

Downloaded via the EU tax law app / web

Kohtuasjas C-200/04

Finanzamt Heidelberg

*versus*

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(Bundesfinanzhof'i eelotsusetaotlus)

Kuues käibemaksudirektiiv – Reisibüroode ja reisikorraldajate erikord – Artikli 26 lõige 1 – Kohaldamisala – Pakettreis, mis hõlmab nii vedu sihtriiki ja/või sihtkohas viibimist kui keeleõpet – Põhiteenus ja kõrvalteenus – Mõiste – Direktiiv 90/314/EMÜ reisipakettide, puhkusepakettide ja ekskursionipakettide kohta

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Reisibüroode erikord – Kohaldamisala – Muud ettevõtjad, kes ei ole reisibürood ja kes pakuvad keelereiside ja välismaal toimuvate õpingute korraldamise teenust – Hõlmamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikkel 26)

Vastavalt kohtupraktikale kehtivad reisibüroode ja turismiringreiside korraldajate selle erikorra sisseseadmise põhjused, mis on ette nähtud direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artiklis 26, ka juhul, kui ettevõtja ei ole reisibüroo ega turismiringreiside korraldaja nende sõnadele üldiselt omistatavas tähenduses, kuid teeb identseid tehinguid muu tegevuse raames. Sellegipoolest puudub alus ettevõtja maksustamiseks nimetatud artikli kohaselt, kui kolmandate isikute reisiteenused, mida ta kasutab nende tehingutega tavaliselt seotud teenuste pakkumiseks, jäävad kõigest põhiteenuste kõrvalteenusteks.

Siiski, kui ettevõtja pakub oma klientidele lisaks klientide keeleõppe ja keelealase haridusega seotud teenustele tavapäraselt ka reisiteenuseid – nagu vedu sihtriiki ja/või seal viibimine –, mille osutamine mõjutab tuntuvalt väljakujunenud summaarhinda, ei saa nende osutamist pidada kõigest kõrvalteenuste osutamiseks. Tegelikult ei moodusta sellised teenused lihtsalt marginaalset osa, võrreldes summaga, mis vastab selle ettevõtja poolt oma klientidele pakutava keeleõppe ja keelealase haridusega seotud teenusele.

Neil asjaoludel tuleb kuuenda direktiivi artiklit 26 tõlgendada nii, et seda kohaldatakse ettevõtja suhtes, kes pakub teenuseid, mis seisnevad keelereiside ja välismaal toimuvate õpingute korraldamises, ja kes summaarhinna eest pakub enda nimel oma klientidele kolme- kuni kümnekuulist välismaal viibimise võimalust, kasutades selleks teiste maksukohustuslaste teenuseid.

(vt punktid 22, 24, 27–29, 48 ja resolutiivosa)

## EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

13. oktoober 2005(\*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Reisibüroode ja reisikorraldajate erikord – Artikli 26 lõige 1 – Kohaldamisala – Pakettreis, mis hõlmab nii vedu sihtriiki ja/või sihtkohas viibimist kui keeleõpet – Põhiteenus ja kõrvalteenus – Mõiste – Direktiiv 90/314/EMÜ reisipakettide, puhkusepakettide ja ekskursioonipakettide kohta

Kohtuasjas C-200/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel 18. märtsil 2004 Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. mail 2004, menetluses

### **Finanzamt Heidelberg**

*versus*

### **ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud R. Silva de Lapuerta, R. Schintgen, P. K?ris ja G. Arestis (ettekandja),

kohtujurist: M. Poiares Maduro,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 28. aprilli 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, esindajad: H.-J. Philipp ja *Wirtschaftsprüfer Steuerberater* R. Binder, keda abistas *Rechtsanwalt* G. Wegscheider,
- Saksamaa valitsus, esindajad: A. Tiemann ja C. Schulze-Bahr,
- Kreeka valitsus, esindajad: S. Spyropoulos ja D. Kalogiros ning M. Tassopoulou,
- Küprose valitsus, esindaja: E. Simeonidou,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja K. Gross,

olles 16. juuni 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; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 26 tõlgendamist.

2 Nimetatud eelotsusetaotlus esitati Finanzamt Heidelberg'i (edaspidi „Finanzamt“) ja iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (edaspidi „iSt“) vahelise kohtuvaidluse raames, mille esemeks on lisandunud väärtuse maksu (edaspidi „käibemaks“) tasumine pärast pädeva asutuse poolt nimetatud äriühingu 1995.–1997. aasta käibe kontrollimist.

## Õiguslik raamistik

### *Ühenduse õigusnormid*

3 Kuuenda direktiivi X jaotise maksuvabastusi käsitlev artikkel 13 pealkirjaga „Maksuvabastus riigi territooriumil“ on sõnastatud järgmiselt:

„A. *Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul*

1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, sh nendega otseselt seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad nimetatud eesmärkidel tegutsevad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonid;

[...]”

4 Kuuenda direktiivi XIV jaotis pealkirjaga „Eriskeemid“ [mõiste „eriskeem“ asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „erikord“] sisaldab artiklit 26, mille pealkiri on „Reisibüroode erikord“ ning mille lõigetes 1 ja 3 nähakse ette, et:

„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.

[...]

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.”

5 Nõukogu 13. juuni 1990. aasta direktiivi 90/314/EMÜ reisipakettide, puhkusepakettide ja ekskursioonipakettide kohta (EÜT L 158, lk 59; ELT eriväljaanne 13/10, lk 132) artikli 1 kohaselt on direktiivi eesmärgiks „ühenduse territooriumil müüdavaid või müügi pakutavaid paketteise käsitlevate liikmesriikide õigus- ja haldusnormide ühtlustamine”.

6 Nimetatud direktiivi artikli 2 määratluse kohaselt on pakettreis „vähemalt kahe järgmise

teenuse valmiskombinatsioon, mida müüakse või pakutakse müügiks summaarhinnaga, kui teenus hõlmab pikemat ajavahemikku kui 24 tundi või sisaldab öist majutust:

- a) vedu;
- b) majutus;
- c) muud turismiteenused, mis pole seotud veo ega majutusega ja mis moodustavad pakettreisi olulise osa.”

### *Siseriiklikud õigusnormid*

7 Põhikohtuasjas kohaldatavateks siseriiklikeks õigusnormideks on 1993. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) (BGBl. 1993 I, lk 565, edaspidi „UStG 1993”) paragrahvi 4 lõige 23 ja paragrahv 25.

8 Nimetatud seaduse paragrahvi 4 lõige 23 näeb ette, et maksust on vabastatud majutus, toitlustus ja muud tavapärased sooritusel natuuras, mida peamiselt noori kasvatuse, väljaõppe, täiendkoolituse või imikuhoolduse eesmärgil vastuvõtavad isikud või asutused osutavad enda juures majutamise käigus, niivõrd kui neid teenuseid osutatakse noortele või isikutele, kes on nende kasvatuse, väljaõppe, täiendõppe või hoolduse eest vastutavad.

9 Reisisiteenuste maksustamist käsitlev UStG 1993 paragrahv 25 sätestab:

„1. Järgnevat sätteid kohaldatakse ettevõtja poolt osutatavatele reisisiteenustele, mis ei ole suunatud tellija ettevõttele, tingimusel et seda tehes tegutseb ettevõtja suhtes tellijaga iseenda nimel ja et ta kasutab kolmandate isikute reisisiteenuseid. Ettevõtja osutatav teenus peab olema kirjeldatud muu teenusena. Kui ettevõtja osutab tellijale reisi käigus mitmeid seda liiki teenuseid, tuleb neid käsitleda üheainsa muu teenusena. Muu teenuse osutamise koht määratakse kindlaks vastavalt paragrahvi 3a lõikele 1. Kolmandate isikute reisisiteenused vastavad kolmandate isikute tarnetele ja muudele teenustele, mis on osutatud otse reisijatele.

2. Muu teenus on maksust vabastatud niivõrd, kuivõrd sellega seotud kolmandate isikute reisisiteenuseid osutatakse kolmanda riigi territooriumil. [...]

3. Muu teenuse väärtus vastab tellija poolt teenuse saamiseks tasutud summa ja selle summa vahele, mida ettevõtja maksab kolmandate isikute reisisiteenuste eest. [...]

4. Erandina paragrahvi 15 lõikest 1 ei ole ettevõtjal õigust kolmandate isikute reisisiteenuste eest tema arvele eraldi tasutud maksusummasid sisendkäibemaksuna maha arvata. Muus osas kehtib paragrahvis 15 sätestatu. [...]

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

10 ISt on Saksa õiguse alusel asutatud piiratud vastutusega äriühing. Oma tegevuse raames pakub ta oma klientidele eelkõige programme nimetustega „High-School” ja „College”.

11 Programm „High-School” on suunatud õpilastele vanuses 15–18 aastat, kes soovivad minna kolme-, viie- või kümnekuuliseks perioodiks välismaale, eriti ingliskeelsetesse riikidesse *high school*i või muusse sarnasesse kooli. Kandidaadid, kes soovivad taolises programmis osaleda, esitavad oma kandidatuuri iStile, kes pärast nendega vestlemist otsustab nende vastuvõtmise. Valituks osutunud isikutele peab iSt tagama õppekoha valitud *high school*is.

12 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et kuna programmi „High-School” viiakse läbi Ameerika

Ühendriikides, võõrustab õpilast sealviibimise ajal vahetusperekond, mis on välja valitud koostöös kohaliku partnerorganisatsiooniga, kes töötab koos iStiga. Selle organisatsiooni määratud isik on õpilase kontaktisik kohas, kus paiknevad *high school* ja vahetusperekonna elukoht. Sama organisatsiooni vahendusel võib õpilane koos teiste õpilasvahetuses osalevate õpilastega minna ka bussi- või lennureisile, et külastada vastuvõtvat riiki.

13 Neil tingimustel iSti pakutav reisipakett hõlmab nii koos giidiga edasi-tagasi lendu Ameerika Ühendriikidesse algusega Frankfurdist Maini ääres, Saksamaa-siseseid ühenduslende, Ameerika Ühendriikide siseseid edasi-tagasi ühenduslende kuni sihtkohani, majutust ja toitlustust vahetusperekonnas, õppetööd valitud *high school*is, partnerorganisatsiooni ja selle kohalike koostööpartnerite poolt õpilase oma vastutusele võtmist tema sihtkohas viibimise ajal, eelnevat kokkusaamist ja ettevalmistusmaterjale, kui ka reisi tühistamise kindlustust.

14 Õpilastele ja üliõpilastele suunatud programmi „College” puhul on partnerorganisatsiooni kohustuseks maksta oma teenuste eest iStilt saadud vahenditest valitud *college*’i õppemaks, hoolitseda, et selles *college*’is osalejatele oleks kohti ja et osalejad võetaks vastu ühe- kuni kolmetrimestriliseks perioodiks. Osalejaid, kes broneerivad oma lennud ise, ei majutata ega toitlustata mitte vastuvõtvas perekonnas, vaid valitud *college*’is.

15 Olles kõigepealt kvalifitseerinud iSti tehtud tehingud UStG 1993 paragrahvi 25 hõlmatud reisitehinguteks, leidis Finanzamt seejärel, et tegelikult on tegemist hariduse või väljaõppega seotud teenustega, mis tuleb maksust vabastada selle seaduse paragrahvi 23 lõike 4 alusel. Kuna osutatud teenused kvalifitseeriti maksuvabadeks tehinguteks, mille puhul mingisugune käibemaksu mahaarvamine ei ole võimalik, vähendas Finanzamt nimetatud äriühingu poolt aastatel 1995–1997 deklareeritud käibemaksusumma ülejääki.

16 ISt esitas selle otsuse peale pädevale Finanzgerichtile kaebuse, nõudes sisendkäibemaksu suurendamist kolme kõnealuse aasta osas. Finanzgericht rahuldaski oma otsusega iSti nõude, leides, et osutatud teenused on reisiteenused UStG 1993 paragrahvi 25 tähenduses ja et sama seaduse paragrahvi 23 lõike 4 ei kuulu kohaldamisele.

17 Finanzamt esitas apellatsioonkaebuse (*Revision*) Bundesfinanzhofile, kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas reisibüroode erikorda, mis on sätestatud direktiivi 77/388 [...] artiklis 26, kohaldatakse ka nende ettevõtjate tehingute suhtes, kes korraldavad programme „High-School” ja „College”, mille raames viibitakse välismaal kolm kuni kümme kuud, mida nimetatud korraldaja pakub enda nimel ning mille läbiviimiseks kasutab ta teiste maksukohustuslaste teenuseid?”

### **Eelotsuse küsimus**

18 Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuuenda direktiivi artikli 26 lõike 1 kohaldamise tingimused on täidetud ettevõtja puhul, kes pakub oma klientidele teatava summaarhinna eest programme nimetustega „High-School” ja „College”, mis hõlmavad eelkõige keelekümblust välismaal kolme kuni kümne kuu jooksul.

19 Esitatud küsimusele vastamiseks tuleb uurida, kas selline äriühing nagu iSt tegutseb enda nimel ja kas ta vastab sellise ettevõtja tunnustele, kellele kohaldatakse reisibüroode erikorda, ning kas ta kasutab oma tehingute tegemiseks teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid.

20 Esiteks, väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on sellise siseriikliku kohtu pädevuses, kelle poole on pöördutud kuuenda direktiivi artikli 26 kohaldamise vaidluses, uurida, kas antud asja asjaolude, iseäranis asjassepuutuva ettevõtja lepinguliste kohustuste iseloomu tõttu on kõnealune

tingimus täidetud või mitte (vt selle kohta 12. novembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C?163/91: Van Ginkel (EKL 1992, lk I-5723, punkt 21). Teisalt, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, on selge, et põhikohtasja hageja ei tegutse esindajana tehingutes, mida kõnealuses otsuses peamiselt käsitletakse.

21 Teiseks, käsitledes kuuenda direktiivi artiklile 26 vastava „ettevõtja” tunnuseid, tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt iseloomustab reisibüroode ja turismiringreiside korraldajate poolt pakutavaid teenuseid asjaolu, et enamasti koosnevad need paljudest, muu hulgas veo ja majutusega seotud teenustest, mida osutatakse nii selle liikmesriigi territooriumil, kus on kõnealuse ettevõtja asukoht või püsiv tegevuskoht, kui väljaspool seda. Maksustamise kohta, maksustatavat summat ja sisendkäibemaksu mahaarvamist puudutavate ühenduse õigusnormide kohaldamine oleks osutatavate teenuste arvukuse ja nende osutamiskoha tõttu nende ettevõtjate jaoks seotud praktiliste raskustega, mis takistaksid ettevõtjate tegevust. Selleks et kohandada kohaldatavaid õigusnorme vastavalt kõnealuse tegevusala eriomasele iseloomule, on ühenduse seadusandja kuuenda direktiivi artikli 26 lõigetes 2, 3 ja 4 kehtestanud käibemaksu erikorra (vt eespool viidatud kohtuotsus Van Ginkel, punktid 13–15; 22. oktoobri 1998. aasta otsus ühendatud kohtuasjades C?308/96 ja C?94/97: Madgett ja Baldwin, EKL 1998, lk I-6229, punkt 18, ja 19. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C?149/01: First Choice Holidays, EKL 2003, lk I-6289, punktid 23 ja 24).

22 Sellega seoses on Euroopa Kohus leidnud, et reisibüroode ja turismiringreiside korraldajate erikorra sisseseadmise põhjused kehtivad ka juhul, kui ettevõtja ei ole reisibüroo ega turismiringreiside korraldaja nende sõnadele üldiselt omistatavas tähenduses, kuid teeb identseid tehinguid muu tegevuse raames. Kokkuvõttes oleks sellise tõlgenduse tulemus, mis piiritleb kuuenda direktiivi artikli 26 kohaldamisala ainult reisibüroodest ja turismiringreiside korraldajatest ettevõtjatega nende sõnadele üldiselt omistatavas tähenduses, see, et identsetele teenustele kohaldataks erinevaid sätteid, lähtudes ettevõtja formaalsetest tunnustest (eespool viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punktid 20 ja 21).

23 Põhikohtuasjas on selge, et iSt ei ole reisibüroo ega turismiringreiside korraldaja nende sõnadele üldiselt omistatavas tähenduses. Sellegipoolest tuleb kindlaks teha, kas see äriühing teeb sellise büroo või korraldajaga identseid tehinguid.

24 Tuleb asuda seisukohale, et programmidega „High-School” ja „College” seotud tegevuse raames teeb iSt tehinguid, mis on identsed või vähemalt sarnased reisibüroo või turismiringreiside korraldaja tehingutega. Ta pakub teenuseid, mis on seotud tema klientide vedamisega lennukiga ja/või viibimisega sihtriigis, ning seda tüüpi tegevusega tavaliselt seotud teenuste pakkumiseks kasutab ta teisi maksukohustuslasi kuuenda direktiivi artikli 26 tähenduses: nimelt kohalikke partnerorganisatsioone ja lennukompaniisid.

25 Neil tingimustel tuleb kindlaks teha, kas iSti tehtavate tehingute korral, mille jaoks ta kasutab teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid, tuleb teda nimetatud artikli 26 alusel käibemaksuga maksustada.

26 Ei ole välistatud, et ettevõtjad, kes pakuvad reisidega tavapäraselt seotud teenuseid, on sunnitud kasutama kolmandate isikute reise teenuseid, mis moodustavad summaarhinnast vähem tähtsa osa, võrreldes nende ettevõtjate teiste teenustega. Need kolmandatelt isikutelt omandatud teenused ei ole klientide jaoks eesmärk omaette, vaid viis, kuidas selle ettevõtja teenuseid parimatel tingimustel kasutada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 24).

27 Tuleb asuda seisukohale, et neil tingimustel jäävad kolmandatelt isikutelt saadud teenused kõigest põhiteenuste kõrvalteenusteks ja puudub alus ettevõtja maksustamiseks kuuenda direktiivi

artikli 26 kohaselt (vt eespool viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 25).

28 Siiski tuleb sellega seoses märkida, et kui iSti-sugune ettevõtja pakub oma klientidele lisaks klientide keeleõppe ja keelealase haridusega seotud teenustele tavapäraselt ka reisiteenuseid – nagu vedu sihtriiki ja/või seal viibimine – mille osutamine mõjutab tuntuvalt väljakujunenud summaarhinda, ei saa nende osutamist pidada kõigest kõrvalteenuste osutamiseks. Tegelikult, nagu tuleneb ka eelotsusetaotlusest, ei moodusta kõnealused teenused lihtsalt marginaalset osa, võrreldes summaga, mis vastab iSti poolt oma klientidele pakutava keeleõppe ja keelealase haridusega seotud teenusele.

29 Neil tingimustel tuleb kuuenda direktiivi artiklit 26 tõlgendada nii, et seda kohaldatakse iSti-sugusele ettevõtjale, kes summaarhinna eest pakub oma klientidele lisaks viimaste keeleõppe ja keelealase haridusega seotud teenustele kolmandatelt maksukohustuslastelt saadud teenuseid, nagu vedu sihtriiki ja/või seal viibimine.

30 Sellest hoolimata on teatavad liikmesriigid, kes on oma märkused Euroopa Kohtule esitanud, selle kohaldamise vaidlustanud põhjusel, et iSti tehtud tehingud ei kuulu mingil viisil kõnealuse artikliga hõlmatud tehingute hulka.

31 Esiteks on kuuenda direktiivi artikli 26 kohaldamise vaidlustanud Saksamaa valitsus, põhjusel et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei kujuta reise, mis seisnevad umbes ühe semestri või ühe aasta pikkuse kestusega õpilasvahetuses, mille eesmärk on õpilase käimine vastuvõtumaa koolis selleks, et ta õpiks tundma selle maa rahvast ja kultuuri ning mille jooksul elab õpilane vabatahtlikus vahetusperekonnas, mille liige ta sel ajal on, endast reise direktiivi 90/314 tähenduses (11. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-237/97: AFS Intercultural Programs Finland (EKL 1999, lk I-825, punkt 34). Sellega seoses on Küprose valitsus lisanud, et võttes arvesse iSti tehtavate tehingute iseloomu tervikuna, koosneb pakutav põhiteenus võimalusest saada keeleõpet ja see teenus ei saa kuuluda tavapäraste reisiteenuste hulka kuuenda direktiivi artikli 26 tähenduses.

32 Oma argumentidega väidavad Saksamaa ja Küprose valitsus sisuliselt, et iSti pakutav keelekümbel programmi „High-School” ja „College” raames ei kuulu mõiste „reis” alla kuuenda direktiivi artikli 26 tähenduses.

33 Sellega seoses, lisaks asjaolule, et Euroopa Kohtu hinnang eespool viidatud kohtuasjas AFS Intercultural Programs Finland ei puudutanud kuuenda direktiivi kohaldamisega seotud küsimust, tuleb märkida, et nimetatud otsuses tehtud tähelepanekutel ei ole mingit puutumust selle direktiivi artikli 26 kohaldamisega.

34 On kahtlemata tõsi, et kõnealune artikkel ei sisalda reisi mõiste määratlust. Kuid selle artikli kohaldamiseks ei ole ilmtingimata vajalik eelnevalt täpsustada reise koostisosi. Tegelikult on see säte kohaldatav tingimusel, et asjaomane ettevõtja vastab reisibüroode erikorra ettevõtja tunnustele, et ta tegutseb enda nimel ja et ta kasutab oma tehingute jaoks teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid. Täpsemalt, tehingute jaoks, mille korral tuleb ettevõtjat maksustada kuuenda direktiivi artikli 26 alusel, on ainsaks antud artiklit kohaldada võimaldavaks kriteeriumiks see, mis põhineb reisiteenuse olemusest – st kas tegemist on põhi- või kõrvalteenusega – tuleneval eristusel.

35 Lisaks, kui järgida sellega seoses esitatud märkusi, eelkõige Saksamaa valitsuse märkusi, tuleks kuuenda direktiivi artiklit 26 kohaldada nii lähtuvalt pakutava reisi eesmärgist kui sihtriigis viibimise kestusest. Sellise tõlgenduse tagajärjel seatakse nimetatud sätte võimalikule kohaldamisele üks lisatingimus.

36 Miski aga ei võimalda teha järeldust, et ühenduse seadusandja eesmärk oli seada nimetatud artikli kohaldamisala sõltuvusse kahe mainitud asjaolu koos või eraldi esinemisest, nimelt reisi eesmärgist ja sihtriigis viibimise kestusest. Vastupidine järeldus tooks kaasa ohu piirata märkimisväärselt nimetatud artikli reguleerimisulatust ja oleks vastuolus selles kehtestatud erikorraga.

37 Lisaks on ilmne, et sellise lisatingimuse seadmine kuuenda direktiivi artikli 26 rakendamisele võib tekitada ettevõtjate vahel vahe lähtuvalt nende pakutava sihtriigis viibimise eesmärgist ja viiks vaieldamatult nii konkurentsi moonutamiseni asjassepuutuvate ettevõtjate vahel kui kõnealuse direktiivi ühetaolise kohaldamise kahjustamiseni.

38 Teiseks leiab Saksamaa valitsus, et kuuenda direktiivi artikkel 26 ei ole põhikohtuasjas kohaldatav, kuna iSti tehtud tehingud, mis puudutavad tema klientide keeleõpet ja keelealast haridust, kuuluvad sisuliselt UStG 1993 paragrahvi 4 lõike 23 kohaselt maksust vabastatud tehingute hulka. Saksamaa valitsus toob välja, et eeldusel, et tehtud tehingutele kohaldatakse nende sisust lähtuvalt kuuendas direktiivis – eeskätt selle artikli 13 A osa lõike 1 punktis i – ette nähtud maksuvabastusi, ei ole nimetatud artiklis 26 ette nähtud maksustamise erikord kohaldatav.

39 Sellega seoses ei võimalda miski asuda seisukohale, et nimetatud artikli 26 rakendamine sõltub sellisest eeldusest. Tuleb märkida, et kolmandate isikute tarnete ja teenuste korral, mille puhul maksustatakse ettevõtjat kuuenda direktiivi artikli 26 alusel, on ainus asjakohane kriteerium see, mis põhineb reisiteenuse olemusest – st kas tegemist on põhi- või kõrvalteenusega – tuleneval eristusel.

40 Lisaks tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikliga 26 kehtestatud kord, mille eesmärk on kohandada käibemaksu käsitlevad õigusnormid reisibüroodele ja ettevõtjatele, kes osutavad reisibüroodega identseid või sarnased teenuseid, on maksustamise erikord, mitte nende ettevõtjate teatavale tegevusele kohaldatav spetsiifiline maksuvabastussüsteem.

41 Neil tingimustel ei ole käesolevas asjas Saksamaa valitsuse esitatud argument asjakohane ja seetõttu ei saa sellega õigustada kuuenda direktiivi artikli 26 kohaldamata jätmist põhikohtuasjas.

42 See järeldus ei tähenda siiski, et kuuenda direktiivi X jaotises toodud maksuvabastussüsteemist ei saa tuletada ühtegi argumenti, vastamaks küsimusele kõnealuse artikli 26 kohaldamise kohta.

43 Seoses sellega tuleb meenutada, et sama artikli lõige 3 näeb ette, et kui reisibüroo poolt teistele maksukohustuslastele usaldatud tehinguid teostavad nimetatud isikud väljaspool ühendust, loetakse reisibüroo teenus maksust vabastatud vahendustegevuseks vastavalt kuuenda direktiivi artikli 15 lõikele 14. Siit tuleneb, et ühenduse seadusandja ei ole välistanud võimalust kohaldada kuuendas direktiivis ette nähtud käibemaksust vabastamise süsteemi selle direktiivi artikli 26 alusel tehtud tehingutele.

44 Sellegipoolest ei saa sama artikli lõikest 3 tuletada ühtegi argumenti, millest nähtuks, et kuuendas direktiivis sätestatud reisibüroode erikord ei ole käesolevas asjas kohaldatav põhjusel, et iSti tehtud tehingud on nende eseme või olemuse tõttu maksust vabastatud. Tegelikult ei võta vastavalt nimetatud artikli 26 lõikele 3 asjakohased kriteeriumid, mille alusel tehingut on võimalik käibemaksust vabastada, erinevalt Saksamaa valitsuse poolt väidetust, arvesse tehtud tehingu eset ega olemust, vaid teenuse osutamise kohta.

45 Igal juhul, isegi kui iSti poolt oma klientidele osutatud keeleõppe ja keelealase haridusega



seotud teenused kuuluvad tehingute hulka, mis on maksust vabastatud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i alusel, ei saa seda artiklit kohaldada, kuna nähtuvalt eelotsusetaotlusest on iSt äriühing, mitte avalik-õiguslik organisatsioon või muu sarnane organisatsioon, millele viitab kõnealune artikkel. Nimetatud artikli kohaldamine iSti-sugusele äriühingule eeldab kõnealuses direktiivis ette nähtud maksuvabastussüsteemi laiendavat tõlgendamist.

46 Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb kuuenda direktiivi artiklis 13 maksuvabastuste kindlaksmääramiseks kasutatud termineid tõlgendada kitsalt (vt eelkõige 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-472/03: Arthur Andersen, EKL 2005, lk I-1719, punkt 24 ja viidatud kohtupraktika).

47 Siit tuleneb, et argument, mille Saksamaa valitsus käesolevas asjas esitas, tuleb igal juhul tagasi lükata.

48 Eelnevatest kaalutlustest nende kogumis järeldeb, et esitatud küsimusele tuleb vastata, et kuuenda direktiivi artiklit 26 tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse ettevõtja suhtes, kes pakub selliseid teenuseid nagu programmid „High-School” ja „College”, mis seisnevad keelereiside ja välismaal toimuvate õpingute korraldamises, ja kes summaarhinna eest pakub enda nimel oma klientidele kolme- kuni kümnekuulist välismaal viibimise võimalust, kasutades selleks teiste maksukohustuslaste teenuseid.

### **Kohtukulud**

49 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 (teine 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 seda kohaldatakse ettevõtja suhtes, kes pakub selliseid teenuseid nagu programmid „High-School” ja „College”, mis seisnevad keelereiside ja välismaal toimuvate õpingute korraldamises, ja kes summaarhinna eest pakub enda nimel oma klientidele kolme- kuni kümnekuulist välismaal viibimise võimalust, kasutades selleks teiste maksukohustuslaste teenuseid.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: saksa.