Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 12. veebruaril 2019[1]

Kohtuasi C-568/17

Staatssecretaris van Financiën
versus
L. W. Geelen

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus))

Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 9 lõike 2 punktid c ja e – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 52 punkt a – Artikli 56 lõike 1 punkt k – Teenuste osutamine – Maksustatavate tehingute koht – Maksustamispädevuse määratlemise kriteerium – Veebikaamera kaudu otse edastatavad interaktiivsed erootilised esitused – Teenuse osutamise tegelik koht

Sissejuhatus

1. Käibemaks on tarbimismaks, seega tuleks see ideaalsel juhul maksta kohas, kus toimub maksustatavate toodete või teenuste tarbimine. Piiriüleste tehingute korral, eriti teenuste puhul, seostub see aga märkimisväärse halduskoormusega nii maksukohustuslaste kui ka maksuametite jaoks. Seetõttu on käibemaksu käsitlevates liidu direktiivides võetud kasutusele lihtsustatud viis teenuste osutamise koha määratlemiseks. Selle koha määratlemine tekitab aga endiselt teatavaid raskusi, eelkõige komplekssete teenuste ja kaugteenuste puhul, näiteks praegusel juhul, kus teenuseid osutatakse voogedastuse kaudu. Sellealaste õigusnormide areng ei jõua alati järgi tehnoloogia arengule ja muutuvatele turutingimustele. Õigusnormide sellise tõlgenduse kindlaksmääramine, mis võtaks arvesse ka tehnoloogia arengut, jääb seega sageli kohtute ülesandeks.

1 Algkeel: poola.

Õigusraamistik

Liidu õigus

2. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas[2], mida on muudetud nõukogu 7. mai 2002. aasta direktiiviga 2002/38/EÜ, artikli 9 kohaselt[3]:

„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. Kuid:

[…]

c. on teenuste osutamise kohaks, mis on seotud:

   – kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- vms tegevusega, sealhulgas nimetatud liiki tegevuse korraldaja tegevusega ning vajaduse korral abiteenuste osutamisega,

[…]

nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht;

[…]

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:

   […]

   – elektroonilised teenused, sealhulgas L lisas loetletud teenused;

f) on teenuste osutamise kohaks mittemaksukohustuslase asukoht või alaline või peamine elukoht punkti e viimases taandes kirjeldatud teenuste puhul, mida osutab liikmesriigis asuvatele või alaliselt või peamiselt elavatele mittemaksukohustuslastele maksukohustuslane, kelle asu- või tegevuskoht, kust teenust osutatakse, asub väljaspool ühendust või kes sellise asu- või tegevuskoha puudumisel elab alaliselt või peamiselt väljaspool ühendust.

[…]“.

2 EÜT 1977, L 145, lk 1.

3 Direktiiv, millega muudetakse, osaliselt ajutiselt, direktiivi 77/388/EMÜ seoses raadio- ja televisiooniringhäälinguteenuste ja teatavate elektrooniliste teenuste suhtes kohaldatava käibemaksukorraga (EÜT 2002, L 128, lk 41).

3. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi[4], põhikohtuasja asjaolude suhtes kohaldatava redaktsiooni artiklis 43 on sätestatud:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutatakse, või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

4. Direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a kohaselt:

„Järgmiste teenuste osutamise kohaks on nende füüsilise osutamise koht:

a) kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- või muud sarnased tegevused, sealhulgas nimetatud tegevuste korraldamine ning vajaduse korral abiteenused;

[…]“.

5. Selle direktiivi artikli 56 lõike 1 punkti k kohaselt:

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

[…]

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

[…]“.

6. Lõpuks on direktiivi 2006/112 artikli 57 lõikes 1 sätestatud:

„Kui artikli 56 lõike 1 punktis k nimetatud teenuseid osutab liikmesriigis asuvale või alalist elu- või asukohta või peamist elukohta omavale mittemaksukohustuslasele maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust ta teenust osutab, asub väljaspool ühendust või kes nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel omab alalist elu- või asukohta või peamist elukohta väljaspool ühendust, on teenuste osutamise kohaks mittemaksukohustuslase asukoht või tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

Madalmaade õigus

7. Ülaltoodud liidu õigusnormid on Madalmaade õigusesse üle võetud 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968) artikli 6 lõikes 1 ning artikli 6 lõike 2 punkti c alapunktis 1 ja punkti d alapunktis 10.

Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

8. Põhikohtuasja kostja L. W. Geelen on Madalmaades registreeritud käibemaksukohustuslasena. Ta osutab teenuseid, mis seisnevad veebikaamera kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootilise iseloomuga esituste korraldamises ja kättesaadavaks tegemises. Nendel esitustel esinevad modellid asuvad esituste ajal Filipiinidel. L. W. Geelen pakub neile seadmeid ja tarkvara, mida on vaja esituste

4 EÜT 2006, L 347, lk 1.

edastamiseks veebikaamera kaudu. Kliendid võtavad modellidega interneti teel ühendust, luues selleks konto internetiteenuste osutaja juures. Need teenuseosutajad võtavad klientidelt tasu, millest osa edastavad L. W. Geelenile. Esitused voogedastatakse otse ning need on interaktiivse iseloomuga, mis tähendab, et kliendid saavad modellidega suhelda ja neile soovitusi anda. L. W. Geeleni osutatavad teenused on enamasti mõeldud Madalmaade turu jaoks[5].

9. Põhikohtuasja kostja ei ole seni esitanud ülaltoodud teenustega seotud käibemaksudeklaratsiooni. Maksuhaldur leidis aga, et need teenused kuuluvad Madalmaade territooriumil käibemaksuga maksustamisele, ja tegi ajavahemikus 1. juunist 2006 kuni 31. detsembrini 2009 tasumisele kuuluva maksu kohta maksuotsuse.

10. See otsus tunnistati kehtetuks esimese astme kohtu otsusega, sest kohus leidis, et kõnealused teenused on hõlmatud Madalmaade õigusnormiga, millega võetakse üle direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti c esimene taane ja direktiivi 2006/112 artikli 52 punkt a, ning et nende teenuste osutamise tegelik koht on Filipiinidel. Maksuhaldur esitas selle otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse.

11. Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1a. Kas [direktiivi 77/388] artikli 9 lõike 2 punkti c esimest taanet või [direktiivi 2006/112] artikli 52 punkti a (1. jaanuarini 2010 kehtinud redaktsioonis) tuleb tõlgendada nii, et need sätted hõlmavad ka veebikaamera kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste edastamist tasu eest?

1b. Kas juhul, kui küsimusele 1a vastatakse jaatavalt, tuleb [direktiivi 77/388] artikli 9 lõike 2 punktis c sisalduvat lauseosa „on teenuste osutamise kohaks nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht“ või [direktiivi 2006/112] artikli 52 alguses sisalduvat lauseosa „teenuste osutamise kohaks on nende füüsilise osutamise koht“ tõlgendada nii, et määrav on koht, kus modellid veebikaamera ees üles astuvad, või nii, et määrav on koht, kus külastajad esitust jälgivad, või tuleb kõne alla veel mõni muu koht?

2. Kas [direktiivi 77/388] artikli 9 lõike 2 punkti e kaheteistkümnendat taanet või [direktiivi 2006/112] artikli 56 lõike 1 punkti k (1. jaanuarini 2010 kehtinud redaktsioonis) koosmõjus määruse (EÜ) nr 1777/2005[6] artikliga 11 tuleb tõlgendada nii, et veebikaamera kaudu edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste edastamist tasu eest saab pidada „elektrooniliselt osutatavaks teenuseks“?

3. Juhul kui nii küsimusele 1a kui ka teisele küsimusele vastatakse jaatavalt ja teenuse osutamise koha määramine asjaomaste direktiivide sätete alusel viib erinevate tulemusteni, siis kuidas tuleb teenuse osutamise koht sellisel juhul määrata?“

12. Eelotsusetaotlus laekus Euroopa Kohtusse 27. septembril 2017. Oma kirjalikud seisukohad esitasid Madalmaade ja Prantsuse valitsus ja Euroopa Komisjon. Madalmaade valitsus ja komisjon olid esindatud ka 19. septembril 2018 toimunud kohtuistungil.

5 Eelotsusetaotlusest ei selgu, kas nende teenuste kasutamise võimalus on mingil viisil tehniliselt piiratud Madalmaade territooriumiga. Tundub, et see piirang võib tuleneda vajadusest kasutada vahendajatena internetiteenuste osutajaid, kellega L. W. Geelen on sõlminud asjakohase lepingu.

6 Nõukogu 17. oktoobri 2005. aasta määrus, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 77/388/EMÜ rakendusmeetmed (ELT 2005, L 288, lk 1).

Analüüs

Esimese küsimuse a osa

13. Esimese küsimuse a osas soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas seda tüüpi teenused, mida osutab L. W. Geelen põhikohtuasjas, kuuluvad direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti c ja direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a reguleerimisalasse. Konkreetsemalt on küsimus selles, kas need teenused on meelelahutusteenused ülaltoodud õigusnormide tähenduses.

14. Tundub, et ei ole kahtlust, et kõnealused teenused on meelelahutusliku iseloomuga[7]. See küsimus ei vaja minu arvates edasist analüüsi. See ei anna aga ammendavat vastust esimese küsimuse a osale.

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab minu arvates õigustatult küsimuse, kas nimetatud õigusakte tuleks kohaldada ka teenustele, mis on meelelahutusliku iseloomuga, aga mida ei osutata ühes kohas ja ühel ajal nii, et teenusesaaja oleks füüsiliselt kohal, vaid näiteks, nagu käesolevas asjas, vahemaa tagant ja iga teenusesaaja poolt individuaalselt valitud hetkel.

16. Direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti c esimese taande sätted on õigusaktis olnud alates selle vastuvõtmisest. Minu hinnangul on vaieldamatu, et seda õigusnormi sõnastades ei pidanud seadusandja silmas kaugteenuseid, mis sarnanevad põhikohtuasjas käsitletavate teenustega, sest selliseid teenuseid ei olnud tol ajal olemas. Ainus viis kultuuri-, meelelahutus-, haridus- ja muude sarnaste teenuste osutamiseks oli teenusesaajate koondamine teenuse füüsilise osutamise kohta või teenuse osutamine kohas, kus teenusesaajad viibivad[8]. Seega ei olnud keeruline määratleda kohta, kus teenust tegelikult osutatakse. See oli samal ajal ka kõnealuse teenuse tarbimise koht.

17. Tänu sellest ajast alates toimunud tehnoloogilisele arengule on nüüd võimalik osutada teenuseid, mille raames teenusesaajad osalevad, mõnikord isegi aktiivselt, kultuuri-, meelelahutussündmuses või muus sündmuses vahemaa tagant ja mitte alati reaalajas. Nii on häiritud „tegevuse, aja ja koha ühtsus“, kui kasutada klassikalise teatri termineid. Seega tekib küsimus, kas direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti c esimese taande ja direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a kohaldamine sellistele teenustele oleks ikka kooskõlas liidu seadusandja tahtega, kuivõrd selle tahte tõlgendamisel tuleks arvesse võtta tehnoloogilist tegelikkust, ja kõnealuste õigusnormide eesmärkidega.

18. Hea lähtepunkt teenuste osutamise kohta määratlevate õigusnormide eesmärkide analüüsimiseks on direktiivi 2008/8/EÜ[9] eelnõu seletuskiri. Selle direktiiviga reformitakse põhjalikult liidu õigust käibemaksuga maksustamise eesmärgil teenuste osutamise koha määratlemise valdkonnas.

19. Selle põhjenduse sissejuhatavas osas leiab komisjon, et kõige parem on olukord, kus teenuseid maksustatakse nende tegeliku tarbimise kohas. Sellise lahenduse puhul tekivad aga suured praktilised raskused seoses piiriüleste teenustega. Need raskused on üsna lihtsasti ületatavad juhul, kui teenuseid osutatakse maksukohustuslastele. Selleks kasutatakse eelkõige nn pöördmaksustamise mehhanismi[10]. Seda mehhanismi ei saa aga kohaldada mittemaksukohustuslastele. Alternatiiviks oleks see, kui

7 Vaata täpsemalt 12. mai 2005. aasta kohtuotsust RAL (Channel Islands) Ltd ja teised (C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 32).

8 Loomulikult olid ka tol ajal olemas raadio- ja teleteenused. Neid aga maksustati teenuseosutaja asukohas, mis tavaliselt kattus saadete edastamise kohaga. Alles direktiivis 77/388 aastal 2002 tehtud muudatustega (vt käesoleva arvamuse märkus 3) loetakse piiriüleste suhete puhul nende teenuste osutamise kohaks teenusesaaja asu- või elukoht [vt direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti e üheteistkümnes taane ja artikli 9 lõige 4]. Raadio- ja teleteenused piirduvad aga vaid saadete eetrisse andmisega, jättes vastuvõtmise teenusesaajatele, erinevalt seda liiki teenustest nagu põhikohtuasjas, mille puhul teenuseosutaja tagab teenusesaaja jaoks nii sisu vastuvõtmise kui ka aktiivse osalemise võimaluse.

9 Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (ELT 2008, L 44, lk 11). Eelnõu seletuskiri (*exposé des motifs*): KOM(2003) 822 (lõplik).

10 Selle mehhanismi kohaselt ei maksa käibemaksu mitte teenuseosutaja, vaid teenusesaaja kooskõlas tema asukohas kehtiva maksumääraga, seejärel saab teenusesaaja õiguse sisendkäibemaks maha arvata, kui ta kasutab saadud teenuseid oma maksustatavas tegevuses, või tasub selle riigikassasse. Seejuures eeldatakse, et kuivõrd maksukohustuslased kasutavad ostetavaid teenuseid enamasti oma äritegevuses, siis on teenusesaaja asukoht samal ajal ka teenuse tarbimise koht.

teenuseosutajatele pandaks kohustus registreerida ennast maksukohustuslasena ja arvestada käibemaksu igas liikmesriigis, milles nad teenuseid osutavad, see aga paneks teenuseosutajatele liigse halduskoormuse. Peale selle on paljude teenuste puhul nende tegeliku tarbimise koht erinev teenuse füüsilise osutamise kohast ehk pigem teenusesaaja asu- või elukoht, mis muudab asja veelgi keerulisemaks, sest teenuseosutaja peaks siis iga kord kindlaks tegema teenusesaaja elukoha ja arvestama selles kohas käibemaksu [11]. Nende praktiliste raskuste tõttu on direktiivis 77/388 võetud üldreegliks, et teenuste osutamise kohaks on teenuseosutaja asukoht. Kõnealuses eelnõus soovitas komisjon jätta see üldpõhimõte kehtima teenuste puhul, mida osutatakse mittemaksukohustuslastele.

20. Sellest põhimõttest on aga erandeid. Üks selline on meid käesolevas asjas huvitav erand, mis on seotud kultuuri-, meelelahutus-, haridustegevuse ja muu sarnase tegevusega. Selle erandi kehtestamisega saavutati kaks eesmärki.

21. Esiteks, olukorras, kus teenus nõudis seda, et ühes kohas viibiksid nii teenusesaajad kui ka teenuseosutajad (või vähemalt nende nimel teenuseid osutavad isikud), oli võimalik saavutada kõige parem lahendus, milleks oli teenuste maksustamine nende tegeliku tarbimise kohas ilma liigsete halduslike raskusteta. Seda tüüpi teenused on ühekordse iseloomuga ja selles mõttes piirdub nende majanduslik tähendus enamasti teenuse osutamise ajaga. Selliseid teenuseid tarbitakse kohe ja tarbitakse teenuste osutamise kohas. Seega ei ole oluline teenusesaaja asu- või elukoht; teenuseosutaja arvestab käibemaksu vaid teenuse tegeliku osutamise kohas.

22. Teiseks, seda tüüpi teenused on sageli kompleksse iseloomuga ning nõuavad vahe- ja lisateenuseid, millest ühtesid osutatakse näiteks teenuse lõpptarbijatele, teisi aga näiteks lõppteenusteks olevate sündmuste korraldajatele. Nende hind võib olla, aga ei pea olema lõppteenuse koguhinna osa. Neid teenuseid võivad osutada eri teenuseosutajad [12]. Teenuseosutaja asukohas maksustamise üldpõhimõtte kohaldamisel võiks seega tekkida vajadus arvestada käibemaksu eri teenustelt, mida osutatakse eri liikmesriikides. Selliste teenuste maksustamine nende tegeliku osutamise kohas lihtsustab asja, kui see koht kattub lõpp- või põhiteenuse osutamise kohaga.

23. Kõnealuse erandi kohaldamine kaugteenustele, nagu põhikohtuasjas käsitletavad teenused, ei võimalda aga saavutada neid eesmärke.

24. Olukorras, kus teenuste osutamine ei nõua teenuseosutajate ja teenusesaajate üheaegset viibimist ühes ja samas kohas, tekib probleem, mis on esimese küsimuse b osa subjekt, ehk küsimus, kuidas määratleda teenuse tegeliku osutamise koht. Olenemata aga selle probleemi lahendusest, jäävad kõnealuse erandi eesmärgid saavutamata.

25. Kui võtta põhikohtuasjas käsitletavate teenuste näitel seisukoht, et teenuse osutamise kohaks on koht, kus modellid kaamera ees esinevad, ei saavutata soovitud tulemust, milleks on teenuse maksustamine selle tarbimise kohas. Tarbimise kohaks tuleb ilmselgelt lugeda koht, kus kliendid teenuse kasutamise ajal viibivad. Veelgi enam, nii määratletud teenuse osutamise koht ei pruugi, nagu käesolevas asjas, kattuda teenuseosutaja asukohaga ja võib asuda isegi väljaspool ühtse käibemaksusüsteemi kohaldamisala. Teenus ei jää maksustamata mitte ainult selle tarbimise kohas, mis oli kõnealuse erandi eesmärk, vaid kohaldamist ei leia ka teenuseosutaja asukohas maksustamise üldpõhimõte.

11 See puudutab näiteks pideva iseloomuga teenuseid ja kaugteenuseid.

12 Vaata näiteks 26. septembri 1996. aasta otsust kohtuasjas Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355): selles asjas oli tegemist helitehniku teenustega, mida osutati kontserdikorraldajatele.

26. Kui aga lugeda seda tüüpi teenuste tegeliku osutamise kohaks koht, kus asuvad vaatajad ajal, kui nad teenust kasutavad, toimuks teenuste maksustamine nende tarbimise kohas. See omakorda võiks aga põhjustada praktilisi raskusi, mida liidu seadusandja üritas vältida, kui kehtestas teenuseosutaja asukohas maksustamise üldpõhimõtte, ning mis tulenevad asjaolust, et nii tuleks iga kord tuvastada koht, kus teenusesaaja teenust kasutab, ja arvestada käibemaks seal.

27. Madalmaade valitsus osutab oma tähelepanekutes lahendustele, mis tulenevad direktiivist (EL) 2017/2455[13] ja mis peaks need praktilised raskused kõrvaldama. Nagu aga märgib ka valitsus ise, saab neid lahendusi põhikohtuasjas käsitletavate teenuste puhul kasutada alates aastast 2021, käesolev asi aga puudutab õiguslikku olukorda, mis esines aastatel 2006–2009.

28. Nagu tuleneb ülaltoodust, siis direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti c esimeses taandes ja direktiivi 2006/112 artikli 52 punktis a sätestatud teenuste osutamise koha määratlemise erikriteeriumi kohaldamine kaugteenustele, nagu põhikohtuasjas käsitletavad teenused, ei vastaks eesmärkidele, mida liidu seadusandja soovis seda õigusnormi kehtestades saavutada. Selle asemel tuleks minu arvates kohaldada teenuseosutaja asukohas maksustamise üldpõhimõtet.

29. On tõsi, et mõnel juhul võib selle põhimõtte kohaldamine kaugteenustele, eelkõige interneti kaudu osutatavatele teenustele, tuua kaasa maksustamispädevuse mittetäiusliku jaotumise liikmesriikide vahel, kuna see võimaldab potentsiaalselt lihtsalt eristada teenuste maksustamise kohta teenuste tarbimise kohast (kuigi tundub, et see ei puuduta käesolevat asja). Nagu aga tuleneb juba tsiteeritud direktiivi 2008/8 eelnõu seletuskirjast, oli liidu seadusandja sellest probleemist teadlik juba direktiivi ettevalmistamise ajal, kuid otsustas lükata probleemi lahendamise liidu territooriumil mittemaksukohustuslastele teenuste osutamise valdkonnas edasi kuni ülalpool punktis 27 kirjeldatud lahenduste realiseerumiseni.

30. Tundub, et seisukohta, mille kohaselt oli direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti c esimeses taandes ja direktiivi 2006/112 artikli 52 punktis a sisalduva õigusnormi eesmärk määratleda selliste teenuste osutamise koht, mis nõuavad teenuseosutaja ja teenusesaaja üheaegset kohalolu, toetavad ka asjakohaste õigusnormide praegu kehtivad redaktsioonid.

31. Direktiivi 2006/112[14] praeguses redaktsioonis sisaldub see õigusnorm artiklis 53 ja artikli 54 lõikes 1. Selle direktiivi artiklis 53, milles käsitletakse maksukohustuslastele osutatavaid teenuseid, on sätestatud, et „maksukohustuslasele osutatavate kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutus*üritustele* või sarnastele üritustele, *nagu messidele ja näitustele*, sissepääsuga seotud teenuste ja kõrvalteenuste osutamise kohaks on koht, kus kõnealused *üritused* tegelikult toimuvad“[15]. Selles õigusnormis ei ole seega juttu mitte mis tahes kultuuri-, meelelahutus- ja muudest sarnastest teenustest, vaid sellistest üritustest nagu messid ja näitused ehk üritustest, mis nõuavad teenusesaajate kohalolu teenuse osutamise kohas.

32. On tõsi, et direktiivi 2006/112 artikli 54 lõikes 1, mis käsitleb nendesamade teenuste osutamist mittemaksukohustuslastele, ei ole kasutatud sõna „üritused“[16]. Selles õigusnormis täpsustatakse aga, nagu ka viidatud direktiivi artiklis 53, et tegemist on tegevusega „nagu messid ja näitused“, ehk samuti tegevusega, mis nõuab teenusesaajate kohalolu teenuse osutamise kohas.

13 Nõukogu 5. detsembri 2017. aasta direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ ja direktiivi 2009/132/EÜ seoses teatavate käibemaksukohustustega teenuste osutamise ja kaupade kaugmüügi puhul (ELT 2017, L 348, lk 7).

14 See on redaktsioon, mis kehtib direktiivi 2008/8 artikli 3 kohaselt alates 1. jaanuarist 2011.

15 Kohtujuristi kursiiv.

16 Selles õigusnormis on sätestatud, et „mittemaksukohustuslasele osutatavate kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusteenuste nagu messide ja näituste, ja nendega seotud abiteenuste, sh sellise tegevuse korraldajatele osutatavate teenuste osutamise kohaks on koht, kus kõnealune tegevus tegelikult toimub“.

33. Erinevus nende õigusnormide sõnastuses tuleneb minu arvates sellest, et direktiivi 2006/112 praegune artikkel 53 määratleb teenuste osutamise koha väga kitsalt piiritletud teenuste kategooria puhul, nimelt mitmesugustele üritustele sissepääsuga seotud teenused ja kõrvalteenused. Sellistele üritustele sissepääsu eest tasutakse tavaliselt piletite ostmisega. Piletimüük on enamasti massiline ja toimub sageli vahendajate kaudu, mis raskendab märkimisväärselt või takistab täielikult maksukohustuslastest ja mittemaksukohustuslastest piletiostjate eristamist. Seetõttu on seadusandja võrdsustanud sellistele üritustele sissepääsuga seotud teenuste maksukohustuslastele ja mittemaksukohustuslastele osutamise koha, et vältida raskusi selliste teenuste maksustamisel. Kultuuri-, meelelahutus- ja muu sellise tegevusega seotud lisateenuste osutamise koht on aga erinev olenevalt teenusesaaja staatusest: mittemaksukohustuslastele osutatavate teenuste puhul on selleks endiselt teenuse tegeliku osutamise koht direktiivi 2006/112 praeguse artikli 54 lõike 1 alusel, maksukohustuslastele osutatavate teenuste puhul on selleks kohaks aga teenusesaaja asukoht või tegevuskoht vastavalt uuele üldreeglile, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 praeguses artiklis 44. Seetõttu oleks näiteks helitehniku teenuste osutamise kohaks, nagu kohtuasjas Dudda[17], kehtivate õigusnormide alusel kontserdi korraldaja asukoht, mitte aga koht, kus kontsert toimub.

34. See ei muuda minu arvates aga fakti, et mõlemad eespool tsiteeritud õigusnormid käsitlevad ühte liiki teenuseid, nimelt teenuseid „nagu messid ja näitused“, ehk teenuseid, mis eeldavad teenusesaajate füüsilist kohalolu teenuse osutamise kohas. Direktiivi 2006/112 praeguse artikli 54 lõike 1 ulatus ei ole laiem kui artikli 53 ulatus, kui vaadata nendega hõlmatud tegevuste kategooriaid. Artikkel 53 jätab praeguse reegli kohaldamisalast välja vaid maksukohustuslastele osutatavad teenused, mis ei seisne otseselt kultuuri-, meelelahutus- ja muudele sellistele üritustele sissepääsu võimaldamises. Kui see erand välja jätta, on tegemist ikka samade teenustega, mida käsitletakse direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti c esimeses taandes ja direktiivi 2006/112 põhikohtuasja asjaolude suhtes kohaldatava redaktsiooni artikli 52 punktis a. See õigusnorm ei hõlma kaugteenuseid.

35. Seega teen ettepaneku, et Euroopa Kohus vastaks esimese küsimuse a osale, et direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti c ja direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a tuleb tõlgendada nii, et veebikaamera kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste edastamine tasu eest ei ole meelelahutusteenus nende õigusnormide tähenduses.

Esimese küsimuse b osa

36. Vastus, mille pakun esimese küsimuse a osale, muudab selle küsimuse b osa ebaoluliseks. Juhuks aga, kui Euroopa Kohus otsustab mitte nõustuda minu pakutud vastusega esimese küsimuse a osale, analüüsin alljärgnevalt ka selle küsimuse b osa.

37. Esimese küsimuse b osas soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas kaugteenuste puhul, nagu veebikaamera kaudu otse edastatavad interaktiivsed erootilised esitlused, mida käsitletakse põhikohtuasjas, tuleks „teenuse tegeliku osutamise kohaks“ direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti c tähenduses või „teenuse füüsilise osutamise kohaks“ direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a tähenduses lugeda koht, kus modellid esituse ajal füüsiliselt viibivad, või koht, kus teenusesaajad neid teenuseid kasutavad.

38. Alustuseks märgin, et minu arvates on kõik sõnastuslikud erisused, mis võivad esineda nende kahe direktiivi versioonides eri keeltes direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti c sõnastuse ja direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a sõnastuse vahel, millele hollandikeelse versiooni puhul juhib tähelepanu ka eelotsuse küsimuse esitanud kohus, sellised erisused, mis ei muuda nende õigusnormide tähendust. Seega tuleks mõlemat õigusnormi tõlgendada ühtemoodi.

17 26. septembri 1996. aasta kohtuotsus Dudda (C-327/94, EU:C:1996:355).

39. Madalmaade ja Prantsuse valitsus soovitavad vastata sellele küsimusele nii, et teenuse füüsilise osutamise kohaks tuleks lugeda koht, kus teenusesaajad seda teenust kasutavad, praegusel juhul seega Madalmaade territoorium.

40. Komisjoni arvates juhindub see lahendus aga tulemusest, milleni soovitakse jõuda, ehk soovist maksustada kõnealused teenused Madalmaades, mitte aga analüüsitud õigusnormide tegelikust sõnastusest. Komisjon jagab tõesti seisukohta, et ratsionaalsem oleks maksustada need teenused Madalmaades, kuid leiab, et – *dura lex sed lex* – kehtivate õigusnormide sõnastus osutab kohale, kus modellid esinevad, ehk praegusel juhul Filipiinidele.

41. See dilemma illustreerib hästi raskusi, mis seostuvad katsega kohaldada kõnealuseid õigusakte olukorrale, mille jaoks need ei ole loodud, ehk kaugteenustele. Erinevalt teenustest, mis nõuavad teenuseosutaja ja teenusesaaja üheaegset ühes kohas viibimist, puudub kaugteenuste puhul definitsioonist koht, mida võiks kahtlusteta ja ühetähenduslikult lugeda teenuste osutamise kohaks. Seisneb ju selliste teenuste olemus selles, et neid osutatakse vähemalt kahes kohas, täpsemalt *ühest* kohast *teise* kohta.

42. Selle dilemma lahendamiseks tuleb minu arvates vastata kahele küsimusele ehk sellele, kes on kõnealusel juhul teenuseosutaja, ja sellele, mida kõnealused teenused tegelikult hõlmavad.

43. Esimese küsimuse puhul ilmneb eelotsusetaotluses sisalduvast infost, et modellide tööandja on L. W. Geelen. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei täpsusta selle töösuhte konkreetset iseloomu, aga minu meelest ei ole kahtlust, et modellid ei osuta teenuseid otse L. W. Geeleni klientidele. Seega on L. W. Geelen teenuseosutaja ja tema võtab oma teenuse eest tasu [18] ning just tema osutatavate teenuste maksustamine on põhikohtuasja esemeks.

44. Eelotsusetaotluses on kõnealune teenus määratletud kui veebikaamera kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste kättesaadavaks tegemine. Selline teenus tundub koosnevat kahest põhielemendist: erootilised esitused kui sellised (ehk modellide esinemine) ja nende voogedastamine veebikaamera kaudu koos interaktiivse side tagamisega.

45. Need elemendid moodustava ühe lahutamatu teenuse. L. W. Geelen ei taga mitte ainult modellide esinemist, sest sellisel teenusel ei oleks tema klientide jaoks mingit väärtust, kuna kliendid asuvad Madalmaades, modellid aga Filipiinidel. Samuti ei piirdu ta ainult esituste voogedastamise vahendamisega, vaid korraldab ka modellide esinemist ja tarnib neile vajalikud seadmed, samuti, nagu võib eeldada, maksab neile tasu.

46. Mõlemad elemendid on võrdselt olulised, sest ilma ühe või teise elemendita ei oleks teenusel majanduslikku mõtet või vähemalt oleks tegemist hoopis teise teenusega.

47. Naastes käesolevas asjas analüüsitavate õigusnormide juurde, tuleb märkida, et need puudutavad kultuuri-, meelelahutustegevuse või muu sarnase *tegevusega* seotud teenuseid. Selliste teenuste osutamise kohana ei viita need õigusnormid aga mitte selle tegevuse toimumise kohale, vaid *teenuse* osutamise kohale. Teenuse subjektiks oleva tegevuse toimumise koht, praegusel juhul modellide esinemises seisneva meelelahutustegevuse koht, ei ole seega piisav teenuse osutamise koha määratlemiseks, kui teisi, samuti olulisi teenuse elemente, osutatakse muus kohas.

18 Tundub, et kõnealuste teenuste osutamine toimub internetiteenuse osutaja vahendusel.

48. Ma ei jaga siin komisjoni seisukohta, mille kohaselt tuleks põhikohtuasjas käsitletavate teenuste osutamise kohaks lugeda koht, kus modellid esinevad. See seisukoht eirab täielikult asjaolu, et selle teenuse majanduslik mõte seisneb teenusesaaja jaoks võimaluses kasutada teenust enda valitud kohas, eelkõige oma elukohas, ja seetõttu on esituste voogedastamise tagamine sama oluline teenuse element kui modellide esinemine.

49. Samas on keeruline võtta omaks ka seisukohta, nagu seda soovitavad Madalmaade ja Prantsuse valitsus, et just koht, kus teenusesaajad teenust kasutavad, on teenuse füüsilise osutamise koht, sest seal ei toimu tegelikult ükski teenuse koostisosadeks olevatest tegevustest.

50. Kui esitame endale küsimuse, kus on sellise teenuse füüsilise osutamise koht, mis seisneb ühest küljest modellide erootilistel esitustel esinemise korraldamises ja teisest küljest nende esituste mis tahes kohas vaatamise võimaldamises interneti kaudu ning modellidega interaktiivse kontakti tagamises, siis on vastus, et selleks kohaks on teenuseosutaja ehk praegusel juhul L. W. Geeleni tegevuskoht. Just sinna koonduvad kõik vahemaa tagant tehtavad tegevused, mis on vajalikud kõnealuste teenuste osutamiseks.

51. Leian seega, et kaugteenuste puhul ehk selliste teenuste puhul, mis ei nõua teenusesaaja kohalolekut teenuse füüsilise osutamise kohas, tuleks teenuse tegeliku osutamise kohaks direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti c ja direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a tähenduses lugeda teenuseosutaja tegevuskoht. Rõhutan seejuures, et tegemist on kohaga, kus toimub teenuseosutaja tegevus, mitte aga selle isiku tegevus, kelle teenuseosutaja on palganud tegema teatavaid toiminguid, mis moodustavad teenuse.

52. Ei ole raske märgata, et selline seisukoht seab kahtluse alla direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punktis c ja direktiivi 2006/112 artikli 52 punktis a sätestatud erandi kohaldamise seda tüüpi teenustele ja viib praktikas sama tulemuseni kui teenuseosutaja asukohas maksustamise üldpõhimõtte kohaldamine. See tuleneb aga asjaolust, et need õigusnormid ei ole kohandatud kaugteenuste jaoks, mida üritasin näidata esimese küsimuse a osa analüüsimisel.

53. Ülaltoodud tõlgendus ei vii ka automaatselt maksustamiseni teenuse tarbimise kohas, sest kaugteenuste puhul võib see koht erineda teenuseosutaja tegevuskohast. Nagu aga viitasin käesoleva arvamuse osas, mis käsitleb vastust esimese küsimuse a osale, siis mittemaksukohustuslastele osutatavate teenuste puhul on liidu seadusandja leidnud, et maksukohustuslastele tekkida võivate raskuste ja halduskoormuse vältimine on olulisem kui teenuste maksustamine nende tarbimise kohas[19]. Minu väljapakutud lahendus aitabki neid raskusi ja koormust vältida erinevalt lahendusest, mille pakkusid välja Madalmaade ja Prantsuse valitsus[20].

54. Võttes arvesse ülaltoodut ja juhuks kui Euroopa Kohus ei nõustu minu pakutud vastusega esimese küsimuse a osale, teen ettepaneku vastata esimese küsimuse b osale, et direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti c ja direktiivi 2006/112 artikli 52 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kaugteenuste puhul ehk selliste teenuste puhul, mis ei nõua teenusesaaja kohalolekut teenuse füüsilise osutamise kohas, tuleks teenuse tegeliku osutamise kohaks nimetatud õigusnormide tähenduses lugeda teenuseosutaja tegevuskoht.

19 Vt käesoleva ettepaneku punkt 19.

20 Tundub, et põhikohtuasjas oli L. W. Geeleni osutatavate teenuste kasutamiseks vaja avada konto internetiteenuse osutaja juures, kellega L. W. Geelen oli sõlminud asjakohase lepingu, ja nii oli L. W. Geleenil olemas kontroll oma teenuste territoriaalse ulatuse üle. Üldjuhul aga saab kaugteenuseid, sh interneti kaudu osutatavaid teenuseid, kasutada geograafiliselt piiritlemata viisil. Kui selliste teenuste osutamise kohaks ja seega ka maksustamise kohaks lugeda koht, kus teenusesaaja neid teenuseid kasutab, võiks see potentsiaalselt tekitada teenuseosutaja jaoks märkimisväärseid raskusi, mis tulenevad maksustamiskohtade paljususest.

Teine ja kolmas küsimus

55. Teist ja kolmandat küsimust esitades soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha, kas seda tüüpi teenused nagu põhikohtuasjas käsitletavad teenused võib lugeda elektrooniliselt osutatavateks teenusteks direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkti e viimase taande ja direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkti k tähenduses, ning kui jah, siis mil viisil tuleks määratleda nende teenuste osutamise koht juhul, kui nende teenuste kvalifikatsioon langeb kokku nendesamade teenuste kvalifikatsiooniga, mille kohaselt need teenused on reguleeritud direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punktiga c ja direktiivi 2006/112 artikli 52 punktiga a.

56. Tähelepanu tuleb aga pöörata asjaolule, et direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punkt e reguleerib seal nimetatud teenuste osutamise koha määratlemise viisi „teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis“. Selle direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt f reguleerib lisaks punkti e viimases taandes nimetatud teenuste (ehk elektrooniliselt osutatavate teenuste) osutamise koha määratlemise viisi „teenuste puhul, mida osutab liikmesriigis asuvatele või alaliselt või peamiselt elavatele mittemaksukohustuslastele maksukohustuslane, kelle asu- või tegevuskoht, kust teenust osutatakse, asub väljaspool ühendust või kes sellise asu- või tegevuskoha puudumisel elab alaliselt või peamiselt väljaspool ühendust“.

57. Sama kohaldamisala on direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 ja artikli 57 lõike 1 sätetel.

58. Neid õigusnorme kohaldatakse järgmistel juhtudel: „teenuste eksport“ ehk teenuste osutamine teenusesaajatele, kelle asu- või elukoht on väljaspool liidu territooriumi, teenuste piiriülene osutamine ja „teenuste import“, mida osutavad mittemaksukohustuslastele maksukohustuslased, kelle tegevus-, asu- või elukoht on väljaspool liidu territooriumi.

59. Põhikohtuasjas käsitletakse aga teenuste osutamist mittemaksukohustuslastele, kelle elukoht on Madalmaades, maksukohustuslase poolt, kelle elukoht on samuti Madalmaades. Eelotsusetaotluses sisalduvast infost ei tulene, et L. W. Geelenil oleks püsiv tegevuskoht väljaspool liidu territooriumi, et ta tegeleks ekspordiga või osutaks oma teenuseid (mis on hõlmatud põhikohtuasja ulatusega) maksukohustuslastele piiriüleselt. Asjaolu, et modellid esinevad väljaspool liidu piire (Filipiinidel), ei tähenda veel, et meil oleks käesolevas ajas tegemist teenuste impordiga, sest teenuseosutaja on L. W. Geelen [21].

60. L. W. Geeleni osutatavad teenused ei ole reguleeritud ei direktiivi 77/388 artikli 9 lõike 2 punktidega e ja f ega ka direktiivi 2006/112 artikli 56 lõikega 1 ja artikli 57 lõikega 1. Nende teenuste võimalik kvalifitseerimine elektrooniliselt osutatavate teenustena ei oma tähtsust. Seega puudub vajadus vastata teisele ja kolmandale küsimusele.

61. On tõsi, et direktiivi 2006/112 praegu kehtiv artikli 58 punkt c hõlmab erisättega kõiki teenuseid, mida osutatakse elektroonilisel teel mittemaksukohustuslastele, sh teenuseid, mida osutatakse ühe liikmesriigi territooriumil. See õigusnorm ei ole aga kohaldatav faktilistele asjaoludele põhikohtuasjas. Selles kohtuasjas on kohaldatavad ülaltoodud punktides kirjeldatud õiguslikud asjaolud.

21 Vt käesoleva ettepaneku punkt 43.

Järeldused

62. Kõiki eeltoodud kaalutlusi silmas pidades teen ettepaneku vastata Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaade kõrgeim kohus) esitatud küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 7. mai 2002. aasta direktiiviga 2002/38/EÜ, artikli 9 lõike 2 punkti c ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, redaktsioonis, mis oli kohaldatav 31. detsembrini 2009, artikli 52 punkti a tuleb tõlgendada nii, et veebikaamera kaudu otse edastatavate interaktiivsete erootiliste esituste edastamine tasu eest ei ole meelelahutusteenus nende õigusnormide tähenduses.