

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

NIILO JÄÄSKINEN

esitatud 8. detsembril 2011(1)

Kohtuasi C-520/10

Lebara Ltd

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Ühendkuningriik))

Maksustamine – Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 2 – Artikli 6 lõige 4 – Teenuste osutamine – Isikud, kellele teenuseid osutatakse – Telekommunikatsiooniteenused – Ettemakselised kõnekaardid teabega, mis hõlbustab rahvusvaheliste telefonikõnede võtmist – Kõnekaartide turustamine edasimüüjate kaudu – Käibemaksuga maksustamise eeskirjad – Agent – Edasimüügiteenus – Ühtne tehing

I. Sissejuhatus

1. On tavaline, et Euroopa Kohtul palutakse keerukate tehingute korral tuvastada, kuidas on õige neid tehinguid käibemaksuga maksustada; modernsete tehnoloogiate valdkonnas võib see ülesanne olla iseäranis keeruline. Käesolev, First-tier Tribunalis (Tax Chamber) menetletav vaidlus Lebara Ltd (edaspidi „Lebara”) ja Ühendkuningriigi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customsi (edaspidi „maksuamet”) vahel puudutab keerulist küsimust, kuidas määrata kindlaks käibemaksukohustus telekommunikatsiooniteenuste tarneahelas.

2. Käesolevas kohtuasjas esitatud märkuste omavaheline erinevus illustreerib raskusi, mida kätkeb endas ühtse õige vastuse andmine siseriikliku kohtu esitatud küsimustele. Probleemi lahendamiseks on neli võimalust, mis kõik on teataval määral õiguskindlad, kuid üheski ei puudu oma kitsaskohad. Seetõttu tuleb Euroopa Kohtul leida lahendus, mis on kooskõlas Euroopa Liidu käibemaksuõiguse aluspõhimõtetega ja praktikas toimiv nii maksukohustuslaste kui ka selle õiguse igapäevase kohaldamise eest vastutavate valitsusasutuste jaoks.

II. Õiguslik kontekst

3. Esimese käibemaksudirektiivi(2) artikli 2 esimeses ja teises lõigus oli sätestatud:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.”

4. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.(3)

5. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 (4) kohaselt on „kaubatarne” „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”.

6. Kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 6 on sätestatud:

„1. „Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.(5)

[...]

4. Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuse osutamises, loetakse, et nimetatud teenuse on osutanud ja saanud tema ise.(6) [...]

7. Kuuenda käibemaksudirektiivi VI jaotises, mille pealkiri on „Maksustatavate tehingute koht”, artiklis 9 on sätestatud:

„1. 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.(7)

2. Sellest olenemata:

[...]

e) „[...] allpool nimetatud teenuste osutamise korral [...] maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, on teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu? või asukoht või peamine elukoht:

[...]

– Telekomuniatsiooniteenused. Telekommunikatsiooniteenusteks loetakse teenuseid, mis on seotud mis tahes laadi signaalide, kirjutiste, kujutiste ja helide või teabe edastamise, saatmise või vastuvõtmisega juhtme kaudu või raadio teel, optiliselt või muul elektromagnetilisel viisil, sealhulgas sellega seotud edastus?, saate- või vastuvõtumahtude kasutusõiguse üleandmine või võimaldamine. Telekommunikatsiooniteenused käesoleva sätte tähenduses hõlmavad ka ülemaailmsetesse teabevõrkudesse pääsu võimaldamist.(8)

[...]”

8. Kuuenda käibemaksudirektiivi VII jaotise, mille pealkiri on „Maksustatav teokoosseis ja maksu sissenõutavus”, artikli 10 lõigetes 1 ja 2 (9) on sätestatud:

„1. a) „Maksustatav teokoosseis” on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutmiseks vajalikud õiguslikud tingimused.

b) Maks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda

maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.

2. Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist. [...]

Kui aga enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub maks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel ning saadud summalt.

[...]"

9. Kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 21, mille pealkiri on „Maksu tasumise eest vastutavad isikud”, on lõikes 1 sätestatud:(10)

„ 1. siseriikliku süsteemi alusel vastutavad käibemaksu tasumise eest järgmised isikud:

a) maksukohustuslased, kes teevad maksustatavaid kaubatarneid või osutab maksustatavaid teenuseid, v.a punktides b ja c nimetatud juhul;

kui maksustatava tehingu teeb välismaal elav maksukohustuslane, võivad liikmesriigid nende kehtestatud tingimuste kohaselt nõuda, mille on maksu kohustatud isik; kellele maksustatavaid kaubatarneid tehakse või maksustatavaid teenuseid osutatakse;

b) maksukohustuslane, kellele osutatakse artikli 9 lõike 2 punktiga e hõlmatud teenuseid, või isik, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud riigi territooriumil ja kellele osutatakse artikli 28b C, D, E ja F osaga hõlmatud teenuseid, kui teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht on riigi territooriumil;(11)

[...]"

III. Vaidlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimused

10. Äriühing Lebara, mille asukoht on Ühendkuningriigis, hoiab Ühendkuningriigi territooriumil käigus renditud telefonikommutaatorit eesmärgiga osutada telekommunikatsiooniteenuseid. See kommutaator on ühendatud rahvusvahelise telefonsidevõrguga. Lebara ärimudeli kohaselt marsruuditakse kogu Euroopa Liidu piires asuvate lõppkasutajate võetavad telefonikõned tema kommutaatorisse Ühendkuningriigis ja sealt edasi rahvusvahelisse telefonsidevõrku. Seejärel suunduvad kõned edasi klientide soovitud sihtkohtadesse, mis kõik asuvad väljaspool Euroopa Liitu.

11. Selline Lebara majandustegevus tuleneb kolmest kokkuleppest. Esimene neist on Lebara kokkulepe rahvusvahelise telefonside teenuste osutaja või osutajatega. Teine seisneb Lebara kokkulepetes eri liikmesriikide kohalike teenuseosutajatega, mille kohaselt kohalikud teenuseosutajad peavad marsruutima lõppkasutajate telefonikõned kohalikust võrgust Lebara kommutaatorisse Ühendkuningriigis.

12. Kolmas seisneb kokkulepetes Lebara ja edasimüüjate(12) vahel, kes asuvad mitmetes teistes liikmesriikides peale Ühendkuningriigi. Käesolev eelotsusetaotlus käsitleb just neid tehinguid.

13. Nende kokkulepete kohaselt müüb Lebara kõnekaarte edasimüüjatele nimiväärtusest odavama hinnaga. Lebara ja edasimüüjate vahelise lepingu sisu tuumneb selles, et edasimüüjatel tuleb reklaamida ja müüa neid kõnekaarte oma asukohaliikmesriigis ning seeläbi hõlbustada Lebara odavate rahvusvaheliste telefonikõnede tarbimist lõppkasutajate hulgas.

14. Samuti sisaldavad need kokkulepped tingimusi, mis käsitlevad kõnede kestust, kõnede sihtkohariike, kasutatavaid tariife, tootemarki (milleks enamasti on edasimüüja nimi, Lebara aga osutab abi kaardi kujundamisel ja turundusmaterjalidega) ning klienditeenindust. Viimati nimetatud tingimuste kohaselt on kaartidel klienditeeninduse telefoninumber, mis võimaldab lõppkasutajal pöörduda edasimüüja poole, ehkki mõnes liikmesriigis suunatakse lõppkasutajad otseühendusse Lebaraga. Seega, kui lõppkasutajal tekib raskusi, täidab edasimüüja temaga suhtlemisel kontaktisiku ülesandeid, isegi kui probleemi saab lahendada üksnes Lebara ise.

15. Lebara kõnekaardid on enam-vähem krediitkaardi kujuga. Kaartidele on kantud ka nimiväärtus edasimüüja asukohaliikmesriigi vääringus – harilikult eurodes –, mis on suurem kui hind, mida edasimüüja selle kaardi eest Lebarale maksis, ning ainukordne seerianumber ja varjatud PIN-kood.

16. Kõnekaardid on aktiveerimata, kuni edasimüüja võtab ühendust Lebaraga, palub kaardi aktiveerida ning teatab Lebarale kaardi seerianumbri. Seejärel aktiveerib Lebara kaardid vastavalt nende seerianumbritele, kui kõnekaardi hind on tasutud või kui asjaomase edasimüüja kontojääk Lebara arvestuses on muudel asjaoludel positiivne.(13)

17. Kõnekaarte saab kasutada ainult rahvusvaheliste telefonikõnede võtmiseks. Need kaardid võimaldavad valdajal võtta telefonikõnesid kaardile märgitud nimiväärtuse ulatuses.

18. Lõppkasutajad saavad võtta odavaid rahvusvahelisi telefonikõnesid pärast kolme füüsilist toimingut. Esiteks kraabivad nad edasimüüjalt ostetud kaardilt välja peidetud PIN-koodi. Teiseks helistavad nad ette kindlaks määratud kohalikul telefoninumbri, mille peale nad automaatselt ühendatakse Lebara kommutaatoriga Ühendkuningriigis. See telefoninumber on trükitud kaardile. Kolmandaks sisestavad nad PIN-koodi. Telefonikõne võtmiseks piisab sellest teabest. Kaarti ei pea käepärast olema, samuti ei nõuta telefonikõnede lunastamiseks kaardi esitamist. Seejärel saab lõppkasutaja valida väljaspool Euroopa Liitu asuva soovitava kõnesihtkoha numbri. Kõne marsruuditakse Lebara kommutaatorist edasi ühele nendest rahvusvahelise telefonsideteenuse osutajatest, kellega Lebara on lepingud sõlminud.

19. Lebara pöördus Ühendkuningriigis First-tier Tribunali (Tax Chamber) poole, et vaidlustada maksuameti otsus, milles oli nõutud, et Lebara deklareeriks „lunastusteenused”, mida ta oli tasu eest lõppkasutajatele osutanud märtsis 2005. Maksuamet oli asunud seisukohale, et Lebara osutas esimese maksustatava teenuse siis, kui ta müüs kõnekaarte edasimüüjatele, ent teiseks osutas Lebara tasu eest telekommunikatsiooniteenuseid, kui lõppkasutajad võtsid rahvusvahelisi telefonikõnesid, mis marsruuditi läbi Lebara kommutaatori.

20. Maksuameti arvates oli selle teise teenuseosutamise kohaks Ühendkuningriik, sest lõppkasutajad kasutasid kõnekaarte füüsiliste isikutena, mitte juriidiliste isikutena, ning Lebarale jäi kohustus arvestada kõnekaartide lõppkasutajatele müümisel käibemaksu. Maksuamet oli siiski valmis nõustuma, et kõnekaartide müük edasimüüjatele kui käibemaksukohustuslastele kujutas endast eraldi tehingut asjaomase edasimüüja asukohaliikmesriigis.

21. Lebara väitis, et kui tal oluks kohustus arvestada käibemaksu kõnekaartide müümisel lõppkasutajatele, tekiks sellest igal juhul topeltmaksustamine vastuolus Euroopa Liidu õigusega. Seda põhjusel, et kõnekaartide edasimüüjatele müümisel oli nn pöördmaksustamise süsteemi kohaselt juba tasutud käibemaks edasimüüja asukohaliikmesriigi maksuhaldurile.(14)

22. Maksuamet ei olnud nõus, et kui Lebara müüb lõppkasutajatele kõnekaarte, rikutaks seda käibemaksuga maksustades Euroopa Liidu õigust. Maksuameti väitel tuleneb eespool nimetatud tagajärg sellest, et vautšerite käsitlemist ei ole Euroopa Liidu tasandil piisavalt ühtlustatud ning see

jätab maksuametile vabaduse maksustada kõnekaartide müük. Samuti väitis maksuamet, et kui nõustuda Lebara seisukohaga, tekiks sellest maksustamata jäämise, mitte topeltmaksustamise oht.

23. First-tier Tribunal (Tax Chamber) taotles Euroopa Kohtult eelotsust kahes küsimuses:

„1. Kui maksukohustuslane (edaspidi „ettevõtja A”) müüb kõnekaarte, mis annavad õiguse saada nimetatud isikult telekommunikatsiooniteenuseid, siis kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et ettevõtja A teeb käibemaksu seisukohast kaks tehingut: ühe siis, kui ettevõtja A algselt müüb kõnekaardi teisele maksukohustuslasele („ettevõtja B”), ja teise siis, kui see kõnekaart lunastatakse (s.t kui mingi isik – lõppkasutaja – kasutab seda kõnekaarti telefonikõnede tegemiseks)?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kuidas tuleb käibemaksu (kooskõlas Euroopa Liidu käibemaksualaste õigusnormidega) kohaldada tarneahelas, kus ettevõtja A müüb kõnekaardi ettevõtjale B ning ettevõtja B müüb kõnekaardi liikmesriigis B edasi ning lõpuks ostab kõnekaardi liikmesriigis B lõppkasutaja, kes kasutab seda kõnekaarti telefonikõnede tegemiseks?”

24. Kirjalikke märkusi on esitanud Lebara, Kreeka valitsus, Madalmaade valitsus, Ühendkuningriigi valitsus ja Euroopa Komisjon. Nad kõik osalesid ka kohtuistungil, mis peeti 13. oktoobril 2011.

IV. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

1. Lebara kõnekaart Euroopa Liidu käibemaksuõiguse kontekstis

25. Esiteks on oluline rõhutada, et nimetatud kõnekaarte saab kasutada ainult telefonikõnede võtmiseks Lebara süsteemi kaudu. Neid ei saa kasutada näiteks muude Lebara või kolmandate isikute kaupade ja teenuste eest maksmiseks. Selles suhtes on need kõnekaardid teistsugused kui olukorras, kus ettemakselisel SIM-kaardil olevat krediiti saab kasutada mitmeotstarbelisteks makseteks. Lebara kõnekaardid meenutavad aga hoopis nähtust, mida on sageli nimetatud „ühetoetstarbelisteks vautšeriteks”.(15)

26. Lebara kõnekaardid erinevad igat liiki vautšeritest aga selle poolest, et kõnealuse teenuse saamiseks ei ole vaja neid kõnekaarte esitada. Piisab, kui mäletada PIN-koodi ja kohalikku telefoninumbrit, millele tehtavad kõned marsruuditakse Lebara kommutaatorisse. Teisisõnu, need kõnekaardid ei ole esitajasertifikaadid, mis kajastavad teatavat väärtust, mida saab kasutada millegi eest maksmiseks, ning mille kasutamiseks on vaja need füüsiliselt esitada.

27. Samuti on küsitav, kas neid kõnekaarte saaks pidada maksevahendiks või e-rahaks. Kõnekaardi nimiväärtus on väljendatud rahasummana, ent see ei kujuta endast mingit abstraktset ostujõudu. See hoopis kajastab täpset arvu rahvusvaheliste kõnede minuteid igasse Lebara hinnakujunduses eelnevalt määratletud sihtkohta. Kõnekaart kehtib ainult piiratud tähtaja. Pärast selle tähtaja möödumist ei saa kõnekaarti kasutada.

28. Kõnealuse kokkuleppe täpne kirjeldus oleks selline, et kõnekaardi aktiveerimisel luuakse Lebara süsteemi ajutine kasutajakonto, millel olev krediit ulatub teatava arvu kõneajaühikuteni, mis vastab kõnekaardi nimiväärtusele. Seda kontot saab kasutada igaüks, kes autendib end sellele kontole vastava PIN-koodiga.

29. Sellepärast olen seisukohal, et need kõnekaardid on mitte maksevahend, vaid telekommunikatsiooniteenuste saamise õiguse kasutamist hõlbustav vahend, mille klient omandab

edasimüüjalt või jaemüüjalt asjakohase hinna eest.

2. Millist teenust osutab Lebara?

30. Kõigepealt piisab märkimisest, et nimetatud kõnekaardid ei toimi kaubana, vaid on seotud teenuste osutamisega. Tuleb lisada, et iga sellise käibemaksuvaidluse lahendamisel, mis puudutab teenuse osutamist mingis tehingute ahelas, tuleb alustada osutatava teenuse tuvastamisest. Seda põhjusel, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 kohaselt on teenuste osutamine see, mida „[k]äibemaksuga maksustatakse”. Teisisõnu, enne teenuse osutamise tuvastamist ei saa seda maksustada ühegi maksuga.

31. Teadasaadud faktilised asjaolud kinnitavad analüüsi, mille pakkus kohtuasjas MacDonald Resorts välja kohtujurist Trstenjak ja millega Euroopa Kohus nõustus.⁽¹⁶⁾ Euroopa Kohtu praktikas on ette nähtud, et maksukohustuslase tehingute kombinatsioonist asjakohase (teenuseosutamise) tehingu tuvastamisel tuleb arvesse võtta kõiki tehinguga seotud asjaolusid ja kõiki tehinguid.⁽¹⁷⁾ Euroopa Kohus on hiljuti kinnitanud, et „ühtse käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium on tegeliku majandusliku olukorra arvessevõtmine”.⁽¹⁸⁾ Sellepärast on asjakohase tehingu tuvastamisel vaja arvesse võtta muidki tegureid lisaks pelgalt kõnekaartide müügile.

32. Kohtupraktikas on välja kujunenud, et kuigi üldjuhul tuleb iga teenuseosutamist pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks, ei tohi majanduslikus mõttes ühest teenusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada. Selle vältimiseks tuleb arvesse võtta tehingule iseloomulikke tunnuseid. Määrava tähtsusega on „lõplik eesmärk”, mida lõppkasutajad kõnekaardi eest maksmise ajal silmas peavad.⁽¹⁹⁾ Pealegi on Euroopa Kohus neid põhimõtteid hiljuti seoses telekommunikatsiooniteenuste osutamisega kohaldanud. Kohtuasjas Everything Everywhere⁽²⁰⁾ otsustati, et käibemaksuga maksustamisel ei kujuta telekommunikatsiooniteenuste osutaja poolt kliendilt nõutav teatav täiendav tasu endast tasu põhiteenusena osutatavatest telekommunikatsiooniteenustest eraldiseisva ja sõltumatu teenuse eest.

33. Nagu Kreeka valitsus rõhutab, on üheainsa tehinguga tegu juhul, kui ühte või mitut elementi tuleb pidada põhiteenuseks ning ühte või mitut teist elementi seevastu kõrvalteenusteks, mida käsitletakse maksustamisel samamoodi nagu põhiteenust. Teenust tuleb pidada põhiteenusena suhtes kõrvalteenuseks, kui sellel ei ole klientide jaoks omaette eesmärki, vaid selle abil saab teenuseosutaja põhiteenust kasutada parematel tingimustel.⁽²¹⁾

34. Siin kirjeldatud käsitlus selle kohta, kuidas tuvastada mitmejärgulise teenuseosutamistehingu korral artiklis 2 sätestatud asjakohane tehing,⁽²²⁾ nähti ette mõni aeg tagasi kohtuasjas Faaborg-Gelting Linine.⁽²³⁾ Nimetatud kohtuasjas otsustati, et tehingud, mis seisnevad praamide pardal toitlustamises sõidu ajal, kujutavad endast kuuenda käibemaksudirektiivi kohaselt mitte kaubatarnet, vaid teenuste osutamist, sest toitlustustegevust iseloomustab erisuste ja toimingute kogum, millest ainult ühe osa moodustab toidu andmine ja milles suuresti domineerivad teenused.⁽²⁴⁾

35. Arvestades kõiki olulisi faktilisi asjaolusid ja tehinguid ning lisaks lõppkasutaja „lõplikku eesmärki” kõnekaardi ostmise ajal, on asjakohaseks teenuseks õigus võtta rahvusvahelisi telefonikõnesid odavamalt nendest, mida saab võtta kohaliku telefonijaama kaudu liikmesriigis, kus kaart ostetakse, või ka mujal. Nagu Madalmaade valitsus märkis, ei ole kõnekaardi enda valdusse saamine lõppkasutaja jaoks omaette eesmärk.⁽²⁵⁾ Tarbijat huvitavad hoopis odavad rahvusvahelised telefonikõned, mida see kaart hõlbustab.

36. Nimetatud hõlbustus seisneb selles, et kaardile trükitud teksti kaudu antakse teada kohalik telefoninumber, millele helistamise korral suunatakse lõppkasutaja kohalik kõne automaatselt

Lebara kommutaatorisse Ühendkuningriigis, ja peidetud PIN-kood. Peale piiratud klienditeeninduse võimaldamise ei ole kõnealusel kaardil tarbija seisukohast muud eesmärki. Nagu olen märkinud, ei ole sellise telefonikõne võtmiseks vaja, et kõnekaart oleks lõppkasutaja valduses, kui ta mäletab sellele trükitud teavet.

37. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 tõlgendamiseks ette nähtud käsitusviisi põhjal pakub Lebara seega lõppkasutajatele õigust saada telekommunikatsiooniteenuseid. Lõppkasutajate ja Lebara vahel on otsene seos, mis seisneb selles, et lõppkasutajad maksavad edasimüüjatele või jaemüüjatele tasu ja see tasu antakse edasi Lebarale. Otsene seos ilmneb ka nõudes, et lõppkasutaja peab sisestama PIN-koodi, mille võtab vastu Lebara kommutaator ja mis tõendab kaardi ostu.

B. *Õigussuhete tõlgendamine Euroopa Liidu käibemaksuõiguse perspektiivist*

1. Eelotsuse küsimused ja nende vastamise teed

38. Eelotsust taotlev kohus on esitanud kaks küsimust. Nendest esimene on üsna täpne, teine aga üldisem. Olen arvamusel, et esimene küsimus põhineb siiski teatavatel kaudsetel eeldustel, mis laienevad nii fakti? kui ka õigusküsimustele. Liati ei ole võimalik vastata esimesele küsimusele, analüüsivõimalikult Lebara, tema edasimüüjate (ja nende edasimüüjate võimalike jaemüüjate) ning lõppkasutajate vahelisi suhteid Euroopa Liidu käibemaksuõiguse perspektiivist. See analüüs peab igal juhul käsitlema põhiküsimusi, mis puudutavad teenuse osutamise laadi, maksustatavat teokoosseisu, maksustatavat summat ning käibe tekkimise kohta. Need leiavad käsitlust järgmistes punktides, kus arutatakse poolte ja menetlusse astujate kirjalikes märkustes välja pakutud nelja alternatiivset lahendust.

2. Esimene võimalus: teenuste osutamine kahes järjestikuses tehingus

a) Ühendkuningriigi valitsuse seisukoha kokkuvõte

39. Ühendkuningriigi valitsuse sõnul tuleb kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1 tõlgendada nii, et kõnekaarte välja andes osutab ettevõtja teenuseid kahes järjestikuses tehingus: esiteks algse müügi ajal ja teiseks telefonikõnede lunastamise ajal. Ühendkuningriigi valitsus märgib, et Euroopa Liidu õiguse praeguse ühtlustustaseme juures saavad liikmesriigid teha poliitilise valiku, kumb neist kahest tehingust käibemaksuga maksustada. Võimalik maksustamata jäämine või topeltmaksustamine tuleneb selles valdkonnas ühtlustatuse puudusest, mida on võimalik heastada üksnes õigusnormidega, mis reguleerivad nimiväärtust kandvate vautšerite käsitlemist kogu Euroopa Liidu piires.

40. Ühendkuningriigi valitsus väidab lisaks, et sellise analüüsi järgi oleks käibe tekkimise kohaks Ühendkuningriik. Põhjus on selles, et eeldatavasti ei ole lõppkasutajad maksukohustuslased. Sellepärast määrab käibe tekkimise koha kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1, mitte artikli 9 lõike 2 punkt e. Maksustatav teokoosseis tekib siis, kui lõppkasutajad telefonikõnesid lunastavad.

41. Lõpuks on Ühendkuningriigi valitsuse ettepanekus märgitud, et tasu odavate telefonikõnede võtmise võimaluse eest koosneb hinnast, mille maksavad edasimüüjad Lebarale kõnekaartide eest. Maksustatavat summat tuleb siiski korrigeerida, kui lunastatakse kaardiga võimaldatavast vähem kõnesid. Maksustatava summa kindlaksmääramisel jäetakse arvesse võtmata kõnekaardi nimiväärtuse kasutamata osa. Näiteks kui kõnekaardi nimiväärtus on 15 eurot ja edasimüüja ostab selle 10 euro eest ning kaardist kasutatakse ära ainult pool, on maksustatav summa 5 eurot, mitte 10 eurot.

b) Hinnang

42. Alustan sellest, et minu järeldus, et asjakohaseks teenuseks on õigus võtta odavaid telefonikõnesid ning Lebara osutas seda teenust lõppkasutajatele, ei tähenda, nagu oleksin ma nõustunud Ühendkuningriigi valitsuse välja pakutud mudeliga. Täpsemalt ei tähenda see, nagu nõustuksin ma argumendiga, et Lebara osutab kahte teenust – ühte telefonikaartide edasimüüjatele ja ühte lõppkasutajatele – ühe ja sama tasu eest.

43. Kõigepealt tuleb märkida, et ühe ja sama teenuse „topelt osutamise” mõiste on Euroopa Liidu käibemaksuõiguse jaoks võõras. Selle mõiste kasutuselevõtmine rebestaks lausa Euroopa käibemaksuõiguse aluspõhimõtteid ja tekitaks probleeme seoses õiguskindluse ning topeltmaksustamise või maksustamata jäämisega.(26)

44. Peale selle, kuigi asjakohaseks tehinguks on mitte kõnekaardi müük, vaid Lebara telekommunikatsiooniteenuste kasutamise õiguse müük, ei anna see järeldus Ühendkuningriigile õigust tugineda kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikele 1 ja maksustada käibemaksuga kõik tehingud Lebara ja tema edasimüüjate vahel. Ei saa eeldada, et kõik lõppkasutajad on sellised, kelle tegevust kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 2 punkti e tähenduses ei maksustata, sest on mõistlik uskuda, et Lebara teenuseid võivad soovida kasutada ka käibemaksukohustuslased, kellel on sidemed teatavate kolmandate riikidega. Nendel asjaoludel nihkuks käibe tekkimise koht artikli 9 lõike 2 punkti e kohaselt kliendi liikmesriiki. Ent teised lunastajad jällegi oleksid füüsilised isikud, mistõttu Lebara teenuste osutamine sellistele lõppkasutajatele kuuluks ikkagi artikli 9 lõike 1 kohaldamisalasse.

45. Lebara ei suuda kõiki oma lõppkasutajaid või vahest isegi mitte ühtegi neist tuvastada, sest nad on edasimüüjate või jaemüüjate kliendid. Minu arvates ei tohiks lubada, et liikmesriik rajab oma maksupädevuse eeldustele, mida ei saa ümber lükata ega kontrollida. Liati viiks nõustumine Ühendkuningriigi valitsuse argumendiga, et kõik Lebara teenuste lõppkasutajad on käibemaksukohustuseta isikud, selle eelduse väljapoole kohtuliku kontrolli ulatust.(27)

3. Teine võimalus: Teenuste osutamine kahes paralleelses tehingus

a) Madalmaade valitsuse seisukoha kokkuvõte

46. Ka Madalmaade valitsus pakub välja analüüsi, mille kohaselt kõnealusesse ärimudelisse kuulub kaks teenuste osutamise tehingut, millest ainult ühes osutab teenust Lebara. Nimetatud valitsuse sõnul on tegu ühe tehinguga, milles Lebara osutab lõppkasutajatele telekommunikatsiooniteenuseid, ja sellega seotud kõrvalteenuse osutamise tehinguga, mis seisneb selles, et edasimüüjad osutavad Lebarale edasimüügiteenust.

47. Madalmaade valitsuse arvates tuleks põhikohtuasjas käsitletava laadses olukorras tõlgendada kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1 nii, et telekommunikatsiooniteenuste osutaja (ettevõtja A) teeb teenuseosutajana ühe tehingu, nimelt osutab lõppkasutajale telekommunikatsiooniteenuseid. Kõnekaardi tarnimine müüja (ettevõtja A) poolt edasimüüjale (ettevõtjale B) ei kujuta endast – nimetatud telekommunikatsiooniteenustest iseseisvalt ja eraldi – tehingut kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses. Edasimüüja (ettevõtja B) aga osutab edasimüügiteenuseid müüja (ettevõtja A) kasuks.

48. Madalmaade valitsus jäeldab, et müüja (ettevõtja A) on kohustatud tasuma käibemaksu oma asukohaliikmesriigis telekommunikatsiooniteenuste osutamise eest lõppkasutajatele, kes eeldatavasti ei ole maksukohustuslased. Käibemaksu tasumise kohustus tekib hetkel, mil edasimüüja maksab ettemaksena müüjale kõnekaardi nimiväärtuse.

49. Seega peab Madalmaade valitsus maksustatavat summat teistsuguseks ja suuremaks kui Ühendkuningriigi valitsus. Madalmaade valitsuse välja pakutud mudeli kohaselt oleks Lebara osutatud teenusega seotud maksustatav summa võrdne kõnekaardi nimiväärtusega, olenemata sellest, kas edasimüüja või jaemüüja müüb kõnekaarte nimiväärtusest kallimalt või odavamalt. Lisaks sellele on Madalmaade valitsuse meelest maksustatavaks teokoosseisuks mitte telefonikõnede lunastamine (nagu pakkus välja Ühendkuningriigi valitsus), vaid kõnekaartide müük Lebara poolt edasimüüjatele. Samal ajal on edasimüüjate poolt Lebarale osutatud kõrvalteenuse puhul maksustatav summa võrdne kõnekaartide nimiväärtuse ja edasimüüja poolt Lebarale makstud ostuhinna vahega. Teisisõnu peetakse seda vahet tasuks, mida edasimüüja nõudis Lebarale osutatud teenuse eest.

b) Hinnang

50. Selle lahendusega tekib mitmeid probleeme lisaks raskusele, mille olen juba ära märkinud seoses (aluseta) eeldusega, et kõik Lebara kaartide lõppkasutajad on sellised, kelle tegevust käibemaksuga ei maksustata. Ehkki ma jagan seisukohta, et kõnekaartide tarnimine Lebaralt edasimüüjale ei kujuta endast iseseisvat teenuse osutamist ning et kaartide tarnimine kui selline on käibemaksuga maksustamise seisukohast ebaoluline toiming, ei saa ma – vastupidiselt argumentidele, mida Madalmaade valitsus kohtuistungil esitas – nõustuda, et edasimüüja või tema jaemüüja osalemine lõpptehingus lõppkasutajatega ei kujuta endast mingisugust teenuse osutamist esimesena nimetatult teisena nimetatuile.

51. Veel olulisem on aga see, et Madalmaade valitsuse välja pakutud mudelis ei ole arvestatud, et Euroopa Liidu käibemaksuõiguses kohaldatakse erisuguseid eeskirju olenevalt sellest, kas vahendaja osutab teenust enda nimel või käsundiandja nimel.(28) Lebara käibemaksukohustuse kindlaksmääramisel käesolevas vaidluses ei saa neid eeskirju eirata.

52. Nii näiteks, kui A müüb midagi C?le ja B tegutseb seejuures enda nimel vahendajana, kes sõlmib lepingu C?ga, ei osuta B A?le eraldi edasimüügiteenust. B kujutab endast hoopis ühte lüli tarneahelas.

53. Ent kui A kasutab enda ja C vahelises tehingus B?d edasimüügiteenuse osutajana, kes tegutseb selles tehingus A nimel ja eest, osutab B A?le eraldi teenust. A ja B vaheline tehing kujutab endast käibemaksuõiguses sisendit A ja C vahelises tehingus.

54. Selleks aga, et A saaks arvata maha käibemaksu, mida B arvestas edasimüügiteenuselt, peab B esitama A?le eraldi arve oma teenustasu kohta. Ent Madalmaade valitsuse välja pakutud skeemi loogiline tagajärg oleks niisugune, et edasimüüja tasu kohta ei esitata mingeidki eraldi arveid, mida aga on vaja käibemaksu korrektseks arvestamiseks, sest edasimüüja teenustasu suurus võrduks tema poolt kõnekaartide eest saadud ja makstud summa vahega.(29)

55. Veelgi suurem probleem Madalmaade valitsuse pakutud mudelis on seotud sellega, et tagajärjeks oleks ülemaksustamine, kui kõnekaarte müüdaks lõppkasutajale nimiväärtusest odavama hinnaga. Samuti jääks osa tasust maksustamata, kui neid müüdaks nimiväärtusest kallima hinnaga. Sama probleem laieneks igal juhul ka teenustasult arvestatavale käibemaksule.

4. Kolmas võimalus: Üksainus tarneahel

a) Lebara ja komisjoni seisukohtade kokkuvõte

56. Komisjoni välja pakutud mudel, mida sisuliselt jagab ka Lebara, on tugev, kuid mitte veatu. Nende seisukoha saab kokku võtta järgmiselt.

57. Kui maksukohustuslane (edaspidi „ettevõtja A”) müüb teisele maksukohustuslasele (edaspidi „ettevõtja B”), kelle tegevuskoht on teises liikmesriigis, kõnekaarte, mis kajastavad õigust saada telekommunikatsiooniteenuseid, ning ettevõtja B müüb kõnekaardi seejärel lõppkasutajale tarbimiseks, sooritab ettevõtja A üheainsa teenuste osutamise tehingu sel ajal, kui kõnekaart müüakse ettevõtjale B. Kui lõppkasutaja seejärel kaardi ostab ja seda tarvitab, on see maksustatav kui teenuse osutamine lõppkasutajale mitte ettevõtja A, vaid ettevõtja B poolt.

58. Selle stsenaariumi järgi arvestab ettevõtja B pöördmaksustamise süsteemi kohaselt käibemaksu tasult, mida ta maksab ettevõtjale A. Samuti arvestab ettevõtja B käibemaksu tasult, mida ta saab lõppkasutajalt. Käibemaksuga maksustatakse mõlemad tehingud ettevõtja B tegevuskoha liikmesriigis. Telekommunikatsiooniteenuste müügi korral lõppkasutajatele on ettevõtjal B siiski õigus arvata maha tema poolt tasutud käibemaks tehingutelt ettevõtjaga A siis, kui ta esitab käibedeklaratsioone ettevõtja B asukohaliikmesriigi maksuhaldurile. Teisisõnu, ettevõtja B arvab sisendkäibemaksu maha.

b) Hinnang

59. See mudel kajastab arusaama tarneahelast, mis algab tootjast ja kulgeb läbi eri turuastmete kuni lõpptarbijani. Igas turuastmes lisandunud väärtus maksustatakse ning selle mudeli tulemusel oleks käibemaksu kohaldamine maksustamiskoha ja tarbimisele kohaldatava maksumäära osas korrektne.

60. Probleemiks jääb aga see, et kõnekaardil endal ei ole iseseisvat funktsiooni kauba või teenusena. Peale selle on võimatu järeldada, et lõppkasutajad ostavad edasimüüjatelt õigust telekommunikatsiooniteenustele, sest Lebara ei ole seda teenust oma edasimüüjatele *in toto* üle andnud.

61. Lebara ja edasimüüjate vahel sõlmitud turunduskokkulepetest nähtub, et edasimüüja ülesanne on edendada kõnekaartide müüki lõppkasutajatele kas otse või jaemüüjate kaudu. Euroopa Liidu käibemaksuõiguse üks aluspõhimõtteid on see, et tegu on tarbimismaksuga.(30) Nagu olen juba selgitanud, oli Lebara ja edasimüüjate vaheliste tehingute kogu eesmärk hõlbustada tarbimist – mitte edasimüüjate, vaid lõppkasutajate hulgas. Ühegi analüüsiga ei saa näidata, et tavapärase sündmuste käigu korral tarbivad odavaid telefonikõnesid edasimüüjad ise.

62. On tõsi, et edasimüüja võib asuda tegutsema lõppkasutajana ja kõnekaarti kasutada, eeldusel et selle eest on makstud ja kaart on aktiveeritud, kuid see ei ole edasimüüjate ja Lebara vahelise kokkuleppe tegelik majanduslik eesmärk. Kui edasimüüja kasutaks kõnekaarti rahvusvaheliste kõnede tegemiseks, oleks tegu maksustatava iseendale osutatud teenusega, kui kõnekaarti kasutatakse muul kui majandustegevuse eesmärgil. Seda käsitleb kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõike 2 punkt b.(31)

63. Samuti ei toeta faktilised asjaolud mõtet, et edasimüüjad kujundavad ja turundavad omaenda telekommunikatsiooniteenuseid ning rakendavad neid seejärel Lebaralt vajalike võrguteenuste saamiseks sõlmitud alltöövõtu kaudu.

64. On selge, et Lebara on see, kes oma lepinguvõrgustiku kaudu loob tee

telekommunikatsiooniks lõppkasutaja ja Lebara kommutaatori vahel ning sealt edasi rahvusvaheliste telefonsideteenuste osutajate kaudu nende telefonikõnede vastuvõtjateni väljaspool Euroopa Liitu. Selles suhtes ei saa pidada õigeks Lebara edasimüüjate võrdlemist virtuaalsete mobiilsideteenuste osutajatega, nagu komisjon seda kohtuistungil tegi.

65. Lõpuks rõhutas Lebara oma kirjalikes märkustes, et lõppkasutajad ei tea ega saagi teada, et odavaid rahvusvahelisi telefonikõnesid, mille võtmise võimaluse nad on ostnud edasimüüjatelt või jaemüüjatelt, võimaldab Lebara. Samuti rõhutas Lebara seda, et lõppkasutaja ja Lebara vahel ei ole otsest võlaõiguslikku lepingusuhet.

66. Nimetatud esimese rõhuasetuse osas tuleb märkida, et tootemargi muutmine, mille tulemusel varjatakse teenuse osutaja isik, ei muuda kuidagi seda, milline on lõppkasutaja „lõplik eesmärk” sellise kaardi ostmisel; see eesmärk on võtta odavaid rahvusvahelisi telefonikõnesid. Teise rõhuasetuse osas tuleb märkida, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 2 ei rajane vältimatul eeldusel, et lõppkasutaja ja kaubatarnija või teenuse osutaja vahel peab olema lepingusuhe, vaid eelduseks on tasu liikumine lõppkasutaja ja kaubatarnija või teenuse osutaja vahel. Nagu Euroopa Kohus kohtuasjas Town & County Factors⁽³²⁾ märkis, ohustaks õigussuhte olemasolu sõltuvusse seadmine sellest, kas teenuse osutaja kohustustele saab tugineda, kuuenda käibemaksudirektiivi tõhusust.⁽³³⁾ Tasu liigub lõppkasutajatelt Lebarale jae? ja edasimüüjate kaudu. Liati on otsene seos lõppkasutajate ja Lebara vahel olemas, sest PIN-kood avab lõppkasutajale otsetee Lebara kommutaatorisse.

67. Kokkuvõttes, kui Euroopa Kohus nõustub komisjoni ja Lebara välja pakutud mudeliga, eeldaks see vähemalt Lebara ja edasimüüjate vahelise õigussuhte paindlikku tõlgendamist, mida Euroopa Kohtu praktika paraku ei toeta. Ühegi analüüsi kohaselt ei osuta Lebara oma edasimüüjatele sedasama teenust, mida nemad osutavad lõppkasutajatele.

5. Neljas võimalus: Teenuste osutamine enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutseva maksukohustuslase poolt

a) Komisjoni alternatiivse seisukoha kokkuvõte

68. Komisjon märgib teise võimalusena, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõikes 4 on sätestatud, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuse osutamises, loetakse, et nimetatud teenuse on saanud ja osutanud tema ise. Nii tuleks lugeda, et Lebara edasimüüjad (kes, nagu on selge, tegutsevad enda nimel) on saanud Lebaralt teenuseid esimeses maksustatavas tehingus ning seejärel osutanud need teenused lõppkasutajatele teises maksustatavas tehingus.

b) Hinnang

69. Euroopa Kohus on hiljuti märkinud, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõige 4 loob hüpoteesi kahest identsest järjestikku osutatavast teenusest. Selle hüpoteesi kohaselt on ettevõtja, kes osaleb teenuse osutamises ja kelle puhul on tegemist agendiga, kõigepealt saanud kõnealuseid teenuseid ettevõtjalt, kelle eest ta tegutses, ehk käsundiandjalt, enne kui ta seejärel ise osutab selle teenuse kliendile. Sellest järeldub, et agendi ja käsundiandja vahelises õigussuhtes on nende osad teenuse osutajana ja tellijana käibemaksuga maksustamisel vahetatud.⁽³⁴⁾

70. Minu arvates on see hüpotees käesoleva kohtuasja lahendamise võti. Käibemaksuga maksustamise seisukohast tuleks pidada edasimüüjaid agentideks, kes tegutsevad enda nimel, kuid Lebara kui käsundiandja eest. Komisjon märgib õigesti, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõike 4 tulemuseks on käibemaksuga maksustamine samal viisil nagu mudelis, mille kohaselt on

tegu kahe teenuse osutamisega ühes tarneahelas. Lisaksin, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõige 4 annab selle tulemuse nii, et ei moonutata Lebara osutatud teenuse tegelikku laadi ega seda, kes on teenuse saaja.

71. Edasimüüjad ei ole tegelikult need, kes saavad õiguse kasutada telekommunikatsiooniteenuseid, vaid kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõige 4 kujutab endast Euroopa Liidu seadusandja mandaati sedalaadi hüpoteesi kohaldamiseks juhtudel, mil edasimüüja tegutseb enda nimel, kuid teise isiku eest. Samuti annab see tulemuseks käibemaksuga maksustamise õiges liikmesriigis õige maksumääraga – käesoleval juhul edasimüüja asukohaliikmesriigis, kusjuures maksustatavaks summaks on see, mille edasimüüjad maksavad Lebarale, ning maksustatav teokoosseis tekib kõnekaartide aktiveerimisel. Peale selle võimaldab artikli 6 lõige 4 korrektset arvete esitamist kõnealuste teenuste osutamises osalevate maksukohustuslaste vahel.(35)

72. Lebara on aga rõhutanud, et edasimüüjad ei tegutse tema agentidena ning et siseriiklikud kohtunikud on juba tuvastanud, et edasimüüjad tegutsevad enda nimel. Teisisõnu viitab see, et Lebara ja edasimüüjate vaheline kokkulepe ei kajasta niisugust suhet, milles edasimüüjad tegutsevad Lebara „varjatud” esindajatena või agentidena vastavalt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõikele 4.

73. Käeolevas eelotsuseasjas aga on vaja lähtuda kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõike 4 tähenduse tõlgendamisel Euroopa Liidu õigusnormidest, mitte esindussuhteid käsitlevatest või muudest siseriiklikest tsiviilõigusnormidest ega ka siseriiklikust maksuõigusest. Liiati võib artikli 6 lõikel 4 kui maksuõigussätteil olla tähendus, mis ei pea tingimata samastuma mis tahes siseriiklikest tsiviilõigusnormidest tulenevate paralleelsete mõistetega. Minu arvates ei ole kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõige 4 piiratud ainult niisugustele suhetele, kus on tegu asjaomase liikmesriigi – käesoleval juhul Ühendkuningriigi – õigusnormide kohase avalikustatud või muusuguse esindussuhtega. Artikli 6 lõike 4 nõuded on täidetud siis, kui on täidetud kolm kriteeriumi (osalemine teenuse osutamises, ettevõtja enda nimel, teise maksukohustuslase eest).

74. Ehkki eelotsusetaotluses ei ole esitatud konkreetset küsimust kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõike 4 tähenduse kohta, ei takista see Euroopa Kohut seda sätet käsitlemast. On välja kujunenud, et ka siis, kui siseriiklik kohus on oma küsimustes vormiliselt piirdunud ainult teatavate kindlate sätete tõlgenduse küsimisega, ei takista see asjaolu Euroopa Kohut esitamast siseriiklikule kohtule kõiki liidu õiguse tõlgendamise juhtnööre, mida saab siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel kasutada, olenemata sellest, kas siseriiklik kohus neile oma küsimuses viitas või mitte.(36) Tõepoolest kajastub see mõte teise eelotsuseküsimuse ulatuses. Lisan, et Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Henfling jt(37) selle kohta, kuidas tõlgendada kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõiget 4, kannab hilisemat kuupäeva kui First-tier Tribunali (Tax Chamber) järeldused, mis puudutavad artikli 6 lõike 4 tähendust.(38)

75. Selles osas, mis puudutab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõike 4 tõlgendamist Euroopa Liidu õiguses, näib mulle, et käesolevas kohtuasjas tuleb edasimüüjaid pidada Lebara eest tegutsejateks järgmistel põhjustel. Esiteks on mul mulje, et kõnekaartide tarnimine edasimüüjatele ei tähenda majandusliku riski üleminekut Lebarale. Põhjus on selles, et nagu näib, ei pea edasimüüjad maksma aktiveerimata kõnekaartide eest. Järeldan Lebara märkuste põhjal, et kui edasimüüjatel ei õnnestu kaartide turustamisel neid lõppkasutajatele müüa, ei maksa nad Lebarale mingit tasu. Sel juhul ei palu nad ka kaartide aktiveerimist. Teisisõnu, majanduslikus mõttes tegutsevad nad Lebara eest.

76. Peale selle osalevad edasimüüjad telekommunikatsiooniteenuste kasutamise õiguse andmises Lebaralt lõppkasutajale. Nad võtavad enda nimel, kuid Lebara eest vastutuse odavate telefonikõnede võtmise õiguse turustamise eest ning tasu üleandmise eest lõppkasutajalt

Lebarale. Edasimüüjad on ka need, kes astuvad vajalikke samme (nimelt makse tegemine ja seerianumbri teatamine Lebarale) kõnekaardile vastava ajutise kasutajakonto aktiveerimiseks.

77. Sellepärast olen arvamusel, et käesoleva kohtuasja faktiliste asjaolude liigitamisel on kõige paikapidavam järeldada, et Lebara osutab lõppkasutajatele teenuseid, mis seisnevad õiguses kasutada telekommunikatsiooniteenuseid ettemakse eest, mida võib pidada ajutiseks kliendikontoks, millele kantakse kuni teatava koguseni kõneajaühikuid. Edasimüüjad osalevad nende teenuste osutamises enda nimel, kuid Lebara eest. Sellest lähtudes loetakse kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõike 4 kohaselt, et edasimüüjad on saanud Lebaralt teenust ja osutanud seda lõppkasutajatele. See viib käibemaksuga maksustamiseni viisil, mida on kirjeldatud eespool punktides 70 ja 71.

78. Märgin siiski, et oma otsuses kohtuasjas Henfling jt jättis Euroopa Kohus artikli 6 lõike 4 tingimuste täitmise küsimuse olemasolevate faktiliste asjaolude põhjal siseriikliku kohtu lahendada. Euroopa Kohus piirdus artikli 6 lõike 4 kohaldamisel arvessevõetavate tegurite kohta sedalaadi suuniste andmisega, mida olen käesolevas ettepanekus edasi arendanud.⁽³⁹⁾ Nii võib jätta küsimuse, kas käesoleva kohtuasja faktilised asjaolud vastavad artikli 6 lõike 4 nõuetele, lahendada siseriiklikule kohtule, kes peab võtma nõuetekohaselt arvesse Euroopa Kohtu poolt käesolevas menetluses eri küsimustes tehtud järeldusi, vajadust säilitada Euroopa Liidu käibemaksuõiguses kehtestatud põhimõtete terviklikkus ning artikli 6 lõikele 4 Euroopa Liidu õiguses antud iseseisev tähendus, mis seisab eraldi siseriikliku õiguse mõistetest.

V. Kokkuvõte

79. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku lükata eespool esitletud nelja võimaluse hulgast tagasi Ühendkuningriigi valitsuse pakutud mudel, sest see võib viia kas topeltmaksustamiseni või maksustamata jäämiseni. Peale selle viib see järeldusele, et käibe tekkimise koha ja seega ka käibemaksupädevuse tuvastamisel tuleb lähtuda eeldusest, et kõik lõppkasutajad on sellised, kelle tegevust käibemaksuga ei maksustata, mille paikapidavust aga ei ole võimalik kohtulikult kontrollida.

80. Viimati märgitu kehtib ka Madalmaade valitsuse pakutud mudeli kohta. Lisaks võib see mudel viia olenevalt asjaoludest kas üle? või alamaksustamiseni, sest nii telekommunikatsiooniteenuste kasutamise õiguse müügi kui ka eraldi edasimüügiteenuse osutamise maksubaas tuletatakse kõnekaartide nimiväärtusest. See võib olla suurem või väiksem hinnast, mida lõppkasutajad nende eest maksavad.

81. Lebara ja komisjoni pakutud mudel annab õige lõpptulemuse, kuid see-eest moonutab Lebara ja edasimüüjate vahelist suhet, arvestades, et see eeldaks Euroopa Kohtult järeldust, nagu müüks Lebara odavate telefonikõnede võtmise õigust oma edasimüüjatele. Selle asemel sobiks kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõikega 4 loodud hüpoteesile tugineda korrektsemalt selle tegeliku ärimudeliga, mida Euroopa Kohtule on käesolevas asjas tutvustatud. Kui Euroopa Kohus ei nõustu minu järeldustega artikli 6 lõike 4 kohta, soovitaksin teise võimalusena nõustuda komisjoni ja Lebara ettepanekuga, mille kohaselt kõnekaartide müük Lebaralt edasimüüjatele kujutab endast ühte tehingut ning edasimüüjate poolt edasimüümine teist, eraldi tehingut.

VI. Ettepanek

82. Nendel kaalutlustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata First-tier Tribunali (Tax Chamber) esitatud eelotsuseküsimustele järgmiselt.

Kui maksukohustuslane (edaspidi „ettevõtja A”) müüb teisele maksukohustuslasele (edaspidi „ettevõtja B”) kõnekaarte, millel sisalduv teave annab nende ostjale (edaspidi „lõppkasutaja C”)

võimaluse kasutada ettevõtja A telekommunikatsiooniteenuseid kaardil näidatud koguses (tingimusel, et A on saanud B?lt nende vahel kokku lepitud tasu), osutab ettevõtja A lõppkasutajale C ettemakse eest teenust, mis seisneb õiguses kasutada telekommunikatsiooniteenuseid. Kui ettevõtja B osaleb selle teenuse osutamises lõppkasutajale C enda nimel, kuid ettevõtja A eest – mis jääb siseriikliku kohtu tuvastada –, käsitletakse ettevõtjat B käibemaksuga maksustamisel nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 6 lõike 4 kohaselt siiski nii, et ettevõtja A on talle selle teenuse osutanud ja tema on selle osutanud lõppkasutajale C.

83. Kui Euroopa Kohus otsustab seda ettepanekut mitte järgida või kui siseriiklik kohus ei saa tuvastada, et edasimüüjad tegutsevad Lebara eest, soovitan teise võimalusena vastata First-tier Tribunali (Tax Chamber) eelotsuseküsimustele järgmiselt.

Kui maksukohustuslane (edaspidi „ettevõtja A”) müüb teisele maksukohustuslasele (edaspidi „ettevõtja B”) kõnekaarte, mis kajastavad õigust saada ettevõtjalt A telekommunikatsiooniteenuseid, ning seejärel müüb ettevõtja B kõnekaardi lõppkasutajale C, kes võtab kõnekaardiga võimaldatavaid rahvusvahelisi telefonikõnesid, osutab ettevõtja A ühe maksustatava telekommunikatsiooniteenuse sel ajal, kui kaart müüakse ettevõtjale B. Kui lõppkasutaja seejärel kaardi ostab ja seda tarvitab, ei kujuta see endast veel ühte ettevõtja A maksustatavat tehingut.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (edaspidi „esimene käibemaksudirektiiv”) (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3). Artikkel 2 kajastub nüüd nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (EÜT L 44, lk 11, edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artikli 1 lõikes 2. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv”) (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) on käesolevas kohtuasjas kohaldatav *ratione temporis*. Praeguseks on see asendatud käibemaksudirektiiviga. Selguse huvides on käesolevas ettepanekus läbivalt viidatud nii kuuendale käibemaksudirektiivile kui ka vastavatele käibemaksudirektiivi sätetele.

3 – Vt nüüd käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1.

4 – Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõige 1 on nüüd käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 1.

5 – Nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 24.

6 – Nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 28.

7 – Selle sätte sisu on nüüd käibemaksudirektiivi artiklites 44 ja 45.

8 – Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kümnendas taandes sisalduv säte lisati nõukogu 17. juuni 1999. aasta direktiiviga 1999/59/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses telekommunikatsiooniteenuste suhtes kohaldatava käibemaksukorraga (EÜT 1999, L 162, lk 63; ELT eriväljaanne 09/01, lk 324). Vt nüüd käibemaksudirektiivi artiklid 369a–369k.

9 – Vt nüüd käibemaksudirektiivi artiklid 62, 63 ja 65.

10 – Vt nüüd X jaotis, 1. peatükk, 1. jagu pealkirjaga „Isikud, kes on maksuhalduri ees kohustatud käibemaksu tasuma”, mis hõlmab artikleid 193–205.

11– Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõiget 1 [artikkel 28 g] muudeti nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiivi 2000/65/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses käibemaksu tasumise eest vastutava isiku määramisega (EÜT 2000, L 269, lk 44; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338), artikli 1 lõikega 4.

12– Lebara esindaja selgitas kohtuistungil, et harilikult ei osuta edasimüüjad ise telekommunikatsiooniteenuseid. Nad on telekommunikatsiooniteenuste vahendajad, kes saavad osta neid teenuseid turustamiseks ka teistelt teenuseosutajatelt peale Lebara.

13– Lebara esindaja märkis kohtuistungil, et edasimüüjad maksavad kõnekaartide eest enne nende aktiveerimist ja müüvad neid pärast aktiveerimist. Toimingute järgnevus on öeldu kohaselt selline: täielik makse, millele järgneb aktiveerimine, millele järgneb müük. Lebara kirjalikes märkustes aga on märgitud, et varguseohu vastu oli võetud tarvitusele abinõu, et sel ajal, kui kõnekaardid saadeti Lebaralt edasimüüjale, ei saanud neid kasutada telefonikõne võtmiseks. Pärast kõnekaartide kättesaamist palus edasimüüja Lebaral need aktiveerida. Edasimüüjal tekkis kohustus maksta Lebarale kõnekaartide eest alles siis, kui need olid aktiveeritud. Kui kõnekaardid peale seda varastati või kui edasimüüja jättis nende eest maksmata, võis Lebara need deaktiveerida. Nendes väidetes ei ole täit kooskõla ajahetke suhtes, mil edasimüüjate ja Lebara vahel makse tehakse. Eelotsusetaotlus näib selle küsimuse siiski lahendavat. Seal on märgitud, et „Lebara aktiveeris kõnekaardid, kui asjaomase edasimüüja kontojääk Lebara arvestuses oli positiivne, vastasel korral nõudis enne kaartide aktiveerimist edasimüüjalt makset”.

14– Kui kaubatarnija või teenuseosutaja A ja ostja B asukoht või elukoht ei ole ühe ja sama liikmesriigi territooriumil, pööratakse maksukohustus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõikes 1 ette nähtud „pöördmaksustamise süsteemi” kohaselt teistpidiseks, nii et käibemaksu on kohustatud tasuma kauba või teenuse saaja, mitte kauba tarnija või teenuse osutaja. See tähendab, et B peab arvestama tehingult käibemaksu ja deklareerima selle maksuhaldurile B asukohaliikmesriigis. Nagu juba märgitud, on artikli 21 lõike 1 sisu nüüd käibemaksudirektiivi XI jaotises 1. peatükis 1. jaos pealkirjaga „Isikud, kes on maksuhalduri ees kohustatud käibemaksu tasuma”, mis hõlmab artikleid 193–205.

15– Selles mõttes võib väike muutus faktilistes asjaoludes muuta käesoleva asja õigusliku lahendi samalaadses olukorras kohaldamatuks. Nii ei pruugi käesolev kohtuasi olla tingimata asjakohane keerukamate käibemaksuprobleemide puhul, mis puudutavad mitmeotstarbelisi vautšereid või olukordi, kus tasu kauba tarnimise või teenuste osutamise eest makstakse ettemakstud või kontole määratud krediidi arvelt mobiil? või lauatelefoni kaudu.

16– 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C?270/09 (EKL 2010, lk I?13179, kohtuotsuse punkt 18).

17– 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?308/96 ja C?94/97: Madgett ja

Baldwin (EKL 1998, lk I?6229, punktid 23 ja 24); 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C?349/96: CPP (EKL 1999, lk I?973, punktid 26?32); 3. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C?37/08: RCI Europe (EKL 2009, lk I?7533, punktid 23?25); 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C?41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank (EKL 2005, lk I?9433, punktid 17?26); eespool 16. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas MacDonald Resorts, punkt 18.

18– 7. oktoobri 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?53/09 ja C?55/09: Loyalty Management UK ja Baxi Group (EKL 2010, lk I?9187, punkt 39).

19– Selles suhtes vt eespool 16. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas MacDonald Resorts, punkt 22.

20– 2. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C?276/09: Everything Everywhere (EKL 2010, lk I?12359).

21– Eespool 17. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Madgett ja Baldwin, punkt 24; eespool 17. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas CPP, punkt 30.

22– Vt nt eespool 16. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas MacDonald Resorts, punktid 24 ja 32, kus on märgitud, et osakupunktiõiguste omandamine puhkuseosakuprogrammides on „esialgne tehing” selleks, et saada õigus puhkusemajutuses, hotellimajutuses või muus teenuses seisneva „tegeliku teenuse” kasutamiseks; eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse Madgett ja Baldwin punktides 24 ja 25 on märgitud, et kolmandate isikute osutatavad teenused, mis on mitte eesmärk omaette, vaid vahend ettevõtja osutatava põhiteenuse paremaks kasutamiseks, kujutavad endast puhtalt kõrvalteenuseid; vt samuti eespool 17. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Levob Verzekeringen ja OV Bank, punktid 17?26, kus on märgitud, et kui pärast funktsionaalse tarkvara müüki kohandatakse seda tarkvara ostja vajadustele, on tegu ühe teenuseosutamisega, mitte kahega.

23– 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C?231/94 (EKL 1996, lk I?2395).

24– Eespool 23. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Faaborg-Gelting Linien, punkt 14.

25– Eespool 16. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas MacDonald Resorts, punkt 24.

26– Kui edasimüüja asukohaliikmesriik võtaks seisukoha, et maksustatavaks teokoosseisuks on telefonikõnede lunastamine, ning teenuse osutaja liikmesriik võtaks seisukoha, et maksustatavaks teokoosseisuks on kõnekaartide müük lõppkasutajatele, ei kohaldaks kumbki neist kõnealuses faktilises olukorras käibemaksuga maksustamist. Samuti oleks see vastuolus esimese käibemaksudirektiivi artiklis 2 sisalduva käibemaksuõiguse aluspõhimõttega, mille kohaselt käibemaks on tarbimismaks, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga.

27– Samamoodi lükkas Euroopa Kohus eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas MacDonald Resorts tagasi lahenduse, mis oleks andnud nimetatud kohtuasjas maksukohustuslasele õiguse käibemaksuarvestuse eesmärgil ise hinnata pakutavaid majutuskohi. Üldisemalt on Euroopa Kohus märkinud, et liikmesriikide kohtud peavad kohtulikku kontrolli teostades saama „tõhusalt kohaldada asjakohaseid ühenduse õiguse põhimõtteid ja sätteid”. Vt 21. jaanuari 1999. aasta otsus kohtuasjas C?120/97: Upjohn (EKL 1999, lk I?223, punkt 36). Hiljutisematest asjadest vt Euroopa Kohtu 8. märtsi 2010. aasta arvamus C?1/09 (EKL 2010, lk I?1137), kus Euroopa Kohus punktis 85 märkis, et „ülesanded, mis on antud vastavalt siseriiklikele kohtutele ja Euroopa Kohtule, on esmavajalikud aluslepingutega kehtestatud õigusele

omase olemuse säilitamiseks”.

28 – Vt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõige 4 ja artikli 9 lõike 2 punkti e seitsmes taane.

29 – Vt kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkt a, mille kohaselt maksukohustuslane peab mahaarvamisõiguse kasutamiseks „artikli 17 lõike 2 punkti a kohase mahaarvamise korral omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet”. Vt nüüd käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a.

30 – Hiljutistest kohtuasjadest vt eespool 17. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas RCI Europe, punkt 39.

31 – Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõike 2 punktis b on sätestatud, et maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil käsitletakse kui teenuste osutamist tasu eest. Vt nüüd käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkt b.

32 – Vt 17. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-498/99 (EKL 2002, lk I-7173).

33 – Eespool 32. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Town & Country Factors, punkt 21.

34 – 14. juuli 2011. aasta otsus kohtuasjas C-464/10: Henfling jt (EKL 2011, lk I-6219, punkt 35).

35 – Vt Terra, Ben ja Kajus, Julie, *European VAT Directives*, 2011, punkt 10.2.1.4.

36 – Vt 5. mai 2011. aasta otsus kohtuasjas C-434/09: McCarthy (EKL 2011, lk I-3375, punkt 24).

37 – Viidatud eespool 34. joonealuses märkuses.

38 – Käesolevas kohtuasjas Euroopa Kohtule esitatud eelotsusetaotluse kuupäev on 22. oktoober 2010 ning otsus kohtuasjas Henfling jt tehti järgnenud aastal, 14. juulil 2011.

39 – Viidatud eespool 34. joonealuses märkuses. Vt eelkõige punktid 42 ja 43.