KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JÁN MAZÁK

esitatud 17. juunil 2008 [1]

1. Käesolevas eelotsusetaotluses palub Regeringsrätten (kõrgeim halduskohus, Rootsi) Euroopa Kohtul tõlgendada kuuenda käibemaksudirektiivi [2] artikli 9 lõike 2 punkti e ja artikli 21 lõike 1 punkti b, samuti direktiivi 2006/112 [3] artikli 56 lõike 1 punkti c ja artiklit 196 (edaspidi koos „asjakohased sätted"). Põhikohtuasi on seotud osalt maksustamisperioodidega, mille suhtes kohaldatakse kuuendat käibemaksudirektiivi, ja osalt maksustamisperioodidega, mille suhtes kohaldatakse direktiivi 2006/112.

2. Kohtuasi puudutab Rootsi sihtasutust, kes tegeleb nii majandustegevuse kui ka muu tegevusega ja soovib osta konsultatsiooniteenuseid Taanist. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tahab teada, kas see sihtasutus on asjakohaste sätete kohaldamisel maksukohustuslane ka siis, kui ostutehing sooritatakse ainult seoses asutuse sellise tegevusega, mis ei kuulu kõnealuste direktiivide kohaldamisalasse.

I. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

3. Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

4. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 1 on sätestatud, et maksukohustuslane on „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest". Artikli 4 lõikes 2 on sätestatud, et „majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus […]".

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv").

3 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „direktiiv 2006/112"). Kuuendale direktiivile ja direktiivile 2006/112 koos viidatakse edaspidi kui „direktiividele". Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks alates 1. jaanuarist 2007 ning see asendati direktiiviga 2006/112.

5. Kuuenda direktiivi artiklis 9, mis käsitleb teenuste osutamise kohta, 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.

2. Sellest olenemata:

[…]

e) on allpool nimetatud teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[…]

– konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused jms teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused,

[…]”

6. Kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punktiga b on ette nähtud, et käibemaksu tasumise eest vastutavad järgmised isikud:

„isikud, kellele välismaal [asuv] maksukohustuslane osutab artikli 9 lõike 2 punktis e nimetatud teenuseid. Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et teenuse osutaja vastutaks maksu tasumise eest solidaarselt”.

7. Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.

8. Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„„Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus” on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas […] kutsealane tegevus.”

9. Direktiivi 2006/112 artikli 56 lõikes 1 on sätestatud:

„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:

[…]

c) konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused ja muud sarnased teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused;

[…]”

10. Lõpuks on direktiivi 2006/112 artiklis 196 sätestatud:

„Käibemaksu tasuvad maksukohustuslased, kellele osutatakse artiklis 56 nimetatud teenuseid […]”

B. *Siseriiklik õigus*

11. Mervärdesskattelag’i (1994:200) (edaspidi „käibemaksuseadus”) 1. peatüki § 1 kohaselt tuleb käibemaksu tasuda sellise riigisisese kaupade ja teenuste müügi eest, mis on maksustatav ja mida tehakse kutsealase tegevuse raames. [4]

4 – See on kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 rakendussäte.

12. Käibemaksuseaduse 5. peatüki § 7 kohaselt loetakse teatavad teisest liikmesriigist osutatavad teenused – sealhulgas konsultatsiooniteenused – riigisisesteks teenusteks, kui ostja on ettevõtja, kellel on Rootsis tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või sellise tegevuskoha või asukoha puudumise korral elukoht või alaline asukoht Rootsis. Kui isik, kes maksustatavaid konsultatsiooniteenuseid riigisiseselt osutab, on välismaine ettevõtja, vastutab käibemaksu tasumise eest käibemaksuseaduse 1. peatüki § 2 kohaselt ostja. [5]

13. Terminit „ettevõtja" ei ole käibemaksuseaduses määratletud. Käibemaksuseaduse 4. peatüki §-s 1 on „kutsealane tegevus" määratletud kui tegevus, mis kujutab endast äriga seotud majandustegevust ja mille eest makstav tasu ületab maksuaasta jooksul 30 000 Rootsi krooni. Inkomstskattelag'i (tulumaksuseadus) 13. peatüki §-st 1 nähtub, et majandustegevus tähendab kutsealast ja iseseisvalt teostatavat tegevust, millega teenitakse tulu.

5 – Nende sätetega on rakendatud kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e ja artikli 21 lõike 1 punkti b vastavad osad.

II. Põhikohtuasja asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimus

14. Põhikohtuasi käsitleb sihtasutust Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Uus algus – koondamisalase toe ja nõustamise nõukogu; edaspidi „TRR"), mis asutati 1994. aastal kollektiivlepingute alusel Svenska Arbetsgivareföreningeni (Rootsi Tööandjate Liit; praeguse nimetusega Svenskt Näringsliv) ja Privattjänstemannakartelleni (Tööstuse ja Teeninduse Palgatöötajate Liit) poolt.

15. TRR-i põhikirjalised eesmärgid on ühelt poolt maksta töötushüvitist ja edendada meetmeid, mis hõlbustavad mingil põhjusel töötuks jäänud või selles ohus olevatel töötajatel töökohavahetust, ning teiselt poolt anda nõu ja abi äriühingutele, kes on olukorras – või tõenäoliselt võivad sattuda olukorda –, kus neil on liiga palju töötajaid, ning edendada äriühingute arengut inimressursside valdkonnas. Üksikasjalikumalt reguleerib TRR-i tegevust kehtiv leping (edaspidi „Omställningsavtal" – leping töökohavahetuste kohta), mis on sõlmitud Svenskt Näringslivi ja Privattjänstemannakartelleni vahel.

16. Tegevust rahastatakse lepinguga seotud tööandjate makstavate tasudega, mis vastavad proportsionaalsele osale lepinguga hõlmatud töötajate palgast. Lepinguga „kõrvallepingu" kaudu seotud tööandjad maksavad kindlasummalist aastatasu. Lisaks tegevusele

Omställningsavtali alusel on TRR registreeritud käibemaksukohustuslane äriühingute allhangetega seoses osutatavate teenuste osas. Maksustatav tegevus moodustab aruannete kohaselt kuni 5% TRR-i tegevuse kogumahust.

17. TRR soovib osta – muu hulgas Taanist – konsultatsiooniteenuseid, mida kasutatakse üksnes seoses sihtasutuse tegevuse selle osaga, mis põhineb Omställningsavtalil. Kõnealuse ostutehingu tagajärgede selgitamiseks taotles TRR Skatterättsnämndenilt eelotsust selle kohta, kas tema tegevus Omställningsavtali alusel on olemuselt kutsealane ja kas ta on ettevõtja käibemaksuseaduse 5. peatüki § 7 tähenduses.

18. Skatterättsnämnden vastas nendele küsimustele 3. märtsi 2006. aasta eelotsuses, märkides, et 1) TRR-i tegevust Omställningsavtali alusel ei tule pidada teenuste osutamiseks kutsealase tegevuse raames ning et TRR-i tuleb pidada ettevõtjaks käibemaksuseaduse 5. peatüki § 7 tähenduses.

19. TRR kaebas selle eelotsuse edasi, asudes seisukohale, et Regeringsrätten peaks eelotsust muutma ja kinnitama, et TRR ei ole ettevõtja käibemaksuseaduse 5. peatüki § 7 tähenduses. Skatteverket (kohalik maksuamet) on seisukohal, et Regeringsrätten peaks eelotsuse jõusse jätma.

20. Oma kaebuse põhjenduseks on TRR muu hulgas märkinud, et käibemaksukohustuslaseks registreerimine ei tähenda iseenesest seda, et registreeritud käibemaksukohustuslast tuleb alati pidada ettevõtjaks käibemaksuseaduse 5. peatüki § 7 tähenduses. Ostutehingutes sellise tegevuse tarvis, mis ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, ei ole TRR ettevõtja kõnealuse sätte tähenduses. Kuuenda direktiivi vastavas sättes, nimelt artikli 9 lõike 2 punktis e viidatakse maksukohustuslasele, mitte ettevõtjale.

21. Regeringsrätten on seisukohal, et tema menetletavas kohtuasjas on vaja tõlgendust ühenduse õiguse terminitele „maksukohustuslane" ja „maksu tasumise eest vastutav isik" teatavate kuuenda direktiivi ja direktiivi 2006/112 sätete kohaldamisel. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Euroopa Kohus on paljudes oma otsustes tõlgendanud kuuendas direktiivis sisalduvat terminit „maksukohustuslane". Paraku ei osuta kohtupraktika, kuidas mõista seda terminit kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kohaldamisel sellises olukorras nagu käesolevas kohtuasjas käsitletav.

22. Asudes seisukohale, et kuuenda direktiivi ja direktiivi 2006/112 asjakohased sätted on ebaselged, ja kuna ilmneb, et Euroopa Kohus

ei ole seda küsimust veel käsitlenud, on Regeringsrätten otsustanud menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e ja artikli 21 lõike 1 punkti b ning [direktiivi 2006/112] artikli 56 lõike 1 punkti c ja artiklit 196 tuleb tõlgendada nii, et isikut, kes ostab konsultatsiooniteenuseid teise [liikmesriigi] maksukohustuslaselt ja kelle tegevus hõlmab nii majandustegevust kui ka kõnealuste direktiivide kohaldamisalast väljajäävat tegevust, tuleb pidada nende artiklite kohaldamisel maksukohustuslaseks […] ka siis, kui teenuseid ostetakse üksnes viimatinimetatud tegevuse tarvis?"

23. Kirjalikke märkusi esitasid Skatteverket, Itaalia, Kreeka, Poola ja Saksa valitsus ning komisjon. Kohtuistungit ei ole taotletud ega peetud.

III. Hinnang

A. *Poolte peamised argumendid*

24. TRR ei ole Euroopa Kohtule kirjalikke märkusi esitanud.

25. Skatteverketi arvates ei eelda kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt e ega direktiivi 2006/112 artikli 56 lõige 1 seda, et klient tegutseks ostutehingu sooritamisel maksukohustuslasena või sooritaks ostutehingu oma majandustegevuse raames. Lisaks on mõlema direktiivi eesmärgiga kooskõlas see, et asjakohaste sätete kohaldamisel ei ole oluline, kas klient tegutseb maksukohustuslasena või mitte.

26. Skatteverket väidab, et asjakohaste sätete kohaldamisel tuleb maksukohustuslast käsitleda kui sellist, olenemata teenuste ostmise eesmärgist. Nii tuleb TRR-i poolt teenuste ostmist sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas käsitletavad pidada Rootsis toimunud teenuste osutamiseks. Sellepärast on TRR kohustatud deklareerima käibemaksu ja tasuma selle Rootsi riigikassasse. Samas ei teki TRR-i majandustegevusega mitteseotud teenuste osutamisest käibemaksu mahaarvamise õigust.

27. *Kreeka*, *Poola* ja *Saksa valitsus* ning *komisjon* väidavad oma argumentides sama mis Skatteverket. Põhimõtteliselt on nad seisukohal, et asjakohaseid sätteid tuleb tõlgendada nii, et klienti, kes ostab konsultatsiooniteenuseid teise liikmesriigi maksukohustuslaselt ja kelle tegevus hõlmab nii majandustegevust kui ka kõnealuste direktiivide kohaldamisalast väljajäävat tegevust, tuleb pidada maksukohustuslaseks ka siis, kui teenuseid ostetakse üksnes viimatinimetatud tegevuse tarvis.

28. *Itaalia valitsus* märgib aga sisuliselt seda, et asjakohaseid sätteid tuleb tõlgendada nii, et klienti, kes ostab konsultatsiooniteenuseid teise liikmesriigi maksukohustuslaselt ja kelle tegevus hõlmab nii majandustegevust kui ka kõnealuste direktiivide kohaldamisalast väljajäävat tegevust, tuleb pidada selliste teenuste osutamise osas lõpptarbijaks, kui ostutehing sooritatakse üksnes nende direktiivide kohaldamisalast väljajääva tegevuse tarvis.

29. Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas asjakohaseid sätteid tuleb tõlgendada nii, et isikut, kes ostab konsultatsiooniteenuseid teise liikmesriigi maksukohustuslaselt ja kelle tegevus hõlmab nii majandustegevust kui ka kõnealuste direktiivide kohaldamisalast väljajäävat tegevust, tuleb pidada maksukohustuslaseks ka siis, kui teenuseid ostetakse üksnes viimatinimetatud tegevuse tarvis.

30. Kõnealuse kahe direktiivi peaaegu identset sõnastust arvestades ja selguse huvides viitan siin ainult kuuendale direktiivile.[6]

31. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt tähendab „maksukohustuslane" iga isikut, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt artikli 4 lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust. „Majandustegevuse" määratlus artikli 4 lõikes 2 hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust.

B. *Hinnang*

32. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt määrab kuuenda direktiivi artikkel 4 käibemaksule väga laia kohaldamisala, mis hõlmab

6 – Sisuliselt vastavad kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 1, artikkel 4, artikli 9 lõike 2 punkt e ja artikli 21 lõike 1 punkt b vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 2 lõikele 1, artiklile 9, artikli 56 lõike 1 punktile c ja artiklile 196.

tootmise, turustamise ja teenuste osutamise kõiki etappe. [7] Lisaks on samuti välja kujunenud, et arvestades kuuenda direktiivi eesmärki – milleks on eeskätt ühise käibemaksusüsteemi loomine „maksukohustuslase" ühetaolise määratlemise alusel –, tuleb seda staatust hinnata üksnes kõnealuse direktiivi artiklis 4 sätestatud kriteeriumide põhjal. [8]

33. Nii on Euroopa Kohus otsustanud, et majandustegevust teostav isik kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses on maksukohustuslane ka siis, kui see majandustegevus kujutab endast teisejärgulist tegevust. [9] Kuuenda direktiivi artikli 4 kohaselt võib isikut pidada maksukohustuslaseks isegi siis, kui valdav osa tema tegevusest ei kuulu selle direktiivi kohaldamisalasse, nagu on TRR-i puhul.

34. Euroopa Kohus märkis kohtuasjas Gillan Beach, et „teenustele kohaldatava maksuseaduse kindlaksmääramise reeglid sätestab kuuenda direktiivi artikkel 9. Selle artikli lõige 1 sätestab vastava üldreegli ja lõige 2 loetleb rea erandeid. Nende sätete eesmärk on vältida ühest küljest pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teisest küljest tulude maksustamata jätmist" [10].

35. Euroopa Kohus märkis samas otsuses veel, et „[s]amuti tuleb meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 ja lõike 2 vahelise seose osas on Euroopa Kohus juba asunud seisukohale, et selle artikli lõige 1 ei ole ülimuslik lõike 2 suhtes. Iga juhtumi korral peab küsima, kas tegemist ei ole ühe nimetatud direktiivi artikli 9 lõikes 2 sätestatud erandiga. Juhul kui tegu ei ole sellega, tuleb kohaldada selle artikli lõiget 1" [11].

36. Sellest järelduvalt ei tule kuuenda direktiivi artikli 9 lõiget 2 tõlgendada kitsalt, sest see ei ole artikli 9 lõikes 1 sisalduva reegli erand.

37. Peale selle märkis Euroopa Kohus kohtuasjas Gillan Beach, et „[ü]henduse õiguse sätte tõlgendamiseks tuleb arvesse võtta mitte üksnes tema sõnastust, vaid ka tema konteksti ning selle õigusaktiga taotle-

7 – Vt mh 4. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-186/89: Van Tiem (EKL 1990, lk I-4363, punkt 17); 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (EKL 2003, lk I-6729, punkt 42) ja 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE (EKL 2005, lk I-3123, punkt 40).

8 – Vt eespool viidatud kohtuotsus HE, punkt 41 ja viidatud kohtupraktika.

9 – *Ibidem,* punkt 42.

10 – Vt 9. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-114/05: Gillan Beach (EKL 2006, lk I-2427, punkt 14), milles viidatakse 4. juuli 1985. aasta otsusele kohtuasjas 168/84: Berkholz (EKL 1985, lk 2251, punkt 14); 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: Dudda (EKL 1996, lk I-4595, punkt 20); 6. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-167/95: Linthorst, Pouwels en Scheres (EKL 1997, lk I-1195, punkt 10) ja 12. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-452/03: RAL (Channel Islands) jt (EKL 2005, lk I-3947, punkt 23).

11 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Gillan Beach, punkt 15 ja viidatud kohtupraktika.

tavaid eesmärke, mille osaks see säte on” [12]. Nii tuleb Euroopa Kohtu praktika kohaselt meeles pidada, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2 on kollisiooninorm, mis määratleb teenuste maksustamise koha ja seega piiritleb liikmesriikide pädevust. Sellest tuleneb, et mõiste „konsultantide teenused” on ühenduse õiguse mõiste, mida tuleb topeltmaksustamise ja maksustamata jätmise vältimiseks tõlgendada ühetaoliselt. [13]

38. Väärib märkimist, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt e ei täpsusta, kas teenuseid ostev maksukohustuslane peab sooritama selle ostutehingu seoses oma majandustegevusega [14] või mitte: selles osas ei viita miski kõnealuses sättes sellele, et niisugusel asjaolul võiks olla mingisugustki tähtsust nimetatud sätte kohaldamisel.

39. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus õigesti märgib, on kuuenda direktiivi artikli 2 lõikes 1 sõnaselgelt sätestatud, et käibemaksuga maksustatakse kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, „kes sellena tegutseb”. Peale selle on kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2 selgelt ette nähtud, et maksukohustuslasel on õigus maha arvata sisendkäibemaks niivõrd, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses. [15]

40. Kuigi kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 1 ja artikli 17 lõige 2 viitavad otseselt maksumaksjale, „kes sellena tegutseb”, või teenustele, mida kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, ei sisalda selle direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt e siiski sellist otsest viidet. Minu arvates ei ole siin tegu ühenduse seadusandja (õigusloomelise) tähelepanematusega. Pigem tähendab artikli 9 lõikes 2 igasuguse viite puudumine majandustegevusele, maksumaksjale, kes sellena tegutseb, või maksustatavatele tehingutele teenuste osutamise koha määramise seisukohalt seda, et kliendi lisategevuse väljajäämine kuuenda direktiivi kohaldamisalast ei takista kõnealuse sätte kohaldamist. [16]

41. Liiati vastab eespool esitatud asjakohaste sätete tõlgendus (teenuste osutamise kohta reguleerivate õigusnormide) halduse ja maksukogumise lihtsuse huvidele, samuti maksustamise vältimise takistamise huvidele. [17] Tõepoolest – nagu Skatteverket õigesti märgib –, kui klient, kellele teenuseid osutatakse, oleks kohustatud olema maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, või kui selliseid teenused tuleks kasutada seoses tema

12 – *Ibidem*, punkt 21, milles viidatakse 7. juuni 2005. aasta otsusele kohtuasjas C-17/03: VEMW jt (EKL 2005, lk I-4983, punkt 41).

13 – Seoses „sarnase tegevusega” vt eespool viidatud kohtuotsus Gillan Beach, punkt 20 ja viidatud kohtupraktika. „Reklaamiteenuste” osas vt 17. novembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-68/92: komisjon *vs*. Prantsusmaa (EKL 1993, lk I-5881, punkt 14); 17. novembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-73/92: komisjon *vs.* Hispaania (EKL 1993, lk I-5997, punkt 12) ja kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas C-108/00: SPI, milles tehti otsus 15. märtsil 2001 (EKL 2001, lk I-2361, punkt 14).

14 – S.o maksustatav tegevus.

15 – Vt 2. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-378/02: WZV (EKL 2005, lk I-4685, punkt 32 ja viidatud kohtupraktika).

16 – Lisan, et – nagu eespool esitatust selgub – erineb kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 eesmärk artikli 2 lõike 1 ja artikli 17 lõike 2 eesmärkidest.

17 – Pidades silmas asjakohaste sätete minupoolset tõlgendust – kui peaks tekkima maksustamise vältimise ohu kahtlus –, märgiksin, et kuuenda direktiivi artikkel 21 ja artikli 22 lõige 7 võimaldavad liikmesriikide maksuhalduritel võtta vajalikke meetmeid selle ohuga võitlemiseks. Selle kohta vt eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dudda, punkt 32.

maksustatavate tehingutega, oleks teenuste osutamise koha määramine arvukatel juhtudel palju keerukam nii äriühingute kui ka liikmesriikide maksuhaldurite jaoks. [18]

42. Pealegi, asjakohaste sätete sellise tõlgenduse praktilisuse huvides [19] maksustatakse konsultatsiooniteenuseid ostvat isikut etapis, mil ta esitab käibedeklaratsiooni oma asukohariigi maksuhaldurile. Maksukohustuslasena peab ta käibedeklaratsioonide esitamiseks juba olema selles liikmesriigis registreeritud. Lisaks, kui neid teenuseid kasutatakse tema majandustegevusega seoses, võib ostja kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Teenuste osutajal on teisest küljest ainult vaja näidata, et teenuseid ostnud isik on maksukohustuslane. [20]

43. Lõpuks olen arvamusel, et asjakohaste sätete niisuguse tõlgendamise dikteerib ka õiguskindluse põhimõte, sest teenuste osutamise kohta käsitlevad reeglid peavad olema ettevõtjate jaoks ennustatavad. See põhimõte kehtib eriti jõuliselt reeglite suhtes, millel on maksualased tagajärjed, et üksikisikud saaksid teha kindlaks oma kohustused, mis sellistest reeglitest tulenevad. [21]

44. Lisaks peaks see tõlgendus aitama kaasa siseturu piires tegutsevate ettevõtjate koormuse vähendamisele. See omakorda aitab hõlbustada kaupade ja teenuste vaba liikumist, mis on mäletatavasti üks ühise käibemaksusüsteemi üldeesmärke. [22]

45. Enne ettepaneku tegemist soovin põgusalt mainida, et kui lähtuda eespool esitatud kaalutlustest, ei ole Itaalia valitsus asjakohaste sätete omapoolsel tõlgendamisel [23] piisavalt arvestanud nende eesmärki.

18 – Samuti nõustun sellega, et kui asjakohaseid sätteid käsitletakse vastupidiselt minu eespool esitatud tõlgendusele kui niisuguseid kohustusi eeldavaid, kahjustaks see reeglite haldamise lihtsuse ja maksustamise hõlpsuse huve olukordades, kus teenuseid ostetakse seoses TRR-i mõlema kategooria tegevusega. Asjakohased sätted ei osuta, kuidas nõutav jaotamine tuleks läbi viia.

19 – See küsimus on tihedalt seotud eelmises punktis käsitletuga. Kui maksupädevust on liiga keerukas määrata, võivad muidu maksustatavad tehingud jääda maksustamata.

20 – Nagu Skatteverket õigesti märgib, võimaldab selline kord teenuste, näiteks konsultatsiooniteenuste osutajal pääseda kohustusest registreerida end käibemaksukohustuslasena igas liikmesriigis, kus asuvad tema kliendid.

21 – Vt sellega seoses kohtujurist Fennelly ettepanek eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Dudda, ettepaneku punkt 32, milles viidatakse 13. märtsi 1990. aasta otsusele kohtuasjas C-30/89: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 1990, lk I-691, punkt 23), ja kohtujurist Cosmase ettepanek kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien A/S *vs.* Finanzamt Flensburg, milles tehti otsus 2. mail 1996 (EKL 1996, lk I-2395, ettepaneku punkt 12).

22 – Põhikohtuasja asjaolud tekkisid enne, kui jõustus nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (ELT 2008, L 44, lk 11–22). Direktiivi 2008/8 artiklis 2 on sätestatud, et alates 1. jaanuarist 2010 on direktiivi 2006/112 artikli 43 sõnastus järgmine: „Teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade kohaldamisel: 1) maksukohustuslast, kelle kõik tegevused või tehingud ei ole maksustatavad kaubatarned või teenuseosutamised vastavalt artikli 2 lõikele 1, *käsitatakse maksukohustuslasena kõigi talle osutatud teenuste puhul*" (kohtujuristi kursiiv).

23 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 28.

46. Lõpuks, mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti b, mida eelotsuse küsimuses samuti mainitakse, siis piisab, kui märkida, et isikud, kellele välisriigis asuv maksukohustuslane osutab artikli 9 lõike 2 punktiga e hõlmatud teenuseid, on käibemaksukohustuslased. Sellepärast – kui on täidetud nii kuuenda direktiivi artiklis 4 kui ka artikli 21 lõike 1 punktis b sätestatud tingimused – vastutab selline isik käibemaksu tasumise eest enda ostetud teenuste osas, olgu nende teenuste eesmärk üksnes kõnealuste direktiivide kohaldamisalast väljajääv tegevus või mitte.

IV. Ettepanek

47. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Regeringsrätteni küsimusele järgmiselt:

Teenuste osutamise koha määramisel tuleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 9 lõike 2 punkti e ja artikli 21 lõike 1 punkti b ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 56 lõike 1 punkti c ja artiklit 196 tõlgendada nii, et isikut, kes ostab konsultatsiooniteenuseid teise liikmesriigi maksukohustuslaselt ja kelle tegevus hõlmab nii majandustegevust kui ka kõnealuste direktiivide kohaldamisalast väljajäävat tegevust, tuleb pidada nende sätete kohaldamisel maksukohustuslaseks ka siis, kui teenuseid ostetakse üksnes viimatinimetatud tegevuse tarvis.