

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

M. POIARES MADURO

esitatud 16. juunil 2005¹(1)

Kohtuasi C-200/04

Finanzamt Heidelberg

versus

ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(Bundesfinanzhofi (Saksamaa) eelotsusetaotlus)

Käibemaks – Reisibüroode erikord – Rahvusvaheliste õppereiside korraldamine

1. Bundesfinanzhof (Saksamaa) küsib käesolevas eelotsusetaotluses Euroopa Kohtult, kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(2) kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklis 26 ette nähtud reisibüroode erikord hõlmab selliste ettevõtjate tehinguid, kes korraldavad õppeprogramme ja eelkõige keeleõppe programme välismaal.

I. Põhikohtuasja faktilised asjaolud, ühenduse õiguse asjakohased sätted ja Euroopa Kohtule esitatud küsimus

2. Ist internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (edaspidi „hageja” või „iSt”) on piiratud vastutusega äriühing, kes korraldab rahvusvahelisi keeleõppereise ja pakub eelkõige programme nimetustega „High-School” ja „College”.

3. Programm „High-School” on suunatud õpilastele vanuses 15–18 aastat, kes soovivad käia kolm, viis või kümme kuud *high school*’is või muus sarnases koolis välismaal, peamiselt ingliskeelsetes riikides. Kandidaadid, kes soovivad taolises programmis osaleda, esitavad oma kandidatuuri hagejale, kes pärast vestlust otsustab nende vastuvõtmise.

4. Hageja on kohustatud tagama osalejatele õppekoha valitud õppeasutuses, kus neile määratakse mentor (juhendav õpetaja), kes neid nõustab ja toetab. Õpilasi võõrustab sealviibimise ajal vahetusperekond. Sobivad vahetusperekonnad valitakse välja koostöös kohaliku partnerorganisatsiooniga. Selle organisatsiooni määratud isik on õpilase kontaktisikuks kohas, kus paiknevad õppeasutus ja vahetusperekonna elukoht. Sama kohaliku partnerorganisatsiooni vahendusel võib õpilane osaleda ka bussi- või lennureisil, et külastada vastuvõtvas riigis tema sealviibimise ajal vaatamisväärsusi.

5. Programmi „High-School” koguhind Ameerika Ühendriikidesse hõlmab koos giidiga edasi-tagasi lendu Ameerika Ühendriikidesse algusega Frankfurdist Maini ääres, Saksamaa-siseseid

ühenduslende, Ameerika Ühendriikide siseseid edasi-tagasi ühenduslende kuni sihtkohani, majutust ja toitlustust vahetusperekonnas, õppetööd *high school*'is, partnerorganisatsiooni ja selle kohalike koostööpartnerite poolt osutatavat abi õpilase sihtkohas viibimise ajal, eelnevaid kokkusaamisi ja ettevalmistusmaterjale ning reisi tühistamise kindlustust. Koguhind ei sisaldanud siiski taskuraha, tervise-, vastutus- või õnnetusjuhtumikindlustust, lõivu Ameerika Ühendriikide sissesõiduviiša eest ega osalemist ettevalmistusseminaridel.

6. Programm „College” on suunatud keskkhariduse omandanutele. Kohalik partnerorganisatsioon tagab osalejatele koha *college*'is ja hoolitseb selle eest, et nad saavad seal õppida ühe- kuni kolmetrimestrilise perioodi. Partnerorganisatsioon vastutab ka *college*'ile õppemaksude tasumise eest neist rahalistest vahenditest, mille ta saab hagejalt osutatud teenuste eest. Programmis „College” osalejate majutus ja toitlustamine toimub õppeasutuses. Ka edasi-tagasi lennud on korraldatud teisiti kui programmis „High school”. Osalejad broneerivad oma lennud ise.

7. Finanzamt Heidelberg (edaspidi „Finanzamt”) liigitas hageja tehingud alguses reisiteenusteks, mille suhtes kehtib 1993. aasta Umsatzsteuergesetzi (1993. aasta käibemaksuseaduse; edaspidi „UStG”) paragrahv 25, mis näeb ette reisiteenuste maksustamise korra. Finanzamt leidis siiski pärast maksurevisjoni, et tegemist ei olnud reisiteenuste, vaid pigem muude teenuste osutamisega ehk UStG paragrahvi 4 lõikes 23 sätestatud maksuvabade teenustega.

8. Viimati nimetatud sätte alusel vabastatakse käibemaksust „majutus, toitlustus ja muud tavapäraseid sooritusel natuuras, mida peamiselt noori kasvatuse, väljaõppe, täiendkoolituse või imikuhoolduse eesmärgil vastuvõtavad isikud või asutused osutavad enda juures majutamise käigus, niivõrd kui neid teenuseid osutatakse noortele või isikutele, kes on nende kasvatuse, väljaõppe, täiendõppe või hoolduse eest vastutavad [...]”.

9. Reisiteenuste maksustamist käsitlev UStG paragrahv 25 sätestab:

„1. Järgnevaid sätteid kohaldatakse ettevõtja poolt osutatavatele reisiteenustele, mis ei ole suunatud tellija ettevõttele, tingimusel et seda tehes tegutseb ettevõtja suhtes tellijaga iseenda nimel ja et ta kasutab kolmandate isikute reisiteenuseid. Ettevõtja poolt osutatav teenus peab olema kirjeldatud muu teenusena. Kui ettevõtja osutab tellijale reisi käigus mitmeid seda liiki teenuseid, tuleb neid käsitleda üheainsa muu teenusena. Muu teenuse osutamise koht määratakse kindlaks vastavalt paragrahvi 3a lõikele 1. Kolmandate isikute reisiteenused vastavad kolmandate isikute tarnetele ja muudele teenustele, mis on osutatud otse reisijatele.

2. Muu teenus on maksust vabastatud niivõrd, kuivõrd sellega seotud kolmandate isikute reisiteenuseid osutatakse kolmanda riigi territooriumil. [...]”

3. Muu teenuse väärtus vastab tellija poolt teenuse saamiseks tasutud summa ja summa, mida ettevõtja maksab kolmandate isikute reisiteenuste eest, vahele. [...]”

4. Erandina paragrahvi 15 lõikest 1 ei ole ettevõtjal õigust kolmandate isikute reisiteenuste eest tema arvele eraldi tasutud maksusummasid sisendkäibemaksuna maha arvata. Muus osas kehtib paragrahvis 15 sätestatu. [...]”

10. UStG paragrahv 25 näeb ette, et võetakse üle kuuenda direktiivi artikkel 26, mis kehtestab „reisibüroode eriskeemi” [mõiste „eriskeem” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „erikord”] ja sätestab selleks:

„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. Käesoleva artikli kohaldamisel loetakse reisibüroodeks ka reisikorraldajad.

2. Kõik tehingud, mida reisibüroo seoses reisiga teeb, loetakse üheks reisibüroo poolt reisijale osutatavaks teenuseks. See maksustatakse liikmesriigis, kus asub reisibüroo tegevuskoht või asukoht, kust reisibüroo teenuseid osutas. Selle teenuse maksustatav summa ja maksuta hind artikli 22 lõike 3 punkti b tähenduses on reisibüroo marginaal, st reisija poolt tasutud käibemaksuta kogusumma ning reisibüroo jaoks teistelt maksukohustuslastelt saadud tarnete ja teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija huvides.

3. Kui reisibüroo poolt teistele maksukohustuslastele usaldatud tehinguid teostavad nimetatud isikud väljaspool ühendust, loetakse reisibüroo teenus maksust vabastatud vahendustegevuseks vastavalt artikli 15 lõikele 14. Kui nimetatud tehinguid tehakse nii ühenduses kui ka väljaspool seda, võib maksust vabastada üksnes selle osa reisibüroo teenusest, mis on seotud tehingutega väljaspool ühendust.

4. Maksu, mis on võetud reisibüroolt teiste maksukohustuslaste poolt lõikes 2 kirjeldatud tehingutelt, mis on tehtud otseselt reisija huvides, ei või üheski liikmesriigis maha arvata ega tagasi maksta.”

11. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõige 1 sätestab:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, sh nendega otseselt seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad nimetatud eesmärkidel tegutsevad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonid;

[...]”.

12. Finanzamt vähendas ülemäära tasutud maksu, mis deklareeriti aastate 1995–1997 eest, ja keeldus maksustamast marginaali UStG paragrahvi 25 alusel ning liigitas hageja tehingud UStG paragrahvi 4 punktis 23 sätestatud maksuvabadeks tehinguteks, mis ei võimalda sisendkäibemaksu mahaarvamist.

13. Hageja esitas selle otsuse peale kaebuse Finanzgerichtile, kes hagi rahuldas. Finanzamt esitas apellatsioonkaebuse Finanzgerichti otsuse peale Bundesfinanzhofile, kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise küsimuse:

„Kas reisibüroode erikorda, mis on sätestatud direktiivi 77/388/EMÜ artiklis 26, kohaldatakse ka nende ettevõtjate tehingute suhtes, kes korraldavad programme „High-School” ja „College”, mille raames viibitakse välismaal kolm kuni kümme kuud, mida nimetatud korraldaja pakub enda nimel ning mille läbiviimiseks kasutab ta teiste maksukohustuslaste teenuseid?”

II. Analüüs

14. Kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatakse reisibüroode ja reisikorraldajate suhtes kohaldatav käibemaksu erikord, mille suhtes Euroopa Kohtul on juba olnud võimalus võtta seisukoht, määratledes selle korra kohaldamisala ja selle kohaldamisalasse kuuluvad ettevõtjad.(3)
15. Kõnealune kuuendas direktiivis sisalduv maksustamise erikord põhineb sellel, et reisibüroode ja reisikorraldajate osutatud teenused koosnevad üldiselt mitmest teenusest (näiteks veost ja majutusest), mis toimub nii selles liikmesriigis, kus on ettevõtja asukoht või püsiv tegevuskoht, kui väljaspool seda. 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.(4)
16. Kuuenda direktiivi artikli 26 eesmärk on seega kohandada käibemaksu valdkonnas kohaldatavaid õigusnorme vastavalt reisibüroode tegevusala eriomasele iseloomule.(5) Selleks sätestatakse maksustamise erikord, mis võimaldab reisiteenuste asjakohast maksustamist ja mis ei moodusta maksust vabastamise korda.
17. Ühist käibemaksusüsteemi mittetundvatele ja eelkõige maksude mahaarvamise korra peensusi vähe tundvatele isikutele võib see juhtum olla esmapilgul üllatav. Vastupidi ootustele väidab Saksamaa valitsus, kes nõustub Finanzamtiga, et iSti tegevus tuleb käibemaksust vabastada. Maksukohustuslane ei nõustu sellise tõlgendusega ja leiab, et tema tehtavaid tehinguid maksustatakse käibemaksuga artikli 26 alusel.
18. Leian allpool esitatu põhjal, et Saksamaa valitsuse tõlgendusel puuduvad põhjendused, kui arvestada esiteks seda, kuidas Euroopa Kohus on tõlgendanud artiklit 26 eelkõige eespool viidatud kohtuotsuses Van Ginkel ja eespool viidatud kohtuotsuses Madgett ja Baldwin.
19. On selge, et kuna kõnealuses artiklis 26 sätestatakse maksustamise erikord, mis moodustab erandi kuuendas direktiivis sätestatud üldkorrast, tuleb seda kohaldada vaid niivõrd, kui see on vajalik vastava korra eesmärgi saavutamiseks.(6)
20. Kohtuotsuses Van Ginkel leidis Euroopa Kohus tõlgenduses, mis põhines artikli 26 juba eespool kirjeldatud eesmärgil,(7) et asjaolu, et ettevõtja ei korralda reisijate vedu, vaid korraldab üksnes reisijate majutust, ei tähenda seda, et kõnealuse ettevõtja teenused jäävad artikli 26 kohaldamisalast väljapoole.(8) Artikli 26 selline tõlgendus on Euroopa Kohtu sõnul kooskõlas kõnealuse sättega taotletud eesmärkidega.(9)
21. Euroopa Kohus lähtus samast tõlgendusest, kui ta eespool viidatud kohtuotsuses Madgett ja Baldwin sõnaselgelt kinnitas, et reisibüroode erikorra kohaldamine ei saa piirduda üksnes selliste ettevõtjatega, kes on formaalselt „reisibürood” või „reisikorraldajad”. Ta leidis, et kõnealust korda kohaldatakse hotelli omaniku suhtes, kes tavaliselt pakub klientidele kindlaksmääratud hinna eest lisaks majutusele edasi-tagasi vedu hotelli ja teatavate kaugete kogunemispaikade vahel ning hotellis viibimise ajal ekskursioone turismibussiga.(10)
22. Vastavalt kõnealusele kohtupraktikale tuleb kuuenda direktiivi artiklit 26 kohaldada kõigi maksukohustuslaste suhtes, kes müüvad enda nimel reisiteenuseid, kasutades sel eesmärgil teiste maksukohustuslaste tarnitavaid kaupu ja osutatavaid teenuseid. Seevastu siis, kui ettevõtja tegutseb üksnes vahendajana, ei kohaldata artiklis 26 sätestatud erikorda, vaid teenused tuleb maksustada vahendaja osutatud teenuste maksustamist puudutavate tavapäraste

käibemaksusätete alusel.(11)

23. Oluline on kindlasti välja selgitada, millise kriteeriumiga saab kindlaks määrata, kas kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud korda kohaldatakse selliste ettevõtjate suhtes, kes osutavad enda nimel reisiga seotud teenuseid samaaegselt muude selliste teenustega, mis põhimõtteliselt ei ole reisiteenused, näiteks koolitusteenused.

24. Selles osas peetakse otsustavaks kriteeriumiks kohtuotsuses Madgett ja Baldwin, milles otseselt järgitakse selles kohtuasjas esitatud kohtujurist Léger' ettepanekus väljapakutud suuniseid, aluseks võetud erinevust ettevõtja kõrvalteenuste ja põhiteenuste või põhiteenustega samaväärsete teenuste vahel.(12)

25. Euroopa Kohus märgib, et on olemas ettevõtjaid, kes osutavad reisidega seotud teenuseid, kasutades sel eesmärgil kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid, mis on ainult kõrvalteenused. Kohtujurist Léger märgib selles osas ettepaneku järgmises punktis, millele kohtuotsuses otseselt viidatakse,(13) et „teenus on kõrvalteenus siis, kui see esiteks aitab kaasa põhiteenuse nõuetekohasele täitmisele ja teiseks on selle osa summaarhinnast põhiteenusega võrreldes marginaalne. See teenus ei ole klientide eesmärk ja seda ei taheta selle enese pärast, vaid see on vahend põhiteenuse kasutamiseks parimatel tingimustel”.(14) Just selles on küsimus „näiteks siis, kui hotell korraldab kohalikke veoteenuseid, et viia kliente lähedal asuvasse sihtkohtadesse”.(15)

26. Seevastu ei ole kõrvalteenusteks sellised reisidega seotud teenused, mida ettevõtjad osutavad tavaliselt enda nimel, kasutades selleks kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid, mis moodustavad reisijate makstavast koguhinnast väga olulise osa, ja mida lisaks ei pea kliendid kõrvalteenusteks.(16)

27. Euroopa Kohus kinnitas selle kriteeriumi alusel kohtuotsuses Madgett ja Baldwin, et „kui hotellipidaja pakub klientidele lisaks majutusele tavaliselt selliseid teenuseid, mis erinevad hotellipidaja tavapäraest ülesannetest ja mille läbiviimine paratamatult *mõjutab märkimisväärselt summaarhinda*, nagu vedu hotelli teatavatest kaugetest kogunemispakadest, ei saa selliseid teenuseid pidada täielikult kõrvalteenusteks”.(17) Seega kohaldatakse kuuenda direktiivi artiklit 26 hotelliettevõtjale, kes „tavaliselt pakub klientidele kindlaksmääratud hinna eest lisaks majutusele edasi-tagasi vedu hotelli ja teatavate kaugete kogunemispakade vahel ning hotellis viibimise ajal ekskursioone turismibussiga, kusjuures veoteenused ostetakse kolmandatelt isikutelt”.(18)

28. Kohtuotsuses Madgett ja Baldwin vastuvõetud liigituskriteeriumi kohaselt tuleb iSti pidada reisibürooks kuuenda direktiivi artikli 26 tähenduses. Isegi kui oletada, et iSt osutab oma klientidele tegelikult koolitusteenuseid, „mõjutab [reisiteenus paratamatult ja] märkimisväärselt [reisijate makstavat] summaarhinda” vastavalt kohtuotsuses Madgett ja Baldwin kohaldatavale kriteeriumile. Seetõttu on selge, et reisi, sealhulgas sihtriigis korraldatud vedu ja viibimist ei saa kliendid pidada kõrvalteenuseks, millel on vaid marginaalne tähendus võrreldes koolitusteenusega, mida iSt oma klientidele samuti osutab.

29. Siiski on oluline märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused käesolevas asjas artikli 26 kohaldatavuse osas põhinevad olulisel määral Euroopa Kohtu praktikal, mis käsitleb õpilasvahetusprogramme seoses nõukogu 13. juuni 1990. aasta direktiiviga 90/314/EMÜ(19) reisipakettide, puhkusepakettide ja ekskursioonipakettide kohta. Seega tekib küsimus, kas kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud erikorraga hõlmatud maksukohustuslaste tegevuse määratlust sõnastuses, mis eespool juba esitati, on põhjust muuta, pidades silmas Euroopa Kohtu hiljutist praktikat kõnealuses teises paralleelses valdkonnas ja eriti kohtuotsust AFS Intercultural Programs Finland(20).

30. Euroopa Kohus leidis selles kohtuotsuses, et reisirid, mis seisnevad umbes ühe semestri või

ühe aasta pikkuse kestusega õpilasvahetuses, mille eesmärk on õpilase käimine vastuvõtumaa koolis selleks, et ta õpiks tundma selle maa rahvast ja kultuuri, ning mille jooksul elab õpilane vabatahtlikus vahetuspererkonnas, mille liige ta sel ajal on, ei ole reisid direktiivi 90/314 tähenduses.(21)

31. On ilmselge, et kõnealusest kohtupraktikast ei ole kasu, et vastata käesolevas asjas keskele küsimusele, mis – nagu ma olen juba rõhutanud – kõlab: *kas iSti tegevuse raames osutatud reisiteenused on täielikult kõrvalteenuste laadi võrreldes teiste tema osutatavate teenustega.*

32. Täiendavalt tuleb veel lisada, et artiklis 26 taotletakse direktiivist 90/314 erinevat eesmärki, sest sellega tahetakse eelkõige ära hoida seda, et ühine käibemaksusüsteem takistab reisibüroode tegevust.

33. Järelikult ei ole põhjendatud artikli 26 tõlgendamine kitsendavalt nii, et seda peaks kohaldama vaid selliste ettevõtjate suhtes, kes osutavad enda nimel direktiivis 90/314 sätestatud „reise”.(22) Sellega seoses rõhutan, et selline artikli 26 tõlgendus oleks vastuolus eespool viidatud kohtuotsusega Van Ginkel, milles Euroopa Kohus leidis, et artiklit 26 tuleb kohaldada ka siis, kui ettevõtja ei paku isegi tõelisi reisiteenuseid – ehk teenuseid, mis sisaldavad klientide vedu –, vaid üksnes majutusteenuseid.(23)

34. Samamoodi on minu arvates otsustamisel selle üle, kas hagejat saab liigitada artiklis 26 sätestatud reisibürooks, asjakohatu argument, mis puudutab selliste reiside eesmärki ja kestust, mida ettevõtja korraldab ja pakub enda nimel, kasutades selleks kolmandate isikute osutatud teenuseid. Asjaolu, et välismaal viibimise lõppemärk on, nagu käesolevas asjas, õpingud ja täpsemalt inglise keele õppimine, ei saa mõjutada iSti liigitamist artiklis 26 sätestatud reisibürooks. Saksamaa valitsus on teistsugusel arvamusel, sest tema sõnul ei saa artiklit 26 kohaldada iSti tegevusele tema klientidele pakutavate reiside hariduseesmärgi ja kestuse tõttu.

35. Minu arvates on ilmselgelt välistatud reiside eesmärgi ja kestuse alusel vahetegemine ettevõtjatel, kes korraldavad reise ja kellele kohaldatakse artiklis 26 ette nähtud korda, ja muudel ettevõtjatel, kellele seda korda ei kohaldata. Lisaks puhtalt puhkusereisidele on vastavalt reisi eesmärgile olemas märkimisväärselt mitmekesine valik muid reise. Sellega seoses saab nimetada kohaliku keele ja kultuuri õppereiside kõrval spordi-, sanatooriumi- ja lõõgastusreise; kokanduskursuste ja veini degusteerimise reise või lühema või pikema kestusega reise, mille ajal kuulutakse muusikarühmadesse teatavate teoste esitamiseks. Kui välismaal korraldatud reisi või viibimise kestust ja eesmärke pidada otsustavaks, oleks kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud reisbüroo mõiste kohaldamisala määratlemine väga ebakindel.

36. Selline kriteerium ei oleks mitte üksnes vastuolus artikli 26 sõnastusega (selles ei mainita reiside kestust ega eesmärki), vaid ka selle artikliga kehtestatud erikorra eesmärkidega. Reiside eesmärki ja kestust ei ole lihtne kokku sobitada artiklis 26 sätestatud korra vastuvõtmise aluseks oleva lihtsustamise ideega. Hoopis vastupidi – kui vaadelda lihtsustamise eesmärke, mis põhinevad sellel, et reisibürood tegutsevad paljudes kohtades, ja mis õigustavad artiklis 26 ette nähtud marginaali maksustamiskorra vastuvõtmist, säilivad need eesmärgid käesolevas asjas täpselt nii, kui iSti peetakse maksukohustuslaseks artiklis 26 sätestatud korra kohaldamisalas.(24)

37. Artiklis 26 sätestatud reisibüroo mõiste kohaldamisala piiramine, mis põhineb reisiteenuste eesmärgil, oleks igal juhul vastuolus objektiivsetel kriteeriumidel põhineva analüüsiga, mis on selgelt oluline sellise maksu puhul, mis on ülimalt objektiivne, nagu käibemaks.(25)

38. Reisibüroo mõiste üksnes iseseisva ja mittekitsendava tõlgendamisega, mis põhineb kohtuotsuses Madgett ja Baldwin Euroopa Kohtu poolt sõnaselgelt kehtestatud objektiivsel

kriteeriumil, milles ei arvestata reisi eesmärki ega selle kestust, saab ära hoida ettevõtjate vahelise konkurentsi kahjustamise ja tagada kuuenda direktiivi ühetaolist kohaldamist.(26)

39. Lõpuks tuletan meelde, et artiklis 26 sätestatakse reisiteenuste asjakohane maksustamine. Tegemist on erikorraga võrreldes tavapärase maksustamise korraga, kuid mitte käibemaksust vabastamise korraga.

40. Järelikult on kuuenda direktiivi sätete tõlgendamist puudutava Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikaga vastuolus Saksamaa valitsuse tõlgendus, mille kohaselt oli iSti tegevuse puhul tegemist kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i sätestatud maksust vabastatud teenustega.

41. iSt on tegelikult äriühing ega näi olevat „avalik-õiguslik organisatsioon” või analoogilise seisundiga isik vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktile i. Kui kohaldada tema suhtes maksust vabastamise korda, oleks kõnealuse korra tõlgendus põhimõtteliselt vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, mille kohaselt „kuuenda direktiivi artiklis 13 maksuvabastuste kindlaksmääramiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades, et need vabastused kujutavad endast erandit üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud”.(27)

III. Ettepanek

42. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi esitatud küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklit 26 tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse ka sellise ettevõtja tehingutele, kes korraldab programme „High-School” ja „College”, milles sisaldub kolme- kuni kümnekuuline välismaal viibimine, mida viimati nimetatud korraldaja pakub enda nimel ja mille läbiviimiseks kasutatakse teiste maksukohustuslaste teenuseid.

1 – Algkeel: portugali.

2 – EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv”.

3 – Vt eelkõige 12. novembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-163/91: Van Ginkel (EKL 1992, lk I-5723) ja 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229).

4 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Van Ginkel, punktid 13 ja 14; eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 18, ja 19. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-149/01: First Choice Holidays (EKL 2003, lk I-6289, punktid 23 ja 24).

5 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Van Ginkel, punktid 15 ja 23; eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 18, ja eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus First Choice Holidays, punkt 23.

6 – Eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus First Choice Holidays, punkt 22, ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 34.

7 – Vt eespool punktid 15 ja 16.

8 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Van Ginkel, punkt 27.

9 – Euroopa Kohus märgib eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses Van Ginkel järgmist: „[k]ui reisibüroode teenused jätta kuuenda direktiivi artikli 26 kohaldamisalast välja sel põhjusel, et need hõlmavad üksnes reisijate majutust, aga mitte vedu, loodaks keeruline maksusüsteem, milles kohaldatava käibemaksu sätted sõltuksid igale reisijale pakutava teenuse koostisosadest. Selline maksusüsteem on vastuolus direktiivi eesmärkidega”.

10 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse Madgett ja Baldwin punkti 20 kohaselt: „tuleb sedastada, et reisibüroode ja turismiringreiside korraldajate erikorra põhjused kehtivad ka juhul, kui ettevõtja ei ole reisibüroo ega turismiringreiside korraldaja nende sõnade üldises tähenduses, kuid teeb identseid tehinguid muu tegevuse raames, nagu hotellipidamine”.

11 – Vt selle kohta ka komisjoni põhjendusi nõukogu direktiivi ettepanekus direktiivi 77/388/EMÜ muutmiseks reisibüroode erikorra osas (KOM(2002) 64 lõplik, EÜT C 126 E, lk 390). Seda mõtet korratakse selgelt komisjoni 8. veebruaril 2002 esitatud direktiivi ettepanekus. Komisjon teeb ettepaneku, et praegusesse artiklisse 26, mille kohaselt „loetakse reisibüroodeks ka reisikorraldajad”, lisatakse väljend „ja kõik muud maksukohustuslased, kes osutavad reisiteenuseid eespool nimetatud viisil”.

12 – Vt kohtujurist Léger’ ettepanek eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Madgett ja Baldwin, punktid 34–38.

13 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 24.

14 – Kohtujurist Léger’ ettepanek eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Madgett ja Baldwin, punkt 36.

15 – *Ibidem*, punkt 37.

16 – *Ibidem*, punkt 38.

17 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 26. Kohtujuristi kursiiv.

18 – *Ibidem*, punkt 27.

19 – EÜT L 158, lk 59; ELT eriväljaanne 13/10, lk 132.

20 – 11. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-237/97: AFS Intercultural Programs Finland (EKL 1999, lk I-825).

21 – *Ibidem*, punkt 34 ja resolutiivosa.

22 – Ma kindlasti ei leia, et kohtuotsuse AFS põhjal saaks teha sellist järeldust, et iSt-d ei saa pidada direktiivis 90/314 ette nähtud reisitegevusega tegelevaks. Nagu hageja oma kirjalikes märkustes õigesti rõhutab, ei ole iSt mittetulundusühing, erinevalt kohtuasjas AFS Intercultural Programs Finland käsitletud ühingust.

23 – Vt eespool punkt 24.

24 – Eelotsusetaotluse kohaselt korraldab iSt klientidele enda nimel reise, sealhulgas vedu sihtkohta ning majutust õppeasutustes ja peredes. iSt ei tegutse lennundusettevõtja ega partnerorganisatsiooni vahendajana sihtriigis, vaid kõnealused tehingud toimuvad paljudes

kohtades, mistõttu on täiesti põhjendatud artikli 26 kohaldamine selle aluseks oleva eesmärgi tõttu.

25 – Käibemaksusüsteemi üks aluspõhimõtetest on püüd kõrvaldada need tegurid, mis võivad kahjustada konkurentsi siseriiklikul ja ühenduse tasandil. Nagu kohtujurist Léger siiski mainib eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Madgett ja Baldwin esitatud ettepaneku punktis 32, millele viidatakse kohtuotsuse punktis 22, „saab kõnealuseid konkurentsi kahjustamisi ära hoida, kui tõlgendada artiklit 26 nii, et see hõlmab samasugust tegevust *vastavalt objektiivsetele kriteeriumidele* ja mitte vastavalt ettevõtja eelnevale liigitusele kutsetegevuse kategoorias, kuigi märkimisväärse osaga tema tegevusest kaasneks teise kategooriasse kuuluvate teenuste pakkumine”. Kohtujuristi kursiiv.

26 – Vt selle kohta eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 22, ja kõnealuses kohtuasjas esitatud kohtujurist Léger' ettepanek, punkt 32.

27 – 15. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 348/87: Stichting Uitvoering Financiële Acties (EKL 1989, lk 1737, punkt 13); 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-2/95: SDC (EKL 1997, lk I-3017, punkt 20) ja hiljutine 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-472/03: Arthur Andersen (EKL 2005, lk I-1719, punkt 24).