Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MICHAL BOBEK
esitatud 5. septembril 2018 [1]

Kohtuasi C-422/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
versus
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Ettemaksed – Maksustatav teokoosseis – Reisibüroode erikord – Kasuminormi kindlaksmääramine – Reisibüroo tegelik kulu

I. Sissejuhatus

1. Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (edaspidi „Skarpa“) on reisibüroo. Skarpa saab oma klientidelt ettemakseid, mis võivad moodustada kuni 100% neilt küsitavast tasust. ELi käibemaksu reguleerivate eeskirjade üldsätetes on ette nähtud, et kui ettemakseid tehakse enne teenuste tegelikku osutamist, muutub käibemaks sissenõutavaks sellise makse tegemisel ning saadud summa pealt.

2. Samal ajal on Skarpa teenuste suhtes kohaldatav reisibüroode käibemaksustamise erikord. Selle korra kohaselt on käibemaksuga maksustatud Skarpa kasuminorm. Ent Skarpa lõplik kasuminorm ei ole ettemaksete saamise ajal veel teada: Skarpa poolt oma teenuseosutajatele makstav summa ei pruugi olla veel kindlaks määratud või see võib muutuda.

3. Skarpa ja riiklik maksuhaldur vaidlevad selle üle, mis hetkel täpselt muutub turismiteenustelt käibemaks sissenõutavaks. Skarpa on seisukohal, et käibemaks muutub sissenõutavaks siis, kui kasuminorm saab kindlalt teatavaks. Minister Finansów (Poola rahandusminister) leiab, et käibemaks on sissenõutav juba siis, kui tehakse ettemakse.

4. Selles kontekstis küsib Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) sisuliselt seda, kas *üldine* ettemaksete sissenõutavust käsitlev reegel on kohaldatav teenustele, mis kuuluvad reisibüroode kasuminormil põhineva *erikorra* kohaldamisalasse. Kui see on nii, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, milline peaks olema summa, millelt käibemaksu võetakse, kui võtta arvesse, et lõpliku kasuminormi saab kindlaks määrata alles pärast ettemaksete tegemist.

1 Algkeel: inglise.

II. Õiguslik raamistik

A. ELi õigus

5. Direktiivi 2006/112/EÜ[2] (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artiklis 63 on sätestatud, et „[m]aksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest“.

6. Sama direktiivi artikkel 65 täpsustab, et „[k]ui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt“.

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 66 lubab erandina artiklitest 63, 64 ja 65 liikmesriikidel ette näha, et käibemaks muutub sissenõutavaks ühel juhul kolmest.

8. Käibemaksudirektiivi artiklid 306–310 sisaldavad reisibüroode erikorda. Artiklid 306–308 on sõnastatud järgmiselt:

„Artikkel 306

1. Liikmesriigid kohaldavad reisibüroode tegevuse suhtes käesoleva peatüki kohaselt käibemaksu erikorda, kui reisibürood teevad reisijatega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid.

Käesolevat erikorda ei kohaldata reisibüroode suhtes, kes tegutsevad üksnes vahendajana ning kelle suhtes kohaldatakse maksustatava väärtuse arvutamiseks artikli 79 esimese lõigu punkti c.

2. Käesolevas peatükis käsitatakse reisibüroodena ka reisikorraldajaid.

Artikkel 307

Tehingud, mida reisibüroo artiklis 306 sätestatud tingimustel seoses reisiga teeb, loetakse reisibüroo poolt reisijale osutatavaks üheks teenuseks.

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

Artikkel 308

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

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

B. Liikmesriigi õigus

9. Poola 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; *Dziennik Ustaw* 2011, nr 177; jrk nr 1054) (edaspidi „Poola käibemaksuseadus“) kehtivas redaktsioonis on sätestatud:

„Artikli 19a lõige 8

Kui enne kauba tarnimist või teenuse osutamist võeti vastu osaline või täielik makse, eelkõige mis tahes ettemakse, osamakse, hoone- või korteriühistu sissemakse enne ühistusse kuuluvale korterile või muu otstarbega ruumile omandiõiguse tekkimist, siis tekib maksukohustus vastuvõetud summa osas makse vastuvõtmise ajal, kui lõike 5 punktis 4 ei ole sätestatud teisiti.

[…]

Artikkel 119

1. Turismiteenuste osutamise korral on maksustatav väärtus kasuminormi summa, mida vähendatakse sissenõutava maksusumma võrra, kui lõikes 5 ei ole sätestatud teisiti.

2. Lõikes 1 nimetatud kasuminorm on teenuse kasutaja makstava summa ja maksukohustuslasele teistelt maksukohustuslastelt otseselt reisija huvides ostetud kaupade ja teenuste tõttu tegelikult tekkivate kulude summa vahe; teenused, mis on otseselt reisija huvides, on teenused, mis kujutavad endast osutatavate turismiteenuste koostisosi, need on eelkõige transpordi-, majutus-, toitlustus- ja kindlustusteenused“.

10. Eelotsusetaotluse kohaselt kasutas Poola käibemaksudirektiivi artiklit 66 ning kohaldas turismiteenuste ettemaksete suhtes erikorda.[3] Poola valitsus kinnitas kohtuistungil, et alates 1. jaanuarist 2014 tunnistati seda normi sisaldav õigusakt kehtetuks, ilma et seda oleks asendatud ühegi teise turismiteenuseid käsitleva erinormiga.[4]

III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

11. Skarpa on reisibüroo. Tema teenused kuuluvad käibemaksudirektiivi artiklites 306–310 ja käibemaksuseaduse artiklis 119 ette nähtud reisibüroode erikorra (edaspidi „reisibüroode erikord“) kohaldamisalasse. Kuna Skarpa ei olnud kindel, mis hetkel muutub käibemaks reisibüroodele tehtavatelt ettemaksetelt sissenõutavaks, taotles ta rahandusministrilt selles küsimuses eelotsust.

12. Skarpa seisukoht oli, et käibemaks peaks muutuma tema teenuste pealt sissenõutavaks alles siis, kui Skarpa saab kindlaks määrata kasuminormi. Seevastu rahandusminister asus seisukohale, et käibemaks muutub sissenõutavaks ettemakse tegemisel, tingimusel et see ettemakse tehakse konkreetse, selgelt määratletud teenuse eest. Selle hetke kasuminormi/maksustatava väärtuse kindlaksmääramisel peaks Skarpa arvesse võtma eeldatavaid kulusid ning hiljem tegema vajaduse korral asjakohased parandused.

13. Skarpa vaidlustas rahandusministri eelotsuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowies (Krakovi vojevoodkonna halduskohus, Poola). Nimetatud kohus pidas rahandusministri eelotsust ekslikuks ja tühistas selle, leides, et käibemaks muutub sissenõutavaks alles siis, kui on teada lõplik kasuminorm – iga muu lahendus tooks kaasa maksustatava väärtuse arvutamiseks vajalike seadusest

3 Selle aluseks näib olevat rahandusministri määruse 4. aprilli 2011. aasta käibemaksuseaduse teatavate sätete rakendamise kohta (*Dz. U.* 2013, jrk nr 247) artikli 3 lõige 1.

4 Kohtuistungil selgitas Poola valitsus, et see muudatus tehti tulenevalt Euroopa Kohtu 16. mai 2013. aasta otsusest TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314).

tulenevate nõuete lubamatu muutmise, kuna see ei võimaldaks arvesse võtta „tegelikku kasuminormi“ ning põhineks prognoosidel, mille kasutamine peaks piirduma ainult rangelt piiratud juhtumitega. Maksudeklaratsiooni parandamine peaks olema ette nähtud erandjuhtudeks ning see ei saa olla reegliks.

14. Rahandusminister esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjnysse (Poola kõrgeim halduskohus), mis on eelotsusetaotluse esitanud kohus. Nimetatud kohus ei ole kindel, kas reisibüroode teenuste suhtes kohaldatav maksustatava väärtuse erinorm mõjutab seda, mis hetkel muutub käibemaks nendelt teenustelt sissenõutavaks. Ehkki klient ostab konkreetset, tuvastatavat teenust, saadakse reisibüroo sellega seotud kulud teada alles hiljem. Seetõttu leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et käibemaksudirektiivi artiklis 65 sätestatud üldreegel ei ole kohaldatav. Nimetatud kohus möönab samas, et selline lahendus ei ole käibemaksudirektiivis selgelt sätestatud ning see on kõigest tuletatav direktiivi üldisest raamistikust.

15. Kui Euroopa Kohus peaks otsustama, et käibemaks muutub sissenõutavaks ettemakse laekumisel, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus lisaks, kas käibemaks tuleks arvutada saadud summalt (kohaldades käibemaksudirektiivi artiklis 65 sätestatud üldreeglit) või kas arvesse tuleks võtta maksustatava väärtuse kindlaksmääramise eriregulatsiooni käibemaksudirektiivi artiklis 308. Sellega seoses leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksustatav väärtus peaks olema kasuminorm (ja mitte saadud ettemakse summa) ning et see kasuminorm tuleks arvutada kuni ettemakse saamiseni tekkinud kulude alusel. Eelotsusetaotluse esitanud kohut ei veena rahandusministri seisukoht eeldatavate kulude arvesse võtmise kohta. Sellist seisukohta, ehkki seda põhjendavad ja dikteerivad praktilised kaalutlused, ei toeta käibemaksudirektiivi artiklite 65 ja 308 sõnastus. Teiselt poolt tähendaks see, kui reisibürood maksustataks laekunud summa alusel, et selliselt maksustatav väärtus oleks märkimisväärselt suurem kui lõplikult kindlaksmääratav maksustatav väärtus.

16. Nendel asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [direktiivi 2006/112] tuleb tõlgendada nii, et maksukohustus tekib [direktiivi 2006/112] artiklis 65 määratud ajal, kui tegemist on ettemaksetega, mida saab maksukohustuslane, osutades turismiteenuseid, millele kohaldatakse [direktiivi 2006/112] artiklite 306–310 kohast reisibüroode erikorda?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav: kas [direktiivi 2006/112] artiklit 65 tuleb tõlgendada nii, et ettemakset, mille maksukohustuslane võttis vastu turismiteenuste osutamise eest, millele kohaldatakse [direktiivi 2006/112] artiklite 306–310 kohast erikorda, vähendatakse maksustamise eesmärgil [direktiivi 2006/112] artiklis 308 nimetatud kulude võrra, mis tekivad maksukohustuslasele reaalselt kuni ettemakse vastuvõtmiseni?“

17. Kirjalikud seisukohad on esitanud Skarpa, Poola valitsus ja Euroopa Komisjon. Skarpa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (riigi maksuameti juhataja, Poola), Saksamaa ja Poola valitsus ning Euroopa Komisjon esitasid suulisi argumente 7. juunil 2018 toimunud kohtuistungil.

IV. Hinnang

18. Käesolev ettepanek on üles ehitatud järgmiselt. Osas A pakun vastuseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele, et käibemaksudirektiivi artiklis 308 ette nähtud eriregulatsioon, mis puudutab maksustatavat *väärtust*, ei välista, et samal ajal kohaldatakse käibemaksudirektiivi artiklis 65 sisalduvat üldreeglit, mis puudutab *ajahetke*, mil käibemaks muutub ettemakse korral sissenõutavaks. Osas B pakun vastuseks teisele küsimusele, et käibemaksu arvutamise aluseks tuleb võtta kasuminorm, mis saadakse, lahutades ettemaksena saadud summast maha sellele vastava osa kõikidest asjaomase tehingu eeldatavatest kuludest.

A. Esimene küsimus: käibemaksudirektiivi artiklis 65 sätestatud üldreegli kohaldatavus reisibüroode teenustele

19. Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artiklis 65 sisalduv üldreegel, mille kohaselt käibemaks muutub sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel, on kohaldatav reisibüroo teenuste eest tehtavatele ettemaksetele.

20. Skarpa selgitas kohtuistungil, et tavaliselt maksavad tema kliendid 30% broneeritud teenuse hinnast ning ülejäänud osa makstakse enne reisi algust. Kulud tekivad umbes üks kuu enne teenuse osutamist, ent nende täpne summa saadakse teada alles hiljem. Skarpa sõnul on selle peamisteks põhjusteks: i) asjaolu, et hind põhineb oodatavate turistide arvul, mis tegelikkusest tihti erineb, ii) kõikuvad valuutakursid ning iii) ootamatud kulud.

21. Kuidas siis saab neil asjaoludel käibemaks muutuda sissenõutavaks, kui ei ole selge, *mis summa* tuleks võtta selle arvutamise aluseks?

22. Skarpa sõnul on lihtsalt võimatu kohaldada käibemaksudirektiivi artiklis 65 sätestatud ajalist reeglit ja nõuda käibemaksu ettemakse kättesaamisel. Skarpa väidab, et käibemaks ei muutu sissenõutavaks enne, kui on kindlaks määratud kasuminorm, kuna kasuminormi kindlaksmääramine on reisibüroode erikorra olemuslik osa. Käibemaksudirektiivi artiklis 308 sisalduv reegel ei muuda seega mitte ainult seda, *mis* moodustab maksubaasi (kasuminorm ja mitte laekunud summa), vaid lükkab edasi ka seda ajahetke, *millal* käibemaks muutub sissenõutavaks. Ehk teisisõnu tuleb selles kontekstis käibemaksuga maksustamise viisi kohandada vastavalt turismiteenuste spetsiifikale.

23. Riigi maksuameti juhataja, Saksamaa ja Poola valitsus ning samuti komisjon on seisukohal, et käibemaksudirektiivi artikleid 65 ja 308 saab (ja tuleb) kohaldada samal ajal. Mõlemad normid käsitlevad käibemaksu kogumise eri aspekte ja üldreegli kohaldamine ei takista eriregulatsiooni kohaldamist. Kulud tekivad eri hetkedel enne teenuse osutamist, selle ajal ning isegi pärast asjaomase teenuse osutamist. Kui lükata käibemaksu sissenõutavaks muutumine edasi Skarpa soovitud viisil, siis läheks see nende hinnangul kaugemale reisibüroode erikorraga taotletavast eesmärgist ning annaks põhjendamatu eelise.

24. Ma jagan põhimõtteliselt viimati nimetatud seisukohta. Minu arvates käibemaksudirektiivi artiklis 65 (1) sätestatud üldreegli kohaldamine ei välista artiklis 308 (2) sätestatud erinormi kohaldamist lihtsalt seetõttu, et käesoleva kohtuasja kontekstis puudutavad need kaks sätet erinevaid teemasid. Esimene puudutab seda, *millal* käibemaks on sissenõutav, samas kui teine näeb ette selle, *mis* moodustab maksustatava väärtuse. Need kaks sätet ei ole seega vastastikku teineteist välistavad (3).

1. Üldreegel: millal muutub käibemaks sissenõutavaks?

25. Käibemaksu sissenõutavuse eeskirjad seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklites 63–66. Artikli 63 kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.[5] Kui tehakse ettemakse, muutub käibemaks artikli 65 kohaselt sissenõutavaks „ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt“.

5 Euroopa Kohus rõhutas, et „[s]ee aluspõhimõte kajastub direktiivi artiklis 63, kus on sätestatud, et maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise kuupäevast“. 16. mai 2013. aasta kohtuotsus TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314, punkt 22).

26. Artikli 65 ettevalmistavatest materjalidest nähtub, et käibemaksu ühtlustamisel peeti oluliseks määrata maksustatav teokoosseis kindlaks liidu tasandil.[6] Ettemaksete sissenõutavuse reegli mõtet kirjeldati järgmiselt: „juhul, kui ettemaksed on kätte saadud enne maksustatavat teokoosseisu, muutub maks sissenõutavaks nende ettemaksete kättesaamisel, kuna lepingupooled avaldavad nii eelnevalt oma kavatsust kutsuda esile kõik maksustatava teokoosseisu täitumisega seotud majanduslikud tagajärjed“.[7]

27. Käibemaksudirektiivi artikkel 65 kuulub käibemaksudirektiivi VI jaotisse „Maksustatav teokoosseis ja käibemaksu sissenõutavus“. Maksustatavat väärtust käsitleb aga järgnev VII jaotis. Seega kinnitab artikli 65 süsteem ja kontekst samuti kindlalt, et see säte keskendub esmajärjekorras käibemaksu kogumise *ajalisele* aspektile ning ainult teisena ning (loogiliselt) piiratult sellele, mis peaks olema maksustatav väärtus (vastavaks hetkeks makstud summa).

2. Erinorm selle kohta, mis on maksustatav väärtus reisibüroos teenuste puhul

28. Kõik pooled ja huvitatud isikud, välja arvatud Skarpa, väitsid, et reisibüroode erikord ei ole iseseisev ega ammendav maksustamiskord, mis reguleeriks kõiki reisibüroode teenuste eest võetava käibemaksu kindlaksmääramise aspekte. Tegemist on pigem eeskirjadega, mis võimaldavad teha piiratud erandeid, mis on vajalikud selle käibemaksu erikorraga taotletud konkreetsete eesmärkide saavutamiseks, kaldumata samas kõrvale muudest käibemaksustamise üldkorra elementidest.[8]

29. Nõustun selle seisukohaga.

30. Reisibüroode erikorral on kaks eesmärki. Esiteks on Euroopa Kohus korduvalt selgitanud, et reisibüroode erikorra eesmärk on vältida raskusi, mis võivad tekkida, kui „kohaldada maksustamise, maksustatava väärtuse ja sisendkäibemaksu mahaarvamisele tavapäraseid reegleid […] tulenevalt [reisibüroode] teenuste ja nende osutamise kohtade paljususest“.[9]

31. Teiseks on selle korra eesmärk samuti maksustada asjaomased teenused käibemaksuga nende osutamise liikmesriikides, maksustades samas reisibüroo poolt osutatavad teenused tema asukoha liikmesriigis.[10]

6 Vt ettepanek: nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (KOM(1973) 950, 20.6.1973). Vt ka kuuenda direktiivi ettepaneku seletuskiri, *Bulletin des Communautés européennes*, lisa 11/73, lk 12.

7 Kuuenda direktiivi ettepaneku seletuskiri, *Bulletin des Communautés européennes*, lisa 11/73, lk 13.

8 12. novembri 1992. aasta kohtuotsus Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punkt 15); või 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsus Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, punkt 5). Vt ka sama kohtuotsuse punkt 34 ja 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 20).

9 Vt 19. juuni 2003. aasta kohtuotsus First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punktid 24 ja 22 ja seal viidatud kohtupraktika); 9. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punktid 17 ja 18 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 19).

10 Vt näitena selle kohta nõukogu institutsioonidevaheline dokument 2002/0041 (CNS), mille esemeks on „Käibemaksu erikord reisibüroodele“ [17567/09]: „2. Korra esimene eesmärk oli lihtsustada käibemaksueeskirjade kohaldamist neile tehingutele, hoides ära selle, et reisibürood peaksid registreerima ennast eri liikmesriikides, kus teenuseid osutatakse. 3. Teine eesmärk oli tagada, et reisibüroo poolt ostetud kaupade ja teenuste pealt maksmisele kuuluvat käibemaksu kogutakse riigis, kus neid teenuseid osutatakse, maksustades samas reisibüroo poolt osutatavad teenused tema asukoha liikmesriigis.“

32. Sellest tulenevalt ei ole reisibüroode erikorra kohaselt reisibüroodel õigust maha arvata nende tarnijate poolt eri liikmesriikides osutatud teenustelt võetavat sisendkäibemaksu. Nad nõuavad selle sisuliselt oma klientidelt sisse ühe kulukomponendina [11] koos käibemaksuga, mis neil kuulub tasumisele oma kasuminormilt ja mis makstakse nende asukoha liikmesriigis. [12] Ehk teisisõnu sisaldab reisipaketi hind tarnijate poolt osutatud teenuste hinda, sealhulgas tarnijate poolt arvele märgitud käibemaksu, reisibüroo kasuminormi (mis ei ole sel hetkel veel lõplik) ning käibemaksu, mida reisibüroo peab maksma sellelt kasuminormilt.

33. Seega tõendavad eelkirjeldatud asjaolud, et käibemaksudirektiivi artiklid 306–308 sisaldavad kahte erandit: maksustatava väärtuse määratlemise suhtes (*mis*?) ning samuti maksustamise koha suhtes (*kus*?). Samas ei sätesta need sätted midagi maksustatava teokoosseisu ja maksu sissenõutavuse kohta.

3. Käibemaksudirektiivi artikli 65 ning artiklite 306–308 samaaegne kohaldamine

34. Nagu on juba ilmne kahest eelmisest osast, kui uurida lähemalt mõlemate asjaomaste sätete täpset laadi, siis muutub argument ühelt poolt käibemaksudirektiivi artiklis 65 sisalduva üldreegli ning teiselt poolt sama direktiivi artiklite 306–308 eriregulatsiooni „vastuolu“ kohta üsna kaheldavaks. Teisisõnu käsitleb käibemaksudirektiivi artiklites 306–308 sisalduv eriregulatsioon küsimusi *mis*? ja *kus*?. Artikli 65 esimene osa, aga ennekõike VI jaotise üldine loogika ja eesmärk käsitlevad küsimust *millal*?.

35. Lisaks tuleks märkida, et ühelt poolt kohaldatakse käibemaksudirektiivi artikli 65 üldreeglit konkreetsest sektorist sõltumatult. Selles on kindlaks määratud, *millal* muutub käibemaks sissenõutavaks. Selles on sätestatud, et selleks on hetk, mil tehakse ettemakse. Teiselt poolt kohaldatakse käibemaksudirektiivi artiklis 308 sisalduvat reeglit ainult reisibüroodele ning see sätestab, *mis* moodustab nende osutatud teenuste puhul maksustatava väärtuse. See maksustatav väärtus on kasuminorm, mis on määratletud kui „reisija poolt tasutav käibemaksuta kogusumma ning reisibüroo jaoks teistelt maksukohustuslastelt saadud tarnete või teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija huvides“.

36. Nende kahe sätte omavahelist suhet käsitleva arusaamise suhtes on kaks vastuargumenti: grammatiline ja teleoloogiline.

37. Grammatilisel tasandil on artikli 65 lõpus märgitud, et käibemaks muutub sissenõutavaks „saadud summalt“. [13] Seetõttu on võimalik väita, et artiklis 65 on ette nähtud ka maksubaas, mis peab ettemaksete puhul alati olema saadud summa.

38. Nii eelmistes osades esitatud üldisi seisukohti arvesse võttes kui ka pelga loogika põhjalt pean sellist tõlgendust probleemseks. Iga saadud makse puhul tuleks maksustada „maksustatav väärtus“ või pigem saadud makse maksustatav osa. See ei tähenda loomulikult, et iga saadud makse tuleks automaatselt maksustada. Ent ikkagi, reisibüroode teenuste eest saadud (maksustava) väärtuse kindlaksmääramiseks tuleb arvesse võtta artikli 308 erisätet, milles on määratletud „maksustatav väärtus“ sellises olukorras. [14]

11 Ning see sisendkäibemaks saadakse tagasi kaudselt: vt kohtujurist Tizzano ettepanek kohtuasjas First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, punkt 25).

12 Konkreetsemalt on käibemaksudirektiivi artikli 307 teises lõigus sätestatud, et „[reisibüroo o]sutatav teenus maksustatakse liikmesriigis, kus on reisibüroo asukoht või püsiv tegevuskoht, kust reisibüroo teenuseid osutas“.

13 „[…] muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.“

14 Vt lisaks käesoleva ettepaneku punkt 67.

39. Teleoloogilise tasandi puhul tuleks meenutada, et artiklid 306–308 või pigem kogu 3. peatükk kuulub käibemaksudirektiivi XII jaotisse „Erikorrad“ (käsitledes selles nimetatud sektoreid või tegevusi). Seega võiks eeldada, et liidu seadusandja soovis kehtestada eraldi „korra“, milles tehakse erandeid mitte ainult nendest elementidest, mida iga erikorda käsitlevas peatükis sõnaselgelt nimetatakse, vaid ka laiemalt üldsätetest, mis võivad takistada asjaomase erikorra toimimist.

40. Mõistan selle argumendi laiemat loogikat. Näib siiski, et selline lähenemine on vastuolus väljakujunenud kohtupraktikaga, mille kohaselt tuleb erandeid üldisest käibemaksukorrast tõlgendada rangelt ja kitsalt nii üldisel tasandil kui ka konkreetselt seoses reisibüroode erikorraga.

41. Üldiselt on Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika olnud, et kõiki käibemaksudirektiivi erandeid tuleb tõlgendada kitsalt. See tähendab, et nende kohaldamisala peab olema piiratud rangelt nende sõnastuse ja eesmärgiga, milleks nad on mõeldud, ehkki mõeldav võiks olla ka laiem erand. Viimati kinnitas Euroopa Kohus taaskord seda põhimõtet kohtuotsuses Avon Cosmetics,[15] lükates selgelt tagasi seisukoha, et otsemüügi maksustatava väärtuse arvutamise suhtes ette nähtud erandit võiks tõlgendada nii, et see lubab sisendkäibemaksu tasandil maha arvata esitlustoodete ostmise kulud. Sellise täiendava erandi lubamine (mis on kahtlemata üldiselt põhjendatav) tähendaks sisuliselt seda, et kui ühe konkreetse elemendi suhtes on kord juba ette nähtud erand, siis lubatakse sellel tekitada täiendav „doominoefekt“ kogu käibemaksusüsteemis, mille tulemusel tekiks rida paralleelseid *à la carte* kordasid, mis lähevad selgelt kaugemale erandi kohaldamisalast.[16]

42. Seoses reisibüroode erikorraga on Euroopa Kohus korduvalt märkinud, et „kuna [reisibüroode erikord] on erand tavalistest [käibemaksu] direktiivi eeskirjadest, tuleb seda kohaldada ainult ulatuses, mis on vajalik sellega taotletud eesmärkide saavutamiseks“.[17] Samuti on ta kinnitanud selle korra ja käibemaksudirektiivi üldsätete samaaegset kohaldamist, mille puhul üldsätteid kohaldatakse tehingu nendele aspektidele, mis ei kuulu reisibüroode erandi kohaldamisalasse.[18]

43. Ma ei mõista, kuidas reisibüroode erikorraga taotletud eesmärke[19] võiks mõjutada käibemaksudirektiivi artiklis 65 sisalduva ajalise reegli kohaldamisala. Ehkki käibemaks muutub sissenõutavaks ettemaksete saamisel, makstakse seda ikkagi turismiteenuste pealt liikmesriigis, kus neid osutatakse. Seda käibemaksu ei arvata neis riikides maha, vaid reisibüroo – kandes selle edasi oma kliendile –arvestab käibemaksu oma kasuminormilt ning maksab selle oma asukoha liikmesriigis.

44. Seda üldist tõdemust ei muuda Skarpa poolt käesolevas asjas esitatud argumendid.

45. Esiteks väidab Skarpa, et kasuminorm on kasuminormi korra oluline element. Seega, kui täpne kasuminorm on teadmata, ei saa käibemaks muutuda sissenõutavaks. See argument näib lähtuvat Euroopa Kohtu praktikast, mille kohaselt käibemaksudirektiivi artikli 65 kohaldamiseks peavad kõik tehingu tunnused olema kindlaks määratud.[20]

15 14. detsembri 2017. aasta kohtuotsus (C-305/16, EU:C:2017:970, punktid 36–40).

16 Vt ka minu ettepanek kohtuasjas Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, eriti punktid 39–41, 50 ja 58–60 ning seal viidatud kohtupraktika).

17 Vt nt 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsus Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, punktid 5 ja 34); 19. juuni 2003. aasta kohtuotsus First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika); 9. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punkt 16) ja 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 Seoses maksustatava väärtuse kindlaksmääramisega omateenuste ja sisseostetud teenuste puhul, vt 22. oktoobri 1998. aasta kohtuotsus Madgett ja Baldwin (C-308/96 ja C-94/97, EU:C:1998:496, punktid 39 jj).

19 Nimetatud ja arutatud käesoleva ettepaneku punktides 30–33.

20 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punkt 48); 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punkt 31); 3. mai 2012. aasta kohtuotsus Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 26); 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 28) ja 7. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Efir (C-19/12, ei avaldata, EU:C:2013:148, punkt 32).

46. On tõsi, et kohtupraktikas nõutakse kaupade ja teenuste tarnete käibemaksustamise eeldusena teatavat kindlust. Kohtuotsusest BUPA Hospitals tuleneb, et seda kindlust põhimõtteliselt ei ole, kui tehakse „kogusumma ettemakse[id] kauba eest, mis on üldisel viisil märgitud nimekirjas, mida võib igal ajal ostja ja müüja ühisel kokkuleppel muuta ja millest ostja võib võimaluse korral kaupa valida, ja mis on makstud lepingu alusel, millest ostja võib igal hetkel ühepoolselt taganeda, saades tagasi kogu kasutamata ettemaksu“. [21]

47. Mul on raskusi selle kohtupraktika kohaldamisega käesolevas asjas. Erinevalt nende asjade faktilistest asjaoludest on reisibüroode teenuste laad ja sisu üldiselt väga hästi teada ja määratletud, tihti isegi väga suure täpsusega kuni selleni välja, nagu kohtuistungil ilmekalt kirjeldati, et broneeritud tuba asetseb konkreetses suunas. Neil asjaoludel on raske mõista, et kasuminorm kujutaks endast „maksustatava teokoosseisu“ olulist osa. See näib mulle pigem maksustamise tehnilise aspektina, mis ei ole kliendile tavaliselt teada ega kuulu seega nende tehingu elementide hulka, mis peavad olema eelnevalt kindlaks määratud.

48. Skarpa väidab lisaks, et ettemaksete maksustamine siis, kui kasuminorm on veel teadmata, põhjustaks praktikas tõsiseid ja ebaproportsionaalseid raskusi: käibedeklaratsioone tuleks pidevalt parandada. Skarpa arvates oleks see vastuolus kasuminormi maksustamise korra eesmärkidega. Kohtuistungil ilmnes samuti, et see seisukoht koosneb vaikimisi kahest väitest, milleks on teadmise küsimus (teada või teadmata kasuminorm) ning deklaratsioonide parandamisega seonduvad praktilised raskused.

49. Teiseks kinnitas Skarpa seoses teadmata kasuminormiga kohtuistungil, et üldiselt koosneb reisibüroo poolt klientidelt võetav tasu erinevatest summadest. Reisibüroo poolt seejärel arvutatav ja makstav käibemaksusumma juba sisaldub selles „kataloogihinnas“. Lõplik kasuminorm näib seega arvutatavat „välistamise“ teel selles tähenduses, et kui tegelikud kulud on saadud maksest maha arvatud, jagatakse ülejääv summa kasuminormiks ja käibemaksuks. Nii ei saada reisibüroo kliendile parandatud arvet.

50. Kui näiteks eeldada, et reisi hind on 1000 eurot ja kulud 800 eurot, siis jagatakse nende 200-eurone vahe kasuminormiks ja käibemaksuks. Oletagem, et käibemaksumäär on 21%. Summa 200 eurot oleks sel juhul 121%, mis jagatakse käibemaksuks 34,71 eurot ja vastavaks kasuminormiks 165,29 eurot.

51. Kui see on tõepoolest viis, kuidas kõnealune valdkond toimib, mida minu arusaamise kohaselt Skarpa ka kohtuistungil kinnitas, ning võttes ühtlasi arvesse asjaolu, et kataloogihinnas juba sisaldub käibemaks ning et reisibürood ei nõua hiljem eraldi käibemaksu, siis on ainus loogiline järeldus eeltoodud faktidest järgmine: mõistlikult juhitav reisibüroo peab koostama vägagi üksikasjaliku prognoosi oodatavate kulude ja prognoositava kasuminormi kohta, et tal oleks võimalik avaldada selline hind kataloogis.

52. Seega on, ehkki täpne kasuminorm ei pruugi olla teada ettemakse tegemise hetkel ega tegelikult ka teenuse osutamise hetkel ega isegi märkimisväärselt hiljem (kuni ajani, mil asjaomase tarnija või asjaomase hooaja kõik maksed arveldatud), igal reisibürool, mis ei soovi kahjumisse jääda, enne teatava reisikava koostamist ja selle reklaamimist tõenäoliselt olemas vägagi üksikasjalik kuluprognoos.

53. Kolmandaks ei ole, mis puudutab Skarpa viidatud praktilisi raskusi, eelkõige vajadust teha deklaratsioonides täiendavaid parandusi, minu meelest lihtsalt võimalik sellise argumendiga iseenesest põhjendada käibemaksualaste õigusnormide kohaldamata jätmist. [22]

21 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punkt 51).

22 Euroopa Kohtu järjekindla mittenõustumise kohta „praktiliste või tehniliste raskuste“ argumendiga kui liidu eeskirjadest kõrvalekaldumise alusega vt 27. oktoobri 1992. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (C-74/91, EU:C:1992:409, punkt 12) või 23. mai 1996. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Kreeka (C-331/94, EU:C:1996:211, punkt 12).

54. Ning lisaks ei ole kasuminormi maksustamise kord vastupidi Skarpa väitele mõeldud selliste praktiliste raskuste vältimiseks. Nagu on käesolevas ettepanekus eespool selgitatud,[23] kehtestati reisibüroode erikord, et vältida reisibüroode poolt käibemaksu mahaarvamise nõudmist üle kogu Euroopa Liidu. Ent selle eesmärk ei olnud vabastada nad kõikidest asjaajamiskohustustest, mis igal maksukohustuslasel taolistes olukordades tekivad.[24]

55. Seda järeldust kinnitab veelgi asjaolu, et vastupidine seisukoht annaks reisibüroole kahekordse finantseelise: tal tekiks õigus maksta käibemaksu pärast teenuse osutamist alles siis, kui saadakse teada kasuminorm, ent ise nõuaks ta seejuures oma klientidelt ettemakseid. Minu meelest ei pakuks selline tõlgendus mõistlikku tasakaalu kõikide asjaomaste huvide vahel.

56. Viimaks ei näi kasuminormi provisoorne laad ettemakse saamise ajal piirduvat ettemaksega. Sain kohtuistungil esitatud kirjeldusest aru nii, et faktiliselt võib kasuminorm olla teadmata veel ka *pärast turismiteenuste osutamist*, mil reisibüroode tarnijad teevad oma parandusi.

57. See asjaolu rõhutab veelgi Skarpa argumendi üldist probleemi selles küsimuses. Kui viia see oma loogilise kokkuvõtteni, siis soovib Skarpa sisuliselt mitte ainult erandi tegemist käibemaksudirektiivi artiklist 65, kuna sama argumenti on võimalik laiendada ka erandi tegemisele artiklist 63.[25] Lisaks, kuna teenuse osutamise ajal ei pruugi täpne kasuminorm olla teada, siis muutub käibemaksu sissenõutavaks muutumise aeg sisuliselt täielikult sõltuvaks reisibüroo subjektiivsest kinnitusest selle kohta, mis hetkel ta peab ennast teadlikuks täpsest kasuminormist. See ei juhtu tõenäoliselt asjaomase teenuse osutamise ajal, vaid nädalaid või kuid hiljem või isegi alles iga hooaja lõpul, mil saavad tõenäoliselt selgeks täielikud ja lõplikud iga teenusekomponendi tegelikud kulud. Pole vaja lisadagi, et kogu selle aja ei ole asjaomased vahendid riigi käsutuses.[26]

58. Eeltoodut arvesse võttes on mu vahekokkuvõte, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt muutub turismiteenuseid osutava ja käibemaksudirektiivi artiklite 306–310 kohaselt reisibüroode erikorra alusel maksustatava maksukohustuslase poolt saadava ettemakse käibemaks sissenõutavaks käibemaksudirektiivi artiklis 65 sätestatud ajal, see tähendab asjaomase ettemakse kättesaamisel.

B. Teine küsimus: kuidas määrata kindlaks käibemaks, kui maksustatava väärtus on teadmata

59. Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, et kui käibemaks muutub sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel, siis kuidas tuleks käibemaksusumma kindlaks määrata, kui ei ole veel teada täpne kasuminorm, mis moodustab maksustatava väärtuse.

60. Riigi maksuameti juhataja, Poola ja Saksamaa valitsus ning komisjon nõustuvad, et käibemaksu tuleks nõuda mitte *kättesaadud summalt*, vaid *kasuminormilt*.[27] Ent seejuures lahknevad seisukohad, kuidas tuleks see kasuminorm ettemakse kättesaamise hetkel kindlaks määrata.

23 Täpsemalt käesoleva ettepaneku punktid 30–33.

24 Vt sellega seoses kohtujurist Léger' ettepanek kohtuasjas MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 79): „Ühtlasi, kui kuuenda direktiivi artikli 26 eesmärk on kohandada käibemaksu valdkonnas 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, ei sea eesmärgiks lihtsustada üldises käibemaksusüsteemis toimivaid raamatupidamisnõudeid." Vt samuti 19. juuni 2003. aasta kohtuotsus First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punkt 25).

25 Kui puuduvad käibemaksudirektiivi artikli 66 punktide a–c alusel kehtestatud riigisisesed eeskirjad.

26 Euroopa Kohus leidis, et „[…] käibemaksustamise valdkonnas tegutsevad maksukohustuslased riigile maksu kogujatena", ning ta on pidanud põhjendatuks kuuenda direktiivi sätteid, mis olid mõeldud ära hoidma „suurte rahasummade kogunemist maksukohustuslaste kätte maksustamisperioodil". 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

27 See on samuti Skarpa (alternatiivne) seisukoht, koos selge tingimusega, mis tuleneb tema pakutud vastusest esimesele küsimusele, et käibemaksudirektiivi artiklit 65 ei saa kohaldada ning et käibemaks muutub sissenõutavaks alles siis, kui kasuminorm on teada.

61. Riigi maksuameti juhataja pakub, et kasuminorm tuleks ettemakse kättesaamise hetkel kindlaks määrata *eeldatavate* kulude alusel. Hiljem tuleb teha vajalikud parandused teenuse osutamise perioodi maksudeklaratsioonis. Samamoodi väidab Poola valitsus, et kasuminormi kindlaksmääramiseks ettemakse saamise ajal peaks Skarpa kasutama „funktsionaalset lähenemist“ ning lähtuma *eeldatavatest* kuludest.

62. Kohtuistungil toetas Saksamaa valitsus (osaliselt) sarnast seisukohta. Ta väitis, et kasuminormi kindlaksmääramiseks peavad asjaomased kulud olema juba tekkinud kulud ning eeldatavad (ettenähtavad) kulud. Selle valitsuse sõnul tuleks just nii aru saada käibemaksudirektiivi artikli 308 lausest „reisibüroo jaoks […] tegelik maksumus“.

63. Komisjon leiab, et kasuminormi kindlaksmääramise eesmärgil eeldatavate kulude arvessevõtmine ettemaksete saamise ajal oleks vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 308 sõnastusega. Selles sättes viidatakse reisibüroo jaoks „tegelikule maksumusele“.[28] Seega saab ettemakse saamisel kasuminormi kindlaksmääramiseks tugineda ainult kuni selle makse saamiseni tekkinud kuludele. Komisjoni seisukoht vastab ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu pakutule.

64. Nagu kohtuistungil täpsemalt arutati, eksisteerib sisuliselt viis erinevat võimalust, kuidas teoreetiliselt läheneda kasuminormi arvutamisele ning neil asjaoludel kulude arvessevõtmisele.

i) Käibemaksudirektiivi artikkel 65 ei ole kohaldatav. Ettemakse saamisel käibemaksu tasumist ei nõuta ning kasuminormile tuginetakse käibemaksu arvutamisel siis, kui see on lõplikult teada (Skarpa seisukoht).

ii) Käibemaksu tuleb tasuda (kasuminormi asemel) saadud ettemakse summalt. See kujutaks endast käibemaksudirektiivi artikli 65 sõnasõnalist kohaldamist.

iii) Käibemaksu tuleb tasuda kasuminormilt, mis saadakse ettemaksena saadud summast asjaomase tehingu *eeldatavate kulude proportsionaalse osa* lahutamisel. See proportsionaalne osa vastab saadud summa osakaalule teenuse koguhinnast (riigi maksuameti juhataja ja Poola valitsuse seisukoht).

iv) Käibemaksu tuleb tasuda kasuminormilt, aga kasuminorm tuleb kindlaks teha ettemakse saamisel, lahutades tegelikud kulud, see tähendab kulud, mis olid reisibürool tegelikult tekkinud kuni ettemakse saamiseni (komisjoni ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukoht).

v) Käibemaksu tuleb tasuda kasuminormilt, mis samuti tuvastatakse ettemakse saamisel, võttes seejuures arvesse reisibürool tekkinud kulusid kuni ettemakse saamiseni *ja* eeldatavaid kulusid, kui kõik need eeldatavad kulud ei ole tekkinud (Saksamaa valitsuse seisukoht).

65. Pelk nende (vähemalt teoreetiliselt mõeldavate) võimaluste loetlemine näitab selgelt, et vastus ei ole sugugi selge. Ent mõned neist variantidest on siiski probleemsemad kui teised.

66. Põhjustel, mida ma juba üksikasjalikult kaalusin vastuseks esimesele küsimusele,[29] ei ole esimest seisukohta, mida pooldab Skarpa, lihtsalt võimalik aktsepteerida, ilma et see moonutaks veelgi kogu käibemaksu kogumise süsteemi. Ning kui lähtuda sellest lähenemisest, siis miks piirduda artiklitega 65 ja 63. Tõenäoliselt leiduks teisigi käibemaksudirektiivi (üld)sätteid, mida võiks „ideaalselt“ samuti kohandada, et toetada konkreetse valdkonna spetsiifilisi vajadusi (mis on objektiivselt kahtlemata täiesti põhjendatud). Ent just see on libe tee, mida Euroopa Kohus on püüdnud vältida.

28 Mõnes teises keeleversioonis on see sõnastatud kui „coût effectif supporté par l'agence de voyages“ (prantsuse keeles); „tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen“ (saksa keeles); „faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży“ (poola keeles); „skutečné náklady cestovní kanceláře“ (tšehhi keeles); „coste efectivo soportado por la agencia de viaje“ (hispaania keeles).

29 Vt käesoleva ettepaneku punktid 39–57.

67. Eespool juba selgitatud põhjustel[30] ei või teise võimalusega samuti nõustuda. Tõsi, käibemaksudirektiivi artikli 65 kohaselt „muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning *saadud summalt*“.[31] Ent selline seisukoht tooks juba oma määratluse kohaselt kaasa (eelduslikult ajutiselt) ebaproportsionaalse tulemuse, kuna niisugune maksustatav väärtus oleks kõrgem kui hiljem kindlaksmääratav maksustatav väärtus. Leian samuti sel põhjusel, et artikli 65 viidet „saadud summale“ tuleb mõista kui osundust üldreeglile, mille kohaselt on maksustatavaks väärtuseks „kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja […] on saanud või saab“. See on nii sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 73.[32] Konkreetsemalt olen käesolevas asjas seisukohal, et mõistet „saadud summalt“ käibemaksudirektiivi artiklis 65 tuleb mõista nii, et see viitab *saadud maksustatavale väärtusele*. See maksustatav väärtus on käibemaksudirektiivi artikli 308 erinormi kohaselt kasuminorm. See erinorm „ühendatakse“ nii „saadud summale“ viitava käibemaksudirektiivi artikli 65 loogikaga.

68. Olen teadlik, et neljas ja viies võimalus järgivad täpsemalt käibemaksudirektiivi artikli 308 sõnastust. Ent ma kardan, et just seetõttu ületavad nad joone, mille juures niigi keerukas raamatupidamine ja käibemaksudeklaratsioonide esitamine muutub „võimatuks missiooniks“. Nende võimaluste kohaselt nõutakse sisuliselt, et kõik *tegelikud* tekkinud kulud jagataks *ükshaaval korduvalt ja erinevalt* iga kord, kui saadakse üksik ettemakse.

69. See näib aga mitmelgi põhjusel olevat tõepoolest lihtsalt võimatu. Esiteks ostetakse terve rida teenuseid hulgi (majutus ja transport), aga nendega seotud üksikteenused müüakse maha ükshaaval. Kui see on nii, siis ei ole iga tehinguga (iga teenusega) seotud üldiste kulude osakaal ettemakse saamise ajal tõenäoliselt teada, eriti kuna müüdud üksikteenuste hulk muutub aja jooksul tõenäoliselt märkimisväärselt. Teiseks ei ole mulle selge, kuidas seostada selliste suurel hulgal ostetud teenuste tegelikud kulud üksikteenustega. Kolmandaks muutub see veelgi keerukamaks, kui ettemakse ei ole 100% hinnast, vaid selle teatav osa, näiteks 10%, 30% või 50%.

70. Kui lõppolukord ei ole teada, tooks kõigil neil juhtudel, kus on tehtud kas siis vaid osa maksetest (ostetud vaid osad kohad suuremast pakettreisist) ja/või isegi nendegi puhul tasutud vaid osa hinnast (30% või 50%), tegelike kulude mahaarvamine kaasa negatiivse saldo. Ehk teisisõnu võivad tegelikud kulud, see tähendab tegelikult tasutud kulud, mingil ajahetkel moodustada 100% kõikidest kuludest, samas kui ettemakse võib moodustada vaid 10% teenuse hinnast. Mulle ei ole selge, kuidas tuleks seda hiljem parandada ning kas selline „ajutine kahjum“ tuleks ka sellisena deklareerida.

71. Seega näib mulle praktilistel põhjustel, et sellist keerukust arvestades on kokkuvõttes võimalik parimal juhul anda vaid (teadlik) prognoos tegelike kulude võimaliku taseme kohta. Ainus erinevus oleks see, et reisibüroolt nõutaks sellise hinnangu andmist Sisyphose kannatlikkusega ikka ja jälle iga kord, kui ta saab järjekordse ettemakse.

72. Samal ajal näib, nagu eespool juba selgitati ja kohtuistungil kinnitati, et teadlikul reisibürool on üsna hea arusaam seoses konkreetse tehinguga tekkivatest kuludest ja saavutatavast kasuminormist.

30 Käesoleva ettepaneku punktid 37–38.

31 Kohtujuristi kursiiv.

32 „Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused“. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on üldnormide kohaselt lõplikuks maksustatavaks väärtuseks tegelikult saadud tasu, vt nt (seoses kaubatarnetega) 29. mai 2001. aasta kohtuotsus Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

73. Kõik need kaalutlused panevad mind järeldama, et kõige mõistlikum ja kõige vähem koormav on kolmas võimalus, mille pakkusid välja riigi maksuameti juhataja ja Poola valitsus. See seisukoht on minu meelest mõistlikus tasakaalus riigi maksuhalduri ja maksukohustuslaste huvide vahel, jäädes samal ajal võimalikkuse piiresse. See lähenemine ei pane üht poolt võrreldes teisega ülemäära soodsamasse olukorda. Seda sellepärast, et selle puhul ei teki ühelgi ajahetkel kummalgi „liiga palju raha“ võrreldes sellega, millele neil lõppkokkuvõttes õigus oleks.

74. Seda loogikat illustreerib hästi riigi maksuameti juhataja poolt kohtuistungil esitatud näide. Kui teenuste hind on näiteks 1000 Poola zlotti ja prognoositav kasuminorm sellest 20% (200 Poola zlotti) ning klient teeb ettemakse 500 Poola zlotti, siis peaks ettemakse saamise ajal arvesse võetav kasuminorm olema 100 Poola zlotti. Sellest summast – 100 Poola zlotti – tuleb arvutada käibemaks, mis tuleb ka tasuda sellel etapil ning mida võib seejärel vajaduse korral ja lõplikult kohandada siis, kui saab teatavaks lõplik kasuminorm.

75. Lisaks tagab see mõistliku tasakaalu, kuivõrd tasumisele kuuluvat maksu ei makstaks ülemäära palju ega ka ülemäära vähe, ning võimaldab mõistlikult hallata raamatupidamist, järgides ühtlasi Euroopa Kohtu varasemat seisukohta (kohtuotsustes komisjon *vs*. Hispaania [33] ja komisjon *vs*. Saksamaa [34]), et kasuminorm tuleb kindlaks määrata seoses iga tehinguga ning mitte „üldiselt“ perioodi kohta. Samas tuleks iga üksiku tehingu (reisibüroo poolt osutatud iga teenuse tähenduses) kulusid arvutada ainult kaks korda. Seda tuleks teha kõigepealt algse prognoosina enne teenuse hinna määramist ja teenuse turustamist prognoositavate kulude arvutamiseks ning seejärel kõige lõpus, kui kõik kulud ja täpne kasuminorm on teada.

76. Seetõttu järeldan eelnevat arvesse võttes, et käibemaks tuleb arvutada lähtudes kasuminormist, mis saadakse ettemaksena saadud summast asjaomase tehingu eeldatavate kulude proportsionaalse osa lahutamisel.

77. Siinkohal oleks vaja esitada ka lõppmärkus. Olen vägagi teadlik, et siinpakutud lahendus ei ole ideaalne. Ent äärmuslike seisukohtade elimineerimise teel saaduna näib ta olevat kõikide asjaomaste osapoolte jaoks kõige vähem koormav ja tülikas, jäädes samas mõistlikult kehtivate eeskirjade kohtuliku tõlgenduse piiresse.

78. Reisibüroode käibemaksukohustusega seotud raskused tulenevad ajalisest vahest, mis tekib ühelt poolt tasusumma laekumise ja teiselt poolt kulude tekkimise vahel. Neil asjaoludel on kasuminormi arvutamine üsna keerukas toiming, nagu nähtub liikmesriikide kogemustest. Mõned liikmesriigid on lahendanud need raskused määrates teatavaks perioodiks kindlaks kindla määraga kasuminormi. [35] Lisaks esitati 2002. aastal ettepanek, mille eesmärk on kehtestada kasuminormi arvutamiseks üldine määr. [36] Sellest loobuti siiski 2014. aastal. Lisaks näib see lähenemine pärast Euroopa Kohtu otsuseid komisjon *vs*. Hispaania [37] ja komisjon *vs*. Saksamaa [38] problemaatiline.

33 26. septembri 2013. aasta kohtuotsus (C-189/11, EU:C:2013:587, punktid 101–104).

34 8. veebruari 2018. aasta kohtuotsus (C-380/16, ei avaldata, EU:C:2018:76, punktid 87–92).

35 Erinevaid riigisiseseid lähenemisi on kirjeldatud, nagu Skarpa kohtuistungil asjakohaselt viitas, komisjonile koostatud raportis pealkirjaga „Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform“, lõpparuanne, TAXUD/2016/AO-05, detsember 2017 (loetav veebis Euroopa Komisjoni veebisaidil). Selles raportis öeldakse, et umbes 14 liikmesriiki on ette näinud sellise võimaluse.

36 8. veebruari 2002. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses reisibüroode erikorraga (KOM(2002) 64 (lõplik), EÜT 2002, C 126E, lk 390). Samamoodi leidis käibemaksukomitee, et on aktsepteeritav kasutada üldist arvestust: „Komitee leidis samuti, et reisibüroode suhtes kohaldatav kasuminormi maksustamise põhimõte ei välista kõikide tehingute kasuminormi kindlaksmääramist konkreetsel perioodil sama valemi alusel.“ (4. ja 5. juulil 1984. aastal toimunud 17. kohtumise alusel koostatud suunised, XV/243/84). Vt dokument „Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee (Up until 2 July 2018)“, mis on kättesaadav https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 Vt 26. septembri 2013. aasta kohtuotsus (C-189/11, EU:C:2013:587, punktid 101–104).

38 8. veebruari 2018. aasta kohtuotsus (C-380/16, ei avaldata, EU:C:2018:76, punktid 87–92).

79. Sellist (juba niigi) keerukat raamistikku arvestades olen nõus Saksamaa valitsuse üldise ettepanekuga, et soovitatav on lahendus, mis tekitab pigem vähem kui rohkem täiendavaid raskusi. On teataval määral iroonilinegi, et kõik pooled ja huvitatud isikud ütlesid kohtuistungil, et erikorrad kehtestati süsteemi lihtsustamiseks, olles samas reljeefselt erinevatel seisukohtadel selle suhtes, mida selline lihtsustamine peaks konkreetselt reisibüroode erikorra puhul tähendama. Võttes arvesse sellist märkimisväärset *lihtsustamise mitmekesisust* on minu meelest targem jätta täiendavad lihtsustavad sammud selles suhtes liidu seadusandjale ja/või liidu õigusega ette nähtud piires riikide seadusandjatele.

V. Ettepanek

80. Eeltoodu alusel soovitan Euroopa Kohtul vastata Naczelny Sąd Administracyjnyle (Poola kõrgeim halduskohus) järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt muutub käibemaks turismiteenuseid osutava ja direktiivi 2006/112/EÜ artiklite 306–310 kohaselt reisibüroode erikorra alusel maksustatava maksukohustuslase poolt saadavalt ettemakselt sissenõutavaks sama direktiivi artiklis 65 sätestatud ajal, see tähendab asjaomase ettemakse kättesaamisel.

2. Sel hetkel tuleb käibemaksusumma arvutada lähtudes kasuminormist, mis saadakse ettemaksena saadud summast asjaomase tehingu *eeldatavate kulude proportsionaalse osa* lahutamisel.