Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
GERARD WILLIAM HOGAN
esitatud 25. juunil 2020[1]

Kohtuasi C-459/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
versus
Wellcome Trust Ltd

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium), Ühendkuningriik))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112 – Artiklid 43, 44 ja 45 – Teenuste osutamise koht maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb – Heategevusorganisatsiooni poolt väljaspool Euroopa Liitu asuvatelt teenuseosutajatelt mittemajandusliku äritegevuse tarvis saadud investeeringute haldamise teenuste osutamise koht

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab muu hulgas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,[2] mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (edaspidi „käibemaksudirektiiv")[3] artikli 44 tõlgendamist.

2. Taotlus on esitatud Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs'i (Ühendkuningriigi maksuhaldur, edaspidi „HMRC") ja maksukohustuslase Wellcome Trust Ltd (edaspidi „WTL") vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab nende investeeringute haldamise teenuste osutamise kohta, mida WTL saab väljaspool Euroopa Liitu asuvatelt teenuseosutajatelt.[4]

3. WTL on kauaaegne ja väga varakas heategevusorganisatsioon. Nagu võibki eeldada, kasutab WTL investeeringuhaldurite teenuseid, et aidata tal oma suurt investeerimisportfelli hallata. Need investeeringud annavad igal aastal väga märkimisväärset tulu, mille arvelt WTL rahastab meditsiini- ja farmaatsiauuringute toetusi.

4. Sellega seoses kasutas WTL väljaspool liitu asuvate teenuseosutajate osutatavaid investeeringute haldamise teenuseid teatavateks investeerimistegevusteks, mille suhtes Euroopa Kohus on WTLi puudutavas kohtuasjas juba otsustanud, et nende näol on tegemist mittemajandusliku tegevusega käibemaksuõiguse mõttes.[5] On selge, et WTL ei kasutanud neid teenuseid maksustatavate teenuste

1 Algkeel: inglise.

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

3 ELT 2008, L 44, lk 11.

4 Põhikohtuasjas kõne all olev käibemaksusumma on 13 113 822,00 naelsterlingit (ligikaudu 14 530 000,00 eurot). WTL soovib tagasi saada sisendkäibemaksu teenustelt, mida osutavad seoses tema investeeringutega väljaspool Euroopa Liitu asuvad teenuseosutajad.

5 Vt 20. juuni 1996. aasta kohtuotsus Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243; „Wellcome Trusti kohtuotsus").

osutamiseks käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, seda sisuliselt seetõttu, et ta oli lihtsalt investor, mitte kutseline kaupleja. Samuti on selge, et WTL *ei ole* „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, kui ta ise tegeleb investeerimistegevusega.

5. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu põhiküsimus seisneb selles, kas sellistel asjaoludel on WTL siiski „maksukohustuslane, *kes sellisena tegutseb*“ käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses, isegi kui ta ei tegutse sellena artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Vastus sellele küsimusele on vajalik, et teha kindlaks kõnealuste teenuste osutamise koht ja see, kas WTL oli nende teenuste eest tegelikult kohustatud tasuma käibemaksu.

6. Sellele küsimusele vastamisel tuleb Euroopa Kohtul muu hulgas kindlaks teha, kas mõistel „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb“ on käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis c ja selle direktiivi artiklis 44 sama tähendus. Enne arutluse jätkamist on siiski vaja kõigepealt kindlaks määrata asjakohane õiguslik raamistik.

II. Õiguslik raamistik

A. Euroopa Liidu õigus

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 2 sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

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

[…]“.

8. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

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

[…]“.

9. Käibemaksudirektiivi V jaotise 3. peatüki pealkiri on „Teenuste osutamise koht“.

10. Selle peatüki 1. jagu „Mõisted“ sisaldab artiklit 43, mis sätestab:

„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;

2. käibemaksukohustuslasena registreeritud juriidilisest isikust mittemaksukohustuslast käsitatakse maksukohustuslasena.“

11. Selle peatüki 2. jagu „Üldreeglid“ sätestab:

„Artikkel 44

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.

Artikkel 45

Mittemaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht. Juhul, kui neid teenuseid osutatakse teenuse osutaja püsivast tegevuskohast, 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 teenuse osutaja alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“ [6]

12. Käibemaksudirektiivi XI jaotises „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“ paiknev artikkel 196 sätestab:

„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.“ [7]

13. Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (edaspidi „rakendusmäärus“), [8] artikkel 19 „Kliendi seisund tehingus“ sätestab:

„Direktiivi 2006/112/EÜ artiklites 44 ja 45 sätestatud teenuste osutamist käsitlevate eeskirjade kohaldamisel käsitatakse mittemaksukohustuslasena maksukohustuslast või mittemaksukohustuslasest juriidilist isikut, kes saab neid teenuseid üksnes enda erakasutuseks, sealhulgas oma töötajate erakasutuseks.

Kui tal ei ole teenuste iseloomu kohta vastupidiseid andmeid, näiteks andmeid osutatud teenuste laadi kohta, võib teenuse osutaja eeldada, et teenused on ette nähtud kliendi majandustegevuseks, kui klient on talle seoses asjaomase tehinguga esitanud oma isikliku käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri.

Kui üks ja sama teenus on ette nähtud nii erakasutuseks, sealhulgas tema töötajate erakasutuseks, kui ka majandustegevuseks, kuulub sellise teenuse osutamine üksnes direktiivi 2006/112/EÜ artikli 44 kohaldamisalasse, tingimusel et ei esine kuritarvitusi.“

6 Direktiivi 2008/8 põhjenduses 4 märgitakse, et „[m]aksukohustuslastele osutatavate teenuste puhul peaks teenuste osutamise kohta käsitleva üldreegli aluseks olema teenuse saaja, mitte teenuse osutaja asukoht. Teenuste osutamise kohta määravate reeglite kohaldamiseks ja ettevõtjatel lasuva halduskoormuse vähendamiseks tuleks maksukohustuslasi, kelle mõningad tegevused ei kuulu maksustamisele, käsitada maksukohustuslastena kõigi neile osutatud teenuste puhul. Sarnaselt tuleks käibemaksukohustuslasena registreeritud juriidilistest isikutest mittemaksukohustuslasi käsitada maksukohustuslastena. Vastavalt üldreeglitele ei tohiks need sätted laieneda nende teenuste osutamisele, mida maksukohustuslane saab iseenda või oma personali tarbeks“. Direktiivi 2008/8 põhjenduses 5 märgitakse, et „[k]ui teenuseid osutatakse mittemaksukohustuslastele, peaks üldreegli kohaselt jätkuvalt olema teenuse osutamise kohaks teenuse osutaja äritegevuse asukoht“.

7 Vt direktiivi 2008/8 põhjendus 7, milles märgitakse, et „[k]ui maksukohustuslane saab teenuse isikult, kelle asukoht ei ole samas liikmesriigis, peaks teatud juhtudel olema kohustuslik pöördmaksustamine, mille kohaselt maksukohustuslane peaks ise arvestama saadud teenuselt vastava käibemaksusumma“.

8 ELT 2011, L 77, lk 1.

B. Ühendkuningriigi õigus

14. Asjaomased teenuste osutamise koha eeskirjad on Ühendkuningriigi õiguses rakendatud 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act, edaspidi „VATA“) §-s 7A, mis sätestab:

„Teenuste osutamise koht

(1) Käesolevat paragrahvi kohaldatakse teenuste osutamise riigi kindlaksmääramisel käesoleva seaduse tähenduses.

(2) Teenus loetakse osutatuks –

(a) kui isik, kellele teenuseid osutatakse, on asjaomane ettevõtja riigis, kus teenuse kasutaja asub, ja

(b) muul juhul riigis, kus asub teenuseosutaja.

[…]

(4) Käesoleva seaduse tähenduses on isik asjaomane ettevõtja seoses teenuste osutamisega, kui isik –

(a) on maksukohustuslane nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 tähenduses,

(b) on registreeritud käesoleva seaduse alusel,

(c) on määratletud käibemaksukohustuslasena muu liikmesriigi kui Ühendkuningriigi õiguse kohaselt või

(d) on registreeritud Tynwaldi seaduse alusel seoses mis tahes maksuga, mis on kehtestatud Tynwaldi seadusega või selle alusel ja mis vastab käibemaksule,

ning saab teenuseid muuks kui täielikult isiklikuks tarbeks.“

III. Põhikohtuasja faktilised asjaolud ja eelotsusetaotlus

15. WTL on meditsiiniuuringuid toetava heategevustrusti Wellcome Trust ainus haldur. Ta saab tulu investeerimisest ning tegeleb lisaks suhteliselt vähemoluliste tegevusaladega, sealhulgas vara müük, hooldus ja rentimine, millega seoses on ta käibemaksukohustuslaseks registreeritud. Investeerimistulu saab ta valdavalt välismaistelt investeeringutelt, mille tarvis ta kasutab ELi ja ELi-väliste investeeringuhaldurite teenuseid. Sellest tulust, nagu olen juba märkinud, rahastatakse enamikku WTLi toetustest.

16. Wellcome Trusti kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et mõiste „majandustegevus“ nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas[9] (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 4 lõike 2 (nüüd käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1) tähenduses ei hõlma tegevust, mis seisneb halduri poolt heategevustrusti vara haldamise käigus aktsiate ja muude väärtpaberite ostmises ja müümises.

9 EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis oma eelotsusetaotluses, et tulenevalt Wellcome Trusti kohtuotsusest keelduti WTLile tagastamast sisendkäibemaksu kõigi investeeringute haldamise teenuse kulude osas, mis tekkisid seoses tema portfelliga väljaspool Euroopa Liitu.

18. WTL ja HMRC on ühel meelel, et WTLi tegevus ei ole sisuliselt muutunud võrreldes Wellcome Trusti kohtuotsuses käsitletud tegevusega. Lisaks, kui WTL ostis kõnealuseid investeerimisteenuseid liiduvälistelt teenuseosutajatelt, tegi ta seda üksnes oma mittemajandusliku äritegevuse eesmärgil. Ta ei esitanud oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ühelegi teenuseosutajale, kellelt need teenused osteti. WTL ja HMRC nõustuvad ka sellega, et WTL on maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artiklite 2 ja 9 tähenduses ning et tema mittemajanduslik tegevus ei ole mitte isiklik, vaid äritegevus. Samuti on selge, et WTL ei kasutanud neid teenuseid maksustatavateks tarneteks käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

19. Wellcome Trusti põhikirja kohaselt peab WTL pöörama suurimat tähelepanu usaldusfondi heategevuslikule staatusele ja tal on muu hulgas keelatud tegeleda kaubandusega.

20. Alates 2010. aastast on WTL arvestanud kõnealuste teenuste pealt pöördmaksustamise korras[10] käibemaksu põhjendusega, et nende teenuste osutamise koht on Ühendkuningriik.

21. Ajavahemikus 2016. aasta aprillist 2017. aasta juunini esitas WTL VATA artikli 80 alusel käibemaksu tagastamise taotlusi väitega, et oli teenuste pealt liiga palju väljundkäibemaksu arvestanud, kuna pärast Wellcome Trusti kohtuotsust on ta direktiivi artiklite 2 ja 9 tähenduses maksukohustuslane, kuid mitte direktiivi artikli 44 tähenduses maksukohustuslane, kes sellisena tegutseb, kui ta tegeleb investeerimistegevusega, mis ei ole kõnealuses kohtuotsuses käsitletuga võrreldes sisuliselt muutunud.

22. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) tegi 10. oktoobril 2018. aastal otsuse,[11] et käibemaksudirektiivi artikkel 44 kõnealuseid teenuseid ei hõlma, kuna WTL jääb fraasi „kes sellisena tegutseb“ tõttu sisuliselt selle kohaldamisalast välja. Nimetatud kohtu hinnangul ei ole nõutav, et teenused (mida käibemaksudirektiivi artiklites 46–59a sätestatud erieeskirjad ei hõlma) peavad jääma kas artikli 44 või artikli 45 kohaldamisalasse. Ta leidis, et sellega ei kaasne õiguslikku ebakindlust, kuna rakendusmääruse artiklist 18 tulenevalt saab teenuseosutaja selle üle otsustamisel, kas ta peab oma teenustele lisama käibemaksu, lähtuda sellest, kas klient on oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitanud või mitte. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) leidis, et artikli 44 rakendussäte Ühendkuningriigi õiguses – käibemaksuseaduse § 7A, mille kohaselt tuleb kõnealuste teenuste osutamise kohaks lugeda Ühendkuningriik, kuna WTL on äritegevusega tegelev maksukohustuslane – on käibemaksudirektiivi artikliga 44 vastuolus.

23. HMRC esitas 15. veebruaril 2019 First-tier Tribunali (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) otsuse peale selles küsimuses edasikaebuse Upper Tribunalile (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium), Ühendkuningriik).

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et peamine küsimus, mille Euroopa Kohus peab lahendama, on see, kas taolistel asjaoludel võib öelda, et WTL on „maksukohustuslane, kes sellisena tegutseb“ direktiivi artikli 44 tähenduses.

10 Vt käibemaksudirektiivi artikkel 196.

11 Kohtuotsus Wellcome Trust Ltd [2018] UKFTT 0599 (TC).

25. HMRC väidab, et käibemaksudirektiivi artikkel 44 on kohaldatav eelkõige esiteks selle sätte ja sellega seotud sätete sõnastuse ja eesmärgi alusel ning teiseks seetõttu, et õiguskindluse huvides peab teenuse osutamise koht olema tuvastatav. Kuna ei ole väidetud, et asjaomased tarned kuuluksid käibemaksudirektiivi artikli 45 kohaldamisalasse või et kohaldatav oleks mõni selle direktiivi artiklites 46–59a sätestatud erinorm, tuleb järelikult kohaldada artiklit 44.

26. WTL väidab, et kuna ta ei ole maksukohustuslane, „kes sellena tegutseb“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses, tuleneb sellest ka, et ta ei ole maksukohustuslane „kes sellisena tegutseb“ artikli 44 tähenduses.

27. Neil asjaoludel otsustas Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 44 tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslane tegeleb muu kui majandustegevusega, mis seisneb heategevustrusti varahalduse raames aktsiate ja muude väärtpaberite ostus-müügis, ja ostab konkreetselt selle jaoks väljaspool ühendust asutatud isikult investeeringute haldamise teenuseid, tuleb teda käsitada „maksukohustuslasena, kes sellisena tegutseb“?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav ning [käibemaksudirektiivi] artiklid 46–49 ei ole kohaldatavad, siis kas kõnealuste teenuste osutamise suhtes on kohaldatav [käibemaksudirektiivi] artikkel 45 või ei ole selle suhtes kohaldatav ei artikkel 44 ega artikkel 45?“

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

28. Upper Tribunali (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium)) küsimuste kohta esitasid kirjalikud seisukohad WTL, Iirimaa, Hispaania ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon.

29. Menetluse kirjaliku osa lõpus leidis Euroopa Kohus 24. märtsi 2020. aasta määruses, et pooltele tuleb esitada mitu küsimust. Pooled nõustusid sellega ja vastasid neile küsimustele Euroopa Kohtu määratud tähtaja jooksul.

V. Euroopa Kohtu pädevus

30. Ühendkuningriik lahkus Euroopa Liidust 31. jaanuari 2020. aasta kesköö (Kesk-Euroopa aja järgi). Vastavalt Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi Euroopa Liidust ja Euroopa Aatomienergiaühendusest väljaastumise lepingu (edaspidi „väljaastumise leping“) artikli 86 lõikele 2 jääb Euroopa Kohtule pädevus lahendada eelotsusetaotlusi, mille on esitanud Ühendkuningriigi kohtud enne väljaastumise lepingu artiklis 126 määratletud üleminekuperioodi lõppu, mis põhimõtteliselt peaks toimuma 31. detsembril 2020.

31. Väljaastumise lepingu artiklis 89 on lisaks sätestatud, et Euroopa Kohtu otsus, mis tehakse käesolevas kohtuasjas, on Ühendkuningriigi jaoks ja Ühendkuningriigis tervikuna siduvad.

32. Käesolev eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 13. juunil 2019. Seetõttu on Euroopa Kohus jätkuvalt pädev seda eelotsusetaotlust lahendama ning otsus, mille Euroopa Kohus käesolevas menetluses teeb, on Upper Tribunalile (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium)) siduv.

VI. Sissejuhatavad märkused

A. Kohtuotsus C-155/94, Wellcome Trust

33. Nagu ma juba märkisin, tuleneb käesolev eelotsusetaotlus Wellcome Trusti kohtuotsusest ja direktiivi 2008/8 artikliga 2 kehtestatud käibemaksudirektiivi muudatusest, mis jõustus 1. jaanuaril 2010.

34. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 sõnastusest tuleneb, et selleks, et tehing oleks käibemaksuga maksustatav, peab olema tegemist maksukohustuslasega, „kes sellena tegutseb“.[12]

35. Euroopa Kohus leidis Wellcome Trusti kohtuotsuses, et WTLi investeerimistegevus,[13] mis seisnes peamiselt aktsiate ja muude väärtpaberite omandamises ja müümises eesmärgiga maksimeerida meditsiiniuuringute edendamiseks mõeldud dividende ja kapitalitulu, ei kujutanud endast majandustegevust kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 2 (nüüd käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1) tähenduses. Arvestades, et WTL ei või tegeleda kaubandusega, leidis Euroopa Kohus, et „olenemata sellest, kas kõnealused tegevused on sarnased investeerimisfondide või pensionifondide tegevustega, tuleb järeldada, et heategevustrusti, mis on sellises olukorras, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on kirjeldanud, […] tuleb käsitada nii, et tema tegevus piirdub investeerimisportfelli haldamisega samal viisil nagu seda teeb eraõiguslik investor“.[14] Nimetatud kohtuotsuse punktis 41 leidis Euroopa Kohus, et majandustegevuse mõistet kõnealuse sätte tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see *ei* hõlma tegevust, mis seisneb aktsiate ja muude väärtpaberite ostmises ja müümises usaldusisiku poolt heategevustrusti vara haldamise käigus.

36. Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsusest EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punktid 60–70), milles viidatakse Wellcome Trusti kohtuotsusele, et aktsiate ja muude vabalt kaubeldavate väärtpaberite, nagu osalus investeerimisfondides, pelk müümine ja investeerimisfondidese tehtavate investeeringute vili ei kuulu käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse. Samuti on selge, et sellised tehingud ei kujuta endast maksukohustuslase, kes sellena tegutseb, majandustegevust käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses.[15]

B. Direktiiv 2008/8

37. Euroopa Kohus märkis 13. märtsi 2019. aasta kohtuotsuse Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) punktides 28–29, et maksustatavate teenuste koha kindlaksmääramist käsitlevate käibemaksudirektiivi sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist.[16]

38. Enne direktiivi 2008/8 (millega muudeti käibemaksudirektiivi V jaotise 3. peatükki) artikli 2 jõustumist 1. jaanuaril 2010 loeti tol ajal kehtinud käibemaksudirektiivi artikli 43 kohaselt teenuste osutamise kohaks muu hulgas *teenuse osutaja ettevõtte asukoht*. Nagu komisjon oma seisukohtades märkis, kohaldati seda reeglit sõltumata teenuse saaja isikust või tema olemusest.

12 4. oktoobri 1995. aasta kohtuotsus Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punkt 16). Maksukohustuslasega, „kes sellena tegutseb“, on tegemist siis, kui ta teeb tehinguid oma maksustatava tegevuse raames (vt 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Optigen jt, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 42). Maksukohustuslane, kes teeb tehingu eraisikuna, ei tegutse maksukohustuslasena. Seega ei kuulu maksukohustuslase poolt isiklikes huvides tehtud tehing käibemaksuga maksustamisele (vt 4. oktoobri 1995. aasta kohtuotsus Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punktid 17 ja 18).

13 Mis ei ole tänapäevani oluliselt muutunud.

14 Vt Wellcome Trusti kohtuotsuse punkt 36.

15 Vt ka 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), punkt 30, milles Euroopa Kohus märkis, et mittemajanduslik tegevus ei kuulu kuuenda käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse.

16 Vt ka 22. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punkt 32).

39. Pärast direktiivi 2008/8 artikliga 2 tehtud muudatusi seisneb käibemaksudirektiivi teenuse osutamise kohta käsitlevate sätete alusloogika selles, et teenuseid tuleb maksustada niipalju kui võimalik tarbimiskohas. [17]

40. Pärast käibemaksudirektiivi V jaotise 3. peatüki muutmist direktiivi 2008/8 artikliga 2, eelkõige seoses teenuste osutamise kohaga, arvestas WTL käibemaksu summadelt, mille ta oli tasunud väljaspool liitu asuvate investeeringuhaldurite osutatud teenuste eest, vastavalt käibemaksudirektiivi artiklis 196 ette nähtud pöördmaksustamisele, kuna nende teenuste osutamise koht oli Ühendkuningriik. [18] Need pöördmaksustamise sätted viitavad konkreetselt käibemaksudirektiivi artiklile 44.

41. WTL taotleb nüüd põhikohtuasjas tasutud summade tagastamist. Ta väidab Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades, et Ühendkuningriik ei ole käibemaksudirektiivi artiklit 44 käibemaksuseaduse §-s 7A õigesti üle võtnud, kuna kuigi käibemaksudirektiivi artikkel 44 näeb sõnaselgelt ette rolli kriteeriumi, tehes selget vahet majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevusega tegelemise vahel, sisaldab käibemaksuseaduse § 7A täiesti erinevat eristust, nimelt isiklikuks tarbeks ja ettevõtluse tarbeks kasutamise vahel, mida ei ole käibemaksudirektiivis ette nähtud.

42. WTL leiab, et käibemaksudirektiivi artiklis 44 kasutatud mõiste „maksukohustuslane, kes sellisena tegutseb“ nõuab, et teenuste saaja kasutaks neid teenuseid oma majandustegevuseks. Sellega seoses viitab WTL asjaolule, et Wellcome Trusti kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et investeerimistegevusega tegeledes ei olnud WTL „maksukohustuslane, kes sellena tegutseb“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. [19]

43. Kõigepealt tuleb märkida, et WTL ei väida, et tema suhtes on kohaldatavad käibemaksudirektiivi 3. peatüki 3. jaos „Erisätted“ teenuste osutamise kohta käsitlevad artiklid 46–59a. [20]

44. Seetõttu tuleb käesolevas ettepanekus selle asemel keskenduda käibemaksudirektiivi artiklis 43 sisalduvatele teenuste osutamise koha määratlustele ja käibemaksudirektiivi artiklites 44 ja 45 sisalduvatele teenuste osutamise koha üldreeglitele.

VII. Esimene küsimus

45. Oma esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 44, mis käsitleb teenuste osutamise kohta, ja teha sisuliselt kindlaks, kas sellist maksukohustuslast nagu WTL, kes tegeleb peamiselt mittemajandusliku äritegevusega, tuleb pidada „maksukohustuslaseks, kes sellisena tegutseb“, kui ta ostab väljastpoolt liitu selle tegevuse jaoks teenuseid.

17 Vt direktiivi 2008/8 põhjendus 3, milles on sätestatud, et „kõigi teenuste osutamise puhul peaks maksustamise kohaks olema põhimõtteliselt koht, kus toimub tegelik tarbimine. Kui teenuste osutamise kohta käsitlevat üldreeglit sel viisil muudetakse, on sellest üldreeglist siiski vaja teha teatavaid erandeid nii halduslikel kui ka poliitilistel põhjustel“.

18 Tuleb märkida, et eelotsusetaotluses ei viita miski sellele, et põhikohtuasjas kõne all olevate teenuste tarbimise koht on mujal kui Ühendkuningriigis. Kuigi eelotsusetaotluses ei ole seda märgitud, võib eeldada, et WTL tegutseb Ühendkuningriigis.

19 Vt eelotsusetaotluse punkti 19 alapunkt ii ja WTLi poolt Euroopa Kohtule esitatud kirjalike seisukohtade punkt 7.

20 Direktiivi 2008/8 põhjenduses 6 märgitakse, et „teatavatel asjaoludel ei saa maksukohustuslastele ega mittemaksukohustuslastele osutatavate teenuste osutamise kohta käsitlevat üldreeglit kohaldada ning tuleks kohaldada teatavaid erandeid. Kõnealused erandid peaksid suures osas põhinema olemasolevatel kriteeriumidel ja kajastama tarbimiskoha järgse maksustamise põhimõtet, tekitamata samal ajal ebaproportsionaalset halduskoormust teatavatele ettevõtjatele“.

A. Poolte seisukohad

46. WTL leiab, et väljend „maksukohustuslane, kes sellisena tegutseb“ eeldab vahetegemist maksukohustuslaste rollide vahel selle alusel, kas nad tegelevad majandustegevusega ja mittemajandusliku tegevusega. Seega ei ole käibemaksudirektiivi artikkel 44 selle selge sõnastuse kohaselt WTLi suhtes kohaldatav, kui ta ostab teenuseid väljaspool Euroopa Liitu asuvatelt teenuseosutajatelt üksnes oma mittemajandusliku tegevuse jaoks.

47. WTL leiab, et käibemaksudirektiivi artikkel 43 ei muuda seda seisukohta, kuna selle sätte eesmärk on üksnes selgitada, et maksukohustuslane, kes tegeleb nii majandustegevuse kui ka mittemajandusliku tegevusega, on alati maksukohustuslane: selles ei loeta teenuste saajat maksukohustuslasena tegutsevaks. WTL rõhutab asjaolu, et käibemaksudirektiivi artiklis 43 puudub fraas „kes sellisena tegutseb“. Seega käsitleb käibemaksudirektiivi artikkel 43 üksnes staatust ega sisalda rolli kriteeriumi. Kuna käibemaksudirektiivi artiklis 44 on kasutatud fraasi „kes sellisena tegutseb“, väidab WTL, et liidu seadusandja kehtestas selles sättes rolli kriteeriumi. Lisaks väidab WTL, et rakendusmääruse artiklitest 18 ja 55 tuleneb, et juhul, kui maksukohustuslane ei tegutse sellisena ega edasta tarnijatele käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, siis on neil tarnijatel seaduse kohaselt õigus nõua käibemaksu oma asukohajärgses jurisdiktsioonis. See tekitab topeltmaksustamise riski, kui maksukohustuslasest teenuse saaja liikmesriigi maksuhaldur soovib samu tehinguid maksustada.

48. Samuti leiab WTL, et rakendusmääruse artiklist 19 ei saa järeldada, et käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses tuleb WTLi pidada „maksukohustuslaseks, kes sellisena tegutseb“, kuna artiklis 19 ei ole sõnaselgelt ette nähtud, et erakasutuse välistus oleks ammendav ja alusfraasi „kes sellisena tegutseb“ ammendav väljendus.

49. Lisaks leiab WTL, et käibemaksudirektiivi artiklite 43 ja 44 mis tahes tõlgendus, mis paneks ta erainvestorist erinevasse olukorda, oleks raskesti ühitatav Wellcome Trusti kohtuotsusega. See paneks WTLi ainulaadsesse olukorda, kuna selline tõlgendus nõuaks, et ta arvestaks käibemaksu ise nii, nagu ta tegeleks majandustegevusega, kuid siis ei lubataks sisendkäibemaksu maha arvata põhjusel, et tema tegevus on samaväärne eraisiku omaga. Käibemaksudirektiivis ei viita miski sellele, et heategevusorganisatsioone tuleks taolisel viisil karistada.

50. Kõik teised käesolevasse menetlusse astunud menetlusosalised on seisukohal, et käibemaksudirektiivi artiklit 44 tuleb tõlgendada nii, et sellist maksukohustuslast nagu WTL, kes tegeleb mittemajandusliku äritegevusega, tuleb pidada „maksukohustuslaseks, kes sellisena tegutseb“, kui ta ostab selle tegevuse tarvis teenuseid väljastpoolt Euroopa Liitu.

B. Analüüs

51. Esimese küsimuse keskmes on väljendi „maksukohustuslane, *kes sellisena tegutseb*“ kasutamine käibemaksudirektiivi artiklis 44 ja see, kas konkreetse väljendi „kes sellisena tegutseb“ – mis esineb ka käibemaksudirektiivi teistes sätetes – kasutamine jätab WTLi välja selle sätte kohaldamisalast ja käibemaksu arvestamise kohustusest seoses investeeringute haldamise teenustega, mida talle osutavad väljaspool Euroopa Liitu asuvad teenuseosutajad. WTL väidab sisuliselt, et käibemaksudirektiivi artikkel 44 on kohaldatav üksnes neile maksukohustuslastele, kes ostavad teenuseid oma maksustatavate teenuste osutamiseks, ning et see säte *ei ole* kohaldatav, kui ta saab investeeringute haldamise teenuseid väljaspool Euroopa Liitu asuvatelt isikutelt oma mittemajandusliku äritegevuse tarvis.

52. Euroopa Kohus märkis 13. märtsi 2019. aasta kohtuotsuse Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195) punktides 20 ja 21, et käibemaksudirektiivi artiklid 44 ja 45 sisaldavad üldreeglit maksustatavate teenuste osutamise koha kindlaksmääramiseks ning selle direktiivi artiklid 46–59a sätestavad rea erandeid. Lisaks ei ole käibemaksudirektiivi artiklid 44 ja 45 esimuslikud direktiivi artiklite 46–59a suhtes. Iga juhtumi korral peab küsima, et ega ei ole tegemist mõne nimetatud direktiivi artiklites 46–59a sätestatud erandiga. Oluline on siinjuures aga see, et Euroopa Kohus leidis, et kui sellega tegemist ei ole, tuleb antud juhtumile kohaldada direktiivi artikleid 44 ja 45.

53. On selge, et käibemaksudirektiivi artiklid 46–59a ei ole põhikohtuasjas kohaldatavad. Seega nähtub 13. märtsi 2019. aasta kohtuotsusest Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), et kohaldatav peab olema kas käibemaksudirektiivi artikkel 44 või siis artikkel 45. WTL väidab aga, et kõnealuste tarnete suhtes ei kohaldata ei käibemaksudirektiivi artiklit 44 ega ka artiklit 45.[21]

54. Mina aga ei saa sellega nõustuda.

55. Nagu ma eespool märkisin, lisati käibemaksudirektiivi artiklite 43–45 praegune versioon direktiivi 2006/112 direktiivi 2008/8 artikliga 2. Arvestades liidu õiguskorra ühtsuse ja sidususe nõudeid, peaks direktiivides 2006/112 ja 2008/8 kasutatud mõistetel vähemalt põhimõtteliselt olema sama tähendus, välja arvatud juhul, kui liidu seadusandja on konkreetses seadusandlikus kontekstis sõnaselgelt väljendanud teistsugust tahet.[22] Sellest järeldub, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis c ja artiklis 44 kasutatud mõistel „maksukohustuslane, kes sellisena tegutseb“ peaks olema sama tähendus ja mõju, nagu väidab WTL.

56. Minu arvates ei saa siiski nõustuda käibemaksudirektiivi artikli 44 sellise tõlgendusega, mis keskendub väljendile „kes sellisena tegutseb“ eemaldatult selle kontekstist.[23] Kuigi, nagu ma just märkisin, kehtib üldine eeldus, et ühes direktiivis erinevates kohtades esinevad sõnad ja väljendid peaksid üldiselt olema sama tähendusega, ei saa see lükata ümber põhjapanevamat konteksti reeglit. Sõnade ja väljendite tähendusvarjundid tulenevad kindlasti neid ümbritsevast tekstist ja eelkõige nende konkreetsest kontekstist. Minu peamine põhjus WTLi väitega mittenõustumiseks on seega, et selles ei võeta arvesse konkreetset konteksti, milles kõnealune väljend esineb, ega selle õigusaktiga taotletavat eesmärki, mille osaks ta on.[24]

21 Iirimaa väitis, et selline lähenemisviis oleks ilmselgelt vastuolus käibemaksudirektiivis sätestatud teenuse osutamise koha normides taotletava õiguskindluse eesmärgiga ning et see oleks vastuolus nõudega, et teenuse osutamine peab kuuluma mõne õigusnormi kohaldamisalasse. Ühendkuningriigi valitsus väidab, et ükski teenuste osutamise kohta käsitlev artikkel ei toeta seisukohta, et teenuste osutamise koht maksukohustuslasele, kes ei tegutse ainuüksi eraisikuna, vaid tegutseb ettevõtjana (st selline isik nagu WTL), võib olla teenuse osutaja asukoht. Nimetatud valitsus leiab, et sellist seisukohta ei toeta käibemaksudirektiivi artiklid 43, 44 ja 45 ega rakendusmääruse artikkel 19. Ta märgib, et WTL ise ei viita ühelegi käibemaksudirektiivi ega rakendusmääruse sättele ega kohtulahendile, mis sellist järeldust toetaks. WTLi seisukoht, et käibemaksudirektiivi artiklit 44 ei kohaldata tema poolt saadud teenuste suhtes, tähendab seega, et kui WTL saab teenuseid teisest liikmesriigist, siis mitte ainult Ühendkuningriik ei ole teenuste osutamise koht, vaid seda ei ole ka see teine liikmesriik. Ühendkuningriigi valitsus leiab, et sellest tulenev maksustamata jätmine on vastupidine sellele, mida teenuste osutamise koha eeskirjadega soovitakse saavutada.

22 Vt analoogia alusel 31. mai 2016. aasta kohtuotsus Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, punktid 28–34). Vt käibemaksu kontekstis 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punkt 37). Vt ka 22. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), punkt 31, kus Euroopa Kohus märkis, et ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohaseks toimimiseks ja ühetaoliseks tõlgendamiseks on vaja, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e viiendas taandes ning artikli 13 B osa punktis a sisalduvaid mõisteid „kindlustustehing“ ja „edasikindlustus“ ei määratletaks erinevalt sõltuvalt sellest, kas need sisalduvad ühes või teises nimetatud sätetest. Tuleb siiski rõhutada, et Euroopa Kohus täpsustas selle kohtuotsuse punktis 32, et „[n]imelt on kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e viiendas taandes sisalduvad teenuste osutamise mõisted ühenduse mõisted, mida tuleb tõlgendada ühetaoliselt *vältimaks topeltmaksustamist või maksustamata jätmist, mis võib olla erineva tõlgendamise tagajärjeks*“. Kohtujuristi kursiiv. Ühetaolise tõlgendamise nõue ei ole minu arvates eesmärk omaette, vaid juhindub üldisest põhimõttest vältida topeltmaksustamist või maksustamata jätmist.

23 Tuleb märkida, et komisjon ise on viidanud käibemaksudirektiivi artiklis 44 kasutatud väljendile „kes sellisena tegutseb“ kui „kohmakale“. Märgin, et probleem ei piirdu käibemaksudirektiivi ingliskeelse versiooniga. Sama probleem tekib näiteks prantsuse keeles „agissant en tant que tel“, itaalia keeles „che agisce in quanto tale“, portugali keeles „agindo nessa qualidade“, hispaania keeles „que actúe como tal“, saksa keeles „als solcher […] erbringt/als solcher handelt“.

24 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 41). Selle kohtuotsuse punktis 50 märkis Euroopa Kohus, et käibemaksudirektiivi artikli 44 näol on tegemist sättega, mis kehtestab reegli teenuste osutamise koha kindlaksmääramiseks, sätestades selle, kus tuleb tehinguid maksustada ja piirates seega liikmesriikide pädevust.

57. Käibemaksudirektiivi artikkel 44 on osa teenuste osutamise koha kindlaksmääramise uuest korrast, mis kehtestati direktiiviga 2008/8 eesmärgiga neid eeskirju ajakohastada ja lihtsustada, ning seda sätet tuleb lugeda ja tõlgendada selles konkreetses kontekstis.[25] Leian, et käibemaksudirektiivi artiklit 44 ei saa tõlgendada eraldi ja lahutatuna selle direktiivi artikli 43 sisust.

58. Sellega seoses on oluline märkida, et käibemaksudirektiivi artikkel 43 sisaldab kahte konkreetset võrdsustavat sätet. Esiteks tuleb selle kohaselt käsitada maksukohustuslast maksukohustuslasena *kõikide* talle osutatud teenuste puhul (olenemata sellest, kas need *muidu* oleksid maksustatavad teenused artikli 2 lõike 1 tähenduses või mitte). Teiseks tuleb selle kohaselt käibemaksukohustuslasena registreeritud *juriidilisest isikust mittemaksukohustuslast* (nagu WTL) käsitada maksukohustuslasena, kuid seda *üksnes* teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade kohaldamisel, isegi kui ta muus osas ei ole maksukohustuslane.[26] Mõlemal juhul on artikli 43 võrdsustavate sätete kohaldamisala piiratud. Nad ei näe ette võrdsustamist *kõikidel* juhtudel, vaid ainult seoses teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjadega. Minu arvates tuleb arvestada sedalaadi fiktsioone sisaldavate sätete kunstlikkust: käesoleval juhul on käibemaksudirektiivi artikli 43 lõige 2 tõepoolest normitehniliselt sobiv võte, mille abil liidu seadusandja on sätestanud, et teenuste osutamise kohta käsitlevaid eeskirju, mida kohaldatakse tavaliste maksukohustuslaste suhtes, kohaldatakse antud juhul ka käibemaksukohustuslasena registreeritud juriidilisest isikust mittemaksukohustuslase suhtes.

59. Käibemaksudirektiivi artiklis 43 konkreetselt määratletud „maksukohustuslasele“ teenuste osutamise kohta ja „mittemaksukohustuslasele“[27] teenuste osutamise kohta käsitlevad üldeeskirjad sisalduvad seega vastavalt selle direktiivi artiklites 44 ja 45. Minu arvates ei saa käibemaksudirektiivi artikli 44 ja kaudselt artikli 45 tõlgendamisel jätta tähelepanuta neid mõiste „maksukohustuslase“ kriitilise tähtsusega määratlusi nimetatud direktiivi artiklis 43, olenemata sellest, et need võrdsustavad sätted on olemuslikult kunstlikud.

60. Teatavate mittemaksustatavate tegevuste ja mittemaksukohustuslaste lisamine maksukohustuslase määratlusse ning sõna „kõik“ kasutamine käibemaksudirektiivi artiklis 43 viitavad liidu seadusandja tahtele määratleda direktiivi artiklis 44 sisalduva „sihtkoha reegli“ kohaldamisala väga laialt.

61. Direktiivi 2008/8 põhjenduses 4[28] täpsustatakse veelgi nii käibemaksudirektiivi artikli 43 kui ka artikli 44 kohaldamisala ning kinnitatakse, et maksukohustuslastele teenuste osutamise kohta käsitlevad eeskirjad „ei tohiks […] laieneda nende teenuste osutamisele, mida maksukohustuslane saab iseenda või oma personali tarbeks“.

25 Vt direktiivi 2008/8 põhjendus 2.

26 Lisaks kinnitab käibemaksudirektiivi artikkel 196, et 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.

27 Märgin sellega seoses, et käibemaksudirektiivi artikkel 43 ei määratle konkreetselt mõistet „mittemaksukohustuslane“ direktiivi V jaotise 3. peatükis teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade kohaldamisel. Võttes arvesse käibemaksudirektiivi artiklis 43 sätestatud mõiste „maksukohustuslane“ laia määratlust, sisustatakse mõiste „mittemaksukohustuslane“ teenuste osutamise kohta käsitlevate õigusnormide ja eelkõige selle direktiivi artikli 45 kohaldamisel sisuliselt kaudselt või vaikimisi.

28 Direktiivi 2008/8 põhjendus 5 selgitab käibemaksudirektiivi artikli 45 kohaldamisala.

62. Sellest järeldub, et kõik käibemaksudirektiivi artiklis 43 määratletud maksukohustuslasele osutatud teenused, välja arvatud isiklikuks tarbeks saadud teenused, loetakse osutatuks teenuse saaja asukohas. Seetõttu leian, et komisjon on õigesti märkinud, et käibemaksudirektiivi artikli 43 lõike 1 eesmärk ongi tagada, et maksukohustuslasi koheldaks teenuse osutamise koha eeskirjade kohaldamisel sellisel viisil *isegi* nende teenuste puhul, mida kasutatakse tegevuseks või tehinguteks, mida ei käsitata direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatavate teenuseosutamistena.[29]

63. Selline tõlgendus on kooskõlas ka rakendusmääruse artikli 19 esimese lõiguga, milles on sätestatud, et „[käibemaksudirektiivi] artiklites 44 ja 45 sätestatud teenuste osutamist käsitlevate eeskirjade kohaldamisel käsitatakse mittemaksukohustuslasena maksukohustuslast või mittemaksukohustuslasest juriidilist isikut, kes saab neid teenuseid üksnes enda erakasutuseks, sealhulgas oma töötajate erakasutuseks.“ Ehkki käibemaksudirektiivi sätteid ei saa tõlgendada viitega hilisemale rakendusmäärusele, on artikli 19 sätted siiski vägagi kõnekad.

64. Lisaks, nagu on märgitud kohtujurist Mazáki ettepaneku punktis 41 kohtuasjas Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) ja mida Euroopa Kohus on kinnitanud 6. novembri 2008. aasta kohtuotsuse Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609) punktis 31, on see lähenemisviis kooskõlas teenuste osutamise kohta käsitlevate maksustamiseeskirjade lihtsa haldamise eesmärgiga. Selline tõlgendus edendab veelgi maksude kogumise lihtsust ja maksudest kõrvalehoidmise ennetamist. Kui teenuse saaja peaks olema maksukohustuslane, kes sellena tegutseb (vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktile c) või kui teenuseid tuleks kasutada tema maksustatavate tehingute tarbeks, oleks teenuste osutamise koha kindlaksmääramine paljudel juhtudel palju keerulisem nii ettevõtjate kui ka liikmesriikide maksuhaldurite jaoks.[30]

65. Seetõttu leian, et käibemaksudirektiivi artiklit 44 koostoimes selle direktiivi artikliga 43 ja põhjendusega 4 ning rakendusmääruse artikliga 19 kohaldatakse *kõikide teenuste* osutamise suhtes käibemaksudirektiivi artiklis 43 määratletud maksukohustuslasele, välja arvatud juhul, kui see isik saab neid teenuseid „enda erakasutuseks, sealhulgas oma töötajate erakasutuseks“.[31] Käibemaksudirektiivi artiklis 44 kasutatud väljendi „kes sellisena tegutseb“ eesmärk on välistada teenused, mida osutatakse direktiivi artikli 43 laias tähenduses maksukohustuslasele „enda erakasutuseks, sealhulgas oma töötajate erakasutuseks“. Väljend „kes sellisena tegutseb“ ei välista käibemaksudirektiivi artikli 44 kohaldamisalast maksukohustuslasi, kes saavad teenuseid mittemajanduslikul ärieesmärgil.

29 Hispaania valitsus väidab, et käibemaksudirektiivi artikli 43 lõige 1 on selgitav säte, mille eesmärk on vältida ebakindlust seoses mõistega „maksukohustuslane“. Käibemaksudirektiivi artikli 43 lõige 2 laiendab aga maksukohustuslase staatuse juriidilistele isikutele, kes ei ole maksukohustuslased, kuid kellel on käibemaksukohustuslasena registreerimise number ja kellelt võidakse nõuda investeeringu tegemisel käibemaksu deklareerimist. Hispaania valitsuse sõnul on käibemaksudirektiivi artiklis 44 kasutatud väljendit „kes sellisena tegutseb“, et jätta selle sätte kohaldamisalast välja eraviisiliselt tegutsevad isikud. Sellega kooskõlas on rakendusmääruse artiklis 19 sätestatud, et maksukohustuslasel, kes saab teenuseid üksnes enda erakasutuseks, ei ole maksukohustuslase staatust. Sellest tuleneb selgelt, et teisi maksukohustuslasi (nagu WTL) tuleb jätkuvalt sellistena kohelda. Iirimaa leiab, et käibemaksudirektiivi artikli 43 selge tagajärg ja seega ka õige tõlgendus on, et olenemata sellest, milleks asjaomaseid teenuseid teenuste osutamise kohas kasutatakse, kohaldatakse nimetatud artiklis 44 teenuste osutamise koha eeskirju osutatud teenuste suhtes *tervikuna*.

30 Ei saa jätta tähelepanuta, et kõnealune õigusnorm (kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 2 punkt e) *ei* sisaldanud mõistet „maksukohustuslane, kes sellisena tegutseb“. Euroopa Kohus tugineski konkreetselt sellele asjaolule oma 6. novembri 2008. aasta kohtuotsuse Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609) punktis 29 ning see lihtsustas oluliselt Euroopa Kohtu ülesannet selles kohtuasjas. Euroopa Kohtu lõppjäreldus oli siiski, et „isikut, kellele osutab konsultatsiooniteenuseid teises liikmesriigis asuv maksukohustuslane ning kes tegeleb korraga nii majandustegevuse kui ka tegevustega, mis jäävad väljapoole nende direktiivide kohaldamisala, tuleb käsitada maksukohustuslasena ka siis, kui kõnealust teenust kasutatakse üksnes viimati nimetatud tegevuste jaoks“. Ma ei näe põhjust sellest järeldusest käesolevas asjas kõrvale kalduda, hoolimata liidu seadusandja mõnevõrra kahetsusväärsest normitehnilisest lahendusest käibemaksudirektiivi artiklites 43 ja 44.

31 Vt ka rakendusmääruse põhjendus 19, milles märgitakse, et „[k]ui maksukohustuslasele osutatud teenused on ette nähtud erakasutuseks, sealhulgas tema töötajate erakasutuseks, ei tohiks käsitada, et ta tegutseb maksukohustuslasena“.

66. Käesoleva ettepaneku punktides 47 ja 48 kokkuvõtlikult esitatud WTLi väited rakendusmääruse artiklite 18 ja 19 kohta ei ole minu jaoks veenvad. Nagu ma juba märkisin, ei saa rakendusmääruse artiklid 18 ja 19, mis pelgalt võimaldavad teenuse osutajal teha teatavaid järeldusi kliendi tegevusest,[32] näiteks sellest, kas klient annab talle käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri või mitte, muuta käibemaksudirektiivi artiklite 43–45 tingimusi.[33] Lisaks, kuna käibemaksudirektiivi artiklid 44 ja 45 määravad kindlaks teenuste osutamise koha sõltuvalt sellest, kas teenuseid osutatakse maksukohustuslasele[34] või mittemaksukohustuslasele, siis ma leian, et põhimõtteliselt puudub topeltmaksustamise oht.[35] Igal juhul ei viita miski sellele, et põhikohtuasjas kõne all olevaid teenuseid oleks tegelikult topelt maksustatud.

67. Ma ei leia, et WTL oleks tõendanud, et teda on ebavõrdselt koheldud või et oleks rikutud käibemaksusüsteemi keskmeks olevat neutraalse maksustamise põhimõtet. WTL ei ole erainvestoriga võrreldavas olukorras, kuna puudub vaidlus selle üle, et kõnealuseid teenuseid kasutatakse mittemajanduslikuks *äri*tegevuseks.[36] Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa maksukohustuslase tehtud kulutustega kaasneva sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tekkida selles osas, milles see on seotud mittemajandusliku tegevusega. Lisaks, kui maksukohustuslane tegeleb ühtaegu nii majandustegevuse kui ka mittemajandusliku tegevusega, siis on käibemaksu mahaarvamine lubatud vaid ulatuses, milles asjaomaseid kulutusi võib siduda maksukohustuslase majandustegevusega.[37]

68. Euroopa Kohus leidis hiljuti 3. juuli 2019. aasta kohtuotsuse The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559) punktis 30, et „[t]egevust, mis seisneb annetuste ja toetuste paigutamises, ning selle paigutamisega seotud kulusid tuleb käibemaksu seisukohalt käsitleda sama moodi kui mittemajanduslikku tegevust, mis seisneb nende annetuste ja toetuste vastuvõtmises, ja sellega seotud võimalikke kulusid. Nimelt lisaks sellele, et niisugune rahaliste vahendite paigutamine on Cambridge'i ülikooli jaoks sama moodi nagu erainvestori jaoks vahend, mis võimaldab sel viisil saadud annetustest ja toetustest saada tulu, on see samuti tegevus, mis on otseselt seotud nende annetuste ja toetuste vastuvõtmisega, ning järelikult kujutab endast vaid kõnealuse mittemajandusliku tegevuse otsest pikendamist. Järelikult ei saa ka sisendkäibemaksu selle paigutusega seotud kuludelt maha arvata".

69. Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades soovitan esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 44 tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslane, kes tegeleb mittemajandusliku tegevusega, mis seisneb aktsiate ja muude väärtpaberite ostmises ja müümises avalikes huvides tegutseva trusti vara valitsemise raames, ostab investeeringute haldamise teenust väljaspool Euroopa Liitu asuvalt isikult üksnes taolise tegevuse tarbeks, tuleb teda käsitada nimetatud sätte tähenduses „maksukohustuslasena, kes sellisena tegutseb".

32 Kui tal ei ole vastupidist teavet.

33 Sama põhjenduskäik kehtib WTLi väite kohta, et ta ei esitanud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit vastavalt rakendusmääruse artiklile 55, kuna ta ei „tegutse maksukohustuslasena". Ka rakendusmääruse artiklit 55 tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 44 silmas pidades.

34 Vastaval määratlusele käibemaksudirektiivi artiklis 43.

35 Sellega seoses märkis Ühendkuningriigi valitsus oma vastuses Euroopa Kohtu küsimusele, et topeltmaksustamise oht tuleneb kohaldatavate õigusnormide vastuolulisest tõlgendamisest ja ainus viis selle raskuse ületamiseks on õigusnormide ühetaoline tõlgendamine. Hispaania valitsus märkis oma vastuses Euroopa Kohtu küsimusele, et käibemaksudirektiivi artiklite 43 ja 44, direktiivi 2008/8 põhjenduse 4 ning rakendusmääruse artikli 19 kombineeritud (ja süstemaatiline) tõlgendamine tagab, et topeltmaksustamine ei ole võimalik. Iirimaa märkis oma vastuses Euroopa Kohtu küsimusele ka seda, et kui klient määratleb ise õigesti, et saadud teenused on omandatud tema maksustatava tegevuse tarbeks, sealhulgas juhul, kui ta loetakse maksukohustuslaseks käibemaksudirektiivi artikli 43 alusel, ei tohiks topeltmaksustamist tekkida.

36 Komisjon märkis oma vastuses Euroopa Kohtu küsimusele, et WTL „ei ole eraisik, vaid üksus, kes on otsustanud end käibemaksukohustuslasena registreerida. Teda koheldakse samamoodi nagu mis tahes teist maksukohustuslast (või mis tahes mittemaksukohustuslasest juriidilist isikut, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud). See tähendab, et teenuste suhtes kohaldatakse teenuste osutamise koha eeskirju, mida kohaldatakse ettevõtjatevaheliste tehingute suhtes. Ainult nende teenuste puhul, mida maksukohustuslane saab, kuid mida ta kasutab oma töötajate (või füüsilisest isikust maksukohustuslase) isiklikuks tarbimiseks, kohaldatakse ettevõtja ja tarbija vaheliste tehingute suhtes kohaldatavaid eeskirju. Vaidlusalused teenused, mida [WTL] saab, ei ole mõeldud üksikisiku eratarbimiseks. Võrdse kohtlemise põhimõttega on täielikult kooskõlas, et viimati nimetatud eeskirjade kohaldamisalasse kuulub ainult üksikisikute eratarbimine".

37 Vt 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punktid 30 ja 31). Vt ka 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punktid 36 ja 37) ja 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

VIII. Teine küsimus

70. Esimesele eelotsuse küsimusele antud vastust arvestades leian, et teisele küsimusele ei ole vaja vastata. Lisaks, kuna on selge, et WTL on maksukohustuslane, siis ma ei leia ega ole ka ükski käesoleva menetluse pool Euroopa Kohtus väitnud, et käibemaksudirektiivi artikkel 45, mis käsitleb mittemaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohta, oleks WTLile kohaldatav.

IX. Ettepanek

71. Eeltoodust tulenevalt teen ettepaneku vastata Upper Tribunali (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja finantskolleegium), Ühendkuningriik) küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga, artiklit 44 tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslane, kes tegeleb mittemajandusliku tegevusega, mis seisneb aktsiate ja muude väärtpaberite ostmises ja müümises avalikes huvides tegutseva trusti vara valitsemise raames, ostab investeeringute haldamise teenust väljaspool Euroopa Liitu asuvalt isikult üksnes taolise tegevuse tarbeks, tuleb teda käsitada nimetatud sätte tähenduses „maksukohustuslasena, kes sellisena tegutseb“.