EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

9. detsember 2010 *

Kohtuasjas C-31/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 10. detsembri 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. jaanuaril 2010, menetluses

Minerva Kulturreisen GmbH

versus

Finanzamt Freital,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet (ettekandja), M. Ilešič, E. Levits ja M. Safjan,

kohtujurist: P. Mengozzi,
kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Minerva Kulturreisen GmbH, esindajad: P. Fröhler, A. Kellner ja B. Juschten,

– Finanzamt Freital, esindaja: V. Rummer,

– Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja C. Blaschke,

– Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis, C. Poulakos ja M. Tassopoulou,

– Portugali valitsus, esindaja: L. Inez Fernandes,

– Euroopa Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artiklit 26.

2 Taotlus on esitatud Minerva Kulturreisen GmbH (edaspidi „Minerva") ja Finanzamt Freitali (edaspidi „Finanzamt") vahelises kohtuvaidluses seoses kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud reisibüroode eriskeemi kohaldamisega reisibüroo poolt ooperipiletite müügile ilma täiendavate teenuste osutamiseta.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 26 „Reisibüroode eriskeem" lõiked 1 ja 2, mis ajaliselt kuuluvad põhikohtuasjas kohaldamisele, sätestavad:

„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."

Siseriiklikud õigusnormid

4 Saksa 1993. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1993, *BGBI.* 1993 I, lk 565, edaspidi „UStG") § 25 sätestab:

„1. Järgmisi sätteid kohaldatakse ettevõtja poolt osutatavatele reisiteenustele, mis ei ole ette nähtud teenuse saaja ettevõttele, tingimusel et seejuures tegutseb ettevõtja suhetes teenuse saajaga iseenda nimel ja kasutab kolmandate isikute reisiteenuseid. Ettevõtja osutatavat teenust tuleb käsitada muu teenusena. […] Kolmandate isikute reisiteenused on kolmandate isikute tarned ja muud teenused, mis on osutatud vahetult reisija teenindamiseks.

2. […]

3. Muu teenuse maksustatav väärtus on teenuse saaja poolt ettevõtjale teenuse eest makstava kogusumma ja ettevõtja poolt kolmandatelt isikutelt saadud reisiteenuste kogumaksumuse vahe. Teenuse väärtust vähendatakse selles sisalduva käibemaksu võrra [...]

[…]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

5 Minerva peab reisibürood. Ajavahemikul 1993–1998 ostis ta teiste hulgas Dresdenis asuvalt Sächsische Staatsoperilt (Semperoper) pileteid ooperietendustele ja müüs neid enda nimel arveid esitades lõpptarbijatele ja reisibüroodele, osutades seejuures muid teenuseid, nagu majutamine, linnaekskursioonid, pendelvedu ja toitlustamine, või müüs neid pileteid ilma muid teenuseid osutamata.

6 Minerva leidis, et etenduste piletite müük eraldi kuulub maksustamisele UStG §-s 25 sätestatud erikorra alusel. Minerva nimetatud tegevuse maksustamisel erikorda ei kohaldatud.

7 Finanzamt jättis rahuldamata kaebuse, mille Minerva esitas 28. septembril 2000 koostatud 1993.–1997. aastat käsitlevate käibemaksuteadete ja 27. märtsil 2001 koostatud 1998. aastat käsitleva käibemaksuteate peale, põhjendusel et etenduste pileteid ostes ja neid edasi müües ei osutanud Minerva „reisiteenuseid" ja et seega ei erine Minerva tegevus kutseliste piletimüüjate tegevusest.

8 Sächsisches Finanzgericht nõustus 11. veebruari 2008. aasta otsuses Finanzamti seisukohaga ja jättis seetõttu rahuldamata Minerva kaebuse, mille ta oli esitanud Finanzamti otsuse peale, millega tema kaebus rahuldamata jäeti.

9 Minerva esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule selle otsuse peale kassatsioonkaebuse. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on lahendada veel küsimus, kas lõpptarbijatele piletite müümine ilma täiendavate teenuste osutamiseta kuulub maksustamisele UStG §-s 25 sätestatud erikorra alusel.

10 Oma kaebuse põhjenduseks väidab Minerva, et reisibüroo poolt etenduse piletite müüki tuleb pidada „reisiteenuseks" UStG § 25 tähenduses, kuna nende piletite müük moodustab viimase väitel ühe osa tema teenuste paketist, mis koosneb erinevatest reisivõimalustest ja reisiteenustest.

11 Euroopa Kohtu 12. novembri 1992. aasta otsusest kohtuasjas C-163/91: Van Ginkel (EKL 1992, lk I-5723) lähtudes küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas reisibüroo, kes tegutseb enda nimel, võib maksustada kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud eriskeemi alusel sellise tulu osas, mille ta sai etenduse piletite müügist, või peab selleks, et nimetatud maksustamiskord kohaldamisele kuuluks, kõnealune üksikteenus olema nimetatud sättega hõlmatud ettevõtja põhiteenus.

12 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [kuuenda direktiivi] artiklis 26 sätestatud „reisibüroode eriskeem" kuulub kohaldamisele ka juhul, kui reisibüroo müüb üksnes pileteid ooperietendustele, ilma et ta osutaks täiendavaid teenuseid?"

Eelotsuse küsimus

13 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud eriskeemi kohaldamisalasse kuuluvad kõik reisibüroo teenused või üksnes sellised teenused, mille puhul on tegemist reisiteenusega.

14 Esiteks on kuuenda direktiivi artikli 26 lõikes 1 täpsustatud, et selles sätestatud eriskeem kuulub kohaldamisele reisibüroode ja reisikorraldajate suhtes, kes teevad klientidega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid.

15 Seega tuleneb nimetatud sätte sõnastusest, et selles kehtestatud maksustamise erikorra kohaldamiseks reisibüroo teenusele peab see teenus olema reisiteenus.

16 Teiseks tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artiklis 26 on sätestatud erand maksustatavat summat käsitlevast üldnormist seoses reisibüroode ja reisikorraldajate teatud tehingutega ja et kuna tegemist on erinormiga kuuenda direktiiviga kehtestatud üldisest korrast, võib kõnealust artiklit kohaldada üksnes ulatuses, mis on vajalik direktiivi eesmärgi saavutamiseks (22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin, EKL 1998, lk I-6229, punktid 5 ja 34, ja 19. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-149/01: First Choice Holidays, EKL 2003, lk I-6289, punktid 21 ja 22).

17 Kolmandaks on kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud eriskeemi eesmärk kohandada kohaldatavaid õigusnorme vastavalt reisibüroode ja reisikorraldajate tegevusala eriomasele iseloomule (eespool viidatud kohtuotsused Madgett ja Baldwin, punkt 18, ning First Choice Holidays, punkt 23).

18 Selles küsimuses tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et kõnesolevat tegevusala iseloomustab asjaolu, et enamasti on selle 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 (vt eespool viidatud kohtuotsused Madgett ja Baldwin, punkt 18, ning First Choice Holidays, punkt 24).

19 Lisaks tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida väidab Kreeka valitsus, ei tulene eespool viidatud kohtuotsusest Van Ginkel, et iga üksikteenus, mida reisibüroo või reisikorraldaja osutab, kuulub kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud eriskeemi kohaldamisalasse.

20 Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuse Van Ginkel punktis 23, et kui reisibüroode ja reisikorraldajate teenused jätta kuuenda direktiivi artikli 26 kohaldamisalast välja sel põhjusel, et need hõlmavad üksnes reisijate majutust, aga mitte vedu, kujuneks välja keeruline maksusüsteem, milles käibemaksueeskirjade kohaldamine sõltuks igale reisijale pakutava teenuse koostisosadest, ja et selline maksusüsteem on vastuolus direktiivi eesmärkidega.

21 Niisiis tuleneb sellest kohtuotsusest, et Euroopa Kohus ei leidnud, et kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud eriskeemi kohaldamisalasse kuulub iga reisibüroo poolt osutatav teenus, mis ei ole seotud reisikorraldusega, vaid asus seisukohale, et selle sätte kohaldamisalasse kuulub reisibüroo poolt pakutav majutusteenus, isegi juhul, kui see teenus hõlmab üksnes majutust, mitte aga reisijavedu.

22 Eespool viidatud kohtuotsuse Van Ginkel punktist 24 tuleneb, et selline teenus, mis ei hõlma reisiteenust – eeskätt reisijaveo- või majutusteenust –, ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 26 kohaldamisalasse.

23 Esitatud põhjendustest tuleneb, et reisibüroo poolt ooperietenduste piletite müük ilma reisiteenuseid osutamata ei kuulu kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud eriskeemi kohaldamisalasse.

24 Lisaks tuleb märkida, et nimetatud eriskeemi kohaldamine sellisele tegevusele nagu põhikohtuasjas arutusel olev tegevus, mille puhul reisibüroo üksnes müüb etendustele pileteid ega osuta seejuures reisiteenuseid, tooks kaasa konkurentsimoonutusi, võttes arvesse asjaolu, et sama tegevust maksustataks erinevalt sõltuvalt sellest, kas piletimüüja puhul on tegemist reisibürooga või mitte.

25 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artiklit 26 tuleb tõlgendada nii, et see ei kuulu kohaldamisele juhul, kui reisibüroo üksnes müüb pileteid ooperietendustele, osutamata seejuures reisiteenuseid.

Kohtukulud

26 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklit 26 tuleb tõlgendada nii, et see ei kuulu kohaldamisele juhul, kui reisibüroo üksnes müüb pileteid ooperietendustele, osutamata seejuures reisiteenuseid.

Allkirjad