

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

13. märts 2014(*)

Käibemaks – Reisibüroode erikord – Väljaspool Euroopa Liitu tehtud tehingud – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 28 lõige 3 – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 370 – Standstill?tingimus – Siseriiklike õigusnormide muutmine ülevõtmise tähtajal

Kohtuasjas C-599/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgia) 24. oktoobri 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. detsembril 2012, menetluses

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

versus

FOD Financiën,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president C. G. Fernlund (ettekandja), kohtunikud C. Toader ja E. Jaraši?nas,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Jetair NV ja BTW-eenheid BTWE Travel4you, esindaja: *advocaat* H. Vandebergh,
- Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J. C. Halleux,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels, C. Soulay ja L. Lozano Palacios,
- Euroopa Liidu Nõukogu, esindajad: A. M. Colaert ja E. Chatziioakeimidou,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotluses käsitleb seda, kuidas tõlgendada 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, edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 28 lõikes 3 ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artiklis 370 märgitud *standstill*-tingimust, käibemaksudirektiivi artikleid 153 ja 309 ning EÜ artikleid 43 ja 56.

2 Taotlus on esitatud kahes kohtuvaidluses, milles esimese pooled on Jetair NV (edaspidi „Jetair”) ja FOD Financiën (föderaalne maksuamet) ja teise pooled BTW-teenus BTWE Travel4you (edaspidi „Travel4you”), mis on mitmest äriühingust koosnev kontsern, keda loetakse üheks käibemaksukohustuslaseks, ja FOD Financiën, ning mis puudutavad viimase otsust mitte rahuldada hagejate käibemaksu tagastamise taotlusi seoses väljaspool Euroopa Liitu korraldatavate reisidega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues direktiiv

3 Kuuenda direktiivi artikkel 1 sätestas:

„Liikmesriigid muudavad oma olemasolevaid käibemaksusüsteeme kooskõlas järgmiste artiklitega.

Nad võtavad vastu vajalikud õigusnormid, mis võimaldavad muudetud süsteemidel jõustuda niipea kui võimalik ning hiljemalt 1. jaanuariks 1978.”

4 Kuuenda direktiivi artikli 26 lõiked 1 ja 3 olid sätestatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid kohaldavad reisibüroode tegevuse suhtes käibemaksu käesoleva artikli kohaselt, kui reisibürood teevad klientidega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid. Käesolevat artiklit ei kohaldata reisibüroode suhtes, kes tegutsevad üksnes vahendajana ning arvestavad maksu artikli 11 A osa lõike 3 punkti c kohaselt. [...]

[...]

3. Kui reisibüroo poolt teistele maksukohustuslastele usaldatud tehinguid teostavad nimetatud isikud väljaspool ühendust, loetakse reisibüroo teenus maksust vabastatud vahendustegevuseks vastavalt artikli 15 lõikele 14. [...]

5 Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkt a ja lõige 4, mis asuvad XVI jaotises „Üleminekusätted”, sätestasid:

„3. Lõikes 4 nimetatud üleminekuperioodil võivad liikmesriigid:

a) jätkata artikli 15 [...] kohaselt maksust vabastatud tehingute maksustamist, mis on nimetatud käesoleva direktiivi E lisas”.

4. Üleminekuperiood kestab esialgu viis aastat alates 1. jaanuarist 1978. [...]

6 Kuuenda direktiivi artikli 15 punktis 14 ja E lisas välja toodud tehingud hõlmasid „artiklis 26 nimetatud reisibüroode teenuseid ning nende reisibüroode teenuseid, kes tegutsevad reisija nimel ja eest, kui tegemist on reisidega väljapoole ühendust”.

Käibemaksudirektiiv

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 153 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust teise isiku nimel ja arvel tegutsevate vahendajate osutatavad teenused, kui need moodustavad osa peatükkides 6, 7 ja 8 nimetatud või väljaspool ühendust tehtavatest tehingutest.

[...]”

8 Käibemaksudirektiivi artikli 306 lõige 1, mis asub XII jaotise 3. peatükis „Reisibüroode erikord”, sätestab:

„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.

Käesolevat erikorda ei kohaldata reisibüroode suhtes, kes tegutsevad üksnes vahendajana ning kelle suhtes kohaldatakse maksustatava väärtuse arvutamiseks artikli 79 esimese lõigu punkti c.”

9 Käibemaksudirektiivi artikkel 309 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui reisibüroo poolt teistele maksukohustuslastele usaldatud tehinguid teevad nimetatud isikud väljaspool ühendust, loetakse reisibüroo teenus maksust vabastatud vahendustegevuseks vastavalt artiklile 153.

[...]”

10 Käibemaksudirektiivi artiklis 370 on sätestatud:

„Liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1978 maksustasid X lisa A osas nimetatud tehinguid, võivad nende maksustamist jätkata.”

11 Selle direktiivi X lisa A osa „Tehingud, mille maksustamist liikmesriigid võivad jätkata” sätestab punktis 4:

„Artiklis 306 nimetatud reisibüroode teenused ning nende reisibüroode teenused, kes tegutsevad reisija nimel ja arvel, kui tegemist on reisidega väljapoole ühendust.”

Belgia õigus

12 Eelotsusetaotlusest ja Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest nähtub, et asjassepuutuvad Belgia õigusnormid on sätestatud käibemaksuseadustikus, mis kehtestati 3. juuli 1969. aasta seadusega (*Moniteur belge*, 17.7.1969, lk 7046) selle põhikohtuasjas asjaolude ajal kehtinud versioonis (edaspidi „käibemaksuseadustik”).

13 Vaidlus puudub selle üle, et enne 1. detsembrit 1977 olid reisibüroode pakutavad teenused, mis seisnesid reiside korraldamises väljaspool Euroopa Liitu, maksust vabastatud.

14 Käibemaksuseadustikku muudeti 29. novembri 1977. aasta seadusega, mis jõustus 1. detsembril 1977 ja mille kohaselt olid nimetatud teenused käibemaksuga maksustatavad.

15 Lisaks nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et käibemaksuseadustikku muudeti taas 28. detsembri 1999 kuningliku määrusega, mis jõustus 1. jaanuaril 2000. Selle määruse kohaselt ei loetud enam vahendusteenusteks reisibüroode teenuseid, mis puudutasid reiside korraldamist väljapoole Euroopa Liitu. Samas olid need tehingud endiselt käibemaksuga

maksustatavad.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

- 16 Jetair on Belgia õiguse alusel asutatud äriühing, mille tegevus reisibüroona on käibemaksuga maksustatav. Alates 1. veebruarist 2009 liitus Jetair kontserniga Travel4you, mis koosneb veel kuuest samas valdkonnas tegutsevast äriühingust.
- 17 Jetair ja Travel4you korraldavad turismireise, mille raames kasutavad kolmandate isikute, eelkõige majutusasutuste ja lennukompaniide teenuseid.
- 18 Kuna hagejad leiavad, et väljaspool Euroopa Liitu korraldatud reiseid ei ole käibemaksuga maksustatavad, esitas kumbki taotluse saada tagasi käibemaks, mida neilt nimetatud reisidega seoses nõuti.
- 19 Esimene taotlus puudutas ajavahemikus 2001–2006 korraldatud reisidega seotud käibemaksu, mida kajastati 2007. aasta septembri käibedeklaratsioonis. Kuna Oostende käibemaksukontrollibüroo ei olnud nõus tagastustaotlustes märgitud summadega, pidas ta kinni ligikaudu 55 700 000 eurot ja koostas rikkumise kohta protokoll.
- 20 Teine taotlus puudutas ajavahemikus 2007. aasta algusest kuni 2010. aasta jaanuari lõpuni korraldatud reisidega seotud käibemaksu, mida kajastati 2010. aasta märtsi käibedeklaratsioonis. Kuna Oostende käibemaksukontrollibüroo ei olnud nõus tagastustaotlustes märgitud summadega, pidas ta kinni ligikaudu 37 600 000 eurot ja koostas rikkumise kohta protokoll.
- 21 Jetairi ja Travel4you liikmed esitasid hagiavalduse vastavalt 21. detsembril 2010 ja 24. oktoobril 2011 Rechtbank van eerste aanleg te Bruggele (Brügge esimese astme kohus), kes kaks kohtuasja liitis.
- 22 Hagejad väitsid eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et kuuenda direktiivi artikli 28 lõikes 3 sisalduva üleminekusätte kohaselt ei olnud Belgia seadusandjal vahetult enne selle direktiivi jõustumise kuupäeva lubatud muuta oma õigusnorme vastupidiseks direktiivi mõttele. Nad väitsid, et direktiivi artikli 26 lõike 3 kohaselt, mida kordab käibemaksudirektiivi artikkel 309, peab reisibüroo teenus olema maksust vabastatud, kui tehinguid, mille puhul reisibüroo kasutab teisi maksukohustuslasi, teevad viimased väljaspool Euroopa Liitu.
- 23 Kuna FOD Financiën väitis vastupidist, nimelt seda, et Belgia seadusandjal oli võimalik kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 alusel otsustada, kas sellised tehingud maksustada või mitte, kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohtus, kuidas põhikohtuasja vaidlused lahendada.
- 24 Neil asjaoludel otsustas Rechtbank van eerste aanleg te Brugge menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas Belgia seadusandja võib oma õigusnorme muuta nii, et maksustab maksust vabastatud teenuse – käesolevas asjas reiseid väljaspool Euroopa Liitu – kuuenda direktiivi jõustumise kuupäevale (1. jaanuar 1978) vahetult eelneval kuupäeval (1. detsember 1977), eirates sedasi nimetatud direktiivi artikli 28 lõikes 3 (direktiivi 2006/112 artikkel 370) sisalduvat *standstill*-tingimust, mis näeb ette, et kõnealuste reiside maksustamist võib jätkata vaid juhul, kui neid maksustati juba enne kuuenda direktiivi jõustumist?
2. Kas Belgia seadusandja oli alates 13. juunist 1977 (direktiivi avaldamise kuupäev) kohustatud loobuma väljaspool Euroopa Liitu korraldatavate reiside maksustamisest?
3. Kas Belgia seadusandja rikub seeläbi, et ei loe reisibüroode väljaspool [liitu] osutatavaid

teenuseid vahendustegevuseks ja jätkab sellest hoolimata nimetatud teenuste maksustamist, direktiivi 2006/112 artiklit 309?

4. Kas direktiivi 2006/112 artiklid 309, 153, 370 ja X lisa rikuvad seeläbi, et annavad liikmesriikidele väljaspool [liitu] korraldatavate reisidega seotud teenuste maksustamise suhtes valikuõiguse, ühenduse õiguse üldpõhimõtteid, võrdse kohtlemise põhimõtet, proportsionaalsuse põhimõtet ning isikute ja kaupade vaba liikumist ja teenuste osutamise vabadust reguleerivaid sätteid, sealhulgas [EÜ artikleid 43 ja 56]?

5. Kas Belgia seadusandja tegutses ühenduse õiguse põhimõtteid, eelkõige võrdse kohtlemise, proportsionaalsuse ja käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtteid rikkudes, kui nägi 28. novembri 1999. aasta kuningliku dekreediga väljaspool Euroopa Liitu korraldatavate reiside osas maksukohustuse ette vaid reisibüroodele, mitte aga vahendajatele.”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

25 Esiteks tuleb meenutada, et EMÜ asutamislepingu artikli 191 teise lõigu kohaselt, mis oli kohaldatav kuuenda direktiivi vastuvõtmise ajal, tehakse direktiivid teatavaks neile, kellele need on adresseeritud, ning need jõustuvad sellisel teatavakstegemisel. Niisiis ei ole kuuenda direktiivi ülevõtmise tähtaja alguse kindlakstegemisel asjassepuutuv mitte direktiivi avaldamise kuupäev, vaid kuupäev, mil sellest direktiivist asjaomasele liikmesriigile teatati.

26 Lisaks tuleb märkida, et põhikohtuasjas kõnesolev seadusandlik muudatus, mis leidis aset 1. detsembril 1977, toimus Belgia Kuningriigile kuuenda direktiivi teatavakstegemise kuupäeva, s.o 23. mai 1977. aasta ja selle kuupäeva, s.o 1. jaanuari 1978. aasta vahelisel ajal, mil see direktiiv tuli märgitud liikmesriigis vastavalt direktiivi artiklile 1 üle võtta. Seega toimus seadusandlik muudatus kuuenda direktiivi asjaomases liikmesriigis ülevõtmise ajal.

27 Kahe esimese küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, uurib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 28 lõikega 3 ja käibemaksudirektiivi artikliga 370 on vastuolus see, kui liikmesriik kehtestas enne 1. jaanuari 1978, ehk kuuenda direktiivi ülevõtmise ajal sätte, millega muudetakse kehtivaid õigusnorme nii, et käibemaksuga maksustatakse reisibüroode tehingud seoses reisidega, mis tehakse väljaspool Euroopa Liitu.

28 On selge, et põhikohtuasjas arutusel olevate õigusnormide kohaselt olid reisibüroode teenused seoses väljaspool Euroopa Liitu tehtavate reisidega kuni 1. detsembrini 1977 maksust vabastatud ning alates sellest kuupäevast maksustatavad, samas kui kuuenda direktiiviga kehtestatud reisibüroode eriskeem nägi direktiivi artikli 26 lõikes 3 ette, et need teenused on maksust vabastatud.

29 Samas sätestas kuuenda direktiivi artikli 28 lõige 3 *standstill*?tingimuse, mille kohaselt võisid liikmesriigid kuuenda direktiivi artikli 28 lõikes 4 märgitud ajavahemikul jätkata nende tehingute maksustamist, mis on artikli 15 kohaselt maksust vabastatud ja mis on loetletud selle direktiivi E lisas.

30 Kõnesolev periood, mis on olemuselt üleminekuperiood ja mis kehtestati esialgu viieks aastaks alates 1. jaanuarist 1978, kestis kauem kui viis aastat, kuna Euroopa Liidu Nõukogu sellesse ei sekkinud.

31 Kuuenda direktiivi artikli 28 lõigete 3 ja 4 sõnastusest, koostoimes artikliga 15 ja E lisaga, nähtub et liidu seadusandja andis võimaluse teha selle direktiivi artikli 26 lõikes 3 märgitud

teenuste maksust vabastamise kohustuse osas erandi liikmesriikidele, kelle õigusnormid nägid ette nende teenuste maksustamise enne 1. jaanuari 1978.

32 Seda tõlgendust kinnitab käibemaksudirektiivi artikkel 370, mis sisuliselt kordab kuuenda direktiivi artikli 28 lõiget 3 ja näeb ette, et liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1978 maksustasid X lisa A osas nimetatud tehinguid, võivad nende maksustamist jätkata. X lisa A osa punkt 4 nimetab reisibüroode teenuseid ning nende reisibüroode teenuseid, kes tegutsevad reisija nimel ja arvel, kui tegemist on reisidega väljapoole Euroopa Liitu.

33 Hagejate sõnul võisid liikmesriigid jätkata kõnealuste teenuste maksustamist, kui siseriiklike õigusnormide kohaselt olid need tehingud juba käibemaksuga maksustatavad enne 1. jaanuari 1978. Seevastu, tuginedes Euroopa Kohtu 18. detsembri 1997. aasta otsusele kohtuasjas C?129/96: Inter-Environnement Wallonie (EKL 1997, lk I?7411, punkt 45), leiavad hagejad, et see võimalus ei luba liikmesriikidel muuta oma õigusnorme kuuenda direktiivi ülevõtmise ajal nii, et need tehingud on ka edaspidi maksustatavad.

34 Komisjon leiab aga, et selline seadusandlik muudatus ei ole vastuolus kuuenda direktiiviga koostoimes eespool viidatud kohtuotsusega Inter-Environnement Wallonie, kui võtta arvesse selle direktiivi sõnaselgeid sätteid. Ta täpsustab, et reisibüroosid puudutava erandi kehtestas liidu seadusandja just selleks, et võtta arvesse Belgia Kuningriigi väljendatud murekohti.

35 Asjakohane on meenutada, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale peavad liikmesriigid, kellele direktiiv on adresseeritud, direktiivi ülevõtmiseks ette nähtud tähtaja jooksul hoiduma kehtestamast õigusnorme, mis võivad direktiivis sätestatud eesmärgi saavutamist tõsiselt kahjustada (vt eelkõige eespool punktis 45 viidatud kohtuotsus Inter?Environnement Wallonie, ja 4. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C?212/04: Adeneler jt, EKL I?6057, punkt 121).

36 Kuuenda direktiivi osas tuleb seega kontrollida, kas meede, mille liikmesriik võttis selle ülevõtmise tähtajal ja mis seisneb siseriiklike õigusnormide muutmises nii, et edaspidi on asjaomased tehingud maksustatavad, võis tõsiselt kahjustada direktiiviga sätestatud eesmärgi saavutamist.

37 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 31 on juba sedastatud, võisid liikmesriigid juhul, kui nad maksustasid asjaomased tehingud enne 1. jaanuari 1978, jätkata seda ka pärast nimetatud kuupäeva. Kuna kuues direktiiv nägi sõnaselgelt maksustamismeetme võimaliku säilitamise alguskuupäevana ette 1. jaanuari 1978, ei saa asuda seisukohale, et asjaomaste tehingute maksustamist sätestav seadus, mis võeti vastu enne seda kuupäeva ehk direktiivi ülevõtmiseks ette nähtud ajavahemikus, võis tõsiselt kahjustada selle direktiiviga sätestatud eesmärgi saavutamist.

38 Seega tuleb kahele esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 28 lõikega 3 ja käibemaksudirektiivi artikliga 370 ei ole vastuolus see, kui liikmesriik kehtestab enne 1. jaanuari 1978, ehk kuuenda direktiivi ülevõtmise perioodil, sätte, millega muudab kehtivaid õigusnorme nii, et käibemaksuga maksustatakse reisibüroode tehingud seoses reisidega, mis tehakse väljapoole Euroopa Liitu.

Kolmas küsimus

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib kolmanda küsimusega sisuliselt seda, kas liikmesriik rikub käibemaksudirektiivi artiklit 309, kui ta ei loe reisibüroode väljaspool liitu osutatavaid teenuseid vahendustegevuseks ja jätkab nimetatud teenuste maksustamist.

40 Käibemaksudirektiivi artikkel 309, mis asub reisibüroosid käsitlevas peatükis (artiklid

306–310) ja mille kohaldamisala on määratletud artiklis 306, näeb ette maksuvabastuse teatavatele reisibüroode osutatavatele teenustele, nimelt neile, mida osutatakse väljaspool Euroopa Liitu tehtavate reise raames, mis loetakse selle direktiivi artikli 153 kohaselt maksust vabastatud vahendustegevuseks.

41 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 32, võimaldab käibemaksudirektiivi artikkel 370 sellegipoolest teha sellest sättest erandi ning annab liikmesriikidele võimaluse jätkata asjaomaste tehingute maksustamist juhul, kui ta maksustas neid 1. jaanuaril 1978.

42 Sellest tuleneb, et kui liikmesriik täidab nimetatud tingimust, ei ole ta kohustatud kohaldama käibemaksudirektiivi artikli 309 sätteid.

43 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et liikmesriik ei riku käibemaksudirektiivi artiklit 309, kui ta ei loe reisibüroode väljaspool Euroopa Liitu osutatavaid teenuseid maksust vabastatud vahendustegevuseks ja maksustab nimetatud teenused käibemaksuga juhul, kui need teenused olid käibemaksuga maksustatavad ka 1. jaanuaril 1978.

Neljas küsimus

44 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib neljanda küsimusega sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikkel 370 koostoimes X lisa A osa punktiga 4 on vastuolus liidu õigusega, eelkõige õiguse üldpõhimõtetega, võrdse kohtlemise põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõttega ning põhivabadusi käsitlevate sätetega, kui see jätab liikmesriikidele õiguse valida, kas väljapoole Euroopa Liitu tehtavate reisidega seotud teenuseid maksustada või mitte.

45 Nagu nähtub kolmandale küsimusele antud vastusest, võimaldab artikkel 370 koostoimes X lisa A osa punktiga 4 liikmesriikidel otsustada, kas maksustada väljapoole Euroopa Liitu tehtavate reisidega seotud teenused või mitte, kui nad maksustasid neid teenuseid 1. jaanuaril 1978.

46 Liikmesriikidele sellise võimaluse andmisega kehtestab käibemaksudirektiivi artikkel 370 tõepoolest erineva korra selliste liikmesriikide – kes nimetatud sättele tuginedes kõnealuseid teenuseid maksustavad – ja nende liikmesriikide vahel, kes kohaldavad käibemaksudirektiivi artiklis 309 toodud korda ja samad teenused maksust vabastavad.

47 Igall juhul on tegemist erandkorras antud võimalusega, tingimusel et nimetatud artiklis sätestatud tingimus on täidetud.

48 Nagu Euroopa Kohus on varem sedastanud, näitab niisugune erandit kehtestava korra säilitamine seda, et siseriiklike käibemaksualaste õigusnormide ühtlustamine toimub järk-järgult ja on veel pooleli (vt selle kohta 7. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-240/05: Eurodental, EKL 2006, lk I-11479, punkt 50). Niisiis ei saa kavandatavat ühtlustamist teostada seni, kuni kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkti a ja käibemaksudirektiivi artikli 370 alusel on liikmesriikidel edaspidigi lubatud säilitada enne direktiivi jõustumist kehtinud siseriiklike õigusaktide sätteid, mis ilma sellise loata oleksid direktiiviga vastuolus (vt selle kohta kuuenda direktiiviga seoses eespool viidatud kohtuotsus Eurodental, punkt 51).

49 Liidu seadusandja ülesanne on kehtestada lõplik käibemaksu mahaarvamise kord ja seeläbi liikmesriikide käibemaksualased õigusnormid järk-järgult ühtlustada (vt 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-36/99: Idéal tourisme, EKL 2000, lk I-6049, punkt 39).

50 Kuni aga liidu seadusandja ei ole lõplikku korda kehtestanud ja kuni liikmesriigid võivad kehtivad õigusnormid säilitada, tuleb leppida sellega, et liikmesriigiti võivad jääda kehtima erinevad eeskirjad, ilma et need oleksid liidu õigusega vastuolus.

51 Seega tuleb neljandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikkel 370 koostoimes X lisa A osa punktiga 4 ole liidu õigusega vastuolus, kui jätab liikmesriikidele õiguse valida, kas väljapoole Euroopa Liitu tehtavate reisidega seotud teenuseid maksustada või mitte.

Viies küsimus

52 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib viienda küsimusega sisuliselt seda, kas liikmesriik rikub liidu õigust, eelkõige võrdse kohtlemise, proportsionaalsuse ja käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtteid, kui kohtleb reisibüroosid kuuenda direktiivi artikli 26 lõike 1 ja käibemaksudirektiivi artikli 306 mõttes teistmoodi kui vahendajaid, kehtestades sellise õigusakti nagu 28. novembri 1999. aasta kuninglik määrus, mille kohaselt maksustatakse üksnes reisibüroode teenuseid, aga mitte vahendajate teenused, kui need on seotud reisidega väljaspool Euroopa Liitu.

53 Kohtupraktikast tuleneb, et võrdse kohtlemise põhimõte, mille väljenduseks käibemaksu valdkonnas on neutraalse maksustamise põhimõte, nõuab, et võrdväärseid olukordi ei koheldaks erinevalt, välja arvatud siis, kui erinevat kohtlemist võib objektiivselt põhjendada (vt eelkõige 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C?309/06: Marks & Spencer, EKL 2008, lk I?2283, punktid 49 ja 51, ning 7. märtsi 2013. aasta otsus kohtuasjas C?19/12: Efir, punkt 35).

54 Selles osas tasub märkida, et reisibürood, millele kohaldatakse erikorda, on määratletud kuuenda direktiivi artikli 26 lõikes 1 ja käibemaksudirektiivi artiklis 306 sellistena, kes teevad reisijatega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid. Need sätted välistavad sõnaselgelt erikorra kohaldamise reisibüroodele, kes tegutsevad vaid vahendajatena.

55 Nimetatud sätetest nähtub, et liidu seadusandja on asunud seisukohale, et kaks reisibüroode kategooriat ei ole võrdväärsetes olukorras. Euroopa Kohus on varem rõhutanud, et kuuendas direktiivis märgitud reisibüroode tegevust iseloomustab asjaolu, et tegemist on ettevõtjatega, kes korraldavad enda nimel reise ja kes seda liiki tegevusega seotud teenuste osutamiseks kasutavad kolmandate isikute teenuseid (vt 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?308/96 ja C?94/97: Madgett ja Baldwin, EKL 1998, lk I?6229, punkt 23).

56 Sellest tuleneb, et siseriiklik seadusandja ei riku liidu õigust ega lähe vastuollu võrdse kohtlemise või neutraalse maksustamise põhimõttega, kui kohtleb kahte ettevõtjate kategooriat maksustamisel erinevalt.

57 Proportsionaalsuse põhimõtte osas piisab sellest, kui märkida, et antud juhul puuduvad asjaolud, mis kinnitaksid selle põhimõtte rikkumist.

58 Seega tuleb viiendale küsimusele vastata, et liikmesriik ei riku liidu õigust, eelkõige võrdse kohtlemise, proportsionaalsuse ja käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtteid, kui kohtleb reisibüroosid kuuenda direktiivi artikli 26 lõike 1 ja käibemaksudirektiivi artikli 306 mõttes teistmoodi kui vahendajaid, kehtestades sellise õigusakti nagu 28. novembri 1999. aasta kuninglik määrus, mille kohaselt maksustatakse üksnes reisibüroode teenuseid, aga mitte vahendajate teenuseid, kui need on seotud reisidega väljaspool Euroopa Liitu.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 28 lõikega 3 ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 370 ei ole vastuolus see, kui liikmesriik kehtestab enne 1. jaanuari 1978, ehk kuuenda direktiivi 77/388 ülevõtmise perioodil, sätte, millega muudab kehtivaid õigusnorme nii, et käibemaksuga maksustatakse reisibüroode tehingud seoses reisidega, mis tehakse väljapoole Euroopa Liitu.**
- 2. Liikmesriik ei riku direktiivi 2006/112 artiklit 309, kui ta ei loe reisibüroode väljaspool Euroopa Liitu osutatavaid teenuseid maksust vabastatud vahendustegevuseks ja maksustab nimetatud teenused käibemaksuga juhul, kui need teenused olid käibemaksuga maksustatavad ka 1. jaanuaril 1978.**
- 3. Direktiivi 2006/112 artikkel 370 koostoimes X lisa A osa punktiga 4 ei ole vastuolus liidu õigusega, kui jätab liikmesriikidele õiguse valida, kas väljapoole Euroopa Liitu tehtavate reisidega seotud teenused maksustada või mitte.**
- 4. Liikmesriik ei riku liidu õigust, eelkõige võrdse kohtlemise, proportsionaalsuse ja käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtteid, kui kohtleb reisibüroosid kuuenda direktiivi 77/388 artikli 26 lõike 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 306 mõttes teistmoodi kui vahendajaid, kehtestades sellise õigusakti nagu 28. novembri 1999. aasta kuninglik määrus, mille kohaselt maksustatakse üksnes reisibüroode teenuseid, aga mitte vahendajate teenuseid, kui need on seotud reisidega väljaspool Euroopa Liitu.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.