa Suomessa. Näin ollen matkatoimistopalvelun myynnistä ei tässä tapauksessa suoriteta ollenkaan arvonlisäveroa Tanskaan. Suomessa kyseisen matkatoimistopalvelun myynnin katsotaan lukeutuvan matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisalaan, jolloin matkan hankintahintojen sisältämät arvonlisäverot ovat vähennyskeltottomia. Hankintahintojen sisältämät arvonlisäverot jäävät näin ollen maksetuiksi Suomeen. Suomen sääntöjen mukaan marginaaliverotusmenettelyn soveltuessa palvelun verotusoikeus on kuitenkin siellä, missä sijaitsee palvelun myyneen yhtiön verotuksellinen kotipaikka. Näin ollen itse voittomarginaalista ei suoriteta veroa Suomeen.

Skenaario 2: Tanskalainen matkatoimisto myy Suomeen suuntautuvan matkapaketin suomalaiselle matkatoimistolle

Matkan myyntihinta	1 380 €
Matkan ostohinta	1 200 €
Matkan hankintahintojen sisältämien vähennyskeltottomien arvonlisäverojen (10% ja 24%) määrä	122 €
Nettomarginaali	180 €
Arvonlisäveron määrä yhteensä	122 €

Laskelma 4.2

Tilanne on sama kuin ensimmäisessä skenaariossa siinäkin tapauksessa, että matkatoimistopalvelun ostaja sijaitsee palvelujen suoritus- ja luovutusmaassa, eli matkan hankintahintojen sisältämät vähennyskeltottomat arvonlisäverot jäävät maksetuiksi Suomeen. Matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän mukaisesta voittomarginaalista ei taas makseta lainkaan veroa. Näin olisi myös tilanteessa, jossa ostaja sijaitisi jossakin muussa valtiossa.

Skenaario 3: Suomalainen matkatoimisto myy Tanskaan suuntautuvan matkapaketin suomalaiselle matkatoimistolle

Matkan myyntihinta	1 380 €
Matkan ostohinta	1 200 €
Matkan hankintahintojen sisältämien vähennyskeltottomien arvonlisäverojen (25%) määrä	240 €
Voittomarginaali	180 €
Arvonlisäveron määrä (24%)	39 €
Nettomarginaali	161 €
Arvonlisäveron määrä yhteensä	279 €

Laskelma 4.3

Suomalaisen matkatoimiston myymään matkatoimistopalveluun sovelletaan marginaaliverotusmenettelyä siitä huolimatta, onko palvelun ostava asiakas toinen matkatoimisto vai

matkan loppukäyttäjä. Suomalainen matkatoimisto ei täten voi hakea palautusta matkan hankintahintojen sisältämistä arvonlisäveroista. Hankintahintojen sisältämät arvonlisäverot jäävät näin ollen maksetuiksi Tanskaan. Matkatoimiston voittomarginaalista maksetaan lisäksi yleisen 24 %:n verokannan mukainen vero Suomeen AVL 80 §:n mukaisesti.

Skenaario 4: Suomalainen matkatoimisto myy Tanskaan suuntautuvan matkapaketin tanskalaiselle matkatoimistolle

Matkan myyntihinta	1 380 €
Matkan ostohinta (vähennyskelpoisten arvonlisäverojen 25 % jälkeen)	1 200 €
Matkan hankintahintojen sisältämien vähennyskelpoisten arvonlisäverojen (25%) määrä	- 240 €
Arvonlisäveron määrä Tanskassa (25%) - ALV Yleiset säännökset	276 €
Voittomarginaali	180 €
Arvonlisäveron määrä Suomessa (24%) - Marginaaliverotusmenettely	39 €
Nettomarginaali	105 €
Arvonlisäveron määrä yhteensä	315 €

Laskelma 4.4

Hyvin erilainen lopputulos syntyy silloin, kun kyseessä on suomalaisen matkatoimiston myymä matkapaketti, jonka ostaa tanskalainen matkatoimisto. Tanskassa kyseisen kaltaiseen matkatoimistopalvelun myyntiin ei sovelleta marginaaliverotusmenettelyä, vaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. Suomalaisen matkatoimiston myymiä palveluja ei siis Tanskassa katsota yhdeksi palvelukokonaisuudeksi, vaan toisistaan erillisiksi palveluiksi. Palvelujen verotuspaikaksi katsotaan niiden suorituspaikka, eli tässä tapauksessa Tanska. Matkatoimiston tarjoamien erillisten palvelujen myyntihinnat sisältävät näin ollen kukin 25 % arvonlisäveroa. Tässä tilanteessa suomalaisen matkatoimiston tulee siis noudattaa Tanskan arvonlisäverosääntöjä ja rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Tanskassa. Tämän seurauksena arvonlisäverovelvolliseksi Tanskassa rekisteröityneellä suomalaisella matkatoimistolla on oikeus hakea palautusta Tanskasta hankkimiensa palvelujen sisältämistä arvonlisäveroista.

Vähennyskelpoisia ovat myös palvelujen myyntihintojen sisältämät arvonlisäverot, joiden vähentämiseen on oikeus palvelut ostaneella toisella matkatoimistolla. Suomen arvonlisäverosääntöjen mukaan kyseisen kaltaisen matkatoimistopalvelun myynnin katsotaan kuitenkin lukeutuvan matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltumisalaan. Näin ollen suomalainen matkatoimisto joutuu maksamaan kaupasta veroa myös Suomeen. Vero maksetaan AVL 80 §:n nojalla marginaaliverotusmenettelyn mukaisesti matkatoimiston voittomarginaalista. Oletuksena on, että veron perusteena toimivaa voittomarginaalia pidetään edelleen matkan myyntihinnan ja ostohinnan erotuksena arvonlisäveroineen, vaikka arvonlisäveron vähentäminen onkin sallittu palvelujen suoritusmaa Tanskassa²⁷². Kyseinen tilanne johtaa siis käytännössä kaksinkertaiseen verotukseen, kun arvonlisävero tulee maksettavaksi erikseen niin Tanskassa kuin Suomessa.

Tavallisten B2C-myyntien ja muiden kuin tukkukaupaksi laskettavien B2B-myyntien osalta vaihtelevia skenaariota ei Suomen ja Tanskan välisissä liiketoimissa synny. Vero määräytyy niissä molempien jäsenvaltioiden näkökulmasta samalla tavalla. Tanskan osalta poikkeukseksi erityisjärjestelmän soveltamisalasta katsotun tukkumyynnin vaikutus realisoituu parhaiten silloin, kun kyse on sellaisesta tukkukaupasta, jossa myyty matkatoimistopalvelu suoritetaan Suomen kaltaisessa maassa, jossa osa palveluista on todennäköisesti myös alennettujen verokantojen alaisia. Tällöin veron tilittäminen yksittäisten palvelujen myyntinä tulee tanskalaiselle matkatoimistolle edullisemmaksi, kuin silloin, jos matkapalvelukokonaisuuden myyntiin olisi sovellettu marginaaliverotusmenettelyä, kuten Suomessa tehdään. Nämä erot voi huomata vertailemalla laskelmaa 4.1 ja 4.2 laskelmaan 4.3. Suomen kohdalla vaikutus on vastaavassa tilanteessa päinvastainen, kun kyse on tukkukaupasta ja suomalaisen matkatoimiston myymä matkatoimistopalvelu suoritetaan Tanskassa; Suomessa matkatoimistopalvelun myyntiin sovelletaan ensin marginaaliverotusmenettelyä ja sen jälkeen Tanskassa kauppaa verotetaan vielä yksittäisten palvelujen myyntinä yleisen 25 %:n verokannan alaisena.

Skenaarioiden perusteella voidaan havaita, että Suomen tapa soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää kaupan luonteesta riippumatta takaa valtiolle aina tietyn suuruisen verokertymän. Edellytyksenä tälle on se, että palvelu suoritetaan tai myydään Suomesta käsin. Tämän seurauksena kansalliset yritykset joutuvat toisaalta pienentämään

²⁷² Kyseiseen seikkaan ei ole saatavilla selkeää ohjeistusta.

voittomarginaaliaan ja maksamaan kokonaisuudessaan enemmän veroja. Tanskassa verkertymä ei ole skenaarioiden kaltaisissa tilanteissa toistuvasti taattu, mutta kansallisilla matkatoimistoilla on suomalaisia verrokkejansa parempi kilpailuasema muun muassa suurempien katteiden seurauksena. Tämän seurauksena tanskalaiset matkatoimistot pystyvät haastamaan suomalaiset inbound-matkatoimistot myös Suomeen suuntautuvan matkailun saralla. Kahden toisistaan poikkeavan soveltamistavan seurauksena lopputulos vaihtelee siitä, ettei voittomarginaalia veroteta lainkaan²⁷³ siihen, että sitä verotetaan jopa kahdesti²⁷⁴. Esimerkiksi komissio on korostanut, että kahden toisistaan poikkeavan lähestymistavan²⁷⁵ samanaikainen soveltaminen johtaa juuri skenaarioiden tavoin kaksinkertaiseen verotukseen ja kilpailun vääristymiseen. Komission mukaan erityisjärjestelmään liittyviä säännöksiä tulisi näin ollen tulkita yhdenmukaisesti.²⁷⁶

4.2.2 Marginaaliverotusmenettelyssä käytetyn laskukaavan ja alennettujen verokantojen vaikutus

Marginaaliverotusmenettelyssä käytettävä laskukaava johtaa siihen, että jos kaikki alihankitut palvelut ovat yleisen verokannan alaisia, on lopputulos maiden kotimaan matkailussa sama kuin jos erityisjärjestelmää ei sovellettaisi ja ostojen verot vähennettäisiin yleisten arvonlisäverosääntöjen mukaisesti. On kuitenkin tilanteita, joissa osa ostetuista palveluista on alemman verokannan alaisia tai kokonaan verottomia. Tällaisissa tilanteissa marginaaliverotusmenettelyssä käytetty laskukaava kasvattaa voittomarginaalia, josta vero tilitetään. Kun vero tilitetään voittomarginaalista aina yleisen verokannan mukaisena, on seurauksena se, että marginaaliverotus on usein ankarampaa verrattuna siihen, että vero tilitettäisiin yksittäisten palvelujen myyntinä.²⁷⁷ Tällainen vaikutus marginaaliverotusmenettelyllä on Suomessa, jossa esimerkiksi majoitus- ja kuljetuspalveluihin sovelletaan alennettua 10 %:n verokantaa. Tanskassa kaikki palvelut ovat puolestaan yleisen 25 %:n verokannan alaisia. Tämän vuoksi Tanskan kotimaan matkailussa sillä, kummalla tavalla vero tilitetään, ei ole tilitettävän veron määrän kannalta vaikutusta.

²⁷³ Ks. laskelmat 4.1 ja 4.2.

²⁷⁴ Ks. laskelma 4.4.

²⁷⁵ Niin asiakas- kuin matkustajälähtöisen lähestymistavan. Ks. näiden käsitteiden osalta tutkielman luku 3.1. ja asia C-309/11 Komissio v. Suomen tasavalta.

²⁷⁶ Asia C-309/11, kohta 16.

²⁷⁷ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen – Pikkujämsä 2023, luku 14.

Arvonlisäveron yleisen verokannan eroilla ei ole periaatteessa merkitystä Suomen ja Tanskan välisessä vertailussa. Yleinen verokanta, jonka perusteella vero matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltuessa maksetaan, on nimittäin molemmissa jäsenvaltiossa hyvin samalla tasolla: Suomessa käytössä on yleinen 24 % verokanta ja Tanskassa yleinen 25 % verokanta. Useiden muiden EU-jäsenvaltioiden välillä erot verokannoissa voivat kuitenkin olla yllättävän suuria. Tämän seurauksena verokantojen vaihtelulla voi siten olla myös kilpailullisia vaikutuksia²⁷⁸.

Matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamiseroilla on myös muita vaikutuksia kilpailun vääristymisen, kaksinkertaisen verotuksen tai kokonaan verottamatta jäämisen sekä muiden aikaisemmin mainittujen seurausten ohella. Nämä vaikutukset ulottuvat kahden valtion väliltä myös koko EU:n laajuudelle. Vaihtelevat käytännöt aiheuttavat ongelmia matkatoimistoille esimerkiksi siten, että useammassa jäsenvaltiossa toimiessaan niiden täytyy mahdollisesti olla perillä kunkin valtion arvonlisäverolain mukaisista tavoista soveltaa erityisjärjestelmää. Lisäksi komission teettämässä tutkimuksessa erityisjärjestelmää koskevana epäkohtana on pidetty muun muassa sitä, ettei matkatoimistolla ole vähennysoikeutta alihankkimiansa palvelujen sisältämistä arvonlisäveroista. Tämä voi asettaa matkatoimistot epäedulliseen asemaan esimerkiksi suoraan palveluntarjoajiin nähden.²⁷⁹

4.2.3 *Vaikutukset suomalaisten inbound-matkatoimistojen toimintaan*

Suomen arvonlisäverolainsäädännöstä ja matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn soveltamisesta myös muille matkatoimistoille suuntautuviin myyn-teihin kärsivät erityisesti suomalaiset incoming-toimintaa harjoittavat matkatoimistot. DMC:nä²⁸⁰ toimiminen eli lähtökohtaisesti B2B-myyntit etenkin siinä muodossa, että suomalainen matkatoimisto myy matkatoimistopalveluja toisille matkatoimistoille edelleen myytäväksi, ovat merkittävä osa inbound-matkatoimistojen liiketoimintaa.²⁸¹ Kun suomalainen inbound-matkatoimisto koostaa toiselle matkatoimistolle alihankintana Suomeen suuntautuvan matkapaketin, tulee suomalaisen matkatoimiston maksaa tästä matkapalveluyhdistelmästä vielä

²⁷⁸ TAXUD/2016/AO-05, s. 56.

²⁷⁹ TAXUD/2016/AO-05, s. 56.

²⁸⁰ Destination management companies eli kohteenhallintayhtiöt toimivat pääasiassa inbound-sektorilla. DMC:t kokoavat matkapalveluyhdistelmiä esimerkiksi muille matkanjärjestäjille ja toimivat näin ollen pitkälti B2B- ja tukkukaupan puolella. TAXUD/2016/AO-05, s. 23.

²⁸¹ Tämä on todettu myös komissiossa juuri helmi-maaliskuussa 2024 julkaistussa erityisjärjestelmää koskevassa arvioinnissa. SWD(2021) 32 final, s. 22.

matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyn mukainen marginaalivero. Marginaalivero maksetaan sen lisäksi, että hintaan sisältyvät jo alihankkijoilta ostettuihin palveluihin sisältyvät arvonlisäverot, joihin matkatoimistolla ei ole vähennysoikeutta. Toiselle matkatoimistolle eteenpäin myytäväksi tarkoitettussa matkatoimistopalvelussa ei ole myöskään matkan ostavalle elinkeinonharjoittajalle tarkoitettua marginaaliveron vähennysoikeutta. Näin on, vaikka tällaisessakin tilanteessa matkatoimiston täytyy paljastaa laskussa katteensa veron osuuden merkitsemisen ohella, kuten Suomessa on tehtävä marginaaliverotusmenettelyn alaisissa elinkeinonharjoittajille suuntautuvissa myynneissä.

Erityisjärjestelmän soveltuessa ja vähennysoikeuden puuttuessa voi olla mahdollista, että esimerkiksi unionin ulkopuolella sijaitsevalle matkatoimistolle tulee edullisemmaksi koota Suomessa toteutuva matkapaketti itse ja ostaa palvelut suoraan majoituspalvelujen tarjoajilta ja muilta toimijoilta. Vaihtoehtoisesti saman matkatoimistopalvelun ostaminen voi olla edullisempaa esimerkiksi marginaaliverotusmenettelyä matkatoimistoille suotuisammalla tavalla soveltavaan Tanskaan sijoittautuneelta matkatoimistolta. Näissä tilanteissa matkapaketin hinnasta jää pois marginaaliveron osuus, vaikka suomalaisten alihankkijoiden maksamat arvonlisäverot voivat silti jäädä rasittamaan hintaa.²⁸² Tämän seurauksena suomalaiset inbound-matkatoimistot voivat Suomen ankarien erityisjärjestelmää koskevien arvonlisäverosääntöjen vuoksi jäädä myyntiketjusta joko kokonaan välistä tai menettää kauppaa ulkomaisille kilpailijoilleen.

Erityisjärjestelmän soveltamiseroja seuraavat ongelmat koskevat Suomessa niin suomalaisia yrityksiä kuin lopulta valtiota, kun kilpailun vääristyminen heikentää paikallisten yritysten asemaa ja pienentää mahdollisesti sitä kautta Suomen verokertymää. Verrokkina toimivasta Tanskasta poikkeava ja ankarampi tapa soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää voi epäsuorasti vaikuttaa myös esimerkiksi työpaikkoihin ja suomalaisten matkatoimistojen kasvumahdollisuuksiin. Kerrannaisvaikutukset voivat jatkuvasti kasvavalla toimialalla muodostua hyvin suuriksi.

4.3 Suomalaisten matkatoimistojen kilpailuaseman parantaminen

Suomalaisten matkatoimistojen näkökulmasta olisi järkevää, että myös Suomessa kansallista arvonlisäverolainsäädäntöä muutettaisiin niin, että matkatoimistoja koskevaa

²⁸² Laatikainen-Mattsson – Hämäläinen 2015, s. 56.

erityisjärjestelmää sovellettaisiin ainoastaan silloin, kun kyseessä olisi matkatoimistopalvelun myynti kuluttajalle tai loppuasiakkaalle. Vähintään toisille matkatoimistoille suunnattuja myyntejä eli niin kutsuttua tukkukauppaa tulisi taas verottaa arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaisesti. Tämän seurauksena matkatoimistoilla olisi tukkumyynteissä vähennysoikeus alihankkijoilta ostettujen palvelujen sisältämiin arvonlisäveroihin. Myös matkan ostavan matkatoimiston oikeus vähentää palvelujen myyntihinnan sisältämä arvonlisävero säilyisi arvonlisäverolain yleisten säännösten soveltuessa. Tällainen muutos matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä koskevassa arvonlisäverolainsäädännössä asettaisi suomalaiset yritykset ennen kaikkea kilpailullisesti samalle viivalle muun muassa Tanskan kanssa. Tämä voisi lopulta johtaa myös kansallisten verotulojen lisääntymiseen yritysten kasvun ja lisääntyneen myynnin muodossa.

4.3.1 AVL:n yleisten säännösten soveltaminen tukkukauppaan

Tukkukaupan jättäminen marginaaliverotusmenettelyn soveltamisalan ulkopuolelle olisi matkatoimistojen kannalta suotuisaa myös siitä näkökulmasta, että yritysasiakkaista ainakin toisten matkatoimistojen oikeus matkatoimistopalvelun sisältämien arvonlisäverojen vähentämiseen säilyisi. Koska veron perusteena ei näissä myynneissä olisi matkatoimiston voittomarginaali, ei myyjänä toimivan matkatoimiston tarvitsisi lisäksi paljastaa laskussa katetaan. Nykyisen kaltainen tilanne, jossa matkatoimiston katteeseen perustuvan arvonlisäveron vähennysoikeus sallitaan B2B-siakkaille on joka tapauksessa ristiriitainen käytäntö suomalaisten matkatoimistojen kannalta. Vähennysoikeuden mahdollisuus voi toisaalta parantaa suomalaisten matkatoimistojen kilpailuasemaa silloin, kun matkatoimistopalvelu myydään yritykselle, joka on samalla myös matkan loppukäyttäjä. Toisaalta matkatoimisto joutuu samalla paljastamaan kaupallisesti arkaluonteista tietoa asiakkaalleen. Vähennysoikeuden sallimisella B2B-asiakkaille ei katsota koko EU:n tasolla olevan merkittävää vaikutusta kilpailuasetelmaan tai vääristävän sitä. Tämä johtuu siitä, että vähennysoikeus elinkeinonharjoittajille on myönnetty vain muutamissa jäsenvaltioissa.²⁸³ Sitä, että matkanjärjestäjät joutuvat Suomessa paljastamaan laskuissa myyntiensä katteet, voidaan kokonaisuudessaan pitää yritykselle vahingollisena niin kilpailun kuin sen liiketoiminnan kannalta.

²⁸³ TAXUD/2016/AO-05, s. 71.

4.3.2 Valinnainen marginaaliverojärjestelmä B2B-myyneissä

Toinen, jopa ihanteellisempi vaihtoehto pelkän tukkukaupan sulkemiselle erityisjärjestelmän ulkopuolelle olisi esimerkiksi Ruotsissa²⁸⁴ käytössä oleva tapa tulkita ja soveltaa matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää. Ruotsin kansallisen arvonlisäverolain (Mervärdeslag 2023:200) 19 luvun 10 §:n mukaan erityisjärjestelmän soveltaminen on matkatoimistolle valinnaista kaikkien sellaisten liiketoimien osalta, jossa matkustaja²⁸⁵ eli matkan ostaja on verovelvollinen, jolla on arvonlisäveron vähennys- tai palautusoikeus. Näin ollen järjestelmän soveltaminen on matkatoimistolle vapaaehtoista tukkukaupan ohella myös tavanomaisissa B2B-myyneissä. Matkatoimistopalveluja elinkeinonharjoittajalle myydessä on siis matkatoimiston oman harkinnan varassa, haluaako se soveltaa liiketoimiin matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää vai arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. Yleisten säännösten soveltuessa myös vähennysoikeus palvelujen sisältämään arvonlisäveroon määräytyy arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaisesti²⁸⁶.

Samanlainen valinnaisuuteen perustuva järjestelmä on Suomessa jo käytössä esimerkiksi käytettyjen tavarojen sekä keräily-, taide ja antiikkiesineiden verollisen edelleenmyynnin piirissä: AVL 79 a §:n 1 momentin mukaan näiden esineiden verovelvollinen myyjä saa pitää veron perusteena voittomarginaalia ilman veron osuutta. Marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen on kuitenkin vapaaehtoista, ja myyjä voi sen sijaan maksaa veron tavaran kokojälleenmyyntihinnasta AVL:n yleisten säännösten nojalla. Näissä tilanteissa myös ostajalle syntyy vähennysoikeus veloituksen sisältämään veroon yleisten vähennyssäännösten perusteella.²⁸⁷ Ruotsin kaltaisen valinnaisen mallin soveltamiseen olisi siis jo olemassa pohja myös kotimaassa.

Kun kyse on käytetyistä tavaroista, marginaaliverotusmenettelyn käytön ei katsota olevan järkevää silloin, kun tavaroita myydään käyttöomaisuudeksi toiselle verovelvolliselle, koska tällaisissa tilanteissa ostaja ei voi tehdä tavarasta ostovähennystä. Vapaaehtoiseen

²⁸⁴ Samanlainen vapaaehtoisuuteen perustuva soveltamistapa on ollut käytössä myös Espanjassa vuodesta 2015 alkaen. TAXUD/2016/AO-05, s. 26.

²⁸⁵ Ruotsin veroviranomaisen mukaan matkustajalla tarkoitetaan kaikkia, jotka hankkivat matkatoimistopalvelun itse tai jonkun toisen henkilön välityksellä. Myös elinkeinonharjoittajaa voidaan kutsua matkustajaksi silloin, kun se hankkii matkoja työntekijöilleen. Skatteverket, Handledning för mervärdeslag 2014, SKV 553, Avsnit 31, s. 6.

²⁸⁶ Skatteverket, Handledning för mervärdeslag 2014, SKV 553, Avsnit 31, s. 29.

²⁸⁷ Lamppu – Ruohola 2023, s. 768 – 769.

menettelyyn turvautumisen voi kuitenkin katsoa sopivan tilanteisiin, joissa jälleenmyynti tapahtuu joko toiselle jälleenmyyjälle tai ei-verovelvolliselle kuluttajalle.²⁸⁸ Tämä havainnollistaa hyvin sitä, kuinka marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen voi olla yritykselle tietynlaisissa olosuhteissa kannattava ratkaisu, kun taas toisissa tilanteissa olisi järkevämpää soveltaa arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä.

4.3.3 Kotimaan sisäisten myyntien kohtelusta

Kun kyse on puhtaasti kotimaan myynneistä, ei erityisjärjestelmän soveltaminen ole muutenkaan täysin perusteltua, kun ongelmaa verotusvallan tasapainoisesta jakautumisesta ei kyseisissä tilanteissa synny. Myös ylimääräinen hallinnollinen taakka on kansallisissa tilanteissa poissuljettu: kun palvelujen suorittajat, niiden myyjä ja jopa asiakas sijaitsevat kaikki samassa jäsenvaltiossa, ei matkatoimiston tai matkan ostajan tarvitse miettiä sitä, tuleeko niiden rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi toisiin maihin. Esimerkiksi näistä syistä erityisjärjestelmän soveltamista puhtaasti kansallisissa tilanteissa voidaan pitää pitkälti epätaroituksenmukaisena.

²⁸⁸ Lamppu – Ruohola 2023, s. 769.

5. Lopuksi

5.1 Yhteenveto

Kokonaisuudessaan voidaan katsoa, että matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä on soveltamisalaltaan laaja ja monitulkintainen kokonaisuus. Tämän vuoksi järjestelmän implementoinnissakin on yksittäisiä, mutta vaikutuksiltaan varsin merkittäviä eroja esimerkiksi tutkielmassa tarkastelujen jäsenvaltioiden, Suomen ja Tanskan, välillä. Analysoidun EUT:n oikeuskäytännön sekä Suomen ja Tanskan kansallisten arvonlisäverolainsäädäntöjen perusteella voidaan todeta, että matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan hyvin kattavasti matkanjärjestäjän suorittamiin palvelukokonaisuuksiin. Toisinaan soveltamisala ulottuu myös yksittäisten palvelujen myyntiin. Ajoittain on kuitenkin osoittautunut olevan epäselvää, sovelletaanko tietynlaiseen liiketoimeen erityisjärjestelmää vai ei. Kyseisten ristiriitaisuuksien vuoksi asian tiimoilta on paljon niin Suomen ja Tanskan kansallista kuin unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä. Lähtökohtaisesti marginaaliverojärjestelmän piiriin kuuluviksi katsotaan kuitenkin sellaiset liiketoimet, joita matkanjärjestäjä tai matkatoimisto suorittaa omissa nimissään välittömästi matkustajan hyväksi. Kyseisiksi liiketoimiksi katsottujen matkatoimistopalvelujen määritelmä on hyvin samankaltainen niin Suomessa kuin Tanskassa.

Eroavaisuuksia Suomen ja Tanskan välillä ei siis esiinny niinkään erityisjärjestelmään liittyvien käsitteiden määritelmien osalta vaan lähinnä järjestelmän soveltamisalan tulkintaa ja laajuutta tarkastellessa. Suurin ero matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä koskevassa kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössä ja näin ollen menettelyn soveltumisessa on tutkielmassa tarkastelluissa jäsenvaltioissa tukkukaupan tapauksessa. Suomen arvonlisäverolain mukaan menettelyä sovelletaan siitä huolimatta, että matkatoimistopalvelun ostajana on toinen matkatoimisto, joka myy matkan edelleen. Tanskassa tällaisissa kahden matkatoimiston välisissä myynneissä erityisjärjestelmää ei taas tule soveltaa. Toinen merkittävimmistä eroista liittyy marginaaliveron vähennysoikeuteen. Suomi myöntää arvonlisäveron vähennysoikeuden matkatoimistopalvelun ostavalle yritykselle sellaisessa tapauksessa, jossa matkatoimistopalvelu ostetaan yrityksen omaan käyttöön. Tanskassa vähennysoikeutta marginaaliveroon ei synny missään vaiheessa.

Toisistaan poikkeavien soveltamistapojen lähtökohta piilee arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan tulkintaeroissa. Tulkintaerot ovat seurausta direktiivin sanamuotojen vaihtelevuudesta eri kieliversioiden välillä: Suomessa käytössä on arvonlisäverodirektiivin suomenkieliseen kieliversioon nojaava, EUT:n ratkaisukäytännössä noteerattu asiakaslähtöinen lähestymistapa ja Tanskassa niin ikään direktiivin tanskankieliseen kieliversioon perustuva matkustajalähtöinen lähestymistapa²⁸⁹. Asiakaslähtöisellä lähestymistavalla tarkoitetaan sitä, että arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklaan perustuvaa matkatoimistoja koskevasta erityisjärjestelmästä on säädetty kansallisessa arvonlisäverolaissa niin, että menettelyä sovelletaan kaikkiin matkatoimiston myynteihin siitä riippumatta, onko asiakas yksityishenkilö tai elinkeinonharjoittaja ja matkan tosiasiallinen loppukäyttäjä. Matkustajalähtöisellä lähestymistavalla tarkoitetaan taas sitä, että erityisjärjestelmää sovelletaan kansallisen arvonlisäverolain mukaisesti vain silloin, kun matkan ostajana toimii ”matkustaja”, eli matkan tosiasiallinen loppukäyttäjä. Matkustajalähtöistä lähestymistapaa soveltavissa jäsenvaltioissa esimerkiksi tukkumyynti on rajattu järjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle. EUT on ratkaisukäytännössään asettunut tukemaan Suomen soveltamaa asiakaslähtöistä lähestymistapaa²⁹⁰, mutta unionin tasolla ei ole varsinaisesti puututtu matkustajalähtöisen soveltamistavan käyttöön tai pyritty pääsemään siitä eroon. Tämän seurauksena kyseinen lähestymistapa on edelleen käytössä 15²⁹¹ jäsenvaltiossa.

Erityisjärjestelmää koskevien arvonlisäverolainsäädännön eroavaisuuksien ja niitä seuraavien marginaaliverotusmenettelyn soveltamiserojen vaikutukset ovat varsin merkittäviä. Toisistaan poikkeavat arvonlisäverodirektiivin tulkintatavat sekä tukkukaupan erilainen kohtelu vääristävät kilpailua ja uhkaavat arvonlisäverotuksen neutraliteettiperiaatetta. Näin ollen ne asettavat myös Suomessa sijaitsevat matkatoimistot eriarvoiseen asemaan Tanskassa sijaitseviin kilpailijoihinsa nähden. Harmonisaation puutteen on todettu lisäksi pienentävän koko EU:n arvonlisäverokertymää²⁹² ja vaarantavan koko matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tavoitteen arvonlisäveron tasapainoisesta jakautumisesta jäsenvaltioiden välillä. Erot voivat johtaa myös siihen, että suomalaiselle matkatoimistolle saattaa olla verotusteknisistä syistä kannattavampaa siirtää toimipaikkansa ja yrityksensä esimerkiksi

²⁸⁹ Käsitteet on eritelty ja esitelty ensimmäisen kerran EUT:n asioissa C-189/11, C-193/11, C-236/11, C-269/11, C-293/11, C-296/11, C-309/11 ja C-450/11.

²⁹⁰ Ks. EUT:n asiat C-189/11, C-193/11, C-236/11, C-269/11, C-293/11, C-296/11, C-309/11 ja C-450/11.

²⁹¹ Viidessä niistä viidestätoista jäsenvaltiosta, jotka soveltavat matkustajalähtöistä lähestymistapaa, matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltaminen tukkukauppaan on vapaaehtoista. TAXUD/2016/AO-05, s. 61.

²⁹² TAXUD/2016/AO-05, s. 55.

Tanskaan. Kyseisellä efektillä on taas negatiivisia vaikutuksia esimerkiksi Suomen kansallisiin verotuloihin. Pahimmillaan järjestelmän poikkeava soveltaminen kahden jäsenvaltion välillä voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen tai liiketoimen kokonaan verottamatta jäämiseen²⁹³.

Matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmä perimmäisenä tarkoituksena on ollut yksinkertaistaa matkanjärjestäjien verotuskäytäntöä sellaisissa tilanteissa, joissa matkanjärjestäjä turvautuu toisissa jäsenvaltioissa toimivien elinkeinonharjoittajien palveluihin. Erityisjärjestelmän tavoitteen ja pääasiallisen tarkoituksen huomioon ottaen voidaan pohtia, onko marginaaliverotusmenettelyä edes kaiken kaikkiaan tarkoituksenmukaista soveltaa inbound-matkatoimistojen suorittamiin kotimaisten matkapakettien myyntiin. Incoming-toiminnassa matkapalvelukokonaisuus on koottu ainoastaan Suomessa suoritetuista palveluista. Kun tällainen matkapalvelukokonaisuus myydään Suomesta ulkomaiselle asiakkaalle, tulisi kyseistä toimintaa verrata inbound-matkatoimistojen näkökulmasta hyvin perustellusti vientiin²⁹⁴, jota ei tulisi verottaa lainkaan. Jotta Suomessa päästäisiin ainakin sellaiseen asiantilaan, jossa suomalaiset inbound-matkatoimistot olisivat samalla viivalla toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden kilpailijoidensa kanssa, tulisi Suomessa muuttaa arvonlisäverodirektiivin 306–310 artiklan tulkintatapaa ja sen myötä myös arvonlisäverolainsäädäntöä matkatoimistoille suotuisampaan suuntaan. Tanskan tavoin tukkumyyntien tai Ruotsin tavoin jopa kaikkien B2B-liiketoimien sulkeminen järjestelmän ulkopuolelle parantaisi suomalaisten matkatoimistojen kilpailuasemaa useammassa eri jäsenvaltiossa sijaitseviin verrokkeihinsa nähden. Tällä pyrittäisiin varmistamaan myös vähintään se, että Suomeen suuntautuvan matkapaketin ostaminen olisi edullisinta ja kannattavinta suomalaiselta matkatoimistolta.

5.2 Erityisjärjestelmän tulevaisuus

Euroopan komissio tiedotti oikeudenmukaista ja yksinkertaista verotusta koskevan toimintasuunnitelman käyttöönotosta covid-19-kriisistä elpymisen tueksi vuonna 2020. Tähän

²⁹³ Ks. tutkielman luku 4.2.

²⁹⁴ Laatikainen-Mattsson – Hämäläinen, s. 56. Myös Eurooppalaisten matkanjärjestäjien ja matkatoimistojen etuja ajavan ECTAA:n ehdotuksessa on korostettu, että tilanteissa, jossa EU-alueelle sijoittautunut matkatoimisto myy EU:hun suuntautuvan matkan EU-alueen ulkopuolelle sijoittautuneelle asiakkaalle, on kyse periaatteessa vientiin verrattavasta palvelun myynnistä, josta ei tulisi maksaa arvonlisäveroa. Vientiin verrattavan palvelun myynnin arvonlisäverollisuus heikentää EU:hun sijoittautuneiden matkatoimistojen asemaa EU-alueen ulkopuolelle sijoittautuneisiin kilpailijoihinsa nähden. Tämän voidaan katsoa olevan järjenvastaista huomioon ottaen esimerkiksi sen, kuinka paljon rahaa tietyt jäsenvaltiot käyttävät tuodakseen EU:hun kansainvälisiä vierailijoita. ECTAA Proposals for Amendments, s. 6.

toimintasuunnitelmaan sisältyi maininta matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän tarkistamisesta vuosien 2022 ja 2023 aikana.²⁹⁵ Toimintasuunnitelman seurauksena komissiossa on tällä hetkellä käsittelyssä matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää koskeva aloite, joka on parhaillaan valmisteluvaiheessa. Aloitteen arviointivaiheen seurauksena valmistelussa on myös varsinainen direktiivin muutosehdotus, jota odotettiin tutkielman kirjoittamishetkellä komissiolta vuoden 2024 alkupuoliskolla²⁹⁶. Eurooppalaisten matkanjärjestäjien ja matkatoimistojen etuja ajava ECTAA:n (The European Travel Agents' and Tour Operators' Associations)²⁹⁷ on ollut vahvasti läsnä aloitteen arviointivaiheessa ja osallistunut sen palautejaksolle myös omien ehdotustensa muodossa²⁹⁸. Tässä alaluvussa perehdytään tähän erityisjärjestelmän mahdollista uudistamista koskevaan aloitteeseen. Aloitetta tarkastellaan myös itse alan edustajien, eli eurooppalaisten matkatoimistojen ja niiden etujärjestön antamien palautteiden ja ehdotusten sisällön osalta.

5.2.1 Matkustus- ja matkailualan ALV-paketti

Kuten tutkielmassa on useaan otteeseen tuotu esiin ja vertailuosuuden avulla havainnollistettu, arvonlisäverodirektiivin matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää koskeva lainsäädäntö ei ole samanlaista kaikkialla unionissa. Näin ollen erityisjärjestelmän soveltaminen ei ole yhdenmukaista eri jäsenvaltioissa. Myös komissio on todennut tämän osana covid-19-kriisin elpymisstrategian tueksi luotua toimintasuunnitelmaa. Toimintasuunnitelmassaan komissio on ehdottanut suorittamansa arvioinnin tulosten pohjalta ”arvonlisäverodirektiivin muuttamista erityisjärjestelmän yksinkertaistamiseksi ja yhtäläisten toimintamahdollisuuksien varmistamiseksi EU:n sisällä kiinnittäen huomiota EU:n matkailualan kilpailukykyyn”²⁹⁹. Komission mukaan nykyiset arvonlisäverosäännöt lisäksi jossain määrin vääristävät kilpailua EU:hun sijoittautuneiden matkatoimistojen ja sellaisten EU:n ulkopuolelle sijoittautuneiden matkatoimistojen välillä, jotka järjestävät matkoja EU:ssa. Muun ohella

²⁹⁵ COM(2020) 312 final, kohta 22.

²⁹⁶ European Commission, Published Initiatives, VAT Package for travel and tourism, Proposal for a directive. Saatavissa: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13698-VAT-package-for-travel-and-tourism_en. Vierailtu 15.12.2023.

²⁹⁷ ECTAA on eurooppalaisten matkatoimistojen ja matkanjärjestäjien kattojärjestö, jonka jäseniä ovat unionin 26 jäsenvaltion matkatoimistojen ja matkanjärjestäjien kansalliset etujärjestöt sekä Yhdistyneiden kuningaskuntien, Norjan ja Sveitsin vastaavat kansalliset etujärjestöt. ECTAA, About Us. Saatavissa: <https://www.ectaa.org/en/about-us>. Vierailtu 6.11.2023.

²⁹⁸ European Commission, Published Initiatives, VAT Scheme for Travel Agents (evaluations), Feedback from ECTAA – European Travel Agents' and Tour Operators' Association. Saatavissa: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-VAT-scheme-for-travel-agents-evaluation-/F507642_en. Vierailtu 6.11.2023.

²⁹⁹ COM(2020) 312 final, kohta 22.

komission on myös todennut digitalisaation pahentavan ongelmaa entisestään.³⁰⁰ Suomeksi nimellä ”Matkustus- ja matkailualan ALV-paketti” kulkeva aloite ja tuleva muutosehdotus on saanut alkunsa näistä huomioista. Juuri valmistuneen³⁰¹ arviointivaiheen tarkoituksena on ollut selvittää, ”vastaako matkatoimistoja koskeva erityinen arvonlisäverojärjestelmä tarkoitustaan, täyttääkö se sille asetetun tavoitteen tarjota alaa varten yksinkertaistetut säännöt ja voidaanko sillä varmistaa, että arvonlisävero kannetaan siinä EU-maassa, jossa tavarat tai palvelut käytetään”³⁰².

Arviointivaiheessa on kuultu matkailualan edustajia, joista yksi on ollut eurooppalaisten matkanjärjestäjien ja matkatoimistojen etujärjestö ECTAA³⁰³. ECTAA pyrkii siihen, että komission aloite johtaa matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän uudistamiseen. Etujärjestön antamien palautteiden ja muutosehdotusten tavoitteena on ensisijaisesti matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän vapaaehtoisuus ja valinnaisuus. ECTAA:n ehdotuksessa järjestelmää voitaisiin edelleen soveltaa kaikkiin arvonlisäverodirektiivin 306 artiklan mukaisiin suorituksiin, mutta matkatoimistolla olisi myös mahdollisuus olla soveltamatta järjestelmää. Tällöin palvelujen myyntiin sovellettaisiin arvonlisäverodirektiivin ja kansallisten arvonlisäverolakien yleisiä säännöksiä. Vastaava valinnainen järjestelmä on jo käytössä EU:n arvonlisäverolainsäädännössä: arvonlisäverodirektiivin 315–325 artiklan mukaisten käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily ja antiikkiesineiden myyjät voivat soveltaa myynteihinsä marginaaliverojärjestelmän sijaan myös arvonlisäverodirektiivin yleisiä säännöksiä.³⁰⁴

Jos komissiossa valmistelussa oleva muutosehdotus etenee ja matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisala muuttuu ECTAA:n antamien ehdotusten mukaisesti, marginaaliverotusmenettely muuttuu muotoaan myös Suomessa. Aloitteesta yksimielisyyteen pääseminen johtaisi siihen, että halutessaan matkatoimisto voisi hylätä koko

³⁰⁰ COM(2020) 312 final, kohta 22.

³⁰¹ Arvioinnin lopullinen versio julkaistiin vuoden 2024 helmi-maaliskuun vaihteen aikana, juuri tutkielman kirjoitusprosessin viimeisillä hetkillä. Varsinaista muutosehdotusta ei ole tutkielman aikana vielä julkaistu. SWD(2021) 32 final.

³⁰² European Commission, Published Initiatives, VAT Scheme for Travel Agents (evaluations). Saatavissa: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-VAT-scheme-for-travel-agents-evaluation-en>. Vierailtu 6.11.2023.

³⁰³ European Commission, Published Initiatives, VAT Scheme for Travel Agents (evaluations), Feedback from ECTAA – European Travel Agents’ and Tour Operators’ Association. Saatavissa: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-VAT-scheme-for-travel-agents-evaluation-F507642-en>. Vierailtu 6.11.2023.

³⁰⁴ ECTAA Proposals for Amendments, s. 3-4. Ks. myös tutkielman luku 4.3.2.

marginaaliverojärjestelmän B2B-myyntien osalta³⁰⁵. Näin matkatoimisto voisi tehdä, jos se päättäisi erityisjärjestelmän soveltamisen sijaan rekisteröityä verovelvolliseksi kaikissa niissä jäsenvaltioissa, joissa sen myymät matkatoimistopalvelut suoritetaan³⁰⁶. Kyseinen vaihtoehto antaisi matkatoimistolle liikkumavaraa ja mahdollistaisi ainakin sen, että kilpailukykyisyys ja järjestelmän yhdenmukainen soveltaminen olisi alan toimijoista itsestään kiinni.

5.2.2 OSS

Useampaan jäsenvaltioon rekisteröitymisen aiheuttamien monimutkaisuuksien estämiseksi on ehdotettu, että jäsenvaltioissa jo nyt käytössä oleva vapaaehtoinen mini One Stop Shop (MOSS) -erityisjärjestelmä laajennettaisiin sovellettavaksi myös matkatoimistopalveluihin³⁰⁷. Vuonna 2021 tämä vuodesta 2015 käytössä ollut arvonlisäveron erityisjärjestelmä laajeni one stop shopiksi (OSS). Järjestelmää sovelletaan nyt aiempien televiestintä-, lähetys- ja sähköisten palvelujen myynnin ohella kaikkiin kuluttajille EU:ssa myytyihin palveluihin sekä tavaroiden etämyyntiin EU:ssa sijaitseville kuluttajille.³⁰⁸ Kyseisen vapaaehtoisen erityisjärjestelmän soveltamisen seurauksena arvonlisäverorekisteröinnin, arvonlisäveroilmoitukset ja maksut voisi hoitaa keskitetysti yhdessä maassa. Näin tehtäisiin digitaalisessa portaalissa³⁰⁹ sen sijaan, että toimija rekisteröityisi jokaiseen kulutusjäsenvaltioon arvonlisäverovelvolliseksi ja hoitaisi alv-ilmoittamisen ja maksamisen velvoitteet kunkin kulutusjäsenvaltion kansallisten menettelyjen mukaisesti³¹⁰.

OSS-erityisjärjestelmän käyttöä matkatoimistopalvelujen kohdalla ehdotettiin alun perin jo komission aikaisemmassa muutosehdotuksessa vuonna 2003. Ajatus kyseisen järjestelmän hyödyntämisestä myös matkatoimistopalvelujen piirissä ei näin ollen ole vain kertaalleen harkittu. OSS-erityisjärjestelmän avustuksella voitaisiin mahdollisesti päästä käsiksi myös EU:n ulkopuolisten matkatoimistojen liiketoimintaan sikäli, kun niiden myymät

³⁰⁵ ECTAA Proposals for Amendments, s. 3-4.

³⁰⁶ ECTAA, Annual Report 2022, s. 10.

³⁰⁷ ECTAA Proposals for Amendments, s. 3-4.

³⁰⁸ Pöyhönen 2022, s. 191.

³⁰⁹ Verkkoportaali, jonka välityksellä arvonlisäverot maksettaisiin, olisi aina sen jäsenvaltion hallinnoima, johon elinkeinonharjoittaja on sijoittautunut. European Commission, Guide to the VAT One Stop Shop, 2021, s. 4.

³¹⁰ Pöyhönen 2022, s. 192.

matkatoimistopalvelut suoritetaan EU:ssa ja niiden ostajana toimii EU:hun sijoittautunut asiakas.³¹¹ Ensisijaisesti järjestelmän hyödyntämisen tarkoitus olisi kuitenkin tarjota EU:ssa sijaitseville matkanjärjestäjille joustava vaihtoehto, jolla voitaisiin samalla taata veroviranomaisille mahdollisuus valvontaan ja veronkierron estämiseen³¹².

Tällä hetkellä matkatoimistopalvelut eivät vielä sisälly arvonlisäverodirektiivin 358 artiklan määritelmään sähköisistä palveluista. OSS-järjestelmä kattaa lisäksi nykyisellään vain kuluttajille suunnatut B2C-myyntit. Tämän vuoksi järjestelmään tulisi tehdä muutoksia jo ennen sen laajenemista matkatoimistopalvelujen myyntien piiriin. OSS-erityisjärjestelmä ei toistaiseksi mahdollista myöskään hankintahintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä tai palautusta. ECTAA:n näkemys on, että matkatoimistopalvelujen sisällyttämisen lisäksi OSS-järjestelmää tulisi laajentaa vielä mahdollistamaan hankintahintojen sisältämän arvonlisäveron vähennys tai palautus elektronisen rajat ylittävän palautusmenetelmän avulla.³¹³

Komissiolla on jo tavoite laajentaa OSS-järjestelmän soveltamisalaa lukuisiin uusiin liike-toimikategorioihin. Komission päämääränä on, että järjestelmää voitaisiin tulevaisuudessa käyttää muun muassa kaikkien sellaisten verotusjäsenvaltioon sijoittautumattomien verovelvollisten palvelujen suoritusten osalta, jotka tapahtuvat siinä jäsenvaltiossa, jolle verovelvollinen on velvollinen maksamaan arvonlisäveron. Täten järjestelmään sisältyisivät myös elinkeinonharjoittajien väliset B2B-liiketoimet, eikä sitä olisi rajattu enää pelkästään yritysten ja kuluttajien väliseen B2C-kauppaan.³¹⁴ Tulevat vuodet näyttävät, onko OSS ratkaisu myös matkatoimistopalvelujen arvonlisäverotusta koskeviin haasteisiin ja uudistustarpeisiin. Järjestelmä kaipaa joka tapauksessa päivitystä ja myös digitaalisen toimintaympäristön paremmin huomioon ottavia verotustapoja.

5.2.3 Erityisjärjestelmän tulevaisuus Suomessa

Lopuksi on otettava huomioon, että vaikka asiasta on tällä hetkellä vireillä muutosehdotus komissiossa, on erityisjärjestelmää yritetty ennenkin uudistaa ja muokata tuloksetta. Muutosehdotuksen mahdollisen etenemisen seurauksena voi joka tapauksessa kestää vuosia,

³¹¹ COM/2003/0078 final.

³¹² ECTAA Proposals for Amendments, s. 4.

³¹³ ECTAA Proposals for Amendments, s. 3-4.

³¹⁴ COM (2018) 329 final, s. 10.

ennen kuin uudistettu järjestelmä astuu voimaan ja otetaan käyttöön. Koko tämän ajan kansallisten matkatoimistojemme kilpailumahdollisuudet kärsivät, jos Suomessa päätetään edelleen noudattaa tämänhetkistä arvonlisäverodirektiivin tulkintatapaa.

Suomen ankaran matkatoimistopalvelujen marginaaliverotusmenettelyä koskevan arvonlisäverolainsäädännön seurauksena suomalaiselle inbound-matkatoimistolle voi osoittautua taloudellisesti ja verotuksellisesti edullisemmaksi siirtää yhtiönsä kotipaikka esimerkiksi Tanskaan Suomen sijasta. Näin ollen matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisen jatkaminen matkatoimistoille epäedullisella tavalla voi vaikuttaa lopulta negatiivisesti myös Suomen verotuloihin: pahimmassa tapauksessa ne vähenevät täältä toimipaikkansa pois muuttavien matkatoimistojen mukana. Joka tapauksessa jo pelkästään se, että Suomeen suuntautuva matka ostetaan suomalaisen matkatoimiston sijaan esimerkiksi sitä kilpailukykyisemmällä hinnalla myyvältä tanskalaiselta matkatoimistolta, vähentää lopulta Suomen verokertymää myös yhteisön tuloveron muodossa. Kokonaisuudessaan Suomen matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään liittyvä arvonlisäverolainsäädäntö ja sen seurauksena alalla vallitseva tilanne ovat ongelmallisia niin suomalaisten matkailualan yritysten kuin itse valtion kannalta.

5.3 Jatkotutkimusehdotukset

Tässä tutkielmassa on keskitytty matkatoimistoja koskevaan erityiseen arvonlisäverojärjestelmään suomalaisten inbound-matkatoimistojen perspektiivistä. Tutkimusta voisi vastedes jatkaa tarkastelemalla marginaaliverotusmenettelyn soveltamista ja sen vaikutuksia outbound-matkatoimistojen³¹⁵ näkökulmasta. Outbound-matkatoimistot myyvät matkoja tyyppillisimmin suoraan kuluttajille, joten B2B-myynteihin painottuvat poikkeukset erityisjärjestelmän soveltumisessa eivät lähtökohtaisesti ulotu niiden pääasialliseen liiketoimintaan. Muun ohella myös verotuksellisesti erityisluonteisen aiheen kirjanpidollisen puolen tarkastelu olisi relevanttia.

³¹⁵ Outbound-turismilla eli ulkomaanmatkailulla tarkoitetaan Suomen Tilastokeskuksen mukaan toimintaa, jossa tarkastelun kohteena olevan maan asukkaat matkustavat toiseen maahan tavanomaisen elinpiirinsä ulkopuolella olevaan paikkaan ja oleskelevat siellä yhtäjaksoisesti korkeintaan yhden vuoden ajan vapaa-ajanvieron, liikematkan tai muussa tarkoituksessa. Tällaisia matkoja tuottavia matkatoimistoja kutsutaan outbound-matkatoimistoiksi. Tilastokeskus.fi, Tietoa tilastoista, Käsitteet, Ulkomaanmatkailu. Saatavissa: <https://www.stat.fi/meta/kas/ulkommatkailu.html>. Vierailtu 19.3.2024.

Lisäksi sen tutkiminen, miten matkatoimistojen toimintaa ja matkatoimistopalvelujen myyntiä verotetaan EU-alueen ulkopuolella, voisi tuottaa mielenkiintoisia ja matkanjärjestäjien näkökulmasta tarpeellisia tuloksia. EU-jäsenvaltioihin sijoittautuneiden matkatoimistojen kannalta olisikin merkittävää selvittää ja vertailla, millaisia mahdollisia etuja EU:n ulkopuolelle sijoittautuminen voi luoda matkatoimistolle verotuksellisesti ja kilpailullisesti. Vertailu jäsenvaltioihin sijoittautuneiden matkatoimistojen ja EU-alueen ulkopuolella kotipaikkansa omaavien matkatoimistojen välillä kartoittaisi myös hyvin matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän aiheuttamia ongelmia ja niiden seurauksena alalla vallitsevaa eriarvoisuutta.

Jos komissiossa valmisteilla oleva muutosehdotus etenee, lienee tulevaisuudessa myös asianmukaista tarkastella ja tutkia sitä, onko järjestelmän uudistaminen parantanut jäsenvaltioihin sijoittautuneiden matkatoimistojen kilpailullista asemaa toisiinsa sekä EU:n ulkopuolelle sijoittautuneisiin matkatoimistoihin nähden. Samassa yhteydessä voidaan arvioida sitä, onko erityisjärjestelmän muuttaminen näin ollen edesauttanut arvonlisäverotuksen neutraliteettiperiaatteen toteutumista.

Lähteet

Kirjallisuus

Davies, Karen. *Understanding European Union Law*. Taylor & Francis Group 2013.

Doesum, Ad van – Kesteren, Herman van – Cornielje, Simon – Nellen, Frank. *Fundamentals of EU VAT Law*. Second Edition. Kluwer Law International B.V. 2020.

European Commission. *Guide to the VAT One Stop Shop. Applicable from 1 July 2021*. Brussels, March 2021. Saatavissa: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-03/oss_guidelines_en_0.pdf.

European Commission. *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform. Final report*. TAXUD/2016/AO-05. Written by KPMG, 2017.

Helminen, Marjaana. *EU-Vero-oikeus*. Alma Talent Oy. Päivitetty 19.2.2024. Haettu 15.3.2024.

Hirvonen, Ari. *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011.

Husa, Jaakko. *Oikeusvertailu*. Helsingin Kamari Oy 2013.

Husa, Jaakko. *Praktinen oikeusvertailu ja ratkaisuarargumentaatio – opittavaa Euroopasta?* Edita Publishing Oy 2014.

Kallio, Mika. *Arvonlisäverotus 2022*. Edita 2022.

Laatikainen-Mattsson, Päivi – Hämäläinen, Hannu. *Matkatoimistoalan ALV-opas 2015*. Smalser Oy 2015.

Lamppu, Kaisa – Tiina Ruohola. *Arvonlisäverotus käytännössä*. Alma Talent Oy 2023.

Lindholm, Matti – Stenius, Juuso. *EUT:n arvonlisäveropäätökset - Euroopan unionin tuomioistuimen tuomio asiassa C-108/22 (Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej)*, 29.6.2023. Verotus 4/2023, s. 502-515.

Myrsky, Matti. *Vero-oikeudellisen tutkimuksemme tilannekuva*. Lakimies 7-8/2015, s. 1091-1101.

Määttä, Kalle. *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Edita Publishing Oy 2015.

Määttä, Kalle. *Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö*. Edita Publishing Oy 2007.

Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika – Pikkujämsä, Mikko. *Arvonlisäverotus*. Alma Talent Oy 2023. Sivunumerot ei saatavilla.

Niskakangas, Heikki – Viitala, Tomi – Hokkanen, Marja. *Johdatus Suomen verojärjestelmään*. Alma Talent Oy 2020.

OECD (2016). *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, OECD Publishing, Paris. Saatavissa: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2016_ctt-2016-en.

Pöyhönen, Annaliisa. *One Stop Shop – sähköisen kaupan uudistus Verohallinnon näkökulmasta*. Verotus 2/2022, s. 191 – 200.

Raitio, Juha – Tuominen, Tomi. *Euroopan unionin oikeus*. Alma Talent Oy 2020.

Schön, Wolfgang. *EU Tax Law: An Introduction. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2019-12*. Elokuu 2019. Saatavissa: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3432273> tai <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3432273>.

Szudoczky, Rita. *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*. IBFD Publications USA, 2014.

Tyc, Vladimir. *Harmonization of indirect taxes in the European Union*. International Journal of Law & Management 2008, Vol. 50 No. 2, pp. 87-92.

Walsh, Tom. *The Tour Operators Margin Scheme – a time of change*. ABTA Travel Law Today – Spring 2022. Saatavissa: https://www.abta.com/sites/default/files/media/document/uploads/Travel%20Law%20Today%20Spring%202022_0.pdf.

Zweigert, Konrad – Kötz, Hein. *An Introduction to Comparative Law, 3rd edition*. Oxford University Press 1998.

Internetlähteet

Tilastokeskus.fi, Tietoa tilastoista, Käsitteet, Maahan suuntautuva matkailu. Saatavissa: <https://www.stat.fi/meta/kas/maahsuuntmatk.html>. Haettu 3.10.2023.

ECTAA, About Us. Saatavissa: <https://www.ectaa.org/en/about-us>. Haettu 6.11.2023.

ECTAA, Annual Report 2022, *VAT for travel agents – reform now well underway!* Saatavissa: <https://www.ectaa.org/Uploads/documents/ECTAA-2022-annual-report-FINAL.pdf>. Haettu 9.11.2023.

World Travel & Tourism Council. *Travel & Tourism: Global Economic Impact & Issues 2018*. Saatavissa: <https://dossier-turismo.files.wordpress.com/2018/03/wttc-global-economic-impact-and-issues-2018-eng.pdf>. Haettu 9.11.2023.

Virallislähteet

HE 88/1993. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 283/1994. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 41/2010. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta.

HE 56/2014. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta.

Amended proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the special scheme for travel agents (presented by the Commission pursuant to Article 250(2) of the EC Treaty). /* COM/2003/0078 final - CNS 2002/0041 */. Document 52003PC0078(01).

Documents concerning the accession to the European Communities of the Kingdom of Denmark, Ireland, the Kingdom of Norway and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. Document 11972B/TXT.

ECTAA. *Proposals for amendments*. 2022.

Euroopan yhteisöjen virallinen lehti, C 241, 29. elokuuta 1994. Document C:1994:241:TOC.

Euroopan komissio. *Komission tiedonanto parlamentille ja neuvostolle. Oikeudenmukaista ja yksinkertaista verotusta koskeva toimintasuunnitelma elpymisstrategian tueksi*. COM(2020) 312 final of 15 July 2020.

Euroopan komissio. *Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän osalta*. COM(2002) 64 final.

Euroopan komissio. *Ehdotus direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksessa sovellettavan lopullisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa koskevien yksityiskohtaisten teknisten toimenpiteiden käyttöönoton osalta*. COM(2018) 329 final.

European Commission. *Commission Staff Working Document. Evaluation. Special Scheme for Travel agents of the Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax*. Brussels, 17.2.2021. SWD(2021) 32 final.

European Commission. *Proposal for a Sixth Council Directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment of 20 June 1973*. COM(73) 950.

European Commission, Published Initiatives, VAT Package for travel and tourism, Proposal for a directive. Saatavissa: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13698-VAT-package-for-travel-and-tourism_en.

European Commission, Published Initiatives, VAT Scheme for Travel Agents (evaluations), Feedback from ECTAA – European Travel Agents’ and Tour Operators’ Association. Saatavissa: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-VAT-scheme-for-travel-agents-evaluation-/F507642_en.

European Commission. Review of the VAT rules applicable to travel and tourism sector. Meeting with stakeholders. Background document. Brussels, 19 October 2022. taxud.c.1(2022)8070018.

Skat.dk. Jura. Vejledninger. Den juridiske vejledning 2023-2. D.A Moms. D.A 17 Saerordning for rejsebureauer. Version 3.11: 31.7.2023. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1921144&chk=218928>.

Skat.dk. Skat info, Vejledninger og systemvejledninger, Vejledninger til virksomheder, Saerordning for rejsebureauer. Serienummer E nr. 186. Version 1.3: 1.7.2018. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1872724&lang=da>.

Skat.dk. Vejledninger til virksomheder; gamle versioner. Moms – fakturering og regnskab. Momssatsen. Version 11.1: 21.09.2011. Saatavissa: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=108093&chk=205214>.

Skatteverket.se. Handledning för mervärdesskatt 2014. Diaarimero SKV 553 & 554 2014:0. Saatavissa: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/330931.html>.

Vero.fi. Syventävät vero-ohjeet, Matkailualan arvonlisäverotus. Diaarimero VH/2397/00.01.00/2019.

Vero.fi. Syventävät vero-ohjeet, Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Diaarimero VH/4150/00.01.00/2021.

Oikeustapaukset

Suomen Korkein hallinto-oikeus

KHO 1998:54

KHO 30.6.2005 T 1671

KHO 3.9.2010 taltio 2051

KHO 21.12.2011 T 3684

KHO 2012/117

KHO 7.4.2017 T 1685

Suomen keskusverolautakunta

KVL 79/2003

KVL:2017/40

Euroopan unionin tuomioistuin

Asia 50/88 Heinz Kühne

C-163/91 Van Ginkel

C-193/91 Gerhard Mohsche

C-260/95 DFDS

C-308/96 ja C-94/97 Madgett ja Baldwin

C-481/98 Komissio vastaan Ranskan tasavalta

C-149/01 First Choice Holidays Plc

C-291/03 My Travel Plc

C-200/04 iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

C-280/04 Jyske Finans

C-277/05 Société thermale d'Eugénie-les-Bains

C-309/06 Marks & Spencer

C-460/07 Sandra Puffer

C-31/10 Minerva Kulturreisen

C-44/11 Deutsche Bank

C-174/11 Zimmerman

C-189/11 Komissio vastaan Espanjan kuningaskunta

C-193/11 Komissio vastaan Puola

C-220/11 Star Coaches

C-236/11 Komissio vastaan Italia

C-269/11 Komissio vastaan Tšekin tasavalta

C-293/11 Komissio vastaan Helleenien tasavalta

C-296/11 Komissio vastaan Saksa

C-309/11 Komissio vastaan Suomen tasavalta

C-450/11 Komissio vastaan Portugali

C-557/11 Maria Kozak

C-250/14 Air France-KLM

C-289/14 Hop!-Brit Air SAS

C-422/17 Skarpa Travel sp. z o.o

C-552/17, Alpenchalets Resorts

C-108/22, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Euroopan unionin tuomioistuimen Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

ECLI:EU:C:2013:365, Julkisasiamies Eleanor Sharpstonin ratkaisuehdotus

Tanskan tuomioistuinten päätökset

SKM2011.55.SR

SKM2011.631.SR

SKM2013.205.SR

SKM2016.336.SR