EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

19. veebruar 2009 *

Kohtuasjas C-1/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia) 20. septembri 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. jaanuaril 2008, menetluses

Athesia Druck Srl

versus

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh ja A. Arabadjiev (ettekandja),

kohtujurist: E. Sharpston,
kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 19. novembri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Athesia Druck Srl, esindajad: *avvocato* B. Migliucci ja *avvocato* T. Kofler,

– Itaalia valitsus, esindaja: R. Adam, keda abistas *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: A. Aresu ja M. Afonso,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 31. juuli 1984. aasta kümnenda direktiiviga 84/386/EMÜ (EÜT L 208, lk 58; ELT eriväljaanne 09/01, lk 121; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 9 lõike 2 punkti e tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Athesia Druck Srl (edaspidi „Athesia Druck") ning Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab 1993. ja 1994. aasta käibemaksu kohta saadetud meeldetuletust.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi põhjendus 7 on sõnastatud järgmiselt:

„maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramine on põhjustanud liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, eelkõige […] teenuste osutamise puhul; kuigi teenuste osutamise kohaks tuleks põhimõtteliselt määratleda teenuseid osutava isiku peamine tegevuskoht, tuleks määratleda, et see koht asub selle isiku asukohariigis, kellele teenuseid osutatakse, eelkõige maksukohustuslaste vahel osutatavate teatavate teenuste puhul, kus teenuste hind sisaldub kauba hinnas".

4 Tulenevalt kuuenda direktiivi artikli 6 lõikest 4 loetakse juhul, kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuse osutamises, et nimetatud teenuse on osutanud ja saanud tema ise.

5 Kuuenda direktiivi artikkel 9 sätestab:

„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:

[…]

– reklaamiteenused,

[…]

3. Topeltmaksustamise, maksustamata jätmise ja konkurentsi moonutamise vältimiseks võivad liikmesriigid lõike 2 punktis e nimetatud teenuste osutamise […] puhul käsitada:

a) teenuste osutamise kohana, mis käesoleva artikli kohaselt asuks riigi territooriumil, väljaspool ühendust asuvat kohta, kui teenuste tegelik kasutamine ja neist kasusaamine toimub väljaspool ühendust;

b) teenuste osutamise kohana, mis käesoleva artikli kohaselt asuks väljaspool ühendust, riigi territooriumi, kui teenuste tegelik kasutamine ja nendest kasusaamine toimub riigi territooriumil.

[…]".

6 Nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129, edaspidi „kolmeteistkümnes direktiiv") artikkel 2 sätestab:

„1. Ilma et see piiraks artiklite 3 ja 4 kohaldamist, tagastab iga liikmesriik igale ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslasele järgnevalt sätestatud tingimustel kogu käibemaksu, mida viimane on maksnud teistele maksukohustuslas-

tele riigi territooriumil talle pakutud teenuste […] eest […], kuivõrd sellised […] teenuseid kasutatakse […] käesoleva direktiivi artikli 1 punkti 1 alapunktis b nimetatud teenuste pakkumiseks.

2. Liikmesriigid võivad lõikes 1 nimetatud tagastused muuta sõltuvaks kolmandate riikide antavatest võrreldavatest soodustustest kumuleeruvate käibemaksude suhtes.

3. Liikmesriigid võivad nõuda maksuesindaja määramist."

Siseriiklikud õigusnormid

7 Vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreediga nr 633, mis puudutab käibemaksu korraldust (*Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana,* nr 292 regulaarne lisa, 11.11.1972), põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „käibemaksudekreet") on võetud Itaalia õigusesse üle eespool viidatud kuuenda direktiivi sätted.

8 Käibemaksudekreedi artikkel 7 sätestab:

„[…]

Teenuseid käsitatakse riigi territooriumil osutatutena, kui neid pakuvad isikud, kelle elukoht on selle riigi territooriumil, või residentidest isikud, kelle elukoht- või asukoht ei ole välismaal, või mida osutatakse isikute, kelle elu- või asukoht on välismaal, Itaalias asuva püsiva tegevuskoha kaudu; teenuseid ei käsitata riigi territooriumil osutatutena, kui neid pakutakse Itaalias elu- või asukohta omavate isikute välismaal asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Käesoleva artikli tähenduses on isikute, välja arvatud füüsiliste isikute, asukoht koht, kus on tema registrijärgne asukoht ning elukoht koht, kus on tema tegelik asukoht

Erandina eelmisest lõigust:

[…]

d) […] reklaamiteenused […] nagu ka eespool mainitud teenuste vahendamine ning kohustus hoiduda nende teenuste osutamisest, loetakse osutatuks riigi territooriumil, kui neid osutatakse isikutele, kelle elukoht on selle riigi territooriumil, või residentidest isikutele, kelle elukoht- või asukoht ei ole välismaal, või kui neid osutatakse välisriigis tegevus- või asukohta omavate isikute püsivatele tegevuskohtadele Itaalias, välja arvatud siis, kui neid teenuseid kasutatakse väljaspool Euroopa Majandusühendust;

e) eelmises punktis nimetatud teenused, mida osutatakse teistes Euroopa Majandusühenduse liikmesriikides elu- või asukohta omavatele isikutele, loetakse osutatuks

riigi territooriumil, kui nende adressaat ei ole maksukohustuslane riigis, kus on tema elu- või asukoht;

f) [punktis] e nimetatud teenused, […] mida osutatakse väljaspool Euroopa Majandusühendust elu- või asukohta omavatele isikutele […], loetakse osutatuks riigi territooriumil, kui neid seal kasutatakse; kui nimetatud teenuseid osutatakse Itaalias elu- või asukohta omavate isikute poolt isikutele, kelle elu- või asukoht on väljaspool Euroopa Majandusühendust, loetakse need osutatuks riigi territooriumil, kui neid kasutatakse Itaalias või mõnes teises Euroopa Ühenduse liikmesriigis."

9 Käibemaksudekreedi artikli 17 kohaselt:

„Isikud, kes tarnivad maksustatavat kaupa või osutavad maksustatavaid teenuseid, on maksukohustuslased; maksud laekuvad riigikassasse […].

Kohustusi ja õigusi, mis tulenevad käesoleva dekreedi kohaldamisel riigi territooriumil tehtud tehingutele isikute poolt või isikutele, kelle asukoht ei ole Itaalias ning kellel puudub seal püsiv tegevuskoht, võidakse kasutada või täita üldises korras esindaja kaudu, kes asub riigi territooriumil […], ning kes vastutab esindatavaga solidaarselt kohustuste eest, mis tulenevad käesoleva dekreedi kohaldamisest. […]

Eelnevas lõigus nimetatud esindaja puudumisel peavad täitma kohustusi […], mis on seotud riigi territooriumil teenuste osutamisega välismaal asuvate isikute poolt, samuti kohustusi, mis on seotud artikli 3 punktis 2 nimetatud teenustega, mida pakuvad välismaal asuvad isikud riigis asuvatele isikutele, pakkujad või ostjad, kes […] kasutavad teenust ettevõtluse, ameti- või kutsetegevuse raames. […]

Teises ja kolmandas lõigus sätestatut ei kohaldata välismaal elavate isikute Itaalias asuva püsiva tegevuskoha kaudu või viimase jaoks tehtud tehingute suhtes."

10 Käibemaksudekreedi artikkel 38 ter vastab sisuliselt kolmeteistkümnenda direktiivi sätetele.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

11 Aastatel 1993–1994 ostis Innsbruckis (Austria) asuv Austria õiguse alusel asutatud äriühing Athesia Advertising GmbH (edaspidi „Athesia Advertising"), millele kuulus reklaamiagentuur, enda nimel Austria ning Saksa klientidele reklaampinda Itaalia meediakanalites (ajalehtedes, ajakirjades, raadios ja televisioonis), tehes seda Austriast ja kasutamata püsivat tegevuskohta Itaalias. Athesia Advertisingil oli siiski Itaalias tütarettevõtja – Athesia Druck – mis asus Bressanones (Itaalia) ning mida ta pidas enda maksuesindajaks käibemaksudekreedi artikli 17 järgi.

12 Põhikohtuasjas reklaamiteenuste eest esitatud arvetele märgiti ka käibemaks. Arved koostati ühiselt Athesia Advertisingi ja Athesia Drucki nimel. Athesia Advertising osutas seejärel vastavaid teenuseid oma klientidele. Pärast käibemaksu tasumist Itaalias taotles Athesia Druck Itaalia maksuametilt käibemaksu tagasimaksmist kolmeteistkümnenda direktiivi alusel.

13 Ufficio IVA di Bolzano (Bolzano käibemaksukeskus) (Itaalia) andis 1999. aastal Athesia Druckile teada käibemaksu ümberarvutusest, lähtudes selle äriühingu poolt Athesia Advertisingi maksuesindajana 1993. ja 1994. aasta kohta esitatud käibemaksudeklaratsioonidest, põhjendusel, nagu see nähtub eelotsusetaotlusest, et Athesia Druckil ei olnud õigust esitada reklaamiteenuste arvet Athesia Advertisingi Austria ning Saksa klientidele. Seega tõusetub kaudselt küsimus nimetatud teenuse osutamise koha kohta.

14 Käibemaksu sissenõudmise teatega määrati ka trahv.

15 Athesia Druck vaidlustas kõnealused käibemaksu sissenõudmise teated Commissione tributaria di primo grado di Bolzano juures, mis jättis selle äriühingu kaebused 11. aprilli ning 11. oktoobri 2000. aasta otsustega rahuldamata käibemaksu puudutavas osas, kuid leidis Athesia Druckile määratud trahvi osas, et see tuleb tühistada.

16 Apellatsioonimenetluses jättis Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano 17. detsembri 2004. aasta otsusega rahuldamata nii Athesia Drucki täiendava käibemaksu tasumise kohustust vaidlustava apellatsioonkaebuse kui ka Ufficio IVA di Bolzano vastuapellatsioonkaebuse.

17 Athesia Druck esitas nimetatud otsuse peale kassatsioonkaebuse Corte suprema di cassazione'le, eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

18 Corte suprema di cassazione otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kus on käibemaksu arvestamiseks kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e tähenduses sellise reklaamiteenuse osutamise koht, mida osutab Euroopa Ühenduse liikmesriigi territooriumil asukohta omav isik teisele isikule, kelle asukoht on väljaspool ühendust, kuid kellel on liikmesriigi territooriumil maksuesindaja? Kas see koht on eelkõige reklaamsõnumi adressaadi asukoht või koht, kus asub ühendusevälise äriühingu Itaalia maksuesindajast äriühingu asukoht või kus asub reklaamiteenust tellinud ühendusevälise äriühingu asukoht või ühendusevälise äriühingu kliendi asukoht?"

Eelotsuse küsimus

19 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kuidas tuleb kindlaks määrata reklaamiteenuse osutamise koht kuuenda direktiivi artikli 9 mõttes põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel, kui teenuse osutaja on asutatud liikmesriigis ning teenuse tellija on asutatud kolmandas riigis, kuid tal on nimetatud liikmesriigi territooriumil maksuesindaja ja ta on mõnikord lõpptarbija, s.t reklaami tellija, mõnikord vahendaja, kes osutab teenust oma klientidele, nimelt reklaami tellijatele.

Sissejuhatavad märkused

20 Tuleb meenutada, 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 (4. juuli 1985. aasta otsus 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, ja 6. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-291/07: Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, EKL 2008, lk I-8255, punkt 24).

21 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e teises taandes nimetatud reklaamiteenused kuuluvad selle direktiivi erandite kohaldamisalasse.

Reklaamiteenuse osutamise koha kindlaksmääramine kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kohaselt

22 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e teise taande sõnastusest nähtub, et reklaamiteenuste osutamise korral väljaspool ühendust asutatud klientidele või maksukohustuslastele, kes on asutatud ühenduses, kuid mitte tellijaga samas liikmesriigis, on teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

23 Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e teist taanet tõlgendada nii, et see ei hõlma mitte üksnes reklaamiteenuseid, mida teenuse pakkuja osutab otse maksukohustuslasest reklaami tellijale ja esitab viimasele ka arve, vaid ka teenuseid, mida osutatakse kaudselt reklaami tellijale ja mille arve esitatakse kolmandale isikule, kes omakorda esitab arve reklaami tellijale (15. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/00: SPI, EKL 2001, lk I-2361, punkt 22, ja 5. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-438/01: Design Concept, EKL 2003, lk I-5617, punkt 17).

24 Sellest järeldub, et teenuste kaudne iseloom, mis tuleneb asjaolust, et teenuse esimene pakkuja osutab teenused ning esitab arve ettevõtjale, kel on endal kohustus reklaamiteenust pakkuda, ning viimane esitab seejärel arve reklaami tellijale, ei välista kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kohaldamist (eespool viidatud kohtuotsus Design Concept, punkt 18).

25 Euroopa Kohus on selgelt leidnud, et artikli 9 lõigete 1 ja 2 kohaselt tuleb teenuse osutamise koht määrata üksnes koha järgi, kus on vaidlusaluse teenuse pakkuja ning tellija asukoht; nimetatud artikkel ei puuduta mingit moodi tehinguid, mis leiavad aset ajaliselt pärast esimest teenuse osutamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Design Concept, punkt 26).

26 Järelikult tuleb sellistel kaudseid teenuseid puudutavatel juhtudel nagu põhikohtuasjas, kus osalevad teenuse esimene pakkuja, vaheklient ning reklaami tellija, kellele osutab teenuse vaheklient, selle teenuse osutamise koha määramisel eristada esimese teenuse pakkuja poolt vahekliendile osutatud teenust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Design Concept, punkt 28).

27 Seega tuleb asuda seisukohale, et kui reklaamiteenuse kliendi asukoht on väljaspool ühenduse territooriumi, on teenuse osutamise kohaks põhimõtteliselt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kohaselt kliendi asukoht, ilma et tuleks arvestada asjaoluga, et see klient ei pruugi olla lõplik reklaami tellija.

Reklaamiteenuste osutamise koha kindlaksmääramine artikli 9 lõike 3 punkti b kohaselt

28 Erandina käesoleva otsuse eelmises punktis nimetatud reeglist lubab kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punkt b liikmesriikidel maksustamata jätmise vältimiseks käsitada selle direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e nimetatud teenuste osutamise puhul teenuste osutamise kohana, mis selle artikli kohaselt asuks väljaspool ühendust, riigi territooriumil asuvat kohta, kui teenuste tegelik kasutamine ja neist kasusaamine toimub riigi territooriumil.

29 Tuleb täpsustada, et riik, mille territooriumil toimub teenuste tegelik kasutamine ja neist kasusaamine kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punkti b mõttes, on reklaamiteenuste puhul see riik, kust reklaamsõnumeid levitatakse.

30 Hoolimata asjaolust, et nende teenuste saajad võivad olla laiali kogu maailmas, on selge, et Itaalia meedia levib eelkõige Itaalias.

31 Seega võib põhikohtuasja aluseks olevatel asjaoludel pidada reklaamsõnumite tegelikku kasutamist ja neist kasusaamist toimunuks Itaalias.

32 Kui on järelikult tarvis kasutada selles sättes ette nähtud võimalust niisuguses olukorras, nagu esineb põhikohtuasjas, võivad asjaomase liikmesriigi maksuasutused käsitada kuuenda direktiivi artikli 9 lõigete 2 ja 3 sätete alusel teenuse osutaja poolt kliendile kas otseselt või kaudselt osutatud reklaamiteenuseid osutatuks riigi territooriumil ja neid sellisena ka maksustada, kuid väär on käsitada maksustatavatena väljaspool ühendust asutatud vahendaja poolt oma klientidele osutatud teenuseid.

33 Teenuse osutamine, mis toimub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt väljaspool ühendust (tegevuskoht asub kolmandas riigis ning liikmesriigis puudub püsiv tegevuskoht) ning mis ei ole sätestatud sama artikli lõike 2 punktis e, ei saa kuuluda kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punktis b sätestatud erandi hulka.

Maksuesindaja tähendus reklaamiteenuste osutamise koha kindlaksmääramisele

34 Tuleb rõhutada, et maksuesindaja määramine, mis on sätestatud muu hulgas kolmeteistkümnenda direktiivi artikli 2 lõikes 3 ning käibemaksudekreedi artiklis 17, ei oma iseenesest tähtsust esindatava isiku poolt vastu võetud või osutatud teenuste maksustamisele, sest sellise esindamise eesmärk on üksnes siseriigis asuva vahendaja olemasolu suhetes maksuametiga, kui maksukohustuslane on asutatud välismaal.

35 Olukord on siiski erinev, kui maksuesindajal on ka endal täita majanduslik roll põhikohtuasjas asjassepuutuvate teenuste osutamisel, kuid tema sooritatud tehingute maksustamise osas on oluline järelikult tema see roll, mitte maksuesindajaks olemine.

36 Kohtutoimikust ning Itaalia valitsuse poolt kohtuistungil esitatud väidetest nähtub, et Athesia Druck ei omanud mingit majanduslikku rolli põhikohtuasjas vaidlusaluste teenuste osutamisel ning teda ei saa seetõttu pidada vahendajaks kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 4 mõttes.

Reklaamiteenuse osutamise koha kindlaksmääramise mõju käibemaksu tagasisaamise õigusele

37 Oluline on täpsustada, et teenuse maksustamine kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punkti b järgi ei välista maksukohustuslase õigust käibemaksu tagasi saada, kui ta on täitnud kolmeteistkümnenda direktiivi artiklis 2 sätestatud tingimused.

38 Kõike eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata järgmiselt:

– kui reklaamiteenuse kliendi asukoht on väljaspool ühenduse territooriumi, on teenuse osutamise kohaks põhimõtteliselt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2

punkti e kohaselt kliendi asukoht. Siiski võivad liikmesriigid kasutada kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punktis b ette nähtud võimalust määrata erandina kõnesolevast põhimõttest põhikohtuasjas teenuse osutamise kohaks antud liikmesriigi;

– kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punktis b ette nähtud võimalust kasutades, kui ühenduse territooriumil asutatud reklaamiteenuse osutaja teenust kasutava kliendi asukoht on kolmandas riigis ja see klient on lõpptarbija või vahendaja, loetakse, et teenus on osutatud ühenduse territooriumil tingimusel, et teenuste tegelik kasutamine ja nendest kasusaamine kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punkti b mõttes toimub antud riigi territooriumil. Sellise reklaamiteenusega on tegemist juhul, kui teenuse esemeks olevat reklaamsõnumit levitatakse antud liikmesriigi territooriumilt;

– kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punkti b kohaldamine ei tohi tähendada väljaspool ühenduse territooriumi asutatud teenuse osutaja poolt oma klientidele osutatud reklaamiteenuse maksustamist olenemata sellest, kas teenuse osutaja tegutses teenuse vahendajana, arvestades varem osutatud teenust, sest sellist teenuse osutamist ei hõlma nimetatud direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kohaldamisala ega üldisemalt sama direktiivi artikkel 9 tervikuna, millele viidatakse sõnaselgelt kõnealuse direktiivi artikli 9 lõike 3 punktis b;

– teenuse maksustamine kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 3 punkti b mõttes ei välista maksukohustuslase õigust käibemaksu tagasi saada, kui ta on täitnud kolmeteist-kümnenda direktiivi artiklis 2 sätestatud tingimused, ja

– maksuesindaja määramine ei oma iseenesest tähtsust esindatava isiku poolt vastu võetud või tema poolt osutatud teenuste maksustamisele.

Kohtukulud

39 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Kui reklaamiteenuse kliendi asukoht on väljaspool Euroopa Ühenduse territooriumi, on teenuse osutamise kohaks põhimõtteliselt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 31. juuli 1984. aasta kümnenda direktiiviga 84/386/EMÜ, artikli 9 lõike 2 punkti e kohaselt kliendi asukoht. Siiski võivad liikmesriigid

kasutada muudetud kuuenda direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 3 punktis b ette nähtud võimalust määrata erandina kõnesolevast põhimõttest põhikohtuasjas teenuse osutamise kohaks antud liikmesriigi.

Muudetud kuuenda direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 3 punktis b ette nähtud võimalust kasutades, kui Euroopa Ühenduse territooriumil asutatud reklaamiteenuse osutaja teenust kasutava kliendi asukoht on kolmandas riigis ja see klient on lõpptarbija või vahendaja, loetakse, et teenus on osutatud Euroopa Ühenduses tingimusel, et teenuste tegelik kasutamine ja nendest kasusaamine muudetud kuuenda direktiivi 77/388 artikli 9 lõike3 punkti b mõttes toimub antud riigi territooriumil. Sellise reklaamiteenusega on tegemist juhul, kui teenuse esemeks olevat reklaamsõnumit levitatakse antud liikmesriigi territooriumilt.

Muudetud kuuenda direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 3 punkti b kohaldamine ei tohi tähendada väljaspool Euroopa Ühenduse territooriumi asutatud teenuse osutaja poolt oma klientidele osutatud reklaamiteenuse maksustamist olenemata sellest, kas teenuse osutaja tegutses teenuse vahendajana, arvestades varem osutatud teenust, sest sellist teenuse osutamist ei hõlma nimetatud direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kohaldamisala ega üldisemalt sama direktiivi artikkel 9 tervikuna, millele viidatakse sõnaselgelt kõnealuse direktiivi artikli 9 lõike 3 punktis b.

Teenuse maksustamine muudetud kuuenda direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 3 punkti b mõttes ei välista maksukohustuslase õigust käibemaksu tagasi saada, kui ta on täitnud nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560/EMÜ, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigus-

aktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord, artiklis 2 sätestatud tingimused.

Maksuesindaja määramine ei oma iseenesest tähtsust esindatava isiku poolt vastu võetud või tema poolt osutatud teenuste maksustamisele.

Allkirjad