

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

19. detsember 2018(\*)

Eelotsusetaotlus – Maksualaste õigusaktide ühtlustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksustatav teokoosseis – Reisibüroode erikord – Artiklid 65 ja 308 – Reisibüroo kasuminorm – Kasuminormi kindlaksmääramine – Ettemakse tegemine enne reisibüroo reisieenuste osutamist – Reisibüroo tegelikud kulud

Kohtuasjas C-422/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 16. veebruari 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. juulil 2017, menetluses

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

*versus*

**Skarpa Travel sp. z o.o.,**

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: seitsmenda koja president T. von Danwitz neljanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (ettekandja) ja C. Vajda,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: osakonnajuhataja M. Aleksejev,

arvestades kirjalikku menetlust ja 7. juuni 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, esindajad: J. Kaute ja M. Kowalewska,
- Skarpa Travel sp. z o.o., esindaja: *radca prawny* J. Zajac-Wysocka,
- Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szaadzińska,
- Saksamaa valitsus, esindaja: T. Henze,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Siekierzyńska ja N. Gossement,

olles 5. septembri 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

**otsuse**

1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1)) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 65 ja 308.

2 Taotlus on esitatud Szefer Krajowej Administracji Skarbowej (Poola maksuameti juhataja) ja Skarpa Travel sp. z o.o. (edaspidi „Skarpa“) vahelises kohtuvaidluses Minister Finansówi (Poola rahandusminister, edaspidi „minister“) üksikjuhtumi tõlgenduse üle, mis puudutas käibemaksu sissenõutavaks muutumise aega ja käibemaksu arvutamise aluseid reisibüroo reisiteenuse osutamise eest tasutud ettemakse vastuvõtmisel.

## **Õiguslik raamistik**

### **Liidu õigus**

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 63 on sätestatud, et „maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest“.

4 Direktiivi artiklis 65 on sätestatud:

„Kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.“

5 Direktiivi artikkel 66 on sõnastatud järgmiselt:

„Erandina artiklitest 63, 64 ja 65 võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks:

- a) hiljemalt arve väljastamisel;
- b) hiljemalt tasu kättesaamisel;
- c) kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, kindlaksmääratud aja jooksul, kuid mitte hiljem kui liikmesriikide poolt arvete esitamiseks artikli 222 teise lõigu kohaselt kehtestatud tähtaja möödumisel või kui liikmesriik ei ole sellist tähtaega kehtestanud, siis kindlaksmääratud aja jooksul alates maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast.

Esimeses lõigus sätestatud erandit ei kohaldata siiski selliste teenuste osutamise suhtes, mille eest vastavalt artiklile 196 peab käibemaksu tasuma teenuse saaja, ning artiklis 67 nimetatud kaubatarnete või kaupade üleviimise suhtes.“

6 Sama direktiivi artiklis 306 on ette nähtud:

„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.

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

2. Käesolevas peatükis käsitatakse reisibüroodena ka reisikorraldajaid.“

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 307 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

8 Direktiivi artikli 308 kohaselt on „[r]eisibüroo ühe teenuse maksustatav väärtus ja ilma käibemaksuta hind artikli 226 punkti 8 tähenduses [...] reisibüroo kasuminorm, s.t 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“.

9 Nimetatud direktiivi artiklis 309 on sätestatud:

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

Kui nimetatud tehinguid tehakse nii [liidus] kui ka väljaspool seda, võib maksust vabastada üksnes selle osa reisibüroo teenusest, mis on seotud tehingutega väljaspool [liitu].“

10 Käibemaksudirektiivi artiklis 310 on sätestatud, et „[k]äibemaksu, 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**

11 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr 54, jrk nr 535, muudatustega; edaspidi „käibemaksuseadus“), artikli 19a lõikes 8 on sätestatud:

„Kui enne kauba tarnimist või teenuse osutamist võeti vastu osaline või täielik makse, eelkõige mis tahes ettemakse, osamakse, sissemakse, kuumakse, hoone- või korteriühistu sissemakse enne ühistusse kuuluvale korterile või muu otstarbega ruumile omandiõiguse tekkimist, siis muutub käibemaks vastuvõetud summa osas sissenõutavaks makse vastuvõtmise ajal, kui lõike 5 punktis 4 ei ole sätestatud teisiti.“

12 Nimetatud seaduse artiklis 119 on sätestatud:

„1) Turismiteenuste osutamise korral on maksustatav väärtus kasuminormi summa, mida vähendatakse tasumisele kuuluva maksusumma võrra, kui lõikes 5 ei ole sätestatud teisiti.

2) Lõikes 1 nimetatud kasuminorm on teenuse kasutaja makstava summa ja maksukohustuslasele teistelt maksukohustuslastelt otseselt reisija huvides ostetud kaupade ja teenuste tõttu tegelikult tekkivate kulude summa vahe; teenused, mis on otseselt reisija huvides, on teenused, mis kujutavad endast osutatavate turismiteenuste koostisosi, need on eelkõige transpordi-, majutus-, toitlustus- ja kindlustusteenused.“

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et käibemaksudirektiivi artiklil 66 põhinevad liikmesriigi sätted, mis reguleerisid reisibüroo osutatud turismiteenuste ettemaksete puhul maksunõude tekkimise aega, on alates 1. jaanuarist 2014 Poolas kehtivuse kaotanud.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

14 Reisibüroole Skarpa kohaldatakse reisibüroode erikorda, mis on sätestatud käibemaksuseaduse artiklis 119. Kuna Skarpa leidis, et sellest sättest ei tulene, millal täpselt tuleb reisibüroodele tehtud ettemaksetelt tasuda käibemaksu, esitas ta ministri taotluse üksikjuhtumi tõlgendamiseks.

15 Minister märkis üksikjuhtumi tõlgendamisel, et käibemaks muutub sissenõutavaks hetkel, mil ettemaks tasuti. Käibemaksuga maksustava väärtuse ehk reisibüroo kasumi kindlaksmääramiseks võib Skarpa ministri sõnul lahutada oma brutomarginaalist asjaomase teenuse eeldatava maksumuse ning korrigeerida seda vajaduse korral hiljem, kui tal on võimalik kindlaks teha tegelikult kantud kulude lõplik summa.

16 Kuna Skarpa arvates muutub käibemaks tema teenustelt sissenõutavaks alles siis, kui tal on võimalik kindlaks määrata lõplik kasuminorm, vaidlustas ta ministri tõlgenduse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowies (vojevoodkonna halduskohus Krakovis, Poola).

17 Nimetatud kohus tühistas 25. novembri 2014. aasta otsusega ministri tõlgenduse põhjendusel, et kuna käibemaksuseaduse artikli 119 lõikes 2 on juttu üksnes teenuseosutaja tegelikest kuludest, siis muutub käibemaks sissenõutavaks alles siis, kui tegelik kasuminorm on lõplikult kindlaks määratud. Kohus nentis, et maksustatava väärtuse prognoosimist ei ole ette nähtud, kui tegemist on reisibüroo osutatavate turismiteenuste eest tasutava ettemaksega. Nimetatud kohus leidis lisaks, et maksudeklaratsiooni korrigeerimine peaks olema ette nähtud erandjuhtudeks ning see ei saa muutuda reeglaks.

18 Minister vaidlustas selle kohtuotsuse eelotsusetaotluse esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus), väites, et kõiki ettemakseid, välja arvatud käibemaksuseaduses nimetatud juhud, maksustatakse nende vastuvõtmise hetkel. Ta möönab, et maksukohustuslase tegelikke kulusid, mis on tal tekkinud ettemakse vastuvõtmise hetkeks, on võimalik kasuminormi arvutamisel arvesse võtta. Asjaolu, et tegelikku kasuminormi ei ole võimalik kindlaks määrata hetkel, mil reisibüroo saab tema osutatava turismiteenuste eest ettemakse, ei saa aga kaasa tuua seda, et käibemaks muutub sissenõutavaks alles siis, kui kasuminormi saab lõplikult kindlaks määrata.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas käibemaksudirektiivi artiklis 308 sisalduv erinorm reisibüroode osutatud teenuste maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks mõjutab seda hetke, mil käibemaks nendelt teenustelt muutub sissenõutavaks. Kuna reisibüroo tegelikud kulud selguvad alles pärast kliendile turismiteenuste osutamist, lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus sellest, et direktiivi artiklit 65 ei kohaldata selle direktiivi artiklis 308 sätestatud juhtudele. Nimetatud kohus möönab siiski, et käibemaksudirektiivis puuduvad sellekohased sätted ning et sellise lahenduse saab tuletada üksnes direktiivi üldisest raamistikust.

20 Kuivõrd käibemaksudirektiivi artikli 65 kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lisaks teada, kas käibemaks tuleb arvutada saadud summalt või võib arvesse võtta maksustatava väärtuse arvutamise erikorda, mis on ette nähtud direktiivi artiklis 308. Siinkohal märgib ta, et ühest küljest võib ettemakse kogusumma maksustamine kaasa tuua reisibüroo jaoks väga suure, olgugi et ajutise koormise, kuid teisest küljest oleks reisibüroode erikorraga vastuolus, kui lubada reisibürool võtta

asjaomase teenuse maksustatava väärtuse kindlaksmääramisel kliendi ettemakse tasumise hetkel arvesse veel tasumata teenuste hinda.

21 Neil asjaoludel otsustas Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] tuleb tõlgendada nii, et käibemaks muutub sissenõutavaks [käibemaksudirektiivi] artiklis 65 määratud ajal, kui tegemist on ettemaksetega, mida saab maksukohustuslane, osutades turismiteenuseid, millele kohaldatakse [käibemaksudirektiivi] artiklite 306–310 kohast reisibüroode erikorda?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav: kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 65 tuleb tõlgendada nii, et ettemakset, mille maksukohustuslane võttis vastu turismiteenuste osutamise eest, millele kohaldatakse [käibemaksudirektiivi] artiklite 306–310 kohast erikorda, vähendatakse maksustamise eesmärgil [käibemaksudirektiivi] artiklis 308 nimetatud kulude võrra, mis tekivad maksukohustuslasele reaalselt kuni ettemakse vastuvõtmiseni?“

## **Eelotsuse küsimuste analüüs**

### **Esimene küsimus**

22 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 65 ja artikleid 306–310 tuleb tõlgendada nii, et kui reisibüroo, kellele kohaldatakse artiklites 306–310 sätestatud erikorda, võtab vastu ettemakse reisijale osutatava turismiteenuste eest, muutub käibemaks sissenõutavaks selle ettemakse vastuvõtmise hetkel vastavalt nimetatud artiklile 65.

23 Skarpa väidab, et asjaomase maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks direktiivi artikli 308 alusel peab reisibüroo välja arvutama oma tegeliku kasuminormi, mis ei ole aga võimalik, ilma et oleks teada tegelikud kulud, mida ta peab eelnevalt kandma teistelt maksukohustuslastelt soetatud kauba ja teenuste eest tasudes. Seega muutub käibemaks sissenõutavaks alles siis, kui kõik reisibüroo tegelikud kulud on teada ning saadud kasum lõplik. Direktiivi artiklit 65 ei saa seega sellisel juhul kohaldada.

24 Meenutagem, et käibemaksudirektiivi artiklites 306–310 sätestatud reisibüroode käibemaksuga maksustamise erikord sisaldab eeskirju, mis on eriomased reisibüroode tegevusele ja mis moodustavad erandi üldisest käibemaksusüsteemist (vt selle kohta 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 16).

25 Direktiivi artikli 306 kohaselt kohaldavad liikmesriigid reisibüroode tegevuse suhtes nimetatud erikorda, kui reisibürood ei tegutse mitte vahendajadena, vaid teevad reisijatega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid.

26 Tehingute jaoks, mida reisibürood on teinud nimetatud artikli 306 kohaselt, on liidu seadusandja käibemaksudirektiivi artiklites 307–310 ette näinud erisätted maksustamise koha, maksustatava väärtuse arvutamise ja sisendkäibemaksu mahaarvamise kohta.

27 Euroopa Kohus on juba sedastanud, et erandina käibemaksudirektiivi üldisest süsteemist võib nimetatud erikorda kohaldada üksnes niivõrd, kuivõrd see on vajalik selle eesmärkide saavutamiseks (vt selle kohta 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on erikorra peamine eesmärk vältida raskusi, mis võivad

ettevõtjate jaoks tuleneda käibemaksudirektiivi üldpõhimõtetest, mis käsitlevad tehinguid, millega kaasneb kolmandatelt isikutelt saadud teenuste osutamine, kuna maksustamise kohta, maksustatavat väärtust ja sisendkäibemaksu mahaarvamist puudutavate ühenduse õigusnormide kohaldamine oleks osutatavate teenuste arvukuse ning nende osutamiskoha tõttu nende ettevõtjate jaoks seotud praktiliste raskustega, mis takistaksid ettevõtjate tegevust (vt selle kohta 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Sellest tuleneb, et reisibüroode käibemaksualane erikord ei kujuta endast iseenesest sõltumatut ja ammendavat maksustamise korda, vaid sisaldab üksnes erandeid teatavatest üldise käibemaksusüsteemi sätetest, nii et selle üldise süsteemi ülejäänud sätted on reisibüroode käibemaksuga maksustatavatele tehingutele kohaldatavad.

30 Seega kohaldatakse reisibüroode erikorra alla kuuluvatele tehingutele kõiki üldise käibemaksusüsteemi sätteid, välja arvatud need, mis reguleerivad maksustamise kohta, maksustatava väärtuse arvutamist ja sisendkäibemaksu mahaarvamist.

31 Järelikult on reisibüroode erikorra alla kuuluvatele tehingutele kohaldatavad sätted kaubatarnete teostamise ja teenuste osutamise maksustatava teokoosseisu ja maksu sissenõutavuse kohta, mis sisalduvad muu hulgas käibemaksudirektiivi artiklites 63 ja 65.

32 Vastavalt direktiivi artiklile 63 tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks alates kaubatarne teostamise või teenuse osutamise hetkest.

33 Käibemaksudirektiivi artiklis 65 on aga sätestatud, et kui enne kaubatarne või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemakse, muutub maks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt. See artikkel kujutab endast erandit artiklis 63 kehtestatud normist ja seetõttu tuleb seda tõlgendada täht-tähelt (vt selle kohta 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Nii on selleks, et käibemaks muutuks sellistel asjaoludel sissenõutavaks, vaja, et kõik maksustatava teokoosseisu asjaomased tunnused, see tähendab tulevikus tehtav tarne või osutatav teenus oleks juba teada ning seega on eelkõige vaja, et ettemakse tegemise ajal oleksid kaup või teenused täpselt määratletud (13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Käesolevas asjas märgib eelotsustetaotluse esitanud kohus, et hetkel, mil selline reisibüroo nagu Skarpa saab ettemakse, on seda ettemakset võimalik seostada selle reisibüroo kindla teenusega, näiteks konkreetsele kuupäeval ja konkreetsesse riiki toimuva reisiga. Niisiis näib, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontroll ei anna teistsugust tulemust, puudutab selline ettemakse täpselt määratletud teenust, mistõttu käibemaks muutub vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 65 sissenõutavaks selle ettemakse vastuvõtmisel.

36 Neil asjaoludel tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 65 ja artikleid 306–310 tuleb tõlgendada nii, et kui reisibüroo, kellele kohaldatakse artiklites 306–310 sätestatud erikorda, võtab vastu ettemakse reisijale osutatava turismiteenuste eest, muutub käibemaks vastavalt nimetatud artiklile 65 sissenõutavaks selle ettemakse vastuvõtmise hetkel, tingimusel et sel hetkel on osutatavad turismiteenused täpselt määratletud.

## **Teine küsimus**

37 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kuidas tuleb reisibüroo vastu võetud ettemakset maksustada.

38 Käibemaksudirektiivi artikli 308 kohaselt on reisibüroo ühe teenuse maksustatav väärtus reisibüroo kasuminorm, see tähendab reisija poolt tasutav käibemaksuta kogusumma ning selle büroo jaoks teistelt maksukohustuslastelt saadud tarnete või teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija huvides.

39 Nagu on käesoleva kohtuotsuse punktides 26 ja 28 juba märgitud, määrab see säte kindlaks käibemaksuga maksustatava väärtuse, kui reisibürood saavad kaupa või teenuseid teistelt maksukohustuslastelt, ning see säte kuulub erinormide hulka, mille liidu seadusandja on kehtestanud selleks, et võtta arvesse reisibüroode tegevuse eripära ja vältida praktilisi raskusi, mis takistaksid nende tegevust.

40 Sellest tuleneb, et käibemaksudirektiivi sätteid ei saa tõlgendada nii, et faktiliselt muutuks võimatuks spetsiaalselt direktiivi artiklis 308 ette nähtud maksustatava väärtuse täpne arvutamine, mis eeldab, et reisibüroo saab reisija makstud käibemaksuta kogusummast maha arvata kõik oma tegelikud kulud, mis ta on kandnud teistelt maksukohustuslastelt kaupa või teenuseid ostes, kui need tehingud on tehtud otseselt reisija huvides.

41 Juhul kui kliendi ettemakse vastab turismiteenuse koguhinnale või moodustab sellest märkimisväärse osa ning kui reisibüroo ei ole ettemakse saamise hetkel selle teenuse eest tegelikult veel midagi maksnud või on maksnud ainult piiratud osa selle teenuse individuaalsest kogumaksumusest, võib aga üksnes ettemakse saamisel reisibüroo kantud tegelike kulude arvessevõtmine teatud juhul takistada reisibürool neid kulusid selle teenuse käibemaksuta kogusummast tervikuna või osaliselt maha arvata ning võib seega moonutada maksustatava väärtuse arvutamise aluseid, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 308.

42 Pealegi ei pruugi reisibürool olla võimalik määrata kindlaks ühe reisija konkreetse turismiteenusega seotud tegelikud kulud hetkel, mil see reisija teeb vastava ettemakse.

43 Järelikult saab reisibüroo kasuminormi käesoleva kohtuotsuse kahes eelnevas punktis kirjeldatud olukorras kindlaks määrata tema poolt lõpuks kantavate tegelike kogukulude prognoosi põhjal. Sellise prognoosi raames peab reisibüroo vajaduse korral arvesse võtma kulusid, mis ta on ettemakse vastuvõtmise hetkel juba tegelikult kandnud.

44 Lahutades reisi koguhinnast eeldatavad tegelikud kogukulud, saab reisibüroo oma eeldatava kasuminormi. Maksustatav väärtus, mille alusel tuleb ettemakse saamisel tasuda käibemaks, saadakse ettemakse summa korrutamisel protsendimääraga, mis moodustab selliselt arvutatud eeldatava kasuminormi reisi koguhinnast.

45 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 51 märkis, võib tavapäraselt hoolsalt reisibüroolt mõistlikult eeldada, et ta koostab vägagi üksikasjaliku prognoosi reisi individuaalsete kogukulude kohta, et määrata kindlaks reisi koguhind.

46 Sel moel prognoositud tegelikud kulud peavad olema seotud konkreetse turismiteenusega, mille eest reisibüroo ettemakse sai, kuna kasuminorm ja maksustatav väärtus tuleb kindlaks määrata viitega igale reisibüroo osutatavale üksikule teenusele eraldi ja mitte üldiselt teataval ajavahemikul osutatud teatud kategooria teenuste või teenustekogumi kohta (vt selle kohta 8. veebruari 2018. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-380/16, ei avaldata, EU:C:2018:76, punktid 89, 91 ja 92).

47 Seda lahendust ei mõjuta asjaolu, et pärast seda, kui reisi lõplikud individuaalsed kulud on selgunud, peab reisibüroo neid käibemaksu arvestamisel vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 308 arvesse võtma ja vajaduse korral korrigeerima ettemakse saamisel koostatud käibedeklaratsioone.

48 Eeltoodust lähtudes tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 308 tuleb tõlgendada nii, et reisibüroo kasuminormi ja seega maksustatava väärtuse arvutamiseks lahutatakse reisija makstud käibemaksuta kogusummast reisibüroo tegelikud kulud, mis ta on eelnevalt kandnud teistelt maksukohustuslastelt kaupa või teenuseid ostes, kui need tehingud on tehtud otseselt reisija huvides. Kui ettemakse summa vastab turismiteenuse koguhinnale või moodustab sellest märkimisväärse osa ning kui reisibüroo ei ole selle teenuse eest tegelikult veel midagi maksnud või on maksnud ainult piiratud osa selle teenuse individuaalsetest kogumaksumusest või kui reisibüroo reisi tegelikke individuaalseid kulusid ei ole võimalik ettemakse tasumisel kindlaks määrata, saab kasuminormi kindlaks määrata reisibüroo poolt lõpuks kantavate tegelike kogukulude prognoosi põhjal. Sellise prognoosi raames peab reisibüroo vajaduse korral arvesse võtma kulusid, mis ta on ettemakse vastuvõtmise hetkel juba tegelikult kandnud. Kasuminormi arvutamiseks tuleb reisi koguhinnast lahutada eeldatavad tegelikud kogukulud, ning maksustatav väärtus, mille alusel tuleb ettemakse saamisel tasuda käibemaks, saadakse ettemakse summa korrumtamisel protsendimääraga, mis moodustab selliselt arvutatud eeldatava kasuminormi reisi koguhinnast.

## **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

**1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, artiklit 65 ja artikleid 306–310 tuleb tõlgendada nii, et kui reisibüroo, kellele kohaldatakse artiklites 306–310 sätestatud erikorda, võtab vastu ettemakse reisijale osutatava turismiteenuste eest, muutub käibemaks vastavalt nimetatud artiklile 65 sissenõutavaks selle ettemakse vastuvõtmise hetkel, tingimusel et sel hetkel on osutatavad turismiteenused täpselt määratletud.**

**2. Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2010/45, artiklit 308 tuleb tõlgendada nii, et reisibüroo kasuminormi ja seega maksustatava väärtuse arvutamiseks lahutatakse reisija makstud käibemaksuta kogusummast reisibüroo tegelikud kulud, mis ta on eelnevalt kandnud teistelt maksukohustuslastelt kaupa või teenuseid ostes, kui need tehingud on tehtud otseselt reisija huvides. Kui ettemakse summa vastab turismiteenuse koguhinnale või moodustab sellest märkimisväärse osa ning kui reisibüroo ei ole selle teenuse eest tegelikult veel midagi maksnud või on maksnud ainult piiratud osa selle teenuse individuaalsest kogumaksumusest või kui reisibüroo reisi tegelikke individuaalseid kulusid ei ole võimalik ettemakse tasumisel kindlaks määrata, saab kasuminormi kindlaks määrata reisibüroo poolt lõpuks kantavate tegelike kogukulude prognoosi põhjal. Sellise prognoosi raames peab reisibüroo vajaduse korral arvesse võtma kulusid, mis ta on ettemakse vastuvõtmise hetkel juba tegelikult kandnud. Kasuminormi arvutamiseks tuleb reisi koguhinnast lahutada eeldatavad tegelikud kogukulud, ning maksustatav väärtus, mille alusel tuleb ettemakse kättesaamisel tasuda käibemaks, saadakse ettemakse summa korrumtamisel protsendimääraga, mis moodustab selliselt arvutatud eeldatava kasuminormi**



**reisi koguhinnast.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: poola.