

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

25. oktoober 2012(*)

Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 306–310 – Reisibüroode erikord – Transporditeenus, mida osutab reisibüroo enda nimel tegutsedes – Mõiste „üks teenus” – Artikkel 98 – Vähendatud käibemaksumäär

Kohtuasjas C-557/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 31. augusti 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. novembril 2011, menetluses

Maria Kozak

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: kümnenda koja esimees A. Rosas kuuenda koja esimehe ülesannetes, kohtunikud U. Lõhmus ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Kozak, esindajad: *doradca podatkowy* A. Bartosiewicz ja *doradca podatkowy* R. Kamiński,
- Poola valitsus, esindajad: M. Szpunar ja B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja K. Herrmann,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv”) artiklit 98 koosmõjus selle direktiivi III lisaga ning artiklitega 306–310.

2 Taotlus on esitatud M. Kozaki ja Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (Lublini maksukeskuse direktor) vahelises kohtuvaidluses seoses otsusega, mis käsitleb M. Kozaki reisibüroo teenustele kohaldatava käibemaksu arvutamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi VIII jaotise 2. peatüki 2. jaos „Vähendatud maksumäärad” sisalduv artikkel 98 sätestab:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisa nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[...]”

4 Käibemaksudirektiivi III lisa „Loend kaubatarnetest ja teenuste osutamisest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid”, sätestab:

„[...]

5) reisijate ja nende pagasi vedu;

[...]”

5 Käibemaksudirektiivi XII jaotise 3. peatükis „Reisibüroode erikord” sätestavad artiklid 306–310 järgmist:

„Artikkel 306

1. Liikmesriigid kohaldavad reisibüroode tegevuse suhtes käesoleva peatüki kohaselt käibemaksu erikorda, kui reisibürood teevad reisijatega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid.

[...]

2. Käesolevas peatükis käsitatakse reisibüroodena ka reisikorraldajaid.

Artikkel 307

Tehingud, mida reisibüroo artiklis 306 sätestatud tingimustel seoses reisiga teeb, loetakse reisibüroo poolt reisijale osutatavaks üheks teenuseks.

Osutatav teenus maksustatakse liikmesriigis, kus on reisibüroo asukoht või püsiv tegevuskoht, kust reisibüroo teenuseid osutas.

Artikkel 308

Reisibüroo ühe teenuse maksustatav väärtus ja ilma käibemaksuta hind artikli 226 punkti 8 tähenduses on reisibüroo kasuminorm, st reisija poolt tasutav käibemaksuta kogusumma ning reisibüroo jaoks teistelt maksukohustuslastelt saadud tarnete või teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija huvides.

Artikkel 309

[...]

Artikkel 310

Käibemaksu, mis on reisibüroolt võetud teiste maksukohustuslaste poolt artiklis 307 nimetatud tehingutelt, mis on tehtud otseselt reisija huvides, ei või üheski liikmesriigis maha arvata ega tagastada.”

Poola õigus

6 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa z 11. marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, *Dziennik Ustaw* nr 54, punkt 535) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus”) artikkel 119 sätestab:

„1. Turismiteenuse puhul koosneb maksustatav summa teenuse maksumusest, millest on maha arvatud tasumisele kuuluv maks, välja arvatud lõikes 5 sätestatud juhul.

[...]

5. Kui maksukohustuslane osutab turismiteenuse osutamisega seoses – lisaks teistelt maksukohustuslastelt saadud teenustele, mida osutati otse reisijatele – teatavaid teenuseid ise, mida edaspidi nimetatakse „enda teenused”, määratakse maksustatav summa kindlaks erinevalt, sõltuvalt sellest, kas tegemist on enda teenustega või teistelt teenuste osutajatelt saadud teenustega, mida osutati otse reisijatele. Enda teenuste puhul määratakse maksustatav summa kindlaks nii, et sellele kohaldatakse *mutatis mutandis* artikli 29 sätteid.

6. Lõikes 5 ette nähtud juhtudel näitab maksukohustuslane deklaratsioonis, milline osa teenustelt tasutud maksust kuulub teistelt maksukohustuslastelt saadud teenustelt, mida osutati otse reisijatele, tasutud maksu hulka ja milline osa enda teenustelt tasutud maksu hulka.

[...]”

7 Käibemaksuseaduse artikli 41 lõike 2 ja 3. lisa punkti 144 kohaselt kohaldatakse reisijate maismaaveole 7% vähendatud käibemaksumäära, samas kui tavaline käibemaksumäär on 22%.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 M. Kozakil on Poolas reisibüroo. 2007. aastal müüs ta otse reisijatele pakettreisiteenust, mis koosnes majutusest ja toitlustusest, mille osutamiseks kasutas ta teiste teenuste osutajate teenuseid, ning transporditeenustest, mida ta osutas talle endale kuuluvate bussidega.

9 Kolmandatelt isikutelt ostetud teenuste osas rakendas M. Kozak käibemaksusumma arvutamisel reisibüroode erikorda, määrates maksustatava summa kindlaks reisibüroo kasuminormi alusel vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 308 ja kohaldades sellele 22% tavalist käibemaksumäära. Tema enda osutatud transporditeenustega seoses rakendas ta ühist käibemaksukorda, eeskätt osas, mis puudutab maksustatavat summat, ja kohaldas neile

reisijateveole ette nähtud 7% maksumäära.

10 Maksuhaldur leidis, et transporditeenused olid reisibüroo pakutud turismiteenuse osutamiseks hädavajalikud ja et neid tuleb pidada viimati nimetatud teenustest lahutamatuteks. Järelikult ei oleks M. Kozak maksuhalduri arvates võinud käibemaksuseadusest lähtudes rakendada osutatud transporditeenustele, käsitades neid teenuseid eraldiseisvate teenustena, vähendatud käibemaksumäära, vaid sama maksumäära nagu teistele teenustele, ehk tavalist 22% käibemaksumäära. Seega tegi ta otsuse, milles tuvastas, et M. Kozak oli ajavahemike 2007. aasta mai–juuni ja oktoober–detsember osas arvutanud käibemaksu valesti.

11 M. Kozak vaidlustas sellise käibemaksuseaduse tõlgenduse ja esitas nimetatud otsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lubliniele. Viimane nõustus maksuhalduri tõlgendusega. Seejärel esitas M. Kozak kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjny'le (kõrgeim halduskohus).

12 Nimetatud kohus kahtleb selles, kas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie otsus, mille kohaselt tuleb ise osutatud transporditeenustele kohaldada – nagu kolmandatelt isikutelt ostetud teenustele – 22% käibemaksumäära, isegi kui nende teenuste maksustatav summa on erinev. See kohus soovib eeskätt teada, kas on asjakohane kohaldada mõistet „üks teenus”, mida Euroopa Kohus kasutas 15. mai 2001. aastal kohtuasjas C-34/99: Primback (EKL 2001, lk I-3833) tehtud otsuses punktis 45, kus ta leidis, et ühe teenusega on tegemist eelkõige siis, kui ühte osa tuleb käsitada põhiteenusena, samas kui teist osa käsitatakse kõrvalteenusena, mida maksustatakse samamoodi nagu põhiteenust.

13 Kuna Naczelny Sąd Administracyjny'l on kahtlusi seoses sellega, kuidas tõlgendada käibemaksudirektiivi artikleid 306–310 ja selle direktiivi artiklit 98, koostoimes direktiivi III lisa punktiga 5, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas turismiteenus, mida reisibüroo on osutanud ise pakettreisiteenuse hinna raames, mille talle on maksnud reisija viimasele osutatud kogu reisiteenuse eest, mida maksustatakse [käibemaksudirektiivi] artiklites 306–310 ette nähtud reisibüroode erikorra alusel, kuulub selle reisiteenuse osutamise olulise osana maksustamisele reisiteenusele kohalduva hariliku maksumääraga või vähendatud maksumääraga, mida kohaldatakse reisijateveo teenusele selle direktiivi artikli 98 järgi koostoimes III lisa punktiga 5?”

Eelotsuse küsimus

Euroopa Kohtu märkused

14 M. Kozak ja komisjon väidavad, et reisibüroo ühe teenuse mõiste hõlmab üksnes kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid käibemaksudirektiivi artikli 306 tähenduses. See mõiste ei hõlma ettevõtja enda osutatud teenuseid. Sellest tulenevalt on ühine käibemaksusüsteem, sealhulgas maksustamismäär, kohaldatav enda osutatud transporditeenustele, ja sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb transporditeenusele kohaldada siseriiklikes õigusnormides kehtestatud vähendatud käibemaksumäära vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 98 koosmõjus selle direktiivi III lisa punktiga 5.

15 Poola valitsus rõhutab omalt poolt, et kuna enda osutatud transporditeenus on turismiteenuste osutamiseks hädavajalik, tuleb seda pidada kõrvalteenuseks viimati nimetatud teenuse suhtes, mis on üksainus teenus ja põhiteenus ning mis on maksustatav käibemaksuseaduse artiklites 306–310 sätestatud maksustamise erikorra kohaselt. Transporditeenus on seega maksustatav samamoodi nagu põhiteenus ja sellele kohaldatakse

nimetatud artiklites ette nähtud käibemaksuga maksustamise erikorda osas, mis puudutab teenuste osutamise kohta ja mahaarvamisoigust, olles siiski hõlmatud ühise käibemaksusüsteemiga, kuna selle direktiivi artikkel 308 ei kuulu kohaldamisele enda osutatud teenustele.

Euroopa Kohtu vastus

16 Olgu meenutatud, et käibemaksudirektiivi artiklites 306–310 sätestatud reisibüroode erikord kordab sisuliselt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 26 sätteid. See maksustamiskord on erikord, mis sisaldab eeskirju, mis on eriomased reisibüroode tegevusele ja mis moodustavad erandi üldisest käibemaksusüsteemist.

17 Käibemaksudirektiivi artikli 306 kohaselt kohaldavad liikmesriigid reisibüroode tegevuse suhtes käibemaksu erikorda, kui reisibürood teevad reisijatega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid.

18 Isegi selle sätte enese sõnastusest tuleneb, et asjaomased teenused on kolmandatelt maksukohustuslastelt ostetud teenused.

19 Reisibüroode tehingutele kohaldatava käibemaksuga maksustamise erikorra peamine eesmärk on vältida raskusi, mis võivad ettevõtjate jaoks tuleneda käibemaksudirektiivi üldistest põhimõtetest, mis käsitlevad tehinguid, millega kaasneb kolmandatelt isikutelt saadud teenuste osutamine (vt selle kohta 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin, EKL 1998, lk I-6229, punkt 33). Maksustamise kohta, maksustatavat summat ja sisendkäibemaksu mahaarvamist puudutavate ühenduse õigusnormide kohaldamine oleks osutatavate teenuste arvukuse ja nende osutamiskoha tõttu nende ettevõtjate jaoks seotud praktiliste raskustega, mis takistaksid ettevõtjate tegevust (vt 12. novembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-163/91: Van Ginkel, EKL 1992, lk I-5723, punkt 14).

20 Erandina käibemaksudirektiivi üldisest süsteemist võib artiklites 306–310 sätestatud korda kohaldada üksnes niivõrd kuivõrd see on vajalik selle eesmärkide saavutamiseks (eespool viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 34).

21 Euroopa Kohus on varem ka otsustanud, et reisibüroode maksustamise erikord on kohaldatav üksnes kolmandatelt isikutelt ostetud teenustele (vt eespool viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 35).

22 Sama mõttekäik on viinud Euroopa Kohtu otsuseni, et nimetatud maksustamiskord ei hõlma ilma vahendajata pakutavaid veoteenuseid, mis kuuluvad transpordiettevõtjatele kohaldatavate sätete rakendusallas (27. oktoobri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-74/91: komisjon vs. Saksamaa, EKL 1992, lk I-5437, punkt 26).

23 Euroopa Kohus järeldas sellest, et kui ettevõtja, kes kuulub reisibüroode käibemaksuga maksustamise erikorra kohaldamisallas, teeb tehinguid, mis koosnevad osaliselt tema enda osutatud teenustest ja osaliselt teistelt maksukohustuslastelt ostetud teenustest, kohaldatakse seda erikorda üksnes kolmandate isikute osutatud teenustele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 47).

24 Käibemaksudirektiivi artiklites 307 ja 308 kasutatud mõistet „üks teenus” tuleb tõlgendada neist kaalutlustest lähtudes. See mõiste hõlmab ainult teenuseid, mida osteti kolmandaks isikuks olevalt maksukohustuslaselt. Lisaks ei mõjuta käesoleva otsuse punktis 12 välja toodud ühe

teenuse reegel, millele tugineb eelotsusetaotluse esitanud kohus ja mis kuulub kohaldamisele ühise käibemaksusüsteemi raames, selle mõiste analüüsi reisibüroode tegevusele kohaldatava käibemaksuga maksustamise erikorra kontekstis.

25 Seega ei muuda asjaolu, millele tugineb eelotsusetaotluse esitanud kohus, et enda osutatud transporditeenused on hädavajalikud reisibüroo üldise reisijale osutatava turismiteenuse osutamiseks, ühtegi eespool toodud kaalutlust. Vaatamata asjaolule, kas need teenused on turismiteenuse osutamiseks hädavajalikud või mitte, ei tulene sellest, et neid teenuseid tuleb pidada viimati nimetatud teenusega üheks teenuseks käibemaksudirektiivi artiklite 306–310 tähenduses, ja neid tuleb seega maksustada samamoodi nagu nimetatud turismiteenust.

26 Järelikult reisibüroo enda osutatud sellised transporditeenused nagu teenused, mida osutas M. Kozak ise, ei kuulu reisibüroode tegevusele kohaldatava maksustamise erikorra rakendusalasasse ei maksustatava summa kindlaksmääramisel ega käibemaksu arvutamist käsitlevate muude eeskirjade kohaldamisel. Maksumäära osas kuuluvad kohaldamisele käibemaksudirektiivi VIII lisas sätestatud eeskirjad. Vastavalt selle direktiivi artikli 98 lõikele 2 koosmõjus direktiivi III lisa punktiga 5 võivad liikmesriigid kohaldada vähendatud maksumäära reisijate ja nende pagasi veole. Nagu tuleneb käesoleva otsuse punktist 7, kasutas Poola Vabariik seda õigust, kohaldades kõnealusele teenusele 7% maksumäära.

27 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 306–310 tuleb tõlgendada nii, et kui reisibüroo osutab reisijale nimetatud sätete kohase kindlaksmääratud hinnaga turismiteenuse raames ise reisijale transporditeenust, mis on üks osa turismiteenusest, siis kohaldatakse sellele teenusele ühist käibemaksukorda, eeskätt maksumäära osas, ja mitte reisibüroode tegevusele kohaldatavat käibemaksuga maksustamise erikorda. Kui liikmesriigid on selle direktiivi artikli 98 kohaselt kehtestanud transporditeenustele vähendatud käibemaksumäära, kuulub vähendatud määr kohaldamisele kõnealusele teenusele.

Kohtukulud

28 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 306–310 tuleb tõlgendada nii, et kui reisibüroo osutab reisijale nimetatud sätete kohase kindlaksmääratud hinnaga turismiteenuse raames ise reisijale transporditeenust, mis on üks osa turismiteenusest, siis kohaldatakse sellele teenusele ühist käibemaksukorda, eeskätt maksumäära osas, ja mitte reisibüroode tegevusele kohaldatavat käibemaksuga maksustamise erikorda. Kui liikmesriigid on selle direktiivi artikli 98 kohaselt kehtestanud transporditeenustele vähendatud käibemaksumäära, kuulub vähendatud määr kohaldamisele kõnealusele teenusele.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.