

## KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PHILIPPE LÉGER

esitatud 12. mail 2005<sup>1</sup>

1. Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ<sup>2</sup> artiklis 26 on ette nähtud käibemaksu eriskeem reisibüroode ja reisikorraldajate jaoks. Seda eriskeemi kohaldatakse nende büroode ja reisikorraldajate suhtes, kes müüvad reisijatele paketi hinnaga teenust, mis sisaldavad mitut kolmandatelt isikutelt ostetud teenust, nimelt majutus- ja transporditeenust. Selle sama skeemi kohaselt ei ole käibemaksuga maksustatavaks summaks mitte reisi hind ilma maksuta, vaid büroo teenitud marginaal, see tähendab ostja makstud ilma maksuta hinna ja büroo poolt kolmandatelt isikutelt ostetud teenuste maksumuse vahe.

2. Euroopa Kohus täpsustas 22. oktoobri 1998. aasta otsuses liidetud kohtuasjades Madgett ja Baldwin,<sup>3</sup> et kui reisibüroo poolt paketi hinnaga müüdiv teenus koosneb osaliselt kolmandatelt isikutelt ostetud teenus-

test ja osaliselt büroo omateenustest, siis kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 26 eriskeemi ainult kolmandate isikute teenuste suhtes.

3. Ta on samuti seisukohta avaldanud meetodi kohta, mida kasutada reisibüroo omateenuste osa eraldamiseks paketi hinnast. Täpsemalt oli küsimus selles, kas kõnealuse meetodi järgi tuleb arvestada nende teenuste tegelikku maksumust ettevõtja jaoks, nagu oli nõutav Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi õigusaktis, või nende turuväärtust. Euroopa Kohus leidis, et ettevõtjalt ei saa nõuda, et ta arvutaks paketi omateenuste osa tegeliku maksumuse meetodil, kui seda osa on võimalik paketi hinnast eraldada analoogsete teenuste turuväärtuse järgi.

4. Pärast seda kohtuotsust taotles äriühing Airtours, kellest sai My Travel plc,<sup>4</sup> kes oli samuti Ühendkuningriigis käibemaksuko-

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühtine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; EÜT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“).

3 — C-308/96 ja C-94/97, EKL 1998, lk I-6229.

4 — Edaspidi „My Travel“.

hustuslane reisikorraldaja ja oli arvutanud oma 1995–1999 aastate võla tegeliku maksumuse kriteeriumist lähtudes, riigihaldusasutuselt võimalust teatud aastate kohta võlga ümber arvutada turuväärtuse meetodil.

5. VAT and Duties Tribunal, Manchester (Ühendkuningriik) küsib Euroopa Kohtult, kas ja millistel tingimustel võib reisikorraldaja nagu My Travel oma käibemaksuvõlga ümber arvutada turuväärtuse meetodil, mida on kirjeldatud eespool viidatud kohtuotsuses Madgett ja Baldwin.

## I. Õiguslik raamistik

### A. Kuuenda direktiivi artikkel 26

6. Reisibüroode ja reisikorraldajate osutatavatele teenustele on iseloomulik, et enamjaolt koosnevad paketi hinnaga teenused mitmest teenusest, nimelt transpordi- ja majutusteenustest, mida osutatakse nii ettevõtte tegevuskoha või tema alalise esinduse asukoha liikmesriigi territooriumil kui ka väljaspool.

7. Maksustamise koha, maksubaasi ja sisendkäibemaksu mahaarvamise üldiste õigusnormide kohaldamine tekitab osutatavate teenuste arvust ja asukohast tulenevalt ettevõtjatele praktikas raskusi, mis võiksid nende tegevust takistada. Nii oleksid maksukohustuslased reisi korraldamiseks teistelt ettevõtelt ostetud teenuste pealt tasutud sisendkäibemaksu tagasi saamiseks sunnitud täitma vajalikke haldusformaalsusi igas liikmesriigis, kus nad on neid teenuseid ostnud.

8. Kuuenda direktiivi artikli 26 eesmärk on seega lihtsustada käibemaksualaste ühenduse eeskirjade kohaldamist nende ettevõtjate jaoks<sup>5</sup> ja eelkõige tagada lihtsam sisendkäibemaksu mahaarvamine, olenemata sellest, millises liikmesriigis seda võeti.<sup>6</sup>

9. See kehtestab niisiis erikorra reisibüroode ja reisikorraldajate jaoks, kes teevad reisijatega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid.<sup>7</sup>

5 — 12. novembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-163/91: Van Ginkel (EKL 1992, lk I-5723, punkt 15) ja eespool viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin (punkt 18).

6 — 19. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-149/01: First Choice Holidays (EKL 2003, lk I-6289, punkt 25).

7 — Artikli 26 lõige 1.

10. Selle korra kohaselt loetakse kõiki tehinguid, mida reisibüroo seoses reisiga teeb, üheks reisibüroo poolt reisijale osutatavaks teenuseks ning seda maksustatakse liikmesriigis, kus asub reisibüroo tegevuskoht või asukoht, kust reisibüroo teenuseid osutab.<sup>8</sup>

12. Maksustatava summa kasumimarginaali vähendamise otsesel tulemusel ei või „[käibe]maksu, mis on võetud reisibüroolt teiste maksukohustuslaste poolt lõikes 2 kirjeldatud tehingutelt, mis on tehtud otseselt reisija huvides, [...] üheski liikmesriigis maha arvata ega tagasi maksta.”<sup>10</sup>

11. Selles erikorras on samuti ette nähtud erand kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a sätestatud üldisest korrast, mille kohaselt moodustab käibemaksuga maksustatava summa kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt saab.<sup>9</sup> Sama direktiivi artikli 26 lõike 2 kolmandas lauses on sätestatud:

### B. Siseriiklik õigus

13. Kuuenda direktiivi artikkel 26 võeti Ühendkuningriigi siseriiklikku õigusesse üle 1994. aasta käibemaksuseaduse artikliga 52 (Value Added Tax Act 1994) ning reisikorraldajatele kohaldatava 1987. aasta käibemaksumäärusega (Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987).

„Selle teenuse maksustatav summa ja makseta 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.”

14. Reisijatele kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid pakkuvate reisikorraldajate teenitud kasumimarginaali arvutamise kord on põhikohtuasjas käsitletavate maksustamisperioodide kohta määratletud Commissioners of Customs and Excise'i ringkirjaga 709/5/88 ja seejärel ringkirjaga 709/5/96<sup>11</sup> ehk niiniimetatud „Tour Operators' Margin Scheme” (reisikorraldajatele kohaldatav kasumimargi-

8 — Sama artikli lõike 2 esimene ja teine lause.

9 — Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a sätestab:

„Maksustatava summa moodustab:

a) punktides b, c ja d nimetatata 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.”

10 — Artikli 26 lõige 4.

11 — Edaspidi „Commissioners”.

naali skeem). Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et käesoleva menetluse seisukohast võib nendes kahes ringkirjas ette nähtud skeeme identseteks pidada.<sup>12</sup>

### C. Kohtuotsus *Madgett ja Baldwin*

15. Reisikorraldajatele kohaldatav kasumi-marginaali skeem (TOMS) näeb ette, et reisikorraldaja, kelle paketid sisaldavad samal ajal kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid ja omateenuseid, peab jaotama paketi hinna kogusumma osadeks vastavalt nende kahe teenusekategorია kummagi maksumusele. Ostetud teenuste maksumus vastab summale, mille peab reisikorraldaja tasuma kolmandale tarnijale. Omateenuste maksumus arvutatakse selle ettevõtja raamatupidamise alusel. Kui reisikorraldaja on ostetud teenuste ja omateenuste maksumuse summad eraldi välja selgitanud, peab ta kogukasumi saamiseks nende maksumuste summa paketi hinna kogusummast maha arvestama. Seejärel peab ta selle kogukasumi osadeks jaotama vastavalt omateenuste kogumaksumuse osakaalule ostetud teenuste kogumaksumuse suhtes. Ostetud teenuste kasumi-marginaali suhtes rakendatakse seejärel kuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud korda ning omateenuste osa paketi hinnast maksustatakse vastavalt sama direktiivi üldnormidele.

16. Madgett ja Baldwin pidasid Devonis Inglismaal asuvat hotelli. Nende klientuuri moodustasid 90% ulatuses kliendid, kes ostsid neilt „paketi“, see tähendab, et nad tasusid poolpansioniga majutuse, erinevatest pealevõtukohtadest transpordi ja päevase bussiekskursiooni eest fikseeritud hinna. Teised hotellikliendid korraldasid ise oma edasi-tagasi transpordi hotelli vahet, ei osalenud turismiekskursioonil ega maksnud sama hinda. Madgett ja Baldwin kasutasid oma klientide hotelli transportimiseks ja bussireisideks kolmandatest isikutest ettevõtjaid.

17. Nimetatud kohtuotsuses otsustas Euroopa Kohus kõigepealt ühelt poolt, et kuigi kuenda direktiivi artikli 26 erikorra eesmärk on vältida probleeme seoses teenuste ostmisega eri liikmesriikides, kohaldatakse seda ka siis, kui teenuseid osutatakse ainult ühes liikmesriigis.<sup>13</sup> Teiselt poolt leidis ta, et selle kohaldamisel ei tule piirduda ainult ametlikult reisibüroo- või reisikorraldajastatusega ettevõtjatega, vaid seda tuleb laiendada ka hotellipidajatele nagu Madgett ja Baldwin, kes osutavad kolmandatelt isikutelt ostetud reisiteenuseid, kui need teenused

<sup>12</sup> — Edaspidi „TOMS“.

<sup>13</sup> — Punkt 19.

ei ole hotelliteenuste suhtes puhtalt kõrvalteenused.<sup>14</sup>

18. Euroopa Kohus käsitles seejärel küsimust, kuidas arvutada maksustatavat marginaali, kui pakett sisaldab omateenuseid ja ostetud teenuseid.

19. Esiteks järeldas ta kuuenda direktiivi artiklist 26, selle eesmärkidest ja asjaolust, et tegu on erandiga üldise korra suhtes, et kõnesoleva artikli erikorda tuleb kohaldada ainult kolmandatelt isikutelt ostetud teenuste suhtes.<sup>15</sup>

20. Sellest hinnangust tulenevalt peab reisibüroo jaotama oma klientide makstud paketi hinna selliselt, et eraldada sellest kolmandatelt isikutelt ostetud teenuste pealt teenitud kasumimarginaal. Kuivõrd aga kuuenda direktiivi artiklis 26 ei ole ette nähtud võimalust, et paketi hinnaga reisid sisaldavad samal ajal kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid ja omateenuseid, ei ole selles määratletud kriteeriume, mis võimaldaksid seda marginaali välja arvutada ja arvestada paketi hinnast maha omateenustele vastavat

summat. Lisaks, kuna see paketi hind hõlmab samal ajal ostetud teenuseid ja omateenuseid, ei saa sama direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a tähenduses „tasu” mõistet ka kasutada nende viimaste maksubaasina.

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsis seega Euroopa Kohtult paketi omateenuste osa eraldamiseks kasutatava aruandeühiku kohta. Ta soovitas kahte võimalikku meetodit, millest üks põhineb nende teenuste tegelikul maksumusel ettevõtja jaoks vastavalt TOMS-i skeemile, ja teine nende teenuste turuväärtusel. Sellel teisel meetodil võeti hotellipidajate poolt paketi raames osutatud majutusteenuse väärtuse kindlaksmääramisel aluseks tubade ja poolpansioni hinnad, mille järgi esitati arved klientidele, kes ei kasutanud paketti. Selle meetodi kohaselt piisab ostetud teenuste väärtuse arvutamiseks sellest, kui arvestada nimetatud paketi maha majutuse koguväärtus, mis saadakse paketi väliselt rakendatavate hindade järgi, sest see majutuse väärtus hõlmab samal ajal kasumimarginaali ja teenuse maksumuse. Kolmandatelt isikutelt ostetud teenuste hinna mahaarvamise teel saab seejärel maksustatava marginaali kuuenda direktiivi artikli 26 kohaselt.

22. Selle valiku ees märkis Euroopa Kohus, et ükski kahest väljapakutud meetodist ei võimalda täpselt kindlaks määrata ettevõtjale omateenuste eest tegelikult makstud tasu. Tegelikul maksumusel põhineva meetodi puhul ei võeta tõetruult arvesse paketi

14 — Punktid 20–27.

15 — Punktid 32–35.

koostist, sest miski ei võimalda oletada, et paketti kuuluva kummagi teenusekategorია marginaalid on proportsionaalsed neile vastavate kuludega.<sup>16</sup>

eeliseks lihtsus, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 76, sest ei ole vaja eristada omateenuste väärtuste eri elemente.

23. Samamoodi võib ka meetod, mis põhineb omateenuste turuväärtusel, mis määratakse antud juhul kindlaks hotellis tubade ja poolpansioni eest võetavate hindade alusel, kui kliendid ei kasuta teenusepaketti, olla mõneti meelevaldne, kuna paketi raames osutatava majutusteenuse hind ei ole tingimata identne majutuse hindadega, kui majutust pakutakse eraldi teenusena.<sup>17</sup>

46. Neil asjaoludel — arvestades tööka, et antud juhul on teada, et käibemaksu arvutamine kolmandatelt isikutelt ostetud teenuste marginaalilt, kasutades kumbagi alternatiivi, annab põhimõtteliselt identse käibemaksu — ei saa ettevõtjalt nõuda, et ta arvutaks paketi omateenustele vastava osa tegeliku maksumuse põhimõtte järgi, kui seda osa on paketi võimalik eraldada paketti kuuluvate teenustega analoogsete teenuste turuväärtuse põhjal.

24. Euroopa Kohus märkis siiski, et selle viimase meetodi eeliseks on lihtsus, võrreldes tegeliku maksumuse meetodiga. Ta tegi oma analüüsist järgmised järeldused:

„45. Omateenustega seonduva tegeliku maksumuse meetod eeldab rida keerukaid alajaotusi ja nõuab seega ettevõtjalt olulisel määral lisatööd. Seevastu on omateenuste turuväärtuse kasutamise

47. Esitatud põhjendustest lähtudes tuleks VAT and Duties Tribunali esitatud küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi artiklit 26 tuleb tõlgendada nii, et kui selle artikli sätete kohaldamisalasse kuuluv ettevõtja teostab paketi hinna eest tehinguid, mis koosnevad osaliselt tema enda ja osaliselt teiste maksukohustuslaste osutatavatest teenustest, kohaldatakse selles sättes ette nähtud käibemaksukorda ainult kolmandate isikute osutatud teenuste suhtes. Ettevõt-

16 — Punkt 43.

17 — Punkt 44.

jalt ei saa nõuda, et ta arvataks paketest omateenustele vastava osa tegeliku maksumuse põhimõtte järgi, kui seda osa on paketest võimalik eraldada paketti kuuluvate teenustega analoogsete teenuste turuväärtuse põhjal.”

1996. ja 1997. aasta eest oma käibemaksuvõla ümberarvestuse, lahutades arvutusest puhkusepakettide raames müüdnud istekohtade „turuväärtuse”.

## II. Põhikohtuasja asjaolud

25. My Travel müüb välisriikidesse puhkusepakette. Nimetatud äriühing ostab pidevalt majutust kolmandatelt isikutelt. Samas, kuna talle kuulub lennukompanii, kindlustab ta üldjuhul reisijatele puhkusekohta ka transpordi.

26. Ta müüb avalikult ka ainult lennupileteid oma lennuki pardal olevatele kohtadele (*seat only*) või teistelt äriühingutelt ostetud istekohtadele, samuti teiste reisikorraldajate lendudele „hulgi müüdnud istekohtadele” (*broked seats*).

27. My Travel deklareeris 1995.–1999. aastate eest käibemaksuvõlga TOMS-i kasutades. Eespool viidatud kohtuotsuse Madgett ja Baldwin eeskujul tegi ta kolme aasta: 1995.,

28. My Travel kasutas sellise turuväärtuse leidmiseks kahte arvutusmeetodit. Ta võttis nii 1995. aasta kui ilmselt ka 1996. aasta puhul lähtepunktiks reisipakettide raames müüdnud lennupiletite hinna, millele lisas „kasvuprotsendi”, mis võrdus samal perioodil lennupiletite müügist väidetavalt saaduga.

29. My Travel müüs 1995. aasta jooksul ka puhkusepakette, mis sisaldasid laevakruise, lennureisi koos sõiduki kasutamise ja majutust kämpingus. Sellegipoolest arvestas ta oma võla ümber turuväärtuse meetodit kasutades üksnes lennureiside osas, leides, et teiste omateenuste osas puudus tal sobiv võrdlus.

30. My Travel, lähtudes sisedokumendist pealkirjaga „Liinide tasuvuse aruanne” (*Route Profitability Report*), hindas reisipakettidest eraldi avalikult müüdnud lennupiletite eest 1997. aastal keskmiseks lineaarseks tuluks 153 Inglise naela.

31. Olles selle põhjal puhkusepakettide raames müüdnud lennupiletite hinnad ümber arvestanud, taotles My Travel Commissionersilt 1995. aasta eest 212 000 Inglise naela, 1996. aasta eest 2 004 857 Inglise naela ja 1997. aasta eest 711 051 Inglise naela tagasimaksmist.

32. Nende summade juures on eelkõige oluline see, et My Traveli kasutatud arvutusmeetodiga kaasneb paketi hinnas transpordile omistatud osa suurenemine, millele kohaldatakse siseriikliku õiguse alusel 0% maksumäära.

33. Commissioners jättis need taotlused rahuldamata. Nagu ta väitis eelotsusetaotluse esitanud kohtus, tuleneb tema arvates eespool viidatud Madgett ja Baldwin'i kohtuotsusest, et turuväärtusel põhinevat arvutusmeetodit ei saa kasutada, kui, nagu My Traveli kohtuasjas, selle eeliseks ei ole lihtsus, kui see annab ostetud teenuste marginaaliks kunstliku summa ja muudab märgatavalt käibemaksuvõlga. Nad väitsid muu hulgas, et see kohtuotsus ei luba arvutusmeetodit kohaldada valikuliselt ning et 153 Inglise naela suurune summa ei väljenda pakettreiside raames müüdnud lennupiletite turuväärtust.

34. Seevastu tõstis My Travel esile, et eespool viidatud kohtuotsuses Madgett ja Baldwin lükkas Euroopa Kohus tagasi argumendi, mille kohaselt on tegeliku maksumuse meetod paketi eri osade turuväärtuste näitaja osas tunduvalt usaldusväärsem. Ta väidab samuti, et ei saa nõuda, et kahe arvutusmeetodi tulemusel tekiks identsed käibemaksuvõlad, kuna see kohustaks ettevõtjaid tegema arvestust mõlema arvutusmeetodi alusel. Mis puudutab samas kohtuotsuses toetust leidnud argumenti selle kohta, et turuväärtusel põhinev arvutusmeetod on oma olemuselt palju lihtsam, siis oli tegemist üksnes asjaoluga, mida võeti järeldusele jõudmisel arvesse ja mitte nimetatud arvutusmeetodi kasutamise eeldusega.

35. My Travel leiab, et tal on õigus kasutada turuväärtusel põhinevat arvutusmeetodit, kui tal on olemas rahuldav võrdluselement, nagu lennureiside puhul, ja et nimetatud arvutusmeetodi ja tegelikul maksumusel põhineva arvutusmeetodi üheaegne kasutamine ei ole kuuenda direktiivi artikliga 26 vastuolus. Mis puutub summasse 153 Inglise naela, siis peegeldab see eraldi müüdnud lennupiletite keskmist väärtust ning võiks olla pakettide raames korraldatud reiside puhul hindamise aluseks, kuna eespool viidatud kohtuotsuses Madgett ja Baldwin Euroopa Kohus ei nõudnud, et ettevõtja määraks omateenuste turuväärtuse identsete teenuste põhjal, vaid analoogsete teenuste põhjal.



### III. Eelotsuse küsimused

36. Nendest asjaoludest lähtuvalt otsustas VAT and Duties Tribunal, Manchester menetluse peatada ja esitada Euroopa Koh-tule kuuenda direktiivi artikli 26 ja eespool viidatud kohtuotsuse Madgett ja Baldwin tõlgendamise kohta järgmised eelotsuse küsi-mused:

„1. Kui see on võimalik, siis millistel tingimustel on reisikorraldajal, kes on täitnud majandusaasta kohta käibedek-laratsiooni tegeliku maksumuse alusel, mis oli ainus direktiivi rakendava siseriikliku õigusega ette nähtud arvu-tusmeetod, õigus käibemaksuvõla tekki-misel teha ümberarvutusi vastavalt selle kohtuotsuse punktis 46 kirjeldatud turuväärtuse arvutusmeetodile?

a) Kas see reisikorraldaja võib kasutada turuväärtuse arvutusmeetodit erine-vatel majandusaastatel valikuliselt ja kui võib, siis millistel tingimustel?

b) Juhul kui reisikorraldaja müüb ava-likult paketest eraldi osa tema paketi moodustavatest koostisosadest

(antud juhul lennureise), kuid ei müü avalikult paketest eraldi muid tema pakettide koostisosi (antud juhul laevakruise ja kämpingu-kohti), siis kas see reisikorraldaja võib:

— kasutada turuväärtuse arvutus-meetodit oma pakettide puhul (mida on valdavalt kõige roh-kem) siis, kui ta võib oma tarnete või teenuste ühise väärtuse kind-laks määrata (antud juhul lennu-reisid), viidates paketest eraldi avalikult teostatud müügile;

— juhul kui pakett hõlmab osaliselt omateenuseid, mida reisikorral-daja ei müü avalikult paketest eraldi (antud juhul laevakruise ja kämpingukohti), siis kas see rei-sikorraldaja võib kasutada turu-väärtuse arvutusmeetodit oma avalikult müüdavate tarnete või teenuste väärtuse kindlaksmää-ramisel (antud juhul lennurei-sid), kui teiste paketelementide turuväärtust ei olnud võimalik kindlaks määrata?

- c) Kas arvutusmeetodite ühendatud kasutamine peab olema a) lihtsam, b) märkimisväärselt lihtsam või c) mitte märkimisväärselt keerulisem?
- d) Kas turuväärtuse arvutusmeetodi kasutamisega peab kaasnema sama käibemaksuvõlg või hindadel põhinest arvutusmeetodist tulenev analoogne võlg?

luse esitanud kohus, nagu ilmneb nimelt selle küsimuse esimese lause sõnadest „kui see on võimalik”, teada, kas reisikorraldajal, kes täitis maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni kuuenda direktiivi üle võtnud siseriiklikus õigusaktis sätestatud meetodi järgi, on Euroopa Kohtu otsusest lähtuvalt õigus oma käibemaksuvõlga ümber arvutada selles kohtuotsuses kõnesolevale direktiivile vastavaks peetud meetodi järgi.

2. Kas käesoleva kohtuasja asjaoludel on võimalik tuvastada lennureisidele vastavat osa omateenustest, mis kuulusid puhkusepaketti, võttes selleks kas a) lennuki istekohta keskmise hinna, mida on suurendatud reisikorraldaja poolt majandusaastal eraldi müüdud istekohtade müügist saadud keskmise marginaali võrra, või b) reisikorraldaja poolt samal majandusaastal üksnes istekohtade müügist saadud keskmise tulu?”

38. Ma arvan, et sellele küsimusele tuleks vastata jaatavalt. Kohtupraktikas on välja kujunenud, et Euroopa Kohus täpsustab talle EÜ artiklis 234 omistatud pädevuse raames ühenduse õigusnormi, tõlgendades selle õigusnormi tähendust ja ulatust, nagu seda oleks pidanud mõistma ja kohaldama selle jõustumise hetkest alates.<sup>18</sup> Üksnes erandjuhtudel võib Euroopa Kohus oma otsustes selle tõlgenduse ulatust ajaliselts piirata.<sup>19</sup> Eelotsusetaotluse kohta tehtava kohtuotsuse eesmärk on mõjutada enne kohtuotsuse tegemist tekkinud õigussuhteid ja seda isegi juhul, kui neid õigussuhteid pooleliolevas kohtuvaidluses ei käsitleta. Sellest järeldub eelkõige see, et taoliselt tõlgendatud ühen-

#### IV. Õiguslik analüüs

##### A. Esimene küsimus

37. Esimene küsimus kätkeb endas mitut küsimust. Kõigepealt soovib eelotsusetaot-

18 — Vt eelkõige 27. märtsi 1980. aasta otsus kohtuasjas 61/79: Denkavit italiana (EKL 1980, lk 1205, punkt 16); 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 39), ja 13. jaanuari 2004. aasta otsus kohtuasjas C-453/00: Kühne & Heitz (EKL 2004, lk I-837, punkt 21).

19 — Vt eelkõige eespool viidatud otsus kohtuasjas Denkavit Italiana (punkt 17), ja 29. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-366/99: Griesmar (EKL 2001, lk I-9383, punkt 74). Vt nende põhimõtete hiljutise kohaldamise kohta käibemaksu valdkonnas 17. veebruari 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-453/02 ja C-462/02: Linneweber ja Akritidis (EKL 2005, lk I-1131, punktid 41–45).

duse õigusnormi peab haldusorgan kohaldama oma pädevuse piires isegi neile õigusuhetele, mis tekkisid ja loodi enne Euroopa Kohtu poolt eelotsuse küsimuse osas tehtud otsuse väljakuulutamist.<sup>20</sup>

39. Kohtupraktikas on samuti välja kujunenud seisukoht, et kui liikmesriik võttis õigussubjektilt summasid Euroopa Kohtu tõlgenduses ühenduse õigust rikkudes, on õigussubjektil õigus selle summa tagasimaksmisele. Tavaliselt kasutatud sõnastuse kohaselt on see õigus tagasimaksmisele nimetatud õigussubjektile ühenduse õigusnormides Euroopa Kohtu tõlgenduses omistatud õiguste tagajärg ja täiendus.<sup>21</sup>

40. Samuti on selge, et kui ühenduse õigusnormide puudumisel maksude tagastamise taotluste valdkonnas on iga liikmesriigi õiguskorra ülesanne ette näha, millistel tingimustel võib seda õigust kasutada, siis peavad need tingimused vastama võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtetele, st need ei tohi olla ebasoodsamad siseriikliku õiguse sätetel põhinevaid sarnaseid kaebusi käsitlevate

tingimustega võrreldes ega olla korraldatud viisil, mis muudaks ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks.<sup>22</sup> Selle kohtupraktika kohaselt võib alusetult käibemaksusummasid tasunud maksukohustuslane taotleda kuuenda direktiiviga vastuolus oleva siseriikliku õigusakti jõustumisest alates ekslikult makstud summade tagastamist siseriiklikus õiguskorras kindlaks määratud menetluseeskirjade kohaselt tingimusel, et need eeskirjad vastavad võrdväärsuse ja tõhususe nõuetele.<sup>23</sup>

41. Minu meelest võib sellest kohtupraktikast tervikuna loogiliselt järeldada, et maksukohustuslasel, kellel on nii siseriiklikus õiguses sätestatud tingimustel — kui need vastavad võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtetele — õigus alusetult makstud käibemaksu tagastamisele haldusastutuse või siseriikliku kohtu otsusel, peab samadel tingimustel olema samuti võimalus tasumisele kuuluv maksusumma ümber arvutada meetodi järgi, mis on Euroopa Kohtu hinnangul ühenduse õigusega kooskõlas, ja järelikult oma käibedeklaratsioone korrigeerida.

42. Teen seega ettepaneku vastata sissejuhatavale küsimusele, et reisibürool või reiskorraldajal, kes täitis maksustamisperioodi

20 — Vt eelkõige 22. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 103/88: Fratelli Costanzo (EKL 1989, lk 1839, punkt 33); 19. jaanuari 1993. aasta otsus kohtuasjas C-101/91: komisjon v. Itaalia (EKL 1993, lk I-191, punkt 24); 28. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C-118/00: Lásny (EKL 2001, lk I-5063, punkt 52), ja eespool viidatud kohtuotsus Kühne & Heitz (punkt 22).

21 — Vt eelkõige 2. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 309/85: Barra (EKL 1988, lk 355, punkt 17), ja 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-147/01: Weber's Wine World jt (EKL 2003, lk I-11365, punkt 93).

22 — Vt eelkõige 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio (EKL 1983, lk 3595, punkt 12), ja eespool viidatud kohtuotsus Weber's Wine World jt (punkt 103).

23 — Eespool viidatud kohtuotsus BP Soupergaz (punkt 42). Vt ka 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer (EKL 2002, lk I-6325, punkt 47).

kohta käibedeklaratsiooni, kasutades kuenda direktiivi ülevõtvates siseriiklikes õigusnormides ette nähtud arvutusmeetodit, on siseriiklikus õiguses ette nähtud tingimustel, mis peavad järgima võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtteid, õigus oma käibemaksuvõlga ümber arvutada meetodi järgi, mis on Euroopa Kohtu hinnangul ühenduse õigusega kooskõlas.

43. Esimeses küsimuses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult samuti, millistel tingimustel võib reisikorraldaja, kes osutab reisijale omateenuseid ja kolmandalt isikutelt ostetud teenuseid paketi hinna eest, kasutada sellest paketi hinnast omateenustele vastava osa eraldamiseks turuväärtusel põhinevat arvutusmeetodit.

44. Täpsemalt küsib ta sisuliselt seda, kas kuenda direktiivi artiklit 26 tuleb tõlgendada nii, et reisibüroo või reisikorraldaja, kes osutab reisijale omateenuseid ja kolmandalt isikutelt ostetud teenuseid paketi hinna eest, peab põhimõtteliselt eraldama paketi omateenustele vastava osa nende teenuste turuväärtuse põhjal, kui see väärtus on kindlaksmääratav, või tohib maksukohustuslane vabalt valida, kas kasutada seda kriteeriumi või tegeliku maksumuse kriteeriumi. Sellega seoses küsib nimetatud kohus Euroopa Kohtult samuti, mil määral peab turuväärtusel põhineva meetodi kohalda-

mine olema asjaomase maksukohustuslase jaoks lihtsam ja kas sellele arvutusmeetodile laieneb tingimus, et selle meetodiga saadav käibemaksuvõlg oleks identne või analoogne teenuste tegelikul maksumusel põhineva arvutusmeetodi kasutamisel saadava käibemaksuvõlga.

45. Ta küsib samuti, kas turuväärtusel põhinevat arvutusmeetodit kohaldatakse omateenustele, mille turuväärtus on kindlaksmääratav, kui sama maksumisperioodi raames ei ole paketi teatud oma koostisosade väärtust võimalik kindlaks määrata seetõttu, et maksukohustuslane ei müü analoogseid teenuseid paketi eraldi.

46. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märkib, et ta esitab need küsimused sellepärast, et ta ei leidnud eespool viidatud kohtuotsuses *Madgett ja Baldwin* elemente, mis tõestaks, et Euroopa Kohus oleks soovinud turuväärtusel põhineva arvutusmeetodi kasutamist mingil viisil piirata, kui maksukohustuslasel on võimalik „seda osa paketi eraldada paketi sisalduvate omateenustega analoogsete teenuste turuväärtuse põhjal”. Kohus ei saanud samuti täpselt kindlaks määrata, kas kõnealuse kohtuotsuse punktid 43–47 sisaldavad tingimusi, mis peavad kohustuslikult täidetud olema selleks, et maksukohustuslasel oleks lubatud kasutada niisugust jaotamismeetodit, või kas nendes punktides lihtsalt esitatakse asjaolud, mida Euroopa Kohus otsuse tegemisel arvesse võttis.

47. Nende küsimuste põhjal uurin ma esiteks, kas eespool viidatud kohtuotsust Madgett ja Baldwin tuleb mõista tähenduses, et maksukohustuslasele on võimalus paketi hinna osadeks jaotada turuväärtusel põhinevat meetodit kasutades ainult tingimusel, et kõnesoleva meetodi kasutamine peaks maksukohustuslase konkreetses olukorras olema tunduvalt lihtsam ja et see annaks käibemaksuvõlaks tegeliku maksumuse meetodil saadava käibemaksuvõlaga võrdse summa.

48. Teiseks vaatan ma vajadusel, kas maksukohustuslane saab turuväärtusel põhinevat meetodit vabalt kasutada mitmel maksustamisperiodil. Viimaseks uurin ma, kas maksukohustuslane võib seda meetodit kasutada ainult teatud omateenuste jaoks, kui tal ei ole sama maksustamisperiodi raames võimalik kindlaks määrata paketti kuuluvate teiste omateenuste turuhinda.

49. Kõigepealt tuleks seega uurida, kas kuuenda direktiivi artikli 26 kohaldamisalasse kuuluva maksukohustuslase poolt paketi hinna osadeks jaotamisele turuväärtusel põhinevat kriteeriumi kasutades laieneb tingimus, et selle kriteeriumi kasutamine peaks maksukohustuslase konkreetses olukorras olema tunduvalt lihtsam ja et sellega saaks tulemuseks käibemaksuvõla, mis sarnaneb tegeliku maksumuse meetodil saaduga. Küsimus on selles, kas — nagu väidab Ühendkuningriigi valitsus — maksukohustuslane nagu My Travel ei või oma käibedeklaratsioonides

muudatusi teha turuväärtuse meetodil, kuna ta oleks saanud neid ilma eriliste raskusteta koostada tegeliku maksumuse meetodit kasutades, ning kuna selle muudatuse tagajärjel väheneks märgatavalt tema maksuvõlg.

50. Ma ei nõustu eespool viidatud kohtuotsusele Madgett ja Baldwin Ühendkuningriigi valitsuse antud tõlgendusega.

51. Minu arvates selgub selle kohtuotsuse punkti 45 uurimisel, et põhjendused, mille tuginedes Euroopa Kohus leidis, et turuväärtusel põhineva arvutusmeetodi eeliseks on lihtsus, ei kehti käesoleva kohtuasja konkreetsete asjaolude puhul. Euroopa Kohus ei täheldanud, et see meetod oleks Madgett ja Baldwini konkreetses olukorras oluliselt lihtsam, vaid see on lihtsam kahe kõrvutatava meetodi kohaldamise üldtingimuste suhtes, viidates sõnaselgelt minu ettepaneku punktile 76 selles kohtuasjas.<sup>24</sup> Niisiis tuleks selle kohtuotsuse kohaselt eelistada turuväärtusel

24 — See punkt on sõnastatud järgmiselt: „Omateenuste turuväärtuse mahaarvestamise eelis on lihtsus, kuid see ei kajasta täpselt, nagu ma nimetasin, nende teenuste hinna struktuuri paketi hinnas. Samas kui kulude arvutamisel põhineva meetodi järgi tuleb maksustatav marginaal kindlaks määrata üldise marginaali alusel, ei ole siin vaja eristada teenuste väärtuse eri elemente. Marginaal ja kulud moodustavad kokku omateenuste võrdlusväärtuse, mis tuleb ostetud teenuste väärtuse saamiseks lihtsalt paketi hinnast maha arvestada. Eespool kirjeldatud toiminguga abil ostetud teenuste hinna maha arvestamise teel saab sejärel maksustatava marginaali, ilma et oleks vaja omateenuste väärtust osadeks jaotada.”

põhinevat meetodit sellepärast, et see on tegeliku maksumuse meetodiga võrreldes lihtsam.<sup>25</sup>

et ühenduse õigusnormid oleks kindlad ja ettearvatavad.<sup>26</sup>

52. Ühtlasi, nagu rõhutavad eelotsusetaotluse esitanud kohus ja põhikohtuasja hageja, et kui reisibüroo või reisikorraldaja käibemaksu kindlaksmääramisel nimetatud meetodi kasutamine allutada tingimusele, mille kohaselt peaks see arvutusmeetod iga maksumõõnustajale konkreetse olukorras olema tunduvalt lihtsam kui tegeliku maksumuse põhine arvutusmeetod, seaks see käibemaksusüsteemi ühe põhielemendi — maksubaasi kindlaksmääramise sõltuvusse ebakindlast ja teatud osas subjektiivselt hinnangust. Selline tingimus oleks seega vastuolus õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab eriti sellistes rahalise mõjuga valdkondades, nagu käibemaks,

53. Asjaolu, et selline maksumõõnustajale nagu My Travel võis oma käibedeklaratsiooni koostada TOMS-i järgi, kasutades tegeliku maksumuse meetodit, ilma et tal näiks olevat erilisi raskusi, ei peaks seega minu meelest tal takistama koostada neid uuesti, kasutades turuväärtusel põhinevat meetodit.

54. Samuti ei usu ma seda, et eespool viidatud kohtuotsuse Madgett ja Baldwin punkti 46 väljendust, mille kohaselt „arvestades asjaolu, et antud juhul on selge, et käibemaksu arvutamisel kolmandatel isikutel ostetud teenuste marginaali pealt saab kumbagi alternatiivi kasutades põhimõtteliselt identse käibemaksu”, tuleks mõista kui seatud tingimust, millest sõltub turuväärtuse meetodi kasutamine. Selline tõlgendus ei vasta minu meelest käsitatud põhjenduste sõnastusele. See argument on nimelt esitatud mõttekriipsude vahel pärast sõnu „neil asjaoludel”, mis näitab, et nimetatud punktis 46 ja järgnevas punktis Euroopa Kohtu väljendatud järeldus tuleneb eelnevates punktides väljendatud põhjendustest. Asjaolu, mille kohaselt saab nende kahe

25 — Ma lisasin samas kohtuasjas tehtud ettepaneku punktides 77 ja 78, et kulude meetod nõuab tootmisomahinna eri elementide keerukat rekonstrueerimist, mida ei saa teha ilma, et oleks vaja üldised kulud osadeks jaotada omateenuste, mille maha arvestamine paketi hinnast annab maksumõõnustatava summa arvutamiseks kasutatava üldise marginaali, ja paketi väliselt müüdavate omateenuste vahel. Lisaks välditakse turuväärtuse kasutamise ka ebakindlust mahaarvatavate kulude olemuse suhtes. Nimelt näeb kuuenda direktiivi artikli 26 lõike 2 kolmas lause ette reisibüroo jaoks ostetud teenuste tegeliku maksumuse mahaarvamise, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija huvides. Sellest tulenevalt kuuluvad üldkulud, mis sellele tingimusele ei vasta, aga mida siiski kasutatakse majandusettevõtja üldises tegevuses, maksumõõnustatavasse marginaali ostetud teenuste pealt, samas kui need jäävad omateenuste pealt teenitavast marginaalist välja. Kulude arvutamiseks on vaja need üldkulud kahe teenuskategooria vahel jaotada. Omateenuste turuväärtuses aga need juba sisalduvad ja neid ei ole ostetud teenuste marginaali arvutamiseks vaja eraldada.

26 — Vt 13. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-30/89: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1990, lk I-691, punkt 23), ja konkreetsemalt kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud erikorra kohta, 27. oktoobri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-74/91: komisjon v. Saksamaa (EKL 1992, lk I-5437, punkt 17).

kõrvutatava meetodi abil antud juhul identse maksuvõla, näib seega liigsena.

55. Lisaks sellele oleksid maksukohustuslased Ühendkuningriigi valitsuse esitatud vastupidise tõlgenduse kohaselt kohustatud pärast maksudeklaratsiooni koostamist vastavalt turuväärtusel põhinevale arvutusmeetodile teostama kõik tegelikul maksumusel põhineva meetodi kasutamiseks vajalikud toimingud. Selle lahendusega kaotaks turuväärtusel põhineva meetodi kohaldamine eelise, mille pärast see pidi Euroopa Kohtu hinnangul olema sobiv meetod — et seda meetodit on üldiselt lihtsam rakendada kui tegeliku maksumuse meetodit. See lahendus võiks samuti muuta turuväärtuse meetodi kohaldamise kasutuks, kui nagu antud juhul omateenuseid ja ostetud teenuseid maksustatakse erineva käibemaksuääraga.

56. Kuuenda direktiivi artiklis 26 nimetatud maksukohustuslase poolt, kes osutab paketi hinna eest reisijatele kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid ja omateenuseid, turuväärtusel põhineva arvutusmeetodi kasutamisele selle paketi hinna osadeks jaotamise eesmärgil ei kohaldata seega minu arvates tingimust, et see peaks kaasa tooma käibemaksuvõla, mis võrdub tegeliku maksumuse meetodil arvatud võlaga. Põhikohtuasja asjaolu, et selle meetodi kasutamise tagajärjel väheneks My Traveli maksuvõlg märgatavalt, ei peaks iseenesest selle meetodi kasutamist takistama.

57. Teiseks tuleb uurida, kas juhul, kui turuväärtust saab kindlaks määrata, tuleb turuväärtuse meetodi kasutamine jätta maksukohustuslase otsustada.

58. Selle küsimuse mõte tuleb eelotsusetaotlusest selgelt välja. Soovitakse teada, kas maksukohustuslasele nagu My Travel, kes koostas aastate 1995–1999 eest oma käibedeklaratsioonid tegeliku maksumuse meetodil, on õigus oma maksuvõlga turuväärtuse meetodit kasutades ümber arvutada ainult nende kolme aasta kohta, mille puhul selle viimase meetodi kasutamisel tema maksuvõlg väheneb märgatavalt.

59. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, on tõsi, et eespool viidatud kohtuasja Madgett ja Baldwin küsimuste Euroopa Kohtu antud vastuste sõnastus: „ettevõtjalt ei saa nõuda, et ta arvutaks paketi omateenustele vastava osa tegeliku maksumuse põhimõttel, kui seda osa on paketi võimalik eraldada paketi kuuluvate teenustega analoogsete teenuste turuväärtuse järgi”,<sup>27</sup> võib selles osas teatud määral mitmetähenduslik olla. Sellegipoolest ei usu ma, et Euroopa Kohus oleks selle vastusega tahtnud öelda, et maksukohustuslasele, kes võib omateenuste turuväärtuse kindlaks määrata, oleks õigus üksnes oma maksuvõla vähendamise otstar-

27 — Kohtuotsuse punkt 47 ja resolutsiivosa punkti 2 teine lause.

bel vabalt valida, kas ta kasutab seda meetodit või tegeliku maksumuse meetodit.

60. Selline lähenemisviis ei oleks minu meelest kooskõlas käibemaksu aluspõhimõttega. Tuleks nimelt meenutada, et käibemaksu aluspõhimõte on tarbimise maksustamine. Käibemaks on täpselt proportsionaalne kaupade ja teenuste hinnaga ning maksukohustuslased peavad seda tasuma tootmise või müügi igal etapil maksuhaldurile, kellele nad on kohustatud seda üle kandma, ning tegelikult tasub seda ainult lõpptarbija.<sup>28</sup> Selle süsteemi rakendamine eeldab järelikult, et maksukohustuslased oleksid oma riigi maksuhaldurile teada, et neil oleks täpne arvepidamine ja et nad esitaksid perioodiliselt sellele ametiasutusele deklaratsioone. Selle süsteemi aluspõhimõtte ja toimimise korra kohaselt peab maksuhalduri poolt sissenõutav käibemaks olema võrdne lõpptarbijalt võetud maksumummaga.

61. Reisibüroodele ja reisikorraldajatele kuuenda direktiivi artiklis 26 kehtestatud erikorra kohaldamise tingimused olukorras, kus maksukohustuslane pakub reisijatele paketi hinna eest üheaegselt kolmandatelt isikutele saadud teenuseid ja omateenuseid, ei tohi muuta küsitavaks käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Järelikult ühinen ma Euroopa Ühenduste Komisjoni väljendatud seisukohaga, mille kohaselt peaks paketi-

hinna osadeks jaotamise meetod omateenuste osas põhimõtteliselt võimaldama saada tulemust, mis oleks võimalikult lähedane tulemusele, mille saaks nimetatud direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ja väljakujunenud kohtupraktika kohaselt üldise käibemaksusüsteemi kohaldamisel, mille järgi moodustab maksubaasi tasu, mida ettevõtja tarnitud kauba või osutatud teenuste eest tegelikult võtab, ja mitte objektiivsete kriteeriumide järgi hinnatav väärtus.<sup>29</sup>

62. Sellegipoolest ei ole ma erinevalt komisjonist veendunud, et turuväärtuse meetodit tuleb eelistada tegeliku maksumuse meetodile, sest nimetatud institutsiooni arvates on selle eeliseks, et üldiselt võimaldab see täpsemini kindlaks määrata paketi hinna osi, mis tuleb siduda vastavalt ostetud teenuste ja omateenustega. Mitte sellise eelise tõttu ei

28 — Vt käibemaksusüsteemi kohta eelkõige 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-317/94: Gibbs (EKL 1996, lk 1-5339, punktid 18–24).

29 — Vt nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teises direktiivis 67/228/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide tühtlustamise kohta — ühtse käibemaksusüsteemi rakendamise struktuur ja menetlus) (EÜT 71, lk 1303) esitatud „vastuhüvitistega“ samaväärse mõiste kohta 5. veebruaril 1981. aasta otsus kohtuasjas 154/80: Coöperatieve Aardappelenbewaarpiaats (EKL 1981, lk 445, punkt 13); kuendas direktiivis esitatud „tasu“ mõiste kohta 23. novembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 230/87: Naturally Yours Cosmetics (EKL 1988, lk 6365, punkt 16); 2. juuni 1994. aasta otsus kohtuasjas C-33/93: Empire Stores (EKL 1994, lk 1-2329, punkt 18); eespool viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin (punkt 40), ja 3. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-380/99: Bertelsmann (EKL 2001, lk 1-5163, punkt 22).



otsustanud Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses Madgett ja Baldwin pidada seda meetodit sobivaks jaotusmeetodiks.

63. Selles kohtuotsuses märkis ta nimelt, et turuväärtusel põhinev meetod on ka teatud määral meelevaldne, sest see eeldab, et paketi raames pakutavate omateenuste hind on sama nende teenuste hinnaga, kui neid pakutakse eraldi teenusena. Põhikohtuasjas tuleks sellest lähtuvalt eeldada, et My Traveli puhkusepakettide raames müüdava lennupileti hind on sama, mis selle maksukohustuslase poolt eraldi samasse sihtkohta müüdava lennupileti hind. See eeldus ei ole aga alati põhjendatud. Nagu ma eespool viidatud kohtuasjas Madgett ja Baldwin tehtud ettepanekus<sup>30</sup> märkisin, ei ole haruldane, et paketi hind võimaldab pakkuda teenust madalama hinnaga, et muuta kogu teenusepakett kõitvamaks.

64. Eespool viidatud kohtuotsuse Madgett ja Baldwin kohaselt tuleb turuväärtusel põhinevast meetodist lähtuda mitte sellepärast, nagu väidab komisjon, et see võimaldab üldiselt saada tulemust, mis on võimalikult lähedane üldise käibemaksusüsteemi kohaldamisel saadavale tulemusele, vaid sellepärast, et see on olemuselt lihtsam kui tegelikult maksumusel põhinev meetod.

65. Minu arvates ei pea sellest tulenevalt siiski tunnistama maksukohustuslase õigust kasutada seda meetodit omal äranägemisel, olenevalt sellest, kas see vähendab või mitte tema maksuvõlga, võrreldes tegelikult maksumusel põhineva meetodi abil saadava maksuvõlga. Ühelt poolt ei tõesta eespool viidatud kohtuasjas Madgett ja Baldwin tegelikult miski väidet, nagu oleks Euroopa Kohus soovinud ettevõtjatele sellist õigust anda.

66. Teiselt poolt oleks selle kohtuotsusele My Travel antud tõlgenduse kohaselt maksukohustuslastel lubatud omal soovil muuta kuuenda direktiivi artikli 26 kohaldamisalasse kuuluvat maksubaasi ja üldises korras reguleeritud maksubaasi. Maksukohustuslastele sellise õiguse andmise tagajärjel oleks neil lubatud kunstlikult suurendada kõige madalama maksumääraga maksustatavat maksubaasi ja nii tekitada konkurentsialast ebavõrdsust ettevõtjate vahel nende kasuks, kelle tegevuskoht või alaline esindus asub liikmesriigis, mis maksustab teatud tehinguid väga madala või 0% maksumääraga, nagu Ühendkuningriiki reisijateveo puhul.<sup>31</sup> Sellisel tõlgendamisel võib järelikult tekkida

31 – Käibemaksumäärade suhtes kohaldatavad normid on sätestatud peamiselt kuuenda direktiivi artikli 12 lõikes 3. Antud juhul asjasse puutuvatel aastatel kohaldatavate selle artikli versioonide kohaselt pidid liikmesriigid kehtestama üldise käibemaksumäära, mis on vähemalt 15%. Nad võivad kehtestada ka ühe või kaks vähendatud maksumäära, mis ei ole madalamad kui 5% ja mida kohaldatakse teatud kaubatarbetele või teenustele. Mõnel liikmesriigil on siiski üleminekuperioodil võimalik kehtestada nendest vähendatud maksumääradest madalamaid maksumäärasid (vt eri liikmesriikides kohaldatavate maksumäärade kohta kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 4 kohaselt koostatud komisjoni aruanne vähendatud käibemaksumäärade kohta, KOM (2001) 599 lõplik, 22. oktoober 2001).

vastuolu käibemaksu konkurentsialase neutraalsuse põhimõttega.

67. Selles osas tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi üheksandast põhjendusest nähtub ühenduse seadusandja soov ühtlustada maksubaasi „nii et ühenduse maksumäära kohaldamine maksustatavatele tehingutele annaks kõikides liikmesriikides võrreldavaid tulemusi”. Maksubaasi ühtlustamise eesmärk on tagada, et majanduse või kaubanduse seisukohast sarnaseid olukordi koheldaks käibemaksusüsteemi küsimustes ühtemoodi. Ühtlustamine aitab kaasa süsteemi neutraalsuse tagamisele.

68. Järelikult jagan ma komisjoni seisukohta, et paketi hind tuleb kolmandatelt isikutelt ostetud teenuste ja omateenuste vahel osadeks jaotada viimati nimetatud teenuste turuväärtuste põhjal iga kord, kui see väärtus on kindlaksmääratav.

69. Siiski näib mulle, et on raske täielikult välistada erandite tegemist sellest põhimõttest. Nagu nägime, sisaldab turuväärtuse meetod ka suva elementi ja üks käibemaksu põhiprintsiipe on selle neutraalsus maksukohustuslaste jaoks. On teada, et üldises käibemaksusüsteemis ei või maksuameti

poolt võetava maksu maksubaas ületada lõpptarbija poolt tegelikult makstud tasu.<sup>32</sup> Seetõttu võib nõustuda, et reisibüroo või reisikorraldaja, kes suudab tõendada, et tegelikul maksumusel põhinev arvutusmeetod kajastab usaldusväärselt paketi tegelikku koostist, võiks oma paketi hindade osadeks jaotamisel kasutada seda arvutusmeetodit turuväärtusel põhineva meetodi asemel.

70. See võiks nii olla näiteks juhul, kui maksukohustuslane suudab oma raamatupidamise põhjal tõendada, et ta kehtestas kõnesoleval maksustamisperioodil järjekindlalt oma paketi hinnad nii, et tal esinenud kulude iga elemendi kohta saab välja tuua kindla kasumimäära. Mulle näib, et sellisel juhul peaks neutraalsuse nõue kaaluma üles maksubaasi ühtlustamise eesmärgi, mille tõttu peetakse turuväärtuse meetodit põhi-meetodiks.

71. Olen seega arvamusel, et reisibüroo või reisikorraldaja, kes osutab paketi hinna eest reisijale kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid ja omateenuseid, peab põhimõtteliselt eraldama paketi omateenustele vastava osa nende turuväärtuse põhjal, kui see väärtus on kindlaksmääratav, välja arvatud juhul, kui ta

32 — Eespool viidatud kohtuotsus Gibbs (punkt 19), ja 15. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-427/98: komisjon v. Saksamaa (EKJL 2002, lk I-8315, punktid 28 ja 29).

suudab tõendada, et kõnealusel maksustamisperioodil kajastab tegelikul maksumusel põhinev meetod usaldusväärselt paketi tegelikku koostist.

72. Siseriikliku maksuhalduri ja vajaduse korral siseriikliku kohtu ülesanne on hinnata, kas paketest on võimalik eraldada omateenustele vastavat osa nende turuväärtuse põhjal.

73. Eespool viidatud kohtuotsuses Madgett ja Baldwin asus Euroopa Kohus seisukohale, et see turuväärtus tuleb kindlaks määrata maksukohustuslase poolt paketi väliselt osutatavate analoogsete teenuste hinna põhjal.<sup>33</sup> Komisjon leiab, et arvesse võiks võtta ka teiste maksukohustuslaste osutatavaid analoogseid teenuseid.

74. Ma ei poolda viimati nimetatud lahendust järgmistel põhjustel. Kõigepealt, see ühtib eespool viidatud kohtuasjas Madgett ja Baldwin Rootsi valitsuse tehtud ettepanekuga, mida Euroopa Kohus küll sõnaselgelt tagasi ei lükanud, kuid mida ta oma otsuses

arvesse ei võtnud. Seejärel, nagu ma märkisin selles kohtuasjas tehtud ettepanekus,<sup>34</sup> võib see tuua rohkem raskusi kui eeliseid. Ühelt poolt oleks teiste maksukohustuslaste osutatud analoogsete teenuste alusel arvestatav väärtus suuremas osas kujuteldav, sest sel puudub otsene seos maksustatava teenusega. Teiselt poolt oleks ebatäpsuseoht, kuna võrdlusväärtust võib vaidlustada ja see võib anda ainet ekspertide vaidlustele.

75. Põhikohtuasja faktilised asjaolud näivad mulle pigem kinnitavat minu hinnangut. Lennupilethindade suur kõikumine ja olenevalt sihtkohast nende maksumuse mitmekesisus, tulenevalt eelkõige niinimetatud „low cost” (odavate) äriühingute konkurentsis selles valdkonnas, võivad teiste maksukohustuslaste korraldatud transpordi alusel asjakohaste võrdlusväärtuste kindlaksmääramist raskendada ja vaidlusi tekitada. Lisaks ei pea eelotsusetaotluse esitanud kohus eespool viidatud kohtuotsusest Madgett ja Baldwin tulenevat omateenuste turuväärtuse kindlaksmääramise meetodit küsitavaks. Seega on tema ülesanne hinnata, kas My Traveli tükikaupa müüdavaid lennupileteid võib pidada selle maksukohustuslase poolt pakettide raames müüdavate teenustega analoogseteks teenusteks, ja vajadusel nende piletituruväärtuse kindlaks teha tükikaupa müüdavate lennupiletite hindade alusel.

33 — Punkt 44. Meenutan, et tegemist oli hotellis tubade ja poolpansiooni hindadega, kui kliendid ei kasutanud paketi-hinda.

34 — Punkt 72.

76. Antud juhul küsiti samuti, kuidas pake-tihinda osadeks jaotada siis, kui maksuko-hustuslane ei ole võimeline teatud omatee-nuste turuväärtust kindlaks määrama põhju-sel, et ta ei müü analoogseid teenuseid paketi-st eraldi. Sellise juhtumiga on tegemist 1995. majandusaastal, mille vältel My Travel müüs puhkusepakette, mille jaoks ta pakkus ise peale lennureiside laevakruise ja käm-pingumajutust, samas kui ta ei müünud seda liiki teenuseid paketi väliselt. Eelotsusetaot-luse esitanud kohus küsib niisiis kolmandaks, kas juhul, kui paketti kuuluvad omateenused, mille turuväärtust ei saa kindlaks määrata, sest maksukohustuslane ei müü analoogseid teenuseid paketi-st eraldi, kohaldatakse seda meetodit siiski omateenuste suhtes, mille turuväärtuse võib välja selgitada.

77. Asjaolu, et maksukohustuslase osutatud kõikide omateenuste turuväärtust ei ole võimalik kindlaks määrata, ei õigusta selle meetodi kohaldamise välistamist nende tee-nuste hindamisel, mille väärtust võib välja selgitada. Sellisel juhul vastab tõele, et maksukohustuslane on sunnitud paketi hinna osadeks jaotama, kasutades kahte arvutus-meetodit. Ta peab kindlaks määrama paketi-st eraldi müüdavate omateenuste turuväärtuse, et nende väärtus paketi hinnast maha arvata, seejärel jaotama selle hinna jäägi ostetud teenuste ja muude omateenuste vahel, et kindlaks määrata kuuenda direktiivi artikli 26 alusel maksustatavat marginaali, kasutades

tegelikult maksumusel põhinevat arvutus-meetodit.

78. Sellegipoolest ma ei usu, et nende kahe meetodi kohaldamine ühendatult tekitaks ületamatuid praktilisi raskusi. Eelotsusetaot-luse esitanud kohus selliseid raskusi ei nimetanud ja kohtutoimikust ilmneb, et My Travel suutis oma käibemaksuvõla 1995. aasta kohta ümber arvutada, arvates maha ainult lennureiside turuväärtuse. Lisaks märkisin ma eespool, miks ei peaks minu meelest turuväärtuse meetodi kohalda-mine sõltuma tingimusest, et seda peaks olema iga maksukohustuslase konkreetses olukorras lihtsam rakendada.

79. Ühtlasi, kui kuuenda direktiivi artikli 26 eesmärk on kohandada käibemaksu valdkon-nas kohaldatavaid norme reisibüroo tegevuse eripärale ja vähendada nii praktilisi raskusi, mis võiksid takistada nimetatud tegevust, siis selle artikliga kehtestatud kord, erinevalt väikeettevõtjate ja põllumajandustootjate huvides kehtestatud korrast,<sup>35</sup> ei sea ees-märgiks lihtsustada üldises käibemaksusüs-teemis toimivaid raamatupidamisnõudeid. Niisiis näeb nimetatud artikli lõige 3 ette, et kui reisibüroo poolt teistele maksukohustus-lastele usaldatud tehinguid teostavad nime-tatud isikud nii sees- kui väljaspool Euroopa

35 — 15. juuli 2004. aasta otsuses kohtuasjas C-321/02: Harbs (EKL 2004, lk I-7101) nimetasin ma oma ettepaneku punktides 3–5 ja 39 põhjusi, millest lähtuvalt ühenduse seadusandja nägi nende ettevõtjate kasuks ette erikorra-d.

Ühendust, vabastatakse maksust üksnes paketi hinna see osa, mis puudutab väljaspool ühendust sooritatud tehinguid. Minu meelest võib selle sätte kohaldamine küll kohustada reisibüroosid teostama oma pakettide osadeks jaotamisel ka suhteliselt tehnilisi toiminguid.<sup>36</sup>

tingimuseks ei seata, et see peaks olema lihtsam kui tegelikul maksumusel põhinev arvutusmeetod, samuti mitte tingimust, et sellega peaks kaasnema identne või sarnane käibemaksuvõlg, võrreldes sellega, mis oleks saadud tegelikul maksumusel põhineva arvutusmeetodi abil. Seetõttu:

80. Ma ei näe seega sellisel oletataval juhul piisavat põhjust turuväärtuse meetodi kohaldamise välistamiseks ja sel viisil kuuendas direktiivis taotletud maksubaasi ühtlustamisesmärgi ohustamiseks. Järelikult leian ma nagu komisjon, et maksukohustuslane võib sama maksustamisperioodi raames kohaldada turuväärtuse meetodit teatud teenustele ja mitte kohaldada muudele teenustele, mille turuväärtust ta ei suuda kindlaks määrata.

— reisibüroo või reisikorraldaja ei või kasutada turuväärtusel põhinevat arvutusmeetodit oma suva kohaselt;

— turuväärtusel põhinevat arvutusmeetodit kohaldatakse omateenustele, mille turuväärtus on kindlaksmääratav isegi siis, kui sama maksustamisperioodi raames ei ole paketi teatud oma koostisosade väärtust võimalik kindlaks määrata seetõttu, et maksukohustuslane ei müü analoogseid teenuseid paketest eraldi.

81. Esitatud põhjendustest lähtuvalt teen ettepaneku vastata esimesele küsimusele järgmiselt: kuuenda direktiivi artiklit 26 tuleb tõlgendada nii, et reisibüroo või reisikorraldaja, kes osutab paketi hinna eest reisijale kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid ja omateenuseid, peab põhimõtteliselt paketi eraldama omateenustele vastava osa turuväärtuse põhjal, kui see väärtus on kindlaksmääratav. Sellisel juhul võib maksukohustuslane kasutada tegeliku maksumuse meetodit ainult siis, kui ta tõendab, et see meetod kajastab usaldusväärset paketi tegelikku koostist. Turuväärtuse meetodi kohaldamise

## B. *Teine eelotsuse küsimus*

82. Meenutan, et eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise küsimusega, kas põhikohuasja asjaoludel on võimalik tuvastada pakettreiside raames müüdid lennureisidele

36 — Vt lennutransporditeenuste puhul sellise jaotamisega tekkida võivate tehniliste raskuste kohta eespool viidatud 27. oktoobri 1990. aasta kohtuotsus komisjon v. Saksamaa (punkt 12).

vastavat omateenuste osa, võttes arvesse kas lennupileti keskmist hinda, mida on suurendatud kõnealuse majandusaasta jooksul reisikorraldaja poolt eraldi lennupiletite müügi-giga teenitud keskmise kasumi võrra, või samal majandusaastal reisikorraldaja poolt eraldi lennupiletite müügist saadud keskmist tulu.

83. Selle küsimusega palub niisiis kõnesolev kohus Euroopa Kohtult selgitust selle kohta, kuidas konkreetselt kindlaks määrata My Traveli müüdvate puhkusepakettide raames osutatud omateenuste turuväärtust.

84. Tuleks meeles pidada, et EÜ artikli 234 raames ei ole Euroopa Kohus volitatud kohaldama ühenduse eeskirju konkreetsel juhul, vaid ainult tegema otsuseid EÜ asutamislepingu ja ühenduse institutsioonide õigusaktide tõlgendamise kohta.<sup>37</sup> See küsimus ületab seega minu meelest Euroopa Kohtule nimetatud artikliga omistatud pädevuse, sest see nõuab My Traveli uutes käibedeklaratsioonides tehtud arvutuste uurimist. Ühtlasi märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus ise, et kui Euroopa Kohus peaks otsustama, et sellel äriühingul on õigus

kasutada turuväärtuse meetodit, peaks ta kindlaks määrama täpse meetodi niisuguse väärtuse arvutamiseks selle küsimuse arutamiseks korraldatud uuel kohtuistungil, mida peetakse kollegiaalses koosseisus, kuhu kuulub kaks raamatupidamisspetsialisti.

85. Kuuenda direktiivi artikli 26 tõlgendamise raames ja paketi hinna osadeks jaotamise viisi kohta juba antud teavet arvestades juhul, kui maksukohustuslane osutab kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid ja omateenuseid, võiks Euroopa Kohus minu arvates sellele küsimusele siiski vastata selles osas, mis puudutab küsimust, kas turuväärtuse kindlaksmääramisel võib kasutada keskmisi väärtusi.

86. Nagu komisjon, leian ma, et miski ei takista seda tegemast. Vastupidi, keskmine väärtus võib osutada palju tähenduslikumaks siis, kui nagu antud juhul paketist eraldi müüdüd analoogsete teenuste hinnas esineb olulisi erinevusi.<sup>38</sup> Eelotsusetaotluse esitanud kohus võiks seega õigustatult kindlaks määrata My Traveli poolt puhkusepakettide raames müüdüd lennureiside turuväärtuse

37 — 15. juuli 1964. aasta otsus kohtuasjas 100/63: Van der Veen (EKL 1964, lk 1105, 1121); 2. detsembri 1964. aasta otsus kohtuasjas 24/64: Dingemans (EKL 1964, lk 1259, 1273); 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-9/97 ja C-118/97: Jokela ja Pitkäranta (EKL 1998, lk I-6267, punkt 30); 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-86/97: Trans-Ex-Import (EKL 1999, lk I-1041, punkt 15); 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-61/98: De Haan (EKL 1999, lk I-5003, punkt 29), ja 10. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-203/99: Veedfeld (EKL 2001, lk I-3569, punkt 31).

38 — Ühendkuningriigi valitsus märgib, et lennupiletid, mida My Travel müüs 1997. aasta juunis La Palmasse (Hispaania), müüdi 18 eri hinnaga (tema kirjallike märkuste punkt 4.15).

selle maksukohustuslase poolt samasse sihtkohta või võrreldavasse sihtkohta müüitud lennupiletite keskmise müügihinna põhjal. Selle kohtu ülesanne on teha nende keskmiste suhtes vajalikud parandused, et võtta arvesse asjaolu, et pakettide raames pakutakse reisijate lastele lennukis istekohti tasuta või odavamana hinna eest.

87. Teen seega ettepaneku vastata teisele küsimusele, et My Traveli tarnitud puhkusepakettide raames teostatud lennureiside turuväärtuse kindlaksmääramine on põhi-kohtuasja asjaolusid arvesse võttes siseriikliku kohtu ülesanne. Eelotsusetaotluse esitanud kohus võib selle turuväärtuse kindlaks määrata keskmistest väärtustest lähtudes.

## V. Ettepanek

88. Esitatud põhjendustest lähtudes teen ettepaneku vastata VAT and Duties Tribunal, Manchester'i esitatud küsimustele järgmiselt:

1. Reisibürool või reisikorraldajal, kes täitis maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni, kasutades siseriiklike õigusnormidega, millega võeti siseriiklikku õigusesse üle nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, ette nähtud arvutusmeetodit, on siseriiklikus õiguses ette nähtud tingimustel, mis peavad järgima võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid, õigus oma käibemaksuvõlga ümber arvutada arvutusmeetodi järgi, mis on Euroopa Kohtu hinnangul ühenduse õigusega kooskõlas.

2. Kuuenda direktiivi 77/388 artiklit 26 tuleb tõlgendada nii, et reisibüroo või reisikorraldaja, kes osutab paketi hinna eest reisijale kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid ja omateenuseid, peab põhimõtteliselt eraldama paketi omateenustele vastava osa turuväärtuse põhjal siis, kui see väärtus on kindlaks määratav. Sellisel juhul võib maksukohustuslane kasutada tegelikul maksumuse meetodit ainult siis, kui ta tõendab, et see meetod kajastab usaldusväärselt paketi tegelikku koostist. Turuväärtuse meetodi kohaldamise tingimuseks ei seata, et see peaks olema lihtsam kui tegelikul maksumusel põhinev arvutusmeetod, samuti mitte tingimust, et sellega peaks kaasnema identne või sarnane käibemaksuvõlg, võrreldes sellega, mis oleks saadud tegelikul maksumusel põhineva arvutusmeetodi abil. Seetõttu:

— reisibüroo või reisikorraldaja ei või kasutada turuväärtusel põhinevat arvutusmeetodit oma suva kohaselt;

— turuväärtusel põhinevat arvutusmeetodit kohaldatakse omateenustele, mille turuväärtus on kindlaks määratav isegi siis, kui sama maksustamisperioodi raames ei ole paketi teatud koostisosade väärtust võimalik kindlaks määrata seetõttu, et maksukohustuslane ei müü analoogseid teenuseid paketi eraldi.

3. My Travel plc tarnitud puhkusepakettide raames teostatud lennureiside turuväärtuse kindlaksmääramine on põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes siseriikliku kohtu ülesanne. Eelotsusetaotluse esitanud kohus võib selle turuväärtuse kindlaks määrata keskmistest väärtustest lähtudes.