



## Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
MELCHIOR WATHELET  
esitatud 18. juulil 2013<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-300/12**

**Finanzamt Düsseldorf-Mitte  
versus  
Ibero Tours GmbH**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa))

Käibemaks — Reisibüroode tegevus — Allahindluste tegemine reisijatele, mis toob kaasa reisibüroode komisjonitasu vähenemise — Vahendusteenuse maksubaasi kindlaksmääramine

### I. Sissejuhatus

1. Käesolevas eelotsusetaotluses, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. juunil 2012, palutakse sisuliselt kindlaks teha, kas ja kui jah, siis missugustel tingimustel kohaldatakse kohtuotsuses Elida Gibbs<sup>2</sup> välja töötatud põhimõtteid allahindluste suhtes, mida tootja turustusahela kaudu teeb, ka siis, kui vahendaja teeb tarbijatele allahindlusi. See eelotsusetaotlus on esitatud juhtumis, kus reisibüroo, kes tegutses vahendajana reisikorraldaja ja tarbijate vahel, tegi viimastele reiside hinnast allahindlusi ja soovis need oma käibemaksuga maksustatavast väärtusest maha arvata.

### II. Õiguslik raamistik

#### A. Liidu õigus

2. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv”)<sup>3</sup> artikli 11 A-osa lõike 1 punkt a sätestab:

„[...]”

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-317/94 (EKL 1996, lk I-5339).

3 — Kuuendat käibemaksudirektiivi on aastatel 2002-2004 korduvalt muudetud, kuid käesolevas kohtuasjas asjakohaseid sätteid ei ole muudetud. Ma viitan käesolevas ettepanekus seega direktiivi tekstile niisugusena, nagu see oli 1. jaanuari 2001. aasta konsolideeritud redaktsioonis, mis kehtis käesolevas kohtuasjas vaadeldava perioodi algul.

1. Maksustatava summa moodustab:

- a) punktides b, c ja d nimetatud kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused”.

3. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A-osa lõige 3 näeb ette:

„Maksustatava summa hulka ei kuulu:

- a) ettemaksu puhul tehtavad hinnaalandused;
- b) kliendile lubatud ning tarnimise ajal raamatupidamisdokumentides kajastatavad hinnaalandused ning hinnavähendid;

[...]”

4. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 C-osa „Muud sätted” lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud:

„Tühistamise, keeldumise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.”

5. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 26 „Reisibüroode eriskeem” sätestab:

„1. Liikmesriigid kohaldavad reisibüroode tegevuse suhtes käibemaksu käesoleva artikli kohaselt, kui reisibürood teevad klientidega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid. Käesolevat artiklit ei kohaldata reisibüroode suhtes, kes tegutsevad üksnes vahendajana ning arvestavad maksu artikli 11 A osa lõike 3 punkti c kohaselt. Käesoleva artikli kohaldamisel loetakse reisibüroodeks ka reisikorraldajad.

2. Kõik tehingud, mida reisibüroo seoses reisiga teeb, loetakse üheks reisibüroo poolt reisijale osutatavaks teenuseks. See maksustatakse liikmesriigis, kus asub reisibüroo tegevuskoht või asukoht, kust reisibüroo teenuseid osutatakse. 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.”

## B. *Saksamaa õigus*

6. Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG”) § 17 lõike 1 1. jaanuarist 2002 kuni 16. detsembrini 2004 kehtinud redaktsioonis oli sätestatud:

„Kui § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud maksustatava tehingu maksustatav väärtus on muutunud, peab

- 1) ettevõtja, kes kõnealuse tehingu tegi, sellelt tasuda tulevat maksusummat, ja
- 2) ettevõtja, kellele tehing oli suunatud, tehingu esemeks olevatelt kaupadelt või teenuselt maha arvatud sisendkäibemaksu summat

vastavalt korrigeerima; see kehtib ka § 1 lõike 1 punktis 5 ja §-s 13b nimetatud juhtudel. Mahaarvatud sisendkäibemaksu summa korrigeerimisest võib loobuda, tingimusel et vähendatud tasult tasuda tuleva maksusumma tasub maksuametile kolmas ettevõtja; sellisel juhul on kolmas ettevõtja maksu tasumiseks kohustatud isik. [...]”

7. UStG alates 16. detsembrist 2004 kehtiva redaktsiooni § 17 lõige 1 sätestab:

„Kui § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud maksustatava tehingu maksustatav väärtus on muutunud, peab ettevõtja, kes kõnealuse tehingu tegi, sellelt tasuda tulevat maksusummat korrigeerima. Samuti peab ettevõtja, kellele tehing oli suunatud, korrigeerima tehingu esemeks olevatelt kaupadelt või teenuselt maha arvatud sisendkäibemaksu summat. See ei kehti juhul, kui ettevõtja ei saanud maksustatava väärtuse muutumisest majanduslikku kasu. Kui sellistel juhtudel sai maksustatava väärtuse muutumisest majanduslikku kasu mõni muu ettevõtja, peab kõnealune ettevõtja korrigeerima tema poolt mahaarvatud sisendkäibemaksu summat. Esimene kuni neljas lause kehtivad vastavalt § 1 lõike 1 punktis 5 ja §-s 13b nimetatud juhtudel. Mahaarvatud sisendkäibemaksu summa korrigeerimisest võib loobuda, tingimusel et vähendatud tasult tasuda tuleva maksusumma tasub maksuametile kolmas ettevõtja; sellisel juhul on kolmas ettevõtja maksu tasumiseks kohustatud isik. [...]”

### III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8. Allpool toodud skeem, milles on kasutatud eelotsusetaotluse esitanud kohtu, st Bundesfinanzhofi (Saksamaa) ja Euroopa Komisjoni esitatud näite arve,<sup>4</sup> kirjeldab käesoleva kohtuasja faktilisi asjaolusid ja aitab neid mõista.

9. Ibero Tours GmbH (edaspidi „Ibero Tours”) on Saksamaa reisibüroo, mis pakub oma klientidele reisikorraldajate välja töötatud reisiteenuseid. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja komisjoni kasutatud näite kohaselt on reisi brutohind 2000 eurot ja see sisaldab käibemaksu summas 275,86 eurot. Kui reis on müüdud, pakub reisikorraldaja kliendile reisiteenust ja tasub reisibüroole tema vahendusteenuse eest komisjonitasu. Näites on komisjonitasu brutosumma 232 eurot, millest 32 eurot on käibemaksu.

10. Müügi edendamiseks teeb Ibero Tours klientidele reiside hinnast allahindlusi. Näites eeldatakse, et reisibüroo pakub tarbijale 3-protsendilist allahindlust reisi brutohinnast, s.o 60 euro suurust allahindlust. Allahindluse võtab enda kanda mitte reisikorraldaja, vaid see reisibüroo.

11. Eespool toodud näites tasub tarbija Ibero Toursile kokkulepitud alandatud hinda, milleks on 1940 eurot. Viimane maksab seejärel reisikorraldajale summa, mis vastab seega reisi (ilma allahindlusega) koguhinna (2000 eurot) ja reisi alandamata hinnalt arvatud komisjonitasu (232 eurot koos käibemaksuga) vahele, mis vastab ka kliendi tasutava alandatud hinna (1940 eurot) ja komisjonitasu vähendatud summa (172 eurot) vahele, kusjuures vähendatud komisjonitasu saadakse, arvates maha allahindluse, mille Ibero Tours tarbijale teeb (60 eurot koos käibemaksuga). Näites on selleks summaks 1 768 eurot (s.o 2000 eurot – 232 eurot = 1 768 eurot või 1940 eurot - 172 eurot = 1 768 eurot).

4 — Põhikohtuasja vastustaja kasutab teistsuguseid arve.

12. Vastavalt eriskeemile, mis on kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 26 reisibüroode puhul ette nähtud, peab reisikorraldaja tasuma riigile käibemaksu reisi koguhinnalt ega saa võtta arvesse allahindlust, mida reisibüroo kliendile tegi, kui tegemist on Euroopa Liidus aset leidva reisiga.<sup>5</sup>

13. Ibero Tours oli eelnevalt tasunud riigile käibemaksu (näites 32 eurot), mida kohaldati reisikorraldaja makstava kogu komisjonitasu suhtes, milleks näites on 232 eurot, arvamata sellest maha käibemaksu summas 8,28 eurot, mida sisaldas lõppkliendile tehtud allahindlus, milleks näiteks on 60 eurot. Ibero Tours leidis, et seetõttu maksustati tema puhul kõrgemat summat, kui ta lõpuks sai. Ta leidis ka, et see võimaldas maksuametil saada suurema summa kui käibemaks, mille lõppklient viimaks tasus. Näite kohaselt arvab ta, et tal on õigus saada tagasi 8,28 eurot, mis kujutab endast komisjonitasult, mida ta saaks ilma reisi hinnast allahindlust tegemata, arvutatava käibemaksu (32 eurot) ja komisjonitasult, mis jääb talle pärast tarbijale tehtud allahindluse kaasamist arvutusse, arvutatava käibemaksu (23,72 eurot) vahet.

14. Selles olukorras palus Ibero Tours Finanzamt Düsseldorf-Mittel (Düsseldorf-Mitte maksubüroo, edaspidi „Finanzamt“) vaidlusalustel majandusaastatel, st aastatel 2002-2005 arvestatud käibemaksu muuta põhjendusel, et tema klientidele tehtud allahindlused tõid UStG § 17 kohaselt kaasa tema poolt reisikorraldajatele osutatavate vahendusteenuste tasu alanemise.

15. Finanzmat rahuldab selle taotluse ainult osas, milles reisikorraldajate teenuseid maksustati kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 26 ette nähtud eriskeemi alusel. Seevastu osas, milles reisikorraldajate teenused olid kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 3 alusel käibemaksust vabastatud, keeldus ta maksusummat Ibero Toursi kasuks muutmast. Olles esitanud vaide, mis jäeti rahuldamata, esitas Ibero Tours kaebuse, mille Finanzgericht ka rahuldab. Finanzamt esitas selle Finanzgerichti otsuse peale kassatsioonkaebuse.

16. Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas vastavalt põhimõtetele, mis on välja töötatud Euroopa Liidu Kohtu 24. oktoobri 1996. aasta otsuses kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs (EKL 1996, lk I-5339), vähendatakse maksustatavat väärtust turustusahela raames ka siis, kui vahendaja (käesolevas asjas reisibüroo) teeb tema poolt vahendatava teenuse (käesolevas asjas reisikorraldaja teenus kliendile) saajale (käesolevas asjas klient) vahendatava teingu puhul hinnaalandust?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas Euroopa Liidu Kohtu otsuses kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs (EKL 1996, lk I-5339) välja töötatud põhimõtted on kohaldatavad ka juhul, kui nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklis 26 sätestatud reisibüroode eriskeemi kohaldamisalasse kuulub vaid reisikorraldaja tehing, mida vahendati, aga mitte reisibüroo vahendustegevus?
3. Kui ka teisele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, siis kas liikmesriigil, kes on nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 11 C-osa lõike 1 nõuetekohaselt üle võtnud, on juhul, kui vahendatav tehing on maksuvaba, õigus keelduda maksustatava väärtuse vähendamiseks vaid siis, kui liikmesriik on nimetatud sättes sisalduvat volitust kasutades kehtestanud vähendamise keeldumiseks lisatingimused?“

5 — Vt 19. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-149/01: First Choice Holidays (EKL 2003, lk I-6289).

#### IV. Menetlus Euroopa Kohtus

17. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 20. veebruaril 2012. Ibero Tours, Saksamaa valitsus, Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon esitasid kirjalikke seisukohti ning 5. juuni 2013. aasta kohtuistungil ka oma suulised seisukohad.

#### V. Õiguslik analüüs

##### A. Esimene eelotsuse küsimus

18. Oma esimeses eelotsuse küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas allahindlust, mille teeb lõppkliendile vahendaja, tuleb teenuste osutamise raames eespool viidatud kohtuotsuse Elida Gibbs põhjal käsitada samamoodi nagu samasugust allahindlust, mille teeb kauba tootja.

19. Selles kohtuotsuses käsitles Euroopa Kohus tualetitarvete müügikampaaniat, mille puhul kasutas tootja kaht liiki edendussüsteemi:

- esimese süsteemi kohaselt väljastas tootja lõpptarbijale allahindluskupongi, lubades, et hüvitab selle kupongi nimiväärtuse hulgi- või jaemüüjale, kes müüb toote lõpptarbijale, kui see hulgi- või jaemüüja nõustub võtma vastu lõpptarbija kupongi, millega viimane tasub tootja toodete eest osaliselt. See süsteem ei mõjutanud netosummasid, mida vahendaja maksis ja sai;
- teise süsteemi kohaselt väljastas tootja lõpptarbijale hüvitamiskupongi (mis oli tavaliselt pandud toodetele ja kujutas endast ka ostutõendit) ning hüvitas talle otseselt selle kupongi nimiväärtuse. Ka see variant ei mõjutanud netosummasid, mida vahendaja maksis ja sai.

20. Selles kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et niisuguses olukorras on maksustatav väärtus võrdne tootja müügihinnaga, millest on maha arvatud kouponil näidatud summa, mis jaemüüjale või tarbijale hüvitatakse.<sup>6</sup> Euroopa Kohus on seega aktsepteerinud põhimõtet, mille kohaselt võib tootja maksustatavat väärtust vähendada, kui ta võtab enda kanda lõpptarbija allahindluse pärast oma toodete müümist hulgi- ja jaemüüjatele. Asjaolu, et tootjapoolne müük hulgi- ja jaemüüjatele toimus hinnaga, milles ei olnud tarbijale lõpuks tehtud allahindlusi arvesse võetud, ei pidanud kuidagi mõjutama tootja õigust nõuda oma maksubaasi vähendamist.

21. Käesolevas kohtuasjas väljendavad eelotsusetaotluse esitanud kohus ja Saksamaa valitsus kahtlust, kas eespool viidatud kohtuotsuses Elida Gibbs sedastatud põhimõtted on kohaldatavad käesoleval juhul, sest vahendaja osutatavad teenused ei kuulu samasse „turustusahelasse”, milles osutatakse samalaadseid teenuseid mitu korda ja samadel maksustamistingimustel.

22. Konkreetselt on Saksamaa valitsus arvamusel, et käesoleval juhul on põhiteenuseks reisiteenuse osutamine lõpptarbijale ja seda osutab reisikorraldaja. Tema arvates on Ibero Tours vahendaja, kes piirdub kaasaaitamisega selle ärisuhte loomisele, mille eest saab ta oma komisjonitasu, avaldamata siiski mingit mõju vahendatavale tehingule.

23. Selle põhjal väidavad nii Saksamaa kui ka Ühendkuningriigi valitsus, et vahendaja osutatava teenuse lõpptarbija on reisikorraldaja, mitte lõpptarbija, mis loob kolmnurkse konfiguratsiooni, milles reisikorraldaja osutab „tarbijale-reisijale” põhiteenust – käesoleval juhul pakub reisi – ja reisibüroo osutab reisikorraldajale muud vahendusteenust.

6 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Elida Gibbs (punktid 34 ja 35).

24. Saksamaa valitsuse kohtuistungil avaldatud arvamuse kohaselt ei saa käesoleval juhul kõnelda turustusahelast, mis võimaldaks võrrelda käesolevat kohtuasja kohtuasjaga, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Elida Gibbs. Tema sõnul osutab reisibüroo reisikorraldajale teenust, mis kaob niipea, kui see on osutatud, sest reisiteenus, mida reisikorraldaja tarbijale osutab, ei ole sugugi sama nagu vahendusteenus, mida osutab reisibüroo reisikorraldajale. Saksamaa valitsus arvab, et seevastu kohtuasi, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Elida Gibbs, puudutas kauba turustamise ahelat, mis eksisteeris pärast kauba tootjapoolset tarnimist vahendajale ja vahendajapoolset tarnimist tarbijale mõistagi edasi.

25. Ma ei nõustu selle väitega. Nagu märgib komisjon, ei ole mingit põhjust välistada eespool viidatud kohtuotsuses Elida Gibbs sedastatud põhimõtete kohaldamist ja seega keelduda maksubaasi vähendamisest vahendaja puhul, kui tingimused, mis peavad olema täidetud, et tootja või vahendaja suhtes kohaldataks maksubaasi vähendamist, on täpselt samasugused.

26. Argumendiga, et Ibero Tours ei kuulu turustusahelasse, mille lõpus on tarbija, kes tarbib käibemaksustatavat teenust, eiratakse reaalsust. Isegi kui väga formalistlikust vaatenurgast osutab niisugune reisibüroo nagu Ibero Tours reisikorraldajale komisjonitasu eest vahendusteenust, siis allahindlust pakub ja selle allahindluse kulud kannab majanduslikult siiski tema.

27. Vastupidi Ühendkuningriigi valitsuse väitele väljendub allahindlus, mida reisibüroo tarbijale pakub, faktiliselt ja majanduslikult reisikorraldaja makstava komisjonitasu vähenemises. Komisjonitasu on siiski ainus tulu, mida reisibüroo saab oma osalemise eest reisiteenuse osutamises tarbijale, ning tema tarbijale pakutav allahindlus vähendab paratamatult tema komisjonitasu summat. Vastasel korral võtaks vähenemise enda kanda reisikorraldaja, kellele reisibüroo maksaks eespool toodud näites ainult 1940 eurot – 232 eurot, mis teeb 1 708 eurot, mis aga ei vasta poolte kokkuleppele. Põhikohtuasjas on reisibüroo seega samas olukorras, milles oli tootja eespool viidatud kohtuotsuses Elida Gibbs.

28. Nagu Euroopa Kohus selles kohtuotsuses märkis, „tuleb neutraalsuse põhimõtte järgimiseks maksustatava väärtuse arvutamisel arvesse võtta niisuguse maksukohustuslase juhtumit, kes ei ole lõpptarbijaga lepingulistest suhetes, kuid on esimene lüli tarbijaga lõppevas tehinguteahelas ja teeb talle jaemüüjate vahendusel allahindlust või maksab otseselt kinni tema kupongide väärtuse. Kui see oleks teisiti, nõuaks maksuamet käibemaksuna sisse suurema summa, kui maksis tegelikult lõpptarbija, ning seda maksukohustuslase kulul”.<sup>7</sup>

29. Kuigi Euroopa Kohus pidas maksukohustuslast „esimeseks lülis tehinguteahelas”, on siin pigem tegemist viitega selle kohtuasja faktilistele asjaoludele, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Elida Gibbs - ning milles tootja, kes pakkus lõpptarbijale allahindlust, oli väärtusahela alguses -, mitte maksubaasi vähendi kohaldamise eeltingimusega.

30. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja Saksamaa valitsuse seisukohaga nõustumisel ei võetaks arvesse asjaolu, et tarbijale pakutav allahindlus viis majanduslikus mõttes Ibero Toursi saadava komisjonitasu vähenemiseni, ning ta peaks seega tasuma käibemaksu, mis on arvatud suuremalt käibelt, kui ta lõpuks sai.<sup>8</sup>

31. Niisugune tulemus oleks Euroopa Kohtu praktika seisukohast lubamatu. Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuses Elida Gibbs, et „arvestades igal üksikul juhul käibemaksumehhanismi, selle toimimist ja vahendajate rolli, ei saaks maksuamet lõpuks sisse nõuda kõrgemat summat, kui tasus lõpptarbija”.<sup>9</sup>

7 — *Ibidem* (punkt 31).

8 — *Ibidem* (punkt 24). Vt ka 15. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-427/98: komisjon vs. Saksamaa (EKL 2002, lk I-8315, punkt 45).

9 — Eespool viidatud kohtuotsus Elida Gibbs (punkt 24).



32. Niisuguse tulemuse vältimiseks tuleb – nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud – maksustatava väärtuse puhul arvesse võtta selle summa vähenemist, mille vahendaja lõpuks saab: „kuigi tootjat võib tõesti pidada kolmandaks isikuks tehingus, mille pooled on jaemüüja, kellele hüvitatakse kupongi väärtus, ja lõpptarbija, toob see hüvitamine sellegipoolest kaasa selle summa vastava vähenemise, mille tootja oma tarne eest lõpuks saab, ja see tasu kujutab endast käibemaksu neutraalsuse põhimõtte kohaselt tasumisele kuuluva maksu arvutamise baasi”.<sup>10</sup>

33. Seega tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et eespool viidatud kohtuotsuses Elida Gibbs sedastatud põhimõtteid, mille kohaselt vähendatakse maksustatavat väärtust ettevõtjate puhul, kes teevad teenuse tarbijale turustusahela lõpus allahindlusi, kohaldatakse ka vahendaja (käesoleval juhul reisibüroo) puhul, kes teeb omal kulul allahindluse kliendile (käesoleval juhul reisija kui klient) vahendatavas tehingus (käesoleval juhul reisikorraldaja teenus).

#### B. *Teine eelotsuse küsimus*

34. Oma teises eelotsuse küsimuses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult, kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 2 kohaldamisalasse kuuluvate põhiteenuste korral ei ole eespool viidatud kohtuotsus kohaldamatu selle artikli eripära tõttu, milles on maksubaasiks peetud „reisibüroo marginaali” (edaspidi „marginaaliskeem”) - vastupidi selle direktiivi artikli 11 A-osa lõike 1 punktile a, milles on maksubaasiks kehtestatud „kõik tasuna käsitatav, mille [...] ostjalt saab”, (edaspidi „tasuskeem”) (jaotis 1 tagapool) - või seepärast, et need teenused võivad kujutada endast niisuguse kogu (sega)teenuse koostisosi, mis hõlmab ka teisi koostisosi (jaotis 2 allpool).

1. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26 „Reisibüroode eriskeem” lõike 2 kohaldamisalasse kuuluvate põhiteenuste juhtum

35. Kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Elida Gibbs, arvutati maksubaas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A-osa lõike 1 punkti a alusel, st tasuskeemi kohaselt. Käesolev kohtuasi kuulub seevastu selle direktiivi artikli 26 kohaldamisalasse, milles on nähtud ette reisibüroode eriskeem. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas eespool viidatud kohtuotsus Elida Gibbs on ka käesoleval juhul kohaldatav, sest vastupidi sellele kohtuasjale, milles maksubaas arvutati tasuskeemi kohaselt, tuleb käesoleval juhul maksubaas arvutada marginaaliskeemi kohaselt.

36. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates ei ole kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A-osa lõike 1 punktis a ette nähtud maksubaasi arvutamise meetod juhul, kui teenus kuulub marginaaliskeemi kohaldamisalasse, enam võimalik, sest maksubaas ei võrdu mitte tarbija makstava tasuga, vaid reisija makstava ilma käibemaksuta kogusumma ning reisibüroo poolt teiste maksukohustuslaste tarneteks ja teenuste osutamiseks kantud kogukulu vahega, kui need tehingud tehti otseselt reisija huvides. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ja Saksamaa valitsus märgivad, et arvestada tuleb ka võimalusega, et marginaal on null, kui turuhind ei ole reisiks tehtud kuludest kõrgem.

37. Nagu märgib komisjon, ei ole sellel erinevusel Euroopa Kohtule hindamiseks esitatud juhtumil tähtsust. Euroopa Kohus on juba leidnud, et „määrates kindlaks ühe maksustamiskoha ja valides maksustatavaks väärtuseks reisibüroo või reisikorraldaja marginaali, st „reisija poolt tasutud käibemaksuta kogusumma” ja nende tegelike käibemaksu sisaldavate kulude vahe, mida reisibüroo või

10 — Eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (punkt 45).

reisikorraldaja teiste maksukohustuslaste teenuste osutamiseks teeb, sooviti kuuenda [käibemaksu]direktiivi artikli 26 lõikega 2 vältida eelmises punktis mainitud raskusi,<sup>[11]</sup> ja eelkõige tagada sisendkäibemaksu lihtsustatud mahaarvamine, ükskõik missuguses liikmesriigis see sisse nõuti”.<sup>12</sup>

38. Euroopa Kohus on aga leidnud ka järgmist:

„26. Selle eesmärgi saavutamiseks ei ole sugugi vaja, et kaldutaks kõrvale kuuenda [käibemaksu]direktiivi artikli 11 A-osa lõike 1 punktis a sätestatud üldreeglit, milles on maksubaasi kindlaksmääramise osas viidatud mõistele „kõik tasuna käsitatav, mille tarnija [...] kliendilt või kolmandalt isikult [...] on saanud või saab”.

27. See „tasu” vastab samale majandusnäitajale nagu kuuenda [käibemaksu]direktiivi artikli 26 lõikes 2 nimetatud „reisija poolt tasutud [...] kogusumma”. Nii üld- kui eriskeemi kohaselt vastab see näitaja teenuste osutajale makstavale hinnale. Sõltumata selle artikli 26 lõike 2 eesmärgist, peab kõnesoleval mõistel olema mõlema skeemi puhul sama õiguslik määratlus.”<sup>13</sup>

39. Lisaks tuleb märkida, et eespool viidatud kohtuotsus First Choice Holidays puudutas samalaadseid faktilisi asjaolusid nagu põhikohtuasi. First Choice Holidays korraldas pakettpuhkusereise, kombineerides mitut koostisosa, mida ta ostis. Ta usaldas lõpptoote reisijatele müümise komisjonitasu ette nägevate lepingutega reisibüroodele. Nagu käesoleval juhulgi, pakkusid reisibürood reisijatele allahindlusi.

40. Kohtujurist Tizzano märkis selles faktilises olukorras, et „[a]sjaolu, et maksubaasi arvutamise meetod on erinevate skeemide puhul erinev, ei tähenda sugugi, et ka muud asjaolud, mida sel eesmärgil arvesse tuleb võtta, on erinevad”.<sup>14</sup>

41. Asjaolu, et need kaks maksubaasi arvutamise skeemi on erinevad, ei tähenda ka seda, et eespool viidatud kohtuotsuses Elida Gibbs sedastatud põhimõtete kohaldamine peaks olema välistatud, kui tegemist on – nagu käesoleval juhul – reisiteenusega, mis kuulub kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26 kohaldamisalasse.

42. Ei ole muide sugugi üllatav, et samale tulemusele jõuame sõltumata sellest, kas arvutus teha marginaalskeemi või tasuskeemi kohaselt. Seda näitab hästi käesoleva ettepaneku punktis 8 toodud näide.

43. Kui kohaldada tasuskeemi, peab reisibüroo, kes pakub tarbijale reisi hinnast 60 euro suurust allahindlust niisugustel tingimustel nagu Ibero Tours, tasuma reisikorraldajale 1940 eurot (sealhulgas 267,58 eurot käibemaksu). Brutokomisjonitasu, mis talle maksta tuleb, väheneb siis 232 eurolt 172 eurole (koos käibemaksuga), sest 60 euro suurune allahindlus jääb tema kanda ja seda ei võta enda kanda reisikorraldaja.

44. See vähendab reisibüroo maksubaasi 200 eurolt 148,32 euronile ja käibemaksu 32 eurolt 23,72 euronile. Niisugusel juhul on allahindlusega summalt arvutatud käibemaksusumma ja allahindlusega summalt arvutatud käibemaksusumma vahe 8,28 eurot, s.o 32 eurot - 23,72 eurot = 8,28 eurot.

11 — Eelmises punktis mainib Euroopa Kohus, et üldnorme, mis käsitlevad maksustamiskohta, maksubaasi ja sisendkäibemaksu mahaarvamist, on raske kohaldada, sest osutatavaid teenuseid on palju ja neid osutatakse erinevates kohtades, samuti on nendel ettevõtjatel praktilisi raskusi, mis takistavad neil oma tegevusega tegelemist (vt eespool viidatud kohtuotsus First Choice Holidays, punkt 24).

12 — Vt eespool viidatud kohtuotsus First Choice Holidays (punkt 25).

13 — *Ibidem* (punktid 26 ja 27).

14 — Vt kohtujurist Tizzano ettepanek kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus First Choice Holidays, kohtujuristi ettepaneku punkt 26.



45. See summa vastab täpselt tarbija poolt tasutava reisi allahindlusega hinna suhtes kohaldatava käibemaksu ja reisi allahindlusega hinna suhtes kohaldatava käibemaksu vahele, milleks on 275,86 eurot - 267,58 eurot = 8,28 eurot.

46. Tulemus on sama, kui kohaldada marginaaliskeemi. Oletagem, et samal juhul on reisikorraldaja ostnud teenuseid, mida ta pakub tarbijale hinnaga 1 000 eurot. 1000-eurone vahe reiseiteenuste tarbijale müümise hinna ja nende ostmise hinna vahel jaguneb 862,07 euro suuruseks marginaaliks ja 16-protsendiliseks käibemaksuks, mille summaks on 137,93 eurot.

47. Kui reisibüroo teeb tarbijale allahindlust brutosummas 60 eurot, peab viimane talle tasuma 1940 eurot, mis koosneb „tegelikust maksumusest” summas 1 000 eurot, „marginaalist” summas 810,35 eurot ja käibemaksust summas 129,65 eurot.

48. Isegi selle skeemi puhul on nende kahe käibemaksusumma (allahindlusega ja allahindlusega summalt tasutava käibemaksu) vahe 8,28 eurot: 137,93 eurot - 129,65 eurot = 8,28 eurot. Seda summat saabki reisibüroo maksuasutustelt nõuda, kui ta tasus käibemaksu käibelt, mis koosneb komisjonitasust, mille puhul ei ole võetud arvesse tarbijale pakutud allahindlust.

49. Asjaolu, et mõlemal juhul on see summa sama, on – nagu selgitab komisjon - seletatav sellega, et 60 euro suurune allahindlus, mida reisibüroo pakub, sisaldab paratamatult käibemaksu summas 8,28 eurot. Sellest näitest ilmneb selgelt, et ka marginaaliskeem ei mõjuta eespool viidatud kohtuotsuses Elida Gibbs valitud lahenduse aritmeetilisi põhimõtteid.

50. Saksamaa valitsus ei vaidlustanud kohtuistungil ei komisjoni kasutatud näite metodoloogiat ega põhjendanud Saksamaa maksuameti väidetavat õigust jätta üleliigsed 8,28 eurot käibemaksu endale. Nagu Ibero Tours ja komisjon aga oma kirjalikes seisukohtades väidavad, tagab reisi hinnast tehtava allahindluse summa mahaarvamine reisibüroo maksustatavast väärtusest selle, et maksuamet saab käibemaksusumma, mis vastab tarbija tegelikult makstud summale.

51. Tasuskeemi kohaldamise korral eespool toodud näite suhtes saaks maksuamet reisikorraldajalt 243,86 eurot, st vahe reisi hinnalt tasutava käibemaksu (275,86 eurot) ja makstavale komisjonitasule vastava sisendkäibemaksu vahel (32 eurot), ning reisibüroolt 23,72 eurot, mis kujutab endast käibemaksu vähenenud komisjonitasult, seega kokku 267,58 eurot. Käibemaks, mille maksuamet nõnda sisse nõuab, vastaks täpselt käibemaksule, mida tasus lõpptarbija makstud 1940 euro puhul.

52. Kui eespool toodud näite suhtes kohaldada marginaaliskeemi, saaks maksuamet sama käibemaksusumma, s.o 267,58 eurot, st 137,93 eurot käibemaksu, mida tasus reisikorraldaja, et osta lõpptarbijale edasi müüdavaid teenuseid, 105,93 eurot, mille peab tasuma reisikorraldaja ise ning mis vastab tema marginaalilt tasutava käibemaksu (137,93 eurot) ja reisibüroole tasutavalt ilma allahindlusega komisjonitasult makstava käibemaksu vahele (32 eurot), samuti 23,72 eurot, mis vastab käibemaksule, mida reisibüroo peab tasuma reisikorraldajalt saadavalt allahindlusega komisjonitasult.

53. Ainuüksi asjaolu, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26 lõikes 2 vaadeldaval juhtumil ei ole maksubaasiks tasu, vaid marginaal, ei mõjuta seega kohtuotsuses Elida Gibbs sedastatud põhimõtteid. See on nii sellepärast, et – nagu Euroopa Kohus on selgitanud – „vahendustehingutega seotud maksubaasi ei ole vaja korrigeerida[,] sest nende tehingute puhul on neutraalsuse põhimõtte kohaldamine seega tagatud kuuenda direktiivi XI jaotises kirjeldatud mahaarvamisskeemi abil, mis võimaldab turustusahela niisugustel vahelülidel nagu hulgi- või jaemüüjad oma maksubaasist maha arvata summad, mida igaüks tasus oma tarnijale käibemaksuna vastavalt tehingult, ning tagastada nii maksuametile käibemaksu osa, mis vastab igaühe poolt oma tarnijale makstud hinna ja kauba oma ostjatele tarnimise hinna vahele”.<sup>15</sup>

15 — Eespool viidatud kohtuotsus Elida Gibbs (punkt 33).

54. Eespool viidatud kohtuotsuses Elida Gibbs sedastatud põhimõtete kohaldamine ei ole mitte ainult kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26 lõikega 2 kooskõlas, vaid on ka vajalik selle vältimiseks, et baas, mille põhjal arvutatakse käibemaks, mille tootja maksukohustuslasena tasuma peab, on kõrgem kui summa, mille ta lõpuks saab.<sup>16</sup> Vastasel juhul ei järgitaks Euroopa Kohtu praktika kohaselt neutraalsuse põhimõtet.<sup>17</sup>

55. Eelotsusetaotluse esitanud kohus vaatleb ka nullmarginaali võimalust. Kuigi see ei tohiks arutluskäiku minu arvates kuidagi muuta, märgin nagu komisjongi, et eelotsusetaotluses ei ole näidatud, missugused asjaolud esitatud materjalides viivad mõttele, et põhireisiteenuste puhul, mida Ibero Tours vahendas, võib see olla nii. Teen seega Euroopa Kohtule ettepaneku eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teist küsimust sellest vaatevinklist mitte analüüsida.

## 2. Segateenuste juhtum

56. Kõigepealt vaatleb eelotsusetaotluse esitanud kohus võimalust, et kogu konkreetse reisiteenuse suhtes kohaldatakse käibemaksu, kuid selle erinevate koostisosade puhul on maksubaas erinev. Reisikorraldaja enda pakutavaid koostisosi maksustatakse vastavalt üldskeemile, samal ajal kui teistelt maksukohustuslastelt ostetavate koostisosade suhtes kohaldatakse marginaalskeemi.

57. Seejärel soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa eeldab, et eespool viidatud kohtuotsuses Elida Gibbs sedastatud põhimõtteid ei tohi kohaldada, kui turustusahela viimane teenus on kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 3 alusel käibemaksust vabastatud.

58. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et need kaks juhtumit on problemaatilised, sest võib juhtuda, et ilma reisikorraldaja abita ei saa vahendaja teada, millest reisiteenus täpselt koosneb.

59. Mis puudutab esiteks reisikorraldaja käibemaksuga maksustatavate segateenuste juhtumit, siis eelotsusetaotluse esitanud kohus ja Saksamaa valitsus on arvamusel, et see, kui reisikorraldajatele antakse õigus maha arvata käibemaks vahendusteenuste eest, võib tuua kaasa fiktiivse käibemaksu tagastamise.

60. Nende arvates saab maksubaasi vähendamist vahendaja pakutava reisiteenuse puhul arvesse võtta ainult reisi hinna niisuguses osas, mis vastab reisikorraldaja marginaalile - mis tavaliselt tähendab reisi hinna väga väikest osa.

61. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul ja Saksamaa valitsusel kerkib selles olukorras küsimus, mil viisil saab vahendaja käibemaksu selle osa kindlaks määrata. Nad väidavad, et vahendajad ei saa seda kindlaks määrata, kui nad ei tea reisikorraldaja arvutusmeetodit. Selle tehnilise võimatuse tõttu ei ole eespool viidatud kohtuotsuses sedastatud põhimõtted nende meelest ülekantavad.

62. Mulle tundub see järeldus vale. Tuleb meenutada, et üldskeem, mille puhul on arvesse võetud tasu, kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A-osa lõike 1 punkti a tähenduses, ja marginaalskeem kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 2 tähenduses on eespool viidatud kohtuotsuses Elida Gibbs sedastatud põhimõtete seisukohast põhimõtteliselt samaväärsed, nagu Ibero Tours ja komisjon oma näidetega tõendasid.

16 — Vt 3. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-330/95: Goldsmiths (EKL 1997, lk I-3801, punkt 15).

17 — Eespool viidatud kohtuotsus Elida Gibbs (punkt 28).

63. Kui koostisosad, millest üks ja ainuke reisiteenus koosneb, kuuluvad nende kahe skeemi kohaldamisalasse, ei kohusta see asjaolu allahindlust tegevast vahendajat eraldi arvutusteks. Nagu komisjon märkis, ei kerkigi seega küsimust, kas ta saab selle arvutuse läbi viia ainult reisikorraldaja abiga.

64. Mis puudutab seejärel reisiteenuseid, mille mõned koostisosad kuuluvad marginaalskeemi kohaldamisalasse kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 2 tähenduses, teised on aga sama artikli lõike 3 kohaselt käibemaksust vabastatud, tuleb need teenused osadeks lahutada. Kuigi vahendaja tehtavad allahindlused toovad kohtuotsuse Elida Gibbs kohaldamise kaasa ainult nende teenuste osas, mille suhtes kohaldatakse selle artikli lõiget 2, ei õigusta see siiski selle kohtuotsuse kohaldamata jätmist nende koostisosade suhtes põhjendusel, et teenuste hädavajalik osadeks lahutamine vastavalt sellele, kas neid käibemaksuga maksustatakse või mitte, võib kaasa tuua raskusi.

65. On muidugi õige, et kui põhireisiteenuste mõned osad võivad olenevalt asjaoludest kuuluda selle direktiivi artikli 26 lõike 3 kohaldamisalasse, on vahendaja ülesanne tõendada, mil määral ei tule kohaldada mitte seda sätet, vaid pigem marginaalskeemi (ehk üldskeemi). Samas ei ole siiski põhjendatud see, kui tõendamine muudetakse võimatuks, välistades juba ette maksustatava väärtuse vähendamise.

66. Mis puudutab võimalikke raskusi tõendite esitamisel käibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks, siis võib olla tõsi, et reisikorraldajad ei soovi edastada oma vahendajatele reisi iga koostisosa asutusesiselt arvutatud hinda, kuid – nagu märgib komisjon ja vastupidi Saksamaa valitsuse väitele – ma ei mõista, miks peaksid need ettevõtjad keelduma edastamast oma kinnitatud arvandmeid aastate kaupa, et vahendajad saaksid need tehingud võrdlusaasta puhul osadeks lahutada.

67. Igal juhul – nagu Ibero Tours kohtuistungil märkis – ei anna eelotsusetaotluse esitanud kohtu, Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsuse välja toodud teoreetilised raskused alust kaugeneda eespool viidatud kohtuotsuses Elida Gibbs sedastatud põhimõtetest.

68. Teisele eelotsuse küsimusele tuleb seega vastata, et kui reisikorraldaja tehing hõlmab vahendustegevust, ei mõjuta vahendaja eespool viidatud kohtuotsusest Elida Gibbs tulenevat õigust taotleda allahindluste puhul, mida ta tarbijatele teeb, oma maksustatava väärtuse vähendamist ainuüksi asjaolu, et vahendatav tehing kuulub kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 2 kohaldamisalasse.

### *C. Kolmas eelotsuse küsimus*

69. Kolmandas eelotsuse küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, „kas liikmesriigil, kes on [...] kuuenda [käibemaksu]direktiivi [...] artikli 11 C osa lõike 1 nõuetekohaselt üle võtnud, on juhul, kui vahendatud tehing on maksuvaba, õigus keelduda maksustatava väärtuse vähendamisest vaid siis, kui liikmesriik on nimetatud sättes sisalduvat volitust kasutades kehtestanud vähendamisest keeldumiseks lisatingimused”.

70. Tuleb seega teha kindlaks, kas liikmesriik võib keelduda maksubaasi vähendamisest ainuüksi eespool viidatud kohtuotsuses komisjon *vs.* Saksamaa toodud tõlgenduse põhjal, ilma et ta peaks ette nägema lisatingimusi. Euroopa Kohus leidis selles kohtuotsuses, et „kuna Saksamaa Liitvabariik ei kehtestanud õigusnorme, mis võimaldavad allahindluskuponide hüvitamise korral need hüvitatud maksukohustuslase maksubaasi korrigeerida, rikkus ta kohustusi, mis tal on kuuenda [käibemaksu]direktiivi artikli 11 kohaselt”,<sup>18</sup> eelkõige võttes arvesse eespool viidatud kohtuotsust Elida Gibbs.

18 — Vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (punkt 79).

71. Selles kohtuasjas viitavad Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus võimalusele, et tarnimine jaemüüjalt lõpptarbijale on käibemaksuvaba tehing, millisel juhul võib allahindluskupongi jaemüüja maksubaasi arvamine kaasa tuua liiga suure mahaarvamise riigikassa kahjuks kupongi nimiväärtuses sisalduva käibemaksu ulatuses.<sup>19</sup>

72. Euroopa Kohus vastas, et „kui allahindluskupongil näidatud väärtus ei ole maksuvabastuse tõttu käibemaksuga maksustatav liikmesriigis, kust kaup saadetakse, ei sisalda ükski turustusahela selles etapis või lõpus arvele kantav hind käibemaksu, mis tähendab, et ka allahindlus sellelt hinnalt või selle hüvitatud osa ei saa sisaldada käibemaksu osa, mis võib anda alust tootja tasutava maksu vähendamiseks”.<sup>20</sup>

73. Euroopa Kohus lisas, et „mis puudutab käibemaksust vabastatud eksport- või ühendusesiseseid tarneid, siis maksuasutused saavad neile kuuenda [käibemaksu]direktiivi artikli 11 C-osa lõikega 1 antud võimalusi kasutades takistada tootjat oma tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvamast seda, mida võiks nimetada fiktiivseks käibemaksusummaks”.<sup>21</sup>

74. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates võib eespool viidatud kohtuotsuse komisjon *vs.* Saksamaa seda viimast lõiku tõlgendada kahel viisil.

75. Esimese tõlgenduse kohaselt võivad liikmesriigid, kes on kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 C-osa lõike 1 õigesti üle võtnud, automaatselt tugineda sellele kohtuotsusele ja keelduda maksubaasi vähendamisest turustusahelas tehtud allahindluste tõttu, kui viimane, lõpptarbijale osutatav teenus on käibemaksust vabastatud.

76. Teise tõlgenduse kohaselt võib eespool viidatud kohtuotsuse komisjon *vs.* Saksamaa punktis 65 märgitud, st lauseosa „neile kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 C-osa lõikega 1 antud võimalusi kasutades” tõlgendada ka nii, et maksubaasi vähendamisest keeldumiseks turustusahela viimase teenuse käibemaksust vabastatuse korral peaks liikmesriik võtma selle eesmärgi saavutamiseks vastu konkreetsed õigusnormid.

77. Ibero Tours väidab, et kuna Saksamaa Liitvabariik ei ole loonud konkreetseid tingimusi, mis võivad õigustada maksustatava väärtuse vähendamisest keeldumist talle kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 C-osa lõikega 1 antud pädevuse raames, ei ole tal alust maksubaasi niisugusest vähendamisest keelduda.

78. Saksamaa valitsus leiab omakorda, et kolmandale eelotsuse küsimusele tuleb vastata nii, et liikmesriik võib põhiteenuse käibemaksust vabastatuse korral maksubaasi vähendamisest keelduda ainuüksi eespool viidatud kohtuotsuse komisjon *vs.* Saksamaa alusel, st oma siseriiklikus õiguskorras konkreetseid sätteid kehtestamata.

79. Selle valitsuse sõnul ei ole kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 C-osa lõikes 1 nimetatud „liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimused”, mille alusel maksubaasi vähendatakse, seotud mitte maksubaasi esemelise sisuga, vaid ainult vormiliste tingimustega, mida tuleb täita, et taotleda pärast tehingut maksubaasi vähendamist. Saksamaa valitsus arvab seega, et asjaolu, et põhiteenus on käibemaksust vabastatud teenus, on sisuline tingimus, mis võimaldab maksubaasi vähendamisest keelduda, ning leiab, et selles olukorras ei ole vaja määrata siseriiklike õigusaktidega kindlaks konkreetseid tingimusi, mille korral on võimalik käibemaksust vabastatud tehingute puhul vähendamisest keelduda.

19 — *Ibidem* (punkt 62).

20 — *Ibidem* (punkt 64).

21 — *Ibidem* (punkt 65).

80. Nagu Euroopa Kohus on juba sedastanud, „on kuuenda [käibemaksu]direktiivi artikli 11 C-osa lõike 1 esimeses lõigus määratud kindlaks juhtumid, mil liikmesriigid *on kohustatud* maksubaasi nõuetekohaselt ja iseenese kindlaks määratud tingimustel vähendama. See õigusnorm *kohustab* seega liikmesriike maksubaasi ja seega maksukohustuslasel tasuda tulevat käibemaksusummat vähendama iga kord, kui pärast tehingu sõlmimist ei saa maksukohustuslane ühte osa tasust või kogu tasu”.<sup>22</sup>

81. Sellest lõigust ilmneb seega selgelt, et liikmesriigid on kohustatud – välja arvatud selle artikli teises lõigus ette nähtud erandi kohaldamise korral (mida ei saa teha käesoleval juhul) – maksubaasi vähendama niipea, kui selles artiklis nimetatud tingimused on täidetud. Saksamaa valitsus väidab seega õigesti, et „liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimused” ei saa viidata vähendamise viisile ega ka vähendamise õiguse olemasolule.<sup>23</sup>

82. Eespool viidatud kohtuotsuse komisjon *vs.* Saksamaa punkti 65 tuleb seega mõista sellest vaatevinklist. Komisjon märkis õigesti, et kui Euroopa Kohus leidis selle kohtuotsuse artiklis 64, et „kui allahindluskupongil näidatud väärtus ei ole maksuvabastuse tõttu käibemaksustatav liikmesriigis, kus kohast kaup saadetakse, ei sisalda ükski turustusahela selles etapis või lõpus arvele kantav hind käibemaksu, mis tähendab, et ka allahindlus sellelt hinnalt või selle kinnimaksud osa ei saa sisaldada käibemaksu osa, mis võib anda alust tootja tasutava maksu vähendamiseks”, pidas ta silmas kohustuslikku õiguslikku tagajärge, mitte lihtsalt liikmesriikidele jäetud võimalust.

83. Kuigi Euroopa Kohus viitab selle kohtuotsuse punktis 65 ka mõningatele „võimalustele”, mida kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 C-osa lõige 1 liikmesriikidele pakub, on need võimalused mõeldud üksnes selleks, et liikmesriigid saaksid õigesti tagada selle direktiiviga taotletava maksualase kohtlemise, sest erandeid sisulisest nõudest, mis on fakultatiivsed ja täpselt piiritletud, käsitletakse seevastu eraldi selle artikli teises lõigus.

84. Seda järeldust kinnitab kohtuotsus Becker<sup>24</sup>, milles Euroopa Kohus leidis kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil” kohta, mille B-osa pealkiri on omakorda „Muu maksuvabastus”, et lauseosa „liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine”, ja konkreetsemalt termin „tingimused” ei puuduta „kuidagi ettenähtud maksuvabastuse sisu kindlaksmääramist”<sup>25</sup> ning et „liikmesriik ei saa tuua maksukohustuslasele, kes suudab tõendada, et maksualane olukord kuulub tõesti ühte [kuuendas käibemaksu]direktiivis sätestatud vabastuskategoriatest, keeldumise põhjusena ära seda, et tema ei ole võtnud vastu õigusnorme, mille eesmärk on just sellesama maksuvabastuse kohaldamist hõlbustada”.<sup>26</sup>

85. Kui arutleda käesolevas kohtuasjas analoogiliselt, saab veel selgemaks, et väljend „liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimused” ei anna liikmesriikidele võimalust kehtestada kriteeriumeid, mis seavad maksukohustuslase maksubaasi vähendamise õigusele tingimusi või hävitavad selle „[t]ühistamise, keeldumise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist”,<sup>27</sup> või muudaksid selle õiguse kasutamise praktikas võimatuks.

86. Selle direktiivi õige ülevõtmine eeldab seega, et vahendaja maksustatavat väärtust ei saa vähendada juhul, kui põhiteenus on käibemaksust vabastatud teenus, kuna kuuenda käibemaksudirektiivi süsteemist tuleneb, et niisugusel juhul vähendamist ei tehta ning seda ilma, et liikmesriik peaks olema kehtestanud selles osas konkreetset tingimused.

22 — Eespool viidatud kohtuotsus Goldsmiths (punkt 16). Kohtujuristi kursiiv.

23 — Vt selle kohta kohtujurist Jacobi ettepanek kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, kohtujuristi ettepaneku punktid 84 ja 85.

24 — 19. jaanuari 1982. aasta otsus kohtuasjas 8/81 (EKL 1982, lk 53).

25 — *Ibidem* (punkt 32).

26 — *Ibidem* (punkt 33).

27 — Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 C-osa lõige 1.



87. Kolmandale eelotsuse küsimusele tuleb seega vastata, et kui põhiteenus on käibemaksust vabastatud, tuleneb käibemaksudirektiivi süsteemist, et liikmesriik võib keelduda maksustatava väärtuse vähendamisest, ilma et ta oleks eelnevalt kehtestanud konkreetsetes õigusaktides lisatingimusi, mis võimaldavad seda teha.

## VI. Ettepanek

88. Eelnevatest kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Eespool viidatud Euroopa Kohtu 24. oktoobri 1996. aasta otsuses kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs (EKL 1996, lk I-5339) sedastatud põhimõtteid, mille kohaselt vähendatakse maksustatavat väärtust ettevõtjate puhul, kes teevad teenuse tarbijale ahela lõpus allahindlusi, kohaldatakse ka vahendaja (käesoleval juhul reisibüroo) puhul, kes teeb omal kulul allahindluse kliendile (käesoleval juhul reisija kui klient) vahendatavas tehingus (käesoleval juhul reisikorraldaja teenus).
2. Kui reisikorraldaja tehing hõlmab vahendustegevust, ei mõjuta vahendaja eespool viidatud Euroopa Kohtu 24. oktoobri 1996. aasta otsusest kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs (EKL 1996, lk I-5339) tulenevat õigust taotleda allahindluste puhul, mida ta tarbijatele teeb, oma maksustatava väärtuse vähendamist ainuüksi asjaolu, et vahendatav tehing kuulub nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 26 lõike 2 kohaldamisalasse.
3. Kui põhiteenus on käibemaksust vabastatud, tuleneb kuuenda direktiivi 77/388 süsteemist, et liikmesriik võib keelduda maksustatava väärtuse vähendamisest, ilma et ta oleks eelnevalt kehtestanud konkreetsetes õigusaktides lisatingimusi, mis võimaldavad seda teha.