Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 15. mail 2014[1]

Kohtuasi C-605/12

Welmory sp z.o.o.
versus
Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola))

Maksuõigusnormid — Käibemaks — Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 44, mida on muudetud direktiiviga 2008/8/EÜ — Mõiste „teenuse saaja püsiv tegevuskoht

1. Taas kord on käibemaksualaseid õigusnorme puudutavas eelotsusetaotluses küsimus selles, millist kohta loetakse teenuse osutamise kohaks. Seda ei tule imeks panna, sest vaidlus teenuse osutamise koha üle on alati ka vaidlus selle üle, missugusele liikmesriigile kuulub maksustamisõigus.

2. Käesoleval juhul on maksustamisõigus vaidluse all internetikaubanduse valdkonnas kasutatava üsna keeruka ärimudeli puhul. Seda ärimudelit kasutavad Poolas ühiselt Poola äriühing ja Küprose äriühing. Seejuures on põhikohtuasjas küsitav, kas *Küprose* äriühingul on Poolas püsiv tegevuskoht käibemaksualaste õigusnormide tähenduses. Nimelt sõltub sellest, kas *Poola* äriühingu teatavad teenused maksustatakse käibemaksuga Poolas või Küprosel.

3. Euroopa Kohus on juba mitmes asjas asunud seisukohale küsimuses, millal on maksukohustuslasel püsiv tegevuskoht mõnes muus liikmesriigis kui tema asukohariik.[2] Internetikaubandust ei ole nendes kohtuasjades seni siiski veel käsitletud. Peale selle tuleb käesolevas kohtuasjas esmakordselt pärast teenuste osutamise koha kindlaksmääramist käsitlevate sätete muutmist direktiiviga 2008/8/EÜ[3] selgitada, millistel asjaoludel osutatakse teenust maksukohustuslase *püsivale tegevuskohale* ja mitte *püsiva tegevuskoha poolt*.

I. **Õiguslik raamistik**

4. Käibemaksuga maksustamist liidus reguleerib nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi[4] (edaspidi „käibemaksudirektiiv"). Direktiivi artikkel 43 ja sellele järgnevad artiklid sisaldavad teenuse osutamise kohta reguleerivaid sätteid. Nendest oleneb, millises liikmesriigis kuulub teenus käibemaksuga maksustamisele.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Vt teenuse osutamise koha kohta kohtuotsused Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206) ja Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 — Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (ELT L 44, lk 11).

4 — EÜT L 347, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160.

5. Kõnealuseid sätteid muudeti ulatuslikult direktiiviga 2008/8, muudatused jõustusid 2009. aastal. Direktiivi põhjenduse 3 esimene lause on sõnastatud järgmiselt:

„Kõigi teenuste osutamise puhul peaks maksustamise kohaks olema põhimõtteliselt koht, kus toimub tegelik tarbimine."

6. Seetõttu sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 44 teenuse osutamise koha kindlaksmääramiseks teenuste puhul, mille *saaja* on maksukohustuslane, järgmise põhireegli:

„Maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks on nimetatud isiku ettevõtte asukoht. Juhul kui neid teenuseid osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht. [...]"

7. Käibemaksudirektiivi artikli 193 kohaselt tasub käibemaksu põhimõtteliselt „maksukohustuslane, kelle [...] teenuste osutamine on maksustatav." Sellest põhireeglist kaldub käibemaksudirektiivi artikkel 196, mida on muudetud direktiiviga 2008/8, siiski kõrvale, kui teenuse osutamise koht määratakse eespool viidatud artikli 44 kohaselt:

„Käibemaksu tasuvad kõik maksukohustuslased [...], kellele osutatakse artiklis 44 nimetatud teenuseid, juhul kui teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis."

8. Poola õigusesse võeti käibemaksudirektiivi artikkel 44 üle 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku od towarów i usług) artikliga 28b.

II. **Põhikohtuasi**

9. Põhikohtuasi puudutab Poola äriühingu Welmory sp z.o.o. (edaspidi „Welmory") poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu maksustamisperioodi jaanuarist kuni aprillini 2010 eest.

10. Welmory oli sõlminud koostöölepingu Küprose äriühinguga Welmory Limited. Lepingu kohaselt oli Küprose äriühingu ülesanne käitada poolakeelset veebilehte, millel korraldatakse oksjoneid. Welmory pidi panema sellel veebilehel tooteid enda arvel enampakkumisele ja neid müüma.

11. Toodete omandamine enampakkumisel oli siiski võimalik ainult juhul, kui kliendid olid eelnevalt omandanud Küprose äriühingult pakkumuse esitamise õiguse. Sellise ärimudeli tulemusel tõi toote müük kaasa käibe kahest aspektist: esiteks sai Welmory tulu müügihinna näol, mis oli üldjuhul toote turuhinnast siiski madalam, teiseks sai Küprose äriühing tulu pakkumuse esitamise õiguste müügist.

12. Veebilehe käitamiseks rakendas Küprose äriühing töötajaid, kes ei olnud tema töötajad, ja kasutas Welmory tehnilist varustust. Lisaks omandas Küprose äriühing 2010. aasta aprillis kõik Welmory osad.

13. Koostöölepingu alusel sai Welmory Küprose äriühingult tasu toodete müügis seisneva teenuse ja sellega seotud teenuste, näiteks reklaami eest. Welmory ei tasunud sellelt käibemaksu, kuna ta leiab, et käibemaksu peab tasuma teenuste saaja, nimelt Küprose äriühing oma asukohas Küprosel.

14. Poola maksuhaldur on siiski seisukohal, et Welmory teenused tuleb maksustada Poolas. Nimelt oli Poola maksuhalduri arvates Küprose äriühingul Poolas püsiv tegevuskoht, kellele osutati teenuseid.

III. **Menetlus Euroopa Kohtus**

15. Kohtuasja menetlev Naczelny Sąd Administracyjny esitas ELTL artikli 267 kolmanda lõigu alusel Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas selliste teenuste maksustamisel, mida osutab Poolas asuv äriühing A mõnes muus Euroopa Liidu liikmesriigis asuvale äriühingule B, kusjuures äriühing B kasutab oma majandustegevuses äriühingu A tehnilisi vahendeid ja töötajaid, käsitatakse püsiva tegevuskoha kohana käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses kohta, kus on äriühingu A asukoht?"

16. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Welmory, Küprose Vabariik, Poola Vabariik, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik ning komisjon. Kohtuistungil osales peale nimetatute põhikohtuasja vastustaja, Gdański maksuameti direktor.

IV. **Õiguslik hinnang**

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma eelotsuse küsimusega sisuliselt teada, kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas tuleb eeldada, et teenuseid osutatakse käibemaksudirektiivi artikli 44 teise lause tähenduses maksukohustuslase püsivale tegevuskohale.

18. Põhikohtuasja asjaoludele on iseloomulik eeskätt see, et Welmoryga sõlmitud koostöölepingu alusel kasutab Küprose äriühing veebilehe käitamiseks töötajaid ja vahendeid, mis ei kuulu mitte talle, vaid kuuluvad – vähemalt osaliselt – Welmoryle. Kas need töötajad ja vahendid kujutavad endast nüüd Küprose äriühingu püsivat tegevuskohta Poolas, kellele Welmory koostöölepingu alusel omakorda teenuseid osutab?

19. Järgnevalt vastan sellele küsimusele sammhaaval. Kõigepealt loon õigusnormide süsteemi analüüsides alused püsiva tegevuskoha mõiste tõlgendamiseks (allpool punkt A). Seejärel uurin varasemates õigusnormides kasutatud mõistet käsitlevat kohtupraktikat (allpool punkt B) ning selle ülekantavust teenuse osutamise kohta reguleerivatele muudetud sätetele (allpool punkt C). Pärast selliselt saadud kriteeriumide kohaldamist põhikohtuasja asjaoludele (allpool punkt D) on lõpuks vaja viidata ühele teisele aspektile, mis võib olla käesoleva asja käibemaksualasel käsitlemisel otsustav (allpool punkt E).

A. *Teenuse osutamise kohta reguleerivate õigusnormide süsteem*

20. Vastus küsimusele, kas maksukohustuslasel, kes on teenuste saaja – käesoleval juhul Küprose äriühing –, on selles riigis püsiv tegevuskoht, määrab esmalt liikmesriigi, kellel on õigus maksustada need teenused käibemaksuga. Nimelt on kohaks, kus teenused maksustatakse, vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 44 koht, kus on teenuseid *saava* maksukohustuslase asukoht või püsiv tegevuskoht. Seega, kui põhikohtuasjas on Küprose äriühingul Poolas püsiv tegevuskoht, on Poola Vabariigil õigus koguda käibemaksu, vastasel juhul on see õigus Küprose Vabariigil, kus on Küprose äriühingu asukoht.

21. Lisaks sellele on see küsimus määrava tähtsusega ka sellise teenuseosutaja nagu Welmory kohustuste kindlaksmääramiseks. Olenevalt sellest, kas tema maksukohustuslasest lepingupartneril on Poolas püsiv tegevuskoht või mitte, on või ei ole teenuseosutaja kohustatud käibemaksu tasuma. Seega kui käesoleval juhul ei ole Küprose äriühingul Poolas püsivat tegevuskohta, peab Küprose äriühing vastavalt käibemaksudirektiivi artiklitele 196 ja 44 tasuma teenustelt käibemaksu Küprosel ise. Kui Küprose äriühingul on siiski Poolas püsiv tegevuskoht, peab käibemaksu vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 193 tasuma Welmory ja tegema seda Poolas.

22. Sellisel õigusnormide süsteemil on kaks ülesannet: maksustamispädevuse jaotamine liikmesriikide vahel ja maksukohustuslastele tekitatava ebaproportsionaalse halduskoormuse vältimine. Mõlemad aspektid nõuavad püsiva tegevuskoha kindlaksmääramiseks käibemaksudirektiivi artikli 44 teise lause tähenduses erilisel määral õiguskindlust, mis tuleb saavutada ettenähtavate objektiivsete kriteeriumide abil.

1. Maksustamispädevuse jaotus liikmesriikide vahel

23. Maksustamispädevuse jaotust liikmesriikide vahel reguleeritakse teenuse osutamise koha kindlaksmääramise kaudu. Direktiivi 2008/8 põhjenduse 3 kohaselt peaks maksustamise kohaks olema põhimõtteliselt liikmesriik, kus toimub teenuse tarbimine. Tavaliselt on selleks kohaks teenuse saaja asukoht. Järelikult omistab käibemaksudirektiivi artikkel 44 maksustamispädevuse teenuse saaja liikmesriigile.

24. Käesoleval juhul uuritav käibemaksudirektiivi artiklis 44 sätestatud norm puudutab küll ainult teenuse saajaid, kes on *maksukohustuslased* ja kellel on põhimõtteliselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Seega on sellise teenuse maksustamine liikmesriigis üldjuhul üksnes ajutine, kuna teenuse saajast maksukohustuslane võib tasumisele kuuluva käibemaksu sellelt liikmesriigilt oma sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse alusel kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 167 ja sellele järgnevate artiklitega reeglina tagasi nõuda. Seega, kui käesoleval juhul tuleks Welmory teenused maksustada Poolas, võib Küprose äriühing nende teenuste saajana asjaomase käibemaksu Poola Vabariigilt tagasi saada.

25. See ei ole nii aga kõigil juhtudel. Nimelt, kui teenuse saaja tegevus ei anna õigust käibemaksu maha arvata või kui konkreetse teenuse suhtes kohaldatakse mahaarvamise keeldu, jääb teenuselt tasuda tulev käibemaks alaliselt liikmesriigile, milles asub vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 44 teenuse osutamise koht.

26. Nagu rõhutasid kohtuistungil õigusega eelkõige Welmory ja Küprose Vabariik, tuleb maksustamispädevuse sellist korraldust silmas pidades aga vältida ka topeltmaksustamist. See oht esineb juhul, kui kumbki liikmesriik leiab, et teenuse tarbimise koht on just tema territooriumil. Teenuse osutamise koha kogu liidu ulatuses ühetaolise kindlaksmääramise mõte seisneb siiski just selles, et määrata selgelt kindlaks maksustamispädevus ning vältida seeläbi nii topeltmaksustamist kui ka maksustamata jätmist.[5] Seda arvestades rõhutas juba kohtujurist Jacobs, et teenuse osutamise kohta käsitlevate sätete tõlgendamine peab igal juhul tagama õiguskindluse, et vältida liikmesriikidevahelisi pädevuskonflikte.[6] Ka püsiva tegevuskoha määramiseks käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses on seega esmajoones vajalikud toimivad kriteeriumid.[7]

2. Maksukohustuslastele tekitatava ebaproportsionaalse halduskoormuse vältimine

27. Teenuse osutamise kohta reguleerivate õigusnormide süsteemis tuleb maksu tasumise eest vastutava isiku paindliku kindlaksmääramise teel vältida lisaks ebaproportsionaalse halduskoormuse tekitamist maksukohustuslastele. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklitele 193 ja 196 võib käibemaksudirektiivi artiklis 44 sätestatud juhtudel olla käibemaksu tasumise eest vastutavaks isikuks nii teenuse osutaja kui ka teenuse saaja, kes on maksukohustuslane.

5 — Vt selle kohta minu ettepanek RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika kuuenda direktiivi artikli 9 kohta); vt käibemaksudirektiivi artikli 44 tekkeloo kohta komisjoni 20. juuli 2005. aasta muudetud ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses teenuste osutamise kohaga (KOM(2005) 334 (lõplik), lk 5 ja 6).

6 — Vt ettepanek Design Concept (C-438/01, EU:C:2002:767, punktid 29 ja 30) kuuenda direktiivi artikli 9 kohta.

7 — Vt selle kohta kohtuotsused Hamann (51/88, EU:C:1989:132, punkt 18) ja komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-429/97, EU:C:2001:54, punkt 49).

28. Selle põhjuseks on asjaolu, et teenuse osutaja peab oma maksukohustusi täitma ainult seal, kus on tema asukoht. Seetõttu on juhtudel, mil teenuse saaja asukoht on üksnes mõnes teises liikmeriigis ning käibemaks tuleb järelikult tasuda seal, maksukohustus ümber pööratud ning maksu tasumise eest vastutavaks isikuks on seega teenuse saaja. Seeläbi välditakse seda, et teenuse osutaja peab end käibemaksukohustuslasena registreerima paljudes teistes liikmesriikides ja esitama seal maksudeklaratsioonid. [8]

29. Seda arvestades tuleb täielikult nõustuda Welmory argumendiga, et teenuse osutaja jaoks peab tema teenuse saaja püsiva asukoha olemasolu suhtes valitsema õiguskindlus. Nimelt on teenuse osutaja olenevalt sellise püsiva asukoha olemasolust liikmesriigis kord käibemaksu tasumise eest vastutav isik ja kord mitte.

30. Toimiva siseturu nõuetele vastamiseks ei saa teenuse osutajalt seejuures oodata, et ta korraldaks teenuse saaja juures ulatusliku uurimise või et ta lepiks olukorraga, kus talle ei ole teada, kas ta on maksu tasumise eest vastutav isik. Ka sel põhjusel, et maksu tasumise eest vastutava isiku paindlik kindlaksmääramine ei tekitaks vastupidi selle eesmärgile teenuse osutaja jaoks halduskoormust, tuleb nõuda objektiivseid ja selgeid kriteeriume, mille abil saab teenuse osutaja kindlaks määrata, kas tema teenuse saaja asukoht on püsivast tegevuskohast tulenevalt selles liikmesriigis.

B. *Püsiva tegevuskohta mõistet käsitlev senine kohtupraktika*

31. Euroopa Kohtu praktikas on mõistet „püsiv tegevuskoht" siiani tõlgendatud eelkõige seoses nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas [9] (edaspidi „kuues direktiiv"), artikli 9 lõikega 1. Viidatud sätte kohaselt loeti varem teenuse osutamise kohaks põhimõtteliselt kohta, kus on teenuse *osutaja* „ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutatakse."

32. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb seejuures lähtuda eelkõige teenuse osutaja ettevõtte asukohast. Mõnda teist tegevuskohta tuleb arvesse võtta ainult siis, „kui lähtumine asukohast ei too kaasa maksustamise seisukohast otstarbekat lahendust või tekitab konflikti mõne teise liikmesriigiga." [10]

33. Seetõttu on „püsiv tegevuskoht" kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses olemas vaid siis, kui maksukohustuslase tegevuskohal on inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal iseseisvalt asjaomaseid teenuseid osutada. [11]

34. Seda arvestades pidas Euroopa Kohus sõidukite liisimise valdkonnas oluliseks, kas maksukohustuslasel on konkreetses kohas oma töötajad ja kas seal saab koostada lepinguid või teha otsuseid äriühingu juhtimise kohta. [12]

8 — Vt selle kohta komisjoni 23. detsembri 2003. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses teenuste osutamise kohaga (KOM(2003) 822 (lõplik), punkt 4.3).

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

10 — Kohtuotsused Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punkt 17), Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punkt 16), ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punkt 15) ja Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, punkt 24).

11 — Kohtuotsused ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punkt 16) ja Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, punkt 24); vt ka kohtuotsus E. ON Global Commodities (varem E.On Energy Trading) (C-323/12, EU:C:2014:53, punkt 46) nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79) artikli 1 kohta, ja kohtuotsus Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 54) 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) artikli 1 punkti 1 kohta.

12 — Vt kohtuotsused ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punkt 15) ja Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, punkt 26).

35. Peale selle viitas mitu menetlusosalist ka kohtuotsusele DFDS. Selles kohtuotsuses võib Euroopa Kohtust aru saada nii, et äriühingut, mis on küll õiguslikult iseseisev, kuid mille üle on emaettevõtjal valitsev mõju, võib pidada emaettevõtja püsivaks tegevuskohaks.[13] Käesoleva asja seisukohast oleks sellel tähtsust niivõrd, kuivõrd Küprose äriühing oli põhikohtuasjas vaidlusalusel ajavahemikul mõnda aega Welmory ainuosanik.

36. Kohtuotsuses DFDS tõlgendas Euroopa Kohus siiski ainult käibemaksudirektiivi praegu kehtiva artikli 307 teises lõigus sätestatud erinormi, mis määrab kindlaks liikmesriigi, kus maksustatakse osutatav teenus reisibüroode suhtes kehtiva erikorra kohaselt.[14] Kuigi Euroopa Kohus tugines kohtuotsuse põhjenduses ka teenuse osutamise kohta käsitlevatele üldreeglitele[15], ei saa kohtuotsust DFDS siiski üldistada, nagu sedastas Euroopa Kohus hiljuti kohtuotsuses Daimler[16]. Pealegi on käibemaksu tasumise eest vastutava isiku õiguskindluse huvides, kui õiguslikult iseseisev juriidiline isik ei saa olla ühtlasi teise juriidilise isiku püsivaks tegevuskohaks.

C. *Senise kohtupraktika ülekandmine teenuse osutamise kohta käsitlevatele muudetud õigusnormidele*

37. Eelotsusetaotluse esitanud kohus juhtis nüüd õigesti tähelepanu sellele, et kohtupraktikas kirjeldatud õiguspõhimõtted, mis puudutavad kuuenda direktiivi artikli 9 lõiget 1, puudutavad ainult küsimust, millal on teenuse *osutajal* püsiv tegevuskoht. Käesoleval juhul on vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 44 teisele lausele tegemist siiski teenuse *saaja* püsiva tegevuskoha kindlaksmääramisega. Seetõttu kerkib küsimus, kas ka nimetatud õigusnormi tõlgendamise raames saab tugineda kuuenda direktiivi artikli 9 lõiget 1 käsitlevale kohtupraktikale.

38. Liidu seadusandja on andnud sellele selge vastuse. Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed[17] (edaspidi „rakendusmäärus"), määratleb püsiva tegevuskoha mõiste käibemaksudirektiivi artikli 44 teise lause tähenduses, tuginedes Euroopa Kohtu praktikale kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 kohta. Vastavalt rakendusmääruse artikli 11 lõikele 1 on selleks mis tahes tegevuskoht „mida iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid."

39. Kuigi viidatud säte ei olnud rakendusmääruse artikli 65 lõike 2 kohaselt põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal veel kohaldatav, pean seda määratlust asjakohaseks ka käesoleval juhul.

40. Sellega seoses ei ole küll tähtis, et rakendusmääruse artikli 11 lõige 1 tugineb käibemaksudirektiivi artiklis 398 viidatud käibemaksukomitee asjaomasele suunisele, mis võeti vastu juba enne põhikohtuasja jaoks määravat ajavahemikku.[18] Nimelt on ebaselge, kas kõnealune suunis enne seda ajavahemikku juba ka avaldati.[19]

13 — Kohtuotsus DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punkt 26).

14 — Kohtuotsus DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, resolutsioon).

15 — Kohtuotsus DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punkt 17).

16 — Vt kohtuotsus Daimler (C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666, punktid 47–49).

17 — EÜT L 77, lk 1; ELT eriväljaanne 15/02, lk 68.

18 — Käibemaksukomitee suunised, mis võeti vastu 88. koosolekul 13.–14. juulil 2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634, lk 2, kättesaadav komisjoni veebilehel (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee).

19 — Vt käibemaksukomitee avaldatud suuniste tähtsuse kohta käibemaksudirektiivi tõlgendamise seisukohast minu ettepanek RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punktid 47–50).

41. Rakendusmääruse artikli 11 lõikes 1 sisalduv määratlus vastab aga põhimõtetele, mida tuleb silmas pidada käibemaksudirektiivi artikli 44 tõlgendamisel.[20] Esiteks võtab see arvesse teenuse tarbimist, kusjuures püsiv tegevuskoht peab olema võimeline saama ja kasutama sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid. Teiseks tagavad nii asjaolu, et rakendusmääruse artikli 11 lõikes 1 sisalduv määratlus nõuab inimeste ja tehniliste vahendite osas piisavat struktuuri, kui ka selle määratluse tuginemine teadaolevale püsiva tegevuskoha mõistet käsitlevale Euroopa Kohtu praktikale, suurel määral õiguskindluse, mis on vajalik maksukohustuslaste kaitseks ja topeltmaksustamise ning maksustamata jäämise vältimiseks.

42. Lisaks sobitub rakendusmääruse artikli 11 lõikes 1 sisalduv määratlus ka nüüd muudetud teenuse maksustamise kohaga, kuivõrd enam ei ole oluline see, et kõnealune tegevuskoht on võimeline teenuseid *osutama*, vaid see, et tegevuskoht *kasutab* talle vajalikke teenuseid.

43. Käesolevas asjas ei ole lõpuks vaja otsustada selle üle, kas käibemaksudirektiivi artikli 44 teises lauses viidatud püsiv tegevuskoht peab lisaks sellele, et ta saab teenuseid kasutada, saama maksustatavaid teenuseid ise ka osutada, nagu andsid kohtuistungil mõista nii Gdański maksuameti direktor kui ka komisjon. Kui Küprose äriühingul oleks Poolas püsiv tegevuskoht, osutaks see ka teenuseid oksjoni-veebilehe käitamise kaudu, milleks ta on Welmory ees kohustatud koostöölepingu alusel. Pealegi on tegelikult kaheldav, kas üldjuhul ei ole mitte igal struktuuril, mille töötajad ja tehnilised vahendid võimaldavad kasutada talle vajalikke teenuseid, vähemalt *võimalus* ise teenuseid osutada. Õiguslikus mõttes tekiks lisaks küsimus, kas mõlema menetlusosalise esitatud arvamus on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 43 punktiga 2, mille kohaselt kohaldatakse artikli 44 teist lauset teatud juhtudel ka siis, kui teenuse saaja ei ole maksukohustuslane.

44. Lõpuks tuleb õiguskindluse kaalutlustel kanda käibemaksudirektiivi artikli 44 kohaldamisele üle ka Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast tulenev ettevõtte asukoha prioriteet[21]. Nimelt on õiguskindluse huvides vaja lähtuda kahtluse korral teenuse saaja asukohast, mis on üldjuhul kergemini tuvastatav objektiivne kriteerium kui püsiv tegevuskoht. See prioriteet vastab ka käibemaksudirektiivi artikli 44 sõnastusest nähtuvale suhtele, mis on ettevõtte asukohast lähtuva esimeses lauses sätestatud põhireegli ja püsivat tegevuskohta puudutava teises lauses sätestatud erandi vahel.

D. *Kohaldamine põhikohtuasja asjaoludele*

45. Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas tuleb Küprose äriühingu püsiva tegevuskoha olemasolu Poolas seega eeldada vaid siis, kui nimetatud äriühingul on seal tegevuskoht, millel on inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid. Kahtluse korral ei saa püsiva tegevuskoha olemasolu eeldada, seega tuleb käibemaksudirektiivi artikli 44 esimese lause kohaselt lugeda teenuse osutamise kohaks Küprose äriühingu asukohta.

46. Kõigepealt on väljaspool kahtlust, et selle peab viimaks tuvastama eelotsusetaotluse esitanud kohus faktiliste asjaolude põhjal, millele on täielik juurdepääs üksnes temal endal. See kehtib eelkõige seetõttu, kuna menetlusosalised ei suutnud Euroopa Kohtus põhikohtuasja kõigi faktiliste asjaolude suhtes üksmeelele jõuda.

47. Põhikohtuasja eriomaseid asjaolusid silmas pidades peab eelotsusetaotluse esitanud kohus järgima küsimuse tuvastamiseks siiski järgmisi kriteeriume.

48. Esiteks ei ole riigis püsiva tegevuskoha olemasolu eeldamiseks vajalik, et maksukohustuslase käsutuses oleksid seal tema enda töötajad ja tema omanduses olevad vahendid.

20 — Vt eespool punkt 20 jj.

21 — Vt eespool punkt 32.

49. Kohtujurist Poiares Maduro on juba märkinud, et kui püsivat tegevuskohta eeldada ainult siis, kui kasutatavad töötajad on maksukohustuslase enda töötajad, tooks see kaasa tagajärjed, mida ei saa aktsepteerida.[22] Kui maksukohustuslane saaks teenuste maksustamise ühest liikmesriigist teise üle viia üksnes seeläbi, et ta katab oma vajaduse töötajate järele erinevate teenuseosutajate kaudu, võiks see viia kuritarvitusteni. Selles mõttes ei ole Euroopa Kohtu viide oma töötajate puudumisele püsiva tegevuskoha tuvastamisel sõidukite liisimise valdkonnas üldistatav.[23]

50. Kuna sama märkus käib materiaalsete vahendite kohta, ei ole seega Küprose äriühingu püsiv tegevuskoht Poolas käesoleval juhul välistatud ainuüksi seetõttu, et Küprose äriühing kasutab Welmory tehnilisi vahendeid ja töötajaid, kes ei ole tema enda töötajad.

51. See ei tähenda siiski, et Welmory tegutseks samaaegselt teenuse osutajana ja – Küprose äriühingu püsiva tegevuskoha vormis – ka teenuse saajana, nagu kardab eeskätt Welmory ise. Nimelt, kuigi püsiv tegevuskoht ei nõua tingimata enda töötajaid ja enda tehnilisi vahendeid, peab maksukohustuslasel – tegevuskoha piisava püsivuse nõude tõttu – olema siiski töötajate ja materiaalsete vahendite üle samasugune käsutusõigus. Seetõttu on seoses töötajate ja materiaalsete vahenditega vajalikud eeskätt teenuse osutamise või rendilepingud, mille alusel on töötajad ja tehnilised vahendid maksukohustuslase käsutuses samamoodi nagu enda töötajad või tehnilised vahendid, ja mida ei saa ka lühikese aja jooksul uuesti lõpetada.

52. Teisisõnu tuleb rõhutada, et maksukohustuslane *kui selline* ei saa küll olla teise maksukohustuslase püsiv tegevuskoht. See ei välista aga, et maksukohustuslane kasutab tihedalt ja püsivalt töötajaid ja tehnilisi vahendeid, mis kuuluvad teisele maksukohustuslasele, kes võib samaaegselt olla ka seeläbi loodud püsiva tegevuskoha jaoks omakorda teenuse osutaja.

53. Kui teenuse osutaja ja teenuse saaja tegevuskoha töötajad ja tehnilised vahendid on siiski peaaegu identsed, võib kerkida küsimus, kas seejuures on üldse tegemist teenuse osutamisega *teisele* maksukohustuslasele.

54. Teiseks juhtis Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik õigesti tähelepanu sellele, et otsustav on ka asjaolu, *kus* Küprose äriühing oma tegevust arendab ja Welmory teenuseid realiseerib. Selleks et tegevuskoht oleks käibemaksudirektiivi artikli 44 teise lause tähenduses „püsiv", peab tegevuskohal olema võimalik kasutada talle vajalikke teenuseid.

55. Selleks tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, millist iseseisvat tegevust teostab Küprose äriühing Poolas tema käsutuses olevate töötajate ja tehniliste vahendite abil, ja kas Welmory poolt koostöölepingu alusel osutatavaid teenuseid kasutatakse just nimelt selle tegevuse jaoks.

56. Seega tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et „püsiv tegevuskoht" käibemaksudirektiivi artikli 44 teise lause tähenduses eeldab tegevuskohta, mida iseloomustab töötajate ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid. Kui võõrad vahendid on tegevuskoha käsutuses samamoodi nagu oma vahendid, siis ei ole oma töötajate ja tehniliste vahendite olemasolu nõutav.

22 — Ettepanek RAL (Channel Islands) jt (C-452/03, EU:C:2005:65, punkt 52).

23 — Vt eespool punkt 34.

E. *Pakkumuse esitamise õiguste müük ja toodete müügi maksustatav väärtus*

57. Mitu menetlusosalist väitis, et põhikohtuasja tegelik probleem ei seisne küsimuses, kas Welmory teenuseid osutati Küprose äriühingu püsivale tegevuskohale Poolas, vaid kas pakkumuse esitamise õiguste müük Küprose äriühingu poolt isikutele, kes teevad pakkumusi Welmory pakutud kaupadele, tuleb maksustada Küprosel või Poolas. Majanduslikust seisukohast lähtudes teenisid kaupade müügi pealt Poolas nimelt nii Welmory kui ka Küprose äriühing.

58. Esmalt tahan jätta kõrvale küsimuse, kas koht, kus Küprose äriühing müüs pakkumuse esitamise õigusi, määratakse kindlaks käibemaksudirektiivi artikli 44 alusel või kohaldatakse sellega seoses pigem käibemaksudirektiivi artikli 31 ja sellele järgnevate artiklite sätteid, mis käsitlevad kaubatarnete koha kindlaksmääramist. Nimelt näib, et ei ole välistatud, et kauba ostuks pakkumuse esitamise õiguse omandamist tuleb vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 sätestatud kaubatarnete määratlusele käsitada „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek[u]" osana. Seda võiks igal juhul eeldada selliste pakkumuse esitamise õiguste suhtes, mille omandas isik, kes enampakkumisel viimaks edukaks tunnistati. See küsimus puudutab aga Küprose äriühingu maksustamist, mis ei ole põhikohtuasja ese.

59. Seoses Welmory maksustamisega, mis on põhikohtuasjas vaidluse all, tekib siiski veel järgmine küsimus.

60. Poola Vabariik juhtis õigesti tähelepanu sellele, et nende toodete puhul, mida Welmory müüs enampakkumisel, võidi põhikohtuasjas maksustatav väärtus määrata valesti. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 73 võiks maksustatav väärtus koosneda nimelt kahest osast: ostjate maksetest ja tasust, mida maksab Küprose äriühing Welmoryle selle eest, et see müüb tooteid oma veebilehel.

61. Selle tagajärjel ei tuleks käesoleval juhul – vähemalt osaliselt – maksustada mitte Welmory poolt Küprose äriühingule osutatud teenuseid, vaid ainult kaubatarneid Welmory klientidele, võttes siiski aluseks kõrgema maksustatava väärtuse. Nende tarnete koha kindlaksmääramisel ei ole kohaldatav mitte käibemaksudirektiivi artikkel 44, vaid artikkel 31 ja sellele järgnevad artiklid.

62. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 73 on käibemaksuga maksustatavaks väärtuseks nimelt „kõik tasuna käsitatav, mille tarnija [...] soetajalt [...] või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab." Kuna selle järgi võib maksustavaks väärtuseks olla ka sellise isiku makse, kes ei ole teenuse saaja,[24] võiksid tasud, mida Welmory sai koostöölepingu alusel Küprose äriühingult toodete müügis seisneva teenuse eest, kujutada endast kolmanda isiku tasu müügi eest.

63. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt oleks see nii juhul, kui Welmory poolt tema klientidele tehtud kaubatarnete ja Küprose äriühingult saadud tasude vahel oleks olemas otsene seos.[25] Otsest seost saaks ilmselt eeldada vähemasti siis, kui tasu suurus sõltuks toodete müügiarvust või nende toodetega seotud käibe mahust.

64. Kui tuvastada tuleks otsene seos toodete müügi ja Küprose äriühingu poolt Welmoryle koostöölepingu alusel makstud tasu vahel, siis ei tuleks seda tasu käsitada tasuna Welmory poolt Küprose äriühingule osutatud teenuste eest, vaid tasuna enampakkumisel pakutud kaupade tarnimise eest ostjatele. Kas see on nii, selle peab vajaduse korral põhikohtuasjas välja selgitama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

24 — Vt kohtuotsus Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 34).

25 — Vt nt kohtuotsused Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, punktid 11 ja 12), First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punkt 30) ja Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 33).

V. **Ettepanek**

65. Teen siiski ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Püsiv tegevuskoht direktiiviga 2008/8/EÜ muudetud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 44 teise lause tähenduses eeldab tegevuskohta, mida iseloomustab töötajate ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid. Kui võõrad vahendid on tegevuskoha käsutuses samamoodi nagu oma vahendid, siis ei ole oma töötajate ja tehniliste vahendite olemasolu nõutav.