

**Kohtuasi C-459/19**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

17. juuni 2019

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja kaubanduskollegium), Ühendkuningriik)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

13. juuni 2019

**Kaebaja:**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

**Vastustaja:**

Wellcome Trust Ltd

---

**Põhikohtuasja ese**

Eelotsusetaotluse esitanud kohtus arutusel olevas asjas on küsimus ELi-väliste teenuseosutajate poolt Wellcome Trust Ltd-le osutatud investeringute haldamise teenuste osutamiskohas seoses käibemaksuga maksustamisega.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Direktiivi 2006/112/EÜ artiklite 44 ja 45 tõlgendamine ELTL artikli 267 alusel.

**Eelotsuse küsimused**

1. Kas direktiivi 2006/112 artiklit 44 tuleb tõlgendada nii, et kui maksukohustuslane tegeleb muu kui majandustegevusega, mis seisneb heategevustrusti varahalduse raames aktsiate ja muude väärtpaberite ostus-müügis, ja ostab konkreetselt selle jaoks väljaspool ühendust asutatud isikult

investeeringute haldamise teenuseid, tuleb teda käsitada „maksukohustuslase[na], kes sellisena tegutseb“?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav ning direktiivi artiklid 46–49 ei ole kohaldatavad, siis kas kõnealuste teenuste osutamise suhtes on kohaldatav direktiivi artikkel 45 või ei ole selle suhtes kohaldatav ei artikkel 44 ega artikkel 45?

### **Viidatud ELi õigusnormid**

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „direktiiv“), eelkõige selle artiklid 2, 9, 43–45, 135, 169, 196 ja 262.

Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112 seoses teenuste osutamise kohaga (ELT 2008, L 44, lk 11), eelkõige selle põhjendused 3–7.

Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1; edaspidi „rakendusmäärus“), eelkõige selle põhjendused 2–5, 18 ja 19 ning artiklid 17–19 ja 55.

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“), selle artiklid 2, 9 ja 17.

Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT 2008, L 44, lk 23).

Komisjoni 23. detsembri 2003. aasta ettepanek KOM(2003) 822 (lõplik) „Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses teenuste osutamise kohaga“.

Euroopa Liidu Nõukogu institutsioonidevaheline dokument 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78).

Euroopa Liidu Nõukogu institutsioonidevaheline dokument 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116).

Euroopa Liidu Nõukogu 16. märtsi 2006. aasta dokument ST 7512 2006 INIT (FISC 42) „Muudetud ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses teenuste osutamise kohaga ja määrust (EÜ) nr 1798/2003 seoses teabevahetusega“.

Euroopa Kohtu 20. juuni 1996. aasta kohtuotsus Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243.

Euroopa Kohtu 6. novembri 2008. aasta kohtuotsus Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609 (edaspidi „kohtuotsus TRR“).

Kohtujurist Kokotti ettepanek kohtuasjas Welmory, C-605/12, EU:C:2014:340.

Euroopa Kohtu 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298.

Euroopa Kohtu 13. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195.

Kohtujurist Trstenjaki ettepanek kohtuasjas RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:226.

### **Viidatud riigisisised õigusnormid**

1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artikkel 7A.

### **Põhikohtuasja faktiliste asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Eelotsusetaotluse esitanud kohtus arutusel olevas asjas on küsimus ELi-väliste teenuseosutajate poolt Wellcome Trust Ltd-le (edaspidi „WTL“) osutatud investeeringute haldamise teenuste (edaspidi „teenused“) osutamiskohas. Pooled on nõus sellega, et i) WTL on direktiivi artiklite 2 ja 9 tähenduses maksukohustuslane; ii) ta on teenuseid kasutanud oma äritegevuseks ja mitte ainult isiklikuks tarbeks; ning iii) ta ei ole teenuseid kasutanud direktiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses maksustatavate teenuste osutamiseks. Põhiküsimus on seega selles, et kas kirjeldatud asjaoludel saab WTLi nimetada direktiivi artikli 44 tähenduses „maksukohustuslase[ks], kes sellisena tegutseb“.
- 2 WTL on meditsiiniuuringuid toetava heategevustrusti Wellcome Trust ainus haldur. Ta saab tulu investeerimisest ning tegeleb lisaks väiksemate tegevusaladega, nagu näiteks vara müük, hooldus ja rentimine, millega seoses on ta käibemaksukohustuslaseks registreeritud. Investeerimistulu saab ta valdavalt välismaistelt investeeringutelt, mida tema eest haldavad ELi ja ELi-välised investeeringuhaldurid. Sellest tulust rahastatakse enamik WTLi toetustest.
- 3 ELi-välistelt teenuseosutajatelt ostis WTL teenuseid ainult oma muu kui majandustegevuse jaoks. Ta ei esitanud neist teenuseosutajatest ühelegi oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Pooled on nõus, et WTL on direktiivi artiklite 2 ja 9 tähenduses maksukohustuslane ning et tema muu kui majandustegevus toimub mitte ainult isiklikuks tarbeks, vaid tema äritegevuseks.

- 4 Alates 2010. aastast on WTL kõnealuste teenuste pealt pöördmaksustamise korras käibemaksu arvestanud põhjendusega, et nende osutamise koht on Ühendkuningriik. Ajavahemikus 2016. aasta aprillist 2017. aasta juunini esitas WTL 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 80 alusel käibemaksu tagastamise taotlusi väitega, et oli teenuste pealt liiga palju väljundkäibemaksu arvestanud, kuna pärast Euroopa Kohtu otsust kohtuasjas Wellcome Trust on ta direktiivi artiklite 2 ja 9 tähenduses maksukohustuslane, kuid mitte direktiivi artikli 44 tähenduses maksukohustuslane, kes sellisena tegutseb, kui ta tegeleb investeerimistegevusega, mis on kõnealuses kohtuotsuses käsitletuga sisuliselt sama.
- 5 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik; edaspidi „FTT“) tegi otsuse, et artikkel 44 kõnealuseid teenuseid ei hõlma, kuna WTL jääb fraasi „kes sellisena tegutseb“ tõttu sisuliselt selle kohaldamisalast välja; ei olnud vajalik, et teenused (mida konkreetsed sätted ei hõlma) peavad jääma kas artikli 44 või artikli 45 kohaldamisalasse, ning õiguslikku ebakindlust sellega ei kaasne, kuna rakendusmääruse artiklist 18 tulenevalt saab teenuseosutaja selle üle otsustamisel, kas ta peab oma teenustele lisama käibemaksu või mitte, lähtuda sellest, kas klient on oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitanud või mitte.
- 6 Lisaks otsustas FTT, et artikli 44 rakendussäte Ühendkuningriigi õiguses, mille kohaselt tuleb kõnealuste teenuste osutamiskohaks lugeda Ühendkuningriik, kuna WTL on majandustegevusega tegelev maksukohustuslane, on artikliga 44 vastuolus ja seda tuleb seepärast vastavalt tõlgendada.
- 7 Her Majesty's Revenue and Customs (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „HMRC“) esitas 10. oktoobril 2018 selle otsuse peale kaebuse Upper Tribunalile (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja kaubanduskolleegium), Ühendkuningriik; edaspidi „Upper Tribunal“), kes peatas kaebuse menetlemise, et taotleda Euroopa Kohtult eelotsust.

### **Põhikohtuasja poolte peamised argumendid**

- 8 WTL väidab järgmist:
  - i. Direktiivi artiklis 44 sätestatud nõue puudutab teenuste saaja seisundit teenuste saamisel.
  - ii. Kohtuotsuses Wellcome Trust tegi Euroopa Kohus järelduse, et investeerimistegevusega tegeldes ei ole WTL direktiivi nüüdse artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses „maksukohustuslane, kes sellisena tegutseb“.
  - iii. Direktiivi artiklis 44 sisalduvat fraasi „maksukohustuslane, kes sellisena tegutseb“ tuleb sõnaselgelt vastupidist ette nägeva sätte puudumisel kohaldada ja tõlgendada samamoodi kui sama fraasi direktiivi artikli 2 lõikes 1.

- iv. WTLi tõlgendus artiklile 44 on kooskõlas õigusnormide konteksti ja eesmärkidega, tagades järjepidevuse ja lihtsuse.
- v. ELi seadusandja on fraasi „kes sellisena tegutseb“ artiklisse 44 lisanud teadlikult.
- vi. Rakendusmääruse artikli 55 kohaselt peab WTL siis, „kui [ta] tegutse[b] käibemaksukohustuslasena“, esitama teenuseosutajatele oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. WTL ei ole seda numbrit oma teenuseosutajatele esitanud, kuna ta ei ole nende teenuseid saades käibemaksukohustuslasena tegutsenud.
- vii. Kohtuotsuses TRR rõhutas Euroopa Kohus kuuendas direktiivis sisalduva fraasi „käibemaksukohustuslane, kes sellena tegutseb“ tähtsust ja lahendas kohtuasja lähtuvalt asjaolust, et seda fraasi sama direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis e ei sisaldu.
- viii. Direktiivi artikkel 44 viitab sellele, et selleks, et see kohaldatav saaks olla, peab olema täidetud tingimus, et teenuste saaja kasutab neid teenuseid oma majandustegevuseks.
- ix. Kui WTLi koheldaks teistmoodi, kui a) mis tahes muud heategevusühingut, mis ostab täpselt samu teenuseid, kuid ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, kuna ta ei tegele ühegi maksustatava kõrvaltegevusalaga, ja/või b) isikut, kes kasutab kõnealuseid teenuseid isiklikuks tarbeks (ja olenemata sellest, kas ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud või mitte), oleks see vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega.
- x. Direktiivi artikkel 43 eespool kirjeldatud seisukohti ümber ei lükka ja WTL on selle sätte tähenduses maksukohustuslane.
- xi. Artiklit 43 ei saa tõlgendada nii, et teenuste saaja tuleb lugeda artikli 44 tähenduses maksukohustuslaseks, „kes sellena tegutseb“, mitmel põhjusel:
  - a) rakendusmääruse artiklid 17–19 ja 55 kinnitavad, et direktiivi artikkel 43 käsitleb „staatust“ ja artikkel 44 „seisundit“;
  - b) artikkel 43 ei erista muu kui majandustegevuse eri liike (isiklikuks tarbeks või äritegevuseks toimuv tegevus);
  - c) artikli 43 ettepanekus oli isiklikuks tarbeks toimuv tegevus sõnaselgelt artikli 43 kohaldamisalast välja jäetud. Asjaolu, et seda ettepanekut vastu ei võetud, tõendab, i) et isiklikuks tarbeks toimuv tegevus jääb artikli 43 kohaldamisalasse ning ii) et Euroopa seadusandja otsustas isikut maksukohustuslasena kohelda olenemata sellest, kas ta tegeleb oma majandustegevuse kõrvalt ka isiklikuks tarbeks toimuva tegevusega;

- d) WTL ja FTT on analüüsinud asjakohaseid õigusnorme ning jõudnud järeldusele, et ELi-siseste teenuste maksustamata jäämise ohtu ei ole;
- e) HMRC tõlgendus artiklitele 43 ja 44 paneks WTLi ebamugavasse olukorda. Kui tema kauplemine aktsiaga oleks olemuselt majandustegevus, peaks ta väljastpoolt ELi ostetud teenuste pealt ise käibemaksu arvestama, kuid sellest tulenevalt oleks tal direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti f ja artikli 169 alusel ka õigus kogu sel moel tekkinud sisendkäibemaks maha arvata, kuna tema tehingute vastaspooled asuvad väljaspool ELi. Kui WTL ostaks teenuseid isiklikuks tarbeks, ei peaks ta ELi-välistelt teenuseosutajatelt ostetud teenuste pealt ise käibemaksu arvestama ja käibemaksu mahaarvamise küsimust ei tekiks. Väidetavalt aga peab WTL käibemaksu ise arvestama, nagu ta tegeleks majandustegevusega, kuid samal ajal on tal keelatud sisendkäibemaksu maha arvata, kuna tema tegevus olevat võrdväärne eraisiku omaga.
- xii. HMRC tugineb direktiivi artiklite 43–45 tõlgendamisel direktiivi 2008/8 põhjendustele ja rakendusmäärusele ekslikult. Direktiivi ettevalmistavatest materjalidest nähtub, et ELi seadusandja kaalus küsimust, mis tingimused peavad olema täidetud selleks, et teenuste osutamise koht oleks artikli 44 kohaselt kliendi asukoht. ELi seadusandja otsustas, et artikli 44 põhitingimus peaks olema „kes sellisena tegutseb“, et ühtlustada teenuste osutamise kohta reguleerivad eeskirjad ühendusesiseseid kaubaoste reguleerivate eeskirjadega.

## 9 HMRC väidab järgmist:

- i. Pooled on nõus, et WTL on direktiivi artiklite 2 ja 9 tähenduses maksukohustuslane. Kuigi ta ei ole direktiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses maksukohustuslane, „kes sellisena tegutseb“, tegeleb ta teenuseid saades majandustegevusega. Rakendusmääruse artikkel 19 eristab sõnaselgelt majandustegevust erakasutusest.
- ii. Kõnealuste teenuste osutamise koht peab direktiivi artikli 44 kohaldamisalasse jääma kahel põhjusel. Esiteks on ainus viis tõlgendada artiklit 44 kooskõlas teenuste osutamise kohta reguleerivate eeskirjadega nii, et see hõlmab WTLile osutatavaid teenuseid. Teiseks on see tõlgendus kooskõlas direktiivi põhjendustega ja nendega seotud sätetega, nõukogu direktiiviga 2008/9 ja rakendusmäärusega.
- iii. Seisukohta, et teenuste osutamise koht peaks olema WTLi asukoht, toetab üldpõhimõtte, et teenuste osutamise koht on see koht, kus neid teenuseid kasutatakse, ja et käibemaksuvõlg tekib reeglina liikmesriigi ees, kus neid teenuseid kasutatakse (vt kohtujuristi ettepanek kohtuasjas Welmory, punktid 22–30).



- iv. Kehtivate eeskirjade üks tähtsamaid eesmärke on, et nende põhjal peaks olema õiguskindlusega võimalik kindlaks määrata teenuste osutamise koht, et vältida teenuste maksustamata jäämist ja topeltnmaksustamist, ning liikmesriigi õigus teenuste pealt tasumisele kuuluvale käibemaksule (vt kohtuotsus Welmory, punktid 39–46 ja 54–56, kohtuotsus Srf konsulterna, punktid 28–29, ja kohtujuristi ettepanek kohtuasjas RCI Europe, punktid 48–50). WTL on seisukohal, et mitte ükski teenuste osutamise kohta reguleerivatest eeskirjadest ei ole kohaldatav, mis on õiguskindluse põhimõttega täiesti vastuolus (vt kohtuotsus Srf konsulterna, punkt 21).
- v. Rakendusmääruse artikkel 18 lubab teenuseosutajal eeldada, et kui tema klient ei ole talle esitanud oma maksukohustuslasena registreerimise numbrit, on tal tegemist maksukohustuslasega, „kui ei ole vastupidiseid andmeid“, kuid ei taga kindlust olukorras, kus teenuseosutaja teab, et WTL on maksukohustuslane, kes ei ole oma maksukohustuslasena registreerimise numbrit esitanud.
- vi. Asjakohaste põhjenduste ja sätete kohta:
- a) direktiivi artikkel 43 sätestab, et maksukohustuslast, kelle kõik tegevused ei ole maksustatavad kaubatarned või teenuseosutamised vastavalt artikli 2 lõikele 1, käsitatakse maksukohustuslasena kõigi talle osutatud teenuste puhul. See artikkel ei laienda artikliga 45 hõlmatud kategooriat, kuna viimane on seotud ainult mittekäibemaksukohustuslastega. Artikli 43 ülesanne saab ainult olla laiendada artiklit 44 või vähemalt selgitada, et artikli 43 kohaldamisalasse jäävaid maksukohustuslasi tuleb käsitada sellistena, kes jäävad teenuseid saades ka artikli 44 kohaldamisalasse.
  - b) Direktiivi artiklis 44 on fraasi „kes sellisena tegutseb“ kasutatud ainult selleks, et jätta artikli kohaldamisalast välja käibemaksukohustuslased, kes kasutavad teenuseid isiklikuks tarbeks. Rakendusmääruse artikkel 19 sätestab, et maksukohustuslast, kes saab neid teenuseid üksnes enda erakasutuseks, tuleb käsitada mittemaksukohustuslasena. Sellest järeldub üheselt, et ülejäänud maksukohustuslasi (nagu näiteks WTLi) tuleb ka edaspidi nendena käsitada.
  - c) Nagu artikli 43 puhul, peab käibemaksukohustuslasena käsitamine tähendama käsitamist artikli 44 tähenduses käibemaksukohustuslasena, kes sellisena tegutseb. Eeskirjad näevad ette ainult võimaluse, et klient on kas maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslane. Kuna WTL viimane ei ole, peab ta olema esimene.
  - d) Direktiivi 2008/8 põhjendustes on selgitatud, et i) teenuste osutamise kohta käsitleva üldreegli aluseks peab olema teenuse saaja asukoht; ii) maksukohustuslasi, kelle mõningad tegevused ei kuulu

maksustamisele, tuleb teenuste saaja rollis käsitada maksukohustuslastena; ning iii) teenuste osutamise koht on teenuste osutaja asukoht ainult juhul, kui neid teenuseid osutatakse mittemaksukohustuslasele.

- e) Arvestades direktiivi artiklitest 262 ja 196 vastavalt teenuseosutajatele ja maksukohustuslastele tulenevaid kohustusi, tuleb rakendusmääruse artiklit 55 kohaldada kooskõlas direktiivi artiklis 44 väljendatud seisukohaga. Seega peaks WTL siis, kui tema teenuseosutaja asukoht on teises liikmesriigis, sellele esitama oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.
- f) Teenuseosutaja ei saa rakendusmääruse artiklist 18 juhindudes eeldada, et, kui WTL talle oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ei esita, kuid tal on selle kohta olemas vastupidised andmed, on kohaldatav direktiivi artikkel 45, mistõttu peab ta – nagu ka tema liikmesriigi asutused – ikkagi teenuste osutamise koha kindlaks määrama. Maksustamata jäämise oht tekib siis, kui eeskirjade põhjal ei ole võimalik kindlaks määrata iga teenuse osutamise kohta.
- vii. Direktiivi ettevalmistavad materjalid ei toeta seisukohta, et selle artikkel 44 hõlmab ainult teenuseid, mida saavad artikli 2 lõike 1 tähenduses maksukohustuslased, kes sellena tegutsevad.
- viii. WTLil ei ole alust väita ebavõrdset kohtlemist: ta ei saa maksu mahaarvamise õigust nõuda sellepärast, et ta ei kasuta kõnealuseid teenuseid maksustatavate teenuste osutamiseks.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte**

- 10 Ei Ühendkuningriigi kohtud ega Euroopa Kohus ei ole veel kordagi käsitlenud direktiivi artiklis 44 sisalduva fraasi „kes sellisena tegutseb“ tõlgendamist, mis on käesolevas vaidluses keskse tähendusega. Seega vajab Upper Tribunal käesoleva asja lahendamiseks eelotsust Euroopa Kohtult.