

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

16. oktoober 2014(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 44 – Mõiste „teenuste saaja „püsiv tegevuskoht”” – Koht, kus teenused peetakse maksukohustuslastele osutatuks – Ühendusesisene tehing

Kohtuasjas C-605/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 25. oktoobri 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. detsembril 2012, menetluses

Welmory sp. z o.o.

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ilešić, kohtunikud A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiusas ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 6. märtsi 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Welmory sp. z o.o., esindaja: advokaat M. Gorazda,
- Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, esindajad: T. Tratkiewicz ja J. Kaute,
- Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja A. Kramarczyk,
- Küprose valitsus, esindajad: K. Kleanthous ja E. Symeonidou,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: L. Christie, keda abistas *barrister* O. Thomas,
- Euroopa Komisjon, esindajad: K. Herrmann, L. Lozano Palacios ja R. Lyal,

olles 15. mai 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis

käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT L 44, lk 11, edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 44 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Welmory sp. z o.o., mille asukoht on Poolas (edaspidi „Poola äriühing“) ja Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (Gdański maksuameti juhataja, edaspidi „maksuameti juhataja“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kus tuleb käibemaksuga maksustada teenuseid, mida nimetatud äriühing osutas äriühingule, kelle ettevõtte asukoht on teises liikmesriigis.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiiv tunnistab vastavalt selle artiklitele 411 ja 413 kehtetuks ja asendas alates 1. jaanuarist 2007 Euroopa Liidu käibemaksualased õigusnormid, eeskätt nõukogu 17. mai 1977. aasta 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“). Kuuenda direktiivi artikli 9 „Teenuste osutamine“ lõige 1 oli sõnastatud järgmiselt:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

4 Kuni 31. detsembrini 2009 sätestas direktiivi 2006/112 artikkel 43, mis asub 3. peatükis „Teenuste osutamise koht“, järgmist:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutatakse, või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

5 Direktiiv 2008/8 asendas alates 1. jaanuarist 2010 direktiivi 2006/112 nimetatud peatükis asuvad artiklid 43–59.

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 44 sätestab:

„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.“

7 Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EÜ) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT L 77, lk 1, edaspidi rakendusmäärus) ja mis kuulub kohaldamisele alates 1. juulist 2011, põhjenduses 4 on öeldud:

„Käesoleva määruse eesmärk on tagada kehtiva käibemaksusüsteemi ühtlane kohaldamine direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmete kehtestamise kaudu eelkõige seoses maksukohustuslaste, kaupade tarnimise ja teenuste osutamise ning maksustatavate tehingute kohaga. [...]“

8 Rakendusmääruse põhjenduses 14 on öeldud:

„Selleks et tagada maksustatava tehingu asukoha eeskirjade ühetaoline kohaldamine, tuleks täpsustada selliseid mõisteid nagu maksukohustuslase ettevõtte asukoht, püsiv tegevuskoht, isiku alaline elu-või asukoht ja peamine elukoht. Võttes arvesse Euroopa Kohtu praktikat, peaks võimalikult selgete ja objektiivsete kriteeriumide kasutamine hõlbustama kõnealuste mõistete rakendamist.”

9 Rakendusmääruse artikli 11 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„[Käibemaksu]direktiivi [...] artikli 44 kohaldamisel on „püsiv tegevuskoht” mis tahes tegevuskoht peale [...] ettevõtte asukoha, mida iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid.”

Poola õigus

10 Põhikohtuasjale kuulub kohaldamisele 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (Ustawa o podatku od towarów i usług, *Dziennik Ustaw*. nr 54, lk 535) ajavahemikus 1. jaanuarist 2010 kuni 30. juunini 2011 kehtinud redaktsioon (edaspidi „käibemaksuseadus”).

11 Käibemaksuseaduse artikli 19 lõiked 1 ja 4 sätestavad:

„1. Maksu tasumise kohustus tekib alates kauba üleandmise või teenuse osutamise hetkest, kui lõigetes 2–21 ning artikli 14 lõikes 6, artiklis 20 ja artikli 21 lõikes 1 ei ole sätestatud teisiti.

[...]

4. Kui kauba tarnimist või teenuse osutamist tuleb kinnitada arvega, tekib maksu tasumise kohustus arve väljastamisel, kuid siiski hiljemalt seitsmendal päeval alates kauba üleandmisest või teenuse osutamisest.”

12 Selle seaduse 28b lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Maksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks on tema ettevõtte asukoht, võttes arvesse lõikeid 2–4 ja artiklit 28e, artikli 28f lõiget 1, artikli 28g lõiget 1 ning artikleid 28i, 28j ja 28n.

2. Juhul kui neid teenuseid osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 Welmory LTD, mille asukoht on Nikosias (Küpros, edaspidi „Küprose äriühing”), korraldab interneti müügiportaalis enampakkumisega müüki. Selleks müüb ta panuseid (*bids*), st õigust esitada pakkumine, et osta enampakkumisega müüdavat kaupa, pakkudes viimasest hinnapakkumisest kõrgemat hinda.

14 Euroopa Kohtule esitatud materjalidest nähtub, et Küprose äriühing sõlmis 2. aprillil 2009 Poola äriühinguga koostöölepingu, mille kohaselt kohustus esimene äriühing osutama teisele äriühingule teenust, mis seisneb selles, et esimene äriühing annab teisele äriühingule enampakkumiste korraldamiseks kasutada interneti müügiportaali domeeninimega www.za10groszy.pl ja mis hõlmab ka kohustust osutada teenuseid, mis on seotud esiteks internetidomeeni toimimiseks hädavajalike serverite rendiga ja teiseks enampakkumiste raames

pakutavate toodete esitlemisega. Poola äriühing kohustus omalt poolt peamiselt sellel internetileheküljel kaupa müüma.

15 Müügiprotsess on järgmine. Kõigepealt ostab klient Küprose äriühingult interneti müügiportaalist teatava arvu *bid'*e. Need annavad kliendile õiguse võtta osa selles müügiportaalis Poola äriühingu poolt enampakkumisele pandud kaupade müügist ja teha selle kauba ostmiseks pakkumisi. Erinevalt klassikalisest enampakkumise süsteemist peab klient selleks, et hinnapakkumises konkureerida, mitte üksnes kohustuma maksma viimasest pakkumisest kõrgemat hinda, vaid peab lisaks tasuma *bid'*ides. Lõpuks saab kauba klient, kes pakkus kauba omandamiseks *bid'*ides kõige kõrgemat hinda.

16 Euroopa Kohtule esitatud materjalidest nähtub veel, et Poola äriühingu tulu pärineb esiteks internetis läbiviidud enampakkumisel olnud kauba eest makstud müügihinnast ja teiseks tasust, mida ta saab Küprose äriühingult ja mis vastab osale Poola klientide poolt enampakkumisel osalemiseks ostetud *bid'*ide müügist saadud tulust.

17 Küprose äriühing omandas 19. aprillil 2010 100% Poola äriühingu kapitalist.

18 Ajavahemikus 2010. aasta jaanuarist aprillini, mis eelnes nimetatud omandamisele, esitas Poola äriühing Küprose äriühingule osutatud teenuste kohta neli arvet (reklaam, teenused, teabe edastamine ja töötlemine).

19 Kuna Poola äriühing arvas, et need teenused osutati Küprose äriühingu asukohas ja et seetõttu kuuluvad need käibemaksuga maksustamisele Küprosel, ei arvestanud ta käibemaksu, märkides siiski ära selle, et käibemaksu tuleb tasuda teenuste saajal.

20 Maksuameti juhataja leidis siiski, et tegemist on teenustega, mis osutati Küprose äriühingu püsivas tegevuskohas Poolas ja et seetõttu tuleb neid teenuseid Poolas maksustada hariliku 22% maksumääraga vastavalt käibemaksuseaduse artikli 28b lõikele 2.

21 Küprose äriühing esitas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku'le (Gdański vojevoodkonna halduskohus) nõude maksuameti juhataja otsus tühistada, väites, et käibemaksukohustuslasest sõltumatut ettevõtjat, kes teostab iseseisvat majandustegevust, ei saa pidada teise maksukohustuslase püsivaks tegevuskohaks.

22 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku jättis selle nõude rahuldamata eeskätt selle tõttu, et Küprose äriühingu poolt Poola territooriumil osutatavad teenused on spetsiifilised. See kohus leidis, et nimetatud äriühingul ei ole vaja selleks, et Poola territooriumil püsivat tegevuskohta omada, klassikalisel tähenduses püsivaid materiaalsed vahendeid ja püsivat personali ega vahetult kasutada sellel territooriumil asuvaid hooneid ega värvata seal töötajaid.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku leidis, et nende kahe äriühingu tegevus moodustab majanduslikus mõttes lahutamatu terviku, kuna kogu nende tegevuse peamist eesmärki on Poolas võimalik saavutada ainult teineteisega koostööd tehes.

24 Oma otsuse põhjenduseks asus Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku seisukohale, et Küprose äriühing kasutas Poola territooriumil Poola äriühingu tehnilisi vahendeid ja töötajaid, mistõttu tuleb seda pidada Küprose äriühingu püsivaks tegevuskohaks Poolas. Seega leidis ta, et Poola äriühingu poolt Küprose äriühingule osutatud teenused osutati viimase Poolas asuval püsivale tegevuskohale ja on seetõttu selle liikmesriigi territooriumil maksustatavad.

25 Poola äriühing esitas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku otsuse peale kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjny'le (kõrgeim halduskohus).

26 Tema menetluses oleva kohtuvaidluse eripära arvesse võttes kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus selles, kas käibemaksudirektiivi artiklit 44 võib tõlgendada nii, et teenuste osutamise asukoht on Poolas juhul, kui need teenused osutab Poola äriühing teisele äriühingule, mille asukoht on Küprosel, kui need äriühingud on kapitali osas teineteisest sõltumatud ja kui Küprose äriühing teostab oma majandustegevust, kasutades Poola äriühingu taristut.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et mõistet „püsiv tegevuskoht” käsitlev Euroopa Kohtu praktika puudutab juhtumeid, mille õiguslikud ja faktilised asjaolud erinevad selle juhtumi õiguslikest ja faktilistest asjaoludest, mis tal tuleb lahendada.

28 Viimati nimetatud asjas on tegemist olukorraga, kus kaks äriühingut olid juhtumi asjaolude asetleidmise ajal teineteisest sõltumatud. Lisaks oli Euroopa Kohtu praktikas käsitletud juhtumitel tegemist olukorraga, kus püsivat tegevuskohta määratledes lähtutakse teenuste osutajast, ja mis lisaks puudutasid olukorda, kus püsivat tegevuskohta määratleti sellest lähtudes, et teenused osutati kolmandale isikule, st lõpptarbijale.

29 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas selliste teenuste maksustamisel, mida osutab Poolas asuv [Poola] äriühing mõnes muus Euroopa Liidu liikmesriigis asuval [Küprose] äriühingule, kusjuures [Küprose] äriühing kasutab oma majandustegevuses [Poola] äriühingu tehnilisi vahendeid ja töötajaid, käsitatakse „püsiva tegevuskoha” kohana [käibemaksu]direktiivi artikli 44 tähenduses kohta, kus on [Poola] äriühingu asukoht?”

Eelotsuse küsimus

Sissejuhatavad märkused

30 Mitu menetlusosalist on väitnud, et küsimus, mis tuleb põhikohtuasjas lahendada, ei seisne selles, kas Poola äriühingu poolt Küprose äriühingule osutatud teenused osutati viimase äriühingu Poolas asuval püsival tegevuskohale, vaid selles, millises riigis – kas Poolas või Küprosel – tuleb Küprose äriühingu poolt Poola klientidele müüdud *bid*'e käibemaksuga maksustada.

31 Poola valitsus väidab veel, et Poola äriühingu poolt Küprose äriühingu internetiportaalis enampakkumisel müüdud kauba maksustatavat väärtust võib olla võimatu täpselt arvutada. See valitsus soovib teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt peaks maksustatav summa, mida Poola äriühingul tuleb deklareerida, koosnema ühelt poolt enampakkumisel müüdud kauba hinnast ja teiselt poolt Küprose äriühingult saadud tasust, mis vastab osale Poola klientide poolt enampakkumisel osalemiseks ostetud *bid*'ide müügist saadud tulust.

32 Siiski tuleb täpsustada, et eelotsusetaotluse küsimus puudutab sisuliselt Poola äriühingu poolt Küprose äriühingule osutatud teenuste maksustamise kohta ja niisiis seda, kuidas tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 44, mitte aga *bid*'ide maksustamise kohta, ega ka mitte seda, kui suur on Poola äriühingu poolt enampakkumisel müüdud kauba maksustatav väärtus.

33 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on ELTL artiklis 267 ette nähtud Euroopa Kohtu ja siseriiklike kohtute koostöö raames ainult siseriiklikul kohtul, kelle lahendada on kohtuvaidlus ja kes vastutab langetatava kohtuotsuse eest, pädevus tema menetluses oleva kohtuasja eripära arvestades hinnata nii eelotsuse vajalikkust oma otsuse tegemiseks kui ka

Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste määratlemine on seega üksnes liikmesriigi kohtu pädevuses ning põhikohtuasja pooled ei saa muuta nende küsimuste sisu (vt eelkõige kohtuotsus Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Lisaks läheks eelotsuseküsimuste sisu muutmine või põhikohtuasja poolte märkustes mainitud täiendavatele küsimustele vastamine vastuollu Euroopa Kohtu kohustusega anda liikmesriikide valitsustele ja huvitatud pooltele võimalus esitada Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 23 kohaselt märkusi, arvestades asjaolu, et selle sätte kohaselt tuleb huvitatud isikutele teatada üksnes eelotsusetaotlustest (vt selle kohta kohtuotsus Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Seega tuleb käesolevas asjas vastata ainult eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele, mis puudutab seda, kuidas määrata kindlaks Poola äriühingu poolt Küprose äriühingule osutatud teenuste maksustamise koht.

Euroopa Kohtu vastus

36 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, millistel tingimustel võib ühte maksukohustuslast, kelle ettevõtte asukoht on ühes liikmesriigis ja kellele teises liikmesriigis asutatud teine maksukohustuslane osutab teenuseid, käsitada nii, et tal on teises liikmesriigis „püsiv tegevuskoht” käibemaksudirektiivi artikli 44 mõttes, selleks et teha kindlaks, kus neid teenuseid tuleb maksustada.

37 Käibemaksudirektiiv, sarnaselt kuuenda direktiiviga, mille ta asendas, sisaldab V jaotist, mis käsitleb maksustatavate tehingute kohta. Selles jaotises asuv 3. peatükk käsitleb teenuste osutamise kohta ja selle 2. ja 3. jagu näevad ette sellise teenuse maksustamise koha kindlaksmääramise üldreeglid ja erisätted spetsiifiliste teenuste kohta.

38 Sarnaselt kuuenda direktiivi artikliga 9 sisaldavad käibemaksudirektiivi artiklid 44–59b eeskirju, mis määravad kindlaks maksustatavate tehingute koha. Seega, kui kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 kehtestab selles osas üldreegli, on niisugused eeskirjad ette nähtud ka käibemaksudirektiivi artiklites 44 ja 45. Samuti viitavad nimetatud direktiivi artiklid 46–59b, sarnaselt kuuenda direktiivi artikli 9 lõigetele 2 ja 3 mitmele konkreetsele maksustatava tehingu kohale.

39 Siiski puudutab põhikohtuasi seda, kuidas tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 44, mille kohaselt määratakse maksukohustuslasele teenuste osutamise koht kindlaks mitte maksukohustuslasest teenuse osutajast, vaid maksukohustuslasest teenuste saajast lähtudes.

40 Seega tuleb vastata küsimusele, kas Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tõlgendamist, on asjassepuutuv, võttes arvesse selles valdkonnas käibemaksudirektiivi artikliga 44 sisse viidud muudatusi.

41 Selles osas olgu meenutatud, et liidu õiguse sätte tõlgendamisel tuleb arvesse võtta mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osaks see säte on (kohtuotsus ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et maksustatavate teenuste koha kindlaksmääramist käsitlevate sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist (vt selle kohta kohtuotsus ADV Allround, EU:C:2012:35, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 44 sõnastus on sarnane kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 sõnastusega. Lisaks on käibemaksudirektiivi artikkel 44 ja kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 sätted, mis määravad kindlaks teenuste maksustamise koha ja millel on ühesugune eesmärk, mistõttu saab Euroopa Kohtu praktikast, mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tõlgendamist, põhimõtteliselt *mutatis mutandis* üle kanda käibemaksudirektiivi artikli 44 tõlgendamisele.

44 Seda järeldust toetab rakendusmäärus, mille eesmärk on selle määruse põhjenduse 4 kohaselt tagada käibemaksusüsteemi ühtlane kohaldamine käibemaksudirektiivi rakendusmeetmete kehtestamise kaudu eelkõige seoses maksukohustuslaste, kaupade tarnimise ja teenuste osutamise ning maksustatavate tehingute kohaga.

45 Selle määruse põhjendusest 14 tuleneb, et liidu seadusandja tahe oli täpsustada teatavaid mõisteid, mis on vajalikud selleks, et määratleda maksustatavate tehingute kohaga seotud kriteeriume, võttes sealjuures arvesse seda küsimust käsitlevat Euroopa Kohtu praktikast.

46 Seetõttu – isegi kui kõnealune määrus ei olnud põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal veel jõustunud – tuleb seda siiski arvesse võtta.

47 Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele vastamisel asjassepuutuv nii kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tõlgendamist käsitlev Euroopa Kohtu praktika kui ka rakendusmäärus.

48 Põhikohtuasjas tuleb määratleda nende teenuste osutamise koht, mida Küprose äriühing sai Poola äriühingult, täpsemalt määratleda kriteeriumid, mille alusel tuleb kindlaks teha, kas Küprose äriühingul on Poolas püsiv tegevuskoht.

49 Käibemaksudirektiivi artikli 44 kohaselt on maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks tema ettevõtte asukoht. Kui aga 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.

50 Neil asjaoludel olgu meenutatud – nagu tuleneb ka käesoleva kohtuotsuse punktist 42 –, et käibemaksudirektiivi artikli 44 näol on tegemist sättega, mis kehtestab reegli teenuste osutamise koha kindlaksmääramiseks, sätestades selle, kus tuleb tehinguid maksustada ja piirates seega liikmesriikide pädevust.

51 Niisiis on selle sätte eesmärk siseriiklike käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisala ratsionaalne piiritlemine, määrates ühtselt kindlaks kaubatarnete ja teenuste osutamise koha.

52 Seega tuleb teenuste osutamise koha kindlaksmääramisel kõigepaelt kindlaks teha esmane juhindumisasutus ja teiseks täpsustada kriteeriumid, mis peavad olema täidetud, et sellist maksukohustuslasest teenuste saajat nagu põhikohtuasjas, kelle asukoht on teises liikmesriigis, saaks käsitada nii, et tal on püsiv tegevuskoht muus liikmesriigis kui tema asukohaliikmesriik.

Juhindumisalus

53 Kuuenda direktiivi artiklit 9 käsitlevast Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et asjaomase teenuse osutamise suhtes kohaldatava maksuõiguse määratlemiseks sobivaim ja seega esmane juhindumisalus on maksukohustuslase ettevõtte asukoht. Muud asukohta võib arvesse võtta üksnes siis, kui selle asukoha kui juhindumisaluse kohaldamine ei vii maksustamise mõttes ratsionaalse tulemuseni või tekitab konflikti teise liikmesriigiga (vt eelkõige kohtuotsus Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punkt 17, kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, punkt 16, ja kohtuotsus ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, punkt 15).

54 Selline tõlgendus sobib ka käibemaksudirektiivi artikliga 44 kehtestatud raamistikuga.

55 Nimelt näib ettevõtte asukoht olevat – nagu ka kuuenda direktiivi kehtimise ajal – teenuse osutamise suhtes kohaldatava maksuõiguse määratlemisel objektiivne, lihtne ja praktiline kriteerium, mis võimaldab ulatuslikku õiguskindlust, kuna seda on lihtsam kindlaks teha kui näiteks püsivat tegevuskohta. Lisaks võimaldab eeldus, et teenused osutatakse kohas, kus asub maksukohustuslasest teenuste saaja ettevõtte asukoht, nii liikmesriikide pädevatel asutustel kui ka teenuste osutajatel hoiduda tegemast keerukaid otsinguid selleks, et teha kindlaks koht, kus tehinguid maksustada tuleb.

56 Lisaks on ettevõtte asukohta mainitud käibemaksudirektiivi artikli 44 esimeses lauses, samas kui püsivat tegevuskohta on mainitud alles teises lauses. Viimati nimetatud lauset, mis algab fraasiga „juhul kui”, ei saa mõista teisti kui nii, et see kehtestab erandi eelmises lauses ette nähtud üldreeglist.

Mõiste „püsiv tegevuskoht”

57 Meenutagem, et – nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 39 – käibemaksudirektiivi artikli 44 alusel määratakse teenuste osutamise koht kindlaks mitte maksukohustuslasest teenuste osutajast, vaid maksukohustuslasest teenuste saajast lähtudes. Seega tuleb mõistet „püsiv tegevuskoht” määratledes lähtuda maksukohustuslasest teenuste saajast.

58 Seda küsimust käsitlevast Euroopa Kohtu praktikast (vt eelkõige kohtuotsus Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika), mis põhineb vahetult rakendusmääruse artikli 11 sõnastusel, saab tuletada, et püsivat tegevuskohta peab iseloomustama inim- ja tehniliste ressursside poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid.

59 Seega, kui Küprose äriühing soovib, et siisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas käsitatakse teda selliselt, et tal on püsiv tegevuskoht käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses, peab tal olema Poolas loodud vähemalt siisugune inim- ja tehniliste ressursside poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab tal saada Poolas teenuseid, mida talle osutab Poola äriühing, ning kasutada neid oma majandustegevuses, mis kujutab endast kõnealuse elektroonilise enampakkumissüsteemi haldamist ning *bid*-ide väljastamist ja müümist.

60 Asjaolu, et sellist majandustegevust, mida teostab põhikohtuasjas Küprose äriühing ja mis seisneb elektroonilise enampakkumissüsteemi haldamises, hõlmates Poola äriühingule enampakkumisega müügiks internetiportaali kättesaadavaks tegemist ning *bid'*ide väljastamist ja müümist Poola klientidele, saab läbi viia ilma, et tal oleks selleks Poolas olemas tegelik tööjõud ja materiaalne baas, ei ole määrava tähtsusega. Vaatamata sellisele eriomasusele on niisuguse majandustegevuse teostamiseks vaja vähemalt sobivat struktuuri, eeskätt osas, mis puudutab tööjõudu ja selliseid tehnilisi vahendeid nagu IT-varustus, serverid ja kohandatud tarkvara.

61 Kirjalikes seisukohtades ja kohtuistungil väitis Poola äriühing, et taristu, mille ta Küprose äriühingule kasutada andis, ei võimalda viimasel oma majandustegevuses saada ja kasutada teenuseid, mida talle osutas Poola äriühing. Viimase seisukohast asuvad Küprose äriühingu majandustegevuseks vajalikud töötajad ja tehnilised vahendid nagu arvutiserverid, tarkvara, infotehnoloogiline tugi ning tarbijatega lepingute sõlmimiseks ja neilt tasu saamiseks vajalik süsteem väljaspool Poola territooriumi. Põhikohtuasjas neid faktilisi asjaolusid ei kontrollitud.

62 Samas kuulub nende faktiliste asjaolude kontrollimine eranditult siseriikliku kohtu pädevusse, kui ta hindab seda, kas Küprose äriühingul on Poolas vajalikud töötajad ja tehnilised vahendid, et saada teenuseid, mida Poola äriühing osutab, ning neid kasutada enampakkumisega müügi internetilehekülje haldamiseks ja hooldamiseks ning *bid'*ide turustamiseks.

63 Kui Poola äriühingu esitatud faktid osutuvad õigeks, tuleks eelotsusetaotluse esitanud kohtul asuda seisukohale, et Küprose äriühingul ei ole Poolas püsivat tegevuskohta, kuna tal puudub vajalik taristu, mis võimaldaks saada Poola äriühingu osutatud teenuseid ja neid oma majandustegevuses kasutada.

64 Asjaolu, et nende kahe äriühingu majandustegevused, mis on omavahel seotud koostöölepinguga, moodustavad majanduslikus mõttes terviku ja et nende majandustegevuste tulemist saavad kasu eeskätt Poola tarbijad, ei ole asjassepuutuv selle kindlakstegemisel, kas Küprose äriühingul on Poolas püsiv tegevuskoht. Seega, nagu rõhutasid õigesti Poola äriühing, Küprose valitsus ja Euroopa Komisjon, tuleb niisiis eristada teenuseid, mida Poola äriühing osutas Küprose äriühingule, teenustest, mida viimane osutas Poola tarbijatele. Tegemist on erinevate teenustega, mida maksustatakse käibemaksuga erinevalt.

65 Kõiki eelnenud kaalutlusi arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et ühte maksukohustuslast, kelle ettevõtte asukoht on ühes liikmesriigis ja kellele teises liikmesriigis asutatud teine maksukohustuslane osutab teenuseid, tuleb selleks, et teha kindlaks koht, kus neid teenuseid maksustatakse, käsitada nii, et tal on teises liikmesriigis „püsiv tegevuskoht” käibemaksudirektiivi artikli 44 mõttes, kui seda tegevuskohta iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid, mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Ühte maksukohustuslast, kelle ettevõtte asukoht on ühes liikmesriigis ja kellele teises liikmesriigis asutatud teine maksukohustuslane osutab teenuseid, tuleb selleks, et teha kindlaks koht, kus neid teenuseid maksustatakse, käsitada nii, et tal on teises liikmesriigis „püsiv tegevuskoht” nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb

ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ) artikli 44 mõttes, kui seda tegevuskohta iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid, mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.