

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 10. veebruaril 2022(1)

Kohtuasi C-596/20

DuoDecad Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus, Ungari))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Teenuste osutamise koht – Teenuse saaja kindlaksmääramine – Mõju, mida avaldab teenuse saaja ja kolmanda isiku vahel esinev võimalik õiguste kuritarvitamine teenuste osutamise kohale – Neutraalsuse põhimõte – Topeltmaksustamise vältimine – Liikmesriikide maksuhaldurite koostöökohustus

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus käsitleb õigusnormide ühtlustamise piire Euroopa Liidus. Isegi kui kõik liikmesriigid on kõnealuse direktiivi nõuetekohaselt üle võtnud, viib selle kohaldamine piiriülese teenuse osutamise suhtes siiski erinevate tulemusteni. Nii Portugal kui ka Ungari leiavad, et teenuste osutamise koht on nende territooriumil ja nõuavad sisse käibemaksu. Tegemist on ühe ja sama tehingu tegeliku topeltmaksustamisega hoolimata õigusnormide täielikust ühtlustamisest.

2. See on eriti probleemne seetõttu, et käibemaksudirektiivi kontseptsiooni kohaselt ei ole asjaomased ettevõtjad isegi tegelikud maksukoormuse kandjad, vaid on üksnes – nagu on sõnastanud Euroopa Kohus(2) – riigi maksukogujad. Tegelikult peaks käibemaks olema äriühingu jaoks, kes kõnealust maksu pelgalt kogub, neutraalne. Nii on see üksnes juhul, kui maksu nõutakse sisse vaid üks kord. See seab omakorda tingimuseks, et teenuste osutamise koht asub ainult ühes liikmesriigis. Seda näeb käibemaksudirektiiv põhimõtteliselt ka ette. Samal ajal peab olema siiski välistatud, et mõlemas liikmesriigis on võimalik teha lõplik otsus, mille kohaselt asub kõnealune koht nii ühes kui ka teises liikmesriigis. Teisisõnu ei või esineda kvalifitseerimiskonflikte.

3. Lisaks tõstatab käesolev eelotsusemenetlus küsimuse seoses kõnealuste teenuste saaja kindlaksmääramisega, kui temale ja kolmandale isikule heidetakse ette õiguse kuritarvitamist. See on käesoleval juhul oluline teenuste osutamise koha õige kindlaksmääramise seisukohast. Seda seetõttu, et isegi kui see etteheide on põhjendatud, tekib küsimus, kas etteheide, mis puudutab

õiguse kuritarvitamist kolmanda isiku ja teenuse saaja vahelises suhtes, võib avaldada mõju teenuse osutajale, st tema teenuste osutamise kohale.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

1. Käibemaksudirektiiv

4. Õiguslik raamistik tuleneb käibemaksudirektiivist(3) selle vaidlusalustel aastatel 2009(4) ja 2011(5) kehtinud redaktsioonis.

5. Artikli 2 lõike 1 punkt c sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;“.

6. Direktiivi artikli 24 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„1. „Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.“

7. Direktiivi artikkel 28 sätestab:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

8. Teenuste osutamise koha kindlaksmääramist käsitlevaid sätteid muudeti 1. jaanuaril 2010,(6) mistõttu kehtisid kahe vaidlusaluse aasta suhtes erinevad teenuste osutamise koha kindlaksmääramist käsitlevad sätted.

9. Direktiivi artikli 43 vaidlusalusel 2009. aastal kehtinud redaktsioon oli sõnastatud järgmiselt:

„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.“

10. Seda teenuste osutamise koha kindlaksmääramist käsitlevat sätet täiendati vaidlusaluse 2009. aasta kohta käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktiga k:

„1. Järgmiste teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele teenuse saajatele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte teenuse osutajaga samas liikmesriigis, on teenuste osutamise kohaks teenuse saaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

k) elektrooniliselt osutatavad teenused, eelkõige II lisas nimetatud teenused;“.

11. Viidatud II lisas („Artikli 56 lõike 1 punktis k osutatud elektrooniliselt osutatavate teenuste näidisloend“) on muu hulgas märgitud „veebilehekülgede tarnimine ja majutamine (*hosting*), programmide ja seadmete kaughooldus“ ning „piltide, teksti ja andmete tarne, andmekogude kasutamise võimaldamine“.

12. Direktiivi artikkel 196 nägi välisriigi residendist maksumaksja poolt vaidlusalusel 2009.

aastal osutatud teenuse puhul ette pöördmaksustamise, nimelt maksukohustuse ülemineku teenuse saajale:

„Käibemaksu tasuvad maksukohustuslased, kellele osutatakse artiklis 56 nimetatud teenuseid, või isikud, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub, ja keda nimetatakse artiklites 44, 47, 50, 53, 54 ja 55 hõlmatud teenuseid, kui teenuste osutajaks on maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole kõnealuses liikmesriigis.“

13. Direktiivi artikli 44 vaidlusalusel 2011. aastal kehtinud redaktsioonis oli maksukohustuslasele teenuse osutamise koht seevastu kindlaks määratud järgmiselt:

„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.“

14. Direktiivi artikli 196 (maksukohustuse üleminek teenuse saajale) vaidlusalusel 2011. aastal kehtinud redaktsioon on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksu tasuvad kõik maksukohustuslased ja käibemaksukohustuslasena registreeritud juriidilistest isikutest mittemaksukohustuslased, kellele osutatakse artiklis 44 nimetatud teenuseid, juhul kui teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis.“

2. Määrus nr 904/2010

15. Lisaks on liikmesriikide halduskoostöö käibemaksu valdkonnas kindlaks määratud määruses (EL) nr 904/2010.(7)

16. Määruse nr 904/2010 põhjendus 7 on sõnastatud järgmiselt:

„Tasumisele kuuluva maksu kogumiseks peaksid liikmesriigid tegema koostööd, et tagada käibemaksu õige määramine. Seepärast ei pea liikmesriigid mitte üksnes kontrollima nende territooriumil tasumisele kuuluva maksu kohaldamist, vaid nad peaksid ka andma abi teistele liikmesriikidele, et tagada sellise maksu kohaldamine, mis on seotud nende territooriumil läbiviidud tegevusega, kuid mis kuulub tasumisele teises liikmesriigis.“

17. Määruse nr 904/2010 artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„Käesolevas määruses sätestatakse tingimused, mille kohaselt liikmesriikide pädevad asutused, kes vastutavad käibemaksualaste õigusaktide rakendamise eest, teevad koostööd üksteisega ja komisjoniga, et tagada nende õigusaktide täitmine.

Selleks sätestatakse käesolevas määruses tingimused ja menetlused, mis võimaldavad liikmesriikide pädevatel asutustel teha omavahel koostööd ja vahetada omavahel teavet, mis võib aidata käibemaksu õigesti arvutada, kontrollida käibemaksu õiget kohaldamist, eelkõige ühendusesiseste tehingute puhul, ja võidelda käibemaksupettuste vastu. Eelkõige sätestatakse käesolevas määruses eeskirjad ja menetlused, mille kohaselt liikmesriigid koguvad ja vahetavad kõnealust teavet elektrooniliselt.“

B. Ungari õigusnormid

18. Käibemaksudirektiiv võeti Ungari õigusesse üle 2007. aasta CXXVII seadusega käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény).

III. Põhikohtuasi

A. Käesoleva asja aluseks oleva eelotsusetaotluse taust

19. Käesoleva asja aluseks oleva eelotsusetaotluse ese on Portugali ja Ungari maksuhaldurite lahknevad otsused, mis puudutavad kohta, kus Ungari ettevõtja (DuoDecad Kft., edaspidi „kaebaja“) osutab IT?tugiteenuseid Portugali äriühingule (Lalib Gestao e Investimentos LDA, edaspidi „Lalib“).

20. Kõnealused lahknevad otsused on lõppkokkuvõttes jätkuks ilmselt praeguseni lahendamata vaidlusele selle üle, kuidas tuleb maksualaste õigusnormide alusel käsitleda olukorda, kus teine Ungari äriühing WebMindLicenses (edaspidi „WML“) annab litsentsi samale Portugali äriühingule (Lalib). Tegemist on litsentsilepinguga, mille ese on anda kasutusse oskusteave, mis võimaldab kasutada sellist veebisaiti, mille kaudu osutatakse interaktiivseid audiovisuaalseid teenuseid. Selle vaidlusega seoses esitati Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus juba mitu aastat tagasi.(8)

21. Viidatud varasemas menetluses küsis Ungari kohus Euroopa Kohtult sisuliselt seda, kas WMLi ja Lalibi vahel sõlmitud litsentsilepingut tuleb pidada õiguste kuritarvitamiseks ja millised kriteeriumid on sellest seisukohast otsustava tähtsusega. Lisaks küsiti Euroopa Kohtult, kas määrust nr 904/2010 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi maksuhaldur, kes kontrollib, kas teenused, millelt on teises liikmesriigis käibemaks juba tasutud, on ka tema liikmesriigis maksustatavad, on kohustatud esitama ametiabitootluse nende teiste liikmesriikide maksuhalduritele.

22. Euroopa Kohus vastas sellele muu hulgas, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on analüüsida kõiki põhikohtuasja asjaolusid kogumis, et selgitada välja, kas kõnealune leping kujutas endast puhtalt fiktiivset skeemi, millega varjata asjaolu, et asjaomaseid teenuseid ei osutanud tegelikult mitte litsentsisaajast äriühing, vaid litsentsiandjast äriühing. Seejuures peab ta ennekõike uurima, kas litsentsisaajast äriühingu ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht oli tegelik või kas see äriühing omas oma majandustegevuse teostamise raames sobivat taristut, nagu ruume, inim- ja tehnilist ressursi, või kas see äriühing teostas majandustegevust enda nimel ja omal vastutusel. Lisaks tuleb teiste liikmesriikide maksuhalduritele esitada ametiabitootlus, kui see aitab kaasa või on isegi vältimatult vajalik selleks, et teha kindlaks, kas käibemaks on esimesena nimetatud liikmesriigis sissenõutav.

23. Asjaomane teave on WMLi ja Ungari maksuhalduri vahelises kohtuvaidluses nüüdseks Portugali asutustelt saadud. Portugali asutused lähtuvad kaebaja sõnul sellest, et Portugali ettevõtja asub tegelikult Portugalis. Ilmselt lähtub Ungari maksuhaldur siiski endiselt sellest, et WMLi ja Portugali ettevõtja vahelise lepingu sõlmimisel on õigusi kuritarvitatud. Seetõttu haldab veebisaiti ainult WML ning sellega kaasnevaid tehinguid teeb Ungaris asuv WML. „Loogiline tagajärg“ on see, et ka kõiki veebisaidi käitamisega seotud IT?tugiteenuseid ei osutatud mitte Portugali ettevõtjale, vaid ainult WMLile Ungaris.

B. Vaidlus põhikohtuasjas

24. Kaebaja on veebisaitide haldajatele IT?tugiteenuseid osutav ettevõtja. See asutati 8. oktoobril 2007. Nähtavasti esineb teatud seos WMLiga, mis aga eelotsusetaotlusest piisava selgusega ei nähtu. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu teise küsimuse kohaselt on WMLi omanik ühtlasi kaebaja tegevjuht ja/või omanik.

25. Kaebaja äriühing andis tööd pikaajalise kogemusega spetsialistidele ja on tänu stabiilsele tehnilisele keskkonnale meediasisu veebiedastuse turul liider. Kaebaja peamine klient oli Portugali äriühing Lalib, kellele ta esitas 2009. aasta juulist kuni detsembrini ja kogu 2011. aasta jooksul teenuste osutajana arveid tugi-, hooldus- ja rakendusteenuste eest kokku summas 8 086 829,40 eurot.

26. Portugali äriühing Lalib asutati 16. veebruaril 1998 Portugali õiguse alusel ja vaatlusalusel perioodil oli tema põhitegevus meelelahutusteenuste elektrooniline osutamine.

27. Ungari maksu- ja tolliamet viis kaebaja suhtes läbi maksukontrolli. Kontrolliti 2009. aasta teise poolaasta ja terve 2011. aasta majandusaasta käibemaksu. Kontrolli tulemusel nõudis maksuhaldur 10. veebruari 2020. aasta otsusega kaebajalt sisse tasumata käibemaksu summas 458 438 000 Ungari forintit (HUF) (ca 1,25 mln eurot) ning määras talle lisaks maksutrahvi 343 823 000 forintit (ca 1 mln eurot) ja viivitusintressi summas 129 263 000 forintit (ca 350 000 eurot). Selle otsuse peale esitas kaebaja kaebuse, mis jäeti 6. aprilli 2020. aasta otsusega rahuldamata.

28. Vastustajast maksuhalduri otsused põhinesid sellel, et kaebaja poolt Lalibile osutatud teenuste tegelik saaja ei olnud mitte Lalib, vaid WML. WMLi suhtes läbi viidud uue menetluse põhjal tuvastati, et veebisaidi kaudu ei osutanud teenuseid mitte Portugalis asuv Lalib, vaid Ungaris asuv WML. Kõnealune Lalibi ja WMLi vahel sõlmitud litsentsileping oli fiktiivne.

29. Selle otsuse peale esitas kaebaja kaebuse. Ta väidab, et sarnaselt teiste koostööettevõtjatega osutas ta tugiteenuseid otse Lalibile, mitte WMLile. Mis puudutab Lalibiga sõlmitud lepinguid, siis ei ole WML ega WMLi enamusaktsionär nende lepingute pool. WMLi vastu algatatud menetluses palus A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (maksu- ja tolliameti suurte maksumaksjate maksudirektoraat) Portugali ametiasutusel kõnealuseid asjaolusid selgitada. Rahvusvahelisele taotlusele antud vastuses märkis Portugali ametiasutus selgelt, et Lalib on asutatud Portugalis, tegeles vaatlusalusel ajavahemikul enda arvel ja omal vastutusel tegelikult majandustegevusega ning et tal olid kõik tehnilised ja inimressursid, mis on vajalikud rahvusvahelisel tasandil omandatud teadmiste kasutamiseks.

30. Kuna hoolimata juba läbi viidud eelotsusemenetlusest hindavad Portugali ja Ungari maksuhaldurid veebisaidil (Lalibi või WMLi) sooritatud tehingute tegemise kohta erinevalt ja see võib mõjutada kaebaja teenuste osutamise kohta, peab kohus, kes on pädev kaebust lahendama, vajalikuks esitada uus eelotsusetaotlus.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

31. Neil asjaoludel peatas Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus) menetluse ja esitas Euroopa Kohtule kaks väga pikka küsimust:

„1. Kas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõiget 1 ja artiklit 43 tuleb tõlgendada nii, et oskusteabelitsentsi saaja – liidu liikmesriigis (põhikohtuasjas Portugalis) asutatud äriühing – ei osuta lõppkasutajale veebisaidil kättesaadavaid teenuseid, mistõttu ta ei saa olla teises liikmesriigis (põhikohtuasjas Ungaris) asutatud maksukohustuslase kui alltöövõtja oskusteabe tehnilise toe teenuse saaja, vaid maksukohustuslane osutab seda teenust viimati nimetatud liikmesriigis asutatud oskusteabelitsentsi andjale asjaoludel, milles litsentsisaaja:

a) omas esimeses liikmesriigis üüritud bürooruume, arvuti- ja kontoritaristut, koosseisulisi töötajaid ja ulatuslikku kogemust e-kaubanduse valdkonnas ning tal oli laialdasi rahvusvahelisi suhteid omav omanik ja e-kaubanduse valdkonnas kvalifitseeritud juht;

- b) oli saanud oskusteavet, mis kajastas veebisaitide toimimise protsessi ja nende ajakohastamist, avaldas selle kohta arvamusi, tegi ettepanekuid nende protsesside muutmiseks ja kiitis need heaks;
- c) oli maksukohustuslase selle oskusteabe alusel osutatud teenuste saaja;
- d) sai regulaarselt aruandeid alltöövõtjate osutatud teenuste kohta (eelkõige veebisaitide liikluse ja pangakontolt tehtud maksete kohta);
- e) on registreerinud enda nimel veebidomeenid, millelt sai interneti teel siseneda veebisaitidele;
- f) oli veebisaitidel kirjas teenuseosutajana;
- g) tegi ise haldamistoiminguid veebisaitide populaarsuse säilitamiseks;
- h) sõlmis ise enda nimel lepinguid teenuse osutamiseks vajalike kaastöötajate ja alltöövõtjatega (eelkõige pankadega, kes pakuvad veebisaitidel kaardimakseteenust, veebisisu loojatega ja veebimeistritega, kes reklaamivad sisu);
- i) omas täielikku kõnealuse teenuse lõppkasutajatele osutamisega teenitud tulude vastuvõtmise süsteemi, näiteks pangakontosid, täielikku ainuõigust nende kontode käsutamiseks, lõppkasutajate andmebaasi, mis võimaldas neile teenuse osutamise eest arveid väljastada, ja omaette arvete koostamise tarkvara;
- j) märkis veebisaitidel füüsilise klienditeeninduse [kohana] enda registrijärgse asukoha esimeses liikmesriigis ja
- k) on nii litsentsiandjast kui ka Ungari alltöövõtjatest, kes tegelevad oskusteabes kirjeldatud teatavate tehniliste protsesside läbiviimisega, sõltumatu äriühing,

võttes samuti arvesse, et: i) esimese liikmesriigi vastav ametiasutus on kinnitanud eespool kirjeldatud asjaolusid organina, kes on sobiv kontrollima objektiivseid ja kolmandate isikute poolt kontrollitavaid asjaolusid; ii) asjaolu, et selle liikmesriigi äriühing ei saanud kasutada makseteenuse pakkujat, kes tagaks veebisaidil maksekaardiga tehtud maksete vastuvõtmise, nii et samas liikmesriigis asutatud äriühing ei osutanud kunagi veebisaidil kättesaadavat teenust ei enne ega pärast vaadeldavat perioodi, takistas objektiivselt teenuse osutamist veebisaidi kaudu teises liikmesriigis ning iii) litsentsi saanud äriühing ja temaga seotud ettevõtjad teenisid veebisaidi töötamisest kasumi, mis on üldiselt suurem kui esimeses ja teises liikmesriigis käibemaksu kohaldamise tulemusel saadav vahe?

2. Kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõiget 1 ja artiklit 43 tuleb tõlgendada nii, et oskusteabelitsentsi andja – teises liikmesriigis asutatud äriühing – osutab veebisaidil kättesaadavaid teenuseid lõppkasutajatele, mistõttu ta on maksukohustuslane kui alltöövõtja tehnilise oskusteabe teenuse saaja ja maksukohustuslane ei osuta sellist teenust esimeses liikmesriigis asutatud litsentsisaajale, asjaoludel, milles litsentsiandja äriühing:

- a) omas omavahendeid, mis koosnesid üksnes üüritud kontorist ja selle juhi kasutatud arvutist;
- b) omas ainsate koosseisuliste töötajatena ühte juhti ja õigusnõustajat, kes töötas osalise tööajaga mõni tund nädalas;

- c) omas ainsa lepinguna oskusteabe arendamise lepingut;
- d) hoolitses selle eest, et litsentsisaaja registreeriks temale kuuluvad domeeninimed litsentsisaajaga sõlmitud lepingu alusel enda nimel;
- e) ei esinenud kunagi kõnealuste teenuste osutajana kolmandate isikute, eelkõige lõppkasutajate, pankade ees, kes pakuvad pangakaardimakset veebisaitidel, veebisisu loojate ja veebimeistrite ees, kes reklaamivad sisu;
- f) ei väljastanud kunagi tõendavaid dokumente veebiteenuste kohta, peale litsentsitasu arve, ja
- g) tal puudus süsteem (näiteks pangakontod ja muud taristud), mis võimaldanuks veebisaitide kaudu osutatud teenusega teenitud tulu vastu võtta, arvestades ühtlasi asjaolu, et 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuse WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) kohaselt ei ole iseenesest otsustav asjaolu, et litsentsiandjaks oleva äriühingu juht ja ainuaktsionär on oskusteabe looja ja et sellel isikul on lisaks mõjuvõim või kontroll nimetatud oskusteabe arendamise ja kasutamise ning sellel põhinevate teenuste osutamise üle, nii et füüsiline isik, kes on litsentsiandja äriühingu juht ja omanik, on ka nende alltöövõtjatest äriühingute juht ja/või omanik – ja lõppkokkuvõttes kaebaja omanik –, kes teevad teenuse osutamisel koostööd alltöövõtjatena litsentsisaaja tellimuse alusel, täites oma vastavaid nimetatud ülesandeid?“

32. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad kaebaja, Portugali Vabariik, Ungari ja Euroopa Komisjon. Euroopa Kohus otsustas kodukorra artikli 76 lõike 2 kohaselt jätta kohtuistung korraldamata.

V. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimuste analüüs

33. Kahte eelotsuse küsimust saab mõista üksnes siis, kui pidada silmas põhikohtuasja eset. Selles menetluses vaidlevad kaebaja ja Ungari maksuhaldur selle üle, kus on kaebaja poolt Lalibile osutatud IT-teenuste osutamise koht.
34. Selliste *teisele maksukohustuslasele* elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamise kohaks on – nii varasemate õigusnormide kohaselt (käibemaksudirektiivi 2009. aastal kehtinud redaktsiooni artikkel 43 koostoimes artikli 56 lõike 1 punktiga k) kui ka uute õigusnormide kohaselt (käibemaksudirektiivi 2011. aastal kehtinud redaktsiooni artikkel 44) – teenuse saaja ettevõtte asukoht. Kui Lalib oleks teenuste saaja, asuks kõnealune koht Portugalis, millest tulenevalt oleks Portugal käibemaksu õigesti sisse nõudnud. Seevastu juhul, kui teenuste tegelik saaja oleks Ungaris asuv ettevõtja (näiteks WML), asuks IT-teenuste osutamise koht Ungaris, millest tulenevalt oleks Ungari käibemaksu õigesti sisse nõudnud.
35. Lähemal vaatlusel ei ole kaebaja jaoks tähtis, kus asub tema teenuste osutamise koht, kui mõlemad kõne alla tulevad teenuse saajad on ettevõtjad, kellel on õigus sisendkäibemaksu maha arvata ja kes tasuvad kokkulepitud hinna, millele lisandub käibemaks. Ungari ja Portugali maksumäärade erinevus ei avalda siis mingit mõju. Kaebaja jaoks ei ole aga tähtsusetu, kas tehing on maksustatav üks kord – Ungaris või Portugalis – või kaks korda – Ungaris ja Portugalis –, kuna teenuse saajaga kokku lepitud tasu saab ta ka ainult üks kord.
36. Seda arvestades puudutavad mõlemad eelotsuse küsimused seda, kuidas tõlgendada käibemaksudirektiivi sätteid teenuste osutamise koha kohta, et määrata käesolevas asjas kooskõlas liidu õigusega kindlaks kaebaja osutatud teenuste osutamise koht. Kuna see koht oleneb teenuse saaja asukohast, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu jaoks sisuliselt tähtis teada

saada, kuidas määrata liidu õiguse kohaselt õigesti kindlaks „tegelik“ teenuse saaja käesolevas (piiriülese) kohtuasjas, milles osaleb veel üks maksuhaldur, kes on teistsugusel seisukohal kui esimene maksuhaldur („kvalifitseerimiskonflikt“).

37. Peale selle tulenevad vaidlusalusest asjaolust, et WMLi poolt Lalibile litsentsi andmise puhul võib olla tegemist õiguse kuritarvitamisega, kahtlused seoses teenuse tegeliku saaja kindlakstegemisega, mistõttu esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus lisaks küsimuse, kas litsentsi andmisel esinev (võimalik) õiguste kuritarvitamine võib mõjutada kolmanda isiku osutatud teenuste osutamise kohta.

38. Seetõttu teen eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks Euroopa Kohtule ettepaneku mõlemat küsimust tunduvalt lühendada ja need ümber sõnastada.

39. Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi asjaomaste redaktsioonide artikleid 2, 24, 28 ning artiklit 43 ja sellele järgnevaid artikleid tuleb artiklit 196 arvestades tõlgendada nii, et käesoleva kohtuasja asjaoludel on tasu maksnud tsiviilõiguslik lepingupool (käesoleval juhul Lalib) teenuse saaja, kelle järgi määratakse kindlaks teenuse osutamise koht. Või viib võimalik kuritarvitamise olemasolu lepingupoole ja kolmanda isiku (käesoleval juhul WML) vahel selleni, et teenuse saajaks tuleb pidada kõnealust kolmandat isikut ja teenuse osutamise koht määratakse kindlaks tema järgi?

40. Kohtuasja konkreetne taust, mida on kirjeldatud eespool, annab Euroopa Kohtule ka võimaluse täpsustada, kas käibemaksudirektiivis kehtestatud neutraalsuse põhimõtte nõuab määrust nr 904/2010 arvestades, et piiriülestes olukordades võib olla üksainus teenuse osutamise koht, või kas maksukohustuslase jaoks võib teatud asjaoludel tekkida oht, et mõlemad asjaomased maksuhaldurid teevad lahknevaid otsuseid, ja seega käibemaksuga topeltmaksustamise oht.

41. Ümbersõnastatud küsimustele vastamiseks on kõigepealt vaja selgitada, kuidas tuleb käibemaksuõiguses kindlaks määrata teenuse saaja (selle kohta allpool jaotis B). Seejärel tuleb uurida, kas kuritarvitamise olemasolu teenuse saaja ja kolmanda isiku vahel võib mõjutada teenuse osutaja teenuse osutamise kohta (selle kohta allpool jaotis C). Seejärel käsitletakse probleeme seoses eri liikmesriikide maksuhaldurite lahknevate otsustega ühtlustatud käibemaksusüsteemi raames (selle kohta allpool jaotis D).

B. Teenuse saaja kindlaksmääramine käibemaksuõiguses

42. Teenuse „tegelik“ saaja määratakse kindlaks üldpõhimõtete alusel. Sellest tuleb eristada küsimust, kas õigusi on kuritarvitatud. Teenuse tegeliku saaja kindlaksmääramine tuleneb käibemaksudirektiivi tõlgendamisest ja käesoleval juhul mõjutab see teenuse osutamise kohta. Kuritarvitamise tuvastamine puudutab seevastu faktiliste asjaolude hindamist. Selle tagajärjel määratletakse asjaomased tehingud uuesti, et taastada olukord, nagu oleks olnud siis, kui neid tehinguid ei oleks esinenud.⁽⁹⁾

43. Eelotsusetaotlusest nähtub siiski üksnes see, et Ungari maksuhaldur peab WMLi ja Lalibi vahelist lepingut õiguse kuritarvitamiseks, kuna lepingu ülesehituse kohaselt kehtib veebisaidi kasutajatele Portugalis madalam käibemaksumäär kui veebisaidi kasutajatele Ungaris. Nagu nähtub kaebaja seisukohtadest, ei ole selle kohta algatatud kriminaalmenetluses seni siiski esitatud ühtegi etteheidet maksudest kõrvalehoidmise kohta.

44. Seevastu ei nähtu eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohus käsitleb kaebaja ja Lalibi vahelisi lepingulisi suhteid õiguse kuritarvitamisena. See on ka mõistetav, kuna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust omavate ettevõtjate vahel ei ole käibemaksumäär

oluline. Nii Lalib kui ka WML võivad käibemaksukohustuse sisendkäibemaksu mahaarvamise teel neutraliseerida. Sellega seoses ei nähtu toimikust, milles seisneb kaebaja maksusoodustus, kui ta osutab IT?tugiteenuseid Portugali ettevõtjale, mitte Ungari ettevõtjale. Sellele juhib Portugal põhjendatult tähelepanu.

45. Seega tekib – millele Portugal samuti põhjendatult tähelepanu juhib – esmajoones küsimus, kuidas tuleb teenuse (käesoleval juhul kaebaja osutatavad IT?tugiteenused) saaja teenuse osutamise kohta käsitlevate käibemaksudirektiivi sätete alusel kindlaks määrata.

46. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et maksustatavate teenuste koha kindlaksmääramist käsitlevate sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu (mõeldud on tehinguid) maksustamata jäämist.(10) Selle tõttu saab olla ainult üks maksustatava teenuse saaja käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

47. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on maksustatava teenusega käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses tegemist aga vaid siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused. Seejuures on teenuse osutaja saadav tasu vastavuses teenuse saajale osutatava individuaalse teenuse tegeliku väärtusega. Sellega on tegemist juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos.(11)

48. Kahe lepingupoole vahel, kes on kokku leppinud teenuse osutamises ja selle eest tasu maksamises, on üldjuhul õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused. Eelotsusemenetluse kohaselt oli see käesoleval juhul nii ainult kaebaja ja Lalibi vahel. IT?tugiteenuste lepingu sõlmimises WML seevastu ei osalenud, samuti ei maksnud ta tasu. Järelikult on tsiviilõiguslikuks lepingupooleks olev Lalib teenuste saaja, kelle järgi määratakse kindlaks teenuse osutamise koht.

49. Seda tõlgendust – teenuse saaja on põhimõtteliselt isik, kes on sõlminud teenuse osutajaga lepingu ja on kohustatud maksma tasu – kinnitab käibemaksudirektiivi artikkel 196, mis täiendab teenuse osutamise kohta käsitlevaid sätteid.

50. Käibemaksudirektiivi artiklis 196 on nimelt ette nähtud, et teenuse osutaja (käesoleval juhul kaebaja) kohaldab ettevõtjast teenusesaaja (käesoleval juhul Lalib) suhtes pöördmaksustamist, kui teenust osutab ettevõtja, kelle asukoht ei ole teenuse saaja liikmesriigis. Selle eesmärk on – nagu on täpsustatud käibemaksudirektiivi põhjenduses 42 – lihtsustada maksukogumist ja tagada maksustamise tõhusus.(12) Käibemaksudirektiivi artikli 196 alusel toimuva pöördmaksustamise taustaks on asjaolu, et sihtliikmesriigil oleks raskusi välismaal asuvatelt ettevõtjatelt maksude kogumisega. Lisaks vabastab kõnealune pöördmaksustamine teenuse osutaja registreerimis- ja deklareerimiskohustusest teistes liikmesriikides.(13)

51. Pöördmaksustamise tõttu muutub kaudne maks otseseks maksuks, mis teenuse saajat otseselt koormab. Selline maksu tasumise eest vastutava isiku muutumine eeldab siiski, et teenuse saaja, kes peab nüüd lisaks tasu maksmisele tasuma veel ka käibemaksu, võib seda maksukohustust tasu kokkuleppimisel või hiljemalt tasu maksmisel arvesse võtta. Seda on põhimõtteliselt võimalik teha ainult sellisel lepingupoolel, kes on mainitud õigussuhte alusel kohustatud tegema vastusoorituse.

52. Lõppkokkuvõttes tuleneb teenuse osutamise koha kindlaksmääramise eeskirjade tõlgendamisest kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 196, et põhimõtteliselt on teenuse osutajaga lepingu sõlminud isik teenuse saaja, kelle järgi määratakse kindlaks teenuse osutamise koht.

C. Tegeliku teenusesaaja ja kolmanda isiku vahel esinenud õiguse kuritarvitamise mõju

53. Seega on selge, et põhimõtteliselt on teenuse saajaks käibemaksudirektiivi tähenduses tsiviilõiguslik lepingupool, kes on kohustatud maksma tasu. Tuleb uurida, kas õiguse võimalik kuritarvitamine teenuse saaja ja kolmanda isiku (st Lalibi ja WMLi) vahel muudab seda olukorda.

1. Ungari maksuhalduri seisukoht

54. Sellele tuleb minu arvates Portugali seisukohaga nõustudes vastata eitavalt. Ungari maksuhalduri vastupidine seisukoht on vastuolus käibemaksudirektiivi süsteemi alustega. Selle seisukoha järgi tuleneb õiguse kuritarvitamisest WMLi ja Lalibi vahel, et veebisaiti haldab Ungaris asuv WML, mistõttu saab ka IT?tugiteenuseid osutada ainult WMLile, kes asub Ungaris. Erinevalt komisjoni seisukohast ei ole kaebaja „tegeliku“ teenusesaaja kindlaksmääramine siiski tihedalt seotud küsimusega, kas WMLi ja Lalibi vahelist litsentsilepingut tuleb pidada õiguste kuritarvitamiseks.

55. Selle loogika kohaselt ei oleks mitte ainult kaebaja teenused, vaid kõik teenused, mida Lalib – olemasolev Portugali ettevõtja (kui Portugali vastust Ungari ametiabi taotlusele on õigesti kajastatud) – on seoses veebisaidi haldamisega saanud, tulnud maksustada Ungaris; see puudutab ka muude Portugali teenuseosutajate teenuseid. See, et Ungari maksuhaldur leiab – erinevalt Portugali maksuhaldurist –, et Lalibit kas ei eksisteeri või tuleb ta samastada WMLiga, ei ole selleks igal juhul piisav alus.

2. Käibemaksuõiguses ette nähtud neutraalse maksustamise arvessevõtmine

56. Esiteks näeb käibemaksudirektiiv põhimõtteliselt ette neutraalse maksustamise.(14) Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb arvesse võtta *asjaomase tehingu* objektiivset olemust.(15) See kehtib eelkõige selle suhtes, kuidas tõlgendada teenuste osutamise kohta käsitlevaid õigusnorme, mille eesmärk on – nagu Euroopa Kohus õigesti märgib – vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu (täpsemalt tehingute) maksustamata jäämist.(16) Seega on nende eesmärk jaotada maksustamispädevus liikmesriikide vahel.

57. Seetõttu ei mängi küsimuse puhul, kes on teenuse saaja ja kus on teenuse osutamise koht, mingit rolli see, kas autopesu – seega teenuse – saaja on ka auto omanik, on auto tegelikult rentinud või on selle varastanud. Ka varas, kes on tellinud varastatud auto puhastamise ja selle eest maksnud, on teenuse saaja ja jääb selleks, mistõttu määratakse teenuse osutamise koht kindlaks tema isiku järgi (nt kas ta on maksukohustuslane või mitte – vt ühelt poolt käibemaksudirektiivi artikkel 44 ja teiselt poolt artikkel 45).

3. Teenuseosutaja perspektiivi arvessevõtmine

58. Pealegi jätab Ungari maksuhaldurite eespool kirjeldatud loogika arvesse võtmata käibemaksuga kaudse maksustamise tehnika. Autovarga näitel selgitatud „abstraktsioonipõhimõte“ tuleneb nimelt ka asjaolust, et teenust osutav ettevõtja tegutseb maksukogumisel riigi käepikendusena („riigi maksukoguja“(17)). Kuna ta ei tee seda vabatahtlikult, vaid seaduse alusel, võiks teda pidada ka „isikuks, kes on kohustatud riiki abistama“(18)

59. Kõnealune riigi abiline peab aga teadma, kus on kaubatarne tegemise või teenuse osutamise koht, et saaks kohaldada õiget maksumäära ja maksta õiget maksu. Kui teenuse osutamise koht oleneb teenuse saaja staatusest (nt sellest, kas ta on maksukohustuslane), peab teenuse osutajal olema võimalik seda iseseisvalt kindlaks määrata.

60. Teise lepingupoole, kes on lepinguliste kokkulepete tõttu kohustatud maksma talle tasu (hinna), saab ta kindlaks teha ja kindlaks määrata. Asjaoludele, mis puudutavad üksnes teenusesaaja suhet kolmandate isikutega, ei ole teenuseosutajal seevastu põhimõtteliselt mingit mõju ja need ei ole talle teada. Seetõttu peavad sellised tunnused olema kaubatarne tegemise või teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel põhimõtteliselt tähtsusetud. See, kes on pestava auto tegelik omanik, võib teenust osutava maksukohustuslase jaoks põhjendatult ebaoluliseks jääda. Ta on sõlminud lepingu teenuse saajaga ja teenuse osutamise koht on alati üks ja seesama, olenemata sellest, kas auto oli renditud, ostetud või varastatud.

4. *Komisjonitehinguid käsitlevate õigusnormide arvessevõtmine*

61. Lisaks tuleb arvestada, et – nagu on täpsustatud käibemaksudirektiivi artiklis 28 – teenuse saaja võib tegutseda enda nimel, kuid teise isiku arvel. Järelikult ei ole asjaolu, et lõppkokkuvõttes kasutab teenust tegelikult muu isik kui teine lepingupool, käibemaksu seisukohast oluline. Ka isik, kes ei ole omanik ja kes tegutseb enda nimel, kuid teise isiku (nt omaniku) arvel, on teenuse saaja.

62. Seetõttu on määrava tähtsusega, et Lalib on aluseks oleva õigussuhte põhjal kohustatud maksma tasu kaebaja osutatud IT?tugiteenuste eest. See, kas Lalib sai teenuseid enda nimel ja enda arvel või enda nimel, kuid WMLi arvel, ei mõjuta seega põhimõtteliselt Lalibi kui teenuste saaja staatust. Kaebaja poolt Lalibile osutatud IT?teenuste osutamise koht on seega Portugalis ja seda tuleb hinnata olenemata õiguse võimalikust kuritarvitamisest WMLi ja Lalibi vahel.

5. *Mõeldav erand: olukord, kus kuritarvituslikku skeemi kasutavad kõik asjasse puutuvad isikud*

63. Teisiti võiks asi olla äärmisel juhul siis, kui kogu Lalibi, WMLi ja kaebaja vahelist õiguslikku skeemi tuleks pidada õiguse üheksainsaks suureks kuritarvitamiseks. See lubaks määratleda asjaomased tehingud uuesti, et taastada olukord, nagu oleks olnud siis, kui neid tehinguid ei oleks esinenud. Sellist kuritarvitamist eelotsusetaotlusest aga ei nähtu.

64. Arvestades seda, et kõik räägib selle kasuks, et Lalib on tegelikult olemas, asub tegelikult Portugalis, on kaebaja arved tegelikult tasunud ja vähemasti IT-tugiteenuste puhul ei ole tal käibemaksuga maksustamisel eelist, esinevad selle suhtes tõsised kahtlused. Ka komisjon näib lähtuvat sellest, et ainult Lalib varustab lõpptarbijaid veebisaidi kaudu. Lõppkokkuvõttes saab seda siiski hinnata ainult eelotsusetaotluse esitanud kohus.

6. *Vahejärelalus*

65. Kaebaja IT?teenuste saaja on teine lepingupool (Lalib). Õiguse võimalik kuritarvitus WMLi ja Lalibi vahel seda ei mõjuta. Nii on see igal juhul siis, kui kaebaja ja Lalibi vahelise lepingu sõlmimist ennast ei saa pidada kuritarvitamise osaks. Selle kohta ei ole Euroopa Kohtul siiski esiteks ühtegi pidepunkti ja teiseks saab seda hinnata ainult eelotsusetaotluse esitanud kohus.

D. *Teise võimalusena: eri liikmesriikide maksuhaldurite vastuoluliste sedastuste käsitlemine käibemaksuõiguses*

1. *Probleemi kirjeldus*

66. Kaebaja teenuste osutamise koht on seega selgeks tehtud. Siiski jääb ka käesolevas menetluses püsima käibemaksusüsteemile omane *topeltnmaksustamise oht*. See realiseerub, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et kogu Lalibi, WMLi ja kaebaja vahelist õiguslikku skeemi tuleb pidada üheksainsaks kuritarvitamiseks.

67. Ungari lähtuks sellest, et teenus on osutatud WMLile ja teenuste osutamise koht on Ungaris, ning nõuaks käibemaksu sisse Ungaris. Portugal jääks seevastu tõenäoliselt endiselt seisukohale, et faktiliste asjaolude puhul ei ole tegemist õiguse kuritarvitamisega, mistõttu oleks teenuse saaja Lalib ja teenuste osutamise koht asuks Portugalis. See viiks topeltnmaksustamiseni kvalifitseerimiskonflikti tõttu.

68. See võimalik järeldus ei ole kooskõlas käibemaksuõiguses kehtiva neutraalse maksustamise põhimõttega. Seda seetõttu, et nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, on majandustegevuse topeltnmaksustamine vastuolus ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõttega.(19) Seda kinnitab ka varasem kohtupraktika, mis käsitleb topeltnmaksustamise ohtu käibemaksuga juba maksustatud kaupade impordil.(20)

69. Euroopa Kohtu praktikast tulenevad juba mõned lähtekohad, kuidas saaks sellist topeltnmaksustamist vältida.

2. Ajaliselt esimese maksuotsuse siduvuse puudumine

70. Sellega seoses on Euroopa Kohus juba õigesti märkinud, et maksu esimesena kindlaks määranud liikmesriigi seisukoht ei ole teisele liikmesriigile käibemaksudirektiivi korrektse kohaldamisel siduv.(21) Selline põhimõte „kes ees, see mees“ läheks vastuollu teenuste osutamise kohta käsitlevate sätetega, mille eesmärk on maksutulu suunamine liikmesriikidele ja nende vahel jaotamine.

71. Küsimus, kas juba määrusest nr 904/2010 tuleneb, et liikmesriigi maksuhaldur on kohustatud esitama teise liikmesriigi maksuhaldurile ametiabiotaotluse, kui selline taotlus aitab kaasa või on isegi vältimatult vajalik selleks, et teha kindlaks, kas käibemaks on esimesena nimetatud liikmesriigis sissenõutav,(22) võib jääda lahtiseks.

72. Seda seetõttu, et liikmesriigi kohtutel on juhul, kui nad leiavad, et ühte ja sama tehingut maksustatakse teises liikmesriigis erinevalt, õigus või isegi kohustus – olenevalt sellest, kas nende otsust saab liikmesriigi õiguse kohaselt kohtus vaidlustada või mitte – esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus.(23) Sellest tulenevalt on eelotsusetaotluse esitanud kohus käesoleval juhul palunud Euroopa Kohtul tõlgendada teenuste osutamise kohta käsitlevaid käibemaksudirektiivi sätteid.

3. Teenuste osutamise kohta käsitlevate sätete lahknev tõlgendamine

73. Kui aluseks olev konflikt puudutab teenuste osutamise kohta käsitlevate õigusnormide tõlgendamist, on lahendus lihtne. Kõnealuse konflikti saab lahendada Euroopa Kohtusse pöördumisega ja seda tuleb teha. Liidu õiguse selline tõlgendus eelotsusetaotluse raames on siduv ka teisele maksuhaldurile.

74. Kui viimati nimetatu ei ole selleks kuupäevaks veel lõplikku otsust teinud, väldib see topeltnmaksustamist. Kui on juba tehtud lõplik otsus, mis vastupidi Euroopa Kohtu tõlgendusele viib topeltnmaksustamiseni, on see vastuolus liidu õigusega. Kui aga ilmneb – teatud juhul pärast Euroopa Kohtu eelotsust –, et käibemaks on ühes liikmesriigis juba alusetult tasutud, on asjaomasel isikul seega õigus enammakstud käibemaksu tagastamisele. Euroopa Kohtu

väljakujunenud praktika kohaselt tuleneb õigus saada tagasi maksu, mille liikmesriik on sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes, liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest ja täiendab neid õigusi, nii nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus. Asjaomane liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud tagasi maksma maksu, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes.(24)

4. **Aluseks olevate faktiliste asjaolude lahknev hindamine**

75. Kuna konflikt ei ole aga seotud liidu õiguse lahkneva tõlgendamisega, vaid faktiliste asjaolude lahkneva hindamisega (nt õiguse kuritarvitamise esinemine), ei ole eespool kirjeldatud tee edasiviiv. Seda seetõttu, et liidu õiguse kohaldamine konkreetsete faktiliste asjaolude suhtes on liikmesriigi kohtute ülesanne. Nende otsused ei ole teiste liikmesriikide maksuhalduritele siduvad, mistõttu jääb topeltmaksustamise oht püsima.

76. Kõnealune topeltmaksustamine on vastuolus käibemaksudirektiivi eesmärkidega (vt eespool punkt 68). On tõsi, et Euroopa Kohus on tulumaksuõiguse valdkonnas otsustanud, et kui liidu tasandil *ei ole ühtlustamist toimunud*, ei ole liikmesriik kohustatud kohandama oma maksusüsteemi teiste liikmesriikide erinevate maksusüsteemide järgi, et kaotada topeltmaksustamine.(25) See puudutab aga topeltmaksustamist ühtlustamata tulumaksuõiguse alusel ja tuleneb liikmesriikidele jäetud õigusloomepädevusest. Käibemaksuõiguse suhtes see argument ei kehti.

77. Liidu õigusel (käesoleval juhul käibemaksudirektiivil) põhinev topeltmaksustamine mõjutab ka maksukohustuslase põhiõigusi (vt harta artiklid 15, 16 ja 17) liidu õiguse rakendamisel.(26) Lisaks kahjustaks piiriüleste tarnete ja teenuste topeltmaksustamine kaupade ja teenuste vaba liikumist.

78. Topeltmaksustamist, mis on järelikult vastuolus siseturuga, saaks lõppkokkuvõttes vältida vaid siis, kui Euroopa Kohus teeks kõnealuses eriolukorras – topeltmaksustamine kahe liikmesriigi poolt käibemaksualaste õigusnormide kvalifitseerimiskonflikti tõttu piiriüleses asjas – erandkorras ise kindlaks, kuidas tuleb faktilisi asjaolusid hinnata, seega käesoleval juhul tuvastaks, kas tegemist on õiguse kuritarvitamisega.

79. Ainsa asutusena, kes võib teha asjaomastele liikmesriikidele siduva otsuse ja seega tõhusalt vältida topeltmaksustamist, on Euroopa Kohus sarnases olukorras asjaolusid juba *de facto* hinnanud. Nii oli näiteks kohtuasja Auto Lease Holland aluseks asjaolude erinev hindamine kahes liikmesriigis, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus viidatud kohtuasjas sõnaselgelt rõhutas.(27) Siiski vastas Euroopa Kohus eelotsuse küsimusele ja leidis, et „kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et olukorras, kus liisinguvõtja tangib liisitud sõidukit tanklates liisinguandja nimel ja arvel, ei ole tegemist kütuse tarnimisega liisinguandja poolt liisinguvõtjale“.(28) See oli Euroopa Kohtu poolt asjaoludele antud hinnang, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus oli palunud.

80. Selleks et võtta siiski arvesse seda, et asjaolude hindamine on põhimõtteliselt liikmesriigi kohtu ülesanne ja liikmesriikidel on määruses nr 904/2010 ette nähtud teabevahetuse võimaluste ja käibemaksukomitee (käibemaksudirektiivi artikkel 398) abil võimalus jõuda kokkuleppele, võiks Euroopa Kohus seada sellistele küsimustele vastamise tingimuseks, et üldjuhul peavad need muud võimalused olema enne ammendatud.

VI. **Ettepanek**

81. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata F?városi Törvéyszéki (Pealinna Budapesti kohus, Ungari) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Teenuse saaja, kes on teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel otsustava tähtsusega, tuleb teenuse osutaja seisukohast kindlaks määrata aluseks oleva õigussuhte järgi, millest tuleneb, kes peab kandma saadud teenusega seotud kulud. Õiguse kuritarvitamise etteheide, mis puudutab üksnes teenuse saajat ja kolmandat isikut, on teenuse saaja ja teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel tähtsusetu.

2. Käibemaksudirektiivis sätestatud neutraalsuse põhimõttega ja määrusega nr 904/2010 on põhiõiguste hartat ja põhiõigusi arvestades vastuolus ühe ja sama tehingu topeltmaksustamine käibemaksuga mitmes liikmesriigis. Kui kõnealune topeltmaksustamine põhineb asjaoludele antud teistsugusel hinnangul ja liikmesriigid ei jõua kooskõlastatud lahenduseni, on riigisisisel kohtul võimalus ja kohustus paluda sellist lahendust Euroopa Kohtult.

1 Algkeel: saksa.

2 Vt selle kohta nt 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21) ja 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

3 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ (ELT 2006, L 347, lk 1).

4 Selles osas viimati muudetud nõukogu 25. juuni 2009. aasta direktiiviga 2009/69/EÜ (ELT 2009, L 175, lk 12).

5 Selles osas viimati muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL (ELT 2010, L 326, lk 1).

6 Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (ELT 2008, L 44, lk 11).

7 Nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määrus halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta (ELT 2010, L 268, lk 1).

8 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

9 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 46); 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 52) ja 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 98).

10 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 42) ja 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika). Selle kohta ka 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 42).

11 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, punkt 31). Vt selle kohta 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 39) ja 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus ?eský rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, punktid 21 ja 22).

12 Selle kohta juba 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 24) ja 13. juuni 2013. aasta kohtuotsus Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 28), mis käsitlevad käibemaksudirektiivi artiklit 199.

13 6. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus Stoppelkamp (C-421/10, EU:C:2011:640, punkt 33), mis

käsitleb veel nõukogu kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti b.

14 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 50 – seaduslike ja ebaseaduslike tehingute üldine eristamine on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega); 29. juuni 2000. aasta kohtuotsus Salumets jt (C?455/98, EU:C:2000:352, punkt 19); 29. juuni 1999. aasta kohtuotsus Coffeeshop „Siberië“ (C?158/98, EU:C:1999:334, punktid 14 ja 21). Erandite kohta vt 6. detsembri 1990. aasta kohtuotsus Witzemann (C?343/89, EU:C:1990:445) ja 5. juuli 1988. aasta kohtuotsus Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360, punkt 20).

15 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, punkt 36); 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 39); 9. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus Cantor Fitzgerald International (C?108/99, EU:C:2001:526, punkt 33) ja 6. aprilli 1995. aasta kohtuotsus BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, punkt 24).

16 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 42) ja 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika). Selle kohta ka 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, punkt 42).

17 Vt selle kohta nt 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 23); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 21) ning 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

18 Vt Stadie, H., *Umsatzsteuerrecht*, 2005, punkt 1.18.

19 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, punkt 46); 17. mai 2001. aasta kohtuotsus Fischer ja Brandenstein (C?322/99 ja C?323/99, EU:C:2001:280, punkt 76); 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, punkt 46) ning 25. mai 1993. aasta kohtuotsus Mohsche (C?193/91, EU:C:1993:203, punkt 9).

20 5. mai 1982. aasta kohtuotsus Schul Douane Expeditieur (15/81, EU:C:1982:135, resolutsioon 2); samamoodi ka 6. juuli 1988. aasta kohtuotsus Ledoux (127/86, EU:C:1988:366, punkt 20).

21 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 54), samamoodi 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, punkt 53). Analoogiline on ka 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, punkt 65).

22 Nii 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 59); teisiti seevastu 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, punkt 48).

23 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, punkt 51); 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, punktid 64 ja 66) ning 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 59).

24 Vt 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, punkt 52) ja 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, punktid 29 ja 30 ning seal viidatud kohtupraktika).

25 26. mai 2016. aasta kohtuotsus NN (L) International (C?48/15, EU:C:2016:356, punkt 47); 8. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C?157/10, EU:C:2011:813,

punkt 39) ja 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punkt 31).

26 Teadaolevalt tõlgendab Euroopa Kohus seda harta artikli 51 lõikes 1 sätestatud tingimust väga laialt – vt nt 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25 jj).

27 Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 22. veebruari 2001. aasta määrus V R 26/00, UR 2001, 305, punktid 54 ja 56.

28 6. veebruari 2003. aasta kohtuotsus Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 37). Samamoodi ka 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, punkt 49), mille aluseks oli eri liikmesriikides antud erinev hinnang „krediidipunktide“ andmisele.