

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
esitatud 13. jaanuaril 2004¹

1. Hoge Raad der Nederlanden (Hollandi kassatsioonikohus) esitas Euroopa Kohtule kaks küsimust seoses kuuenda käibemaksudirektiivi² (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 28b E osa lõike 3 tõlgendamisega.

käibemaksukohustuslane. Kui vastus on jaatav, palub ta vastust küsimusele, millises kohas tuleb lugeda maksustamisele kuuluv tehing toimunuks.

2. Hollandi kohtus käsitlemisel olev kohtuvaidlus puudutab kutselise vahendaja osutatud vahendusteenuse koha määramist seoses Prantsusmaal asuva kahe jahi müügiga Hollandis elavatele ostjatele.

I — Ühenduse õigus

3. Hoge Raad soovib teada, kas eespool nimetatud sätet kohaldatakse ühendusesisese kaupade ostu suhtes, kui esindaja peab läbirääkimisi üksiksiku nimel, kes ei ole

4. Kuuenda direktiivi kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine³ tasu eest riigi territooriumil isiku poolt, kes tegeleb iseseisvalt tootmis- või kauplemistegevusega või teenuste osutamisega, sealhulgas vabakutselise tegevusega (artikli 2 punkt 1 ja artikli 4 lõiked 1 ja 2).

5. Kaubarne puhul osutub tehing maksustatavaks kohas, kus kaubad antakse üle, välja arvatud juhul, kui kaupu peab lähetama või

1 — Algkeel: hispaania.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1). Artikkel 28b lisati nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1).

3 — „Teenuste osutamine“ on jääkkategooria, mis hõlmab mis tahes tehingu, mis ei ole kaupade tarne (kuuenda direktiivi artikkel 6).

vedama, millisel juhul on selleks koht, kus kaup asub ajal, mil algab vedu ostjale (artikli 8 lõige 1).⁴

6. Teenuste puhul tekib maksukohustus kohas, kus teenuseid osutaval isikul on tegevuskoht, või kohas, kus tal on teenuse osutamise asukoht. Kahe nimetatud kriteeriumi puudumisel loetakse teenus osutatuks tema alalises elu- või asukohas või peamises elukohas (artikli 9 lõige 1).

7. Kuid teatavate teenuste⁵ puhul, mida osutatakse isikutele, kes ei asu teenuse osutajaga samas riigis — ühenduse sees või sellest väljas —, reegel muutub ja maksustatava tehingu tegemise koht määratakse teenuste saaja alusel. Sellistel juhtudel võetakse aluseks saaja tegevuskoht või koht, kus teenust osutatakse, või tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht (artikli 9 lõike 2

punkt e). Sama reeglit kohaldatakse sellistes tehingutes vahendajate suhtes (artikli 9 lõike 2 punkti e viimane taane).⁶

8. Direktiiviga 91/680 lisati kuuendasse direktiivi uus jaotis XVIa pealkirjaga „Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord”, mille eesmärk on hõlbustada üleminekut kaubanduse maksustamise lõplikule ühisele käibemaksusüsteemile pärast maksukontrolli kaotamist sisepiiridel alates 1. jaanuarist 1993.⁷

9. Vastavalt üleminekukorrale on käibemaksuga maksustatav „ühendusesisene kauba omandamine” tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on samuti maksukohustuslane ja tegutseb sellena (artikli 28a lõike 1 punkti a esimene lõik).

10. Maksustatav tehing määratletakse kui õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalselt vallasvara, mille müüja või

4 — Kaupade suhtes, mida on vaja paigaldada või kokku monteerida, kohaldatakse erisätet, mille järgi on kaubarne kohaks tegevuse toimumiskohast (artikli 8 lõige 1 punkti a lõpuosa).

5 — Tööstus- ja intellektuaalomandi õiguste võõrandamine ja litsentsimine; reklaamiteenused; vabakutseliste, nagu inseneride, juristide ja raamatupidajate teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeosutamisteenused; panga-, finants- ja kindlustustehingud; personali kasutada andmine ja lõpuks, teatava majandustegevuse või ühe eespool nimetatud õiguse teostamisest täielikult või osaliselt loobumise kohustus.

6 — Kuuenda direktiivi artikkel 9 võeti Hollandi õigusesse üle Wet op de Omzetbelasting 1968 (käibemaksuseadus, edaspidi „käibemaksuseadus”) artikliga 6.

7 — Direktiivi 91/680 kolmandas, kaheksandas ja üheksandas põhjenduses mainitakse nimetatud korda.

kauba omandaja või neist ühe nimel tegutsev isik lähetaab või veab kaupa omandavale isikule muusse liikmesriiki kui see, kust kaup lähetaatakse või veetakse (artikli 28a lõike 3 esimene lõik).

tud tehingute tegemise koht, kui need teenused on muude kui lõigetes 1 või 2 või artikli 9 lõike 2 punktis e nimetatud tehingute osa.

11. Eespool nimetatud tehingud, nagu kaubatarnegi, maksustatakse nende sihtkohas (artikli 28b A osa ja B osa).

Kui kliendile antakse käibemaksukohustuse registrinumber muus liikmesriigis kui see, kus nimetatud tehingud tegelikult tehakse, siis loetakse vahendaja osutatud teenuse osutamise koht asuvaks siiski selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastas kliendile käibemaksukohustuse registrinumbri, mille alusel vahendaja kliendile teenuse osutas.”⁸

12. Artikli 28b C osa muudab kriteeriumi ühendusesisese kaubaveoga seotud teenuste osas, mis loetakse osutatuks lähtekohas. Vastavalt selle sätte E osale kohaldatakse sama reeglit vahendaja tegevusele kaubaveol. Kaubaveo kõrvalteenuste osutamisel loetakse vahendustoiming toimunuks kõrvalteenuse toimumiskohas. Mõlemal juhul, kui vahendaja osutatud teenuse saanud kliendile antakse käibemaksukohustuse registrinumber teises liikmesriigis ja teenus osutatakse käibemaksukohustuse registrinumbri alusel, toimub maksustatav tehing nimetatud liikmesriigi territooriumil (lõiked 1 ja 2).

II — Faktilised asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13. Eespool nimetatud artikli lõikes 3 on sätestatud:

14. D. Lipjes, kelle tegevuskoht on Hollandis, on kasutatud lõbusõidulaevade ostu ja müügi vahendaja nimega „Dutch Yachting Services”.

„Erandina artikli 9 lõikest 1 loetakse muude isikute nimel ja eest tegutsevate vahendajate osutatud teenuste osutamise kohaks nimeta-

8 — Käibemaksuseaduse, mis on 24. detsembri 1992. aasta seadusega muudetud redaktsioonis (*Staatsblad* 1992, lk 713), artikkel 6 võttis Hollandi õigusesse üle kuuenda direktiivi artikli 28b E osa.

15. Ajavahemikus 1. mai 1996 kuni 31. detsember 1997 tegutses ta kahe Prantsusmaal (Dunkerque'is ja Ajaccios) asuva jahi⁹ ostu vahendajana kahe Hollandis elava üksikisikust ostja nimel. Mõlemal juhul oli müüja Prantsusmaal elav üksikisik ja kummaski liikmesriigis D. Lipjes ei deklareerinud ega maksnud käibemaksu klientidelt võetud komisjonitasult.

16. Hollandi maksuamet (Belastingdienst/Odernemingen Goes) võttis komisjonitasu osas vastu täiendava maksuotsuse, sest maksuameti arvates oli D. Lipjes osutanud asjaomaseid teenuseid Hollandi territooriumil.

17. Pärast D. Lipjesi esitatud halduskaebuse rahuldamata jätmist vaidlustas D. Lipjes maksuotsuse *Gerechtshof te's-Gravenhage's* (Haagi apellatsioonikohus) põhjendusega, et vahendusteenus osutati Prantsusmaal, millise väitega nimetatud kohus nõustus, lähtudes kohast, kus jahid müügi päeval asusid.

⁹ — Hoge Raadi esitatud teabe kohaselt polnud need „uued veovahendid“, nagu määratletakse artikli 28a lõikes 2, mida maksustatakse artikli 28a lõike 1 punkti b alusel.

18. Staatssecretaris van Financiën (rahandusminister) esitas kassatsioonkaebuse, väites, et kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõike 3 esimene lause näeb ette üksnes vahendustehingud, mida sooritatakse direktiivi artiklis 4 määratletud maksukohustuslase tegevuse huvides. Sellest tulenevalt peab D. Lipjesi töö teostamise kohta kindlaksmääramine olema reguleeritud artikli 9 lõike 1 üldsättega, mis tähendab, et ta teostas oma töö Hollandis.

19. Hoge Raad märgib, et artikli 9 lõige 1 ei erista tehingu eesmärki (välja arvatud erandide kehtestamisel) või isikut, kelle nimel vahendaja tegutseb, millest tuleneb, et iga vahendaja osutatud teenuse suhtes (v.a selle artiklis otseselt loetletud teenused) tuleb kohaldada reeglit, et seda osutatakse põhitehingu asukohas, sõltumata teenuse saaja olemusest. Hoge Raad sedastab siiski, et eespool nimetatud tõlgendust võib kahtluse alla seada kuuenda direktiivi XVIa jaotise struktuuri ja artikli 28b E osa lõike 3 kontekstis.

20. Hoge Raad leidis, et ühenduse kohtupraktika ei anna piisavat vastust kahtluste kõrvaldamiseks ja otsustas seetõttu menet-

luse peatada ning esitada EÜ artikli 234 alusel Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

„1) Kas kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõiget 3 peab tõlgendama nii, et selles sättes peetakse silmas vaid selliseid vahendaja teenuseid, mida osutatakse direktiivis mõeldud maksukohustuslasele või direktiivi artiklis 28a mõeldud mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule?

2) Kui esitatud küsimusele vastatakse eitavalt, kas kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõike 3 esimest lauset tuleb siis mõista selliselt, et kui vahendaja vahendab kahe üksikisiku vahelist materiaalse vara ostu ja müüki, tuleb selle sätte alusel pidada vahendaja teenuse toimumiskohaks kohta, kus asjaomane tehing sooritatakse, nagu oleks tegemist kuuenda direktiivi artiklis 8 mõeldud maksukohustuslase kaubarne või teenusega?”

III — Menetlus Euroopa Kohtus

21. Komisjon, Hollandi valitsus ja Portugali valitsus esitasid oma kirjalikud märkused Euroopa Kohtu põhikirja artikli 20 alusel nende esitamiseks määratud tähtaja jooksul.

22. Kuna ükski pooltest ei taotlenud enda ärakuulamist, otsustas Euroopa Kohus kohuistungist loobuda vastavalt kodukorra artikli 104 lõikele 4.

IV — Eelotsuse küsimuste uurimine

A — Maksustatava tehingu koht vahendusteenuste puhul

23. Üldiselt osutatakse vahendusteenusteid kohas, kus teenuse osutajal on tegevuskoht, või vajadusel kohas, kus ta teenuseid osutab.¹⁰ Nagu ma olen juba märkinud, peab mõlema kriteeriumi puudumisel arvestama teenuse osutaja alalise elu- või asukohaga või peamise elukohaga. See reegel kajastab päritoluriigi maksustamise põhimõtet ja võimaldab paigutada maksukohustust tekitava tegevuse teatavale territooriumile ja teha kindlaks kohaldamisele kuuluva siseriikliku õiguse.¹¹

10 — Euroopa Kohus sedastas 4. juuli 1985. aasta otsuses kohtuasjas 168/84: Berkholz (EKL 1985, lk 2251), et koht, kus teenuse osutajal on tegevuskoht, on esmane arvestatav alus ja teise asukohaga, kus teenuseid osutatakse, tuleb arvestada üksnes juhul, kui koht, kus teenuse osutaja on oma tegevusekoha asutanud, ei juhi maksustamise seisukohast mõistlikule tulemusele või põhjustab konflikti teise liikmesriigiga (punkt 17). Euroopa Kohus on samale järeldusele jõudnud 17. juuli 1997. aasta otsuses kohtuasjas C-190/95: ARO Lease (EKL 1997, lk I-4383, punkt 15) ja 7. mai 1998. aasta otsuses kohtuasjas C-390/96: Lease Plan (EKL 1998, lk I-2553, punkt 24).

11 — Pérez Herarero, L. M., *La sexta Directiva Comunitaria del IVA*, 1. tr., Cedecs Editorial S.L., Barcelona, 1997, lk 132.

24. Puutepunkt kantakse üle teenuse osutaja asukohast teenuse saaja asukohta, kui tegemist on artikli 9 lõike 2 punktis e nimetatud tehingute vahendamisega, mis teostatakse teises riigis asuva isiku nimel.

27. Kokkuvõttes maksustatakse vahendaja teenuseid liikmesriigis, kus

1) on vahendaja asukoht (artikli 9 lõikes 1 sätestatud üldreegel);¹²

25. Sellest üldreeglist on siiski üks erand juhul, kui kolmas isik tegutseb vahendajana ühendusesisesel kaubaveol või sellega seotud kõrvalteenuste osutamisel, mille puhul peetakse maksustatavat tehingut toimunuks peamise tegevuse asukohas ehk kohas, kus kauba vedu algab, või asjaomase kõrvalteenuse teostumiskohas. Kui teenust osutatakse siiski kliendi nimel, kes kasutab teise liikmesriigi väljastatud käibemaksudohustuse registrinumbrit, võetakse selle liikmesriigi territoorium aluseks maksustatava tehingu toimumiskoha kindlaksmääramisel.

2) on kliendi asukoht (artikli 9 lõike 2 punkti e eelviimane taane);

3) toimub vahendatav tegevus (artikli 28b E osa lõike 1 esimene lõik, lõike 2 esimene lõik ja lõike 3 esimene lõik); või

4) on kliendil käibemaksudohustuse registrinumber, mida tehingus kasutatakse (artikli 28b E osa lõike 1 teine lõik, lõike 2 teine lõik ja lõike 3 teine lõik).

26. Maksustatava tehingu kindlaksmääramisel liikmesriikidevahelises kaubanduses teist liiki vahendusteenuste puhul kohaldatakse samu kriteeriume, teisisõnu see on tehing, millega seoses vahendaja tegutseb, arvestades eespool nimetatud erandit juhtudel, kui esindatav isik on registreeritud maksukohustuslane teises liikmesriigis.

12 — Näib, et komisjon eksis, kui ta väitis, et artikli 9 lõiget 1 ei kohaldata vahendustehingute suhtes. Vastupidi, nagu ma just märkisin, selline säte kehtestab peamised kriteeriumid. Artikli 9 lõike 2 punkti e eelviimane taane viitab üksnes vahendaja tegevusele seoses teatavate teenustega isikute nimel, kelle asukoht on teises riigis. Selles osas puudutab artikli 28b E osa vahendajate tegevust ühendusesiseses kaupade ostu ja veo puhul. Kõikide teiste vahendustevõtvete suhtes kohaldatakse artikli 9 lõiget 1.

28. Põhikohtumenetluses käsitletav tehing, mille puhul vahendaja tegutses kahe Hollandis elava üksikisiku nimel kahe Prantsusmaal asuva jahi ostmisel, võib kuuluda üksnes esimese või kolmanda võimaluse alla.

30. Minu arvates on neist võimalustest õige esimene vastus.

31. Direktiiviga 91/680 kehtestatud artiklite teleoloogiline tõlgendus kinnitab sellist seisukohta.

B — Kuuenda direktiivi artikli 28b subjektiivne kohaldamisala

29. Nende kahe võimaluse vahel õige valiku tegemine eeldab, et määratakse kindlaks artikli 28b kohaldamisala; selles osas võib arvestada kolme võimaliku tõlgendusega, mis ühilduvad käesolevas eelotsusetaotluse menetluses osalenute seisukohtadega. Esimese tõlgenduse kohaselt hõlmab artikkel 28b kõiki vahendustehinguid peale nimetatud sättes loetletud erandite, sõltumata sellest, kes on klient ja põhitehingu müüja; see on komisjoni seisukoht. Hollandi valitsus arvab, et eespool nimetatud artikli kohaldamiseks peavad vahendusteenused olema osutatud maksukohustuslase või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku nimel. Portugali valitsus kaitseb vahepealset seisukohta, mille kohaselt artikkel 28b hõlmab üksikisikule osutatud teenuseid tingimusel, et kaubad võõrandatakse ühenduse sees maksukohustuslase poolt.

32. Käesoleva menetluse vaidlusaluse sättega üritatakse reguleerida olukorda, mis tekib maksukontrolli kaotamisega sisepiiridel alates 1. jaanuarist 1993, aga et päritoluliikmesriigis maksustamise põhimõtte kehtestamiseks vajalikud tingimused ei olnud 31. detsembril 1992¹³ täidetud, kehtestati ülemineku-aeg, mille jooksul säilitati sihtkohariigis maksustamise reegel.¹⁴ Tollipiiride kaotamise hõlbustamiseks kõrvaldati asjaomase sättega kõik formaalsused piiridel ja määratledes uue maksustatava tehingu

13 — See põhimõte on hädavajalik, et tagada impordimaksude ja ekspordimaksude kaotamise erapooletus, ilma et see kahjustaks põhimõtet, et maksukohustus peaks tekkima liikmesriigis, kus lõpptarbimine toimub. See tuleneb direktiivi 91/680 seitsmendast põhjendusest, mille kohaselt „[...] liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamine tugine[b] tarnitava kauba ja osutatavate teenuste maksustamise põhimõttele päritoluliikmesriigis, ilma et see piiraks maksukohustuslaste vahelises ühendusesiseses kaubanduses kehtiva põhimõtte rakendamist, mille kohaselt peaks lõpptarbimisetapil maksustamisest tulenev maksutulu laekuma liikmesriigile, kus nimetatud lõpptarbimine toimub“, koosmõjus nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301) artikliga 4, mis täpsustab, et eesmärk on „impordimaksu ja ekspordi maksuvabastuse kaotamine liikmesriikidevahelises kaubanduses ja samas tagada [kumuleeruvate käibemaksude] erapooletus kaupade ja teenuste päritolu suhtes“.

14 — Direktiivi 91/680 üheksas, kümnes ja üheteistkümnes põhjendus õigustavad seda ülemineku-aega ja vajadust maksustada teatavaid tehinguid sihtliikmesriigis sel ajal, kui see on jõus.

(„ühendusesisene kaupade omandamine”), pandi kõik maksukohustused samasse olukorda nagu siseriiklikud tehingud.

33. Teisisõnu, asjaolu, et maksustatava tehingu mõiste jäi üleminekuajal jõusse, eeldas seoses liikmesriikidevahelise kaubandusega erandit põhimõttest, mille kohaselt maks makstakse lähtekohas.¹⁵ Ajutise erandi kohaldamisala mõistmiseks peab arvestama, et käibemaks on maks, mis on mõeldud tarbimise maksustamiseks, sest tarbimine on inimeste majandusliku võimsuse kaudne avaldumine, ja see eesmärk saavutatakse, maksustades tehinguid, mida sooritavad ettevõtjad ja kutselised isikud, kes siirdetehnikat kasutades kannavad maksukoorma lõpuks tarbijatele. Selliselt kehtestatakse „erapooletu” maks maksukohustuslasele: maksu kannab vaid ahela lõplik lüli, kelleks on isik, kes kauba saab või teenusest kasu saab. Neil põhjustel määratleb kuues direktiiv maksukohustuse tekkimise sõltumata isikute liigist, kellele kaupa tarnitakse või teenust osutatakse.

34. Ühendusesisesel kauba omandamisel maksukohustuse tekkimiseks peab ostja olema maksukohustuslane või mittemaksu-

kohustuslasest juriidiline isik (artikli 28a lõike 1 punkt a). Sellist reeglit õigustab see, et makstes maksu sihtriigis, tagatakse erapooletus üksnes juhul, kui isikul, kes tasumise eest vastutab, on õigus maksu edasi kanda või maha arvata, sest ta on maksukohustuslane, kes kasutab kaupa tegelikult maksustatavates toimingutes, mitte lõpptarbija. Seetõttu eeldatakse kuuenda direktiivi artikli 28b A ja B osas, et maksustatav tehing toimub liikmesriigis, kus lõpeb kauba ostjale saatmine või vedu, või liikmesriigis, kus kauba omandajale väljastati maksukohustuse registrinumber, mille alusel omandamine toimus ning kus ta võib makstud maksu maha arvata.¹⁶

35. Direktiiviga 91/680 kehtestatud üleminekukorra teine oluline põhimõte seisneb liikmesriigi maksuvaldkonna suveräänsuse austamises. Igal liikmesriigil on täielik sõltumatus maksustatavate tehingute määratlemisel, kuid nende sõltumatus maksude kehtestamisel peab olema koordineeritud viisil, et mis tahes ühendusesisese tehingu puhul, mille suhtes ühe liikmesriigi pädevus lõpeb, algab teise pädevus. Sellised nõuded selgitavad seda, et kui kauba müüki maksustatakse

16 — Kuuenda direktiivi, mida on muudetud direktiiviga 91/680, artikli 17 lõike 2 punkt d sätestab, et kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasele õigus tasumisele kuuluvast maksust maha arvata artikli 28a lõike 1 punkti a kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

15 — Vt Pérez Herrero, L. M., *op. cit.*, lk 48.

riigis, kus kaup antakse ostjale üle, siis päritoluliikmesriigis toimuv vastav tarne on maksust vabastatud (artikli 28c A osa punkt a), et vältida topeltnmaksustamist.¹⁷

muid tehinguid, peetakse selleks kohaks kohta, kus tehing toimub (lõige 3).

36. Eespool toodud põhjendused, mis selgitavad kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punkti a sõnastust, ei puuduta kuidagi ühendusesisese kauba omandamisega seotud kõrvalteenuseid ega ka liikmesriikidevahelist kaubavahetust ega eriliselt vahendusteenuseid. Neil juhtumitel ei ole tegemist tehingute jadaga, mis on kõik põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad, toimuvad erinevates liikmesriikides ning mida peab koor-dineerima, et tagada maksu erapooletus ja säilitada iga liikmesriigi maksuvaldkonna suveräänsus, vaid tegemist on üksiku kutsealase teenusega, millel on oma algus ja lõpp. Seda asjaolu arvestades peetakse kolmanda isiku poolset vahendust Euroopa Liidu sisesel kaupade omandamisel ja veol käibemaksu tähenduses toimunuks peamise tehingu asukohas: kui vahendus puudutab vedu, peetakse selleks kohaks veo lähtekohta (artikli 28b E osa lõige 1); kui vahendus puudutab kõrvalteenuseid, peetakse selleks kohaks seda kohta, kus kõrvalteenus tegelikult osutatakse (lõige 2); kui vahendus puudutab

37. Samal põhjusel ei ole oluline, kas põhi-tehing on maksustatav tehing või on tegemist üksikisikute vahelise tehinguga. Vahendustehingul on iseseisev tähendus ja seda maksustatakse selle objektiks olevast tehingust eraldi; teatavatel juhtudel seostatakse seda põhitehinguga üksnes maksustatava tehingu koha kindlaksmääramiseks. Nimisõna „tehingud” kasutatakse sätetes, milles viidatakse mitte üksnes käibemaksuga maksustatavatele tehingutele, vaid mis tahes tehingule, kus maksukohustuslane tegutseb teiste isikute nimel peale nende isikute, keda on nimetatud artiklis 28b E osa lõigetes 1 ja 2 ning artikli 9 lõikes 2 punktis e. Komisjon selgitab oma kirjalikes märkustes, et lingvistiline analüüs ei ole otstarbekas, sest kuues direktiiv kasutab seda nimisõna ebatäpselt, viidates niihästi tehingutele, mis jäävad selle kohaldamisalasse, kui ka tehingutele, mis sinna ei kuulu.

38. Kuuenda direktiivi, mida on muudetud direktiiviga 91/680, artikkel 21 tõestab, et ühenduse seadusandja ei nõua vahendustehingus osalevalt kliendilt maksukohustuslasest isikuks või mittemaksukohustuslasest juriidiliseks isikuks olemist. Kui täpsustatakse, kes on kohustatud maksu maksma, eristab säte kauba ühendusesisest omandamist, millega kaasneb kauba viimine ühest riigist teise ja millele viitab artikkel 28a, selliste tehingutega seoses osutatavatest tee-

17 — Kui tehingut maksustatakse ka lähteliikmesriigis, maksaks ostja sama maksu kaks korda: esimesel korral sel viisil, et müüja kajastaks seda kauba hinnas ja teisel korral ühendusesisese omandamise tulemusena sihtliikmesriigis.

nustest, mida käsitletakse artikli 28b C, D ja E osas. Esimesel juhul määratleb artikkel 21, et maksu tasumise eest on vastutav „isik, kes teostab maksustatava ühendusesisese kaubahanke” (lõige 1, punkt d), teisisõnu, kaup omandav isik, kes on maksukohustuslane või juriidiline isik. Teist liiki tehingute puhul seevastu sätestatakse, et maksu on kohustatud maksma teenuste saaja, sealhulgas artikli 9 lõike 2 punktis e märgitud teenuste puhul, mis, nagu kõik nõustuvad, hõlmab üksikisikutele osutatavad teenused.

nimel, kes kasutab käibemaksukohustuse registreerimisnumbrit, mille on välja andnud muu riik kui riik, kus põhitehing toimub, eeldatakse maksustatava tehingu toimumist esimesena mainitud riigi territooriumil, ei tähenda see, et kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõikes 3 peetakse saajatena silmas üksnes käibemaksukohustuslasi, vaid sellistel asjaoludel tähendab see, et teenus loetakse osutatuks nimetatud kohas. Kui teenuste saaja on eraisikust lõpptarbija ja ei tegutse seetõttu käibemaksukohustuse registreerimisnumbri all, ei teki teistsugust olukorda ja maksustatav tehing toimub kohas, kus toimub vahendatav tegevus.

39. Arvestades eespool toodud märkusi, on kohane järeldada, et kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõige 3 viitab vahendajate poolt osutatavatele teenustele, sõltumata isikust, kellele nimetatud teenuseid osutatakse. Portugali valitsuse esitatud ümber sõnastades (vt tema kirjalike märkuste punkt 16) on võimalik kinnitada, et sätte kohaldamisel on isiku seisund, kelle nimel vahendaja tegutseb, ebaoluline, ning eespool märgitud põhjustel võib lisada, et põhitehingut sooritava müüja seisund on samuti tähtsusetu.

40. Hollandi valitsuse argumendid ei ole nende järeldustega vastuolus. Esiteks, kuigi juhtumil, kui vahendaja tegevus toimub isiku

41. Hollandi valitsuse poolt oma seisukoha toetuseks esitatud viimane argument põhineb asjaolul, et sätte, mille tõlgendamist Hoge Raad palub [artikli 28b E osa lõige 3], teises lõigus üritatakse takistada seda, et teenuste saaja oleks kohustatud kasutama tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust muus riigis kui selles, kus tehing on tegelikult maksustatud, eeldades, et vahendustegevus on toimunud liikmesriigis, kus talle on omistatud maksunumber, mille all ta tegutses. Hollandi valitsuse seisukoha järgi ei puuduta nimetatud sätte üksikisikuid, kes ei või makstud maksu maha arvata. Sellise tõlgendamise puhul jäetakse siiski tähelepa-

nuta, et kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõike 3 teises lõigus on teatavate teenuste käibemaksudkohustuslastest saajate kohta erisäte, mis ei takista sätte esimese osa kohaldamist esindatava isiku suhtes, kes on vahendustegevuses „lõpptarbija”.

saatmine või vedu neid omandavale isikule lõpeb.¹⁸

C — Artikli 28b E osa lõike 3 alusel maksustatava tehingu koht vahendusteenustes

42. Kuuenda direktiivi artikli 28b E osa lõiget 3 kohaldatakse vahendusteenuste suhtes, mida osutatakse üksikisiku nimel. Selle sätte kohaselt loetakse vahendustegevus toimunuks samas kohas, kus põhitehing. Sätte üldise mõtte taustal võib lõige 3 viidata üksnes vahendusteenustele, mida osutatakse seoses artikli 28a lõigetes 1, 3 ja 5 ette nähtud ühendusesisese omandamise ja kaubarneega, mille toimumiskoht määratletakse artikli 28b A ja B osa alusel.

43. Nende sätete kohaselt toimub maksustatav tehing kohas, kus kaubad asuvad ajal, kui

44. Kuuenda direktiivi artikli 28b E osa erisäte viitab A ja B osas mainitud kriteeriumidele, mitte kaubarneet käsitlevale üldreeglile artiklis 8, nagu Hoge Raad'i poolt esitatud teises küsimuses antakse mõista.¹⁹

45. Sel viisil ületatakse raskused, mida on rõhutanud need, kes on esitanud käesolevas eelotsusemenetluses märkusi, ning ka ratsionaalse ja homogeense maksustamise põhimõtte järgimine, millele nad viitavad, on tagatud; lisaks on saavutatud eesmärk, mis seisneb eri liikmesriikide käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisala adekvaatse jaotuse tagamises ja pädevuskonfliktide, sealhulgas topeltmaksustamise ärahoidmises, mis ühenduse kohtupraktika²⁰ kohaselt on maksustatava tehingu koha kindlaksmääramist käsitlevatele kuuenda direktiivi sätetele olemuslik.

18 — Omandamise puhul on oluline arvestada olukorraga, kus ostja sooritab ostu maksukohustuse registrinumbril all, mille on talle väljastanud erinev liikmesriik kui see, kus kaup saadakse.

19 — Minu arvates tuleks põhikohtuasjas käsitletud juhtumil asjaomase vahendusteenuse maksustatav tehing lugeda toimunuks Hollandis tingimusel, et jahid anti üle ostjatele selles liikmesriigis; seda eelotsusetaotluses siiski ei ole täpsustatud.

20 — Vt 23. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 283/84: *Trans Tirreno* (EKL 1986, lk 231, punktid 14 ja 15); 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: *Dudda* (EKL 1996, lk I-4595, punkt 20); 6. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-167/95: *Linthorst, Pouwels en Scheres* (EKL 1997, lk I-1195, punkt 10); 25. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-429/97: *komisjon v. Prantsusmaa* (EKL 2001, lk I-637, punkt 41); 15. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/00: *SPI* (EKL 2001, lk I-2361, punkt 15) ja 5. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-438/01: *Design Concept* (EKL 2003, lk I-5617, punkt 22).

V — Ettepanek

46. Arvestades eespool esitatud põhjendusi teen ettepaneku, et Euroopa Kohus vastaks Hoge Raad'i poolt esitatud küsimustele ja võtaks vastu järgmise otsuse:

- „1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 28b E osa lõiget 3 kohaldatakse ka siis, kui selles nimetatud vahendusteenust osutatakse üksikisikule, sõltumata sellest, kellenä tegutseb isik, kes põhitehingus müügi sooritab.
2. Sellisel juhul peab vahendustehingu toimumiskoha määrama kindlaks kuuenda direktiivi artikli 28b A ja B osas sätestatud kriteeriumide alusel.”