



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

26. september 2013*

Liikmesriigi kohustuste rikkumine — Maksustamine — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artiklid 306–310 — Reisibüroode erikord — Keeleversioonide vahelised lahknevused — Siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette nimetatud erikorra kohaldamise muudele isikutele kui reisijad — Mõisted „reisija” ja „klient” — Nimetatud erikorra kohaldamata jätmise üldsusele suunatud teatavale müügitegevusele — Arvele sellise mahaarvatava käibemaksusumma märkimine, mis ei ole seotud tasumisele kuuluva või tasutud sisendkäibemaksuga — Maksustatava summa üldine kindlaksmääramine konkreetsel ajavahemikul — Vastuolu

Kohtuasjas C-189/11,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 20. aprillil 2011 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja C. Soulay, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Hispaania Kuningriik, esindaja: S. Centeno Huerta, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

keda toetab:

Tšehhi Vabariik, esindajad: M. Smolek, T. Müller ja J. Očková,

Prantsuse Vabariik, esindajad: G. de Bergues ja J.-S. Pilczer,

Poola Vabariik, esindajad: A. Kraińska ja A. Kramarczyk ning M. Szpunar ja B. Majczyna,

Portugali Vabariik, esindajad: L. Inez Fernandes ja R. Laires,

Soome Vabariik, esindajad: J. Heliskoski ja M. Pere,

menetlusse astujad,

* Kohtumenetluse keel: hispaania.

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 6. märtsi 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 6. juuni 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Euroopa Komisjon palub oma hakis Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Hispaania Kuningriik:
 - lubas reisibüroodel kohaldada reisibüroode erikorda reisiteenustele, mis müüdi muule isikule kui reisija,
 - välistas selle erikorra kohaldamise siis, kui vahendajad tegutsevad enda nimel ja müüvad üldsusele reisikorraldajate organiseeritud reise,
 - lubas reisibüroodel teatud juhtudel märkida arvele käibemaksu kogusumma, millel puudub seos kliendi tegelikult makstava käibemaksuga, ja lubas kliendil siis, kui ta on maksukohustuslane, arvata see kogusumma tasumisele kuuluvast käibemaksust maha, ning
 - lubas reisibüroodel, juhul, kui neile seda erikorda kohaldatakse, määrata maksustatav väärtus kindlaks üldiselt igaks maksustamisperioodiks,
 - on ta rikkunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv”) artiklitest 306–310, 226, 168, 169 ja 73 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Reisibüroode erikord

- 2 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv”) artikkel 26 sätestas hispaaniakeelses versioonis (DO L 145, lk 1; EE 09/01, lk 54) järgmist:

„1. Liikmesriigid kohaldavad reisibüroode tegevuse suhtes käibemaksu käesoleva artikli kohaselt, kui reisibürood teevad klientidega [„viajero”] 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 [„viajero”] osutatavaks teenuseks. See maksustatakse liikmesriigis, kus asub reisibüroo tegevuskoht või asukoht, kust reisibüroo teenuseid osutab. Selle teenuse maksustatav väärtus ja maksuta hind artikli 22 lõike 3 punkti b tähenduses on reisibüroo kasuminorm, st reisija [„viajero”] poolt tasutud käibemaksuta kogusumma ning reisibüroo jaoks teistelt maksukohustuslastelt saadud tarnete ja teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija [„viajero”] huvides.

[...]

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

- 3 Käibemaksudirektiivi 3. peatüki „Reisibüroode erikord” artiklid 306–310 sätestavad hispaaniakeelses versioonis järgmist:

„Artikkel 306

1. Liikmesriigid kohaldavad reisibüroode tegevuse suhtes käesoleva peatüki kohaselt käibemaksu erikorda, kui reisibürood teevad reisijatega [„viajero”] 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.

2. Käesolevas peatükis käsitatakse reisibüroodena ka reisikorraldajaid.

Artikkel 307

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

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

Artikkel 308

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

Artikkel 309

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

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

Artikkel 310

Käibemaksu, mis on reisibüroolt võetud teiste maksukohustuslaste poolt artiklis 307 nimetatud tehingutelt, mis on tehtud otseselt reisija [„viajero”] huvides, ei või üheski liikmesriigis maha arvata ega tagastada.”

Muud käibemaksudirektiivi sätted

- 4 Käibemaksudirektiivi artikkel 73 sätestab:

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

- 5 Selle direktiivi artikkel 78 sätestab:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

- a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks;

[...]”

- 6 Nimetatud direktiivi artiklid 168 ja 169 käsitlevad mahaarvamisõigust. Artikkel 168 sätestab, et:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

- a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille on talle tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane”.

- 7 Käibemaksudirektiivi artikkel 169 täpsustab, et lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse artiklis 169 märgitud tehingute tarbeks.

8 Käibemaksudirektiivi artikkel 226, mis käsitleb arvete sisu, sätestab:

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

[...]

9) kohaldatav käibemaksumäär;

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

[...]”

9 Selle direktiivi 4. peatüki XII jaotis „Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord” sätestab artiklis 318:

„1. Liikmesriigid võivad maksu kogumise menetluse lihtsustamiseks ette näha pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslike edasimüüjate puhul määratakse kasuminormi maksustamise korra alusel toimuvate kaubatarnete maksustatav väärtus kindlaks igaks maksustamisperioodiks, mille kohta maksukohustuslik edasimüüja peab esitama artiklis 250 nimetatud käibedeklaratsiooni.

[...]”

Hispaania õigus

10 28. detsembri 1992. aasta käibemaksuseaduse 37/1992 (*BOE*, nr 312, 29.12.1992, lk 44247) artikli 141 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Reisibüroode erikord kuulub kohaldamisele:

1) reisibüroode tegevuse suhtes, kui nad teevad reisijatega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teise äriühingu või ettevõtja tarneid või teenuseid.

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

2) Selliste reisikorraldajate tehingutele, kelle puhul on täidetud eelmises lõigus nimetatud tingimused.

2. Reisibüroode erikord ei kuulu kohaldamisele järgmise tegevuse suhtes:

1) reisikorraldaja organiseeritud reiside müük vahendajate poolt.”

11 Seaduse 37/1992 artikkel 142 sätestab:

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

Tehingute puhul, mis tehakse teise äriühingu või ettevõtja jaoks ja mis koosnevad ainult sellistest kaubatarnetest või osutatavatest teenustest, mis kuuluvad tervikuna maksustamisele tasumisele kuuluva maksu territoriaalse kohaldamisala ulatuses, võib asjaomase isiku taotlusel ja märkega „hind

koos käibemaksuga” näidata arvel summa, mis saadakse tehingu hinna korrutamisel kuuega ja saadud summa jagamisel sajaga. Selliseid summasid peetakse üle läinuks sellele äriühingule või ettevõtjale, kes tarne sai, ja tema poolt tasutuks.”

12 Seaduse 37/1992 artiklis 146 on sätestatud:

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

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

2. Igal maksustamisperioodil määratakse selliste tehingute, mille suhtes kuulub kohaldamisele erikord, maksustatav väärtus üldiselt kindlaks järgmiselt:

- 1) sellise kauba või teenuste tegelik kogumaksumus, sealhulgas maks, mille tarnis või osutas reisibüroole teine äriühing või ettevõtja asjaomasel maksustamisperioodil ja mida kasutatakse reisijale reisisiteenuse pakkumiseks, lahutatakse käibemaksu sisaldavast koguhinnast, mille kliendid tasusid niisuguse tehingu eest, mille maksustatav teokoosseis tekkis sama perioodi jooksul;
- 2) maksustatav koguväärtus määratakse kindlaks, korrutades tulemuse sajaga ja jagades saadud summa sajaga, lisades sellele käesoleva seaduse artiklis 90 kehtestatud maksu hariliku määra.

3. Maksustatav väärtus ei või ühelgi juhul olla negatiivne.

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

Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

- 13 Komisjon saatis 23. märtsil 2007 Hispaania Kuningriigile märgukirja, milles juhtis viimase tähelepanu asjaolule, et Hispaania õigus, mis käsitleb reisibüroode erikorda, võib olla vastuolus käibemaksudirektiivi artiklitega 306–310, kuna seda korda kohaldatakse teenustele, mida osutatakse muudele isikutele kui reisijad, ja millele liikmesriik vastas 29. mai 2007. aasta kirjaga.
- 14 Komisjon saatis 1. veebruaril 2008 Hispaania Kuningriigile täiendava märgukirja, milles nõudis selgitust esiteks seaduse 37/1992 artikli 141 lõike 2 punkti 1 sätete kohta, mille kohaselt ei kohaldata erikorda juhul, kui reisikorraldajate organiseeritud reise müüvad üldsusele vahendajad, teiseks erinormi kohta, mis puudutab selle seaduse artiklis 142 ette nähtud arveldamist ja mahaarvamist ning kolmandaks nimetatud seaduse artiklis 146 viidatud erisätete kohta, mis käsitlevad maksustatava väärtuse arvutamist üldiselt iga maksustamisperioodi kohta.
- 15 Hispaania Kuningriik vastas sellele märgukirjale 19. mai 2008. aasta kirjaga.
- 16 Kuna komisjoni arvates ei olnud Hispaania Kuningriigi vastused tema märgukirjadele piisavad, saatis ta 9. oktoobril 2009 sellele liikmesriigile põhjendatud arvamus, millele viimane jättis vastamata.
- 17 Neil asjaoludel otsustas komisjon esitada käesoleva hagi.

- 18 Euroopa Kohtu presidendi 14. septembri 2011. aasta määrusega said Tšehhi Vabariik, Prantsuse Vabariik, Poola Vabariik, Portugali Vabariik ja Soome Vabariik loa astuda menetlusse Hispaania Kuningriigi nõuete toetuseks.

Hagi

Esimene väide

Poolte argumendid

- 19 Komisjon leiab, et käibemaksudirektiivi artiklites 306–310 ette nähtud reisibüroode erikord on kohaldatav üksnes reiside müümisel reisijatele (edaspidi „reisijal põhinev lähenemisviis”). Ta heidab Hispaania Kuningriigile ette seda, et viimane on kohaldanud nimetatud korda reiside müümisel mis tahes kliendile (edaspidi „kliendil põhinev lähenemisviis”).
- 20 See institutsioon tuletab meelde, et artiklid 306–310 kordavad sisuliselt kuuenda direktiivi artikli 26 lõikeid 1–4.
- 21 Komisjon väidab, et liidu seadusandja tahe kuuenda direktiivi vastuvõtmise ajal oli see, et reisibüroode erikorra kohaldamine piirduks reisijale ehk lõpptarbijale osutatavate teenustega. Oma väite põhjendamiseks leiab ta, et selle direktiivi algsest kuuest keeleversioonist viis kasutavad läbivalt artiklis 26 selgelt ja üheselt mõistet „reisija”. Sellest tulenevalt ei ole seda mõistet vaja tõlgendada viisil, mis läheks kaugemale selle sõnasõnalisest tähendusest, kuna artikkel 26 on üheselt tõlgendatav.
- 22 Mõiste „klient” [„customer”] kasutamine kuuenda direktiivi ingliskeelses versioonis on viga, mis tehti pealegi vaid üks kord, artikli 26 lõikes 1. Kuna ingliskeelne versioon oli aluseks kuuenda direktiivi hilisematele tõlgetele, kasutati seda mõistet viimastes sageli, nii nagu ka käibemaksudirektiivi artiklite 306–310 mitmetes keeleversioonides.
- 23 Komisjon täpsustas Euroopa Kohtu istungil, et kuuenda direktiivi prantsuskeelses versioonis, mis kasutas üksnes mõistet „voyageur” (reisija), oli kasutatud sõnastust, millega kõik asjaomased liikmesriigid töötasid ja mille osas nad olid ühel meelel.
- 24 Komisjon rõhutab, et reisibüroode erikorda käsitlevaid sätteid tuleb tõlgendada ühetaoliselt. Reisijal põhineva lähenemisviisi ja kliendil põhineva lähenemisviisi kooseksisteerimine võib kaasa tuua topeltmaksustamise ja konkurentsimoonutused.
- 25 Komisjon täpsustab, viidates kuuenda direktiivi artiklile 26, põhjused, miks – isegi kui käibemaksudirektiivi artiklite 306–310 mõnes keeleversioonis esineb mõiste „klient” – tuleb seda sellegipoolest mõista kui „reisijat”.
- 26 Komisjon leiab esmalt, et kui võtta aluseks kliendil põhinev lähenemisviis, oleks ülearune kuuenda direktiivi artikli 26 lõikes 1 esinev tingimus, mille kohaselt reisibüroo „teeb tehingu enda nimel”, kuna ettevõtja teeb kliendiga tehingu alati enda nimel. Komisjoni arvates nähtub sellest, et neid mõisteid ei peaks tõlgendama sõnasõnalt ning et mõistet „klient” tuleb käsitada samamoodi nagu seda tehakse selle direktiivi viies ülejäänud algse keeleversioonis, nimelt „reisijana”. Komisjon väidab selle kohta, et reisibüroo võib „reisijaga” tehingu teha nii enda nimel kui ka kolmandate isikute nimel ja nende eest.
- 27 Järgmisena, kui liidu seadusandja oleks soovinud anda mõistele „klient” mitte „reisija” tähenduse, vaid sellise, mis hõlmab kõiki „kliente”, tooks see kaasa ebaloogilised tagajärjed, kuna reisibüroode erikorda kohaldataks ka siis, kui reisibüroo tegutseb vahendajana, eriti siis, kui ta hangib kliente majutusasutusele viimasega sõlmitud vahenduslepingu alusel.

- 28 Komisjon leiab, et selline ebaloogilisus saab veelgi selgemaks, arvestades et sõna „reisija” kasutatakse kuuenda direktiivi artikli 26 lõike 2 esimeses lauses, mille kohaselt „kõik tehingud, mida reisibüroo seoses reisiga teeb, loetakse üheks reisibüroo poolt reisijale [„traveller”] osutatavaks teenuseks”. Komisjoni sõnul kaoks ära selle lause mõte, kui kohaldada reisibüroode erikorda teenuste saaja isikut arvesse võtmata. Sellisel juhul oleks seadusandja pidanud nimetatud institutsiooni sõnul kasutama läbivalt mõistet „klient”.
- 29 Komisjon lisab, et kuuenda direktiivi artikli 26 lõike 2 kolmanda lause kuus algset keeleversiooni kasutasid mõistet „reisija”. Seega oleks mõttetu mainida „reisija poolt tasutud käibemaksuta kogusummat”, kui reisibüroode erikorda saaks kohaldada sõltumata sellest, kes on reisibüroo klient. Nimelt, kui selline reisibüroo müüb reisi teisele büroole, tuleks komisjoni sõnul arvutada artikli 26 lõike 2 kolmandas lauses viidatud kasuminorm nii, et arvesse võetakse reisija makstava summa ja esimesena nimetatud reisibüroo kulude vahet, millel ei oleks tähtsust siis, kui viimane ei oleks reisijaga seotud.
- 30 Lõpuks tugineb komisjon kahele argumendile. Ta rõhutab esiteks, et kuuenda direktiivi artikli 26 sätted kehtisid ligikaudu 30 aasta vältel, kuni selle direktiivi kehtetuks tunnistamiseni, ning selle artikli keeleversioonid, mis on hilisemad kui algsed kuus keeleversiooni, võtsid enamjaolt kasutusele viie algse identse keeleversiooni sõnastuse, kasutades üksnes mõistet „reisija”. Vaid viis selle artikli hilisemat keeleversiooni tuginesid inglise keelele. Teiseks tuleb komisjon meelde, et üldise käibemaksukorra erandeid tuleb tõlgendada täht-tähelt.
- 31 Neil asjaoludel, olgugi et kliendil põhinev lähenemisviis aitab enim kaasa reisibüroode erikorraga taotletavate eesmärkide saavutamisele, ei tähenda antud asjaolu, et see lähenemisviis oleks õige. Komisjon möönab, et antud erikorda võiks täiustada, kuid rõhutab, et liikmesriigid ei saa võtta sellist lähenemisviisi omal algatusel, kaldudes kõrvale kuuenda direktiivi sõnaseletetest sätetest. Sellega seoses viitab komisjon 6. oktoobri 2005. aasta otsusele kohtuasjas C-204/03: komisjon vs. Hispaania, EKL 2005, lk I-8389), eelkõige selle otsuse punktile 28. Ta lisab, et nimetatud erikord kehtestati 1977. aastal valitsenud olukorda silmas pidades, mil reisibürood müüsid reise vahetult reisijatele. Asjaomases valdkonnas tegutseb tänasel päeval tunduvalt suurem hulk ettevõtjaid, kuid selle erikorra puuduste kõrvaldamine on liidu seadusandja, mitte liikmesriikide ülesanne.
- 32 Nendest seisukohtadest lähtudes, mille esitasid menetlusse astunud liikmesriigid, kes kõik toetasid kindlalt reisijal põhinevat lähenemisviisi, muutis komisjon mõnevõrra oma seisukohta, märkides, et mõiste „reisija” ei tähenda mitte üksnes füüsilist isikut, vaid ka juriidilist isikut, kes ostab enda tarbeks pakettreise ja kes on seetõttu reisiteenuse lõpptarbija. Komisjoni sõnul hõlmab seega antud mõiste äriühingut, kes ostab oma töötajatele reisiteenuseid. Seevastu mõistet „reisija” ei saa kohaldada füüsilisele või juriidilisele isikule, kes müüb nimetatud teenust edasi teisele isikule. See institutsioon rõhutab, et nimetatud reisibüroode erikord ei ole kohaldatav staadiumis, mis eelneb sellise teenuse lõpptarbijale müümisele.
- 33 Hispaania Kuningriik vaidlustab tõlgenduse, mille komisjon annab käibemaksudirektiivi artiklites 306–310 sätestatud reisibüroode erikorrale.
- 34 See liikmesriik esitab nii omal algatusel kui ka kooskõlas menetlusse astunud liikmesriikidega järgmised argumendid.
- 35 Komisjoni antud sõnasõnalist tõlgendust ei saa pidada ülekaalukamaks, kuna lisaks käibemaksudirektiivi artikli 306 ingliskeelsele versioonile kasutatakse selle sätte mitmetes keeleversioonides, nagu bulgaaria-, poola-, portugali-, rumeenia-, slovaki, soome- ja rootsikeelses versioonis, mitte mõistet „reisija”, vaid „klient”.

- 36 Kuuenda direktiivi artikli 26 lõiget 1 või artikliga 306 seotud sätetes kasutatud sõnastuse analüüsist ei ole samuti abi, et teha kindlaks nende kahe sätte täpne kohaldamisala. Nende sätete erinevate keeleversioonide analüüs näitas, et mõistet „reisija” ei kasuta korrapäraselt ei kuuenda direktiivi artikli 26 lõigetes 1–4 ega käibemaksudirektiivi artiklites 306–310. Mõned keeleversioonid kasutavad korrapäraselt mõistet „klient”, samas kui teised kasutavad nii mõistet „reisija” kui mõistet „klient”. Sellised lahknevused toovad kaasa kahemõttelisuse, millest annab tunnistust ka tõsiasi, et näiteks Tšehhi Vabariik, Kreeka Vabariik, Hispaania Kuningriik, Prantsuse Vabariik ja Itaalia Vabariik rakendavad kliendil põhinevat lähenemisviisi, kuigi nende riikide ametlikes keeltes avaldatud käibemaksudirektiivi keeleversioonis kasutatakse mõistet „reisija”.
- 37 Hispaania Kuningriik järeltab sellest, et kasutada tuleks asjaomaste sätete teleoloogilist tõlgendamist, uurides reisibüroode erikorra taotletavaid eesmärke. Pealegi ei ole komisjon viimaseid vaidlustanud ja need seisnevad esiteks reisibüroodele kohaldatavate käibemaksunormide lihtsustamises ja teiseks käibemaksutulude jaotamises liikmesriikide vahel. Selge on ka see, et kliendil põhinev lähenemisviis aitab enim kaasa nende eesmärkide saavutamisele. Seega kujutab selline lähenemisviis endast ainsat õiget tõlgendust.
- 38 Hispaania Kuningriik rõhutab, et teenuse saaja, olgu selleks reisija, lõpptarbija ja vahendaja, ei ole oluline. See liikmesriik tugineb analoogia alusel eelkõige 22. oktoobri 1998. aasta otsusele kohtuasjas C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229), ja väidab, et nimetatud otsuses, hoolimata kõnealuse erikorra erandlikkusest, tõlgendas Euroopa Kohus kuuenda direktiivi artiklit 26 laialt, pidades nimetatud erikorraga taotletavat eesmärki ülekaalukamaks kui selle artikli sõnastust.
- 39 Kliendil põhinev lähenemisviis, erinevalt reisijal põhinevast lähenemisviisist, võimaldab järgida käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, koheldes ühtemoodi neid ettevõtjaid, kes müüvad pakettreise reisijatele otse, ja neid, kes müüvad selliseid reise teistele ettevõtjatele.
- 40 Mis puudutab topeltnmaksustamise ohtu, millele viitas komisjon, siis väidab Hispaania Kuningriik, et selle põhjuseks on kahe kõnealuse lähenemisviisi kooseksisteerimine ja selline oht kaob, kui lähtuda ühest lähenemisviisist.
- 41 Hispaania Kuningriik vaidlustab komisjoni tõstatatud väidetavad vastuolud, mis puudutavad esiteks lauseosa „klientidega tehinguid enda nimel”. Tema sõnul ajab komisjon segamini kuuenda direktiivi artikli 26 ingliskeelses versioonis kasutatava väljendi „klientidega” ja väljendi „oma kliendiga”. Vaid teisena nimetatud väljend võib olla ülearune.
- 42 Lisaks kasutas komisjon 8. veebruaril 2002 tehtud ettepaneku, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ reisibüroode erikorda puudutavas osas [KOM(2002) 64 lõplik], väga paljudes keeleversioonides ise väljendit „kes teevad klientidega tehinguid enda nimel”.
- 43 Komisjoni mure, et selline sõnastus võib viia reisibüroode erikorra kohaldamiseni vahendajatele, on alusetu käibemaksudirektiivi artikli 306 lõike 1 teise lõigu tõttu, mis sellise võimaluse välistab.
- 44 Teiseks, väljendi „reisija poolt tasutud” kohta on Euroopa Kohus juba leidnud, et seda ei saa tõlgendada sõna-sõnalt ning et see hõlmab ka tasu, mida maksab kolmas isik.
- 45 Komisjoni lähenemisviis toob muu hulgas esile ühe praktilise probleemi selles mõttes, et kui reisibüroode erikorda kohaldatakse vaid reisi müümisel reisijale kui lõpptarbijale, võib osutada vajalikuks kontrollida iga juhtumi puhul eraldi, kas reisi ostja on see isik, kes seda kasutab ning et ta ei müü seda edasi mõnele teisele isikule.
- 46 Pealegi ei ole asjakohane komisjoni viide eespool viidatud kohtuotsusele komisjon vs. Hispaania, kuna nimetatud otsuseni viinud asjas kõne all olnud sätted olid, erinevalt käesoleva asja sätetest, ühemõttelised.

Euroopa Kohtu hinnang

- 47 Esimese väite hindamiseks tuleb kindlaks teha, kas Hispaania Kuningriik, lubades reisibüroodel kohaldada kõnealust erikorda tehingutele, mida nad teevad mitte üksnes „reisijatega”, vaid kõikide „klientidega”, on nõuetekohaselt võtnud üle käibemaksudirektiivi artiklid 306–310.
- 48 Esiteks artiklite 306–310 ja teiseks kuuenda direktiivi artikli 26 lõigete 1–4 hispaaniakeelses versioonis kasutatakse läbivalt mõistet „reisija”. Seevastu nende mõlema direktiivi muudes keeleversioonides kasutatakse mõisteid „reisija” ja/või „klient” vaheldumisi aeg-ajal kord ühes kord teises sättes.
- 49 Vaatamata nendele küllalt olulistele lahknevustele väidab komisjon, et sõnasõnaline tõlgendamine, mis põhineb viiel kuuenda direktiivi kuuest algsest keeleversioonist, mis kasutavad läbivalt mõistet „reisija”, on võimalik, kuna mõiste „klient” kasutamine ingliskeelses versioonis oli viga.
- 50 Asjaolu, et üksnes ingliskeelses versioonis kasutati mõistet „klient”, pealegi ühel korral, lubab eeldada, et tegu oli veaga. Kohtuistungil komisjoni antud selgitused, mille kohaselt kuuenda direktiivi töödokument koostati prantsuse keeles, võib samuti toetada arusaama, et selle direktiivi inglise keelde tõlkimisel tehti viga.
- 51 Samas seavad mitmed tuvastused komisjoni analüüsi kahtluse alla.
- 52 Kõigepealt tuleb sedastada, et kui tegemist oli veaga, ei ole seda kuuenda direktiivi ingliskeelses versioonis parandatud.
- 53 Seejärel, mõistet „klient” ei kasutatud sugugi mitte vaid üks kord ja ühes konkreetse keeleversioonis, vaid ka mitmes teises kuuenda direktiivi keeleversioonis ja seda ei kasutatud üksnes selle direktiivi artikli 26 lõikes 1.
- 54 Pealegi, kuigi väidetavat viga oleks saanud parandada vähemalt käibemaksudirektiivi vastuvõtmise ajal, seda ei tehtud, kuna mõiste „klient” esineb ka mitmetes selle direktiivi artiklite 306–310 keeleversioonides ja mõnikord korrapäratult.
- 55 Lõpuks, direktiivi ettepanekus, mida on mainitud käesoleva otsuse punktis 42, mille eesmärk oli asendada olemasolevad õigusnormid sõnastusega, mis sisuliselt tähendab kliendil põhinevat lähenemisviisi, kasutati mõistet „reisija” selle direktiivi artikli 26 lõikes 1, samas kui selle sätte ingliskeelses versioonis kasutati mõistet „klient”.
- 56 Sellest tuleneb, et vastupidi komisjoni väidetele ei saa pidada ülekaalukamaks reisibüroode erikorra puhtalt sõnasõnalist tõlgendamist, mis põhineb ühe või mitme keeleversiooni sõnastusel, jättes ülejäänud kõrvale. Sellega seoses tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liidu õigusnorme tõlgendada ja kohaldada ühetaoliselt, arvestades kõiki versioone Euroopa Liidu ametlikes keeltes. Kui liidu õigusakti keeleversioonides on erinevusi, tuleb sätet tõlgendada lähtudes selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, milles see esineb (8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans, EKL 2005, lk I-10683, punkt 31).
- 57 Antud asjas varieeruvad muud sätted, mis on seotud nendega, kus on kasutatud mõistet „klient”, nagu neid on kasutatud kuuenda direktiivi ingliskeelses versioonis, olenevalt kahe kõnealuse direktiivi keeleversioonist, mistõttu nende sätete ülesehituse põhjal on reisibüroode erikorra tõlgendamise osas järeldust teha võimatu.
- 58 Mis puudutab erikorra eesmärki, siis on Euroopa Kohus juba korduvalt meenutanud, et reisibüroode ja reisikorraldajate osutatavaid teenuseid iseloomustab asjaolu, et enamasti on nende puhul tegemist mitme teenuse, eeskätt reisijaveo- ja majutusteenusega, mida osutatakse nii selle liikmesriigi territooriumil, kus on kõnealuse ettevõtja asukoht või püsiv tegevuskoht, kui väljaspool seda.

Maksustamise kohta, maksustatavat summat ja sisendkäibemaksu mahaarvamist puudutavate ühenduse õigusnormide kohaldamine oleks osutatavate teenuste arvukuse ja nende osutamiskoha tõttu nende ettevõtjate jaoks seotud praktiliste raskustega, mis takistaksid ettevõtjate tegevust. Selleks et kohandada kohaldatavaid õigusnorme vastavalt kõnealuse tegevusala eriomasele iseloomule, on liidu seadusandja kuuenda direktiivi artikli 26 lõigetes 2–4 kehtestanud käibemaksu erikorra (vt 12. novembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-163/91: Van Ginkel (EKL 1992, lk I-5723, punktid 13–15); eespool viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 18; 19. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-149/01: First Choice Holidays (EKL 2003, lk I-6289, punktid 23–25); 13. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-200/04: Ist (EKL 2005, lk I-8691, punkt 21), ning 9. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-31/10: Minerva Kulturreisen (EKL 2010, lk I-12889, punktid 17 ja 18)).

- 59 Nimetatud erikorra eesmärk on seega lihtsustada reisibüroodele kohaldatavaid käibemaksualaseid õigusnorme. Samuti on selle mõte jaotada õiglaselt asjaomaste liikmesriikide vahel kogutud käibemaksutulu, tagades esiteks iga konkreetse teenusega seotud käibemaksutulu suunamise liikmesriigile, kus toimub teenuse lõpptarbimine, ja teiseks reisibüroo kasuminormiga seotud käibemaksutulu suunamine liikmesriigile, kus see büroo asub.
- 60 Seega tuleb rõhutada asjaolu – mida pealegi ei ole vaidlustatud –, et kliendil põhinev lähenemisviis aitab enim kaasa nende eesmärkide saavutamisele, võimaldades reisibüroodel lähtuda lihtsustatud reeglitest, olenemata sellest, kes on teenust saav klient, ja soodustades seeläbi tulude õiglast jaotust liikmesriikide vahel.
- 61 Asjaolu, et reisibüroode erikorra kehtestamise ajal 1977. aastal, müüs enamused reisibüroosid oma teenuseid otse lõpptarbijale, ei tähenda, et seadusandja kavatsus oli piirata erikorra kohaldamist seda liiki müügile ja välistada korra kohaldamine teistele ettevõtjatele toimuva müügi puhul.
- 62 Nimelt, kui ettevõtja korraldab pakettreise ja müüb selle reisibüroole, kes omakorda müüb selle edasi lõpptarbijale, on esimesena nimetatud ettevõtja see, kelle ülesanne on ühendada mitmete käibemaksukohustuslastest kolmandate isikute käest ostetud teenused. Reisibüroode erikorra eesmärki arvestades on oluline, et käibemaksu valdkonnas lihtsustatud reeglid oleks selle ettevõtja huvides ning et neid ei kohaldataks üksnes reisibüroodele, kes piirduvad sellisel juhul nimetatud ettevõtjalt ostetud pakettreise edasimüümiselega lõpptarbijale.
- 63 Lisaks tuleb meenutada, et Euroopa Kohtul on juba tulnud tõlgendada mõistet „reisija” ja ta on andnud sellele tunduvalt laiemale tähenduse kui lõpptarbija mõistele. Nii leidis Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse First Choice Holiday punktis 28, et mõistet „reisija poolt tasutud”, mida kasutatakse kuuenda direktiivi artikli 26 lõikes 2, ei saa sõnasõnaliselt tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka ei arvata osa „tasust”, mis on saadud kolmandalt isikult selle direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a mõttes.
- 64 Muud komisjoni esitatud vastuväited, mille eesmärk on kõrvale jätta kliendil põhinev lähenemisviis, ei sea seda analüüsi kahtluse alla.
- 65 Asjaolu, et reisibüroode erikord kujutab endast erandit üldkehtivatest õigusnormidest, nii et seda erandit ei tuleks sellisena laiendada rohkem, kui on vajalik selle eesmärkide saavutamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus First Choice Holidays, punkt 22), ei tähenda, et reisijal põhinevast lähenemisviisist on vaja lähtuda siis, kui see seab ohtu kõnealuse erikorra kasuliku mõju.
- 66 Komisjon – nõustudes, et reisibüroode erikorda on võimalik täiustada – märgib, tuginedes eespool viidatud kohtuotsuse komisjon vs. Hispaania punktile 28, et liikmesriigid ei või omal algatusel võtta lähenemisviisi, mis nende riikide sõnul seda erikorda täiustab, kuna nii tehes võtavad nad endale liidu seadusandja rolli. Samas ei saa sellele otsusele tõhusalt tugineda, kuna erinevalt reisibüroode erikorrast, olid selles kohtuotsuses kõnealused õigusnormid üheselt mõistetavad.

- 67 Argument, mis puudutab väidetavaid vastuolusid, mis tulenevad mõiste „klient” tõlgendamisest nii, et see ei tähenda „reisijat”, vaid kõiki kliente, on asjassepuutuv ainult seoses kuuenda direktiivi algse ingliskeelse versiooniga ja viimase alusel koostatud hilisemate keeleversioonidega, kus seda mõistet kasutati vaid üks kord. Käibemaksudirektiivi selliste keeleversioonide puhul, kus seda mõistet on kasutatud artiklites 306–310 korrapäraselt, ei ole see argument tulemuslik.
- 68 Mis puudutab ohtu, et reisibürood kohaldavad nimetatud erikorda ka juhul, kui nad tegutsevad vahendajatena, siis piisab sellest, kui märkida, et – võttes arvesse käibemaksudirektiivi artikli 306 lõike 1 teise lõigu sõnastust, mis niisuguse võimaluse igal juhul välistab – selline oht ei ole põhjendatud.
- 69 Arvestades eelnevaid kaalutlusi tuleb käibemaksudirektiivi artiklite 306–310 sätteid tõlgendada kliendil põhinevat lähenemisviisi järgides.
- 70 Sellest tulenevalt tuleb komisjoni esimene väide põhjendamatusse tõttu tagasi lükata.

Teine väide

Poolte argumendid

- 71 Komisjon väidab, et kuna seaduse 37/1992 artikli 141 lõike 2 punkt 1 välistab reisibüroode erikorra kohaldamise siis, kui vahendaja müüb reisikorraldaja organiseeritud reise edasi, on nimetatud seadus käibemaksudirektiivi artikliga 306 vastuolus.
- 72 Komisjon kahtleb, kas Hispaania Kuningriigi antud selgitused, mille kohaselt välistatakse erikorra kohaldamine vaid siis, kui vahendaja tegutseb kolmandate isikute nimel, st üldjuhul reisikorraldaja nimel, on põhjendatud.
- 73 Komisjoni sõnul selline tõlgendus ei muuda mitte üksnes sisutühjaks artikli 141 lõike 2 punkti 1, vaid on suures osas *contra legem* ning erineb ametlikust tõlgendusest, mille on andnud Hispaania ametiasutused ise ja mis tuleneb vastavast õiguskirjandusest. Lisaks, kuigi nimetatud erandit kohaldatakse üksnes siis, kui vahendaja tegutseb kolmanda isiku nimel, on raske ette kujutada, et see piirdub juhtudega, mil reisi organiseerib reisikorraldaja.
- 74 Komisjon väidab, et igal juhul ei ole artikli 141 lõike 2 punkti 1 sõnastuse näol tegemist käibemaksudirektiivi artikli 306 nõuetekohase ülevõtmisega ja et see sõnastus põhjustab mitmeti mõistetavust.
- 75 Hispaania Kuningriik väidab, et komisjoni viidatud väidetavalt ametlik tõlgendus on üksnes hinnang, mis ei ole siduv. Tema sõnul piirdub seaduse 37/1992 artikli 141 lõike 2 punkt 1 üksnes täpsustusega, et vahendajaks olevad reisibürood, kes tegutsevad reisikorraldajate nimel, ei saa oma müügitegevusele kohaldada reisibüroode erikorda. See täpsustus on täielikult kooskõlas käibemaksudirektiiviga ja kõnealune säte on ühemõtteline.
- 76 Hispaania Kuningriik väidab oma vasturepliigis, et ta ei ole kohustatud esitama tõendeid, kuna komisjoni käesolev etteheide põhineb üksnes avaldustel, mis ei ole Hispaania õiguskorra kohaselt oma olemuselt õigusnormid ega siduvad sätted.

Euroopa Kohtu hinnang

- 77 Seaduse 37/1992 artikli 141 lõike 2 punkti 1 sõnastusest nähtub, et vahendajad, kes müüvad üldsusele reisikorraldajate organiseeritud reise, ei saa kohaldada reisibüroode erikorda.

- 78 Tuleb sedastada, et sellist reisibüroode erikorra kohaldamisalast väljajätmist käibemaksudirektiivi artikkel 306 ette ei näe.
- 79 Hispaania Kuningriik ei vaidle vastu, et selline väljajätmine on artikliga 306 vastuolus, kuid kinnitab, et artikli 141 lõike 2 punkti 1 ei tuleks tõlgendada sõnasõnalt ning et selles ette nähtud väljajätmist kohaldatakse vaid siis, kui reisibüroo tegutseb reisikorraldaja nimel vahendajana.
- 80 Nende väidetega ei saa siiski nõustuda, kui võtta arvesse kõnealuste sätete sõnastust, mis on selge, ning ametiasutuste arvamusi ja õiguskirjanduses sellele sättele antud tõlgendusi.
- 81 Kuigi ELTL artikli 258 alusel on komisjoni ülesanne tuvastada väidetava rikkumise olemasolu, on liikmesriigid siiski kohustatud EL lepingu artikli 4 lõike 3 alusel aitama komisjoni tema ülesannete täitmisel, milleks on tagada aluslepingute ja teisese õiguse kohaldamine. Sellest tuleneb eelkõige, et kui komisjon on esitanud piisavalt tõendeid asjaolude kohta, mis esinevad kostja liikmesriigi territooriumil, peab liikmesriik sisuliselt ja üksikasjalikult vaidlustama selliselt esitatud asjaolud (vt selle kohta 9. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-365/97: komisjon vs. Itaalia, tuntud kui „San Rocco” kohtuotsus, EKL 1999, lk I-7773, punktid 84–86).
- 82 Antud asjas ei ole Hispaania Kuningriik esitanud ühtki oma ametiasutuse hiljutist otsust ega kohtupraktikat, mis näitaks, et seaduse 37/1992 artikli 141 lõike 2 punkti 1 oleks kohaldatud teisiti kui selle sõnasõnalise tähenduse kohaselt.
- 83 Seega tuleb asuda seisukohale, et artikli 141 lõike 2 punkt 1 on käibemaksudirektiivi artikliga 306 vastuolus.
- 84 Järelikult on komisjoni teine väide põhjendatud.

Kolmas väide

Poolte argumendid

- 85 Komisjon väidab, et seaduse 37/1992 artikli 142 teisest lõigust tuleneb, et kui reisiteenust, mis hõlmab üksnes Hispaania territooriumil tehtud sooritusi, osutatakse teisele maksukohustuslasele, võib reisibüroo pärast kliendiga konsulteerimist märkida arvele märke „hind koos käibemaksuga” alla kindlaksmääratud protsendi koguhinnast, mis tuleb maksta kliendil ja mida viimasel on õigus maha arvata. Hispaania maksuhaldur on oma vastustes mitmetele küsimustele selgelt kinnitanud, et see summa on mahaarvatav, kui klient on maksukohustuslane, kellel on mahaarvamisoigus.
- 86 Komisjon leiab, et see säte rikub käibemaksudirektiivi artiklit 226, mis käsitleb arvele märgitavaid andmeid, samuti selle direktiivi artikleid 168 ja 169, kuna lubab maha arvata summa, mis ei ole kuidagi seotud reisibüroo osutatud teenuste saaja makstud käibemaksuga. Lisaks on see säte diskrimineeriv, kuna seda kohaldatakse ainult Hispaania territooriumil pakutavatele reisiteenustele.
- 87 Hispaania Kuningriik väidab, et vaidlusalune säte hõlmab üksnes juhtumeid, mil ettevõtja ostab reisibüroolt pakettreisi oma töötajatele. See säte on vajalik, kuna komisjonil ei ole õnnestunud pakkuda lahendust probleemile, mis sellise juhtumi puhul tõusetub. Nimetatud liikmesriik rõhutab, et mahaarvamist ei saa teha siis, kui reisi ostab reisija „füüsilise isiku” tähenduses või kui reisibürood osutavad teenuseid üksteisele.

88 Hispaania Kuningriik ei ole nõus sellega, et kõnealuse sätte puhul on tegu diskrimineeriva sättega, leides et see on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 309, mille kohaselt on maksust vabastatud see osa reisibüroo ühest teenusest, mis on seotud väljaspool Euroopa Liitu tehtud kaubatarnete ja osutatud teenustega. Nimetatud sätte kohaselt ei saa seega maksu maha arvata nende reisiteenuste puhul, millele kohaldatakse sellist maksuvabastust.

Euroopa Kohtu hinnang

89 Peab märkima, et seaduse 37/1992 artikkel 142 võimaldab teatud tingimustel maksukohustuslasel talle saadetud arvel märgitud kogumaksumusest koos käibemaksuga arvata maha käibemaksu 6% ulatuses.

90 Esiteks tuleb sedastada, et selline mahaarvamine ei ole reisibüroode erikorras ette nähtud.

91 Teiseks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikkel 168 kehtestab käibemaksu mahaarvamise põhimõtte. Viimane puudutab maksu, mida on lisatud kaupadele või teenustele, mida maksukohustuslane kasutab oma maksustatavate tehingutega seoses (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Hispaania, punkt 21). Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 26 märkis, peab mahaarvatava maksu summa selleks, et tagada käibemaksu neutraalsus, vastama täpselt sellele maksu summale, mis kuulub tasumisele või on eelnevalt tasutud.

92 Seaduse 37/142 artikkel 142 ei puuduta mitte täpset käibemaksusummat, mis tuleb teenuseid saanud maksukohustuslasel tasuda, vaid summat, mis arvutatakse viimase makstud kogusumma alusel. Selline arvutus ei vasta kuidagi käibemaksu arvutamise korrale, mis on ette nähtud ühise käibemaksusüsteemiga, mis vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 78 punktile a sätestab eelkõige seda, et käibemaksu ei arvata maksustatava väärtuse hulka.

93 Sellest järeldub, et antud säte ei ole kooskõlas käibemaksu arvutamise meetodiga ega käibemaksudirektiiviga ette nähtud mahaarvamisõigust reguleerivate õigusnormidega.

94 Samuti järeldub sellest, et arvele sellise summa märkimine, mis vastab 6%-le kogumaksumusest, ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 226 arвете sisu käsitlevate sätetega.

95 Lisaks märkis komisjon õigesti, et kuna seaduse 37/1992 artikkel 142 võimaldas võimalikku mahaarvamist üksnes juhtudel, kui teenust osutatakse Hispaanias, kujutab see endast riikkondsuse alusel diskrimineerimist, mis on samuti ühise käibemaksusüsteemiga vastuolus. Nimetatud artikkel 142 ei saa mingil juhul põhineda käibemaksudirektiivi artikli 309 sätetel, millele tugineb Hispaania Kuningriik, kuna need sätted ei tee vahet liikmesriikidel, vaid näevad ette väljaspool liitu tehtud tehingute maksuvabastuse.

96 Seetõttu tuleb komisjoni kolmanda väitega nõustuda.

Neljas väide

Poolte argumendid

97 Komisjon väidab, et seaduse 37/1992 artikkel 146, mis võimaldab reisibüroodel määrata maksustatav väärtus kindlaks üldiselt iga maksustamisperioodi kohta ja seega arvutada nimetatud perioodil üks kasuminorm kõikide selliste reisiteenuste kohta, millele kohaldatakse reisibüroode erikorda, ei saa õiguskult põhineda käibemaksudirektiivil.

- 98 Selline arvutus ei saa põhineda ei käibemaksudirektiivi artiklil 73 ega artiklil 318. Viis, kuidas Hispaania ametiasutused kohaldavad reisibüroode erikorda, võib komisjoni arvates tuua kaasa liidu omavahendite vähenemise ja viimasel on õigus vastavad summad koos intressidega tagasi saada.
- 99 Hispaania Kuningriik leiab, et käibemaksudirektiivi artiklil 308 on küllalt lai kohaldamisala, mis võimaldab kehtestada iga maksustamisperioodi kohta maksustatava väärtuse üldise kindlaksmääramise süsteemi, nagu see on ette nähtud Hispaania õigusnormidega.
- 100 Nimetatud liikmesriik väidab, et seaduse 37/1992 artikli 146 eesmärk on lihtsustada ettevõtjate maksualaste kohustuste täitmist ja et see ei näe ette kohustusi. Arvutusmeetod järgib neutraalsuse põhimõtet ega too seetõttu kaasa liidu omavahendite vähenemist.

Euroopa Kohtu hinnang

- 101 Tuleb sedastada, et reisibüroode erikord, eelkõige Hispaania Kuningriigi osutatud käibemaksudirektiivi artikkel 308, ei näe ette ühtki võimalust määrata reisibüroode kasuminormi maksustatav väärtus kindlaks üldiselt.
- 102 Käibemaksudirektiivi artikkel 318 võimaldab selle direktiivi XII peatüki 4. jaotises sõnaselgelt loetletud erikorra raames, mida kohaldatakse kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes, määrata maksustatav väärtus kindlaks üldiselt, kuid see säte hõlmab vaid kindlaid valdkondi, mille hulka reisibürood ei kuulu.
- 103 Seega tuleb viimati nimetatud valdkonnas maksustatav väärtus kindlaks määrata vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 308, viidates igale reisibüroo osutatavale üksikule teenusele eraldi ja mitte üldiselt.
- 104 Sellest tuleneb, et seaduse 37/1992 artikkel 146 ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi artiklites 306–310 sätestatud käibemaksu erikorraga.
- 105 Seetõttu tuleb komisjoni neljanda väitega nõustuda.
- 106 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb sedastada, et kuna Hispaania Kuningriik:
- välistas reisibüroode erikorra kohaldamise siis, kui vahendajad tegutsevad enda nimel ja müüvad üldsusele reisikorraldajate organiseeritud reise,
 - lubas reisibüroodel teatavatel juhtudel märkida arvele käibemaksu kogusumma, millel puudub seos kliendi tegelikult makstava käibemaksuga, ja lubas kliendil siis, kui ta on maksukohustuslane, arvata see kogusumma tasumisele kuuluvast käibemaksust maha, ning
 - lubas reisibüroodel, juhul, kui neile seda erikorda kohaldatakse, määrata maksustatav väärtus kindlaks üldiselt igaks maksustamisperioodiks,
- siis on ta rikkunud käibemaksudirektiivi artiklitest 168, 226 ja 306–310 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

- 107 Kodukorra artikli 138 lõike 3 kohaselt jäävad kummagi poole kohtukulud tema enda kanda, kui osa nõudeid rahuldatakse ühe poole, osa teise poole kasuks. Kui aga Euroopa Kohus leiab, et juhtumi asjaolusid arvesse võttes on see õigustatud, võib ta otsustada, et üks pool kannab lisaks enda

kohtukuludele ka ühe osa teise poole kuludest. Kuna komisjoni neljast väitest jäi üks rahuldamata, tuleb tal kanda üks neljandik oma kohtukuludest ning Hispaania Kuningriigilt, kes kannab ise oma kohtukulud, tuleb välja mõista kolm neljandikku komisjoni kohtukuludest.

¹⁰⁸ Kodukorra artikli 140 kohaselt kannavad Tšehhi Vabariik, Prantsuse Vabariik, Poola Vabariik, Portugali Vabariik ja Soome Vabariik ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Kuna Hispaania Kuningriik

- välistas reisibüroode erikorra kohaldamise siis, kui vahendajad tegutsevad enda nimel ja müüvad üldsusele reisikorraldajate organiseeritud reise,
- lubas reisibüroodel teatavatel juhtudel märkida arvele käibemaksu kogusumma, millel puudub seos kliendi tegelikult makstava käibemaksuga, ja lubas kliendil siis, kui ta on maksukohustuslane, arvata see kogusumma tasumisele kuuluvast käibemaksust maha, ning
- lubas reisibüroodel, juhul, kui neile seda erikorda kohaldatakse, määrata maksustatav väärtus kindlaks üldiselt igaks maksustamisperioodiks,

siis on ta rikkunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi artiklitest 168, 226 ja 306–310 tulenevaid kohustusi.

2. Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.
3. Jätta Euroopa Komisjoni kanda üks neljandik tema enda kohtukuludest.
4. Mõista kolm neljandikku komisjoni kohtukuludest välja Hispaania Kuningriigilt, kes kannab ise oma kohtukulud.
5. Jätta Tšehhi Vabariigi, Prantsuse Vabariigi, Poola Vabariigi, Portugali Vabariigi ja Soome Vabariigi kohtukulud nende enda kanda.

Allkirjad