

Downloaded via the EU tax law app / web

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 6. juunil 2013(1)

Kohtuasi C-189/11

Euroopa Komisjon

versus

Hispaania Kuningriik

Kohtuasi C-193/11

Euroopa Komisjon

versus

Poola Vabariik

Kohtuasi C-236/11

Euroopa Komisjon

versus

Itaalia Vabariik

Kohtuasi C-269/11

Euroopa Komisjon

versus

Tšehhi Vabariik

Kohtuasi C-293/11

Euroopa Komisjon

versus

Kreeka Vabariik

Kohtuasi C-296/11

Euroopa Komisjon

versus

Prantsuse Vabariik

Kohtuasi C-309/11

Euroopa Komisjon

versus

Soome Vabariik

Kohtuasi C-450/11

Euroopa Komisjon

versus

Portugali Vabariik

Käibemaks – Reisibüroode erikord

1. Käesolevas rikkumismenetluste komplektis on komisjon seadnud kahtluse alla direktiivi 2006/112(2) tõlgenduse, millest lähtudes on kaheksa liikmesriiki asunud seisukohale, et selle direktiivi artiklites 306-310 (käesoleva ettepaneku I lisa) sätestatud käibemaksu erikord (edaspidi „erikord”) reisibüroodele on kohaldatav hoolimata sellest, kas klient on tegelikult reisija või mitte. Mõnes kõnealuste sätete keeleversioonis kasutatud terminite põhjal viidatakse sellele kui „kliendipõhisele käsitusviisile”. Komisjon väidab, et praegu kehtivate õigusnormide kohaselt (ja kooskõlas ülejäänud liikmesriikide praktikaga) on erikord kohaldatav üksnes juhul, kui klient on reisija. Tema tõlgendusviisile viidatakse teistes keeleversioonides kasutatud terminite põhjal kui „reisijapõhisele käsitusviisile”. Sisuliselt on see kõikides käesolevates kohtuasjades peamine ja neist seitsmes ainus küsimus. Käsitlen käesolevas ettepanekus ainult seda küsimust.

2. Ainult Hispaania Kuningriigi osas on komisjonil vastuväiteid veel kolme siseriiklike õigusnormide aspekti suhtes, mis on seotud erikorraga ja puudutavad vastavalt: olukordade, kus vahendajad müüvad korraldaja reisipakette, väljaarvamist erikorra kohaldamisalast, hinnas sisalduva käibemaksu summa näitamist ning maksustatava summa kindlaksmääramist maksustamisperioodi jooksul. Käsitlen neid küsimusi eraldi ettepanekus, mille esitan samuti täna.

Reisipakettide direktiiv

3. Reisipakettide direktiivi(3) artiklis 2 sätestatud määratlused ei ole käesolevas asjas otseselt asjakohased. Sellegipoolest võivad need anda kasulikku taustteavet erikorrast arusaamiseks. Reisipakettide direktiivis on määratletud järgmised mõisted:

„1. *pakettreis* – vähemalt kahe järgmise teenuse valmiskombinatsioon, mida müüakse või pakutakse müügiks summaarhinnaga, kui teenus hõlmab pikemat ajavahemikku kui 24 tundi või sisaldab öist majutust:

a) vedu;

b) majutus;

c) muud turismiteenused, mis pole seotud veo ega majutusega ja mis moodustavad pakettreisei olulise osa.

[...];

2. *korraldaja* – isik, kes [...] korraldab pakettreise ja müüb neid või pakub neid müügiks kas otse või vahendaja kaudu;

3. *vahendaja* – isik, kes müüb või pakub müügiks korraldaja koostatud pakettreise;

4. *tarbija* – isik, kes ostab pakettreise või lepib kokku selle ostmise [...], või isik, kelle nimel peamine lepingupool lepib kokku pakettreise ostmise [...], või isik, kellele peamine lepingupool või mõni muu soodustatud isik pakettreise üle annab [...];

5. *leping* – kokkulepe, mis ühendab tarbijat korraldaja ja/või vahendajaga.”

Erikord

4. Erikord tuleneb kuuenda käibemaksudirektiivi artiklist 26 (käesoleva ettepaneku II lisa).(4) Selle sisu on lihtne. Kui reisibüroo kasutab enda nimel reisivõimaluste pakkumiseks tarneid või teenuseid teistelt maksukohustuslastelt, loetakse kõik need tehingud üheks teenuseks, mis maksustatakse käibemaksuga reisibüroo liikmesriigis. Maksustatavaks summaks loetakse reisibüroo kasuminorm, s.o tema poolt müüdavasse reisipaketti hõlmatud tarnete ja teenuste tegeliku, käibemaksu sisaldava maksumuse ja tema poolt selle reisipaketi eest küsitava käibemaksuta hinna vahe.

5. Komisjoni algses ega ka muudetud direktiivieelnõus ei olnud erikorda ette nähtud ja nii puudub kirjalik kujunemislugu, millest võiks otseselt leida märke selle direktiivi eesmärgi kohta. Käesolevas menetluses aga on pooled nõus, et eesmärk oli kahetine: lihtsustada olukorda reisibüroode jaoks, kellel muidu tuleks sisendkäibemaks maha arvata või selle tagastamist taotleda eri liikmesriikides, ja tagada, et iga teenus maksustatakse seal, kus see osutatakse.

6. Ilma erikorra suguse süsteemita oleks Euroopa Liidus puhkuse? või reisipaketti koostav reisibüroo või reisikorraldaja kohustatud tasuma oma liikmesriigis väljundkäibemaksu reisipaketi koguhinnalt. Tasutud käibemaksu tagastamist peaks ta – sageli teistes liikmesriikides – taotlema sellistelt teenustelt nagu vedu, majutus, toidlustamine, ekskursioonid, ristlused ja meelelahutuse korraldamine, mida osutatakse nendes liikmesriikides. Sellega kaasneks märkimisväärne halduskeerukus ja ühtlasi oleksid niisugused teenused seetõttu käibemaksuga maksustatud mitte selles liikmesriigis, kus need tegelikult osutati, vaid liikmesriigis, kus osteti reisipakett. Nii võiks tekkida oluliselt suure käibemaksutulu väljavool turismireiside sihtkohaliikmesriikidest nendesse liikmesriikidesse, kust turistid tulevad.

7. Kui need tagajärjed välja arvata, on erikord käibemaksusüsteemis põhimõtteliselt neutraalne. Tarneahelas tervikuna ei võeta raha rohkem ega vähem kui muidu ja põhimõtteliselt ei kinnistu ükski summa süsteemis vaheetapis nii pöördumatult, et see jääb koormama ühte või teist asjaomast ettevõtjat. Sel teemal võib abiks olla võrdlev näide.

8. Kui reisibüroo poolt ostetud ja reisipaketti hõlmatud teenuste (nt vedu, hotell ja restoran) maksumus on ilma käibemaksuta 100 ja reisibüroo puhaskasuminorm nendelt teenustelt on 20 ning käibemaksu määr on 20% (kõikides asjaomastes liikmesriikides, kui neid on rohkem kui üks), siis:

– tavalise korra kohaselt teeb reisibüroo ostutehingu hinnaga 100 pluss käibemaks 20, seega on käibemaksuga hind 120; lisades käibemaksuta hinnale oma kasuminormi 20, müüb ta hinnaga 120 pluss käibemaks 24, mis teeb käibemaksuga hinnaks 144; ta arvab maha sisendkäibemaksu 20 ja deklareerib maksuhaldurile väljund? ja sisendkäibemaksu vaheks 4;

– erikorra kohaselt teeb reisibüroo ostutehingu hinnaga 100 pluss käibemaks 20, seega on käibemaksuga hind 120; lisades käibemaksu sisaldavale hinnale oma kasuminormi 20, müüb ta hinnaga 140 pluss käibemaks 4, mis teeb käibemaksuga hinnaks 144; sisendkäibemaksu ta maha ei arvesta, vaid deklareerib maksuhaldurile ainult oma kasuminormi 20 pealt väljundkäibemaksu 4.

Mõlemal juhul on käibemaksu sisaldav müügihind 144 ja maksuhaldurile laekuv käibemaks 24, mille täielikult kannab reisipaketi ostja.

9. Kui kõnealuseid teenuseid osutatakse ühes või mitmes muus liikmesriigis kui see, kus reisipakett müüakse, ei saa reisibüroo tavalise korra kohaselt lihtsalt maha arvata väljundkäibemaksust 24 sisendkäibemaksu 20. Kui ta ei ole nendes muudes liikmesriikides käibemaksukohustuslaseks registreeritud, peab ta tegema seal käibemaksutagastuse saamiseks küllaltki keerukamaid toiminguid,⁽⁵⁾ mille puhul ooteaeg võib osutuda mitte just tühiseks, võrreldes kohese mahaarvamise süsteemiga juhul, kui tehingud jäävad ühe liikmesriigi piiresse. Liiasi ei võta kõnealused liikmesriigid käibemaksu nende territooriumil osutatud teenustelt. Erikorra puhul ei teki kumbagi kirjeldatud raskust.

10. Poolte vahel ei ole vaidlust nende põhimõtete osas, mida eespool kirjeldasin. Erimeelsused tõlgendamisel puudutavad ainult seda, kas erikorra kohaldamiseks peab reisipaketti ostev isik olema reisija (isik, kes neid teenuseid vm ostetut tegelikult tarbib⁽⁶⁾) või võib ta olla ka teine reisibüroo. Nagu ilmneb, tekib see küsimus iseäranis seetõttu, et reisibüroode ja ?korraldajate (reisipakettide direktiivi terminoloogias „korraldajate”) seas on järjest tavalisem koostada puhkuse? või reisipakette, mida müüakse teisele reisibüroole või ?korraldajale (reisipakettide direktiivi terminoloogias „vahendajale”), enne kui reisipakett müüakse lõpptarbijale. Siiski oleks lahkavamusteks vähem pinda, kui keelekasutus liidu õigusaktides oleks järjepidevam.

11. Kuues keeles, milles kuues direktiiv algselt koostati (hollandi, inglise, itaalia, prantsuse, saksa ja taani) kasutati artiklis 26 läbivalt sõna „reisija” vastet, välja arvatud ingliskeelses versioonis, kus kasutati ühel korral, artikli 26 lõikes 1 erikorra kohaldamisala määratlemisel sõna *customer* („klient”): „where the travel agents deal with customers in their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of travel facilities” („kui reisibürood teevad klientidega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid”).⁽⁷⁾

12. Järjestikuste laienemistega on see anomaalia levinud teistesse keeleversioonidesse ja mõnel juhul laienenud nendesegi kohtadesse, kus inglise keeles on kasutatud sõna *traveller* („reisija”).

13. Kuuenda direktiivi eesti?, leedu?, läti?, malta?, poola?, portugali?, rootsi?, slovaki? ja sloveenikeelsed versioonid järgisid ingliskeelset, kasutades sõna „klient” või selle vastet ainult ühel korral, hispaania?, kreeka?, soome? ja ungarikeelsetes versioonides aga kasutati teisi algkeeli järgides läbivalt sõna „reisija” vastet. Tšehhi keelses versioonis kasutati läbivalt sõna „klient” vastet,

sealhulgas sealgi, kus inglise keeles oli kasutatud sõna *traveller* („reisija”).

14. Direktiivis 2006/112 see muster mõnevõrra muutus. Viies (1977. aasta direktiivi) algses keeles, välja arvatud inglise keel (taani, hollandi, prantsuse, saksa ja itaalia), samuti eesti, hispaania, kreeka, leedu, läti, sloveeni, tšehhi ja ungari keeles on läbivalt kasutatud sõna „reisija” või selle vastet. Portugali, rumeenia ja slovaki keeles on läbivalt kasutatud sõna „klient” vastet. Soome keeles on kasutatud kolmel korral sõna „klient” vastet ja kahel korral sõna „reisija” vastet.(8)

15. Komisjon tegi 2002. aastal ettepaneku kuuenda direktiivi artikli 26 muudatusteks,(9) sealhulgas sõna „reisija” läbivalt asendamiseks sõnaga „klient”.(10)

16. Seletuskirjas(11) põhjendas komisjon seda muudatusettepanekut nii:

„[...] üks peamisi probleeme, millele on tähelepanu juhtinud nii liikmesriigid kui ka reisibürood, on see, et seda korda sai rangelt võttes kohaldada üksnes siis, kui reisiteenust müüdi reisijale. Niisugune reegel oli kujundatud turuolukorra järgi 1977. aastal, mil reisipakette müüs peamiselt reisibüroo otse reisijale. Tänapäeval on olukord oluliselt muutunud. Selles sektoris tegutseb rohkem isikuid ja pakettreiside pakkumine on killustunud kui 1977. aastal. Nii osutatakse järjest rohkem reisiteenuseid kas teistele reisibüroodele või teistele maksukohustuslastele, kes kasutavad reisiteenuseid oma töötajate motiveerimiseks või oma ettevõtluse raames, nt seminaride tarvis.

Praegune olukord, kus erikord ei ole kohaldatav, kui reisiteenus müüakse isikule, kes ei ole reisija, ei taga enam käibemaksutulu jaotumist sellesse liikmesriiki, kus teenus tegelikult tarbitakse. Kui reisibüroo müüb reisipaketi teisele reisibüroole, tuleb kohaldada tavapäraseid maksustamiseskirju. See tähendab, et ta peab saama maha arvata enda tarnijatele makstud sisendkäibemaksu ja oma asukohaliikmesriigis võtta käibemaksu teisele reisibüroole müüdava pakettreisi koguväärtuselt. Sel juhul ei jaotu algsest teenuse (nt. hotellimajutuse) osutamisest tekkiv käibemaksutulu enam nendesse liikmesriikidesse, kus need eri teenused tarbitakse, vaid suundub reisibüroo asukohaliikmesriiki.

Selle ärahoidmiseks kohaldavad mitu suure turismitööstusega liikmesriiki teistsugust selle artikli tõlgendust ja laiendavad erikorra kohaldamisala olukordadele, kus reisibürood osutavad reisiteenuseid muudele klientidele peale reisijate. Selle tulemusel on erikorra algsed eesmärgid – lihtsustamine ja tarbimisliikmesriigis maksustamine – paremini täidetud.

Paraku viib see liidu piires erikorra eritaolise kohaldamiseni, mis ei ole kooskõlas siseturu nõuetekohase toimimisega ja moonutab konkurentsi eri liikmesriikides asuvate ettevõtjate vahel. Selline olukord on lubamatu ja sellepärast teeb komisjon ettepaneku muuta artikli 26 lõike 2 esimest lauset nii, et sealt kustutatakse sõna „reisijale”.

Selle tulemusel laieneb erikorra kohaldamisala oluliselt. Muudetud redaktsioonis erikorda tuleb kohaldada kõikidele reisibüroode tehingutele, mis vastavad artikli 26 lõikes 1 näidatud tingimustele, hoolimata sellest, millise kliendiga on tegu (eraisik, maksukohustuslane, ettevõtja, teised reisibürood jt).”

17. Seda ettepanekut ei ole seni vastu võetud. See on jäänud pidama nõukokku, kus, nagu ilmneb, ei ole kokkuleppele jõutud.

Menetlus

18. Selline on sisuliselt olukord, kus komisjon 2006. aastal analüüsis erikorra kohaldamist kogu

Euroopa Liidus ja asus seisukohale, et 13 liikmesriiki rakendavad erikorda vääralt (täpsemalt, kohaldavad kliendi?, mitte reisijapõhist käsitusviisi). Mõned nendest liikmesriikidest(12) muutsid seejärel oma õigusakte, teised aga mitte. Ehkki komisjon soovis jätkuvalt oma ettepaneku rakendamist, oli ta seisukohal, et ühetaolisus siseturul on hädavajalik ja mõnede reisibüroode ebaõiglasele konkurentsieleelisele tuleb lõpp teha.(13)

19. Sellepärast saatis komisjon EÜ artiklis 226 (nüüd ETLT artikkel 258) sätestatud korra kohaselt 23. märtsil 2007 kõikidele kaheksale liikmesriigile, keda käesolevad kohtuasjad puudutavad, ametlikud märgukirjad. Nende vastuseid arvestades saatis ta põhjendatud arvamused nendest liikmesriikidest seitsmele 29. veebruaril 2008 ja kaheksandale, Hispaania Kuningriigile 9. oktoobril 2009. Kuna liikmesriigid põhjendatud arvamus ei järginud, esitas komisjon ajavahemikus 20. aprillist kuni 1. septembrini 2011 käesolevad hagiavaldused. Ta palub Euroopa Kohtul tuvastada, et lubades reisibüroodel kohaldada erikorda reisiteenuste osutamisel muudele isikutele peale reisijate, on liikmesriigid rikkunud oma kohustusi, mis tulenevad direktiivi 2006/112 artiklitest 306-310.

20. Kõikides kohtuasjades on läbi viidud täielik kirjalik menetlus, välja arvatud kohtuasjas C-293/11: komisjon vs. Kreeka, kus komisjon ei kasutanud repliigi esitamise õigust. Mitu liikmesriiki esitasid üksteise kohtuasjades oma kirjalikud seisukohad menetlusse astujatena. Ühine kohtuistung peeti 6. märtsil 2013 ja seal esitasid suulisi seisukohti komisjon ja kõik asjaomased liikmesriigid.

21. Üheski käesolevatest kohtuasjadest ei ole vaidlustatud seda, et kõnealustes siseriiklikes õigusaktides on rakendatud kliendipõhist käsitusviisi. Sellepärast ei pea ma vajalikuks neid õigusnorme siin korrata. Küsimus (ainus küsimus seitsmes kohtuasjas ja esimene küsimus kohtuasjas C-189/11: komisjon vs. Hispaania) on lihtsalt selles, kas see käsitusviis on korrektne või kas, nagu komisjon märgib, direktiivi 2006/112 artiklid 306-310 korrektselt tõlgendatuna nõuavad liikmesriikidelt reisijapõhise käsitusviisi kohaldamist.

Peamiste argumentide lühikokkuvõte

22. Komisjon ja kostjateks olevad liikmesriigid on kõik nõus, et: 1) erikorra eesmärk on lihtsustada menetlusi ja tagada õiglane käibemaksutulu kogumine ilma muude eranditeta käibemaksusüsteemist; 2) kuigi praegu on tavaline, et reisi- või puhkusepaketi koostab üks reisibüroo või reisikorraldaja ja see müüakse teisele reisibüroole või reisikorraldajale, enne kui see lõpuks müüakse reisijale või puhkusele viibijale, ei olnud see nii kuuenda direktiivi vastuvõtmise ajal 1977. aastal; 3) käibemaksueeskirjade ühtlustatud kohaldamiseks kõikides liikmesriikides on vaja ühetaolist tõlgendust, mille puhul ei tehta vahet reisibüroode vahel; 4) erikorra eesmärkide saavutamiseks kõige paremini sobiv tõlgendus kajastub kliendipõhises käsitusviisis; ja 5) tegelikkuses järgitakse kostjateks olevates liikmesriikides seda käsitusviisi. Kuna kõik need punktid on vaidluse alt väljas, ei pea ma vajalikuks neid siin üksikasjalikult käsitleda; pealegi saan ma kõikide nende punktidega nõustuda ja edaspidi antud hinnangus ma neid rohkem ei kaalu. Piisab sellest, kui märkida, et punktide 1 ja 4 osas olen ma peamised aspektid esile tõstnud oma kirjelduses erikorra kohta,(14) punktid 2 ja 5 on faktilised asjaolud, millega on nõustutud, ja punkt 3 ei kätke endas mingeid vastuolusid.

23. Kuigi selle üle, et kogu liidu piires on vaja ühtset, ühtlustatud tõlgendust, ei vaielda, on komisjon seisukohal, et kliendipõhise käsitusviisiga kaasnevat laiemat tõlgendust ei saa saavutada õigusakte muutmata (*de lege ferenda* seisukoht), liikmesriigid aga arvavad, et seda laiemat tõlgendust saab – ja tuleb – kohaldada kõnealustele õigusnormidele nende olemasoleval kujul (*de lege lata* seisukoht).

24. Komisjoni argumendi tugitelg on keeleline. Ainult ühes kohas viiest kasutati ühes kuuest

kuuenda direktiivi artikli 26 algsest keeleversioonist termini „klient” vastet; kõikides teistes kohtades ja kõikides teistes keeleversioonides – sealhulgas keeles, milles lõplikku teksti arutati ja milles see heaks kiideti – kasutati läbivalt termini „reisija” vastet. Seega on selge seadusandja tahe, et erikord piirduks juhtudega, mil reisibüroo müüb teenust reisijale otse.(15)

25. Peale selle on komisjon seisukohal, et kaks kõnealuses sättes kasutatud lauseosa ei oleks muidu sisukad. Kui silmas oleks peetud tähendust „klient”, oleksid kuuenda direktiivi artikli 26 lõikes 1 (direktiivi 2006/112 artikli 306 lõikes 1) kasutatud sõnad „enda nimel” ülearused, sest reisibürood tegutsevad alati enda nimel, kui nad suhtlevad klientidega (kes nendelt otse teenuseid ostavad), ent mitte alati, kui nad suhtlevad reisijatega (kes ei pruugi olla samad isikud). Ja kuuenda direktiivi artikli 26 lõikes 2 (direktiivi 2006/112 artiklites 307 ja 308) oleksid sõnad „reisijale osutatavaks” ja „reisija poolt tasutud” („reisija poolt tasutav”) ebaloogilised, kui teenuse ostja oleks teine reisibüroo: kui ühe reisibüroo koostatud pakettreis müüakse teisele reisibüroole, enne kui see müüakse reisijale, siis kuidas saab arvutada esimese reisibüroo kasuminormi (käibemaksuarvestuse alus), kui see pakettreis tuleb lugeda „[selle] reisibüroo poolt reisijale osutatavaks üheks teenuseks”, ent teine reisibüroo rakendab oma kasuminormi?

26. Samuti rõhutab komisjon, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb sätteid, mis kujutavad endast erandit üldpõhimõttest, tõlgendada täht-tähelt.(16) Erikord on erand põhimõttest, et maksustatakse tehingute ahela igas etapis ja sisendmaks arvatakse maha igas etapis enne jaemüüki.(17)

27. Kuigi komisjon nõustub, et kliendipõhine käsitusviis sobiks paremini erikorra eesmärkide saavutamiseks, rõhutab ta, et liikmesriigid on kohustatud kohaldama liidu käibemaksualaseid õigusnorme ka siis, kui nad ei pea neid täiuslikeks.(18)

28. Sellegipoolest täpsustab komisjon, et ta on seisukohal (mille ta näib tuletavat erikorra eesmärgist, mitte õigusaktide sõnastusest), et kui ettevõtja, kes (juriidilise isikuna) ei saa ise olla „reisija”, ostab pakettreisi oma töötajale kasutamiseks, tuleks kohaldada erikorda. Oluline on lihtsalt see, et pakettreisi ei müüda tegelikule reisijale edasi.

29. Kostjateks olevad liikmesriigid(19) seevastu toonitavad vajadust tagada erikorra eesmärkide saavutamine.

30. Komisjoni peamise keelelise argumendi kohta rõhutavad nad, et ühes keeleversioonis kasutatud liidu sätte sõnastus ei saa olla selle sätte tõlgendamise ainus alus ja sellele keeleversioonile ei saa anda eelist muude keeleversioonide ees. Kui keeleversioonides on erinevusi, tuleb sätet tõlgendada lähtuvalt selle õigusnormistiku eesmärgist ja üldisest ülesehitusest, mille osa see säte on.(20) Euroopa Kohus on kohaldanud niisugust teleoloogilist käsitusviisi oma otsuses, et erikord on kohaldatav hotellipidajale, kes pakub oma klientidele pakettreisi, mille sisse kuuluvad majutus, edasi-tagasi sõit ja bussiekskursioon, kui veoteenused ostetakse kolmandatelt isikutelt, ehkki hotellipidaja ei ole rangelt võttes reisibüroo ega reisikorraldaja.(21) Samamoodi tuleb seda käsitusviisi kohaldada käesolevas asjas, et tagada erikorra eesmärkide korrektne saavutamine.

31. Sisutus, mida komisjon näeb tekkivat teatavates lauseosades, ei ole liikmesriikide arvates määrav. Kõnealuste sätete ingliskeelses versioonis (millest on tulenenud kõik muud terminid „klient” sisaldavad versioonid), on viidatud mitte reisibüroodele, kes teevad enda nimel tehinguid *enda klientidega*, vaid reisibüroodele, kes teevad enda nimel tehinguid *klientidega* (kes ei pruugi tingimata olla nende enda kliendid). Seega ei ole see sõnastus ilmselgelt ülearune – ja igal juhul on komisjon selle sõnastuse oma muudatuseettepanekusse sisse jätnud. Kuna aga on sätestatud, et reisibüroode suhtes, kes tegutsevad üksnes vahendajana, erikorda ei kohaldata, võivad sõnad „enda nimel” olla ülearused mis tahes tõlgenduse puhul. Ja nagu Euroopa Kohus on otsustanud,

ei saa sõnu „reisija poolt tasutav” tõlgendada sõna-sõnalt, vaid need võivad tähendada ka kolmandate isikute makseid.(22)

32. Kostjateks olevad liikmesriigid osutavad ka sellele, et Euroopa Kohus on järjepidevalt märkinud, et käibemaksusüsteemi põhimõtete erandite kitsendava tõlgendamise nõue ei tähenda, nagu tuleks kasutatud mõisteid tõlgendada nii, et nende ettenähtud toime kaob, ja et igal juhul peab tõlgendamine olema kooskõlas taotletavate eesmärkidega ja neutraalse maksustamise põhimõttega.(23)

33. Nimetatud liikmesriigid märgivad, et komisjoni viide otsusele kohtuasjas C-304/05: komisjon vs. Hispaania(24) ei ole asjakohane. See kohtuasi puudutas kuuenda direktiivi sätet, mille tõlgendus selgus sõnastusest. Käesolevas asjas on ilmne, et käsitletav sõnastus võib ajendada ja ongi ajendanud erisuguseid tõlgendusi.

Hinnang

34. Euroopa Kohus on käesolevas menetluses sattunud häirivasse olukorda. Selles, kuidas direktiivi 2006/112 artiklite 306-310 keeleversioonides on kasutatud sõnu „klient” ja „reisija” (mis kumbki ei ole määratletud), ei paista mingit järjepidevust. Komisjoni tehtud ettepanek olukorra lahendamiseks (mis ka ise ei olnud keelelise järjepidevuse musternäidis) ei ole leidnud nõusolekut nõukogus, kuhu see esitati rohkem kui aastakümne eest. Tegu paistab olevat kui mitte patiseisuga, siis vähemalt olukorraga, kus ühetaolise käsitusviisi äraotsustamiseks ei leidu piisavalt ühist tahet. On kaks teineteisega sobimatut tõlgendust, mida kumbagi saab argumentidega toetada. Kaheksa (varem vähemalt 13) liikmesriiki tõlgendavad kõnealuseid õigusnorme ühtviisi, ülejäänud aga – kellest ükski ei ole soovinud oma seisukoha esitamiseks menetlusse astuda – teistviisi, kusjuures kumbki käsitusviis ei ole tingimata seotud sellega, kas direktiivi 2006/112 vastavates keeleversioonides on kasutatud sõna „reisija” või „klient”.

35. Raske on vältida muljet, et Euroopa Kohtul palutakse teha otsus käibemaksupoliitilises (ja õigusaktide koostamise) küsimuses, mis on liikmesriikidele ja seadusandjale üle jõu ja tahtmise käinud.

36. Olgu sellega nii või teisiti, peab Euroopa Kohus andma õigusliku tõlgenduse praegusele tekstile, mis määrab, kas komisjoni hagid on (käesolevas ettepanekus käsitletavas küsimuses) põhjendatud või mitte.

37. Selles kontekstis ei saa ühe või teise käsitusviisi vastu võtnud liikmesriikide arv Euroopa Kohtu analüüsis minu arvates üldse kuidagi õiguslikult oluline olla (ka siis, kui see võiks olla seadusandja jaoks mingil määral oluline poliitiline kaalutlus). Olenemata selle analüüsi tulemusest tuleb olulisel arvul liikmesriikidel hakata oma õigusakte muutma. Samamoodi näib mulle, et erilist veenmisjõudu ei saa omistada ka praktilistele raskustele, mis võivad reisibüroodel tekkida ühe või teise tõlgenduse korral, kui seda ühetaoliselt kohaldada, – muidugi peale nende, mille ärahoidmiseks on erikord konkreetselt ette nähtud. Tõenäoliselt ei ole kumbki lähenemisviis praktikas täiuslik, ent kui vähemalt kaheksa (varem vähemalt 13) liikmesriiki on suutnud kõnealused sätted märkimisväärse aja jooksul teatud viisil rakendada, näib, et selle rakendamisviisiga (käsitletuna eraldi, mitte osana sisemiselt vastuolus olevast tervikust) kaasneda võivad raskused ei ole samuti tõenäoliselt otsustavad.

38. Kui erikorda reguleerivad õigusnormid oleksid ühemõttelised, peaks nende selge tähendus põhimõtteliselt kehtima ka siis, kui see mingil määral nõrgendaks erikorra eesmärkide saavutamist. Minu arvates aga on nendes tõlgendamisruumi ning Euroopa kohus peab silmas pidama erikorra eesmärki ja üldist ülesehitust ning enda varasemaid otsuseid selles kontekstis.(25)

39. Kasutu näib otsida vastust üksikasjalikult analüüsides seda juhuslikkust, millega termineid „reisija” ja „klient” või nende vasteid on praegu direktiivi 2006/112 artiklite 306?310 eri keeleversioonides kasutatud. Komisjon rõhutab, et sõna „klient” vastet kasutati ainult ühel korral ainult ühes kuuest kuuenda direktiivi artikli 26 algsest eri keeleversioonist, ja ta on selgitanud, kuidas see anomaalia tekkis ja siis levis. Komisjon on veendunud – ja ma ei näe vajadust seda veendumust kahtluse alla seada –, et nõukogu kavatsus oli kasutada läbivalt sõna „reisija” vastet.

40. Siiski ei arva ma, nagu saaks kavatsusest kasutada järjepidevalt sõna „reisija” tingimata järeldata, et sellega kaasnes kavatsus piirduda erikorra kohaldamisel olukordadega, kus reisibüroo sõlmib tehingu otse füüsilise isikuga, kes hakkab osutatavat teenust tarbima või kasutama.

41. Sõna „reisija” on selle tavatähenduses tõepoolest raske tõlgendada nii, et selle tähendussisu hõlmab „teist reisibürood”. Ent kontekstuaalne lugemine, arvestades nende sätete eesmärki ja üldist ülesehitust, võib viia laiemale tõlgenduseni.

42. Ühelt poolt ei saa sõna „reisija” tõlgendus olla erikorra kontekstis rangelt grammatiline. Robert Louis Stevensoniga jaoks võis lootusrikas reisimine olla etem kui päralejõudmine,(26) kuid vahest oleks ta end tundnud vähem lootusrikkana, kui tema teekonnal oleksid ees oodanud hilinenud lennud, ülerahvastatud lennuki kitsad istekohad või maitsetu toit pisikesel plastkandikul. Paljude, kui mitte kõigi tänapäeva puhkusereisijate jaoks on fookus nihkunud: loeb sihtkoht, mitte teekond,(27) ja reisija võib broneerida puhke- või muu majutuse reisibüroo kaudu, samal ajal korraldades ise oma kohalejõudmise. Konkreetset selline oli olukord näiteks kohtuasjas Van Ginkel(28) seoses „motoriseeritud puhkustega”, mis Euroopa Kohtu otsusel kuulusid erikorra kohaldamisalasse. Pealegi on selge, et isik võib osta pakettreisi, mida hakkab kasutama teine isik, kuid oleks üllatav, kui selle ostutehingu käibemaksuga maksustamine oleneks sellest, kas ostjaks oli tegelik reisija või tema sugulane, puhkusekaaslane vms. Samuti ei ole tõesti ühtki põhjust, miks reisibüroo kaudu tellitud puhkus peaks üldse sisaldama oluliselt reisimist: ka spaakülastuse täispaketi broneerimine omaenda kodulinnas võib olla reisibüroo kaudu mugavam (või reklaampakkumise korral ka odavam) kui otse.(29) Seetõttu ei pea „reisija” erikorra tähenduses olema tingimata see, kes „reisib”, ja „reisivõimalused” või tegelik „reis” ei pea olema osa paketist, mille suhtes reisibüroo peab erikorda kohaldama.

43. Teiselt poolt – ilma et oleks vaja teha konkreetseid järeldusi sellest, kuidas sõna „klient” või selle vastet on eri keeleversioonides kasutatud – kaldub pelgalt seegi, kuidas sellel terminil on lastud õigusnormidesse imbuda ja seal paljuneda, kummutama seisukohta, et seadusandja on eales omistanud sõnale „reisija” otsustavat tähtsust. Peale selle võib märkida, et üha kasvavat termini „klient” kasutamist seadusandlikes normides on saatnud reisibüroode vahelise puhkuse- või reisipakettide müügi sagenemine.

44. Sellepärast näib mulle, et seadusandlik kavatsus kasutada reisibüroolt reisi?, majutus? vms teenuseid ostva isiku tähistamiseks ühtset terminit – ja „reisija” oli selleks mugav termin – ei nõua selle termini tähenduse piirdumist ühe iseäranis kitsa niisuguste isikute kategooriaga.

45. Igal juhul ei soovi ka komisjon ise sõna „reisija” grammatiliselt tõlgendada: ta hõlmab selle mõiste tähendussisusse näiteks ettevõtja, kes ostab teenuseid oma töötajatele, ja ainus tingimus on komisjoni meelest see, et reisipaketti ei tohi edasi müüa lõpptarbijale, kes iganes see ka on.

46. Nii ei saa ma erikorda reguleerivate õigusnormide teksti ühemõtteliseks pidada ka eeldusel, et algne kavatsus oli läbivalt kasutada terminit „reisija” –, mis juba ise ei ole vaba mitmetimõistetavusest.

47. Nendel asjaoludel võib seda terminit minu arvates tõlgendada nii, et see laieneb ka teistele klientidele peale füüsiliste isikute, kes reisibüroolt ostetud reisi? või puhketeenuseid tegelikult kasutavad (või nagu komisjon välja pakub, peale nende, kes neid selliste isikute huvides ostavad), ja tõepoolest ka reisibüroodele, kes teenuseid seejärel edasi müüvad. Arvestades ebaselgust eri keeleversioonide vahel, tuleks seda nii tõlgendada, kui erikorra süsteemi eesmärk ja üldine ülesehitus seda nõuavad. Euroopa Kohus on seda nõuet arvestades juba tõlgendanud mõistet „reisibüroo” nii, et see hõlmab hotellipidajat, kes pakub vedu ja ekskursioone hõlmavat majutuspaketti, ja ettevõtjat, kes korraldab keele? ja õppereise välismaale.(30) Veel ühe paralleeli saab tõmmata sellega, kuidas Euroopa Kohus tõlgendas mõistet „spordiga tegelev isik” – mida, nagu ta möönis, kasutatakse tavaliselt üksnes füüsiliste isikute kohta – nii, et see võib kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti m (nüüd direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt m) tähenduses hõlmata ka juriidilisi isikud ja organiseeritud isikute ühendusi.(31)

48. Äärmiselt oluline on see, et kui arvata erikorra kohaldamisalast välja reisi? või puhkusepakettide müük ühelt reisibüroolt või reisikorraldajalt teisele reisibüroole, kes selle edasi müüb, tekiks otsene vastuolu nende kahe eesmärgiga, mille saavutamiseks – nagu käesoleva kohtuasja pooled nõustuvad – see kord ette nähti.

49. Euroopa Kohus on tunnistanud eesmärgi kohandada maksustamiskoha, maksustatava summa ja sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitlevaid tavapäraseid eeskirju selleks, et võtta arvesse reisi? või puhkusepaketi sisalduvate teenuste ja nende osutamise kohtade arvukust, millega kaasnevad reisibüroode ja ?korraldajate jaoks sellist laadi praktilised raskused, mis takistavad nende tegevust.(32) Kui reisibüroo A koostab reisipaketi, mis koosneb näiteks bussireisist mitmesse liikmesriiki koos majutuse, restoranieinete ja huviväärsuste külastamisega igas sellises liikmesriigis, ning müüb selle paketi reisibüroole B, kes müüb selle edasi füüsilistele isikutele, kes sellele reisile lähevad, seisab tekkivate praktiliste raskustega vastamisi A, mitte B. Ka siis, kui koht, kus A müüb paketi B?le, ei ole B asukohaliikmesriigis, ei ole B raskused põhimõtteliselt suuremad nendest, mis kaasnevad lihtsa piiriülese ostu-müügitehinguga – nimelt on tal vaja saada käibemaksutagastus või arvata maha sisendkäibemaks teises liikmesriigis sooritatud tehingult. B olukord üksi ei pruugi tingimata õigustada erikorra kohaldamist. Seevastu A peab tegelema sisendkäibemaksuga eri liikmesriikides eri hindadega osutatavatelt eri teenustelt – just sellise olukorraga, mille leevendamiseks erikord on ette nähtud. Ent reisijapõhise käsitlusviisi korral, mida komisjon käesolevas menetluses pooldab, saab erikorrast kasu B üksi, A aga mitte.

50. Samalaadsed kaalutlused kehtivad teise eesmärgi suhtes, milleks on tagada käibemaksutulu korrektne jaotamine sellesse liikmesriiki, kus vastav teenus tegelikult osutatakse ja saadakse. Kui eespool toodud näites ei kohaldataks A ja B vahelise müügitehingu suhtes erikorda, tagastataks külastatud liikmesriikides turistidele osutatud – ja nende poolt kasutatud teenustelt tasutud käibemaks A?le, mille tagajärjel tõenäoliselt makstaks talle need summad suured osas või kogu ulatuses puhtalt tagasi(33) ja nendel liikmesriikidel jääks käibemaksutulu saamata. Kuigi käibemaks on liidu tasandil ühtlustatud, on see siseriiklik maks, mille suhtes iga liikmesriik rakendab omaenda maksumäära ja omaenda üksikasjalikud eeskirjad. Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõikes 2 on see liigitatud „üldiseks tarbimismaksuks”. Ehkki direktiivi 2006/112 V jaotises (artiklid 31-61) on sätestatud erinormid seoses piiriüleste aspekti hõlmavate kaubatarnete

või teenuste osutamise kohaga, on tarbimismaksule loomumane, et see peaks „kristalliseeruma” tegeliku tarbimise hetkel ja kohas (s.t käibemaksu suguse mittekumuleeruva mitmeetapilise maksu puhul tarneahela lõpus lõpptarbimise hetkel ja kohas). Vaidlusaluses olukorras osutatakse ja tarbitakse kõnealuseid teenuseid füüsiliselt ühes ja samas liikmesriigis. Piiriülene aspekt on nende teenuste puhul sisuliselt kunstlik: A liikmesriigis osutatakse A teenuseid, mitte külastatavates liikmesriikides asuvate teenuseosutajate omi. Seetõttu oleks mitte ainult erikorra süsteemi eesmärkidega, vaid ka ühise käibemaksusüsteemiga, mida erikord on ette nähtud toetama, aluspõhimõtteliselt vastuolus see, kui ühes liikmesriigis tarbimisest tekkiv tulu koguneb teisele liikmesriigile, kus seda tarbimist otseselt võimaldanud teenuseid ei osutatud.

51. Tõepoolest tuleb üldisest korrast ette nähtud erandeid tõlgendada rangelt, kuid nagu liikmesriigid on osutanud, ei tähenda see, nagu tuleks kasutatud mõisteid tõlgendada nii, et nende ettenähtud toime kaob. Käesolevas asjas oleks komisjoni pakutud tõlgendusel just selline tagajärg.(34)

52. Selle põhjal olen sunnitud järeldama mitte ainult seda, et erikorra eesmärkide saavutamiseks sobib kliendipõhine käsitusviis paremini kui reisijapõhine, vaid sedagi, et viimati nimetatud käsitusviis tegelikult nurjab nende eesmärkide saavutamise sedalaadi olukordades, milles seda tuleks komisjoni sõnul kohaldada. Mulle näib see järeldus piisav, et õigustada komisjoni hagide rahuldamata jätmist kõikides käesolevates kohtuasjades (mööndusega, et kohtuasjas C?189/11: komisjon vs. Hispaania ootavad lahendamist veel kolm küsimust).

53. Sedasi võib olla kasulik lühidalt ära mainida kostjateks olevate liikmesriikide muud olulisemad argumendid, mis samuti seda seisukohta toetavad, ja vastata mõnele komisjoni esitatud argumendile.

54. Esiteks rõhutavad liikmesriigid käibemaksusüsteemi kätketud neutraalse maksustamise põhimõtet selles mõttes, et käibemaksuga maksustamisel ei tohi moonutada tarnijate vahelist konkurentsi.(35) Nad tõstavad esile, et kuna (nagu olen eespool punktides 49 ja 50 selgitanud) komisjoni pakutud tõlgendus ei leevenda reisipaketi koostamisega kaasnevaid praktilisi ja haldusraskusi, kui pakett müüakse teisele reisibüroole, annab see tõlgendus suurematele reisikorraldajatele ja ?büroodele eelise väiksemate ees, kellel on vähem tõenäoliselt olemas nende raskustega toimetulekuks vajalikud ressursid. Seetõttu on viimati nimetatud vähem suutelised koostama teistele reisibüroodele müüdavaid pakette. Liati kaasneb komisjoni tõlgendusega õigustamatult see, et maksukohustuslase tehingud saavad käibemaksuga maksustamisel erineva kohtlemise osaliseks tema kliendi isiku, mitte aga tehingu või teenuse osutajaga seotud kriteeriumi põhjal.

55. Nõustun selle hinnanguga. Suuruse kriteerium annab suurematele reisibüroodele eelise väiksemate ees ka muudes aspektides, kuid käibemaksueeskirjade kohaldamisel ei tohiks diskrimineerimist veelgi suurendada. Samuti on tõsi, et neutraalsuse põhimõte on selles tähenduses mitte esmase õiguse norm, mis saaks olla sätte õiguspärasuse tingimuseks, vaid tõlgendamispõhimõte, mida tuleb kohaldada koos teiste selliste põhimõtetega.(36) Käesolevas asjas aga toetab selle kohaldamine seisukohta, millele olen jõudnud vastavalt põhimõttele, et ebaselge tähendusega sätet (eriti kui keeleversioonid on omavahel vastuolus) tuleb tõlgendada lähtuvalt selle õigusnormistiku eesmärgist ja üldisest ülesehitusest, mille osa see säte on.

56. Teiseks on komisjon argumenteerinud, et sõnad „enda nimel” direktiivi 2006/112 artiklis 306 on kliendipõhise käsitusviisi vastuvõtmise korral ülearused, sest reisibürood sõlmivad oma klientidega tehinguid alati enda nimel (kui see nii ei oleks, ei oleks isikud, kellega nad tehinguid sõlmivad, nende kliendid).

57. See argument näib nõrk. Ehkki tõepoolest tuleb eeldada, et õigusaktis kasutatud sõna või

fraas teenib oma ettenähtud eesmärgi, ei saa ma nõustuda, et pelgalt ülearust sõnastust ära hoidev tõlgendus peaks olema üle tõlgendusest, mis palju selgemini teenib õigusnormistiku kui terviku ettenähtud eesmärgi. Ülearune sõnastus ei ole õigusaktides tundmatu nähtus. Käesoleval juhul võib sõnu „enda nimel” kergesti näha lihtsalt kui ennetavaid seoses sellega, et järgmises lauses on arvatud välja reisibürood, kes tegutsevad üksnes vahendajana. Lisan veel, et komisjoni 2002. aasta ettepanekus kuuenda direktiivi artikli 26 muutmiseks on jätkuvalt kasutatud sõnastust „kui reisibürood teevad klientidega tehinguid enda nimel” – seega väidetavat liigsust põlistades.

58. Kolmandaks märgib komisjon, et „kasuminormi” määratlus direktiivi 2006/112 artiklis 308 on kliendipõhise käsitusviisi korral kohaldamiskõlbmatu. Kui reisibüroo A koostab paketi ja müüb selle reisibüroole B, kes müüb selle reisijale, siis kuidas saab A kasuminorm olla reisija poolt tasutava käibemaksuta hinna ning A jaoks teistelt maksukohustuslastelt saadud, otseselt reisija huvides tehtud tarnete või teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui kliendi makstav hind sisaldab mitte ainult A, vaid ka B kasuminormi?

59. See probleem kaob, kui sõna „reisija” tuleb õigusaktide praeguse sõnastuse korral tõlgendada – nagu mina arvan – laialt, nii et selle tähendussisusse kuuluvad eri liiki kliendid, nende hulgas teised reisibürood.(37) Pealegi, nagu asjaomased liikmesriigid on osutanud, ei saa sõnu „reisija poolt tasutav” selles kontekstis grammatiliselt tõlgendada.(38)

60. Neljandaks viitab komisjon otsusele kohtuasjas C-204/03: komisjon vs. Hispaania,(39) väites, et liikmesriigid ei tohi kõrvale jätta käibemaksudirektiivide selgeid sätteid selleks, et saavutada nende õigusaktide üldiste eesmärkidega tihedamas kooskõlas olev tulemus.

61. Selles osas nõustun jällegi liikmesriikidega, et kohtupraktika ei välista niisuguse tulemusega tõlgendust, kui see ei ole vastuolus selge ja ühemõttelise õigusnormiga. Nagu on ulatuslikult tõendatud, ei ole käesolevas menetluses vaidluse all olevad sätted ühemõttelised.

62. Lõpuks tuleb siiski tunnistada, et kliendipõhine käsitusviis ei ole imerohi kõikide erikorra võimalike puuduste vastu. Erikorra olulisima tagasilöögi on sõnastanud komisjon kuuenda direktiivi muudatusettepanekute seletuskirjas:

„Samuti tõstatasid mitu liikmesriiki ärireiside küsimuse ja probleemi, mida see põhjustab äriühingutele, kes on tegelikult pakettreiside lõpptarbijad, kuna nad ei saa artiklisse 26 pakutavate uute sätete kohaselt sisendkäibemaksu jääki maha arvata. Kui nad tellivad pakettreise reisibüroost, peavad nad tasuma hinna koos käibemaksuga ja nii ei saa see äriühing seda käibemaksusummat maha arvata, kuigi seda pakettreise kasutatakse ärieesmärgil. Selle tagajärjel tekib jääkkäibemaks tarbimisahela vaheetapis, mis on vastuolus ühenduse käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõttega.”(40)

63. Ehkki seda probleemi on tunnistatud, ei ole muudatusettepanekus püütud seda lahendada. Käesolevas menetluses pakub komisjon tõlgendust, mille kohaselt mõiste „reisija” hõlmaks ärireise ostvaid äriühinguid – ja milles seega sel määral kohaldatakse sisuliselt kliendipõhist käsitusviisi (ja seda tehes kinnistatakse vaheetapis jääkkäibemaksu).

64. Selle probleemi saaks ära hoida vaid siis, kui võetakse vastu reisijapõhine käsitusviis selle kõige rangemas tõlgenduses, mille kohaselt erikorda kohaldatakse üksnes juhul, kui reisibüroo klient on füüsiline isik, kes müüdavad teenused tarbib. Kui klient on käibemaksukohustusega juriidiline isik, kohaldatakse tavapärasest korda ning kui soetatud teenuseid kasutatakse rangelt ärieesmärgil ja soetamiskulud moodustavad osa ettevõtja maksustatavast käibest, võib kogu käibemaksu nendelt teenustelt, lisaks käibemaksule reisibüroo kasuminormilt, maha arvata selle käibe eest tasutavalt maksult ning maksukohustuslaste käibemaksu neutraalsuse põhimõtte oleks järgitud.

65. See tõlgendus aga ei ole seesama, mille komisjon reisijapõhise käsitusviisi jaoks välja pakub. Liati on erikorra eesmärgid, nagu pooled on nõustunud, nimelt lihtsustada menetlusi ja tagada käibemaksutulu korrektne jaotumine. Puuduvad märgid, et sellega kavatsesi ka tagada maksustatavateks ärieesmärkideks kasutatud reisiteenuste sisendkäibemaksu täielik mahaarvatavus, isegi kui see olnuks soovitatav eesmärk.

66. Seetõttu ei pane kirjeldatud probleemi olemasolu mind muutma järeldust, et erikorra õigel tõlgendamisel tuleb kohaldada kliendipõhist käsitusviisi, mille tulemusel tuleb komisjoni hagid jätta rahuldamata, niivõrd kui nendes on palutud tuvastada, et lubades reisibüroodel kohaldada erikorda reisiteenuste osutamisel muudele isikutele peale reisijate, on liikmesriigid rikkunud oma kohustusi, mis tulenevad direktiivi 2006/112 artiklitest 306-310.

Kohtukulud

67. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõike 1 kohaselt on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kõik kostjateks olevad liikmesriigid on nõudnud kohtukulude hüvitamist. Kodukorra artikli 140 lõike 1 kohaselt kannavad menetlusse astuvad liikmesriigid ise oma kohtukulud.

Ettepanek

68. Kõiki eespool kirjeldatud kaalutlusi arvestades teen – siinkohal arvestamata analüüsi ja järeldusi, mida sisaldab minu poolt kohtuasjas C-189/11 esitatav eraldi ettepanek, mis puudutab ülejäänud etteheiteid Hispaania Kuningriigi aadressil – Euroopa Kohtule ettepaneku:

- jätta komisjoni hagid rahuldamata;
- mõista kostjateks olevate liikmesriikide kohtukulud välja komisjonilt, ja
- jätta liikmesriikide endi kanda kohtukulud, mis neil tekkisid menetlusse astujatena.

I lisa

Direktiivi 2006/112 artiklid 306-310 (kursiiv lisatud)

„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.

Käesolevat erikorda ei kohaldata reisibüroode suhtes, kes tegutsevad üksnes vahendajana ning kelle suhtes kohaldatakse maksustatava väärtuse arvutamiseks artikli 79 esimese lõigu punkti c. [(41)]

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

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

Kui nimetatud tehinguid tehakse nii ühenduses kui ka väljaspool seda, võib maksust vabastada üksnes selle osa reisibüroo teenusest, mis on seotud tehingutega väljaspool ühendust.

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.”

II lisa

Kuuenda direktiivi artikkel 26 (kursiiv lisatud)

„Reisibüroode eriskeem

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. [(42)] 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.”

III lisa

Eri keeleversioonides kasutatud terminid

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 6. juunil 2013(43)

Kohtuasi C-189/11

Euroopa Komisjon

versus

Hispaania Kuningriik

Käibemaks – Reisibüroode erikord

1. Esitan täna ettepaneku käesolevas asjas, mis on seotud kohtuasjadega C?193/11: komisjon vs. Poola, C?236/11: komisjon vs. Itaalia, C?269/11: komisjon vs. Tšehhi Vabariik, C?293/11: komisjon vs. Kreeka, C?296/11: komisjon vs. Prantsusmaa, C?309/11: komisjon vs. Soome ja C?450/11: komisjon vs. Portugal. Käesolev ettepanek piirdub küsimusega, mis on ühine kõigile kaheksale kohtuasjale (ja mis on ainus ülejäänud seitsmes asjas arutusel olev küsimus): kas direktiivi 2006/112(44) õige tõlgenduse korral kuulub selle direktiivi artiklites 306–310 nimetatud reisibüroode kasuminormi käibemaksuga maksustamise erikord („kasuminormi maksustamise kord“) kohaldamisele sõltumata sellest, kas klient *on tegelikult reisija või mitte („kliendipõhine käsitusviis“)* või *üksnes siis, kui klient on reisija („reisijapõhine käsitusviis“)*.

2. Viitan sellele ettepanekule, kus ma leian, et komisjoni hagi tuleks jätta rahuldamata osas, milles ta palub tuvastada, et lubades reisibüroodel kohaldada kasuminormi reisiteenuste osutamisel muudele isikutele kui reisijatele, jätsid liikmesriigid täitmata direktiivi 2006/112 artiklites 306–310 tulenevaid kohustusi (nende sätete kuuenda direktiivi artikli 26 sisu kohta vaata minu liidetud ettepaneku lisasid i ja ii), seoses kasuminormi maksustamise erikorda käsitlevate liidu õigusnormidega, rikkumismenetluste taustaga ja kõigi nendes kaheksas asjas kõne all olevates ühistes küsimustes.

3. Käesolevas ettepanekus käsitlen kolme lisaküsimust, mille tõstatas komisjon ja mis puudutavad ainult kasumimarginaali käsitlevaid Hispaania õigusakte ning ole põhikohtuasjas arutusel oleva küsimusega ega ülejäänud seitsmeteistkümne rikkumismenetlusega seotud. Need küsimused puudutavad vastavalt kasumimarginaalisüsteemist väljajätmist olukorras, kus jaemüügibürood müüvad üldsusele hulgimüügiga tegelevate vahendajate koostatud reisipakette, (45) hinnas sisalduva käibemaksu väljatoomist ja maksustamisperioodil maksustatava summa kindlaksmääramist. Käesolevas ettepanekus toon välja üksnes nende küsimustega seotud õigusaktid ja argumendid.

Euroopa Liidu õigusnormid

4. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 1 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietapi lõpuni.”

5. Direktiivi 2006/112/EL artikkel 73 sätestab:

„Artiklites 74–77(46) nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.”

6. Direktiivi 2006/112 artiklid 168 ja 169 reguleerivad sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Sisuliselt sätestab artikkel 168, et kui maksukohustuslane kasutab teise maksukohustuslase tarnitud kaupu või osutatud teenuseid ühes liikmesriigis tehtud käibemaksuga maksustatavate müügitehingutega seoses, on tal õigus arvata tema poolt tasumisele kuuluvast

käibemaksust maha käibemaks, mis tuleb tasuda või mille ta on tasunud seoses nende kaupade või teenusega. Artiklis 169 on loetletud veel muud tehingud, millelt tasutud käibemaksu võib sisendkäibemaksust maha arvata. Punkti a kohaselt on nendeks tehinguteks väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, tehtavad tehingud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis. Selles osas nõuab direktiivi 2008/9(47) artikli 5 punkt a, et liikmesriigid tagastavad mis tahes maksukohustuslasele, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, käibemaksu, mis on seal sisse nõutud, kui kõnealuseid sooritusi kasutatakse muu hulgas direktiivi 2006/112/EÜ artikli 169 punktis a nimetatud tehingute tarbeks.

7. Direktiivi 2006/112 artikkel 220 nõuab, et iga maksukohustuslane tagaks, et muu hulgas teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule tehtud kaubatarnete ja osutatud teenuste kohta oleks väljastatud arve.

8. Direktiivi 2006/112 artikkel 226 sätestab eeskätt järgmist:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

(10) tasumisele kuuluva käibemaksu summa, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse erikorda, mille puhul käesoleva direktiivi kohaselt seda teavet ei esitata;

[...]”

Hispaania õigusnormid

9. Seaduse nr 37/1992 on peamine käibemaksu reguleeriv Hispaania õigusakt. Artiklid 141–147 käsitlevad kasumimarginaali. Komisjon viitab järgmistele sätetele:

„Artikkel 141

1. Reisibüroode erikord kuulub kohaldamisele:

1. Tehingutele, mida teevad reisibürood, kui nad teevad reisijaga tehingu enda nimel ja kasutavad teise äriühingu või ettevõtja tarnitud kaupu või osutatud teenuseid reisiteenuse osutamiseks.

Selle erikorra tähenduses on majutus või transporditeenused, pakutuna kas eraldi või pakatina, koos täiendavate teenuste või lisateenustega, reisimine.

2. Reisikorraldajate tehingutele eelmises lõigus nimetatud asjaoludel;

2. Reisibüroode erikord ei kuulu kohaldamisele järgmistele tehingutele:

1. Hulgimüügibüroode korraldatud reise müük jaemüügiga tegelevate reisibüroode poolt.

[...]”

„Artikkel 142

Tehingute puhul, millele erikord kohaldamisele kuulub, ei pea maksukohustuslased esitama arvetel eraldi summasid, mis moodustavad osa tehingu hinnast.

Tehingute puhul, mis tehakse teise äriühingu või ettevõtja jaoks ja mis koosneb ainult sellistest kaupadest või teenustest, mis kuuluvad tervikuna maksustamisele tasumisele kuuluva maksu territoriaalse kohaldamisala ulatuses, võib arvel asjaomase isiku taotlusel ja märkega „hinnas sisalduvad käibemaksu summad” näidata summa, mis saadakse tehingu hinna korrutamisel kuuuga ja saadud summa jagamisel sajaga. Selliseid summasid peetakse üle läinuks sellele äriühingule või ettevõtjale, kes tarne sai ja tema poolt tasutuks.”

„Artikkel 146

1. Maksukohustuslased võivad tehingult tasumisele kuuluva maksustatava summa kindlaks määrata tehingupõhiselt või üldiselt iga maksustamisperioodi kohta.

Selliselt valitud maksustatava summa arvutamise viis kehtib kõigile tehingutele, millele erikord kohaldamisele kuulub ning mille maksukohustuslane teeb vähemalt viie aasta jooksul ja sellele ajavahemikule järgnevatel aastatel, kui maksukohustuslane ei esita vastupidist tõendavat deklaratsiooni.

2. Igal maksustamisperioodil määratakse selliste tehingute, millele kuulub kohaldamisele erikord, maksustatav summa üldiselt kindlaks järgmiselt:

1. Sellise kauba või teenuste tegelik kogumaksumus, sealhulgas maks, mille tarnis või osutas reisibüroole teine äriühing või ettevõtja asjaomasel maksustamisperioodil ja mida kasutatakse reisijale reisisiteenuse pakkumiseks, lahutatakse koguhinnast, milles sisaldub käibemaks, mille kliendid tasusid niisuguse tehingu eest, mille maksustatav sooritus tehti sama perioodi jooksul.

2. Maksustatav kogusumma määratakse kindlaks, korrutades tulemuse sajaga ja jagades saadud summa sajaga, lisades sellele käesoleva seaduse artiklis 90 kehtestatud maksu tavalise määra.(48)

3. Maksustatav summa ei või ühelgi juhul olla negatiivne.

Kui maksustatav summa määratakse kindlaks üldiselt, võib summa, mille ulatuses lahutatav summa ületab summa, millest see lahutamisele kuulub, lisada summadele, mis kuuluvad lahutamisele vahetult järgnevatel maksustamisperioodidel.”

Taotletav tuvastus

10. Olen liidetud ettepanekus käsitletud komisjoni etteheidet, mis puudutab kliendipõhise käsitusviisi kohaldamist, leides et see etteheide tuleb tagasi lükata. Lisaks palub komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et:

- välistades selle erikorra kohaldamise siis, kui jaemüügibürood tegutsevad enda nimel ja müüvad üldsusele hulgimüügibüroode korraldatud reise,
- lubades reisibüroodel teatud tingimustes märkida arvele üldine kvoot, millel puudub seos kliendilt tegelikult sisse nõutud käibemaksuga, ja lubades kliendil siis, kui ta on maksukohustuslane, arvata see üldine kvoot tasumisele kuuluvast käibemaksust maha, ja
- lubades reisibüroodel, kellele erikord kohaldamisele kuulub, määrata maksustatav summa kindlaks üldiselt iga maksustamisperioodi kohta,

on Hispaania Kuningriik rikkunud kohustusi, mis tulenevad direktiivi 2006/112 artiklitest 73, 168, 169, 226 ja 306–310, ja mõista kohtukulud välja Hispaania Kuningriigilt.

Jaemüügibüroode poolt hulgimüügibüroode korraldatud reisiteenuste erikorrast väljajätmine

Argument

11. Komisjon leiab, et direktiivi 2006/112 artikli 306 kohaselt peaks kasuminormi maksustamise kord kuuluma kohaldamisele alati, kui jaemüügibürood müüvad üldsusele hulgimüügibüroode korraldatud reisiteenuseid, välja arvatud juhul, kui jaemüügibürood ei tegutse enda nimel, vaid vahendajana. Kuid seaduse nr 37/1992 artikli 141 lõike 2 punkt 1 jätab *kogu* sellise müügi kasuminormi maksustamise korra kohaldamisalast välja, mitte üksnes oma selge sõnastuse, vaid ka Hispaania ametiasutuste endi tõlgenduse kohaselt. Tõlgendus, mille kohaselt artikli 141 lõige 2 punkt 1 puudutab ainult olukordi, kus reisibüroo tegutseb teise isiku nimel (mida väidab Hispaania), võtaks sellelt sätelt igasuguse tarviliku eesmärgi, kuna sellist olukorda reguleerib juba artikli 141 lõike 1 punkt 1. Samuti ei selgitaks niisugune tõlgendus, miks piirdub see säte olukordadega, kus nimetatud teine isik on hulgimüügibüroo. Seaduse nr 37/1992 artikli 141 lõike 2 punkt 1 on vähemalt mitmetimõistetav ja seega vastuolus direktiivi 2006/112 artikliga 306.

12. Hispaania on nõus, et kasuminormi maksustamise kord peaks kuuluma kohaldamisele selliselt, nagu seda kirjeldab komisjon. Ta väidab, et vaidlusalune säte pelgalt täpsustab asjaolu, et vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 306 lõikele 1 ei või jaemüügibürood seda korda kohaldada, kui nad tegutsevad üksnes vahendajana hulgimüügibüroo nimel ja eest. Tõlgendused, millele komisjon viitab, ei ole siduvad. Seaduse nr 37/1992 artikli 141 lõike 2 punkt 1 ei ole mitmetimõistetav: kuna artikli 141 lõige 1 selgitab, et mis tahes tehing, mille reisibüroo teeb enda nimel, kuulub selle korra kohaldamisalasse, on selge, et artikli 141 lõike 2 punkt 1 saab puudutada üksnes muid tehinguid peale nende, mille reisibüroo teeb enda nimel.

Hinnang

13. Pooltevaheline vaidlus selle nõude osas ei puuduta direktiivi 2006/112 tõlgendamist, vaid seaduse nr 37/1992 artikli 141 lõike 2 punkti 1 mõju, mida komisjon peab vastuolus olevaks direktiivi tõlgendusega, millega mõlemad pooled nõustuvad.

14. Esiteks märkin, et nimetatud sätte sõnastus ei viita kuidagi, et selle mõju piirdub olukordadega, kus jaemüügibüroo tegutseb üksnes vahendajana hulgimüügibüroo nimel. Pealtnäha kuulub see kohaldamisele kõigile hulgimüügibüroo poolt korraldatud reisiteenustele, mida jaemüügibüroo müüb, sõltumata sellest, kas jaemüügibüroo tegutseb vahendajana või ostab teenused hulgimüügibüroolt ja müüb neid enda nimel. Eeskiri, millel on niisugune mõju, on – nagu pooled nõustuvad – vastuolus direktiivi 2006/112 artikliga 306, kui reisibüroo teeb klientidega tehinguid enda nimel, kuna kasuminormi maksustamise kord kuulub kohaldamisele sõltumata sellest, kas jaemüügibüroo ostis müüdavad teenused otse või teiselt reisibüroolt või reisikorraldajalt.

15. Komisjon on esitanud väljavõtteid käibemaksu kogumise juhtumitest, mille Hispaania majandus- ja rahandusministeerium on avaldanud, tuues esile tulumaksu peadirektoraadi koostatud teatised – mis ei ole siduvad –, mis kinnitavad, tõlgendust, mille kohaselt vaidlusalune säte ei kuulu kasuminormi maksustamise korra kohaldamisalasse mitte üksnes selline müük, mille korral jaemüügibüroo tegutseb vahendajana (mis on kooskõlas direktiivi 2006/112 artikliga 306), vaid ka selline müük, mille korral ta tegutseb enda nimel (mis ei ole direktiiviga kooskõlas).

16. Neil asjaoludel näib mulle, et komisjon on esitanud selge *prima facie* juhtumi ja selle nõudega tuleb nõustuda, välja arvatud juhul, kui Hispaania esitab konkreetsed tõendid, mis lükkavad ümber komisjoni tõendid, või muu veenva põhjenduse nende tõendite tagasilükkamiseks.

17. Hispaania ei ole tõendeid esitanud. Ta väidab, et vaidlusalune säte tegelikult ainult selgitab – ja teeb seda mitmetimõistetavalt – üldeeskirja, mille kohaselt kasuminormi maksustamise kord ei kuulu kohaldamisele juhul, kui reisibüroo ei tegutse enda nimel; selle selgituse eesmärk on pelgalt hõlmata jaemüügibüroode ja hulgimüügibüroode eriomast olukorda. Hispaania väidab veel, et teatised, mille komisjon esitas, on aegunud või vähemalt ei ole need mingil juhul siduvad.

18. Minu arvates on see ebapiisav, et komisjoni seisukohta ümber lükata. Vaidlusalune säte on, nagu komisjon märgib, nii ebavajalik (kuna see kordab samas artiklis eelnevalt sätestatud eeskirja) kui ka selgitusena ebapiisav (kuna see ei viita selgelt, milline on selle kohaldamisala). Hispaania valitsuse väide, et nimetatud säte on mitmetimõistetav ega jäta tõlgendamiseks ruumi, näib ebasiiras. Komisjon on tõendanud, et seda sätet on varem tõlgendatud hoopis teisiti kui selliselt, nagu Hispaania valitsus nüüd väidab seda tõlgendavat, ja see on selgelt tõlgendatav. Asjaolu, et varasemad tõlgendused ei ole siduvad ja võivad praeguseks enam mitte olla kohaldatavad (kuigi selle kohta ei ole konkreetseid tõendeid), ei vähenda selle mitmetimõistetavust. Kuna puudub selge, siduv viide selle kohta, et kõnealune säte puudutab üksnes olukordi, kus jaemüügibüroo ei tegutse enda nimel, vaid hulgimüügibüroo eest, on tõenäoline, et ettevõtjad kohaldavad erandit kasuminormi maksustamise korrast kõigil juhtudel, mis kuuluvad selle sätte sõnaselgesse kohaldamisalasse.

19. Seega nõustun selle nõudega.

Hinnas sisalduva käibemaksusumma väljatoomine

Argument

20. Komisjon ei ole nõus seaduse nr 37/1992 artikli 142 kahe aspektiga. Esiteks lubab see säte kõigil reisibüroodel märkida reisiteenuse „hinnas sisalduvad käibemaksu summad” suuruses, mis võrdub 6%?ga teenuse koguhinnast, ja klientidel, kes on maksukohustuslased, arvata see summa maha, kui mahaarvamise tingimused on täidetud. Kasuminormi maksustamise korra kohaselt on reisiteenuse osaks olev käibemaksusumma siiski see, mida võetakse reisibüroo kasumilt. Oma hagiavalduses väidab komisjon, et reisibüroo peab arvel esitama kogusumma, mis sisaldab käibemaksu, ja et kliendid ei saa käibemaksu maha arvata. Lisaks ei vasta 6% ühelegi Hispaanias kehtivale käibemaksumäärale.⁽⁴⁹⁾ Teiseks on vaidlusalune säte diskrimineeriv. See kuulub kohaldamisele üksnes Hispaanias tehtud tarnetele, mistõttu ei ole käibemaksu võimalik maha arvata juhul, kui tarded tehakse teises liikmesriigis. Direktiivi 2006/112 artikkel 309, mis käsitleb üksnes väljaspool Euroopa Liitu tehtud tarneid, ei saa olla niisuguse sätte aluseks.

21. Hispaania väidab vastu, et kasuminormi maksustamise kord ei välista sisendkäibemaksu mahaarvamist juhul, kui vastavad tingimused on täidetud. Direktiivi 2006/112 artikkel 310 ei luba maha arvata „käibemaksu, mis on reisibüroolt võetud teiste maksukohustuslaste poolt [...] tehingutelt, mis on tehtud otseselt reisija huvides”, kuid ei käsitle tasumisele kuuluvat käibemaksu olukorras, kus reisibüroo osutab kasuminormi maksustamise korra alusel kliendile ühe teenuse. Seega peaks selle teenuse hinnas sisalduv käibemaks olema mahaarvatav tavaliste eeskirjade kohaselt. Samas puuduvad suunised selle kohta, kuidas see summa tuleb kindlaks määrata. Hispaanias kehtiva eeskirjaga üritatakse seda probleemi lahendada ja see õnnestub ligikaudselt, kuid see on – kuna see põhineb statistilisel analüüsil – üldjoontes täpne, mis võimaldab reisibüroodel säilitada nende tegelikku kasuminormi puudutavat ärisaladust. Eeskirja piiramine üksnes Hispaanias tehtud tarnetega on mõeldud lihtsalt väljaspool Euroopa Liitu tehtud tarnete

väljajätmiseks vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 309.

22. Kohtuistungil taganes komisjon oma mõnevõrra jäigast seisukohast, mille järgi kasuminormi maksustamise korra kohaselt peab reisibüroo arvele märkima käibemaksu sisaldava kogusumma ja kliendid ei saa käibemaksu maha arvata. Komisjon nõustus, et neid sätteid võib tõlgendada nii, et arvele võib märkida *reisibüroo marginaalilt makstava käibemaksu* (50) ja juhul kui mahaarvamise tingimused on täidetud, võib klient selle maha arvata. Komisjon leidis siiski, et see ei ole viis, kuidas reisibürood tavaliselt tegutsevad, kuna see tähendaks, et nad avaldavad oma teenustelt saadava kasuminormi suuruse.(51)

Hinnang

23. Mis puudutab reisibüroo kasumimarginaali avaldamist ja sellelt käibemaksu mahaarvamist, siis näib mulle, et komisjoni poolt kohtuistungil esitatud seisukohta tuleks eelistada sellele, mille ta esitas kirjalikes seisukohtades. Direktiivi 2006/112 artiklites 306–310 ei ole ühtegi põhjendust selle kohta, miks üldised arved ja mahaarvamist käsitlevad eeskirjad ei ole kohaldatavad kasuminormi maksustamise korra raames. Neis sätetes on sõnaselgelt öeldud, et nimetatud korra alusel ei saa maha arvata käibemaksu, mis sisaldub teenustes, mille reisibüroo ostis reisija huvides. Seevastu ei ole mingil juhul välistatud reisibüroo kasumimarginaalilt tasutud käibemaksu mahaarvamine ja maksukohustuslasel peaks olema võimalik see summa üldeeskirjade alusel oma sisendkäibemaksust maha arvata, kui mahaarvamise tingimused on täidetud. Samuti ei ole artiklites 306–310 midagi, mis kehtestaks erandi artiklites 220 ja 226 ette nähtud nõuetest seoses teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasele esitatavale arvele märgitud andmetega.

24. Seega kahtlen, kas komisjoni poolt kohtuistungil esitatud seisukoht, mille kohaselt võib reisibüroo kasumimarginaali arvele märkida vabal valikul, ammendav, kuna seda praktikas vaevalt kasutatakse. Mulle näib, et on põhjuseid, miks seda tuleks pidada nõudeks.

25. Kuid seda seisukohta ei ole Euroopa Kohtule esitatud ja minu arvates ei ole selle kohta käesoleva nõude osas vaja ka otsust teha. Seetõttu teen Euroopa Kohtule ettepaneku lähtuda oma otsuses järgmistest kaalutlustest.

26. Esiteks on selge, et seaduse nr 37/1992 artikli 142 teise lõigu kohaselt saadud summa vastaks harva, kui üldse, teenuse hinnas sisalduvale mis tahes käibemaksu summale. 6% maksu sisaldavast hinnast ei vasta tõenäoliselt kunagi ei reisipaketi osadelt ega reisibüroo kasumimarginaalilt tasumisele kuuluva käibemaksu kogusummale. Kui see nimetatud summale vastaks, oleks kliendi õigus see summa maha arvata vastuolus direktiivi 2006/112 artikliga 310, mille kohaselt ei või käibemaksu maha arvata reisipaketi osadelt. On olemas suurem võimalus, et see summa vastab reisibüroo kasumimarginaalilt tasumisele kuuluva käibemaksu suurusele, kuid määravaks on siin sõna „võimalus”. Selleks, et mis tahes sisendkäibemaksu summa oleks mahaarvatav, peab see vastama täpselt, mitte üksnes ligikaudselt või juhuslikult, tarnija poolt maksuhaldurile deklareeritud sisendkäibemaksu summale. Igasugune muu järeldus oleks vastuolus käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõttega. Sellisel juhul maksaks mõni asjaomane maksukohustuslane liiga palju ja teine maksukohustuslane liiga vähe käibemaksu ja maksuhaldurile laekuks kas liiga vähe või liiga palju käibemaksu.

27. Teiseks – kuigi eeltoodu on minu arvates piisav selleks, et komisjoni seisukohaga antud osas nõustuda – on vaidlusaluse sätte kohaldamine selgelt piiratud Hispaanias tehtud tarnetega ega hõlma Euroopa Liidus tehtud tarneid. Lisaks on komisjon välja toonud maksuhaldurite otsuseid, millest nähtub, et seda piirangut tegelikult ka niimoodi kohaldatakse ja et sellele ei tugineda üksnes väljaspool Euroopa Liitu tehtud tarnete osas erandi tegemisel vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 309. Seega, isegi kui vaidlusalune säte oleks muidu kooskõlas kasuminormi

maksustamise korda reguleerivate eeskirjadega, oleks see diskrimineeriv muudes liikmesriikides kui Hispaania osutatud teenuste osas.

28. Seega nõustun selle nõudega.

Maksustatava summa kindlaksmääramine maksustamisperioodil

Argument

29. Komisjon väidab, et direktiivis 2006/112 ei ole ühtegi sätet, mis lubaks liikmesriikidel võimaldada reisibüroodel kohaldada kasuminormi maksustamise korda selleks, et kehtestada ühtne kasumimarginaal kõigilt reispaketi tehingutelt ühe maksustamisperioodi jooksul, nagu on ette nähtud seaduse nr 37/1992 artiklis 146. Direktiivi artikkel 73 jj viitavad maksustatavale summale seoses eraldiseisvate tarnetega ja need sätted kuuluvad kohaldamisele kasuminormi maksustamise korra raames juhul, kui nendest sätetest kõrvale ei kalduta.⁽⁵²⁾ Võimalus ühtse arvutusmeetodi kohaldamiseks on ette nähtud komisjoni poolt kuuenda direktiivi artikli 26 muutmiseks tehtud ettepanekus,⁽⁵³⁾ kuid seda ei ole sätestatud direktiivi 2006/112 kehtivas redaktsioonis. Selle direktiivi artikkel 318 lubab liikmesriikidel näha kasuminormi maksustamise korra raames ette sarnane lihtsustus maksukohustuslasest ettevõtjatele, kuid niisugust võimalust ei ole sätestatud reisibüroode erikorras. Hispaania õiguses ette nähtud valikuvõimalus võib lisaks endaga kaasa tuua käibemaksu sissenõudmata jätmist ja liidu enda vahendite kaotsimineku.

30. Hispaania leiab, et direktiivi 2006/112 artikli 308 sõnastus on piisavalt lai, et võimaldada arvutada reisibüroo kasumimarginaali tervikuna igal maksustamisperioodil, nagu see on kehtestatud Hispaania õigusnormides. Need sätted on fakultatiivsed, nende eesmärk on lihtsustada käibemaksumenetlust ja nimetatud sätted on neutraalsed selle mõju osas, mis neil tulule on.

Hinnang

31. Kuigi antud nõude osas esitatud argumente ei ole palju, näib mulle, et komisjoni seisukoht on sisuliselt õige, lähtudes õigusnormidest, millele ta viitab. Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtet määratledes täpsustab direktiivi 2006/112 artikli 1 lõige 2, et käibemaksu võetakse „igalt tehingult”. Artikkel 73 määratleb maksustatava väärtuse iseseisvatest tarnetest lähtudes. Lisaks muudab süsteem, mille kohaselt tehakse üldine arvutus iga maksustamisperioodi kohta võimalusega kanda negatiivsed summad üle järgmisesse perioodi, klientide jaoks võimatuks teha kindlaks, kui palju käibemaksu neile tehtavas tarnes sisaldub ja seega seda maksu maha vajadusel arvata, ja eespool leidsin ma, et kasuminormi maksustamise korra raames on vähemalt võimalik, kui mitte kohustuslik kohaldada reisibüroo kasumimarginaalilt tasumisele kuuluva käibemaksu märkimist arvele ja kliendi poolt selle mahaarvamist käsitlevaid üldisi eeskirju.

32. Seega, kuigi mind ei veena komisjoni argument liidu enda tulu kaotsimineku kohta, mille kohta ta ei ole esitanud ühtegi tõendit, nõustun selle nõudega.

Kohtukulud

33. Kodukorra artikli 138 lõige 3 täpsustab, et kui osa nõudeid rahuldatakse ühe poole, osa teise poole kasuks, jäävad kummagi poole kohtukulud tema enda kanda. Kui kohtuasja asjaolud seda õigustavad, võib Euroopa Kohus otsustada, et lisaks enda kohtukulude kandmisele mõistetakse poolelt välja ka osa teise poole kohtukuludest. Kui kohtuasja asjaolud seda õigustavad, võib Euroopa Kohus otsustada, et lisaks enda kohtukulude kandmisele mõistetakse poolelt välja ka osa teise poole kohtukuludest. Käesolevas asjas olen seisukohal, et Euroopa Kohus peaks jätma komisjoni hagi rahuldamata osas, milles viimane palub tuvastada, et lubades

reisibüroodel kohaldada kasuminormi maksustamise korda reisiteenuste osutamisel muudele isikutele kui reisijad, on Hispaania Kuningriik jätnud täitmata direktiivi 2006/112 artiklites 306–310 tulenevad kohustused; samas rahuldada käesolevas ettepanekus käsitletud kolm ülejäänud nõuet. Seega tundub kohane jätta Hispaania Kuningriigi kanda kolm neljandikku kummagi poole kohtukuludest ja mõista komisjonilt välja üks kolmandik kohtukuludest. Kodukorra artikli 140 lõike 1 alusel kannavad menetlusse astuvad liikmesriigid ise oma kohtukulud.

Ettepanek

34. Kõiki eeltoodud kaalutlusi ning kohtuasjades C?193/11: komisjon vs. Poola, C?236/11: komisjon vs. Itaalia, C?269/11: komisjon vs. Tšehhi Vabariik, C?293/11: komisjon vs. Kreeka, C?296/11: komisjon vs. Prantsusmaa, C?309/11: komisjon vs. Soome ja C?450/11: komisjon vs. Portugal tehtud liidetud ettepanekut arvesse võttes leian, et Euroopa Kohus peaks:

- tuvastama, et,
 - jättes nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklites 306–310 ette nähtud kasuminormi maksustamise erikorra kohaldamisalast välja hulgimüügibüroode korraldatud reisiteenused, mida jaemüügibürood müüvad enda nimel,
 - lubades reisibüroodel teatud tingimustes märkida arvele üldine kvoot, millel puudub seos kliendilt tegelikult sisse nõutud käibemaksuga, ja lubades kliendil siis, kui ta on maksukohustuslane, arvata see üldine kvoot tasumisele kuuluvast käibemaksust maha, ja
 - lubades reisibüroodel, kellele erikord kohaldamisele kuulub, määrata maksustatav summa kindlaks üldiselt iga maksustamisperioodi kohta,
- on Hispaania Kuningriik rikkunud kohustusi, mis tulenevad direktiivi 2006/112 artiklites 73, 168, 169, 226 ja 306–310,
- jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata,
 - jätta Hispaania Kuningriigi kanda kolm neljandikku tema enda kohtukuludest koos kolme neljandikuga komisjoni kohtukuludest
 - jätta komisjoni kanda üks kolmandik tema enda kohtukuludest koos ühe kolmandikuga Hispaania Kuningriigi kohtukuludest, ja
 - jätta menetlusse astunud liikmesriikide kohtukulud nende endi kanda.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „direktiiv 2006/112”).

3 – Nõukogu 13. juuni 1990. aasta direktiiv 90/314/EMÜ reisipakettide, puhkusepakettide ja ekskursioonipakettide kohta (EÜT 1990, L 158, lk 59; ELT eriväljaanne 13/10, lk 132). Artikli 1 kohaselt on direktiivi eesmärk „ühenduse territooriumil müüdavaid või müügiks pakutavaid pakettreise käsitlevate liikmesriikide õigus? ja haldusnormide ühtlustamine”.

4 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv”).

Direktiivi 2006/112 artiklites 306?310 ainult muudeti kuuenda direktiivi artikli 26 struktuuri ja sõnastati see ümber ilma põhimõteteliste, oluliste muudatusteta (vt direktiivi 2006/112 põhjendus 3).

5 – Nüüd vastavalt nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivile 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT 2008, L 44, lk 23), millega tunnistati kehtetuks ja asendati nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksas direktiiv 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1979, L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79).

6 – Kuigi komisjon määratleb mõistet „reisija” sellest mõnevõrra lõdvemalt – vt käesoleva ettepaneku punkt 28.

7 – Komisjon selgitas kohtuistungil, et kuuenda direktiivi teksti arutati ja see lepidi nõukogus kokku prantsuskeelses versioonis, mis oli kavatsatud kõikide teiste keeleversioonide aluseks; paraku põhines lõplik ingliskeelne tekst selle kavatsuse vastaselt tegelikult ingliskeelsel rööpversioonil, millest aruteludes ei olnud lähtutud. Ei saa siiski eitada, et tekst võeti vastu kuues keeleversioonis, mis igaüks olid ühtviisi autentsed.

8 – Lisan käesoleva ettepaneku I lisasse direktiivi 2006/112 artiklite 306?310 ja II lisasse kuuenda direktiivi artikli 26 teksti. Mõlemas lisas panen sõna „reisija” ja sõna „klient” nende igal esinemiskorral kursiivi. III lisasse koostan tabeli, millest nähtub igas eri keeleversioonis igas sättes kasutatud sõna. Kohtuistungil märkis komisjon, et nõukogu oli igas direktiivi 2006/112 keeleversioonis lõpliku teksti kindlaks määranud ilma, et komisjoni positsioon oleks tal võimaldanud mis tahes muudatustele reageerida.

9 – Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ reisibüroode erikorra osas (KOM(2002) 64 lõplik).

10 – Igal juhul kavatseti seda teha. Tegelikult näib, et vähemalt väljapakutud uute sätete itaalia?, kreeka?, prantsus? ja rootsikeelsetes versioonides on kõigis säilitatud vähemalt ühel korral sõna „reisija”.

11 – Punktis 4.1.2.1.

12 – Küpros, Läti, Ungari ja Ühendkuningriik. Madalmaad muutsid oma õigusnorme hiljem (alates 1. aprillist 2012) ja paralleelne hagi, mis oli esitatud selle liikmesriigi vastu (kohtuasjas C?473/11), võeti tagasi.

13 – Vt komisjoni pressiteated IP/08/333 ja IP/11/76.

14 – Pealegi on Euroopa Kohus korduvalt toonitanud eesmärgi lihtsustada menetlust reisibüroode jaoks (vt nt 9. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C?31/10: Minerva Kulturreisen (EKL 2010, lk I?12889, punktid 17 ja 18 ning seal viidatud kohtupraktika). Eesmärgi jaotada maksutulude korrektelt rõhutas kohtujurist Tizzano oma 12. septembri 2002. aasta ettepanekus kohtuasjas C?149/01: First Choice Holidays, milles otsus tehti 19. juunil 2003 (EKL 2003, lk I?6289, ettepaneku punkt 25, joonealune märkus 13).

15 – Ent vt käesoleva ettepaneku punkt 28.

16 – Hiljutist näidet vt 17. jaanuari 2013. aasta otsuses kohtuasjas C?360/11: komisjon vs. Hispaania (punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 – Vt direktiivi 2006/112 artikli 1 lõige 2.

18 – 6. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-204/03: komisjon vs. Hispaania (EKL 2005, lk I-8389, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 – Ma ei arva, et siin oleks kasu eri argumentide – millest igal juhul on järgnevalt esitatud kõigest kokkuvõtte – omistamisest eri liikmesriikidele.

20 – Vt nt 3. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-41/09: komisjon vs. Madalmaad (EKL 2011, lk I-831, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt samuti 2. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-296/95: EMU Tabac jt (EKL 1998, lk I-1605, punkt 36).

21 – 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229, punktid 18-27). Vt samuti 13. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-200/04: iSt (EKL 2005, lk I-8691, punkt 22 jj).

22 – Eespool 14. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas First Choice Holidays, punkt 28.

23 – Väga hiljutist näidet seoses maksuvabastustega vt 21. märtsi 2013. aasta otsusest kohtuasjas C-91/12: PCF Clinic AB (punkt 23).

24 – Viidatud eespool 18. joonealuses märkuses; vt eeskätt punkt 25.

25 – Vt eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

26 – Stevenson, R. L., „Virginibus puerisque iv”, *El Dorado*, 1881.

27 – Muidugi on olukordi, kus eesmärgiks ongi reis ise või selle osa (näiteks teatavad ristlused või reisid legendaarsetel rongiliinidel nagu Orient Express), ja teisi, mille puhul vedu ise on ainus reisibüroolt ostetav teenus (muu hulgas näiteks ärireiside korral). Ent oluline osa reisibüroode ettevõtlusest on seotud pakettreisidega, mille puhul sihtkohas pakutavad teenused on keskse tähtsusega, samal ajal kui vedu sellesse sihtkohta ja tagasi on kõigest möödapääsmatu abiteenus.

28 – Kohtuasi C-163/91 (EKL 1992, lk I-5723), milles otsus tehti 12. novembril 1992.

29 – Eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Minerva Kulturreisen otsustas Euroopa Kohus, et erikorda ei kohaldata olukorrale, kus reisibüroo üksnes müüb ooperipileteid, „osutamata seejuures reisiteenuseid”, kuid selgitas, et reisiteenused sisaldavad majutust (vt kohtuotsuse punktid 21-28).

30 – Vt vastavalt kohtuotsus Madgett ja Baldwin ja kohtuotsus iSt, mõlemad viidatud eespool 21. joonealuses märkuses.

31 – 16. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-253/07: Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (EKL 2008, lk I-7821, punkt 26 jj). Selles kohtuasjas oli komisjon märkinud, et vaidlusalust sätet tuleb tõlgendada „mitte sõna-sõnalt, vaid kõnealuse teenuse osutamise põhjal, et tagada sättes ette nähtud maksuvabastuse tegelik kohaldamine, ning et seega tuleb võtta arvesse mitte üksnes selle teenuse formaalset või õiguspärast saajat, vaid ka konkreetset saajat või tegelikku kasusaajat” (vt kohtuotsuse punkt 25).

32 – Vt eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

33 – Nii ei oleks see üksnes juhul, kui A oleks registreeritud igas sellises liikmesriigis käibemaksukohustustlaseks ja ühtlasi teeks seal tarneid või osutaks teenuseid, mille käibemaks

ületaks kogu tema sealse sisendkäibemaksu. Isegi siis voolaks käibemaksutulu liikmesriikidest, kus teenuseid tegelikult osutati ja kasutati, A asukohaliikmesriiki, kes võtaks käibemaksu tema müügitehingult B?ga.

34 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 32.

35 – Neutraalse maksustamise teise tähenduse kohta käibemaksu kontekstis vt käesoleva ettepaneku 40. joonealune märkus.

36 – Vt 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-44/11: Deutsche Bank (punkt 45).

37 – Komisjoni poolt välja pakutud kuuenda direktiivi artikli 26 muudatustes on püütud seda raskust lahendada sisuliselt nii, et sõna „reisija” asendatakse artikli 26 lõikes 3 läbivalt sõnaga „klient” (mis vastab artikli 26 lõike 2 viimasele lausele muutmata redaktsioonis; muudatusi on veel, kuid neil ei ole vaidlusaluses küsimuses mingit erilist mõju). See näib andvat tunnistust, et vastuväide on suuresti kunstlik.

38 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 31.

39 – Viidatud eespool 18. joonealuses märkuses. Komisjon viitab ka 8. mai 2003. aasta otsusele kohtuasjas C-269/00: Seeling (EKL 2003, lk I-4101, punkt 54).

40 – Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud dokument, punkt 2, eelviimane lõik. Siin viidatud neutraalsuse põhimõtte seisneb selles, et käibemaksu mõju maksukohustuslastele, kellel endil selle maksu koormis ei lasu, peaks olema neutraalne.

41 – Artikli 79 esimese lõigu punkt c käsitleb vahkonto kasutamist kulude tagasisaamiseks ostja või kliendi nimel ja eest tehtud kulude katteks.

42 – Artikli 11 A osa lõike 3 punkt c eelnes artikli 79 esimese lõigu punktile c.

43 – Algkeel: inglise.

44 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1). Direktiivi artiklid 306–310 asendasid nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 26.

45 – Hulgimüügibürood koostavad reisipakette, kuid ei müü neid otse üldsusele. Nad müüvad reisipakette kas reisibüroodele, kes seejärel (enda nimel) müüvad neid pakette üldsusele, või üldsusele selliste jaemüügibüroode kaudu, kes tegutsevad (hulgimüügibüroo nimel) üksnes vahendajana.

46 – Artiklid 74–77 puudutavad sisuliselt maksustatavat summat „iseendale osutatavate teenuste” korral, kui maksukohustuslane kasutab tarnitud kaupu või osutatud teenuseid oma maksustatavas tegevuses, välja arvatud tavalised müügitehingud.

47 – Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/9/EÜ, milles sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT 2008, L 44, lk 23).

48 – Artiklis 90 ette nähtud üldine käibemaksumäär on 21%. Niisiis tuleb tehingu puhul teha korrutus sajaga ja jagamistehe 21%ga.

49 – Märgin, et Hispaania Kuningriik kohaldas komisjoni 14. jaanuari 2013. aasta dokumendist „Euroopa Liidu liikmesriikides kohaldamisele kuuluvad käibemaksu määrad” lähtudes üldist käibemaksumäära 21% hotellimajutusele ja lõbustuspargi pääsmetele (hotellimajutusele kohaldatav määr on ära toodud ingliskeelse dokumendi järgi, samas kui pantsus- ja saksakeelses versioonis on vastavaks määraks 10%; kahjuks ei komisjon pidanud vajalikuks esitada muid keeleversioone) ning vähendatud 10%list määra reisijateveole ja toitlustusteenustele. 6%line maksu sisaldav hind võrduks umbes 6,38%lise maksumääraga.

50 – Seevastu märkis komisjon, et artiklid 325, 332 ja 339 välistavad arvele käibemaksu märkimise muudes võrreldavates süsteemides.

51 – Ettevõtjate soovi säilitada oma kasumimarginaaliga seoses konfidentsiaalsust mainisid mõlemad menetlusosalised. See tõstatab huvitava küsimuse, kuid see ei ole minu arvates kohtuasja lahendamisel oluline.

52 – Vt seoses kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a, mis eelnes direktiivi 2006/112 artiklile 73, 19. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-149/01: First Choice Holidays (EKL 2003, lk I-6289, punkt 26 jj).

53 – Vt artikli 26 lõike 4 muutmise ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses reisibüroode eriskeemiga (KOM(2002) 64 lõplik).