Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MICHAL BOBEK
esitatud 5. septembril 2018 [1]

Kohtuasi C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH
versus
Finanzamt München Abteilung Körperschaften

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Reisibüroode käibemaksu erikord – Kohaldamisala – Puhkusemajutuse pakkumine – Muud osutatavad teenused – Kõrval- ja põhiteenused – Vähendatud maksumäär – Kohaldamine reisibüroo pakutava majutuse suhtes

I. Sissejuhatus

1. Alpenchalets Resorts GmbH (edaspidi „kaebaja“) võtab maju omanikelt üürile ja annab neid omakorda üürile oma klientidele puhkuse veetmiseks. Klientide saabudes osutavad omanikud või nende esindajad klientidele lisateenuseid, nagu ruumide koristamine ning mõnel juhul pesupesemine ja saiakeste kohaletoomise teenus.

2. Kas see kvalifitseerub „reisibüroo osutatavaks teenuseks“ direktiivi 2006/112/EÜ [2] (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) tähenduses? Seda küsimust lahendab praegu Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), kes soovib teada, kas kõnealuse teenuse saab liigitada reisibüroo osutatavaks teenuseks, ja kui saab, siis kas osutatava teenuse majutuse osa puudutava maksustatava summa (kasuminormi) suhtes tuleb kohaldada vähendatud maksumäära.

3. Käesolevas eelotsusetaotluses palutakse Euroopa Kohtul täpsustada, mis kujutab endast „reisibüroo osutatavat teenust“, arvestades, et tüüpiliselt koosneb reisibüroo teenus mitmest teenusest (nagu majutus ja transport). Samuti palutakse Euroopa Kohtul analüüsida vastastiktoimet kahe spetsiifilise käibemaksu erikorra vahel, millest üks puudutab maksustatavat summat (kasuminormi) ja teine vähendatud käibemaksumäära.

1 Algkeel: inglise.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

II. Õiguslik raamistik

A. ELi õigus

4. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 98 lõikele 1, mida sisaldab selle direktiivi VIII jaotis „Maksumäär“, võivad liikmesriigid kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära. Artikli 98 lõike 2 esimese lõigu kohaselt kohaldatakse vähendatud maksumäärasid üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

5. Käibemaksudirektiivi III lisa punkt 12 on sõnastatud järgmiselt:

„hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutav majutus, sealhulgas puhkuseks pakutav majutus ning laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürile andmine“.

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 306 kuulub XII jaotisse „Erikorrad“ ja selles jaotises omakorda 3. peatükki „Reisibüroode erikord“. Käibemaksudirektiivi artikli 306 lõikes 1 on sätestatud:

„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.“

7. Käibemaksudirektiivi artiklis 307 on ette nähtud:

„Tehingud, mida reisibüroo artiklis 306 sätestatud tingimustel seoses reisiga teeb, loetakse reisibüroo poolt reisijale osutatavaks üheks teenuseks.

Osutatav teenus maksustatakse liikmesriigis, kus on reisibüroo asukoht või püsiv tegevuskoht, kust reisibüroo teenuseid osutas.“

8. Käibemaksudirektiivi artiklis 308 on ette nähtud:

„Reisibüroo ühe teenuse maksustatav väärtus ja ilma käibemaksuta hind artikli 226 punkti 8 tähenduses on reisibüroo kasuminorm, s.t reisija poolt tasutav käibemaksuta kogusumma ning reisibüroo jaoks teistelt maksukohustuslastelt saadud tarnete või teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija huvides.“

B. Liikmesriigi õigus

9. Vastavalt käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 12 lõike 2 punktile 11 tuleb maksu vähendada 7%-ni järgmiste tehingute puhul:

„selliste elu- ja magamisruumide üürileandmine, mida ettevõtja kasutab klientide lühiajaliseks majutamiseks, ning telkimiseks ette nähtud kohtade lühiajaline üürileandmine. Esimene lause ei kehti teenuste suhtes, mis ei ole otseselt seotud üürileandmisega, isegi kui üüritasu neid teenuseid hõlmab“.

10. UStG § 25 lõikes 1 on sätestatud reisiteenuste maksustamise suhtes järgmised nõuded:

„Järgmisi sätteid kohaldatakse ettevõtja osutatavatele reisiteenustele, mis ei ole mõeldud kliendi äritegevuse tarvis, kui ettevõtja sõlmib klientidega tehinguid iseenda nimel ja kasutab kolmandate isikute reisiteenuseid. Ettevõtja osutatavat teenust peetakse muude teenuste kategooriasse kuuluvaks. Kui ettevõtja osutab kliendile seoses ühe reisiga mitut sedalaadi teenust, peetakse neid teenuseid üheainsa, muude teenuste kategooriasse kuuluva teenuse osutamiseks. Muu teenuse osutamise koht tehakse kindlaks vastavalt § 3a lõikele 1. Kolmandate isikute reisiteenused on tarned ja muud teenused, mida osutavad kolmandad isikud otseselt reisija huvides.“

11. UStG § 25 lõikes 3 on ette nähtud:

„Muude teenuste maksustatava väärtuse arvutamisel lahutatakse kliendi poolt teenuse eest tasutud summast ettevõtja poolt kolmandate isikute reisiteenuste eest makstud summa. Käibemaks ei ole maksustatava väärtuse osa. Iga osutatud teenuse kohta maksustatava väärtuse väljaarvutamise asemel võib ettevõtja arvutada selle välja teenuste rühma või kõikide maksustamisperioodil osutatud teenuste kohta.“

III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

12. Aastal 2011 võttis Alpenchalets Resorts GmbH (edaspidi „kaebaja“) omanikelt üürile maju Saksamaal, Austrias ja Itaalias ning andis neid seejärel enda nimel üürile eraklientidele puhkuse veetmiseks. Lisaks majutusele osutasid asjaomased majaomanikud või nende esindajad klientide saabumisel kõnealusesse sihtkohta neile teenuseid, sealhulgas koristasid ruume ning mõnel juhul pesid pesu ja tõid saiakesi.

13. Kaebaja arvutas käibemaksu vastavalt niinimetatud kasuminormi maksustamisele, mida kohaldatakse käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 25 kohaselt reisiteenustele, ja kohaldas harilikku maksumäära. 6. mai 2013. aasta kirjaga taotles kaebaja määratud käibemaksu muutmist ja vähendatud maksumäära kohaldamist. Finanzamt München Abteilung Körperschaften (Müncheni maksuameti juriidiliste isikute osakond, Saksamaa) (edaspidi „vastustaja“ ja kassatsioonkaebuse vastustaja) jättis selle taotluse rahuldamata.

14. Finanzgericht (maksukohus, Saksamaa; edaspidi „esimese astme kohus“) jättis kaebaja kaebuse rahuldamata. Ta märkis, et vaidlusaluste reisiteenuste suhtes on kohaldatav „kasuminormi maksustamise“ reegel vastavalt UStG §-le 25, mille tõlgendamisel võetakse arvesse nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ[3] (edaspidi „kuues direktiiv“) artiklit 26 ja käibemaksudirektiivi käsitlevat Euroopa Kohtu praktikat. Samuti märkis ta, et vähendatud maksumäära ei ole võimalik kohaldada, sest UStG §-s 25 nimetatud reisiteenuse osutamist ei ole UStG § 12 lõikes 2 loetletud teenuste hulgas, mille suhtes võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

15. Kaebaja pöördus selle otsuse peale kassatsioonkaebusega Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), kes on ühtlasi eelotsusetaotluse esitanud kohus. See kohus osutab, et kohtuotsuses Van Ginkel[4] kinnitas Euroopa Kohus reisibüroode erikorra kohaldatavust niisuguste reisibüroode suhtes, kes osutavad ainult majutusteenust. Nimelt võib reisibüroo pakkuda klientidele ka muid teenuseid, nagu teavitamine ja nõustamine. Tunnistades, et seda lahendust on hilisemas kohtupraktikas[5] kinnitatud, tunneb eelotsusetaotluse esitanud kohus huvi, kas sellist lähenemisviisi ei

3 17. mai 1977. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

4 12. novembri 1992. aasta kohtuotsus (C-163/91, EU:C:1992:435).

5 9. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punkt 21 jj) ning 1. märtsi 2012. aasta kohtumäärus Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

tuleks uuesti läbi vaadata, võttes arvesse osutatavate *põhiteenuste* ja *kõrvalteenuste* eristamist, viidates selles aspektis konkreetselt kohtuotsusele Ludwig.[6] Kui selline eristamine ei ole siiski asjakohane, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas maksustatavale väärtusele (milleks on käesoleval juhul vastavalt reisibüroode erikorrale kasuminorm) saab kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et kui vastus esimesele küsimusele on eitav, nimelt kui ilmneb, et vaidlusalune teenus ei kuulu reisibüroode erikorra kohaldamisalasse, peab kaebaja tasuma (Saksamaal) käibemaksu ainult Saksamaal asuvate puhkusekorterite üürile andmiselt, mitte aga välismaal asuvate puhkusekorterite üürile andmiselt. Samuti kohalduks Saksamaal asuvate puhkusekorterite üürileandmise suhtes vähendatud maksumäär, kusjuures kaebajal oleks õigus üürile võtmiselt sisendkäibemaks maha arvata.

17. Nendel asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. Kas teenuse suhtes, mis seisneb peamiselt puhkusekorteri üürileandmises ja mille puhul tuleb lisateenuseid käsitada üksnes põhiteenusele lisanduva kõrvalteenusena, on Euroopa Kohtu 12. novembri 1992. aasta otsuse Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435) alusel kohaldatav [direktiivi 2006/112] artikli 306 kohane reisibüroode erikord?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav: kas kõnealuse teenuse suhtes saab lisaks [direktiivi 2006/112] artikli 306 kohasele reisibüroode erikorrale kohaldada ka puhkuseks pakutava majutuse puhul kohaldatavat vähendatud maksumäära [direktiivi 2006/112] artikli 98 lõike 2 tähenduses koosmõjus III lisa punktiga 12?“

18. Saksamaa ja Madalmaade valitsus, samuti Euroopa Komisjon on esitanud kirjalikud seisukohad. Kohtuistungil, mis peeti 11. juulil 2018, esitasid kaebaja, Saksamaa valitsus ja komisjon suulised seisukohad.

IV. Hinnang

19. Käesolev ettepanek on üles ehitatud järgmiselt. A osas, mis käsitleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimest küsimust, analüüsin, kas teenuse osutamise tehing peab reisibüroode erikorra kohaldamisalasse kuulumiseks koosnema rohkem kui ühest teenusest. B osas vastan eelotsusetaotluse esitanud kohtu teisele küsimusele nii, et vähendatud maksumäära ei saa kohaldada „reisibüroo osutatavaks teenuseks“ liigitatava teenuse suhtes.

A. Esimene küsimus: „reisibüroo osutatav teenus“

20. Pärast mõnda sissejuhatavat märkust reisibüroode erikorra kohta (1) analüüsin, kas on olemas nõue, et reisibüroo sõlmitav üks teenuse osutamise tehing peab koosnema mitmest teenusest. Kaalun kahte alternatiivi: esiteks seda, kui mitmest teenusest koosnemine on tõepoolest nõutav (2); ja teiseks reisibüroode erikorra alternatiivset käsitust, mille kohaselt selle erikorra kohaldamiseks on nõutav ainult üks (kolmandalt isikult) sisse ostetud teenus seoses kas majutusega või transpordiga (3). Arutelus mõlema käsitusviisi loogiliste tagajärgede (või nende puudumise) kohta jõuan järeldusele, et eelistada tuleb lähenemisviisi, mille kohaselt on vaja vaid ühe sisseostetud teenust (4).

6 21. juuni 2007. aasta kohtuotsus (C-453/05, EU:C:2007:369, punkt 19).

1. Sissejuhatus: mis on reisibüroo?

21. Käibemaksudirektiivi artikli 306 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud, et reisibüroode erikorda kohaldatakse, „kui reisibürood teevad reisijatega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid“. Sellesama lõike teise lõiguga on välistatud selle erikorra kohaldamisalast „reisibürood[…], kes tegutsevad üksnes vahendajana“.

22. Niisiis näib esmapilgul, et need sätted sisaldavad kaht positiivset tingimust – 1) tegutseda enda nimel; ja 2) kasutada kolmandate isikute tarneid või teenuseid – ning ühte negatiivset tingimust: 3) mitte tegutseda vahendajana. Lähemal vaatlemisel aga näib, et kolmas tingimus kujutab endast hoopis esimese tingimuse negatiivset ümbersõnastust: tegutsemine enda nimel ei tundu kuigi palju erinevat sellest, kui ei tegutseta vahendajana.[7]

23. Seega näib, et tegelikult kehtib reisibüroode erikorra kohaldamiseks käibemaksudirektiivi artikli 306 alusel kaks tingimust. Esimese kohaselt peab ettevõtja tegutsema enda nimel ja mitte vahendajana. Teise kohaselt peab ettevõtja kasutama kolmandate isikute tarneid või teenuseid.

24. Selles osas, mis puudutab *esimest* tingimust, näib valitsevat üksmeel, et kaebaja tegutseb enda nimel, mitte vahendajana, nagu on ka eelotsusetaotluses selgelt kinnitatud. Seepärast eeldan, et see on tõendatud.

25. See, kas *teine* tingimus on täidetud, on aga vähem selge, kuna ei ole kindlalt teada, kas ühest sisseostetud teenusest piisab või peab olema vähemalt kaks teenuse osutamise tehingut. Kui pidada mõeldavaks teisena nimetatud võimalust, siis tekib kohe küsimus, mis laadi tehingud need peaksid olema. Asungi nüüd neid küsimusi käsitlema, alustades viimati nimetatud stsenaariumist: kui võtta mitme teenuse nõuet sõna-sõnalt, siis milline „paljusus“ on ette nähtud?

2. Mitme teenuse nõue

26. Viimati on reisibüroode erikorra kohaldamiseks vajalik mitme teenuse nõue, mida esimest korda käsitleti kohtuasjas Van Ginkel,[8] (uuesti) sõnastatud kohtuasjas Star Coaches[9] (a). Võib öelda, et kohtumäärusest Star Coaches lähtuv lähenemisviis, mille puhul rõhutatakse mitme teenuse nõuet, tuleneb selle erikorra sõnastusest ja eesmärkidest (b). Kui nõustuda selle tõlgendusega, muutub tõepoolest oluliseks põhi- ja kõrvalteenuste eristamine, nagu tõi välja eelotsusetaotluse esitanud kohus (c). Õiget arusaamist mitme teenuse nõudest tuleks siiski kontrollida ka veel ühe Euroopa Kohtu praktika aspekti suhtes, mille puhul nõustutakse teenuse kuulumisega reisibüroode erikorra kohaldamisalasse segatehingus, milles on ühendatud vaid üks sisseostetud teenus ühe omateenusega (d).

7 Tuleb siiski märkida, et Euroopa Kohus ei ole mingilgi üksikasjalikkuse tasemel käsitlenud vahendaja mõistet, nagu seda on kasutatud käibemaksudirektiivi artiklis 306 ja sellele varem eelnenud õigusnormides. Varasemates seda teemat puudutanud kohtuasjades palus Euroopa Kohus siseriiklikul kohtul kontrollida, kas tingimus, et ettevõtja ei tegutse vahendajana, on täidetud. Siiski näib, et tegelikult võrdsustas Euroopa Kohus oma 12. novembri 1992. aasta otsuses Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punkt 21) „*enda nimel* tegutsemise“ sellega, et „*ei olda vahendaja*“: „Kuuenda direktiivi artikli 26 lõige 1 seab selle artikli kohaldamiseks tingimuse, et reisibüroo *suhtleb klientidega enda nimel ja mitte vahendajana*“ [kohtujuristi kursiiv]. Vt samuti 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Jetair ja BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punktid 54 ja 55) ning kohtujurist Poiares Maduro ettepanek kohtuasjas ISt (C-200/04, EU:C:2005:394, punkt 35). Lisan veel, et käibemaksudirektiivi artiklites 44, 50 ja 54, artikli 56 lõike 1 punktis l ning artiklis 153 on viidatud „*teise isiku nimel ja arvel tegutseva*(*te*)[*le*]“ vahendajale või vahendajatele. Tõsi, käibemaksudirektiivi artikli 306 lõike 1 teises lõigus ei ole seda korratud, kuid vastupidisele („teevad […] tehinguid enda nimel“) on osutatud sama lõike esimeses lõigus kui reisibüroodega seotud tunnusele.

8 12. novembri 1992. aasta kohtuotsus (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 1. märtsi 2012. aasta kohtumäärus (C-220/11, EU:C:2012:120).

a) Kohtuasjad Van Ginkel ja Star Coaches

27. Kohtuasjas Star Coaches,[10] mis näib olevat kõige hiljutisem kohtuasi, kus mitme teenuse nõue kõne all on olnud, ei nõustunud Euroopa Kohus reisibüroode käibemaksu erikorra kohaldamisega ettevõtjale, kes osutas (selles osas, mis on käesolevas asjas oluline) ainult sisseostetud veoteenuseid.[11] Põhjus oli selles, et reisibüroode erikorra kohaldamisalasse kuuluvad teenused ei saa „piirduda ainult ühe sooritusega".[12] Euroopa Kohus selgitas: „ei saa välistada, et sellise bussiga reisijateveoteenuse osutaja teenustele, kes kasutab […] käibemaksukohustuslastest alltöövõtjate teenuseid, tuleb kohaldada käibemaksudirektiivi artiklis 306 kehtestatud erikorda". Selleks aga peavad niisugused teenused hõlmama peale veoteenuse muidki teenuseid, nagu erinevaid puhkusevõimalusi ja bussireisi broneerimist puudutavad teabe- ja konsultatsiooniteenused.[13]

28. Sellele järeldusele jõudes tugines Euroopa Kohus oma varasemale otsusele Van Ginkel.[14] Siiski olid faktilised asjaolud, nagu ka Euroopa Kohtu märkused teistsugused ja selle kohtuasja konteksti suhtes spetsiifilised. Kohtuasjas Van Ginkel märkis Euroopa Kohus, et see, kui reisibüroo osutab ainult puhkusemajutusteenust, ei tähenda, nagu jääks nimetatud teenus reisibüroode erikorra kohaldamisalast välja.[15] Sellele järeldusele jõudnud, lisas Euroopa Kohus: „[reisibüroo] teenus ei pea sellisel juhul piirduma ainult ühe teenusega, võides hõlmata peale majutuskoha üürile andmise ka teisi teenuseid, nagu teabe- ja konsultatsiooniteenused, kui reisibüroo pakub eri puhkusevõimalusi ja majutuse broneerimist".[16]

29. Niisiis märkis Euroopa Kohus oma otsuses Van Ginkel, et piisab ühest teenusest: majutusest. Valikuline lisavõimalus „teabe- ja konsultatsiooniteenuste" näol oli märgitud hüpoteetilisena. See ei olnud konkreetse juhtumi faktilistes asjaoludes tõendatud. See sõnastati võimalusena („võides") ja seda ei lisatud kohtuotsuse resolutsiooni.

30. Siiski näib, et kohtumääruses Star Coaches võeti see lisamärkus ja tehti sellest õigusnormi osa, märkides, et reisibüroode erikorra kohaldamiseks peab kogu teenus hõlmama rohkemat kui vaid sisseostetud majutusteenus või vaid sisseostetud veoteenus. Seega näib kohtumäärus Star Coaches tegelikult nõudvat, et oleks kas majutus- või veoteenus ja lisaks „veel midagi". Veoteenust ja majutusteenust ei tule osutada omavahel kombineerituna, kuid teenustest ühe otstarve peab olema kas majutus või transport, sest tehing tervikuna peab olema seotud reisiga.[17]

b) Reisibüroode erikorra sõnastus ja eesmärgid

31. Seega, kuigi Star Coachesi lähenemisviis on (väidetavalt) rangem, näib see paremini kajastavat käibemaksudirektiivi artikli 306 sõnastust. Selles sättes on mainitud „teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid", mida reisibüroo kasutab. Kolmandate isikute tarnete või teenuste paljususele on viidatud ka käibemaksudirektiivi artiklis 307, milles loodud õigusliku fiktsiooni kohaselt loetakse reisibüroo poolt reisi suhtes sooritatud tehingud üheks teenuseks.

10 1. märtsi 2012. aasta kohtumäärus (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Täpsemalt väljendudes näib, et ettevõtja pakkus nii sisseostetud kui ka oma transporti. Ent reisibüroode erikorda puudutavas arutelus oli oluline vaid esimene. Seda, et teenuseid osutati reisibüroodele, mitte otse klientidele, Euroopa Kohus ei arutanud, sest seda teha näis tarbetu.

12 Kohtujuristi kursiiv. 1. märtsi 2012. aasta kohtumäärus Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, punktid 22 ja 23).

13 Kohtujuristi kursiiv. 1. märtsi 2012. aasta kohtumäärus Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, punktid 22 ja 23).

14 12. novembri 1992. aasta kohtuotsus Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435). 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsus Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, punkt 18).

15 12. novembri 1992. aasta kohtuotsus Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punktid 22–26).

16 12. novembri 1992. aasta kohtuotsus Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punkt 24), kus on viidatud 26. veebruari 1992. aasta kohtuotsusele Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), mis puudutas 27. septembri 1968. aasta konventsiooni kohtuotsuste tunnustamise ja täitmise kohta tsiviil- ja kaubandusasjades (Brüsseli konventsioon) artikli 16 alusel asjaõigustega seotud eksklusiivse kohtualluvuse tõlgendamist (EÜT 1978, L 304, lk 36).

17 Seda märgiti varem 9. detsembri 2010. aasta kohtuotsuses Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). Nimetatud kohtuotsuses ei nõustunud Euroopa Kohus reisibüroode erikorra kohaldamisega ettevõtjale, kelle teenus piirdus ooperipiletite müügiga.

32. Mitme teenuse nõue kajastub ka mitmes seadusandlikus dokumendis. Kuuenda direktiivi (millega reisibüroode erikord esimest korda kehtestati) vastuvõtmist ette valmistanud materjalid ise ei anna täielikku infot küsimuses, miks see erikord sisse seati.[18] Aastal 2002 tehtud muudatusettepanekus, mida lõpuks vastu ei võetudki, märkis komisjon aga, et see erikord „loodi eriala eripära tõttu“ ja et „reisibüroode ja reisikorraldajate osutatavad teenused seisnevad kõige sagedamini teenuste paketis, mis sisaldab eeskätt veo- ja majutusteenuseid […]. Kui kohaldada tavalisi eeskirju, mis käsitlevad maksustamiskohta, maksustatavat summat ja sisendmaksu mahaarvamist, kaasneks sellega teenuste ja nende osutamise kohtade komplekssuse tõttu nendele ettevõtjatele niisuguseid praktilisi raskusi, mis takistaks nende tegevust“.[19]

33. Niisiis viitavad kõnealuse erikorra eesmärgid sellele, et taotletud lihtsustus kujundati eeskätt eesmärgiga arvestada ühe tehingu raames eri liikmesriikides osutatavate teenuste nii *sisulist* kui ka *geograafilist* paljusust.[20]

34. Põhimõtte tasandil on Euroopa Kohus jätkuvalt toonitanud geograafilist ja sisulist paljusust igas reisibüroode erikorda puudutavas kohtuasjas. Euroopa Kohus on seisukohal, et reisibüroode ja -korraldajate osutatavad teenused koosnevad kõige sagedamini mitmest teenusest, eeskätt mis puudutab veo- ja majutusteenuseid. Ta märgib, et kui kohaldada tavalisi eeskirju, mis käsitlevad maksustamiskohta, maksustatavat väärtust ja sisendmaksu mahaarvamist, kaasneks sellega teenuste ja nende osutamise kohtade paljususe tõttu praktilisi raskusi.[21]

35. Nendest üldistest seisukohavõttudest edasi aga on asjakohane möönda, et täpse kriteeriumi sisu ei ole lihtne eristada, eriti kui võtta arvesse kohtulahendite Van Ginkel ja Star Coaches vahelist pinget. Kas ühest teenusest piisab? Millisest? Kui on nõutavad (sisuliselt) mitu teenust, siis millised kombinatsioonid kvalifitseeruvad? Kas ainult majutus ja transport? Või majutus ja midagi muud? Või transport ja midagi muud? Nagu Saksamaa valitsus kohtuistungil õigesti märkis, näib, et Euroopa Kohus on võimaliku analoogia direktiiviga (EL) 2015/2302 pakettreiside kohta,[22] millest oleks saanud vähemalt mõningaid suuniseid määratluste osas,[23] juba välistanud.[24]

c) Põhi- ja kõrvalteenused

36. Kui lugeda mitme teenuse nõue reisibüroode erikorra kohaldamiseks vajalikuks tingimuseks, muutub tõepoolest oluliseks põhi- ja kõrvalteenuste eristamine, millele on osutanud eelotsusetaotluse esitanud kohus.

18 Komisjoni jaoks koostatud aruanne pealkirjaga *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Final Report TAXUD/2016/AO-05, detsember 2017 (saadaval Euroopa Komisjoni veebilehel), lk 26, punkt 3.2.

19 8. veebruari 2002. aasta ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses reisibüroode eriskeemiga, KOM(2002) 64 (lõplik) (EÜT 2002, C 126E, lk 390). See ettepanek võeti hiljem tagasi, vt komisjoni aegunud ettepanekute tagasivõtmine (ELT 2014, C 153, lk 3). Vt samuti nõukogu institutsioonidevaheline dokument 2002/0041 (CNS), „Reisibüroode käibemaksu erikord“ (17567/09).

20 Vt samuti minu ettepanek kohtuasjas Skarpa Travel (C-422/17, EU:2018:XXX, punktid 30–33).

21 12. novembri 1992. aasta kohtuotsus Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punktid 13 ja 14); 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsus Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, punkt 18); 19. juuni 2003. aasta kohtuotsus First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punktid 23 ja 24 ning seal viidatud kohtupraktika); 9. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punktid 17 ja 18 ning seal viidatud kohtupraktika); 1. märtsi 2012. aasta kohtumäärus Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, punkt 19); 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 19); 26. septembri 2013. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Hispaania (C-189/11, EU:C:2013:587, punkt 58) ja 16. jaanuari 2014. aasta kohtuotsus Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, punkt 25). Samamoodi vt 8. veebruari 2018. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-380/16, ei avaldata, EU:C:2018:76, punktid 41, 42 ja 48).

22 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 25. novembri 2015. aasta direktiiv, mis käsitleb pakettreise ja seotud reisikorraldusteenuseid ning millega muudetakse määrust (EÜ) nr 2006/2004 ja Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2011/83/EL ning tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiiv 90/314/EMÜ (ELT 2015, L 326, lk 1).

23 Direktiivi 2015/2302 artikli 3 lõikes 2 on „pakettreis“ määratletud sisuliselt kui vähemalt kahe eri reisiteenuse kombinatsioon samaks reisiks või puhkuseks. „Reisiteenus“ on artikli 3 lõikes 1 omakorda määratletud kui „a) reisijatevedu; b) majutus, mis ei ole olemuslikult reisijateveo osa ega ole mõeldud elukoha tagamiseks; c) autode […] rent; d) muu turismiteenus, mis ei ole olemuslikult reisiteenuse osa punktide a, b või c tähenduses“.

24 Vt 11. veebruari 1999. aasta kohtuotsus AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69) ja 13. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, punktid 30–33). Vt samuti kohtujurist Poiares Maduro ettepanek kohtuasjas ISt (C-200/04, EU:C:2005:394, punkt 33).

37. Seoses esimese eelotsuse küsimusega viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus põhi- ja kõrvalteenuste eristamisele kohtuasjas Ludwig.[25] Nimetatud kohtuasi puudutas küsimust, kas finantsnõustaja osutatav teenus, mis seisneb krediidilepingute vahendamises *ja* nõustamises, tuleb lugeda üheks krediidi vahendamise sooritusteks ja sellisena kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 1 alusel käibemaksust vabastada.

38. Euroopa Kohus märkis, et „iga teenuse osutamist tuleb tavaliselt pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks ning et vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist, ei tohi majanduslikus mõttes ühest teenusest koosnevat sooritust kunstlikult osadeks lahutada, mistõttu on tähtis selgeks teha asjasse puutuvat tehingut iseloomustavad tunnused, selleks et teha kindlaks, kas maksukohustuslane teeb tarbijale – sealjuures lähtutakse keskmisest tarbijast – mitu eraldiseisvat põhisooritust või ühe soorituse“.[26] Samuti selgitas Euroopa Kohus, et „ühe sooritusega [on] tegemist eriti sel juhul, kui ühte või mitut aspekti tuleb pidada *põhisooritust* moodustavaks, samas kui vastupidisel juhul tuleb ühte või mitut aspekti pidada *kõrvalsooritusteks* või kõrvalsooritusteks, mida maksuõiguslikult käsitletakse samamoodi kui põhisooritust. Sooritust tuleb pidada põhisoorituse suhtes kõrvalsooritusteks, kui sellel ei ole klientide jaoks omaette eesmärki, vaid selle abil saab teenuseosutaja põhiteenust kasutada parimatel tingimustel“.[27]

39. Kuigi kohtuasi Ludwig puudutas finantsteenuseid, võib tõdeda, et põhi- ja kõrvalteenuste eristamist oli Euroopa Kohus konkreetselt reisibüroode erikorra kontekstis juba kaalunud. Kohtuasjas Madgett ja Baldwin[28] oli tegu kahe hotelliomanikuga, kes pakkusid klientidele pakettreise oma hotelli Inglismaal. Reisipaketid sisaldasid majutust, bussivedu eri lähtekohtadest ja hotellis peatumise aegset ööbimiseta huvireisi bussiga. Veoteenused hangiti kolmandatelt isikutelt. Ülejäänud teenused osutati ise. Tekkis küsimus, kas sellised pakettreisid kuuluvad reisibüroode erikorra kohaldamisalasse. Euroopa Kohus otsustas, et kuuluvad. Põhjus oli selles, et sisseostetud teenust ei saanud pidada põhiteenuse seisukohast lihtsalt *kõrvalteenuseks*. Sellisel juhul oleks loetud kogu tarne reisibüroode erikorra kohaldamisalast välja jäävaks.

40. Samuti kasutas Euroopa Kohus mõistet *kõrvalteenused* seoses reisibüroode erikorraga kohtuotsusele Ludwig järgnenud kohtuotsuses ISt.[29] Nimetatud kohtuasi puudutas ettevõtjat, kes pakkus programme „High School“ ja „College“, mis sisaldasid välismaal toimuvaid keelekursusi. Euroopa Kohus analüüsis, kas „reisiteenused“, mida ISt kolmandatelt isikutelt ostis, jäid tema enda osutatud teenuste suhtes kõigest kõrvalteenusteks.[30] Euroopa Kohus järeldas, et ei jäänud. Sisseostetud reisiteenuseid ei oleks saanud teostada nii, et see ei oleks oluliselt mõjutanud paketi hinda, mis sisaldas näiteks reisimist vastuvõtvasse liikmesriiki ja/või selles riigis viibimist. Seega ei kujutanud sisseostetud teenused endast „marginaalset osa, võrreldes summaga, mis vastab […] pakutava keeleõppe ja keelealase haridusega seotud teenusele“.[31]

41. Niisiis ei ole põhi- ja kõrvalteenuse eristamine konkreetselt reisibüroode erikorra valdkonnas kaugeltki tundmatu. Seda on kasutatud tuvastamaks, kas sisseostetud teenus (kombineerituna omateenusega) kuulub reisibüroode erikorra kohaldamisalasse või mitte. Kohtuotsustest Madgett ja Baldwin ning ISt tuleneb, et kui sisseostetud teenus kujutab endast vähem tähtsat paketi osa ega ole kliendi jaoks eesmärk omaette, maksustatakse seda samamoodi nagu ettevõtja enda osutatavat põhiteenust.

25 21. juuni 2007. aasta kohtuotsus (C-453/05, EU:C:2007:369).

26 21. juuni 2007. aasta kohtuotsus Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punkt 17). Euroopa Kohus viitas kuuenda direktiivi artikli 2 lõikele 1, mille kohaselt tuleb maksustada käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Seda sätet kajastab nüüd (teenuste osutamise osas) käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt c.

27 21. juuni 2007. aasta kohtuotsus Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punktid 18 ja 19 ning seal viidatud kohtupraktika).

28 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsus (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496).

29 13. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 Paketid sisaldasid edasi-tagasi lennupiletit Saksamaalt Ameerika Ühendriikidesse, majutust vastuvõtvas peres, toitu, kindlustust, õpet Ameerika keskkoolis või samalaadses asutuses või õppematerjale.

31 13. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, punktid 26–29).

42. Samas jääb küsimus, kas põhi- ja kõrvalteenuste eristamise olulisus peaks jäämagi kõigest „väliseks kriteeriumiks“ küsimuses, mis on reisibüroo teenus, kui osutatakse omateenustest ja sisseostetud teenustest koosnevat segateenust. Või saaks see olla asjakohane ka „sisemise määrajana“ seoses teenuse osutamise tehingu koosseisuga, kui see tehing koosneb kahest väidetavalt sisse ostetud teenusest?

43. Minu teada ei ole Euroopa Kohus niisugust stsenaariumi kunagi käsitlenud. Kui oleks tõepoolest nõutav, et teenuseid oleks (sisuliselt) mitu, on raske mõista, miks peaks sellise „sisemise kriteeriumi“ välistama, kui on tõendatud, et üks sisseostetud teenustest on õigupoolest kõrvalteenus, mis kogu tehingu hinda tajutavalt ei mõjuta ja kujutab endast pelgalt vahendit, mille abil saab klient põhiteenust kasutada parimatel tingimustel. Ma ei näe ühtegi põhjust kategooriliselt väita, et tegelikkuses ühe terviktehingu kunstlikku jagamist ei saa reisibüroode erikorra valdkonnas juhtuda.[32]

44. Kui rakendada seda loogikat käesolevas asjas, on korrektne märkida, et (majutuskoha) koristamine on kõrvalteenus, mida (lühiajalise üüri)majutuse puhul harilikult osutatakse. Saiakeste toomine ja pesupesemine ei pruugi alati automaatselt teenuse sisse kuuluda. Ent vaevalt kujutavad need teenused endast ise reisi eesmärki; selles mõttes ei ole need reisijale majutuse nautimiseks tingimata vajalikud. Muidugi võib olla erandjuhtumeid, mille puhul selline tavaline või üldine arusaam ei kehti ning nendel teenustel, mis tavaliselt on kõrvalteenused, on teistsugune staatus ja kaal. Esmajoones pähe tulevad näited on ehk romantikutele mõeldud eriline hommikusöök idüllilises Austria Tiroolis või mitmesugused gastronoomilised üritused. Või majutus keskaegses kindluses eripakkumisega pesta ise oma pesu ajaloolistes pesulates traditsioonilistel meetoditel ja „tõeliselt kogeda 15. sajandi pesunaise elu“. Kummagi stsenaariumi puhul on tõenäoline, et tegu ei ole kõigest majutuses seisneva põhiteenuse kõrvalteenusega.

45. Käesoleval juhul aga näib, et kaebaja klientidele osutati kohalikult ühte põhiteenust, nimelt majutust. Koristamine, saiakesed ja pesupesemine olid tõesti pelgalt kõrvalteenused, mis ei olnud kliendi seisukohast eesmärk omaette.

46. Samuti on märgitud, et kaebaja osutas (enda veebisaidil teavet jagades) klientidele teenust, mis seisnes „teavitami[ses] ja nõustami[ses]“. Kohtuistungil aga ei olnud asjaomased menetlusosalised üksmeelel seoses selle märkuse tähendusega, nimelt sellega, kas „teavitamine ja nõutamine“ oli või ei olnud vajalik selleks, et tehing tervikuna kuuluks reisibüroode erikorra kohaldamisalasse.

47. Isegi kui pidada teavitamist ja nõustamist selle asjaolu tuvastamisel oluliseks (mida need minu arvates ei ole[33]), on tõenäoline, et ettevõtja osutab need teenused ise. Nii jõuan viimase olulise küsimuseni, mis tekib, kui nõutavad oleksid mitu teenust: mitmes kohtuasjas, kus Euroopa Kohus luges segatehingu kontekstis kohustuslikuks reisibüroode erikorra kohaldamise, oli vaid *üks* tehingu elementidest sisseostetud teenus, samas kui teine oli ettevõtja enda osutatav teenus.[34] Asun nüüd nende „segaolukordade“ juurde.

32 Vt samuti 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punktid 41–45), mis puudutas muu hulgas mõistet „teenuse osutamine“ ja vajadust vaadata mõne asjaolu puhul lepingutingimustest kaugemale ning võtta arvesse tehingu tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu, et tuvastada, kuidas tehing liigitada ja kas on tegu pelgalt fiktiivse skeemiga ja kuritarvitusega.

33 Ja ma selgitan seda konkreetset mõtet edaspidi. Vt käesoleva ettepaneku punktid 55 ja 56.

34 Nii oli see 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsuses Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496) (ettevõtja pakutav majutus sisseostetud veoteenusega); 6. oktoobri 2005. aasta kohtuotsuses MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (sisseostetud majutus ja enda osutatav veoteenus) ja 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsuses Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (sisseostetud majutus ja enda osutatav veoteenus). Erikorda ei kohaldatud kohtuasjas Minerva, kus oli vaid üks tehing, millel ei leitud seost reisiga, nimelt ooperipiletite müük (9. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762)). Samuti ei nõustunud Euroopa Kohus erikorra kohaldamisega 1. märtsi 2012. aasta kohtumääruses Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) (kus oli tegu ainult veoteenuse osutamisega).

d) Segatehingud

48. Just „segatehingutega“ seoses toonitas Euroopa Kohus korduvalt vajadust, et ettevõtja eristaks sisseostetud teenuseid enda osutatavatest,[35] märkides, et käibemaksudirektiivi artikli 306 kohase kasuminormi maksustamise skeemi kohaldamisalasse saab kuuluda vaid sisseostetud osa.

49. Euroopa Kohus väljendas seda nõuet esimest korda kohtuotsuses Madgett ja Baldwin, mida on eespool käsitletud,[36] ja kordas seda hiljem kohtuasjades Kozak ja MyTravel. Kohtuasi Kozak puudutas reisibürood, kelle müüdav pakettreisiteenus koosnes majutusest ja toitlustusest, mille osutamiseks kasutas ta teiste teenuseosutajate teenuseid ja omaenda transporti. Euroopa Kohus ei olnud riikliku maksuhalduriga nõus, et ettevõtja enda osutatav transporditeenus oli turismiteenuse kui terviku osutamiseks hädavajalik ja moodustas koos sisseostetud teenusega „ühe teenuse“ käibemaksudirektiivi artiklite 307 ja 308 tähenduses (mida seetõttu tuleks maksustada samamoodi). Euroopa Kohus tuletas meelde, et käibemaksudirektiivi artikli 306 kohaldamisalasse saab kuuluda ainult sisseostetav teenus.[37] Samamoodi puudutas kohtuasi MyTravel ettevõtjat, kes müüs puhkusepakette, milles kombineeriti sisseostetud majutus ettevõtja enda osutatavate transporditeenustega. Euroopa Kohus täpsustas, kuidas tuleb omateenused ja sisseostetud teenused maksustamisel jaotada.[38]

50. Need juhtumid annavad tunnistust, et Euroopa Kohus ei ole tegelikult nõudnud reisibüroode erikorra kohaldamiseks *mitut sisseostetud teenust*. Samal ajal on nendest kohtuasjadest samuti keeruline järeldada, et see nõue oli täidetud ühe sisseostetud teenuse ühendamisel ühe omateenusega. Viimati nimetatud käsitus näib problemaatiline põhjusel, et Euroopa Kohus on omateenuse reisibüroode erikorrast selgelt välja arvanud. Niisugune käsitus oleks vastuolus ka käibemaksudirektiivi artiklis 307 sätestatud normiga, mille kohaselt kujutab reisibüroo osutatav teenus endast ühte teenust.

51. Teisisõnu tähendaks tunnistamine, et omateenuse ja sisseostetud teenuse kombinatsioon *tervikuna* vastab mitme teenuse nõudele, samas kui omateenus tuleb käibemaksu arvutamisel *eraldada*, tegelikult seda, et reisibüroode erikorra kohaldatavuse tingimuste kehtestamisel kasutatakse määratluselementi (omateenus), mis ise ei saa lõpuks siiski selle erikorra kohaldamisalasse kuuluda.

52. Siinkohal ei saa mainimata jätta, et kui arvestada täies ulatuses Euroopa Kohtu viimatist seisukohta, mida ta väljendas kohtuasjas Star Coaches ja mille kohaselt tuleb tõendada mitme teenuse osutamine, siis oleks erikorra kohaldamisalasse kuuluva reisibüroo teenuse kindlakstegemine pehmelt öeldes keeruline (välja arvatud üsna selges olukorras, kus reisibüroo kombineerib sisseostetava majutuse sisseostetava transpordiga). Samuti oleks vaja selgeks teha nõutava kõnealus(t)e teenus(t)e koosseisu määratlemiseks kasutatavad asjaolud (majutus ja reisimine; majutus või reisimine ja midagi muud), samuti nende täpne omavaheline vahekord (põhi- ja kõrvalteenused) ning nende täpne „segunemus“ – selles mõttes, kas tegu on sisseostetud või ettevõtja enda teenusega –, mida seni on kirjeldatud vaid kui võimalusi.

35 Välja arvatud juhul, kui sisseostetud teenus oli pelgalt enda osutatava teenuse kõrvalteenus, nagu on märgitud 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsuses Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496) ning 13. oktoobri 2005. aasta kohtuotsuses ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 Käesoleva ettepaneku punktis 39. Samas kohtuotsuses andis Euroopa Kohus suuniseid ka sellega seoses kasutatava arvutusmeetodi kohta.

37 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus (C-557/11, EU:C:2012:672, punktid 23, 25 ja 26).

38 6. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus (C-291/03, EU:C:2005:591, punkt 41).

3. Kas ühest sisseostetud teenusest (ikkagi) piisab?

53. Võimalik on siiski ka alternatiivne käsitusviis. See hõlmaks sisuliselt kaheosalist kohtu seisukohavõttu: selgitust ja ajakohasust. Esiteks eeldaks see (taas)kinnitamist, et kohtuasjas Van Ginkel[39] tehtud peamist järeldust ei seatud ega olekski tulnud seada kohtuasjas Star Coaches[40] küsimärgi alla. Seega kohaldub kohtuotsuses Van Ginkel sõnastatud norm: ettevõtja kuulumiseks reisibüroode erikorra kohaldamisalasse piisab ühe sisseostetud teenuse osutamisest. Teiseks, kui ühe kas majutust või transporti hõlmava teenuse osutamisest tõepoolest piisab, tuleks ehk samuti selgitada, et kohtuotsuses Van Ginkel möödaminnes tehtud hüpoteetiline märkus, mis puudutas reisibüroode pakutavat teavet ja nõustamist, ei ole tegelikult tingimus – kindlasti mitte siis, kui arvestada reisituru tegelikkust 2018. aastal.[41]

54. Esiteks on selline käsitusviis faktilisi tagajärgi puudutava selgituse tasandil kooskõlas varasema kohtupraktikaga: kohtuotsused Madgett ja Baldwin, Kozak ja MyTravel näivad kinnitavat väidet, et ühest sisseostetud teenusest piisab, kui see on seotud reisiga, nagu on ette nähtud kohtuotsuses Minerva Kulturreisen.[42] Seega on reisibüroode erikord kohaldatav teenuse osutamisele, mis sisaldab ühe sisseostetava teenuse osutamist, tingimusel, et *see sisseostetav teenus on majutus või transport*. Selles olukorras ei ole oluline, kas peale selle osutatakse veel muid (sisseostetavaid või oma) teenuseid. Samuti, kui olukord on tõepoolest niisugune, ei ole oluline ka põhi- ja kõrvalteenuste eristamine.

55. Teiseks, mis puudutab konkreetselt „teavitamist ja nõustamist“ kui võimalikku eraldi teenust, olen juba märkinud, et seda teenust osutab tõenäoliselt ettevõtja ise. Kui „ainult ühe sisseostetava teenuse“ reegli kohaldatavuse tingimuseks seatakse sellise „teenuse“ osutamine, on vaja ka eraldada paketist see osa, mis sisaldab omateenust, et maksustada see tavalise maksumääraga.[43] Mulle ei ole täiesti selge, kuidas tuleb määrata seesuguse „teavitamise ja nõustamise“ väärtus (kas tegeliku maksumuse meetodil või turuväärtuse põhjal).[44]

56. Eelkõige aga on mul raskusi mõistmisel, kuidas peaks niisuguse mis tahes päritolu hüpoteetilise nõustamise fakt (või selle puudumine) tänapäeval asjakohane olema. Aastal 1992, mil tehti otsus kohtuasjas Van Ginkel, oli olukord hoopis teistsugune. Sedastan mõningase nostalgiaga, et tollal võis reiside valimine ja tellimine reisibüroos eeldada, et reisija läheb reisibüroosse tegelikult kohale; seisab mõnda aega järjekorras, eriti enne puhkuste hooaega; saab trükitud kataloogi; tutvub sellega, arutab reisibüroo töötajaga reisivõimalusi ning täpsustab üksikasju; ja külastab reisibürood hiljem võib-olla veel mitu korda (et teha sissemakse; täita asjakohased blanketid; saada kätte lennupiletid ja/või vautšerid jne) ning läheb alles seejärel reisile. Kõikides etappides oli reisibüroo töötaja osalemine ja nõustamine määravalt oluline. Tänapäeval on kõik see asendatav mõne klõpsuga nutitelefonis.

57. Kokkuvõttes, kui Euroopa Kohus peaks otsustama kohaldada reeglit „ühest sisseostetud teenusest piisab“, pakun välja, et reisibüroode erikorra kohaldatavus oleneb vaid sellest, kas pakutakse sisseostetud majutust *või* sisseostetud transporti, ilma et oleks lisatingimusi selle suhtes, mida ettevõtja võib hüpoteetiliselt lisaks sellele pakkuda. Kui 1992. aastal oli „teave ja nõustamine“ teenusena (tõestamata jäänud) hüpotees, siis 2018. aastal on see lihtsalt ebarealistlik.

39 12. novembri 1992. aasta kohtuotsus (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 1. märtsi 2012. aasta kohtumäärus (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 „[Reisibüroo] teenus ei pea sellisel juhul piirduma ainult ühe teenusega, vaid võib hõlmata […] ka teisi teenuseid, nagu teabe- ja konsultatsiooniteenused, kui reisibüroo pakub eri puhkusevõimalusi ja majutuse broneerimist.“ 12. novembri 1992. aasta kohtuotsus Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punkt 24), kus on viidatud 26. veebruari 1992. aasta kohtuotsusele Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), mis puudutas Brüsseli konventsiooni artikli 16 alusel asjaõigustega seotud eksklusiivse kohtualluvuse tõlgendamist.

42 Jällegi näib ainus sellele kohtupraktikale vastu rääkiv otsus olevat tehtud kohtuasjas Star Coaches, kus Euroopa Kohus nõudis vähemalt kahte osa.

43 Nagu on nõudnud Euroopa Kohus eespool nimetatud kohtupraktikas, vt käesoleva ettepaneku punktid 48–51.

44 Vt 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsus Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, punktid 39–47) ja 6. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, punktid 22–41).

4. Ettepanek taaskinnitada reeglit „ainult üks sisseostetud teenus“

58. Väidet, et käibemaksudirektiivi artiklis 306 ette nähtud erikorra kohaldamiseks peab olema tegu mitme teenusega, toetavad head tekstilised ja süstemaatilised argumendid. Selle järgi peaksid reisibürood osutama vähemalt kahte sisseostetud teenust.

59. Teksti tasandil kajastab see arusaam kõige paremini reisibüroode erikorra sõnastust.[45] Samuti kajastab see selle erikorra konkreetseid eesmärke.[46] Lisaks sellele on nimetatud erikord erand üldisest reeglist ning Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, et seda tuleks „kohaldada üksnes niivõrd, kuivõrd see on vajalik selle eesmärkide saavutamiseks“.[47]

60. Seetõttu peab üsna hästi paika, et olukorras, kus ettevõtja osutab vaid ühte sisseostetud teenust, ei pruugi vaidlusaluse erikorraga taotletav eesmärk – lihtsustamine – tingimata täituda.

61. Siiski on ka kaalukaid argumente, miks peaks selleks, et teenuse osutamine kuuluks reisibüroode erikorra kohaldamisalasse, piisama ühest sisseostetud teenusest – tingimusel, et see on seotud kas majutuse või transpordiga, ja mõistagi tingimusel, et reisibüroo tegutseb enda nimel ja mitte üksnes vahendajana.[48]

62. Esiteks, kui vaadata kohtupraktikat – kohtuasi Star Coaches[49] välja arvatud –, ei ole Euroopa Kohus kunagi tõlgendanud ega kohaldanud seda erikorda nii, nagu piirduks see vaid vähemalt kahest sisseostetud teenusest koosnevate tehingutega. Vastupidi, Euroopa Kohus on käsitanud seda erikorda üsna vastutulelikult ja tõlgendanud seda laialt. Nii on see olnud mitte ainult (teenuste) *sisulise*, vaid ka *geograafilise* paljususe osas. Selle kohta on Euroopa Kohus märkinud, et geograafiline paljusus (nimelt see, et reisibüroo ostab kaupu või teenuseid eri liikmesriikides) ei ole möödapääsmatu nõue erikorra kohaldamiseks ja et see erikord on kohaldatav ka üheainsa liikmesriigi piires osutatud teenustele.[50] Seda märkis Euroopa Kohus hoolimata sellest, et ta tunnistas, et sisuliselt on geograafiline paljusus selle erikorra üks peamine otstarve.

63. Teiseks, kui pidada silmas teenuste mitmekesisust reisisektoris, välistaks vähemalt kahe sisseostetud teenuse seadmine erikorra kohaldamise tingimiseks tõenäoliselt selle korra kohaldamisalast need ettevõtjad, kes on välja arendanud „segateenustel“ (sisseostetavad ja omateenused) põhineva reisiäri. Samuti, eriti seoses kõrvalteenuse/põhiteenuse loogika kohaldatavusega sellele hindamisele, mida ei saa paljususe nõude puhul tegelikult välistada, tekiks oht, et reisibüroode erikorra kohaldamisala võidakse määratleda ülemäära kitsalt.

64. Vastuargument sellele teisele argumendile on n-ö ülehõlmamise oht. Kitsa määratluse korral tekib oht, et välja jääb palju teenuseid, mida osutavad isikud, kes on „reisibürood“ selle sõna tavatähenduses. Seevastu laia määratlemise korral tekib oht, et kohaldamisala on liiga suur. Sel juhul hakkaksid erikorra kohaldamisalasse kuuluma ettevõtjad, kes osutavad vaid ühte reisimisega seotud teenust (nagu kaebaja), ehkki kohtumääruse Star Coaches kohaselt nad sinna ei kuuluks.

45 Käesoleva ettepaneku punktid 6–8. Artiklis 306 on selgelt mainitud „tarneid või teenuseid“ mitmuses.

46 Vt käesoleva ettepaneku punktid 31–35.

47 Vt 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsus Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, punktid 5 ja 34); 19. juuni 2003. aasta kohtuotsus First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punkt 22); 9. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punkt 16) ja 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Käesoleva ettepaneku punktid 21–23.

49 1. märtsi 2012. aasta kohtumäärus Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsus Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, punkt 19).

65. See võib potentsiaalselt paika pidada. Nii keerukal õigusmaastikul näib siiski olevat soovitatav kinnitada ja selgitada lahendust, mis on olnud paigas juba mitu aastakümmet, mõistagi jättes seadusandlusele võimaluse otsustada vajaduse korral mingi muu korra kasuks. Kokkuvõttes on vahest aus tunnistada, et hoolimata väljakuulutatud eesmärgist, milleks on lihtsustamine, jääb selle ideaali rakendamine reisibüroode erikorra spetsiifilises kontekstis ideaalist endast üsna kaugele. Kõnealusest erikorrast on saanud üks kõige keerukamaid käibemaksu alamvaldkondi.[51]

66. Eespool märgitut arvesse võttes on minu ettepanek käesolevas asjas esitatud esimese küsimuse kohta, et käibemaksudirektiivi artiklit 306 tuleks tõlgendada nii, et reisibüroode erikord on kohaldatav teenuse osutamise tehingule, mille koosseisus on ühe sisseostetud teenuse osutamine, tingimusel et see sisseostetav teenus on majutus või transport.

B. Teine küsimus: kasuminormi maksustamise korra ja vähendatud maksumäära üheaegne kohaldamine?

67. Oma teises küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas kaebaja osutatava teenuse suhtes, kui liigitada see reisibüroode erikorra kohaldamisalasse kuuluvaks, saab kohaldada vähendatud maksumäära vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 98 koostoimes III lisaga. See küsimus on esitatud konkreetselt seoses kaebaja osutatud teenuse selle osaga, mis puudutab majutust.

68. Kaebaja arvates tuleb vastata jaatavalt. Saksamaa ja Madalmaade valitsus ning komisjon väidavad vastupidist. Nende meelest välistab vähendatud maksumäära kohaldamise vaidlusalusele teenusele see, et seda reisiteenust ei ole käibemaksudirektiivi III lisa loetelus nimetatud ja et vähendatud maksumäära kohaldamine oleks vastuolus vaidlusaluse erikorra loogikaga, mis seisneb lihtsustamises. Samuti argumenteerib Saksamaa valitsus väljakujunenud kohtupraktikale[52] viidates, et vähendatud maksumäärade kohaldamisala tuleb tõlgendada kitsalt.

69. Jagan viimati nimetatud seisukohta. Vähendatud maksumäära ei saa kohaldada, kui on tuvastatud, et vaidlusalune teenus kujutab endast reisiteenust.

70. Nagu eelmises jaos märkisin, kujutab reisibüroo osutatav teenus endast käibemaksudirektiivi artikli 307 kohaselt ühte teenust.[53] Selle õigusliku fiktsiooni loogiline tagajärg on niisugune, et see teenus ei ole sama mis selle vastavad koostisosad.

71. Kui nõustuda, et reisibüroode erikord on kohaldatav ühele sisseostetud teenusele, mis on seotud reisiga (majutus või transport), kuulub niisugune teenus, kui seda osutatakse, käibemaksudirektiivi artikli 306 kohaldamisalasse, mis tähendab, et see liigitub „reisiteenuseks“. Teisisõnu, kui kohaldada seda reeglit eesmärgiga teha kindlaks, et üks või teine teenus on reisiteenus, ei saa seejärel kohe asuda seda silti ära võtma, et kohaldada maksumäära, jättes samal ajal selle sildi alles eesmärgiga määrata kindlaks maksubaas.

72. Süsteemsel tasandil ei ole reisiteenuseid mainitud käibemaksudirektiivi III lisas (millele on viidatud selle artiklis 98), kus on loetletud teenused, mille suhtes kohaldatakse vähendatud maksumäärasid ja mille seas on punkti 12 kohaselt „hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutav majutus, sealhulgas puhkuseks pakutav majutus ning laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürile andmine“.

51 Vt komisjoni jaoks koostatud aruanne pealkirjaga *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Final Report TAXUD/2016/AO-05, detsember 2017 (saadaval Euroopa Komisjoni veebisaidil), lk 11.

52 9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Vt käesoleva ettepaneku punkt 50. Vt samuti 27. oktoobri 1992. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (C-74/91, EU:C:1992:409, punkt 16).

73. Seega, nagu on täheldanud eelotsusetaotluse esitanud kohus, oleks vähendatud maksumäära kohaldamine reisibüroode pakutavale majutusele vastuolus käibemaksudirektiivi III lisaga ja reisibüroode erikorra eesmärgiga, milleks on lihtsustamine.

74. Peale selle aga märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kui jätta vähendatud maksumäär kohaldamata vaidlusaluse tehingu selle osa suhtes, mis puudutab majutust, võib see viia ebavõrdse kohtlemiseni.

75. Möönan, et majutuses seisneva teenuse osutamine võib „ainult ühe sisseostetud teenuse“ reegli tagajärjel saada teistsuguse maksustamise osaliseks olenevalt selle osutamise viisist (kas seda osutab erikorra kohaldamisalasse kuuluv reisibüroo või mitte).

76. Siiski on niisugusel argumendil selged piirid, eriti seoses käibemaksu ja erikordadega. Kui soovida täiuslikku võrdsust ja neutraalsust kõikides aspektides, siis vaevalt saakski erikordasid üldse olla. Soovimata väljenduda liiga formalistlikult, märgin, et teenuseosutaja vormiline staatus on sellistes olukordades tõepoolest oluline, isegi kui teenuse majanduslik laad on sama. Nii käsitleb käibemaksuseadus samu teenuseid erinevalt, olenevalt ühest küljest omanikust (vahendaja abiga või ilma) ja teisest küljest reisibüroost, kes tegutseb enda nimel. [54]

77. Eespool märgitut arvesse võttes on minu ettepanek teise eelotsuse küsimuse kohta, et käibemaksudirektiivi artiklit 98 koostoimes sama direktiivi III lisa punktiga 12 tuleks tõlgendada nii, et selle direktiivi artiklis 306 ja järgmistes artiklites ette nähtud reisibüroode erikorra kohaldamisalasse kuuluva teenuse osutamise suhtes ei saa kohaldada puhkusemajutuse puhul kohaldatavat vähendatud maksumäära.

V. Ettepanek

78. Eespool märgitut arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 306 tuleks tõlgendada nii, et reisibüroode erikord on kohaldatav teenuse osutamise tehingule, mille koosseisus on ühe sisseostetud teenuse osutamine, tingimusel et see sisseostetav teenus on majutus või transport.

2. Direktiivi 2006/112 artiklit 98 koostoimes sama direktiivi III lisa punktiga 12 tuleks tõlgendada nii, et selle direktiivi artiklis 306 ja järgmistes artiklites ette nähtud reisibüroode erikorra kohaldamisalasse kuuluva teenuse osutamise suhtes ei saa kohaldada puhkusemajutuse puhul kohaldatavat vähendatud maksumäära.

54 Analoogia alusel võib märkida, et Euroopa Kohus otsustas, et võimalikud konkurentsimoonutused, mis tulenesid reisibüroode erikorda puudutavate üleminekunormide kohaldamisest, ei andnud liikmesriikidele alust selle erikorra ebakorrektseks rakendamiseks. Vt 27. oktoobri 1992. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-74/91, EU:C:1992:409, punktid 16 ja 26).