

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

13. märts 2019(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 53 – Teenuste osutamine seoses sissepääsuga haridusüritustele – Maksustatavate tehingute koht

Kohtuasjas C-647/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) 9. novembri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. novembril 2017, menetluses

Skatteverket

versus

Srf konsulterna AB

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan (ettekandja), kohtunikud C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešić ja I. Jarukaitis,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 18. oktoobri 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Skatteverket, esindaja: A.-S. Pallasdies,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, C. Meyer-Seitz ja H. Shev,
- Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas, E. de Moustier ja A. Alidière,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: S. Brandon ja G. Brown, keda abistas *barrister* E. Mitrophanous,
- Euroopa Komisjon, esindajad: K. Simonsson, J. Jokubauskaitis, G. Tolstoy ja E. Ljung Rasmussen,

olles 10. jaanuari 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 53.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Skatteverket (Rootsi maksuamet) ja Srf konsulterna AB (edaspidi „Srf“) ning mis puudutab Skatterättsnämndeni (maksuõiguse komisjon, Rootsi) eelotsust Rootsis käibemaksu sissenõudmise kohta teises liikmesriigis korraldatud viiepäevaselt raamatupidamis- ja juhtimiskoolituselt, millel osalesid maksukohustuslased, kelle ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht on Rootsis.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2006/112

3 Käibemaksudirektiivi V jaotis, mis puudutab maksustatavaid tehinguid, sisaldab 3. peatükki „Teenuste osutamise koht“. Selle peatüki 2. jagu „Üldreeglid“ sisaldab direktiivi artikleid 44 ja 45.

4 Nimetatud direktiivi artikli 44 kohaselt:

„Maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks on nimetatud isiku ettevõtte asukoht. Juhul, kui neid teenuseid osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks neid teenuseid saava maksukohustuslase alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

5 Direktiivi 2006/112 3. peatüki 3. jagu „Erisätted“ sisaldab direktiivi artikleid 46–59a.

6 Direktiivi artiklis 53 on ette nähtud:

„Maksukohustuslasele osutatavate kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusüritustele või sarnastele üritustele, nagu messidele ja näitustele, sissepääsuga seotud teenuste ja kõrvalteenuste osutamise kohaks on koht, kus kõnealused üritused tegelikult toimuvad.“

Direktiiv 2008/8/EÜ

7 Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112 seoses teenuste osutamise kohaga (ELT 2008, L 44, lk 11), põhjendustes 3 ja 6 on ette nähtud:

„(3) Kõigi teenuste osutamise puhul peaks maksustamise kohaks olema põhimõtteliselt koht, kus toimub tegelik tarbimine. Kui ka teenuste osutamise kohta käsitlevat üldeeskirja selliselt muudetakse, oleksid nii halduslikel kui ka poliitilistel põhjustel ikkagi vajalikud teatavad erandid kõnealusest üldeeskirjast.

[...]

(6) Teatavatel asjaoludel ei saa maksukohustuslastele ega mittemaksukohustuslastele osutatavate teenuste osutamise kohta käsitlevat üldreeglit kohaldada ning tuleks kohaldada

teatavaid erandeid. Kõnealused erandid peaksid suures osas põhinema olemasolevatel kriteeriumidel ja kajastama tarbimiskoha järgse maksustamise põhimõtet, tekitamata samal ajal ebaproportsionaalset halduskoormust teatavatele ettevõtjatele.“

Rakendusmäärus (EL) nr 282/2011

8 Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1, edaspidi „rakendusmäärus“), põhjenduste 4 ja 27 kohaselt:

„(4) Käesoleva määruse eesmärk on tagada kehtiva käibemaksusüsteemi ühtlane kohaldamine [käibemaksudirektiivi] rakendusmeetmete kehtestamise kaudu eelkõige seoses maksukohustuslaste, kaupade tarnimise ja teenuste osutamise ning maksustatavate tehingute kohaga. Vastavalt [ELL] artikli 5 lõikes 4 osutatud proportsionaalsuse põhimõttele ei lähe käesolev määrus nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale. Arvestades, et määrus on siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides, saab ühetaolist kohaldamist kõige paremini saavutada määrusega.

[...]

(27) Kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutusteenuste ja muude selliste teenuste osutamise ühetaolise käsitamise tagamiseks tuleks määratleda juurdepääs sellistele teenustele ning sellise juurdepääsuga seotud kõrvalteenused.“

9 Rakendusmääruse artikli 32 kohaselt:

„1. Teenused, millega tagatakse juurdepääs [käibemaksudirektiivi] artiklis 53 osutatud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutus- või muudele sellistele üritustele hõlmavad selliste teenuste osutamist, mille peamised tunnused on üritusele juurdepääsu õiguse andmine pileti või tasu eest, mis võib muu hulgas olla abonement, hooajapilet või perioodiline liikmemaks.

2. Lõiget 1 kohaldatakse eelkõige järgmisele:

[...]

c) juurdepääsu õigus sellistele haridus- ja teadusüritustele nagu konverentsid ja seminarid.

[...]“.

10 Rakendusmääruse artiklis 33 on ette nähtud:

„[Käibemaksudirektiivi] artiklis 53 osutatud kõrvalteenuste hulka kuuluvad teenused, mis on otseselt seotud juurdepääsuga kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- või teistele sellistele üritustele ja mida osutatakse üritustel osalevale isikule tasu eest eraldi.

Selliste kõrvalteenuste hulka kuuluvad eelkõige riietehoiu ja sanitaarruumide kasutamine, kuid nende hulka ei kuulu piletimüügiga seotud lihtsad vahendusteenused.“

Rootsi õigus

11 Käibemaksuseaduse (1994:200) (mervärdesskattelagen (1994:200)) 5. peatüki §s 5 on sätestatud, et maksukohustuslasele osutatud teenuste osutamise koht on Rootsis, kui selle maksukohustuslase ettevõtte asub Rootsis või seal asub tema püsiv tegevuskoht ja asjaomane teenus osutati sellele tegevuskohale.

12 Käibemaksuseaduse 5. peatüki §s 11a on sätestatud, et maksukohustuslasele osutatavate kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusüritustele või sarnastele üritustele nagu messidele ja näitustele, sissepääsuga seotud teenuste osutamise kohaks on Rootsi, kui kõnealused üritused toimusid tegelikult Rootsis. See kehtib ka kõnealuse sissepääsuga seotud kõrvalteenuste puhul.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 Srf on Rootsis asuv äriühing, mis kuulub täielikult raamatupidamis-, juhtimis- ja palgakonsultantide kutseorganisatsioonile. Sellega seoses pakub ta nimetatud organisatsiooni liikmetele ja kolmandatele isikutele raamatupidamis- ja juhtimisalast koolitust seminaride vormis. Suurem osa nendest koolitustest viiakse läbi Rootsis, mõni aga on toimunud teistes liikmesriikides, sellisel juhul läksid nimetatud äriühingu koolitajad sellesse teise liikmesriiki. Koolitusi pakuti üksnes nendele maksukohustuslastele, kelle ettevõtte aukoht või püsiv tegevuskoht on Rootsis.

14 Nimetatud koolitused toimusid ühes konverentsikeskuses 30 tunni jooksul, mis jagati viiele päevale, mille vahele jäi ka üks puhkepäev. Koolituste sisu oli ette kindlaks määratud, kuid seda kohandati kohapeal vastavalt osavõtjatele, kellel pidid olema teatavad oskused ja töökogemus raamatupidamise ja juhtimise valdkonnas.

15 Srf-i koolitustel osalemiseks tuli ennast eelnevalt registreerida, see pidi olema enne koolituse algust kinnitatud, ja samuti tuli ette maksta osalustasu.

16 Maksuõiguse komisjon tegi Srf-i taotlusel eelotsuse, milles ta leidis, et neid koolitusi, ehkki neid viidi läbi teistes liikmesriikides kui Rootsi Kuningriik, tuleb pidada Rootsis toimunuks ning järelikult tuleb neid selles liikmesriigis käibemaksuga maksustada. Ta leidis eelkõige, et käibemaksudirektiivi artiklis 53 toodud väljend „sissepääs üritustele“ nähti ette selleks, et kitsendada erandi kohaldamisala ja seega laiendada üldreegli kohaldamisala. Mõistest „sissepääs üritustele“ tuleb aru saada nii, et see tähistab õigust siseneda mingisse kohta. Põhikohtuasjas vaidlusalused teenused ei seondunud aga oma olemuselt õigusega kuhugi siseneda, vaid olid pigem seotud õigusega osaleda konkreetsel koolitusel. Kuna põhikohtuasjas vaidlusaluste koolituste peamine eesmärk ei olnud anda sissepääsuõigus käibemaksudirektiivi artikli 53 tähenduses, tuleb nende koolituste puhul käibemaks direktiivi artikli 44 järgi sisse nõuda Rootsis.

17 Maksuamet esitas kaebuse Högsta förvaltningsdomstolenile (Rootsi kõrgeim halduskohus), paludes eelotsus kehtima jätta, kuid põhjendada seda teisel moel. Srf palus samuti eelotsuse muutmata jätta, sest ta leidis, et käibemaksudirektiivi artiklis 53 toodud erandi kohaldamine kujutaks endast ebaproportsionaalselt suurt halduskoormust.

18 Neil asjaoludel otsustas Högsta förvaltningsdomstolen (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas väljendit „sissepääs üritustele“ käibemaksudirektiivi artiklis 53 tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab viiepäevase raamatupidamiskoolituse näol osutatavat teenust, mida osutatakse ainult maksukohustuslastele ning mis nõuab eelnevat registreerimist ja tasu maksmist?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

19 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 53 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes toodud mõiste „üritustele sissepääsuga seotud teenused“ hõlmab sellist teenust nagu põhikohtuasjas, mille puhul on tegemist viiepäevase raamatupidamis- ja juhtimiskoolitusega, mida osutatakse ainult maksukohustuslastele ning mis nõuab eelnevat registreerimist ja tasu maksmist.

20 Selles osas tuleb sissejuhatuseks märkida, et käibemaksudirektiivi artiklid 44 ja 45 sisaldavad üldreeglit maksustatavate teenuste osutamise kohta kindlaksmääramiseks ning selle direktiivi artiklid 46–59a sätestavad rea erandeid.

21 Nagu nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, ei ole käibemaksudirektiivi artiklid 44 ja 45 esimuslikud direktiivi artiklite 46–59a suhtes. Iga juhtumi korral peab küsima, et ega ei ole tegemist mõne nimetatud direktiivi artiklites 46–59a sätestatud erandiga. Kui sellega tegu ei ole, tuleb antud juhtumile kohaldada direktiivi artikleid 44 ja 45 (vt selle kohta 12. mai 2005. aasta kohtuotsus RAL (Channel Islands) jt, C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 18).

22 Sellest tulenevalt ei saa käibemaksudirektiivi artiklit 53 pidada üldreeglist tehtud erandiks, mida tuleb tõlgendada kitsalt (vt selle kohta analoogia alusel 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 19).

23 Nimetatud direktiivi artiklis 53 on ette nähtud, et maksukohustuslasele osutatavatele üritustele, sealhulgas haridusüritustele, sissepääsuga seotud teenuste osutamise kohaks on koht, kus kõnealused üritused tegelikult toimuvad.

24 Rakendusmääruse artikli 32 lõike 2 punktist c koostoimes selle artikli lõikega 1 nähtub, et käibemaksudirektiivi artiklis 53 nimetatud teenused, millega tagatakse juurdepääs sellistele haridus- ja teadusüritustele nagu konverentsid ja seminarid, hõlmavad selliste teenuste osutamist, mille peamised tunnused on üritusele juurdepääsu õiguse andmine pileti või tasu eest.

25 Põhikohtuasjas nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabest, et põhikohtuasjas vaidlusaluste koolituste puhul, mida Srf maksukohustuslastele pakkus, oli tegemist seminaridega, mis kestsid viis päeva, sealhulgas üks puhkepäev, ja toimusid muus liikmesriigis kui Rootsi Kuningriigis, kus on selle äriühingu ettevõtte asukoht. Need koolitused, mis eeldavad maksukohustuslaste füüsilist kohalolekut, kuuluvad seega rakendusmääruse artiklis 32 toodud haridusürituste kategooriasse.

26 Mis puudutab küsimust, kas põhikohtuasjas vaidlusaluste koolituste peamised tunnused näitavad, et nendega võimaldatakse sissepääs nendele seminaridele, siis selle kohta tuleb märkida, et kui kaks või enam maksukohustuslase poolt osutatud teenuse osa või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik, on tegemist ühe tehinguga (vt selle kohta 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Kuid, nagu seda sisuliselt märkis enda kirjalikes seisukohtades ka Ühendkuningriigi valitsus, maksukohustuslastele tasu eest seminaridele sissepääsu andmine tähendab kindlasti, et neil peab olema võimalik seminaridel viibida ja nendest osa võtta. Seega, selline osalemine on tihedalt seotud sissepääsuga nendele seminaridele. Sellisel juhul ei saa käibemaksudirektiivi artikli 53 kohaldamisel nõustuda maksuõiguse komisjoniga, kes tegi vahet õigusel kuhugi siseneda ja

õigusel konkreetsetel koolitustel osaleda.

28 Samuti tuleb märkida, et maksustatavate teenuste kohta kindlaksmääramist käsitlevate käibemaksudirektiivi sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist (8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Seega, teenuste osutamise kohta käsitlevate käibemaksudirektiivi sätete aluseks oleva loogika kohaselt tuleks kaupu ja teenuseid maksustada võimaluse korral nende tarbimise kohas (vt selle kohta 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Eeltoodust nähtub, et selliste koolituste toimumise koht nagu põhikohtuasjas tuleb kindlaks teha käibemaksudirektiivi artikli 53 alusel ja neid tuleb järelikult käibemaksuga maksustada kohas, kus kõnealused koolitused tegelikult toimuvad, nimelt liikmesriikides, kus need koolitused aset leidsid.

31 Õige on küll, nagu märgib Srf, et selline tõlgendus võib kaasa tuua teatavatele ettevõtjatele halduskoormuse suurenemise, samas kui direktiivi 2008/8 põhjenduse 6, millega viidi käibemaksudirektiivi sisse artiklid 44 ja 53, kehtiva sõnastuse kohaselt tuleks tarbimiskoha järgse maksustamise puhul võimalusel vältida ebaproportsionaalset halduskoormust teatavatele ettevõtjatele.

32 Nagu märkis aga ka kohtujurist enda ettepaneku punktis 74, siis väljakujunenud kohtupraktikast nähtuvalt ei ole liidu õigusakti preambulil õiguslikult siduvat jõudu ja sellele ei saa tugineda asjaomase akti sätetest kõrvalekaldumisel ega nende sätete tõlgendamisel ilmselgelt vastupidi nende sõnastusele (13. septembri 2018. aasta kohtuotsus *Ľeská pojišťovna*, C-287/17, EU:C:2018:707, punkt 33).

33 Sellised koolitused nagu põhikohtuasjas kuuluvad aga käibemaksudirektiivi artiklis 53 nimetatud teenuste hulka ja nimetatud artiklist koosmõjus rakendusmääruse artikliga 32 tuleneb, et sellistele haridusüritustele nagu seminarid sissepääsuga seotud teenuste osutamisel on käibemaksuga maksustamise kohaks koht, kus need üritused tegelikult toimuvad.

34 Järelikult ei saa käibemaksudirektiivi artikli 53 kohaldamisest erandit teha üksnes direktiivi 2008/8 põhjenduse 6 alusel.

35 Mis puudutab asjaolu, et põhikohtuasjas vaidlusaluste koolituste puhul oli vajalik eelnevalt registreerida ja tasu maksta, siis see on käibemaksudirektiivi artikli 53 kohaldamisel tähtsusetu. Nimelt ei anna miski selle sätte sõnastuses alust arvata, et neid kriteeriume võiks arvesse võtta nende teenuste osutamise kohta kindlaksmääramisel.

36 Eeltoodu põhjal tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 53 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes toodud mõiste „üritustele sissepääsuga seotud teenused“ hõlmab sellist teenust nagu põhikohtuasjas, mille puhul on tegemist viiepäevase raamatupidamis- ja juhtimiskoolitusega, mida osutatakse ainult maksukohustuslastele ning mis nõuab eelnevat registreerimist ja tasu maksmist.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, artiklit 53 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes toodud mõiste „üritustele sissepääsuga seotud teenused“ hõlmab sellist teenust nagu põhikohtuasjas, mille puhul on tegemist viiepäevase raamatupidamis- ja juhtimiskoolitusega, mida osutatakse ainult maksukohustuslastele ning mis nõuab eelnevat registreerimist ja tasu maksmist.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rootsi.