

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, toitlustamine, 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. Liati 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 lahkarvamusteks 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. Tšehhikeelses 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 teenuste (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 konkurentsieelisele tuleb lõpp teha.(13)

19. Sellepärast saatis komisjon EÜ artiklis 226 (nüüd ETL 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 arvamusi 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 puhkusel 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 tugitõlg 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-tähele.(16) Erikind 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 pakettreise oma töötajale kasutamiseks, tuleks kohaldada erikorda. Oluline on lihtsalt see, et pakettreise 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 pakettreise, 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 muudatusettepanekusse 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 tõlgendusele.

42. Ühelt poolt ei saa sõna „reisija” tõlgendus olla erikorra kontekstis rangelt grammatiline. Robert Louis Stevensoni 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. Konkreetselt 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 kodulinna 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 pakettist, 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 mitmeti mõistetavusest.

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 loomuomane, 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 jäeldama 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 jäeldus 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 põhimõtte on selles tähenduses mitte esmase õiguse norm, mis saaks olla sätte õiguspärasuse tingimuseks, vaid tõlgendamispõhimõtte, 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 eesmärki, ei saa ma nõustuda, et pelgalt ülearust sõnastust ära hoidev tõlgendus peaks olema üle tõlgendusest, mis palju selgemini teenib õigusnormistiku kui terviku ettenähtud eesmärki. 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 tavapäraselt 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 põhimõte oleks järgitud.

65. See tõlgendus aga ei ole seesama, mille komisjon reisijapõhise käsitusviisi jaoks välja pakub. Liiasi on erikorra eesmärgid, nagu pooled on nõustunud, nimelt lihtsustada menetlusi ja tagada käibemaksutulu korrektne jaotumine. Puuduvad märgid, et sellega kavatseti 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

Kuues direktiiv

bulgaaria (43)

tšehhi

taani

saksa

Artikli 26 lõige 1

????????? (saaja)

zákazník (klient)

rejsende (reisija)

Reisender (reisija)

Artikli 26 lõike 2 esimene lause

????????? ???? (reisija)

Artikli 26 lõike 2 kolmas lause

????????? ???/? ??????

(reisija / turist)

Artikli 26 lõige 4

???????

(turist)

Direktiiv 2006/112

bulgaaria

tšehhi

taani

saksa

Artikkel 306

???????

(klient)

cestující

(reisija)

rejsende (reisija)

Reisender (reisija)

Artikkel 307

????????? (reisija)

Artikkel 308

Artikkel 310

Kuues direktiiv

kreeka

inglise

hispaania

eesti

Artikli 26 lõige 1

??????????? (reisija)

customer

(klient)

viagero (reisija)

klient

Artikli 26 lõike 2 esimene lause

traveller

(reisija)

reisija

Artikli 26 lõike 2 kolmas lause

Artikli 26 lõige 4

Direktiiv 2006/112

kreeka

inglise

hispaania

eesti

Artikkel 306

?????????? (reisija)

customer

(klient)

viagero (reisija)

reisija

Artikkel 307

traveller (reisija)

Artikkel 308

Artikkel 310

Kuues direktiiv

soome

prantsuse

ungari

italia

Artikli 26 lõige 1

matkustaja (reisija)

voyageur (reisija)

utas (reisija)

viaggiatore (reisija)

Artikli 26 lõike 2 esimene lause

Artikli 26 lõike 2 kolmas lause

Artikli 26 lõige 4

Direktiiv 2006/112

soome

prantsuse

ungari

itaalia

Artikkel 306

asiakas (klient)

voyageur (reisija)

utas (reisija)

viaggiatore (reisija)

Artikkel 307

Artikkel 308

asiakas (klient)

matkustaja (reisija)

utazó (reisija)

Artikkel 310

matkustaja (reisija)

utas (reisija)

Kuues direktiiv

leedu

läti

malta

hollandi

Artikli 26 lõige 1

klientas (klient)

klients (klient)

klienti (klient)

reiziger (reisija)

Artikli 26 lõike 2 esimene lause

keleivis (reisija)

ce?ot?js (reisija)

vja??atur (reisija)

Artikli 26 lõike 2 kolmas lause

Artikli 26 lõige 4

Direktiiv 2006/112

leedu

läti

malta

hollandi

Artikkel 306

keleivis (reisija)

ce?ot?js (reisija)

konsumaturi (tarbija)

reiziger (reisija)

Artikkel 307

vja??atur (reisija)

Artikkel 308

Artikkel 310

Kuues direktiiv

poola

portugali

rumeenia (44)

slovaki

Artikli 26 lõige 1

klient (klient)

cliente (klient)

client

(klient)

zákazník (klient)

Artikli 26 lõike 2 esimene lause

podr?ny (reisija)

viajante (reisija)

c?l?tor (reisija)

turista (turist)

Artikli 26 lõike 2 kolmas lause

Artikli 26 lõige 4

cestuj?ci (reisija)

Direktiiv 2006/112

poola

portugali

rumeenia

slovaki

Artikkel 306

nabywca (soetaja)

cliente (klient)

client (klient)

zákazník (klient)

Artikkel 307

turysta (turist)

Artikkel 308

Artikkel 310

Kuues direktiiv

sloveeni

rootsi

Artikli 26 lõige 1

naro?niki (klient)

kunder (kliendid)

Artikli 26 lõike 2 esimene lause

potnik (reisija)

resande (reisija)

Artikli 26 lõike 2 kolmas lause

Artikli 26 lõige 4

Direktiiv 2006/112

sloveeni

rootsi

Artikkel 306

potnik (reisija)

kunder (kliendid)

Artikkel 307

resande (reisija)

Artikkel 308

Artikkel 310

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 paketteise 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 306³310 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 C²473/11), 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 C²31/10: Minerva Kulturreisen (EKL 2010, lk I²12889, punktid 17 ja 18 ning seal viidatud kohtupraktika). Eesmärgi jaotada maksutulu korrektelt rõhutas kohtujurist Tizzano oma 12. septembri 2002. aasta ettepanekus kohtuasjas C²149/01: First Choice Holidays, milles otsus tehti 19. juunil 2003 (EKL 2003, lk I²6289, ettepaneku punkt 25, joonealune märkus 13).

15 – Ent vt käesoleva ettepaneku punkt 28.

16 – Hiljutist näidet vt 17. jaanuari 2013. aasta otsuses kohtuasjas C²360/11: komisjon vs. Hispaania (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

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

18 – 6. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C²204/03: komisjon vs. Hispaania (EKL 2005, lk I²8359, 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 C²41/09: komisjon vs. Madalmaad (EKL 2011, lk I²831, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt samuti 2. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C²296/95: EMU Tabac jt (EKL 1998, lk I²1605, punkt 36).

21 – 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C²308/96 ja C²94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I²6229, punktid 18²27). Vt samuti 13. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C²200/04: iSt (EKL 2005, lk I²8691, 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 (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, 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 käibemaksukohustuslaseks 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 (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, 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 vahekonto 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 – Kuna kuues direktiiv tunnistati kehtetuks enne Bulgaaria ühinemist liiduga, ei ole bulgaariakeelne tõlge ametlik.

44 – Kuna kuues direktiiv tunnistati kehtetuks enne Rumeenia ühinemist liiduga, ei ole rumeeniakeelne versioon ametlik.