



## Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
ELEANOR SHARPSTON  
esitatud 10. jaanuaril 2019<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-647/17**

**Skatteverket**  
*versus*  
**Srf konsulterna AB**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Maksustatavate tehingute tegemise koht – Maksukohustuslastele pakutavad teenused – Teenuste osutamine seoses sissepääsuga haridusüritustele – Sellises liikmesriigis toimuv seminar, mis ei ole teenuseosutaja ega osalejate asukohariik – Seminar, millel on nõutav eelregistreerimine ja ettemaks

1. Käesolevas eelotsusetaotluses küsib Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) juhiseid selle kohta, kas Rootsis asuva maksukohustuslase poolt Rootsi maksukohustuslastele teises liikmesriigis korraldatud seminar tuleks käibemaksuga maksustada Rootsis või selles teises liikmesriigis. Kas sellise seminariteenuse osutamise koht tuleks kindlaks määrata direktiivi 2006/112/EÜ<sup>2</sup> artikli 44 või artikli 53 alusel?

2. Euroopa Kohtul palutakse seega esimest korda analüüsida ja määratleda artikli 53 esemeline kohaldamisala seoses maksukohustuslastele osutatud teenustega, mis seisnevad haridusüritustele sissepääsu võimaldamises selle sätte tähenduses. Euroopa Kohtu vastusel on tõenäoliselt otsustav mõju teenuste (sealhulgas sissepääsu võimaldamisega seotud kõrvalteenuste) osutamise koha kindlaksmääramisel seoses muude artiklis 53 nimetatud ürituste kategooriatega, milleks on „kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutusüritused või sarnased üritused“ (ulatudes tenniseturniiridest kaubandusmessideni ja kunstinäitustest kontsertideni). Kui pakkuda mõnda väga konkreetset näidet, siis avaneb Euroopa Kohtul võimalus anda juhiseid mõne sellise olulise rahvusvahelise ürituse teenuse osutamise koha kindlaksmääramiseks nagu 2020. aasta Euroopa jalgpalli meistrivõistlused.<sup>3</sup>

1 Algeel: inglise.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

3 Selle ürituse asjakohased jooned näivad olevat järgmised: see koosneb reast autonoomsetest üritustest (jalgpallimatšid), mis toimuvad eri liikmesriikides või väljaspool ELi, ning sellel on nimelised piletid, mida müüvad erinevad maksukohustuslased keeruka edasimüügisüsteemi kaudu.

## ELi õigus

### *Direktiiv 2006/112*

3. Direktiivi 2006/112 artiklis 44 on sätestatud, et „[m]aksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks on nimetatud isiku ettevõtte asukoht“.<sup>4</sup>

4. Artiklis 53 on sätestatud, et maksukohustuslasele osutatavate „kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutusüritustele või sarnastele üritustele, nagu messidele ja näitustele, sissepääsuga seotud teenuste ja kõrvalteenuste osutamise kohaks on koht, kus kõnealused üritused tegelikult toimuvad“.

5. Artikli 54 lõikes 1 on sätestatud, et mittemaksukohustuslasele osutatavate „kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus- ja meelelahutus[tegevusega] või sarnaste [tegevustega], nagu messid ja näitused, seotud teenuste ja kõrvalteenuste, kaasa arvatud selliste [tegevuste] korraldajate osutatavate teenuste osutamise kohaks on koht, kus kõnealused [tegevused] tegelikult toimuvad“ [täpsustatud tõlge].

6. Artikli 132 lõike 1 punktis i on sätestatud, et liikmesriikide poolt kuuluvad käibemaksust vabastamisele „kutseõpe või ümberõpe, samuti nendega otseselt seotud teenuste osutamine ja kaubatarned nimetatud eesmärkidel tegutsevate avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide poolt“.

### *Määrus nr 282/2011*

7. Määruse nr 282/2011<sup>5</sup> artikli 32 lõikes 1 on sätestatud, et direktiivi 2006/112 artikkel 53 hõlmab eelkõige „selliste teenuste osutamist, mille peamised tunnused on üritusele juurdepääsu õiguse andmine pileti või tasu eest, mis võib muu hulgas olla abonement, hooajapilet või perioodiline liikmemaks“.

8. Artikli 32 lõikes 2 on sätestatud, et selliste teenuste hulka kuuluvad eelkõige: „a) juurdepääsu õigus etendustele, teatrietendustele, tsirkuseetendustele, messidele, lõbustusparkidesse, kontsertidele, näitustele ning muudele sellistele kultuuriüritustele; b) juurdepääsu õigus sellistele spordiüritustele nagu matšid või võistlused; ja c) juurdepääsu õigus sellistele haridus- ja teadusüritustele nagu konverentsid ja seminarid“.

9. Artikli 32 lõike 3 kohaselt ei hõlma artikli 32 lõige 1 võimlemissaalide või muude selliste rajatiste tasu eest kasutamist.

10. Artiklis 33 on sätestatud, et „[d]irektiivi 2006/112/EÜ artiklis 53 osutatud kõrvalteenuste hulka kuuluvad teenused, mis on otseselt seotud juurdepääsuga kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- või teistele sellistele üritustele ja mida osutatakse üritustel osalevale isikule tasu eest eraldi“. Lisaks on selles sättes täpsustatud, et „[s]elliste kõrvalteenuste hulka kuuluvad eelkõige riiehoiu ja sanitaarruumide kasutamine, kuid nende hulka ei kuulu piletimüügiga seotud lihtsad vahendusteenused“.

4 Põhikohtuasjas asjakohasel ajal oli kohaldatav direktiivi 2006/112 redaktsioon koos muudatustega, mis kehtestati nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (ELT 2008 L 44, lk 11).

5 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).

## Liikmesriigi õigus

11. Seaduse nr 1994:200 käibemaksu kohta (mervärdesskattelagen (1994:200))<sup>6</sup> 5. peatüki §-s 5 on sätestatud, et maksukohustuslasele osutatud teenus on müüdud Rootsis, kui selle maksukohustuslase ettevõtte asub Rootsis või seal asub tema püsiv tegevuskoht ja asjaomane teenus osutati sellele tegevuskohale.

12. Käibemaksuseaduse 5. peatüki §-s 11a on sätestatud, et teenused, mida osutatakse maksukohustuslasele sissepääsu kujul kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- või teistele sellistele üritustele nagu messid ja näitused, on müüdud Rootsis, kui asjaomane üritus leiab tegelikult aset Rootsis. See kehtib ka kõnealuse sissepääsuga seotud kõrvalteenuste puhul.

## Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

13. Srf konsulterna AB (edaspidi „Srf konsulterna“) on Rootsis asuv äriühing, mis kuulub täielikult raamatupidamis-, juhtimis- ja palgakonsultantide kutseorganisatsioonile. Ta pakub tasu eest konsulantidele haridus- ja kutsealast koolitust.

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et muu tegevuse hulgas pakub Srf konsulterna 30-tunnise mahuga seminare, mis kestavad viis päeva, kusjuures kursuse keskpaigas on üks puhkepäev. Neil seminaridel saavad osaleda ainult Rootsis asukohta või püsivat tegevuskohta omavad kutsealal tegutsejad olenemata sellest, kas nad on Srf konsulterna emakutseühingu liikmed. Kursuste sisu otsustatakse varem, eeldades, et osalejatel on varasemad teadmised ja töökogemus raamatupidamisvaldkonnas, ent seda sisu võidakse koha peal kohandada sõltuvalt tegelike osalejate teadmistest. Seminarid toimuvad konverentsiruumides.

15. Kursusel osalemiseks peavad osalejad olema sellele enne registreeritud. Tänu sellele on Srf konsulternale teada osalejate andmed, nagu nende nimed, aadressid, isiku- või registrikoodid.<sup>7</sup> Tasuda tuleb ette.

16. Mõned Srf konsulterna seminarid leiavad aset erinevates kohtades Rootsis, samas kui teised peetakse teistes liikmesriikides.

17. Seoses viimati nimetatuga (edaspidi „vaidlusalused seminarid“) taotles Srf Skatterättsnämndenilt (maksuõiguse komisjon, Rootsi) eelotsust, kas teenuse osutamise kohaks tuleks lugeda Rootsi või liikmesriik, kus asjaomane seminar toimus.

18. Maksuõiguse komisjon leidis, et sellised seminarid kui teenused tuleks lugeda osutatuks Rootsis – isegi kui nad füüsiliselt peetakse välismaal. Vastavalt on kohaldatav artikkel 44 ja mitte artikkel 53, millest tulenevalt kuulub käibemaks tasumisele Rootsis.

19. Skatteverket (Rootsi kohalik maksuamet) ei nõustunud selle otsuse põhjendustega ning esitas otsuse peale apellatsioonkaebuse Högsta förvaltningsdomstolenisse (Rootsi kõrgeim halduskohus).

<sup>6</sup> Edaspidi „käibemaksuseadus“.

<sup>7</sup> Edaspidi „maksukohustuslasena registreerimise andmed“.

20. Asudes seisukohale, et direktiivi 2006/112 artikli 53 tähendus ja selle suhe nimetatud direktiivi artikliga 44 ei ole täiesti selge, peatas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas väljendit „sissepääs üritustele“ [direktiivi 2006/112] artiklis 53 tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab viiepäevase raamatupidamiskursuse näol osutatavat teenust, mida osutatakse ainult maksukohustuslastele ning mis nõuab eelnevat registreerimist ja ettemakset?“

21. Skatteverket, Prantsusmaa, Ühendkuningriik ja komisjon esitasid kirjalikud seisukohad. Kohtuistungil, mis peeti 18. oktoobril 2018, esitasid Rootsi ja komisjon suulisi seisukohti.

## Hinnang

### *Sissejuhatavad märkused*

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kindlaks teha, kas selliste teenuste osutamine, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, kuulub direktiivi 2006/112 artikli 53 kohaldamisalasse. Seega sõltub vastus esitatud küsimusele sellest, kas Srf konsulterna poolt teistes liikmesriikides peale Rootsi korraldatud seminarid saab liigitada „haridus- [...] üritustele [...] sissepääsuga seotud“ teenuste osutamiseks direktiivi 2006/112 artikli 53 tähenduses.

23. Sissejuhatuseks märgin, et vaidlus puudub selle üle, et põhikohtuasjas on tegemist teenuste ja mitte kaupadega. Samuti puudub vaidlus selle üle, et need teenused osutati eranditult maksukohustuslastele. Niisama selgelt nähtub eelotsusetaotlusest, et Srf konsulterna teenused on oma laadilt hariduslikud. Nii on artiklid 44 ja 53 tõepoolest asjakohased sätted teenuse osutamise koha kindlaksmääramiseks.

24. Kui esitatud küsimustele vastata, et osutatavaks teenuseks on „sissepääs üritustele“ direktiivi 2006/112 artikli 53 tähenduses, kuna vaidlusalused seminarid toimuvad teises liikmesriigis ja mitte Rootsis, siis tuleb teenuse osutamise kohaks lugeda see teine liikmesriik.<sup>8</sup> Aga kui artikkel 53 neid teenuseid ei hõlma, siis oleks teenuse osutamise kohaks direktiivi artikli 44 kohaselt Rootsi, kuna kõigi vaidlusalustel seminaridel osalejate asukoht on Rootsis.<sup>9</sup>

25. Euroopa Kohtu järjekindla kohtupraktika kohaselt on maksustatavate teenuste koha kindlaksmääramist käsitlevate käibemaksudirektiivi sätete eesmärk vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist.<sup>10</sup> Euroopa Kohtu vastus määrab seega kindlaks, milline asjaomastest liikmesriikidest on pädev nõudma asjaomastelt maksukohustuslastelt käibemaksu tasumist vaidlusaluste seminaride pealt vastavalt selles liikmesriigis kehtivatele määradele ja menetlustele.

26. Kuna näib, et vaidlusaluste seminaride eesmärk on aidata konsulantidel oma raamatupidamisalaseid teadmisi värskendada,<sup>11</sup> kujutavad need endast tõenäoliselt „kutseõpet või ümberõpet“ direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti i tähenduses. Seega võib nende suhtes olla kohaldatav selles sättes ette nähtud kohustuslik käibemaksuvabastus. Komisjon väitis kohtuistungil, et see säte ei ole asjakohane. See võib olla nii, kuna Srf konsulterna ei näi olevat artikli 132 lõike 1 tähenduses avalik-õiguslik isik, mille eesmärk on pakkuda kutseõpet. Ent see säte oleks asjakohatu

<sup>8</sup> Vt käesoleva ettepaneku punktid 16 ja 17.

<sup>9</sup> Vt käesoleva ettepaneku punktid 13 ja 14.

<sup>10</sup> 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 24.

<sup>11</sup> Vt käesoleva ettepaneku punkt 14.

ainult siis, kui Srf konsulterna ei oleks peale selle, et ta ei ole selline avalik-õiguslik isik, *ka* üheski teises liikmesriigis, kus ta vaidlusaluseid seminare korraldab, nimetatud sätte tähenduses „sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud“ organisatsioon.<sup>12</sup> Kuna Euroopa Kohtul puudub teave selles küsimuses abi osutamiseks, siis ma ei puuduta seda rohkem.

## Sisu

27. Kui direktiivi 2006/112 artikkel 44 sisaldab üldist reeglit selle koha kindlaksmääramiseks, kus maksustamise seisukohalt maksukohustuslastele teenuseid osutatakse, siis artikkel 53 reguleerib konkreetse erisättena muu hulgas haridusteenuste osutamist.

28. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et teenuse osutamise koha kindlaksmääramise üldnorm ei ole erinormi suhtes ülimuslik. Iga juhtumi korral peab küsima, kas asjaomane olukord vastab mõnele direktiivis 2006/112 loetletud konkreetsele erandile (nagu artikkel 53). Kui sellega tegu ei ole, tuleb antud juhtumile kohaldada artiklit 44. Neid erinorme ei saa pidada üldreeglist tehtud erandiks, mida tuleb tõlgendada kitsamalt.<sup>13</sup> Pigem tuleb artiklit 44 pidada varu- või üldsätteks, mis on kohaldatav erinormide puudumisel.

29. Euroopa Kohus on oma varasemas otsuses leidnud, et teenuse osutamise kohta käsitlevate sätete aluseks oleva loogika kohaselt tuleks kaupu ja teenuseid maksustada võimaluse korral nende tarbimise kohas.<sup>14</sup>

30. See otsus kinnitab lähenemist, mida kasutati komisjoni ettepanekus seoses teenuste osutamise kohaga, mis viis asjaomaste normide kehtestamisele nende praegusel kujul. Komisjon märkis oma ettepanekus, et teenuse osutamise kohta käsitlevate sätete muutmise eesmärk peaks olema maksustamine võimalikult suurel määral tegeliku tarbimise kohas.<sup>15</sup> Selleks tegi komisjon ettepaneku muuta maksukohustuslastele teenuste osutamise kohta käsitlevaid reegleid, määrates sellised teenused üldjuhul maksustatavaks *kliendi* asukoha liikmesriigis<sup>16</sup> ja mitte *teenuseosutaja* asukoha liikmesriigis.<sup>17</sup>

31. Haridusteenused on oma määratluse kohaselt põhiliselt intellektuaalsed ja seega oma laadilt immateriaalsed. Seetõttu võib ehk olla võimalik pidada selliseid teenuseid majanduslikus mõttes „tarbituks“ maksukohustuslaste poolt siis, kui nad osutavad (väljund)teenuseid oma klientidele ning seega liikmesriigis, kus on nende maksukohustuslaste asukoht. Selline tõlgendus toetaks artikli 44 kohaldamist.

32. Ent haridus*ürituste* kujul osutatav teenus kujutab endast terviklikku, ehkki osadest koosnevat teenust, mille olulised elemendid – nagu õpetaja või lektori sisend, üritus ja ruumid ning koha peal „ära tarbitavad“ kõrvalteenused – on füüsiliselt tihedalt seotud ürituse toimumiskohaga.<sup>18</sup> See näib põhjendavat selliste teenuste maksustamist tervikuna tarbimiskohas selle sõna füüsilises tähenduses ning seega toetavat artikli 53 kohaldamist.

12 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punktid 35–39.

13 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, punktid 18 ja 19.

14 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 25.

15 Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses teenuste osutamise kohaga, KOM(2003) 822, 3. osa.

16 Muudetud ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses teenuste osutamise kohaga, KOM(2005) 334, 1. osa, lk 2. Seda eesmärki kajastab direktiivi 2008/8 põhjendus 4, milles märgitakse, et sellekohase „üldreegli aluseks [peaks] olema teenuse saaja, mitte teenuse osutaja asukoht“.

17 Selline üldreegel kehtis kõigepealt vastavalt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 9 lõikele 1 ning hiljem vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 43 algversioonile. See reegel kehtis kuni 31. detsembrini 2009.

18 Euroopa Kohus on olnud järjekindlalt seisukohal, et tegemist on ühe tehinguga, kui kaks või enam maksukohustuslaste poolt kliendile osutatud teenuse osa või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (vt nt 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70). Üllevaadet „liittarneid“ käsitleva kohtupraktika ja nende maksundusliku kohtlemise kohta direktiivi 2006/112 alusel vaata kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:295, punkt 27 jj.

33. Minu arvates järeldub sellest, et üldisest eesmärgist, mille kohaselt maksukohustuslastele osutatavaid teenuseid tuleks maksustada nende osutamise kohas, ei tulene mingit ilmselt „rusikareeglit“ artiklite 44 ja 53 kohaldatavuse kohta. Sealhulgas ei toeta selle eesmärgi selgitus direktiivi 2008/8 põhjenduses 6<sup>19</sup> selgelt kummagi artikli eriti laia ega kitsast tõlgendust.

34. Seetõttu analüüsin nüüd kõigepealt direktiivi 2006/112 artiklis 53 sätestatud erinormi kohaldamisala ning püüan seejärel anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule suuniseid, kas vaidlusalused teenused kuuluvad selle sätte kohaldamisalasse. Vastasel korral tuleb nende suhtes kohaldada selle direktiivi artiklis 44 sätestatud üldreeglit.

#### *Direktiivi 2006/112 artikkel 53*

35. Käesoleva asja tuumaks on see, mida tähendab direktiivi 2006/112 artiklis 53 kasutatud mõiste „haridus- [...] üritustele [...] sissepääsuga seotud“ teenuste osutamine. Kuna puudub vaidlus selle üle, et vaidlusalused seminarid on oma loomult „hariduslikud“, analüüsin ülejäänud võtmemõisteid „üritus“ ja „sissepääs“.

36. Mis on „haridusüritus“ selle sätte tähenduses?

37. Direktiivis ei ole seda mõistet määratletud. Ent määruse nr 282/2011<sup>20</sup> artikli 32 lõike 2 punktis c viidatakse üldsõnaliselt sellistele „haridus- ja teadusüritustele nagu konverentsid ja seminarid“ kui näidetele üritustest, mis kuuluvad direktiivi 2006/112 artikli 53 kohaldamisalasse, mis näib viitavat, et seadusandja tahte kohaselt peaks selle mõiste kohaldamisala olema suhteliselt lai.

38. Oxfordi sõnaraamat<sup>21</sup> määratleb mõiste „üritus“ (*event*) kui „miski toimuv, eriti kui see on oluline“ ning konkreetsemalt kui „kavakohane avalik või sotsiaalne sündmus“. Direktiivi 2006/112 keeleversioonid, mida ma olin võimeline kontrollima, kasutavad samaväärseid sõnu, millel on väga sarnane lai funktsionaalne tähendus.<sup>22</sup>

39. Artiklis 53 silmas peetud üritus peab seega olema eelnevalt kavandatud. Mõisteliselt pean seda sisu, koha ja aja osas jagamatuks tervikuks. Loomulikult kvalifitseeruks ette kindlaks määratud päevakavaga ja konkreetse teemaga tegevus tõenäoliselt ürituseks kui lahtise kavaga tegevus, mis loob vaid üldise raamistiku haridusteenuse osutamiseks.

40. Lisaks tuleks üritus määratleda kui isikute kogunemine mingi tegevuse jälgimiseks või selles osalemiseks teatava aja jooksul. Kaldun nõustuma Ühendkuningriigiga, et artikkel 53 hõlmab seega vaid selliseid tegevusi, milles klient füüsiliselt osaleb. Seda järeldust kinnitab määruse nr 282/2011 artikkel 33, milles viidatakse „üritustel *osalevale isikule*“ (kohtujuristi kursiiv).

41. Aeg on samuti oluline tegur. Teenuse kestus peaks tavaliselt võimaldama eristada haridusüritust ja muid hariduslikke tegevusi. Konverents või seminar kestab tavaliselt mõned tunnid või päevad, samas kui ülikoolikursus viiakse tõenäoliselt läbi oluliselt pikema aja jooksul (näiteks kolm nädalat, kuu, semester, akadeemiline aasta). Mulle näib, et esimesena nimetatud kuuluksid tõenäoliselt artikli 53 kohaldamisalasse ja viimasena nimetatud mitte. Fraas „abonement, hooajapilet või perioodiline

19 Selles põhjenduses märgitakse, et maksukohustuslastele osutatavate teenuste osutamise kohta käsitlevad reeglid peaksid „kajastama tarbimiskoha järgse maksustamise põhimõtet“.

20 See määrus võeti vastu direktiivi 2006/112 artikli 397 alusel. Selle eesmärk on tagada kehtiva käibemaksusüsteemi ühtlane kohaldamine direktiivi 2006/112 rakendusmeetmete kehtestamise kaudu juhtudel, kus viimati nimetatud kohaldamisel on tekkinud või võib tekkida erinevusi, mis takistavad siseturu korralikku toimimist (põhjendused 2 ja 4).

21 Vt veebis <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 Vt järgmisi keeleversioone: tšehhi: *akce*; saksa: *Veranstaltung*; hispaania: *manifestacione*; prantsuse: *manifestation*; itaalia: *manifestazione*; hollandi: *evenement*; poola: *impieza*; ja portugali: *manifestaçõe*. Artikli 53 rootsikeelne versioon sisaldab kahte väga sarnase tähendusega terminit. Need on *arrangemang* ja *evenemang*.

liikmemaks“ määruse nr 282/2011 artikli 32 lõikes 1 viitab, et autonoomsete ürituste sari võib kujutada endast samuti üritust direktiivi 2006/112 artikli 53 tähenduses. Seevastu mitme nädala peale jagatud terviklik koolituste sari või terve trimestri kestev keelekursus ei näi kuigivõrd sobivat mõiste „üritus“ loomulikku tähendussisusse. Pigem tuleks need liigitada pidevaks õppetegevuseks – mis on sellist liiki haridusalane tegevus, mis kuulub artikli 44 kohaldamisalasse.

42. Samuti võib see, kas tegevus on jätkuv või jagatud mitmeks osaks, omada tähtsust selle maksunduslikul liigitamisel. Minu jaoks on üritus põhimõtteliselt katkematu tegevus. Kui kursuse või koolituse kestus ületab ühte päeva, siis kuulub see artikli 53 kohaldamisalasse tõenäolisemalt juhul, kui see toimub mitmel järjestikusel päeval. Ent sellise perioodi keskel olev puhkepäev ei pruugi minu meelest välistada selliste tegevuste liigitamist ürituseks. Seevastu mitu nädalat kestev või paljudeks mitme vaheajaga osadeks jagatud kursus kvalifitseerub vähem tõenäoliselt ürituseks. Kui selline kursus nõuab lisaks osalejatelt märkimisväärset ettevalmistumist iga üksiku sessiooni vahel – eriti kui iga sellise sessiooni lõpus korraldatakse test või muu tulemuste hindamine –, siis näib selgelt olevat tegemist mahuka või jätkuva õppetegevusega ning selle kvalifitseerumine ürituseks oleks seega isegi veelgi vähem tõenäoline.

43. Sellest tuleneb loogiliselt, et ei ole võimalik määratleda ühteainsat kriteeriumi, mis määraks täpselt kindlaks artiklis 53 silmas peetud ürituse maksimaalse kestuse. Pigem tuleb juhtumipõhiselt hinnata koos mitut tunnust.

44. Seetõttu leian, et direktiivi 2006/112 artikkel 53 hõlmab eelnevalt kavandatud ja jagamatuid hariduslikke tegevusi, mis toimuvad konkreetsetes kohas lühikese aja jooksul ning millel käsitletakse eelnevalt kindlaks määratud teemat. Seevastu sellised hariduslikud tegevused, millel puudub üks või mitu neist tunnustest, nagu rida eraldi kohtumisi või töötubasid, mis toimuvad eri kuupäevadel või kohtades, pikemale ajale kavandatud kursused või avatud kohtumiste tsükliid, eriti kui nende programm või teema ei ole eelnevalt kindlaks määratud, ei ole selle mõistega hõlmatud.

45. Artikli 53 tõlgendamisel on samuti vaja kindlaks määrata mõiste „sissepääs“ tähendus. Määruse nr 282/2011 artikli 32 lõikes 1 selgitatakse, et direktiivi 2006/112 artikli 53 kohaldamisalasse kuuluvad ainult sellised teenused, „mille peamised tunnused on üritusele juurdepääsu õiguse andmine“.

46. Mõiste „sissepääs“ keeleline analüüs ei paku otsustavaid argumente selle tõlgendamiseks. Oxfordi sõnaraamatus<sup>23</sup> on mõiste „sissepääs“ määratletud kui „kohta või organisatsiooni sisenemise või sisenemise võimaldamise fakt või protsess“. Direktiivi keeleversioonid, mida ma olin võimeline kontrollima, kasutavad sõnu, millel on väga sarnane lai tähendus.<sup>24</sup>

47. Seadusandluse kujunemisloost nähtub, et liidu seadusandja kavatsus oli minna alates 1. jaanuarist 2010 järk-järgult üle üldreeglile, mille kohaselt viiakse maksukohustuslasele teenuste osutamise koht üle teenuseosutaja asukoha liikmesriigist<sup>25</sup> kliendi asukoha liikmesriiki.<sup>26</sup> Paralleelselt piirati alates 1. jaanuarist 2011 uue üldreegli kasuks ka erinormi – mille kohaselt maksustati maksukohustuslasele osutatud haridusteenuseid liikmesriigis, kus need teenused füüsiliselt osutati – kohaldamisala.<sup>27</sup>

<sup>23</sup> Vt veebis <https://en.oxforddictionaries.com/>.

<sup>24</sup> Vt järgmisi keeleversioone: tšehhi: *vstup*; saksa: *Eintrittsberechtigung*; hispaania: *acceso*; prantsuse: *accès*; itaalia: *accesso*; hollandi: *toegang*; poola: *wstęp*; portugali: *acesso*; ja rootsi: *tillträde*.

<sup>25</sup> See üldnorm kehtis kuni 31. detsembrini 2009. Vt käesoleva ettepaneku 17. joonealune märkus.

<sup>26</sup> Alates 1. jaanuarist 2010 kehtis direktiivi 2008/8 artikliga 2 muudetud direktiivi 2006/112 artikli 44 kohaselt selline üldnorm.

<sup>27</sup> Kuni 31. detsembrini 2010 kohaldati seda erinormi haridustegevustega seotud teenustele (kuni 31. detsembrini 2009 vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 52 selle algse redaktsioonis ning ajavahemikul 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2010 vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 53 direktiivi 2008/8 artikliga 2 muudetud redaktsioonis). Alates 1. jaanuarist 2011 piirati selle reegli kohaldamisala vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 53, direktiivi 2008/8 artikliga 3 muudetud redaktsioonis, haridusüritustele sissepääsuga seotud teenustele.

48. Direktiivi 2008/8 ettevalmistavatest materjalidest nähtub, et mõisteid „sissepääs“ ja „üritus“ ei kasutatud sugugi kogemata ega juhuslikult. Vastupidi: nende mõistete kasutamise üle arutati pikalt need võeti kasutusele teadlikult.<sup>28</sup>

49. Kuna liidu seadusandja otsustas teadlikult säilitada, ehkki piiratud kujul, teatavaid haridusteenuseid käsitleva erinormi, ei ole võimalik tõlgendada seda sätet viisil, mis piirab selle kohaldamisala, kahjustamata samal ajal kõnealust eesmärki.

50. Täiendavaid argumente selle kohta, kuidas tuleks mõistet „sissepääs“ sisustada, võib tuletada kontekstist. Direktiivi 2006/112 artiklites 44 ja 53 on sätestatud maksukohustuslastele osutatavate haridusteenuste üld- ja erinorm, samas kui artiklid 45 ja 54 mängivad samasugust rolli lõpptarbijatele osutatavate haridusteenuste suhtes. Ent sarnasused lõppevad siin. Kui artikkel 53 viitab haridusüritustele sissepääsuga seotud teenustele, siis artikkel 54 on kohaldatav „haridus- [...] [tegevustega] [...] seotud teenuste“ suhtes (kohtujuristi kursiiv). Viimati nimetatud sätte kohaldamisala on seega laiem kahes suhtes. Esiteks ei piirdu see „haridusüritustega“, vaid hõlmab erinevat liiki „haridustegevusi“. Teiseks, mis on veelgi tähtsam, ei ole see piiratud „sissepääsuga“ seotud teenustele.

51. Asjaolu, et ELi seadusandja kasutab neis naabersätetes erinevaid mõisteid, näitab, et ta soovis teha vahet asjaomaste haridusteenuste kolme eri kategooria vahel. Ainult mõned haridustegevused (teenuste esimene ja kõige laiem kategooria) kujutavad endast haridusüritusi (teine vahepealne kategooria) ning ainult mõned selliste üritustega seotud teenused saab liigitada sisuliselt „sissepääsuga seotuks“ (kolmas ja kõige kitsam kategooria; kohtujuristi kursiiv).<sup>29</sup>

52. Taoline artikli 53 kontekst räägib seetõttu tugevalt Skatteverketi ja komisjoni pakutud mõiste „sissepääs“ piirava tõlgenduse vastu. Ühelt poolt jätab selline tõlgendus mõiste „sissepääs üritusele“ ja seega artikli 53 ilma suurest osast selle sisust. Teiselt poolt ei saa „haridusüritusele sissepääsuga“ seotud teenuseid samastada „haridusürituse“ pakkumisega. Pigem tuleks need kaks teenuste kategooriat eristada objektiivse, selge ja toimiva kriteeriumi alusel.

53. Minu meelest tuleb artikli 53 tõlgendamisel lähtuda tähtsusest, mis selles sättes omistatakse konkreetsetele osalejatele. Seda seisukohta kinnitab kaudselt määruse nr 282/2011 artikkel 33, mis viitab „üritustel osalevale isikule“ (kohtujuristi kursiiv). Seega seisneb artikli 53 kohaldamisalasse kuuluvate teenuste olemuslik tunnus üksikisikule või mitmele üksikisikule sissepääsuõiguse andmises ruumi, kus toimub haridusüritus. Võib öelda, et tasu makstakse teatavale arvule üksikisikutele sissepääsuõiguse andmise eest asjaomasele üritusele. Praktilisel tasandil seega, kui üritust korraldab teenuseosutaja kontrollib sinna lubatavate üksikisikute arvu ja nõuab maksukohustuslaselt sissepääsu eest tasu, siis kuulub selline üritus tõenäoliselt direktiivi 2006/112 artikli 53 kohaldamisalasse.

28 Seadusandliku menetluse käigus kaaluti erinevaid võimalusi: 1) loobuda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 9 lõike 2 punktis c sisaldunud erinormist, mis nägi ette haridusteenuste maksustamise liikmesriigis, kus on nende „tegeliku osutamise koht“, ning allutada need teenused üldreeglile (vt komisjoni dokumendid KOM(2003) 822, 23. detsember 2003, ja KOM(2005) 334, 20. juuli 2005, ning samuti nõukogu dokument 11857/04, 4. august 2004); 2) see erireegel säilitada (vt nõukogu dokumendid 11162/04, 8. juuli 2004, ja 16112/05, 23. detsember 2005); 3) piirata selle erinormi kohaldamisala haridustegevustele „sissepääsu võimaldamisele“ (vt nõukogu dokumendid 11162/04, 8. juuli 2004, ja 15420/04, 29. november 2004) ning lõpuks 4) näha ette üleminekuperiood 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2010 (vt direktiivi 2008/8 praegused artiklid 2 ja 3), mille ajal jäi selle haridustegevustele kohaldatava erireegli kohaldamisala, vaatamata üldreegli muutmisele, muutmata, pärast mida piirati seda erireeglit „haridusüritustele sissepääsuga“ seotud teenustele (nõukogu dokument 9913/2/06, 2. juuni 2006).

29 See järeldus näib kokku langevat tõlgendusega, milles lepitakse peaaegu üksmeelselt kokku käibemaksukomitee istungil 10.–12. mail 2010 ning mille kohaselt „käibemaksudirektiivi artiklis 54 (1. jaanuaril 2011 jõustunud redaktsioonis) kasutatud mõiste „tegevused“ hõlmab ka selle direktiivi artiklis 53 (1. jaanuaril 2011 jõustunud redaktsioonis) nimetatud „üritusi“ (kohtujuristi kursiiv). Vt käibemaksukomitee 91. istungi suunised, dokument number A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, punkt 2. Meenutan, et käibemaksukomitee on asutatud direktiivi 2006/112 artikli 398 lõike 2 alusel ning koosneb komisjoni ja liikmesriikide esindajatest. Ehkki selle komitee antavad suunised on pelgalt nõuandva komitee seisukohad ning mitte liidu õiguse ametlik tõlgendus ega ole seetõttu siduvad, on nad siiski kasulik abivahend direktiivi 2006/112 tõlgendamiseks. Vt selle kohta kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas RR Donnelly Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:57, punktid 46–50.



54. Seevastu üritus *kui selline*, st teenus, mis seisneb haridusürituse *kui terviku* korraldamises ja turustamises, ei kuulu artikli 53 kohaldamisalasse. Sellega võib olla tegemist näiteks siis, kui teenus seisneb valmiskoolituse või seminari müümises maksukohustuslasele eesmärgiga see teistele maksukohustuslastele edasi müüa või eesmärgiga pakkuda seda kollektiivselt enam-vähem täpselt määratletud rühmale (näiteks töötajatele ja nende pereliikmetele),<sup>30</sup> isegi kui üldine osalejate arv on kindlaks määratud.

55. See, kas üksikisiku osalemine üritusel on aktiivne või passiivne, ei puutu minu meelest asjasse. See sõltub asjaomase ürituse laadist: loengu külastamine ei eelda tavaliselt mingit aktiivset osalemist. Seminaril osalejatelt oodatakse tavaliselt mõneti aktiivsemat käitumist. Õigus osaleda on teisene võrreldes esmase sissepääsu õigusega ja viimasest lahutamatu ning loomulikult kehtib ka selle suhtes artikkel 53.

56. Kui „sissepääs“ üritusele moodustab ühe mitmest liitteenuse osast (ning seda ei saa seetõttu pidada selle põhisisuks), siis tuleks sellise teenuse kui terviku suhtes kohaldada üldreeglit artiklis 44. Sellega oleks tegemist näiteks siis, kui teenusena korraldatakse äriühingu pearaamatupidajale ärireis, mis ei hõlma mitte ainult osalemist koolituskonverentsil, vaid ka toitlustamist, majutamist ning erinevate turismiobjektide külastamist.

57. Asjaolu, et määruse nr 282/2011 artiklis 33 on nimetatud haridusürituste külastajate poolt riietehoiu ja sanitaarruumide kasutamist „kõrvalteenusteks“, ei sea neid järeldusi kahtluse alla ega räägi mõiste „sissepääs“ kitsama tõlgenduse kasuks. Need kõrvalteenused on otseselt seotud sissepääsuga samal moel, nagu nad on seotud osalemisega. Nad ei kujuta endast klientidele eraldi taotletavat hüve. Pigem aitavad nad kaasa põhiteenuse täielikumale kasutamisele. Loomulikult tuleks neid seetõttu maksustada samamood nagu põhiteenust, st nagu sissepääsu üritusele.<sup>31</sup> Ma ei pea asjaolu, et artiklis 33 on mõiste „kõrvalteenused“ kohaldamisalast välistatud piletimüügiga seotud vahendusteenused, märgiks selle kohta, et eksisteeriks oluline argument mõiste „sissepääs“ eriti kitsa tõlgenduse kasuks.

58. Lisaks ei hõlma artikkel 53 erinevalt artiklist 54 (mittemaksukohustuslastele osutatavad teenused) sissepääsuga mitte seotud muid kaasnevaid teenuseid ega „[haridustegevuste] korraldajate osutatavate teenuste osutamist“. Kui selliseid muid teenuseid osutatakse maksukohustuslastele, siis määratakse teenuse osutamise koht kindlaks vastavalt artiklis 44 sätestatud üldreeglile. See kinnitab veelgi argumenti, et artikkel 53 on mõeldud kehtima konkreetselt tasu eest osalejatele sissepääsuõiguse andmises seisneva teenuse suhtes, samas kui muud laadi teenused jäävad selle sätte kohaldamisalast välja.

59. Ning lõpuks tuleb iga teenust, mis on seotud üksikisikutest osalejatele ürituse korraldamiseks, läbiviimiseks ja sissepääsu võimaldamiseks tehtavate erinevate sammudega, kaaluda omaette. Minu poolt eespool pakutud tõlgendus tähendab praktilisel tasandil seda, et tasu eest sellise haridusürituse pakkumine, millel osalevate isikute arv ei ole oluline ning mille puhul hind sõltub sisuliselt sellise ürituse kestusest (tundide arvust), selle osadest või muudest tehnilistest näitajatest ning mitte sellel üritusel osalevate üksikisikute arvust, ei kuulu direktiivi 2006/112 artikli 53 kohaldamisalasse.

30 Näiteks meelelahutuslikud või kultuurialased väljasõiduüritused, mida ettevõtjad pakuvad oma töötajatele ja nende pereliikmetele.

31 21. juuni 2007. aasta kohtuotsus Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, punkt 18.

60. Sellest tuleneb, et kui haridusürituse korraldaja müüb sellise ürituse kui kolmandale isikule pakutava tervikliku teenuse<sup>32</sup> tööandjale, kes kavatseb seda kasutada oma töötajate asutusesiseseks koolitamiseks, või konverentsikeskuse omanikule, kes kavatseb seda üritust ise turustada, siis jääb selline tehing väljapoole artikli 53 kohaldamisala ning see kuulub maksustamisele vastavalt artiklile 44. Kui aga maksukohustuslane, kes omandas sellise võtmed-kätte ürituse, müüb ürituse vabad kohad (edasi) teisele maksukohustuslasele hinna eest, mis sisuliselt sõltub osalevate isikute arvust, siis on sellise teenuse põhisisuks „sissepääs“ kõnealusele üritusele ning seega on kohaldatav artikkel 53. Ning kui tööandja, kes on ostnud teenuse seoses üritusega, saab aru, et konverentsiruum, kus see üritus kavakohaselt toimub, mahutab rohkem inimesi kui tal on töötajaid, ning otsustab müüa ülejäänud kohad ühele või mitmele maksukohustuslasele ja nõuab (loomulikult) tasu iga osaleva isiku pealt, siis kohaldatakse sellistele tehingutele samuti artiklit 53.

#### *Täiendavad kriteeriumid*

61. Skatteverket, Rootsi ja komisjon väidavad, et Euroopa Kohus peaks seoses direktiivi 2006/112 artikli 53 kohaldamisega kaaluma mitmesuguseid täiendavaid kriteeriume. Ma ei nõustu sellise lähenemisega. Täielikkuse huvides analüüsin siiski järgnevalt nende põhilisi ettepanekuid.

62. Esiteks ei ole olulised erinevad, eeskätt eelregistreerimist ja ettemakseid puudutavad tehnilised või praktilised aspektid, kui need ei muuda asjaomase teenuse olemust. Määruse nr 282/2011 artikli 32 lõikes 1 on üldsõnaliselt määratletud, et need õigused antakse „pileti või tasu eest, mis võib muu hulgas olla abonement, hooajapilet või perioodiline liikmemaks“. Sama peab kehtima ka selle vormi suhtes, milles sissepääsuõigusi nende saajatele üle antakse.

63. Teiseks ei saa ma nõustuda komisjoni arvamusel, et artikkel 53 on kohaldatav ainult üritustele, mille puhul teenuseosutaja *ei* tea eelnevalt vähemalt osasid osalejaid. Komisjon väidab, et sellised üritused, milleks on nõutav eelregistreerimine, mille raames teenuseosutajal on võimalik eelnevalt teada saada kõikide osalejate maksunduslik staatus koos nende maksukohustuslase andmetega, kuuluvad artikli 44 kohaldamisalasse.

64. Ma ei leia asjakohastest sätetest midagi, mis näeks ette, et „sissepääs“ nõuab, et üritus peaks olema vähemalt osaliselt avatud üldsusele või rühmale tuvastamata, anonüümsetele klientidele. Samuti ma ei mõista, mis alusel muudab seminaril osalemise võimaldamine tundmatule kliendile teenuse oma laadilt „sissepääsuks“, samas kui sama teenuse müümine eelnevalt teada olevale kliendile tuleks selle mõiste kohaldamisalast välja arvata.

65. Selline kriteerium näib mulle meelevaldne ja aldis manipulatsioonidele. See võimaldaks piiriülese ürituse korraldajal valida liikmesriik, kus teda maksustatakse, pelgalt sellega, et ta muudab pakutava teenuse täiesti tähtsusetut elementi – näiteks jättes tahtlikult eelnevalt küsimata osade üritusel osalejate käibemaksukohustuslase numbri või lubades mõned maksukohustuslased osalema viimasel minutil ja müües neile uksele pileteid.

66. Komisjoni väide kohtuistungil, et sissepääs üritusele *nimelise* hooajapileti alusel *kuulub* artikli 53 kohaldamisalasse, suurendab veelgi segadust ning tõendab, et sellel institutsioonil on raskusi määrata enda pakutud kriteeriumile kindlaid piire.

32 Võimalikud on veel mitu teist stsenaariumit, mis hõlmavad eri liiki teenuste pakkumist vahendajate poolt. Need lähevad välja käesoleva ettepaneku esemest ning neid ma rohkem ei käsitle. Arutelu kohta nende aspektide üle vt käibemaksukomitee 7. septembri 2012. aasta 97. istungi suunised, dokument number A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Vt ka Amand, Ch., „The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union“, *International VAT Monitor*, juuli–august 2015, lk 213.

67. Samal põhjusel ei saa ma nõustuda, et artikli 53 kohaldamine peaks sõltuma sellest, kas käibemaksukohustuslase andmete saamine enne üritust on teenuseosutajale (subjektiivselt) „võimatu“. Minu meelest ei saa usutavalt mõelda, et praktikas oleks võimatu või ülemäära raske koguda üritusel osalevatelt maksukohustuslastelt minimaalne kogum vajalikke andmeid enne neile arve väljastamist (mida neil on maksualastel põhjustel kindlasti vaja), isegi kui piletid ise väljastatakse koha peal vahetult enne üritust.<sup>33</sup>

68. Samuti ei saa ma nõustuda Skatteverketi väitega, et kui sissepääsu üritusele pakutakse üldsusele – ning mitte ühele, mitmele või konkreetselt eelnevalt kindlaksmääratud maksukohustuslaste rühmale –, siis ei ole artikkel 53 kohaldatav. Minu meelest ei muuda selline asjaolu kõnealuse teenuse kui sissepääsu põhiolemust.

69. Selline kriteerium näib mulle niisama meelevaldne ja manipulatsioonide võimaldav kui komisjoni pakutu. Teenuseosutajal oleks hõlbus mõjutada piiriüleste haridusürituste teenuse osutamise kohta, kas siis piirates võimalike klientide ringi, kellele ta oma pakkumuse suunab, või laiendades seda, näiteks reklaamides üritust üldsusele avatud veebisaidil või müües järelejäänud kohad uksel juhuslikele klientidele. Lisaks, et kuna Srf konsulterna korraldatavatel seminaridel võivad osaleda nii Rootsi raamatupidajate kutseühingu liikmed kui ka mitteliikmed, siis ei näi ka see kriteerium aitavat kindlaks määrata kõnealuste teenuste osutamise kohta.

70. Kolmandaks, Rootsi ja komisjon väidavad, et artiklit 53 tuleks kohaldada ainult siis, kui maksustamine teenuse osutamise kohas ei too asjaomastele maksukohustuslastele kaasa „*ebaproportsionaalset*“ halduskoormust“. Seejuures tuginevad nad direktiivi 2008/8<sup>34</sup> põhjendusele 6 ja väidavad – koos Skatteverketiga –, et konkreetselt vaidlusaluste seminaride puhul oleks artikli 53 kohaldamisega kaasnev halduskoormus ebaproportsionaalne.<sup>35</sup>

71. On kindlasti tõsi, et täiendava halduskoormuse vältimine oli üks eesmärke, mida komisjon direktiivi 2006/112 muutmisettepanekuga taotles.<sup>36</sup> Direktiivi 2008/8 põhjendus 6 kajastab selgelt seda eesmärki. Ent ma olen kindel, et maksukohustuslane ei või viidata halduskoormusele, mis võib tuleneda asjaolust, et teenust maksustatakse ühes liikmesriigis ning mitte teises, selleks et neutraliseerida muidu kohaldamisele kuuluv ELi õiguse säte. Isegi kui põhjendust 6 pidada tõlgenduspõhimõtteks, mida ta ei ole, siis ei tühista see artikli 53 selget sõnastust, sest põhjendus ei ole õigusnormi suhtes ülimuslik.<sup>37</sup>

72. Sellise kriteeriumiga nõustumine seaks artikli 53 sõltuvusse iga juhtumi konkreetsete asjaolude sattumuslikust kogumist. Ei ole mõeldav, et liiduülene maksustamissüsteem toimiks selliste muutuvate ja juhuslike kaalutluste alusel. Lisaks ei ole mulle üldse selge, kuidas tuvastada olukorrad, milles halduskoormus ületab ebaproportsionaalsuse künnise. On ilmne, et see kriteerium ei toimi. See nõuaks huvitatud maksukohustuslastelt, et nad kontrolliksid igal üksikjuhul, kas see määratlemata künnis on ületatud. See tooks sageli kaasa nende vaidlusi pädevate asutustega.

73. Üldisemalt näib mulle, et halduskoormust, mis võib mõnel juhul tuleneda ELi direktiivide ülevõtmiseks mõeldud liikmesriigi õigusnormidest, ei või kunagi pidada ebaproportsionaalseks, kui ja kuni Euroopa Kohus ei ole neid ELi norme ebaproportsionaalsuse tõttu kehtetuks tunnistanud. Ent see küsimus ei kuulu eelotsusetaotluse esemesse ning ma ei käsitle seda rohkem. Lisan lihtsalt, et

33 See seisukoht kinnitab veelgi järeldust, millele jõudsin käesoleva ettepaneku punktis 62, et eelnev registreerimine või ettemakse ei ole artikli 53 kohaldamiseks olulised.

34 Nimelt, et „teatavatel juhtudel ei ole üldreeglid teenuse osutamise koha kohta [...] kohaldatavad ning nende asemel tuleks kohaldada kindlaksmääratud erandeid. [Need] peaksid suuresti põhinema olemasolevatel kriteeriumidel ning kajastama tarbimise kohas maksustamise põhimõtet, panemata samas ebaproportsionaalset halduskoormust teatavatele ettevõtjatele“.

35 Poolte seisukohtadest nähtub, et väidetav täiendav halduskoormus seisneks nõudes 1) registreeruda käibemaksukohustuslaseks ürituse toimumise liikmesriigis; ja 2) pidada seal käibemaksuarvestust; ja 3) klientidel tegeleda sellisel tasutud sisendkäibemaksu tagastamise taotlemisega.

36 Vt käesoleva ettepaneku punkt 30 ja selles viidatud komisjoni ettepanekud.

37 Vt analoogia alusel minu ettepanek kohtuasjas Finanzamt Dortmund-West, C-366/12, EU:C:2013:618, punkt 55.

direktiivid 2008/8 ja 2008/9/EÜ<sup>38</sup> sätestavad rea reegleid ja menetlusi, mis on konkreetset mõeldud vähendada maksukohustuslaste võimalikku halduskoormust seoses tarnetega liikmesriiki, mis ei ole nende asukohariik,<sup>39</sup> ning on raske näha, kuidas direktiivi 2006/112 artiklit 53 saaks pidada ebaproportsionaalseks koormaks sellest puudutatud maksukohustuslastele.

74. Lisan, et kohtupraktikast on selge, et ELi õigusakti preambulil ei ole õiguslikult siduvat jõudu ja sellele ei saa tugineda asjaomase akti sätete eiramisel ega antud sätete tõlgendamisel selgelt vastupidi nende sõnastusele.<sup>40</sup>

75. Kokkuvõtvalt, kui kohaldada mõnda visandatud täiendavat kriteeriumi, oleks selle tulemuseks eriti kitsas direktiivi 2006/112 artikli 53 tõlgendus. Olen seisukohal, et selle normi sõnastuses ega eesmärgis ei ole midagi, mis toetaks sellist kitsast tõlgendust. Lisaks peaksid huvitatud maksukohustuslased kõnealuste kriteeriumide kohaselt igal juhtumil tõendama, et nende teenus vastab neile muutlikele kriteeriumidele, ning pädev asutus peaks seda seejärel kontrollima. See loob palju võimalusi kohtuvaidlusteks ning suurendab tõenäoliselt üldist halduskoormust, mis on vastupidine põhjenduse 6 eesmärgiga.

76. Samuti võivad need kriteeriumid viia paradoksaalse olukorrani, kus paralleelselt samas kohas toimuvaid ühesuguseid haridusüritusi maksustatakse klientide asukohast sõltuvalt eri liikmesriikides. Siseturu toimimise ja konkurentsieeskirjade vaatenurgast ei tundu see mulle kuigi soovitatav olukord.<sup>41</sup>

77. Ning viimasena, kui seada artikli 53 kohaldamise tingimuseks mõni eespool arutatud kriteerium, siis seaks see teenuse osutamise koha kindlaksmääramise sõltuvusse ebakindlast ja mõnel määral subjektiivsest analüüsist.<sup>42</sup> See oleks vastuolus õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, eriti sellistes finantsmõjuga küsimustes nagu käibemaks, et ELi õigusnormid oleksid selged, täpsed ja ettenähtavad, nii et huvitatud isikutel oleks võimalik õigel ajal nende mõju hinnata ning võtta vajalikke meetmeid.<sup>43</sup> Kuna kõnealused kriteeriumid võivad kahjustada artikli 53 ühetaolist kohaldamist ning seega direktiivi 2006/112 tõhusust, ei saa ühegagi neist nõustuda.<sup>44</sup>

78. Artikli 53 kohaldamine vaidlusalustele teenustele ei näi tekitavat mingeid praktilisi raskusi: koht, kus kõnealused tegevused ellu viidi, on hõlpsasti tuvastatav.<sup>45</sup> Kuna asjaomased teenused kuuluvad maksustamisele käibemaksuga liikmesriigis, kus nad tegelikult osutatakse, siis ei ole see tulemus maksustamise seisukohast ebalooiline lahendus.<sup>46</sup> Samuti ei näi artikli 53 kohaldamine olevat ülemäära keeruline ega käibemaksu usaldusväärsset ja korrektset kogumist kahjustav.<sup>47</sup>

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

39 Nii on direktiivi 2008/8 põhjenduses 8 märgitud, et selleks, „[e]t lihtsustada nende ettevõtete kohustusi, kes alustavad tegevust liikmesriikides, kus neil ei ole asukohta, tuleks luua süsteem, mis võimaldaks neil kasutada käibemaksukohustuslasena registreerumiseks ja käibemaksu deklareerimiseks üht elektroonilist kontaktpunkti“. Direktiivi 2008/9 põhjenduses 2 on märgitud, et käibemaksu tagastamise korda tuleks „lihtsustada ja ajakohastada, võimaldades kasutada kaasaegseid tehnoloogiaid“, ning põhjenduses 3 selgitatakse, et see kord „peaks parandama ettevõtete olukorda“. Need eesmärgid kajastuvad nende direktiivide materiaalõiguslikes sätetes. Ma ei käsitle seda argumenti põhjalikumalt, kuna see läheb kaugemale käesoleva ettepaneku esemest.

40 24. novembri 2005. aasta kohtuotsus Deutsches Milch-Kontor, C-136/04, EU:C:2005:716, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika.

41 Euroopa Kohus on olnud järjekindalt seisukohal, et neutraalse maksustamise põhimõttega on keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel. See hõlmab ka käibemaksu ühetaolisuse ning konkurentsi kahjustamise kõrvaldamise põhimõtet (vt selle kohta 3. mai 2001. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C-481/98, EU:C:2001:237, punkt 22).

42 Vt analoogia alusel kohtujurist Léger' ettepanek kohtuasjas MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 52.

43 12. veebruari 2004. aasta kohtuotsus Slob, C-236/02, EU:C:2004:94, punkt 37.

44 Kohtupraktikas on välja kujunenud, et kui liidu õiguse sätet saab tõlgendada mitut moodi, nagu see on käesolevas asjas, siis tuleb lähtuda tõlgendusest, mis tagab sätte kasuliku mõju, tõlgendades asjaomast sätet vastavalt selle õigusakti eesmärgile, millesse ta kuulub. Vt 6. septembri 2018. aasta kohtuotsus Tšehhi Vabariik vs. komisjon, C-4/17 P, EU:C:2018:678, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika.

45 Vt analoogia alusel 12. mai 2005. aasta kohtuotsus RAL (Channel Islands) jt, C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 33.

46 Seoses kriteeriumiga „ratsionaalne maksustamise seisukohalt“ vt 12. mai 2005. aasta kohtuotsus RAL (Channel Islands) jt, C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 33.

47 Seoses selle kriteeriumiga vt 27. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, punkt 26.

### ***Kas vaidlusalused seminarid kuuluvad direktiivi 2006/112 artikli 53 kohaldamisalasse***

79. Euroopa Kohtu roll eelotsusemenetluses on anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mis võivad talle tarvilikud olla.<sup>48</sup> Seetõttu visandan lõpetuseks teatavad küsimused, mida eelotsusetaotluse esitanud kohtul võib olla vaja kaaluda selle tuvastamisel, kas direktiivi 2006/112 artikkel 53 on põhikohtuasja faktiliste asjaolude suhtes kohaldatav.

80. Nagu ma olen juba märkinud,<sup>49</sup> puudub vaidlus selle üle, et vaidlusalused seminarid kujutavad endast maksukohustuslastele osutatavaid haridusteenuseid.

81. Euroopa Kohtu toimikust ei nähtu, et need seminarid ei kuuluks mõiste „üritus“ kohaldamisalasse, nagu ma olen seda oma järelduses käesoleva ettepaneku punktis 44 tõlgendanud. Need teenused on viiepäevased raamatupidamise alased seminarid koos ühe puhkepäevaga keskel, nad peetakse kindlaksmääratud kohas ning nende programm on eelnevalt kindlaks määratud. Põhimõtteliselt näivad need teenused olevat iseenesestmõistetavalt hõlmatud mõistega „haridusüritus“ artikli 53 tähenduses. Kohtuistungil kinnitasid Rootsi ja komisjon, et just nii see ongi. Ma ei näe põhjust mitte nõustuda.

82. Üks punkt, mida tuleb veel analüüsida, on see, kas Srf konsulterna poolt seoses põhikohtuasjas vaidlusaluste seminaridega tasu eest osutatav teenus on sissepääsuõigus ja mitte muud liiki teenus. Lühidalt öeldes sõltub see sellest, kas seejuures on oluliseks elemendiks asjaolu, et Srf konsulterna müüb oma klientidele tema korraldatavatele seminaridele sissepääsu individuaalseid õigusi ning küsib neilt tasu „isiku kohta“.

83. Seevastu ei ole oluline, kas Srf konsulterna on suunanud oma teenused konkreetsetele klientidele või üldsusele, tehes sealhulgas teabe seminaride kohta üldsusele kättesaadavaks interneti teel. Samuti ei ole oluline, kas ürituse ajal on Srf konsulterna valduses kõigi sissepääsuõiguse ostnud klientide käibemaksukohustuslasena registreerimise andmed. Samuti ei ole oluline, kas Srf konsulterna või tema kliendid peavad – artikli 44 asemel artikli 53 kohaldamisest tulenevalt – registreerima ennast seoses kõnealuste seminaridega käibemaksukohustuslasteks teises liikmesriigis ning kas nad peavad selles teises liikmesriigis tasuma käibemaksu ja seejärel taotlema tasutud sisendkäibemaksu tagastamist.

84. Euroopa Kohtul oleva teabe kohaselt näib Srf konsulterna teenuste olemus seisnevat tema maksukohustuslastest klientidele õiguse müümises üksikisikute sissepääsuks ruumidesse, kus toimub konkreetne seminar, võimaldades neil sellega noil seminaridel osaleda. Seda, kas asjaomaste seminaride müük kuulub mõiste „sissepääs“ kohaldamisalasse direktiivi 2006/112 artikli 53 tähenduses, on lõppkokkuvõttes siiski pädev tuvastama eelotsusetaotluse esitanud kohus üksi, võttes oma terviklikus hinnangus arvesse kõiki asjakohaseid asjaolusid.

### **Ettepanek**

85. Eeltoodust lähtudes soovitan Euroopa Kohtul vastata Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklis 53 kasutatud väljendit „haridus- [...] üritustele [...] sissepääsuga seotud teenused“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab ainuüksi maksukohustuslastele osutatavat teenust, mille põhisisu seisneb üksikisikute sissepääsuõiguse müümises ühe- või mitmepäevasele kutsealasele haridusseminarile, kui see seminar toimub kindlaksmääratud asukohas ning selle teema on ette kindlaks määratud, mille peab kindlaks tegema riigisisene kohus. Seejuures ei ole oluline, kas: 1) kõik kliendid on andnud teenuseosutajale sellise teabe nagu nende maksukohustuslasena registreerimise andmed; 2) teenuse

<sup>48</sup> 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 73.

<sup>49</sup> Vt käesoleva ettepaneku punkt 23.

osutamiseks nõutakse eelregistreerimist või ettemakset; 3) teenust pakutakse ainult kindlale rühmale või üldsusele; ega 4) asjaolu, et selle teenuse maksustamine asjaomase ürituse toimumise liikmesriigis tekitab teenuseosutajale või tema klientidele täiendavat halduskoormust.