EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

6. oktoober 2005 *

Kohtuasjas C-291/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel VAT and Duties Tribunal, Manchester'i (Ühendkuningriik) 30. juuni 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. juulil 2003, menetluses

MyTravel plc

versus

Commissioners of Customs & Excise,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Borg Barthet (ettekandja), J.-P. Puissochet, S. von Bahr ja U. Lõhmus,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kohtujurist: P. Léger,
kohtusekretär: vanemametnik M. M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 25. novembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— MyTravel plc, esindajad: *solicitor* N. Gibbon ja *barrister* J. Woolf,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: K. Manji ja N. Paines, *QC*,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

olles 12. mai 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, edaspidi „kuues direktiiv") artikli 26 tõlgendamist.

2 Käesolev eelotsusetaotlus esitati äriühingu MyTravel plc (edaspidi „MyTravel") ja Commissioners of Customs & Excise'i vahelises kohtuvaidluses nimetatud äriühingule kuuenda direktiivi artiklis 26 ette nähtud korra kohaldamise küsimuses pärast 22. oktoobri 1998. aasta otsust liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229).

Õiguslik raamistik

3 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a näeb ette, et lisandunud väärtuse maksuga (edaspidi „käibemaks") maksustatava summa moodustavad suurema osa teenuste puhul „kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab [...]".

4 Nimetatud direktiivi artikkel 26, mis sätestab reisibüroode ja reisikorraldajate tegevuse suhtes eriskeemi, näeb ette:

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

2. Kõik tehingud, mida reisibüroo seoses reisiga teeb, loetakse üheks reisibüroo poolt reisijale osutatavaks teenuseks. See maksustatakse liikmesriigis, kus asub reisibüroo tegevuskoht või asukoht, kust reisibüroo teenuseid osutas. Selle teenuse maksustatav summa ja maksuta hind artikli 22 lõike 3 punkti b tähenduses on reisibüroo marginaal, st reisija poolt tasutud käibemaksuta kogusumma ning reisibüroo jaoks teistelt maksukohustuslastelt saadud tarnete ja teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija huvides.

3. Kui reisibüroo poolt teistele maksukohustuslastele usaldatud tehinguid teostavad nimetatud isikud väljaspool ühendust, loetakse reisibüroo teenus maksust vabastatud vahendustegevuseks vastavalt artikli 15 lõikele 14. Kui nimetatud tehinguid tehakse nii ühenduses kui ka väljaspool seda, võib maksust vabastada üksnes selle osa reisibüroo teenusest, mis on seotud tehingutega väljaspool ühendust.

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

5 Kuuenda direktiivi artikkel 26 võeti siseriiklikku õigusesse üle 1994. aasta käibemaksuseaduse artikliga 53 (Value Added Tax Act 1994) ning reisikorraldajatele kohaldatava 1987. aasta käibemaksu määrusega (Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987). Siseriiklike õigusnormide sätteid täpsustati reisikorraldajate marginaali skeemi osas (Tour Operators' Margin Scheme VAT Notice; edaspidi „TOMS-i

skeem") Commissioners of Customs & Excise'i ringkirjaga 709/5/88 ja seejärel ringkirjaga 709/5/96. See skeem nõuab, et reisibüroo või reisikorraldaja saadud kogusumma oleks kolmandatelt isikutelt ostetud teenuste ja omateenuste vahel jaotatud osadeks vastavalt iga koostisosa tegelikule hinnale.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

6 MyTravel müüb välisriikidesse puhkusepakette. Nimetatud äriühing ostab pidevalt majutust kolmandatelt isikutelt. Samas, kuna talle kuulub lennukompanii, kindlustab ta üldjuhul reisijatele puhkusekohta ka transpordi. Ta müüb avalikult ka ainult lennupileteid oma lennuki pardal olevatele kohtadele (*seat only*) või teistelt äriühingutelt ostetud istekohtadele, samuti teiste reisikorraldajate lendudele „hulgi müüdud istekohtadele" (*broked seats*). MyTravel deklareeris 1995–1999. aastate eest käibemaksuvõlga TOMS-i skeemi kasutades. Eespool viidatud kohtuotsuse Madgett ja Baldwin eeskujul tegi ta 1995–1997. aastate eest võla ümberarvestuse, mis põhines puhkusepakettide raames müüdud istekohtade turuväärtusel.

7 MyTravel kasutas sellise turuväärtuse leidmisel kahte arvutusmeetodit. Ta võttis nii 1995. aasta kui ilmselt ka 1996. aasta puhul lähtepunktiks reisipakettide raames müüdud lennupiletite hinna, millele lisas „suurendamise" protsendi, mis oli võrdne sellega, mille ta väitis olevat saanud samal perioodil lennupiletite müügist. MyTravel müüs 1995. aasta jooksul ka puhkusepakette, mis sisaldasid laevakruiise, lennureisi koos sõiduki kasutamisega ja majutust kämpingus. Sellegipoolest arvestas ta oma võla ümber turuväärtuse kriteeriumi kohaldades üksnes lennureiside osas, leides, et teiste omateenuste osas puudus tal sobiv võrdlus.

8 MyTravel, lähtudes sisedokumendist pealkirjaga „Liinide tasuvuse aruanne" (*Route Profitability Report*), hindas reisipakettidest eraldi avalikult müüdud lennupiletite eest 1997. aastal keskmiseks lineaarseks tuluks 153 Inglise naela. MyTraveli arvates puudutab see summa kõiki müüdud pileteid.

9 MyTravel, olles teinud ümberarvestused puhkusepakettide raames müüdud lennupiletite hinna põhjal, taotles Commissioners of Customs & Excise'lt aastate 1995–1997 eest vastavalt 212 000 Inglise naela, 2 004 857 Inglise naela ja 711 051 Inglise naela suuruste summade tagasimaksmist. Nende summade juures on eelkõige oluline see, et MyTraveli kasutatud arvutusmeetodiga kaasneb transpordile omistatud osa suurenemine, millele siseriikliku õiguse alusel kohaldatakse 0% maksumäära.

10 Commissioners of Customs & Excise jättis MyTraveli taotlused rahuldamata. Nagu nad väitsid siseriiklikus kohtus tuleneb nende arvates eespool viidatud kohtuotsusest Madgett ja Baldwin, et paketist omateenustele vastava osa eraldamiseks ei saa kasutada turuväärtusel põhinevat arvutusmeetodit siis, kui nagu käesoleval juhul nimetatud äriühingu puhul, ei ole selle eeliseks lihtsus, kui ta tekitab kolmandatelt isikutelt ostetud teenuste marginaali osas kunstliku summa ja kui ta märgatavalt muudab käibemaksuvõlga. Nad väitsid muu hulgas, et see kohtuotsus ei luba arvutusmeetodit kohaldada valikuliselt ning et 153 Inglise naela suurune summa ei väljenda pakettreiside raames müüdud lennuki istekohtade turuväärtust.

11 MyTravel tõstis seevastu esile, et nimetatud kohtuotsuses lükkas Euroopa Kohus tagasi argumendi, mille kohaselt on tegelike hindade kriteerium paketi erinevate osade turuväärtuste näitaja osas tunduvalt usaldusväärsem. Ta väidab samuti, et ei saa nõuda, et kahe arvutusmeetodi tulemusel tekiksid identsed käibemaksuvõlad, kuna see kohustaks ettevõtjaid tegema arvestust mõlema arvutusmeetodi alusel. Mis puudutab samas kohtuotsuses arvestatud argumenti selle kohta, et turuväärtusel põhinev arvutusmeetod oli olemuselt palju lihtsam, siis oli tegemist üksnes asjaoluga, mida võeti järeldusele jõudmisel arvesse ja mitte nimetatud arvutusmeetodi kasutamise nõudega.

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

13 Neil asjaoludel otsustas VAT and Duties Tribunal, Manchester menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kui see on võimalik, siis millistel tingimustel on reisikorraldajal, kes on täitnud majandusaasta kohta käibedeklaratsiooni tegelike hindade alusel, mis oli ainus direktiivi rakendava siseriikliku õigusega ette nähtud arvutusmeetod, õigus käibemaksuvõla tekkimisel teha ümberarvutusi vastavalt [kohtuotsuse Madgett ja Baldwin] punktis 46 kirjeldatud turuväärtuse arvutusmeetodile?

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

b) Juhul kui reisikorraldaja müüb avalikult paketist eraldi osa tema paketi moodustavatest koostisosadest (antud juhul lennureise), kuid ei müü

avalikult paketist eraldi muid tema pakettide koostisosi (antud juhul laevakruiise ja kämpingukohti), siis kas see reisikorraldaja võib:

— kasutada turuväärtuse arvutusmeetodit oma pakettide puhul (mida on valdavalt kõige rohkem) siis, kui ta võib oma tarnete või teenuste ühise väärtuse kindlaks määrata (antud juhul lennureisid) viidates paketist eraldi avalikult teostatud müügile;

— juhul kui pakett hõlmab osaliselt omateenuseid, mida reisikorraldaja ei müü avalikult paketist eraldi (antud juhul laevakruiise ja kämpingukohti), siis kas reisikorraldaja võib kasutada turuväärtuse arvutusmeetodit oma avalikult müüdavate tarnete või teenuste väärtuse kindlaksmääramisel (antud juhul lennureisid), kui tal puudub võimalus kindlaks määrata teiste paketi elementide turuväärtus?

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 põhinevast arvutusmeetodist tulenev analoogne võlg?

2. Kas käesoleva asja asjaoludel on võimalik tuvastada lennureisidele vastav osa omateenustest, mis olid osa puhkusepaketist, võttes selleks kas a) lennuki

istekoha keskmise hinna, mida on suurendatud reisikorraldaja poolt majandusaastal eraldi müüdud istekohtade müügist saadud keskmise marginaaliga või b) reisikorraldaja poolt samal majandusaastal üksnes istekohtade müügist saadud keskmise tulu?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

14 Esimese küsimusega, mis on jaotatud mitmeks osaks, küsib VAT and Duties Tribunal, Manchester sisuliselt seda, kas ja millistel tingimustel võib selline reisikorraldaja nagu MyTravel teha ümberarvutusi maksustatava marginaali osas kuuenda direktiivi artikli 26 mõttes kooskõlas eespool viidatud kohtuotsuses Madgett ja Baldwin kirjeldatud turuväärtuse arvutusmeetodiga.

Esimese küsimuse esimene osa

15 Tuleb uurida, kas reisikorraldajal, kes on täitnud maksustamisperioodi eest käibedeklaratsiooni kasutades selleks kuuendat direktiivi rakendavas siseriiklikus õiguses ette nähtud arvutusmeetodit, on õigus teha oma käibemaksuvõla osas ümberarvutus vastavalt arvutusmeetodile, mis nimetatud otsuse kohaselt oli Euroopa Kohtu hinnangul direktiiviga kooskõlas.

16 Selle kohta tuleb meenutada, et kui Euroopa Kohus EÜ artiklis 234 sätestatud pädevuse alusel tõlgendab ühenduse õigusnormi, siis täpsustab ta selle sätte tähenduse ja kohaldamisala, nii nagu seda oleks tulnud mõista ja kohaldada selle jõustumise hetkest alates (vt selle kohta Euroopa Kohtu 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). Euroopa Kohus võib ajaliselt piirata selle tõlgenduse ulatust üksnes erandkorral (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Denkavit italiana, punkt 17; 29. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-366/99: Griesmar, EKL 2001, lk I-9383, punkt 74, ja käibemaksualaste põhimõtete hiljutise kohaldamise kohta 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).

17 Eelotsusetaotluse kohta tehtava kohtuotsuse eesmärk on mõjutada enne kohtuotsuse tegemist tekkinud õigussuhteid. Sellest järeldub eelkõige, et niimoodi tõlgendatud ühenduse õigusnormi peab haldusorgan kohaldama oma pädevuse piires isegi neile õigussuhetele, mis tekkisid ja loodi enne Euroopa Kohtu poolt eelotsuse küsimuse osas tehtud otsuse väljakuulutamist (vt selle kohta eespool viidatud 13. jaanuari 2004. aasta kohtuotsus: Kühne ja Heitz, punkt 22). Ühenduse õigusnormide puudumisel maksude tagastamise taotluste valdkonnas on iga liikmesriigi õiguskorra ülesanne näha ette tingimused, millistel võib neid taotlusi esitada, kusjuures need tingimused peavad järgima võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid, see tähendab need ei peaks olema ebasoodsamad, võrreldes siseriikliku õiguse sätetel põhinevaid sarnaseid kaebusi käsitlevate tingimustega, ega olema kehtestatud viisil, mis muudaks praktiliselt võimatuks ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise (vt selle kohta 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio, EKL 1983, lk 3595, punkt 12, ja 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-147/01: Weber's Wine World jt, EKL 2003, lk I-11365, punkt 103).

18 Neil asjaoludel tuleb esimese küsimuse esimesele osale vastata selliselt, et reisibürool või reisikorraldajal, kes täitis maksustamisperioodi kohta käibedeklaratsiooni, kasutades siseriiklike õigusnormidega, millega võeti siseriiklikku õigusesse üle kuues direktiiv, 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.

Esimese küsimuse muud osad

19 Esiteks peab uurima, kas kuuenda direktiivi artiklis 26 nimetatud maksukohustuslase poolt paketi hinna osadeks jaotamisele, mida teostati omateenuste turuväärtuste kriteeriumi kasutades, laieneb tingimus, et selline kasutamine peaks konkreetse maksukohustuslase eriolukorras olema tunduvalt lihtsam ja et sellega kaasneks sarnane käibemaksuvõlg, mis oleks saadud tegelike kulude kriteeriumi abil.

20 Kõigepealt toob MyTravel lihtsuse kriteeriumi käsitledes esile, et reisibüroo või reisikorraldaja käibemaksu kindlaksmääramisel nimetatud arvutusmeetodi kasutamise allutamine tingimusele, mille kohaselt peaks see arvutusmeetod maksukohustuslase eriolukorras olema tunduvalt lihtsam kui tegelike hindade põhine arvutusmeetod, muudaks käibemaksusüsteemi ühe põhielemendi, maksubaasi, kindlaksmääramise sõltuvaks ebakindlast ja teatud osas subjektiivsest hinnangust.

21 Ühendkuningriigi valitsus seevastu väidab, et maksukohustuslane nagu MyTravel ei või oma käibedeklaratsioonides teha muudatusi turuväärtuse kriteeriumi kohaldades põhjusel, et ta oleks saanud neid ilma eriliste raskusteta teha tegelike hindade kriteeriumi kasutades, ning et muudatus vähendab märgatavalt tema maksuvõlga.

22 Nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 51, võib eespool viidatud kohtuotsuse Madgett ja Baldwin punkti 45 uurimisest järeldada, et põhjendused, millele tuginedes Euroopa Kohus leidis, et turuväärtusel põhineva arvutusmeetodi eeliseks on lihtsus, ei ole seotud käesoleva kohtuasja eriliste asjaoludega.

23 Neil asjaoludel ei kohaldata turuväärtuse kriteeriumi kasutamisele tingimust, et see peaks olema tunduvalt lihtsam kui tegelikel hindadel põhinev arvutusmeetod.

24 Järgmiseks, mis puudutab käibemaksuvõla summat, peab uurima, kas turuväärtusel põhinevale arvutusmeetodile laieneb tingimus, mille kohaselt sellega peab kaasnema identne või analoogne käibemaksuvõlg, mis oleks tekkinud teenuste tegelikel hindadel põhineva arvutusmeetodi kasutamisel.

25 Ühendkuningriigi valitsus väidab, et Euroopa Kohus, lubades eespool viidatud kohtuotsuse Madgett ja Baldwin punktides 45 ja 46 turuväärtusel põhineva arvutusmeetodi kasutamist, oli mõjutatud asjaolust, et ta eeldas, et selle arvutusmeetodi kasutamisega kaasneks käibemaksuvõlg, mis on võrreldav tegelikel hindadel põhineva arvutusmeetodi alusel arvutatud võlaga.

26 Tuleb sedastada, et asjaolu, mille kohaselt nende kahe arvutusmeetodi kasutamisega kaasneb analoogse maksuvõla arvestamine, on eespool viidatud kohtuotsuse Madgett ja Baldwin punktis 46 mõttekriipsudega eraldatud ja paistab olevat üleliigne.

27 Lisaks sellele oli Ühendkuningriigi valitsuse esitatud vastupidise tõlgenduse eesmärk kohustada maksukohustuslasi pärast maksudeklaratsiooni koostamist vastavalt turuväärtusel põhinevale arvutusmeetodile teostama käibemaksuvõla arvestamisel igal juhul kõik vajalikud toimingud tegelikel hindadel põhineva meetodi järgi, piirates niiviisi turuväärtusel põhineva meetodi kasutamist.

28 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 tingimust, et see peaks kaasa tooma käibemaksuvõla, mis oleks võrreldav tegelike hindade kriteeriumi kasutades arvutatud võlaga.

29 Tuleb uurida, kas juhul kui turuväärtus võib olla kindlaksmääratav, peab turuväärtuse kriteeriumi kasutamine olema jäetud maksukohustuslase diskretsiooni.

30 Tuleb meenutada, et käibemaksu aluspõhimõte seisneb asjaolus, et selle tarbimismaksu süsteem seab eesmärgi koormata üksnes lõpptarbijat. Käibemaks on täpselt proportsionaalne kaupade ja teenuste hinnaga ning maksukohustuslased peavad seda maksuhaldurile, kellele nad on kohustatud seda üle kandma, tasuma tootmise või müügi igal etapil. Süsteemi aluspõhimõtte ja selle toimimise korra kohaselt peab ametivõimude poolt sissenõutav käibemaks olema võrdne lõpptarbijalt kasseeritud maksusummaga (vt selle kohta 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs, EKL 1996, lk I-5339, punktid 18–24). Reisibüroodele ja reisikorraldajatele kuuenda direktiivi artiklis 26 kehtestatud erikorra kohaldamise tingimused olukorras, kus maksukohustuslane pakub reisijatele kindlaks määratud hinna eest üheaegselt kolmandatelt isikutelt saadud teenuseid ja omateenuseid, ei muuda küsitavaks käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet.

31 Niisiis tuleneb eespool viidatud kohtuotsusest Madgett ja Baldwin, et turuväärtusel põhinevat arvutusmeetodit võib lubada juhul, kui on võimalik eraldada paketi osa, mis paketis sisalduvate analoogsete teenuste turuväärtuse põhjal vastab omateenusele. See ei vii aga selleni, et tunnustada maksukohustuslase diskretsiooni kasutada niisugust arvutusmeetodit vastavalt sellele, kas sellise kasutamise tulemusena maksukohustuslase maksuvõlg võrreldes tegelikel hindadel põhineva arvutusmeetodi kasutamisega väheneb või mitte.

32 Asjaolu, et maksukohustuslastele võimaldatakse selline valikuvabadus, võiks tagajärjena kaasa tuua maksubaasi, millele kohaldatakse madalaimat maksumäära, kunstlikul viisil suurendamise ning seega tekitada ettevõtjate vahel ebavõrdse konkurentsi nende kasuks, kes on asutanud äriühingu või kellel on püsiv tegevuskoht liikmesriigis, kus maksustatakse teatud tehinguid äärmiselt madalate maksudega, isegi 0% määraga, millega Ühendkuningriigis maksustatakse reisijate vedu. Sellisel tõlgendamisel võib tekkida vastuolu käibemaksu neutraalse maksustamise põhimõttega.

33 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". Sellise ühtlustamise eesmärk on tagada, et majanduse või kaubanduse vaatenurgast käsitletaks sarnaseid olukordi käibemaksusüsteemi küsimustes ühtemoodi. Ühtlustamine aitab kaasa süsteemi neutraalsuse tagamisele.

34 Nagu tõi oma ettepaneku punktis 68 välja kohtujurist, on õigustatud Euroopa Ühenduste Komisjoni seisukoht, mille kohaselt tuleks kolmandatelt isikutelt ostetud teenuste ja omateenuste vahel paketi hinna osadeks jaotamine läbi viia viimati nimetatud teenuste turuväärtuste põhjal iga kord, kui see väärtus on kindlaksmääratav. Seevastu, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 69 esile tõi, on sellest

põhimõttest kõrvalekaldumist täielikult välistada raske. Seetõttu võib nõustuda, et reisibüroo või reisikorraldaja, kes on võimeline tõendama, et tegelikel hindadel põhinev arvutusmeetod kajastab usaldusväärselt paketi tegelikku koostist, võiks oma pakettide hinna osadeks jaotamisel kasutada seda arvutusmeetodit turuväärtusel põhineva arvutusmeetodi asemel.

35 Neil asjaoludel peab reisibüroo või reisikorraldaja, kes paketi hinna eest osutab reisijale kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid ja omateenuseid, põhimõtteliselt eraldama paketist omateenustele vastava osa nende turuväärtuse põhjal, kui see väärtus on kindlaksmääratav, välja arvatud juhul, kui ta on võimeline tõendama, et kõnealusel maksustamisperioodil kajastab tegelikel hindadel põhinev kriteerium usaldusväärselt paketi tegelikku koostist.

36 Peale selle on siseriikliku maksuhalduri ja vajaduse korral siseriikliku kohtu ülesanne hinnata, kas paketist on võimalik eraldada osa, mis vastab turuväärtusel põhinevatele omateenustele, ning selles kontekstis kindlaks määrata kohaseim turg.

37 Viimasena küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kuidas sisuliselt viia läbi paketi hinna osadeks jaotamist siis, kui maksukohustuslane ei ole võimeline teatud omateenuste turuväärtust kindlaks määrama põhjusel, et ta ei müü analoogseid teenuseid paketist eraldi. Sama kohus küsib seega, kas seda kriteeriumi siiski kohaldatakse neil tingimustel omateenustele, mille turuväärtus võib olla teada.

38 Selles osas, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 77 märkis, ei saa asjaolu, et maksukohustuslase poolt osutatud kõikide omateenuste turuväärtust ei ole võimalik

kindlaks määrata, õigustada selle kriteeriumi kohaldamise välistamist nende teenuste hindamisel, mille väärtus võib olla teada. Sellisel juhul vastab tõele, et maksukohustuslane on sunnitud paketi hinna osadeks jaotama, kasutades omateenuste arvestamisel kahte arvutusmeetodit. Kahe arvutusmeetodi ühine kohaldamine ei tohiks põrkuda ületamatutele praktilistele raskustele.

39 Lisaks sellele, nagu tõi oma ettepaneku punktis 79 välja kohtujurist, kui kuuenda direktiivi artikli 26 eesmärk on kohandada käibemaksu valdkonnas kohaldatavaid norme reisibüroo tegevuse eripärale ja vähendada nii praktilisi raskusi, mis võiksid piirata nimetatud tegevust, siis selle artikliga kehtestatud kord, erinevalt väikeettevõtjate ja põllumajandustootjate huvides kehtestatud korrast, ei sea harilikus käibemaksusüsteemis toimivate raamatupidamisnõuete lihtsustamise eesmärki. Niisiis näeb nimetatud artikli lõige 3 ette, et kui reisibüroo poolt teistele maksukohustuslastele usaldatud tehinguid teostavad nimetatud isikud nii sees- kui väljaspool ühendust, vabastatakse maksust üksnes paketi hinna see osa, mis puudutab väljaspool ühendust sooritatud tehinguid. Selle sätte kohaldamine võib samuti kohustada reisibüroosid teostama oma pakettide osadeks jaotamisel suhteliselt tehnilisi toiminguid.

40 Neil tingimustel nagu põhikohtuasjas puudub sellisel juhul piisav õigustus turuväärtuse kriteeriumi kohaldamise kõrvale jätmiseks. Maksukohustuslane võib sama maksustamisperioodi raames seega kohaldada turuväärtuse kriteeriumi teatud teenustele ja mitte muudele, juhul kui ta ei ole võimeline kindlaks määrama muude teenuste turuväärtust.

41 Seega tuleb esimese küsimuse muudele osadele vastata, et kuuenda direktiivi artiklit 26 tuleb tõlgendada nii, et reisibüroo või reisikorraldaja, kes paketi hinna eest osutab reisijale kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid ja omateenuseid, peab põhimõtteliselt eraldama paketist turuväärtusel põhineva omateenustele vastava osa

siis, kui see väärtus on kindlaksmääratav. Sellisel juhul võib maksukohustuslane kasutada tegelike hindade kriteeriumi üksnes siis, kui ta tõendab, et see kriteerium kajastab usaldusväärselt paketi tegelikku koostist. Turuväärtuse kriteeriumi kohaldamisele ei esitata tingimust, et see peaks olema lihtsam kui tegelikel hindadel põhinev arvutusmeetod, samuti mitte tingimust, et sellega peaks kaasnema identne või sarnane käibemaksuvõlg, võrreldes sellega, mis oleks kaasnenud tegelikel hindadel põhineva arvutusmeetodi kasutamisega. Seetõttu:

— reisibüroo või reisikorraldaja ei või kasutada turuväärtusel põhinevat arvutusmeetodit oma diskretsiooni kohaselt ja

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

Teine küsimus

42 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise küsimusega, kas põhikohtuasja asjaoludel on võimalik tuvastada pakettreiside raames müüdud lennureisidele vastav omateenuste osa, võttes arvesse, kas lennukikoha keskmist hinda, mida on kõnealuse majandusaasta jooksul reisikorraldaja poolt suurendatud eraldi lennukikohtade müügiga saavutatud keskmise marginaaliga, või samal majandusaastal reisikorraldaja poolt eraldi lennukikohtade müügist saadud keskmist tulu.

43 Tuleb meelde tuletada, et EÜ artikli 234 raames ei ole Euroopa Kohtul pädevust kohaldada konkreetses kohtuasjas ühenduse õigusnorme, vaid üksnes anda arvamus EÜ asutamislepingu ja ühenduse institutsioonide poolt vastu võetud õigusaktide tõlgendamise kohta (vt selle kohta 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 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: Veedfald, EKL 2001, lk I-3569, punkt 31). Kuuenda direktiivi artikli 26 tõlgendamise raames ja arvestades olemasolevat informatsiooni paketi hinna osadeks jaotamise viisi kohta ja juhul, kui maksukohustuslane osutab kolmandatelt isikutelt ostetud teenuseid ja omateenuseid, tuleb teisele küsimusele siiski vastata selles osas, mis puudutab küsimust, kas turuväärtuse kindlaksmääramisel võib kasutada keskmisi väärtusi.

44 Nagu tõi oma ettepaneku punktis 86 välja kohtujurist, ei ole miski sellise praktikaga vastuolus. Keskmine väärtus võib osutuda palju tähenduslikumaks siis, kui nagu põhikohtuasja puhul paketist eraldi müüdud analoogsete teenuste hind tekitab olulisi muutusi. Eelotsusetaotluse esitanud kohus, kelle ülesanne on tuvastada igal üksikul juhul väärtus, mis vastab kõige paremini kuuenda direktiivi mõttele, võib õigustatult kindlaks määrata MyTraveli poolt puhkusepakettide raames müüdud lennureiside turuväärtuse selle maksukohustuslase poolt samasse sihtkohta või võrreldavasse sihtkohta müüdud lennupiletite keskmise müügihinna põhjal. Selle kohtu ülesanne on teha nende keskmiste suhtes vajalikud parandused, et võtta arvesse näiteks asjaolu, et pakettide raames pakutakse reisijate lastele lennukis istekohti tasuta või odavama hinna eest.

45 Eeltoodut arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes kindlaks määrata põhikohtuasjas puhkusepakettide raames teostatud lennureiside turuväärtus. See eelotsusetaotluse esitanud kohus võib nimetatud turuväärtuse kindlaks

määrata keskmistest väärtustest lähtudes. Antud kontekstis võib reisikorraldajate müüdud kohtadel põhinevat turgu vaadelda kui kõige kohasemat turgu.

Kohtukulud

46 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega kaasnenud kohtukulusid, v.a põhikohtuasja poolte kohtukulusid, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

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 paketi hinna eest osutab reisijale kolmandatelt isikutelt**

ostetud teenuseid ja omateenuseid, peab põhimõtteliselt eraldama paketist turuväärtusel põhineva omateenustele vastava osa siis, kui see väärtus on kindlaksmääratav. Sellisel juhul võib maksukohustuslane kasutada tegelike hindade kriteeriumi üksnes siis, kui ta tõendab, et see kriteerium kajastab usaldusväärselt paketi tegelikku koostist. Turuväärtuse kriteeriumi kohaldamisele ei esitata tingimust, et see peaks olema lihtsam kui tegelikel hindadel põhinev arvutusmeetod, samuti mitte tingimust, et sellega peaks kaasnema identne või sarnane käibemaksuvõlg, võrreldes sellega, mis oleks kaasnenud tegelikel hindadel põhineva arvutusmeetodi kasutamisega. Seetõttu:

— **reisibüroo või reisikorraldaja ei või kasutada turuväärtusel põhinevat arvutusmeetodit oma diskretsiooni kohaselt ja**

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

3. **Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes kindlaks määrata põhikohtuasjas puhkusepakettide raames teostatud lennureiside turuväärtus. See kohus võib nimetatud turuväärtuse kindlaks määrata keskmistest väärtustest lähtudes. Antud kontekstis võib reisikorraldajate müüdud kohtadel põhinevat turgu vaadelda kui kõige kohasemat turgu.**

Allkirjad