Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

21. jaanuar 2021 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c, artikli 24 lõige 1 ja artikli 25 punkt a – Maksustatavad tehingud – Tasud muusikateoste üldsusele suunamise eest – Artikkel 28 – Autoriõiguste kollektiivse esindamise organisatsioon – Tasude kogumine lõppkasutajalt oma nimel ja autoriõiguste omajate eest

Kohtuasjas C-501/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumeenia kassatsioonikohus) 22. veebruari 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. juunil 2019, menetluses

UCMR – ADA Asociația pentru Drepturi de Autor a Compozitorilor

versus

Asociatia culturala „Suflet de Român“, keda esindab likvideerija Pro Management Insolv IPURL,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president A. Prechal (ettekandja), Euroopa Kohtu asepresident R. Silva de Lapuerta kolmanda koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud N. Wahl, F. Biltgen ja L. S. Rossi,

kohtujurist: J. Richard de la Tour,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– UCMR – ADA Asociația pentru Drepturi de Autor a Compozitorilor, esindaja: A. Achim,

– Rumeenia valitsus, esindajad: C.-R. Canțăr, R. Hațieganu ja A. Rotăreanu, hiljem E. Gane, A. Rotăreanu ja R. Hațieganu,

– Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja A. Armenia,

olles 1. oktoobri 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL (ELT 2010, L 326, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 24 lõike 1, artikli 25 punkti a ja artikli 28 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on UCMR-ADA Asociația pentru Drepturi de Autor a Compozitorilor (UCMR-ADA autoriõiguste ühing, edaspidi „UCMR-ADA“) ja likvideerimisel Asociația Culturală „Suflet de Român“ (kultuuriühing „Rumeenia hing“, edaspidi „kultuuriühing“) ning mis puudutab kultuuriühingu korraldatud etendusel tema poolt üldsusele muusikateoste suunamise eest UCMR-ADA-le makstud tasult käibemaksu tasumise kohustust.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on ette nähtud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

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

[…]“.

4 Direktiivi artikli 24 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

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

5 Direktiivi artikli 25 kohaselt:

„Teenuste osutamine võib seisneda muu hulgas ühes järgmistest tehingutest:

a) omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine;

[…]“.

6 Direktiivi artiklis 28 on sätestatud:

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

Rumeenia õigus

Maksuseadustik

7 22. detsembri 2003. aasta seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (legea nr 571/2003 privind Codul fiscal) (*M. Of.*, I osa, nr 927/23.12.2003) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „maksuseadustik“) artiklis 126 „Maksustatavad tehingud“ on sätestatud:

„1. Käibemaksuga maksustatakse Rumeenias tehingud, mis vastavad järgmistele kumulatiivsetele tingimustele:

a) tehingud, mis artiklite 128–130 tähenduses kujutavad endast käibemaksuga maksustatavate kaupade tarnimist või teenuste osutamist tasu eest, või mida käsitatakse sellise tegevusena; […]“.

8 Maksuseadustiku artiklis 129 „Teenuste osutamine“ on ette nähtud:

„1. Teenuste osutamine on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 128 tähenduses.

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

3. Teenuste osutamise hulka kuuluvad järgmised tehingud:

[…]

b) omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine, sealhulgas autoriõiguste, patentide, litsentside, kaubamärkide üleandmine ja/või võõrandamine;

[…]

e) vahendusteenused, mida osutavad teiste isikute nimel ja eest tegutsevad isikud, kui nad osalevad kaupade tarnimises või teenuste osutamises.

[…]“.

Autoriõiguse seadus

9 14. märtsi 1996. aasta seaduse nr 8/1996 autoriõiguse ja sellega kaasnevate õiguste kohta (legea nr 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe) (*M. Of.*, I osa, nr 60/26.3.1996) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „autoriõiguse seadus“) artikkel 13 on sõnastatud järgmiselt:

„Teose kasutamine annab autorile eraldiseisvad varalised ainuõigused, mis võimaldavad tal lubada või keelata:

[…]

f) teose otsest või kaudset üldsusele suunamist mis tahes viisil, sealhulgas üldsusele kättesaadavaks tegemine nii, et see oleks üldsusele kättesaadav enda valitud kohas ja ajal;

[…]“.

10 Seaduse III jaotise pealkiri on „Autoriõiguse ja sellega kaasnevate õiguste teostamine ja kaitse“. Selle I peatükk, mis puudutab „[a]utori varaliste õiguste ja kaasnevate õiguste teostamist“, sisaldab kolme jagu. Artiklid 123–123[4] sisalduvad I jaos „Üldsätted“.

11 Seaduse artikli 123 kohaselt:

„1. Autoriõiguse ja sellega kaasnevate õiguste omajad võivad neile käesoleva seadusega antud õigusi teostada isiklikult või selleks volitatud kollektiivse esindamise organisatsioonide kaudu käesolevas seaduses sätestatud tingimustel.

[…]

3. Autoriõiguse ja sellega kaasnevate õiguste omajad ei või käesolevas seaduses tunnustatud varalisi õigusi kollektiivse esindamise organisatsioonidele üle anda.“

12 Seaduse artiklis 123[1] on sätestatud:

„1. Kollektiivne esindamine on kohustuslik järgmiste õiguste teostamise puhul:

[…]

e) õigus muusikateoseid üldsusele suunata […]

[…]

2. Lõikes 1 nimetatud õiguste kategooriate puhul esindavad kollektiivse esindamise organisatsioonid ka neid õiguste omajaid, kes ei ole neile volitust andnud.“

13 Autoriõiguse seaduse II jao „Autoriõiguse ja sellega kaasnevate õiguste kollektiivse esindamise organisatsioonid“ artikli 125 lõikes 2 on sätestatud:

„[Kollektiivse esindamise] organisatsioone asutavad vahetult autoriõiguse või sellega kaasnevate õiguste omajad, füüsilised või juriidilised isikud, ning need tegutsevad neile antud volituste piires ja seaduses ette nähtud korras vastu võetud põhikirja alusel.“

14 Seaduse artikkel 129[1] on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kollektiivne esindamine on kohustuslik, kuid [autoriõiguse] omaja ei ole liitunud ühegi organisatsiooniga, kuulub pädevus selle sektori kõige suurema liikmete arvuga organisatsioonile. Õiguste omajad, keda ei esindata, võivad neile võlgnetavad summad sisse nõuda kolme aasta jooksul alates teatamise kuupäevast. Pärast nimetatud tähtaja möödumist kasutatakse summasid, mida ei ole jagatud või mida ei ole välja nõutud, vastavalt üldkoosoleku otsusele, välja arvatud halduskulud.“

15 Seaduse III jaotise I peatüki III jagu „Kollektiivse esindamise organisatsioonide tegevus“ sisaldab artikleid 130–135.

16 Seaduse artikli 130 lõikes 1 on ette nähtud:

„Kollektiivse esindamise organisatsioonid on kohustatud:

a) andma enne iga kaitstud repertuaari kasutust tasu eest kirjaliku lihtlitsentsi vormis loa kasutajatele, kes seda taotlevad;

b) töötama välja metoodika oma tegevusvaldkondade jaoks, sealhulgas asjakohased varalised õigused, mille üle tuleb nende õiguste eest maksmiseks kasutajatega läbirääkimisi pidada, kui tegemist on teostega, mille kasutusviis muudab õiguste omajatel isikliku loa andmise võimatuks;

[…]

e) koguma kasutajate võlgnetavaid summasid ja jaotama need õiguste omajate vahel […];

[…]“.

17 Autoriõiguse seaduse artikli 131[1] lõikes 1, mis täiendab artikli 130 lõike 1 punkti b, on sätestatud:

„Kollektiivse esindamise organisatsioonid lepivad metoodika kokku [teatavate kasutajate ühenduste ja asutuste] esindajatega kooskõlas järgmiste põhikriteeriumidega:

a) õiguste omajate kategooria, olgu nad siis liikmed või mitte, ja valdkond, milles läbirääkimised toimuvad;

[…]

d) kollektiivse esindamise organisatsiooni hallatava repertuaari kasutamise osakaal;

[…]

f) tulu, mida kasutajad saavad läbirääkimiste esemeks oleva loomingu kasutamisega.

[…]“.

18 Seaduse artiklis 134 on sätestatud:

„1. Volituse alusel kollektiivne esindamine ei piira mingil viisil omajate varalisi õigusi.

2. Kollektiivne esindamine toimub järgmiste eeskirjade kohaselt:

a) otsused meetodite ja eeskirjade kohta, mis puudutab litsentsitasude ja muude summade kasutajatelt sissenõudmist ning nende summade jaotamist õiguste omajate vahel, samuti kollektiivse esindamise muude olulisemate aspektide kohta peavad liikmed vastu võtma üldkoosolekul vastavalt põhikirjale;

b) komisjonitasu, mida peavad maksma õiguste omajad, kes on kollektiivse esindamise organisatsiooni liikmed, selle organisatsiooni tegevuskulude katmiseks, […] ja tasu, mida tuleb maksta kollektiivse esindamise organisatsioonile, kes on ainus tasude koguja […], ei või kokku moodustada rohkem kui 15% aastas saadud summadest;

c) üldkoosoleku sõnaselge otsuse puudumisel ei või kollektiivse esindamise organisatsiooni kogutud summasid kasutada muul ühisel eesmärgil kui võlgnetavate summade kogumise ja liikmete vahel jaotamisega seotud tegelike kulude katmine; üldkoosolek võib otsustada, et maksimaalselt 15% saadud summadest võib kasutada ühistel eesmärkidel ja üksnes tegevusvaldkonna piires;

d) kollektiivse esindamise organisatsiooni kogutud summad jaotatakse õiguste omajate vahel vastavalt neist igaühe loomingu kasutamise osale hiljemalt kuue kuu jooksul alates sissenõudmise kuupäevast; õiguste omajad võivad nõuda sellise summa maksmist, mis on kogutud nominaalselt või mille jaotamiseks ei ole vaja esitada konkreetseid dokumente, 30 päeva jooksul alates sissenõudmise kuupäevast;

e) õiguste omajate poolt tasumisele kuuluv komisjonitasu arvestatakse maha õiguste omajale jaotuskava alusel makstavatelt summadelt;

[…]

3. Kollektiivse esindamise organisatsioonidele makstavaid litsentsitasusid ei käsitata nende tuluna ega saa sellega samastada.

4. Kollektiivse esindamise organisatsioonid ei või käesoleva seaduse kohaselt käsundit täites nõuda autoriõiguse ega sellega kaasnevate õiguste üleandmist või loovutamist või neid õigusi kasutada.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 UCMR-ADA on muusikateoste autorite varaliste õiguste kollektiivse esindamise organisatsioon, mille Rumeenia autoriõiguste amet (Oficiul Român pentru Drepturile de Autor) on määranud Rumeenias vastutavaks asutuseks autoritasude kogumise eest muusikateoste üldsusele suunamisel kontsertidel, etendustel või kultuuriüritustel.

20 Kultuuriühing korraldas 16. novembril 2012 etenduse, mille käigus esitati publikule muusikateoseid. Selleks sai kultuuriühing UCMR-ADA-lt lihtlitsentsi, makstes nende teoste üldsusele suunamise eest tasu.

21 Kuna kultuuriühing maksis vaid osa UCMR-ADA nõutud tasudest, pöördus viimane kohtusse. Kuigi nii esimese astme kohus kui ka apellatsioonikohus otsustasid, et kultuuriühing peab maksma tasud kogu nõutud ulatuses, leidis apellatsioonikohus, et tasude kogumist UCMR-ADA poolt ei tule maksustada käibemaksuga ja vähendas kultuuriühingu makstavat summat selle maksu suuruse võrra.

22 UCMR-ADA väidab Înalta Curte de Casație și Justiției (Rumeenia kassatsioonikohus) esitatud kassatsioonkaebuses, et apellatsioonikohus rikkus maksuseadustikku ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, kuna see kohtu otsus paneb käibemaksu tasumise kohustuse UCMR-ADA-le ja mitte kultuuriühingule, kuigi UCMR-ADA ei ole nende teoste lõppkasutaja.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlused käibemaksudirektiivi tõlgendamise osas ja esimesena küsib ta, kas tehingut, millega muusikateoste autoriõiguste omajad lubavad etenduste korraldajatel neid teoseid kasutada, saab käsitada „teenuste osutamisena tasu eest“ selle direktiivi tähenduses. Kuigi kohus on teadlik asjaolust, et põhikohtuasjas on tegemist varaliste õigustega ja õiguste omajate kategooriatega, mis erinevad kohtuasjast, milles tehti 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22), soovib ta teada, kas Euroopa Kohtu arutluskäik selles kohtuotsuses võib olla *mutatis mutandis* kohaldatav käesolevas asjas.

24 Kui seda tehingut tuleb pidada teenuste osutamiseks tasu eest, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus 14. juuli 2011. aasta kohtuotsusele Henfling jt (C-464/10, EU:C:2011:489) viidates teisena, kas kollektiivse esindamise organisatsioon tegutseb kasutajatelt tasusid kogudes maksukohustuslasena käibemaksudirektiivi artikli 28 tähenduses. Seejärel soovib ta vajaduse korral teada, millised on sellisel juhul tagajärjed kohustusele koostada käibemaksu sisaldavad arved, seda nii kollektiivse esindamise organisatsiooni kui ka autoriõiguste omajate puhul.

25 Nendel asjaoludel otsustas Înalta Curte de Casație și Justiție (kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas muusikateostele õigusi omavad isikud osutavad etendusekorraldajatele, kellelt kollektiivse esindamise organisatsioonid koguvad loa (lihtlitsentsi) alusel iseenda nimel, kuid õiguste omajate eest litsentsitasu muusikateoste üldsusele suunamise eest, teenuseid käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 ja artikli 25 punkti a tähenduses?

2. Kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas kollektiivse esindamise organisatsioonid tegutsevad etenduse korraldajatelt muusikateoste üldsusele suunamise õiguse eest litsentsitasu kogudes käibemaksudirektiivi artikli 28 tähenduses maksukohustuslasena ning on kohustatud esitama neile etenduse korraldajatele käibemaksu sisaldavaid arveid? Kas siis, kui muusikateoste autoritele ning teistele autoriõiguste omajatele litsentsitasusid jagatakse, peavad nemad omakorda esitama kollektiivse esindamise organisatsioonile käibemaksu sisaldavaid arveid?“

Menetlus Euroopa Kohtus

26 Algul 27. mail 2020 toimuma pidanud kohtuistung jäeti tervisekriisi tõttu ära ja suuliseks vastamiseks mõeldud küsimused saadeti kirjalikuks vastamiseks. Pooled vastasid nendele küsimustele ettenähtud tähtaja jooksul.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

27 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõiget 1 ja artikli 25 punkti a tuleb tõlgendada nii, et muusikateoste autoriõiguste omaja osutab tasu eest teenuseid lõpptarbijast etenduste korraldajale, kui viimasel on lihtlitsentsi alusel lubatud neid teoseid üldsusele suunata tasu eest, mida kogub selleks määratud kollektiivse esindamise organisatsioon enda nimel, kuid autoriõiguste omaja eest.

28 Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktile c maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

29 Direktiivi artikli 24 lõike 1 järgi tuleb iga tehingut, mis ei ole kaubatarne, pidada teenuste osutamiseks. Käibemaksudirektiivi artikli 25 näitlikus loetelus on kolm erinevat tehingut, mida saab kvalifitseerida „teenuste osutamiseks“, nende hulgas on artikli 25 punktis a nimetatud immateriaalse vara võõrandamist.

30 Enne kui vastata küsimusele, kas selline teenus nagu põhikohtuasjas võib olla immateriaalse vara võõrandamine selle sätte tähenduses, tuleb hinnata, kas selline tehing on tehtud tasu eest. Nagu nimelt nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 28, peab käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt olema teenus direktiivi kohaldamisalasse kuulumiseks igal juhul osutatud tasu eest (vt selle kohta 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, punkt 24).

31 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et teenus on selle direktiivi tähenduses osutatud tasu eest ja on seega maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille raames tehakse vastastikuseid sooritusi, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele. Nii on see juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos, kuna makstud summad kujutavad endast tegelikku vastutasu individualiseeritava teenuse

eest, mida osutati õigussuhte raames, milles tehakse vastastikuseid sooritusi (vt eelkõige 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, punktid 25 ja 26, ning 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu teabe kohaselt näevad põhikohtuasjas kohaldatavad riigisisesed õigusnormid ette kohustusliku kollektiivse esindamise muusikateoste üldsusele suunamise õiguse teostamiseks, eelkõige kui see toimub etenduste ajal. Selline kollektiivne esindamine tähendab eelkõige, et ainult ühel selleks määratud kollektiivse esindamise organisatsioonil on kohustus anda sellistele kasutajatele nagu etenduste korraldajad, kes seda taotlevad, kõnealuse teose üldsusele suunamise lihtlitsents. Kui see organisatsioon kogub vastutasuna nimetatud loa eest autoriõiguste omajatele mõeldud tasu, tegutseb ta enda nimel, kuid autoriõiguste omajate eest, ilma et oleks oluline, kas viimased on selle organisatsiooni liikmed.

33 Nendest andmetest nähtub, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas, kus tegevuses osaleb ka kollektiivse esindamise organisatsioon, osutab etenduste korraldajale tasu eest teenuseid autoriõiguste omaja.

34 Nimelt esiteks on sellisel juhul olemas õigussuhe, mille käigus tehakse vastastikuseid sooritusi, kuna muusikateose üldsusele suunamiseks loa andmisega lubab selle teose autoriõiguste omaja kasutajal seda teost kasutada. See kasutaja teeb omakorda soorituse õiguste omajale, täites oma kohustuse maksta tasu kollektiivse esindamise organisatsioonilt taotletud teose kasutamise eest. Viimane tegutseb sellisel juhul autoriõiguste omajate eest.

35 Asjaolu, et kaitstud teose kasutamiseks on antud luba kasutaja selgesõnalise taotluse alusel ja kasutaja omakorda maksab vastavat tasu, ei kinnita põhikohtuasjas käsitletavas olukorras mitte ainult seda, et olemas on õigussuhe, milles vastastikuseid sooritusi teevad teenuse osutaja/omaja ning saaja/kasutaja, vaid võimaldab samal ajal tuvastada otsese seose osutatud teenuse ja saadud tegeliku vastutasu vahel.

36 Teiseks tuleb tõdeda, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas kujutab kasutaja makstud tasu endast tegelikku vastutasu õigussuhte raames osutatud teenuse eest. Sellega seoses nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest, et kuigi kollektiivse esindamise organisatsiooni poolt autoriõiguste omajatele makstav summa on lõppkokkuvõttes kindlaks määratud riigisiseses seaduses ette nähtud meetodite alusel, on selle eesmärk osutatud teenuse eest tasumine.

37 Seda järeldust ei lükka ümber asjaolu, et nimetatud tasu kogub kollektiivse esindamise organisatsioon, kuna see tegutseb autoriõiguste omajate eest, ning samuti ei sea seda kahtluse alla asjaolu, et tasu kollektiivne haldamine tuleneb seadusest nähtuvast kohustusest, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 48, või et kollektiivse esindamise organisatsioon tegutseb nii autorite eest, kes kuuluvad tema liikmete hulka, kui ka autorite eest, kes ei kuulu, sest esindamise viis ei erine olenevalt nende autoriõiguste omajate kategooriast.

38 Selline olukord nagu põhikohtuasjas erineb seega kahes aspektis olukorrast, milles tehti 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22). Esiteks on olemas õigussuhe, mille raames õiguste omajad ja kaitstud teose lõppkasutaja teevad vastastikuseid sooritusi. Teiseks on teenuse osutamise ja vastutasu vahel tõendatud otsene seos, kuna lõppkasutaja makstavad tasud kujutavad endast tegelikku vastutasu autoriõiguse omaja osutatud individualiseeritava teenuse eest, samas kui Euroopa Kohus on nimetatud kohtuotsuse punktides 28–30 leidnud, et kõnealuse tasu, mida teatavad tootjad ja importijad maksavad liikmesriigi seaduse alusel, milles määrati kindlaks ka summa, eesmärk oli rahastada õiglast hüvitist õiguste omajatele.

39 Kuna on tuvastatud, et põhikohtuasjas arutusel olev tehing kujutab endast teenuste osutamist tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, siis ei ole vaja kindlaks teha, kas see kuulub mõiste „immateriaalse vara võõrandamine“ alla selle direktiivi artikli 25 punkti a tähenduses, kuna artiklis 25 osutatud teenuste loetelu ei ole ammendav.

40 Kõigest eeltoodust tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et muusikateoste autoriõiguste omaja osutab tasu eest teenuseid lõpptarbijast etenduste korraldajale, kui viimasel on lihtlitsentsi alusel lubatud neid teoseid üldsusele suunata tasu eest, mida selleks määratud kollektiivse esindamise organisatsioon enda nimel, kuid autoriõiguste omaja eest kogub.

Teine küsimus

41 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 28 tuleb tõlgendada nii, et kollektiivse esindamise organisatsioon, mis kogub enda nimel, kuid muusikateoste autoriõiguste omajate eest tasu, mida tuleb maksta vastutasuks loa eest suunata nende kaitstud teoseid üldsusele, tegutseb maksukohustuslasena selle artikli tähenduses ja seega loetakse, et ta on enne teenuse isiklikult lõppkasutajale osutamist selle teenuse ise õiguste omajatelt saanud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib samuti teada, kas sellisel juhul peab kollektiivse esindamise organisatsioon esiteks koostama lõppkasutajale oma nimel arved, milles on ära toodud lõppkasutajalt saadud tasud koos käibemaksuga, ja teiseks, kas autoriõiguste omajad on omakorda kohustatud esitama kollektiivse esindamise organisatsioonile arved, mis sisaldavad saadud tasu raames osutatud teenuselt arvestatud käibemaksu.

42 Mis puudutab selle küsimuse esimest osa, siis tuleb märkida, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaselt, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.

43 Seega loob see säte fiktsiooni kahest identsest järjestikku osutatavast teenusest. Selle fiktsiooni alusel on ettevõtja, kes osaleb teenuste osutamises ja kelle puhul on tegemist komisjonäriga, kõigepealt saanud kõnealused teenused ettevõtjalt, kelle eest ta tegutseb, ehk komitendilt, enne kui ta seejärel isiklikult osutab neid teenuseid kliendile (4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 86 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest esimesena, et kollektiivne esindamine on kohustuslik muusikateoste üldsusele suunamise õiguse teostamiseks, eelkõige kui see toimub etenduste ajal. Sellisel juhul esindab selleks määratud kollektiivse esindamise organisatsioon ka õiguste omajaid, kes ei ole teda selleks volitanud ja kes seega ei ole selle organisatsiooni liikmed. Teisena ei saa autoriõiguste omajate varalisi ainuõigusi, mis võimaldavad neil lubada või keelata eelkõige teose üldsusele suunamist, üle anda kollektiivse esindamise organisatsioonidele. Kolmandana on kollektiivse esindamise organisatsioonil kohaldatava riigisisese seaduse järgi kohustus esiteks anda lihtlitsentsid kasutajatele, kes seda taotlevad, ja teiseks töötada välja kasutajatega läbiräägitud meetodid, et maksta sobivaid tasusid teoste puhul, mille kasutusviisi tõttu on õiguste omajatel võimatu anda isiklikku luba. Neljandana, juhul kui nende meetodite alusel tuleb maksta tasu õiguste omajatele, sisaldab kollektiivse esindamise organisatsiooni poolt kasutajale antud luba summasid, mida organisatsioon kogub enda nimel, kuid autoriõiguste omajate eest.

45 Kõigist neist asjaoludest kogumis tuleneb, et niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas osaleb kollektiivse esindamise organisatsioon, andes kaitstud teoste kasutajatele litsentse ja saades selle eest vastutasuna tasu oma nimel, kuid autoriõiguste omajate eest, selliste teenuste osutamises, mida õiguste omaja osutab kasutajale, kelleks on etenduste korraldaja. Järelikult tuleb asuda seisukohale, et see organisatsioon on kõigepealt saanud selle teenuse nendelt õiguste omajatelt, enne kui ta seejärel osutab seda teenust lõppkasutajatele.

46 Järelikult tuleb sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas asuda seisukohale, et kollektiivse esindamise organisatsioon tegutses komisjonärina käibemaksudirektiivi artikli 28 tähenduses.

47 Asjaolu, et kollektiivse esindamise organisatsioon esindab ka autoriõiguste omajaid, kes ei ole teda selleks volitanud, ei lükka seda järeldust ümber, kuna kõnealune teenus ega selle osutamise viis ei erine asjaomaste õiguste omajate kategooriate puhul.

48 Nimelt nähtub nii eelotsusetaotluse esitanud kohtu kui ka Rumeenia valitsuse esitatud teabest, et põhikohtuasjas kõne all olevas kohustusliku kollektiivse esindamise süsteemis ei tee kohaldatav seadus litsentside andmisel, tasu kogumisel, tasu jagamisel ja kollektiivse esindamise organisatsioonile makstava vahendustasu puhul vahet selle alusel, kas tegemist on kollektiivse esindamise organisatsiooni liikmega või mitte.

49 Mis puudutab selle küsimuse teist osa käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamise tagajärgede kohta arvetega seoses, siis tuleb meelde tuletada, et kuna see säte kuulub direktiivi IV jaotisesse „Maksustatavad tehingud“, siis kuuluvad järjestikku osutatavad teenused käibemaksuga maksustamisele. Sellest nähtub, et kui teenus, mille osutamises ettevõtja osaleb, on käibemaksuga maksustatav, siis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse ka õigussuhe selle ettevõtja ja ettevõtja vahel, kelle eest ta tegutseb (vt selle kohta 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Amărăşti Land Investment, C-707/18, EU:C:2019:1136, punkt 38).

50 Seega, kui kollektiivse esindamise organisatsioon, kes tegutseb maksukohustuslasena, teeb oma nimel, kuid autoriõiguste omajate eest tasu eest tehingu, mis seisneb tasu eest lihtlitsentside andmises etenduste korraldajatele muusikateoste esitamiseks üldsusele, teeb see organisatsioon käibemaksuga maksustatava tehingu samamoodi nagu osutavad autoriõiguste omajad maksustatavat teenust siis, kui saavad tasu kollektiivse esindamise organisatsioonilt.

51 Sellises olukorras ja neutraalse maksustamise põhimõtte järgimiseks on maksukohustuslasest kollektiivse esindamise organisatsioon kohustatud esitama oma nimel lõppkasutajale arve, mis tõendab temalt maksmisele kuuluvate tasude kogumist koos käibemaksuga. Seejärel, pärast sellele organisatsioonile ülekantud tasude saamist, on autoriõiguste omajad kohustatud juhul, kui nad on maksukohustuslased, esitama nimetatud organisatsioonile arve, milles on kindlaks määratud saadud tasud ja nendelt arvestatav käibemaks.

52 Eeltoodust nähtub, et käibemaksudirektiivi artiklit 28 tuleb tõlgendada nii, et kollektiivse esindamise organisatsioon, mis kogub enda nimel, kuid muusikateoste autoriõiguste omajate eest tasu, mida tuleb maksta vastutasuks loa eest suunata nende kaitstud teoseid üldsusele, tegutseb maksukohustuslasena selle artikli tähenduses ja seega loetakse, et ta on enne teenuse isiklikult lõppkasutajale osutamist selle teenuse ise õiguste omajatelt saanud. Sellisel juhul peab nimetatud organisatsioon koostama lõppkasutajale enda nimel arved, milles on ära toodud viimaselt saadud tasud koos käibemaksuga. Autoriõiguste omajad on omakorda kohustatud esitama kollektiivse esindamise organisatsioonile arved, mis sisaldavad saadud tasu eest osutatud teenuselt arvestatud käibemaksu.

Kohtukulud

53 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL), artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et muusikateoste autoriõiguste omaja osutab**

tasu eest teenuseid lõpptarbijast etenduste korraldajale, kui viimasel on lihtlitsentsi alusel lubatud neid teoseid üldsusele suunata tasu eest, mida selleks määratud kollektiivse esindamise organisatsioon enda nimel, kuid autoriõiguste omaja eest kogub.

2. **Direktiivi 2006/112/EÜ (muudetud direktiiviga 2010/88) artiklit 28 tuleb tõlgendada nii, et kollektiivse esindamise organisatsioon, mis kogub enda nimel, kuid muusikateoste autoriõiguste omajate eest tasu, mida tuleb maksta vastutasuks loa eest suunata nende kaitstud teoseid üldsusele, tegutseb maksukohustuslasena selle artikli tähenduses ja seega loetakse, et ta on enne teenuse isiklikult lõppkasutajale osutamist selle teenuse ise õiguste omajatelt saanud. Sellisel juhul peab nimetatud organisatsioon koostama lõppkasutajale enda nimel arved, milles on ära toodud viimaselt saadud tasud koos käibemaksuga. Autoriõiguste omajad on omakorda kohustatud esitama kollektiivse esindamise organisatsioonile arved, mis sisaldavad saadud tasu eest osutatud teenuselt arvestatud käibemaksu.**

Allkirjad