

**Kohtuasi C-641/21**

**Eelotsusetaotlus**

**Saabumise kuupäev:**

20. oktoober 2021

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Bundesfinanzgericht (Austria föderaalne maksukohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

11. oktoober 2021

**Kaebaja:**

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

**Vastustaja:**

Finanzamt Österreich

[...]

BUNDESFINANZGERICHT

[...]

AUSTRIA VABARIIK

[...]

**ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus**

Põhikohtuasja pooled Bundesfinanzgerichti (Austria föderaalne maksukohus) menetluses, [...] GZ. RV/7102167/2013:

- kaebaja:  
Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [...] 2500 Baden, Austria; [...]
- vastustaja:

Finanzamt Österreich (Austria maksuamet), [...] 1000 Viin, Austria (alates 1. jaanuarist 2021 Finanzamt Baden Mödling'i (Baden Mödlingi maksuamet) õigusjärglane).

## KOHTUMÄÄRUS

Bundesfinanzgericht (Austria föderaalne maksukohus) [...] tegi asjas, mille ese on Climate Corporation Emissions Trading GmbH [...] 27. veebruari 2012. aasta kaebus Finanzamt Baden Mödlingi (Baden Mödlingi maksuamet) 27. jaanuari 2012. aasta käibemaksuotsuse peale, järgmise **kohtumääruse**:

Euroopa Liidu Kohtule esitatakse ELTL artikli 267 alusel järgmine eelotsuse küsimus:

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ), tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi asutused ja kohtud peavad pidama teenuse osutamise kohaks, mis kirjutatud õiguse kohaselt asub vormiliselt teises, teenuse saaja asukohariigis, Austriat, kui teenust osutav Austria maksukohustuslane oleks pidanud teadma, et osutatud teenusega osaleb ta tarneahela raames toime pandud käibemaksupettuses?

### Põhjendused

#### 1.) Kohtuasja asjaolud

Äriühingu Climate Corporation Emissions Trading GmbH (edaspidi „Climate GmbH“) asukoht on Austrias. Climate GmbH andis ajavahemikul 1.–20. aprillini 2010 kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikud tasu eest üle äriühingule Bauduin Handelsgesellschaft mbH (edaspidi „Bauduin GmbH“), kelle asukoht on Saksamaal (Hamburg) ja kes oli niinimetatud „puhver“, st osaleja käibemaksu karussellpettuses. Climate GmbH oleks pidanud teadma, et kõnealuseid kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikuid kasutati seejärel käibemaksust kõrvalehoidmiseks muus liikmesriigis kui Austria. Climate GmbH-lt oleks võinud oodata, et käibemaksust kõrvalehoidmise takistamiseks ei oleks ta kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikuid Bauduin GmbH-le müünud.

Bauduin GmbH-d tuli – samamoodi nagu äriühingut Climate GmbH – pidada maksukohustuslaseks 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tähenduses.

#### 2.) Senine ja järgnev menetlus

Finanzamt Baden Mödling (Baden Mödlingi maksuamet) kvalifitseeris 2010. aasta käibemaksuotsusega, mis on Bundesfinanzgerichtis (föderaalne maksukohus) vaidlustatud, Climate GmbH poolt Bauduin GmbH-le

kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute tasu eest üleandmise maksustatavateks kaubatarneteks, mis ei kuulu ühendusesiseste tarnete maksuvabastuse kohaldamisalasse, kuna Bauduin GmbH osales nn varifirma käibemaksu karussellpettuses ja Climate GmbH teadis või oleks pidanud teadma, et tema osutatud teenuseid kasutatakse käibemaksust kõrvalehoidmiseks.

Climate GmbH vaidleb vastu sellele, et kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute üleandmist kvalifitseeritakse tarneteks, ja sellele, et tema või tema juhid teadsid või oleksid pidanud teadma käibemaksust kõrvalehoidmisest. Ta väidab, et ta on võtnud kõik nõutavad meetmed, et Bauduin GmbH-le müüdüd kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikutega seoses ei hoitaks kõrvale käibemaksust.

Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus) arvates ei ole see nii. Olgugi et Climate GmbH ei teadnud, et tema poolt Bauduin GmbH-le müüdüd kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikutega seoses hoiti kõrvale käibemaksust, oleks Climate GmbH pidanud teadma, et tema poolt Bauduin GmbH-le müüdüd kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikutega seoses pandi toime käibemaksust kõrvalehoidmine.

Euroopa Kohtu praktika (8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus C-453/15) kohaselt tuleb kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute üleandmist pidada teenuse osutamiseks. Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) võib vaidlustatud otsust muuta mis tahes viisil, millest tulenevalt peab Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) tegema oma otsuse eeldusel, et kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute üleandmist tuleb pidada teenuse osutamiseks (= muudeks sooritusteks Austria riigisisises õiguses kasutatud terminite kohaselt) ja mitte tarneks.

### **3.) Asjakohased õigusnormid**

#### **3.1) Riigisisene õigus**

Muude teenuste puhul ([sks k *Leistungen*] = riigisisese õiguse mõiste; liidu õiguses kasutatakse selle kohta mõistet „teenus“ [sks k *Dienstleistungen*], mis on pärast 31. detsembrit 2009 osutatud ettevõtjale ([sks k *Unternehmer* = riigisisese õiguse mõiste; liidu õiguses kasutatakse selle kohta mõistet „maksukohustuslane“ [sks k *Steuerpflichtiger*], on teenuse osutamise koht Austria 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1994, edaspidi „öUStG“) *Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich* (edaspidi „BGBL.“) I 52/2009 avaldatud redaktsiooni § 3a lõigetes 5 ja 6 määratletud järgmiselt:

„(5) Lõigete 6–16 ja artikli 3a kohaldamisel käsitatakse

1. ettevõtjana ettevõtjat § 2 tähenduses, kusjuures ettevõtjat, kes teeb ka maksust vabastatud tehinguid, loetakse ettevõtjaks kõigi muude talle osutatud teenuste osas;

2. ettevõtjana juriidilist isikut, kes ei tegele ettevõtlusega ja kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena;

3. isikuna, kes ei ole ettevõtja, isikut või isikute rühma, kes ei kuulu punktide 1 ja 2 kohaldamisalasse.

(6) Muud teenust, mida osutatakse ettevõtjale lõike 5 punktide 1 ja 2 tähenduses, osutatakse – ilma et see piiraks lõigete 8–16 ja artikli 3a kohaldamist – kohas, kus on teenuse saaja tegevuskoht. Kui muu teenus osutatakse ettevõtja püsivale tegevuskohale, on selle asemel määrav püsiva tegevuskoha asukoht.“

### 3.2) Liidu õigus

Riigisisene õigus, mis kasutab kõnealuse maksu puhul mõistet „käibemaks“ [sks k *Umsatzsteuer*], ja selle täitmine liikmesriigi asutuste ja kohtute poolt peavad olema kooskõlas liidu õigusnormidega maksu kohta, mida liidu õiguses nimetatakse „käibemaksuks“ [sks k *Mehrwertsteuer*].

Siinkohal on asjakohased nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ), järgmised sätted:

„Artikkel 44

*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. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks neid teenuseid saava maksukohustuslase alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“*

„Artikkel 196

*Käibemaksu tasuvad kõik maksukohustuslased ja käibemaksukohustuslasena registreeritud juriidilistest isikutest mittemaksukohustuslased, kellele osutatakse artiklis 44 nimetatud teenuseid, juhul kui teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis.“*

Nõukogu 17. oktoobri 2005. aasta määrus (EÜ) nr 1777/2005, millega kehtestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 77/388/EMÜ rakendusmeetmed, oli „tervikuna siduv ja vahetult kohaldatav kõikides

*liikmesriikides*“ ning tunnistati kehtetuks alles 1. juulil 2011 rakendusmääruse artikliga 64 koostoimes artikliga 65. Määrus (EÜ) nr 1777/2005 on seega *ratione temporis* kohaldatav 2010. aasta aprilli tehingutele, olgugi et vormiliselt ei ole 2010. aasta aprilli suhtes enam kohaldatav direktiiv 77/388/EMÜ, vaid direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Määruse (EÜ) nr 1777/2005 artiklid 4–12 sisaldavad küll erinevaid üksikasjalikke sätteid maksustatava tehingu koha kohta, kuid need ei ole seotud käesolevas asjas kõne all olevate küsimustega.

2010. aasta aprillis tehtud tehingute suhtes ei ole nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed, *ratione temporis* kohaldatav, kuna see jõustus alles 12. aprillil 2011 ja kehtib alles alates 1. juulist 2011.

#### **4.) Eelotsuse küsimuse selgitused**

##### **4.1) Eelotsuse küsimuse asjakohasus**

Riigisiseste õigusnormide sõnastuse kohaselt on Climate GmbH poolt Bauduin GmbH-le ajavahemikus 1.–20. aprillini 2010 osutatud teenuste osutamise koht vastavalt B2B (ühe maksukohustuslase poolt teisele maksukohustuslasele osutatud teenused) suhtes kehtivale põhireeglile, st öUStG § 3a lõike 6 kohaselt Saksamaal. Järelikult ei tule kõnealuseid teenuseid riigisiseste õigusnormide kohaselt Austrias maksustada; teisisõnu ei kohaldata nende suhtes riigisiseste õigusnormide kohaselt Austria käibemaksu [*sks k Mehrwertsteuer*].

Saksa käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „dUStG“) § 3a lõike 2 kohaselt on kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute ettevõtjale (maksukohustuslane vastavalt direktiivis 2006/112/EÜ kasutatud mõistetele) üleandmise koht seal, kus on teenuse saaja tegevuskoht. Käesoleval juhul asus see koht järelikult Saksamaal.

dUStG § 13b lõike 1 kohaselt on teenuseid saav ettevõtja kohustatud maksuma käibemaksu Saksamaal maksustatavate muude teenuste eest, mida osutab Austrias asuv ettevõtja. Käesolevas asjas oli Bauduin GmbH seega Saksa käibemaksu maksmise eest vastutav isik.

Seega on Saksa riigisisene õigus – samamoodi nagu Austria riigisisene õigus – liidu õigusega kooskõlas.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud direktiiviga 2008/8/EÜ), sõnastuse kohaselt on koht, kus Climate GmbH osutas Bauduin GmbH-le ajavahemikus 1.–20. aprillini 2010 kõnealuseid teenuseid, vastavalt B2B (ühe maksukohustuslase poolt teisele maksukohustuslasele osutatud teenused) suhtes kehtivale põhireeglile, st vastavalt direktiivi nimetatud redaktsiooni artiklile 44 Saksamaal. Järelikult ei tule

kõnealuseid teenuseid liidu õigusnormide kohaselt Austrias maksustada; teisisõnu ei kohaldata nende suhtes liidu õigusnormide kohaselt Austria käibemaksu.

8. detsembri 2014. aasta otsuses Schoenimport „Italmoda“ (C-131/13) vastas Euroopa Kohus viidatud kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimusele nii, et liikmesriigi asutused ja kohtud peavad keelduma andmast maksukohustuslasele ühendusesisese tarne raames mahaarvamisõigust, maksuvabastust või õigust käibemaks tagasi saada, isegi kui riigisiseses õiguses puuduvad sätted, mis sellist keeldumist ette näeksid, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehinguga, millele tuginedes ta oma õigust põhjendab, osales ta tarneahela raames toime pandud käibemaksupettuses.

Teisele eelotsuse küsimusele vastas Euroopa Kohus 18. detsembri 2014. aasta otsuses Schoenimport „Italmoda“ (C-131/13) nii, et maksukohustuslase puhul, kes teadis või oleks pidanud teadma, et tehinguga, millele tuginedes ta põhjendab mahaarvamisõigust, maksuvabastust või õigust käibemaks tagasi saada, osales ta tarneahela raames toime pandud käibemaksupettuses, võib nende õiguste andmisest keelduda, hoolimata sellest, et pettus pandi toime mõnes teises liikmesriigis, mitte selles liikmesriigis, kus neid õigusi taotletakse, ja et maksukohustuslane täitis viimati nimetatud liikmesriigis riigisisese õigusega nende õiguste saamiseks ette nähtud vorminõuded.

Kui kõnealused teenused oleksid seisnenud kaubatarnetes ja mitte – nagu käesoleval juhul – teenuste osutamises, tuleks käesolevat kohtuasja hinnata Euroopa Kohtu 18. detsembri 2014. aasta otsuse Schoenimport „Italmoda“ (C-131/13) tähenduses nii, et Climate GmbH-le tuleks käesoleval juhul jätta ühendusesisese tarne seoses maksuvabastus andmata. Euroopa Kohtu 14. aprilli 2021. aasta määrust HR vs. Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20) arvestades ei välista seda asjaolu, et Climate GmbH ei osalenud maksupettuses aktiivselt.

Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus) otsus oleneb sellest, kas kõnealuste piiriüleste teenuste puhul tuleb analoogia alusel kohaldada eelotsuse küsimustele eespool viidatud Euroopa Kohtu 18. detsembri 2014. aasta otsuses Schoenimport „Italmoda“ (C-131/13) antud vastuseid; teisisõnu, kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb kooskõlas selle tervikliku mõttega tõlgendada nii, et vastupidi selle direktiivi (muudetud direktiiviga 2008/8/EÜ) artikli 44 sõnastusele ja vastupidi öUStG § 3a sõnastusele tuleb Austria käibemaksu kindlaksmääramisel pidada käesoleva kohtuasja asjaoludel teenuste osutamise kohaks Austriat.

#### **4.2) Eelotsuse küsimus**

B2B valdkonnas ilmnevad Euroopa Kohtu 18. detsembri 2014. aasta otsuse Schoenimport „Italmoda“ (C-131/13) aluseks olnud ühendusesisese tarne võrdlusest piiriülese teenuse osutamisega (ühes liikmesriigis asuva

maksukohustuslase poolt teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele) ühest küljest sarnasused ja teisest küljest erinevused.

Sarnasused:

Ühendusesisesed tarned ja piiriülesed teenused ELis puudutavad alati kahte liikmesriiki. Neid kahte liiki teenuseid käsitlevad eri õigusnormid avaldavad B2B valdkonnas üldjuhul samasugust mõju, mis seisneb selles, et teenuseid maksustatakse ainult liikmesriigis, kus on teenuse saaja asukoht. Maksukohustust kohaldatakse teenuse saaja suhtes üldjuhul kas maksuna ühendusesiseselt soetamiselt või maksuna, mis läheb üle teenuse saajale (pöördmaksustamine).

Need sarnasused võivad viidata sellele, et direktiivi 2006/112/EÜ (muudetud direktiiviga 2008/8/EÜ) tuleb piiriüleseid teenuseid puudutavas osas tõlgendada samamoodi nagu Euroopa Kohtu 18. detsembri 2014. aasta otsuses Schoenimport „Italmoda“ (C-131/13).

Erinevused:

Ühendusesisese tarne puhul ühelt maksukohustuslaselt teisele maksukohustuslasele on teenuste osutamise koht üldjuhul teenuse osutaja asukohas, st seal, kus kaup asub käsutusõiguse üleandmise ajal, või seal, kus algab kauba vedu teenuse saajale.

Ühendusesisese tarne puhul ühelt maksukohustuslaselt teisele maksukohustuslasele on teenuse osutamise kohaks seevastu üldjuhul teenuse saaja asukoht.

Ühendusesiseste kaubatarnete puhul B2B valdkonnas vastab sama tehing kahele maksustatavale teokoosseisule, nimelt ühendusesisesele tarnele ja ühendusesisesele soetamisele, kusjuures üldjuhul hoitakse esimesena nimetatu maksuvabastusega ära tehingu topeltmaksustamine.

Seevastu piiriülese teenuse puhul on ette nähtud ainult üks maksustatav teokoosseis. Piiriülese teenuse ostmine ei kujuta endast maksustatavat teokoosseisu. Olenevalt asjaoludest kantakse teenuse osutamisega seotud maksukohustus teenuse osutajalt üle teenuse saajale (pöördmaksustamine).

Ühendusesisese kaubatarne puhul on teenuse osutaja asukohariigil maksustamisõigus, mis üldjuhul neutraliseeritakse ühendusesisese tarne maksuvabastusega.

Seevastu piiriülese teenuse puhul, mis maksustatakse teenuse saaja asukohas, ei ole teenuse osutaja asukohariigil maksustamisõigust, mistõttu ei ole vajalik, et asukohariik vabastaks teenuse osutamise maksust.

Need erinevused võivad viidata sellele, et direktiivi 2006/112/EÜ (muudetud direktiiviga 2008/8/EÜ) ei saa piiriüleseid teenuseid puudutavas osas tõlgendada

analoogia alusel Euroopa Kohtu 18. detsembri 2014. aasta otsusega Schoenimport „Italmoda“ (C-131/13).

Kokkuvõttes ei ole liidu õiguse õige tõlgendus sedavõrd ilmselge, et ei jääks ruumi põhjendatud kahtlustele (vt Euroopa Kohtu 4. oktoobri 2018. aasta otsus C-416/17, punkt 110).

Seepärast esitatakse ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtule käesoleva eelotsusetaotluse alguses sõnastatud eelotsuse küsimus.

[...]

[Märkused riigisisese menetluse ja kohtusse pöördumise õiguse kohta]

[...]

[Märkused Euroopa Kohtu eelotsusemenetluse menetluslike aspektide, isikuandmete kaitse ning kulude ja võimaliku õigusabi kohta]

[...]

Viin, 11. oktoobril 2021

[...]