Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

8. detsember 2016*

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikkel 56 — Teenuste osutamise koht — Mõiste „muud sarnased õigused“ — Kasvuhoonegaaside saastekvootide üleandmine

Kohtuasjas C-453/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesgerichtshofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim kohus) 22. juuli 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. augustil 2015, kriminaalasjas, milles süüdistatavad on

A,

B,

menetluses osales:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud A. Prechal, A. Rosas, C. Toader ja E. Jarašiūnas (ettekandja),

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. juuli 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— A, esindajad: *Rechtsanwalt* M. Wulf ja *Rechtsanwalt* M. Langrock,

— B, esindajad: *Rechtsanwalt* A. Norouzi ja *Rechtsanwalt* O. Sahan,

— Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, esindajad: P. Frank isiklikult ja S. Heine,

— Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,

— Kreeka valitsus, esindajad: E. Tsaousi ja A. Dimitrakopoulou,

* * Kohtumenetluse keel: saksa.

— Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier ja M. Owsiany-Hornung,

olles 7. septembri 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 56 lõike 1 punkti a.

2 Taotlus on esitatud Saksamaal A ja B suhtes käimasolevas kriminaalmenetluses, mis puudutab maksupettusele kaasaaitamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi 3. peatüki, mis käsitleb teenuste osutamise kohta puudutavaid sätteid, 1. jao artikkel 43 „Üldreegel“ sätestab:

„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 3. peatüki erisätteid sisaldava 2. jao 5. alajaosse „Muude teenuste osutamine“ kuuluva artikli 56 lõige 1 sätestab:

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

a) autoriõiguste, patentide, litsentside, kaubamärkide ja muude sarnaste õiguste võõrandamine ja kasutada andmine;

[…]“

5 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/87/EÜ, millega luuakse ühenduses kasvuhoonegaaside saastekvootidega kauplemise süsteem ja muudetakse nõukogu direktiivi 96/61/EÜ (ELT 2003, L 275, lk 32) artikkel 3, sisaldab muu hulgas järgmist definitsiooni:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) saastekvoot – kindlaksmääratud aja jooksul atmosfääri ühe tonni süsinikdioksiidi ekvivalentkoguste paiskamise kvoot, mis kehtib üksnes käesoleva direktiivi nõuete täitmisel ja mida on võimalik üle anda kooskõlas käesoleva direktiivi sätetega;

[…]“

6 Direktiivi 2003/87 artikkel 19 sätestab:

„1. Et tagada saastekvootide väljaandmise, omamise, üleandmise ja kehtetuks tunnistamise kohta täpne arvestusepidamine, näevad liikmesriigid ette registri loomise ja pidamise. Liikmesriigid võivad oma registrit pidada ühiselt ühe või mitme muu liikmesriigiga.

2. Saastekvoote võib omada iga isik. Register peab olema üldsusele kättesaadav ja sisaldama eraldi arvestust iga sellise isiku omanduses olevate kvootide kohta, kellele kvoodid on välja antud või kellele või kellelt need on üle antud.

[…]“

Saksa õigus

7 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 3a „Muude teenuste osutamise koht“ sätestab põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis:

„1. Kui §-des 3b ja 3f ei ole sätestatud teisiti, osutatakse muid teenuseid ettevõtja tegutsemiskohas. Kui teenust osutatakse püsivas tegevuskohas, siis loetakse, et see on teenuse osutamise koht.

[…]

3. Kui lõikes 4 nimetatud muude teenuste saaja on ettevõtja, loetakse teenuse osutamine erandina lõikest 1 toimunuks teenuse saaja tegutsemiskohas. Kuid kui teenust osutatakse ettevõtja püsiva tegevuskoha jaoks, on teenuse osutamise koht selle tegevuskoha asukoht. Kui lõikes 4 loetletud muude teenuste saaja ei ole ettevõtja ja tema elukoht või asukoht on kolmanda riigi territooriumil, loetakse teenus osutatuks tema elukohas või asukohas.

4. Muud teenused lõike 3 tähenduses on:

1) patentide, autoriõiguste, kaubamärkidega seotud õiguste ning teiste sarnaste õiguste kasutada andmine, üleandmine ja teostamine;

[…]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 Landgericht Hamburg (Hamburgi esimese astme kohus, Saksamaa) karistas A-d ja B-d, kes töötavad maksunõustamisettevõttes, maksupettusele kaasaaitamise eest rahalise karistusega kohtuasjas, mis puudutas käibemaksupettust, mille pani 2009. aasta aprillist kuni 2010. aasta märtsini toime kaassüüdistatav G ning mis seisnes maksu tasumisest kõrvalehoidumises kasvuhoonegaaside saastekvootidega kauplemisel.

9 Selle petuskeemiga oli seotud mitu äriühingut. Saksamaa äriühing E, mis oli tegelikult G kontrolli all, ostis välismaal käibemaksuvabalt kasvuhoonegaaside saastekvoote ning müüs need edasi Luksemburgi äriühingule I, mida juhtis samuti G. Viimane esitas arvetena E-le kreeditarved, lisades sinna Saksamaal kohaldatava käibemaksu, ning müüs kvoodid edasi Saksamaa äriühingule C, selle tehingu kohta koostatud kreeditarvetele lisati samuti Saksamaal kohaldatav käibemaks.

10 Esialgsetes käibedeklaratsioonides 2009. aasta teise, kolmanda ja neljanda kvartali kohta deklareeris äriühing E kvootide müügi äriühingule I ning arvas väidetavate siseriiklike teenuseosutajate valearvete alusel maha sisendkäibemaksu. 2010. aasta jaanuari ja märtsi kohta ta esialgset deklaratsiooni ei

esitanud. Nii hoidis ta kõrvale kokku 11 484 179,12 euro suuruse summa tasumisest. Äriühing I omakorda deklareeris maksustamisperioodidel aprill–juuli 2009, september 2009–jaanuar 2010 ja märts 2010 äriühingule C osutatud teenused käibemaksuga maksustatavate tehingutena ning arvas sisendkäibemaksuna alusetult maha äriühingule E koostatud kreeditarvetel märgitud käibemaksu, hoides nii kõrvale 10 667 491,10 euro suuruse summa tasumisest.

11 A ja B tegelesid alates 2009. aasta mai lõpust äriühingu I maksunõustamisega ning said G-lt ülesande anda lühike ekspertarvamus selle äriühingu käibemaksukohustuse kohta. Ekspertarvamuses märkisid nad, et äriühing I võib arvele lisada Saksamaal kohaldatava käibemaksu ja selle sisendkäibemaksuna maha arvata vaid juhul, kui tal on Saksamaal tegevuskoht, kus toimub vastav majandustegevus, ning et enne Saksamaal tegevuskoha asutamist koostatud arveid tuleb korrigeerida.

12 Lähtudes varasema kuupäevaga vormistatud lepingust bürooruumide üürimise kohta Saksamaal alates 1. aprillist 2009, koostasid A ja B, kes ei olnud teadlikud äriühingu I rollist petuskeemis, viimase nimel parandatud esialgsed käibedeklaratsioonid 2009. aasta aprilli- ja maikuu kohta, mille nad esitasid 12. augustil 2009 Saksa maksuhaldurile. Nad kajastasid neis deklaratsioonides sisendkäibemaksuna äriühingule E esitatud kreeditarvetel märgitud käibemaksu ja seda 2009. aasta aprillis 147 519,80 euro ulatuses ning 2009. aasta mais 1 146 788,70 euro ulatuses, kuigi nad pidasid „väga tõenäoliseks“, et äriühingul I Saksamaal tegevuskohta ei olnud.

13 Vaadates läbi A ja B ning prokuratuuri poolt Landgericht Hamburgi (Hamburgi esimese astme kohus) otsuse peale esitatud kassatsioonkaebusi, leidis eelotsusetaotluse esitanud kohus ehk Bundesgerichtshof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim kohus), et see, kas A ja B on Saksamaa karistusõiguse kohaselt maksupettusele kaasa aitamises süüdi, sõltub sellest, kas nad esitasid tahtlikult maksuhaldurile ebatäpsed esialgsed käibedeklaratsioonid, milles oli alusetult maha arvatud sisendkäibemaks äriühingu E teenuste kohta koostatud kreeditarvete alusel. Kuivõrd A ja B ei olnud teadlikud äriühingute E ja I osalemisest G poolt toime pandud käibemaksupettuses, oli see eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul nõnda vaid juhul, kui äriühingule E koostatud kreeditarvete alusel ei olnud võimalik mis tahes sisendkäibemaksu maha arvamine, kuna neile arvetele ei olnud võimalik käibemaksu lisada. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et Luksemburgis asuvale äriühingule I esitatud arvete puhul oli see nii aga vaid siis, kui kvootide üle andmises seisnenud teenuse osutamise koht ei olnud Saksamaal. Äriühingu E poolt äriühingule I käibemaksu lisamine oli käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a kohaselt ebaseaduslik vaid juhul, kui teenuse osutamine ei toimunud teenuse osutaja ehk äriühingu E juures, vaid teenuse saaja ehk äriühingu I juures ega olnud seetõttu Saksamaal maksustatav.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob välja, et viimati nimetatud tingimus eeldab, et 2009. aastal oli kasvuhoonegaaside saastekvootide üleandmise teenuse osutamise kohaks käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a Saksa õigusesse üle võtva UStG § 3a lõike 4 (põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis) tähenduses teenuse saaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, mistõttu tuleb välja selgitada, kas selliste kvootidega kauplemine on käsitatav „muu sarnase õigusena“ nende sätete tähenduses.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et mõiste „muud sarnased õigused“ tõlgendus käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tähenduses ei ole nii ilmne, et ei jätaks ruumi mis tahes mõistlikule kahtlusele. See kohus kaldub siiski arvama, et nimetatud kvoodid on selle sätte mõistes „sarnased“, kuna sõna „sarnane“ tähendab „mille teatud tunnused vastavad“ või „mis on võrreldav“, kuivõrd selles sättes nimetatud õigusi iseloomustab asjaolu, et seadusandja annab omanikule absoluutse õiguse, mis annab talle teiste isikute õigust välistava ainuõiguse nende õiguste kasutamiseks. Saastekvoodid on seega võrreldavad intellektuaalomandiõigustega.

16 Neil asjaoludel otsustas Bundesgerichtshof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et direktiivi 2003/87/EÜ artikli 3 punktis a määratletud saastekvoot kui kindlaksmääratud aja jooksul atmosfääri ühe tonni süsinikdioksiidi ekvivalentkoguste paiskamise kvoot on „muu sarnane õigus“ käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tähenduses?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selles sättes nimetatud „muud sarnased õigused“ hõlmavad direktiivi 2003/87 artikli 3 punktis a määratletud kasvuhoonegaaside saastekvoote.

18 Selles osas tuleb sissejuhatuseks märkida, et käibemaksudirektiivi artikkel 43 sisaldab üldreeglit maksustatavate teenuste osutamise koha kindlaksmääramiseks ning direktiivi artikkel 44 ja järgmised artiklid sätestavad rea erandeid. Nagu nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast seoses sätetega, mis on sisuliselt identsed nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikliga 9, ei ole käibemaksudirektiivi artikkel 43 ülimuslik artikli 44 ja järgmiste artiklite suhtes. Iga juhtumi korral peab küsima, ega tegemist ei ole mõne nimetatud direktiivi artiklis 44 ja järgmistes artiklites sätestatud erandiga. Kui sellega tegu ei ole, tuleb antud juhtumile kohaldada direktiivi artiklit 43 (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 26.9.1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, punktid 20 ja 21, ja 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punktid 24 ja 25).

19 Sellest tulenevalt ei saa käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a pidada üldreeglist tehtud erandiks, mida tuleb tõlgendada kitsamalt (vt selle kohta kohtuotsused, 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 34, ja 7.9.2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, punkt 17).

20 Neid kaalutlusi silmas pidades tuleb uurida, kas kasvuhoonegaaside saastekvootide üleandmine vastab mõnele käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a loetletud juhtudest, milleks on „autoriõiguste, patentide, litsentside, kaubamärkide ja muude sarnaste õiguste võõrandamine ja kasutada andmine“.

21 Tuleb märkida, et selline vastavus käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktist a otseselt ei nähtu, kuna antud sättes sõnaselgelt viidatud õigused puudutavad intellektuaalomandi valdkonda, samas kui direktiivi 2003/87 artikli 3 punktis a määratletud kvoodid, mis kujutavad endast riigi või selle asutuste poolt antavat kasvuhoonegaaside heitmeluba kindlaksmääratud aja jooksul, ei kuulu nimetatud valdkonda.

22 Esmalt tuleb aga märkida, et kasvuhoonegaaside saastekvootidel on teatavaid sarnasusi intellektuaalomandiõigustega kogumis või mõnedega nende hulgast, nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 62. Täpsustavalt võib öelda, et saastekvoodid ja intellektuaalomandiõigused on immateriaalsed, annavad nende omanikule ainuõiguse ning neid võib kolmandatele isikutele üle anda olenevalt olukorrast, kas võõrandamise või kasutada andmise teel, mis võimaldab kolmandatel isikutel neid oma majandustegevuses kasutada. Lisaks, nii nagu teatavad intellektuaalomandiõigused tuleb registreerida, peab vastavalt direktiivi 2003/87 artiklile 19 saastekvootide omamine ja üleandmine olema kantud registrisse.

23 Teiseks, selles sättes nimetatud olukordade ja kasvuhoonegaaside saastekvootide vahelist vastavust tuleb hinnata ka käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a eesmärki silmas pidades.

24 Siinkohal olgu meenutatud, et maksustatavate teenuste koha kindlaksmääramist käsitlevate käibemaksudirektiivi sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist (vt selle kohta kohtuotsused, 6.11.2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, punkt 24, ja 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41).

25 Euroopa Kohus on oma varasemas otsuses leidnud, et kuuenda direktiivi 77/388 artikli 9 teenuse osutamise kohta käsitlevate sätete aluseks oleva loogika kohaselt tuleks kaupu ja teenuseid maksustada võimaluse korral nende tarbimise kohas (kohtuotsus, 3.9.2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, punkt 39).

26 Kasvuhoonegaaside saastekvootide arvamine käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktis a märgitud „muude sarnaste õiguste“ hulka vastab sellele eesmärgile ja loogikale.

27 Esiteks, kuna kvootide üleandmine tuleb tingimata kanda direktiivi 2003/87 artiklis 19 sätestatud registrisse, peab omandaja isik, tema ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, mille huvides üleandmine toimub, või alaline elu- või asukoht või peamine elukoht ja seega ka üleandmise sihtkohariik, olema hõlpsasti ja täie kindlusega tuvastatavad.

28 Teiseks, kuna üleantud kvoote tuleb üldjuhul kasutada kohas, kus omandaja teostab majandustegevust, siis võimaldab kvootide üleandmises seisnevate maksustatavate teenuste koht kohaldada neile teenustele selle liikmesriigi käibemaksusüsteemi, kelle territooriumil nimetatud kvoote kasutatakse.

29 Lisaks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 84 on märkinud, kohaldati seda lahendust valdavas enamikus liikmesriikides enne, kui võeti üle esiteks nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/8/EÜ, millega muudetakse käibemaksudirektiivi seoses teenuste osutamise kohaga (ELT 2008, L 44, lk 11), mis nägi alates 1. jaanuarist 2010 maksukohustuslastele osutatavate teenuste osas ette üldreegli, mille kohaselt on teenuse osutamise koht seal, kus teenuse saaja on asutatud, ja teiseks, enne kui võeti üle nõukogu 16. märtsi 2010. aasta direktiiv 2010/23/EL, millega muudetakse käibemaksudirektiivi seoses pöördmaksustamise valikulise ja ajutise kohaldamisega teatavate pettusealdiste kaupade ja teenuste tarnete suhtes (ELT 2010, L 72, lk 1), millega lisati käibemaksudirektiivi artikkel 199a, mis sätestab, et liikmesriigid võivad panna käibemaksu tasumise kohustuse isikule, kellele antakse üle direktiivi 2003/87 artiklis 3 määratletud kasvuhoonegaaside saastekvoote.

30 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selles sättes nimetatud „muud sarnased õigused“ hõlmavad ka direktiivi 2003/87 artikli 3 punktis a määratletud kasvuhoonegaaside saastekvoote.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 56 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et selles sättes nimetatud „muud sarnased õigused“ hõlmavad saastekvoote, mis on määratletud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/87/EÜ, millega luuakse ühenduses kasvuhoonegaaside saastekvootidega kauplemise süsteem ja muudetakse nõukogu direktiivi 96/61/EÜ, artikli 3 punktis a.

Allkirjad