



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ATHANASIOS RANTOS
esitatud 15. septembril 2022¹

Kohtuasi C-695/20

Fenix International Limited
versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet)

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus, maksukollegium, Ühendkuningriik))

Eelotsusetaotlus – ELTL artikli 291 lõige 2 – Euroopa Liidu Nõukogu rakendusvolitused – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ühine käibemaksusüsteem – Artiklid 28 ja 397 – Enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane, kes osaleb teenuste osutamises – Rakendusmäärus (EÜ) nr 282/2011 – Artikkel 9a – Elektrooniliselt osutatavate teenuste pakkumine telekommunikatsioonivõrgu või mõne liidese või portaali kaudu – Teenuseosutaja kindlakstegemist puudutavad eeldused – Kas maksukohustuslasel on või ei ole võimalus neid eeldusi ümber lükata – Kehtivus

I. Sissejuhatus

1. Eelotsusetaotlus puudutab rakendusmääruse (EL) nr 282/2011² artikli 9a, mis on lisatud rakendusmäärusega (EL) nr 1042/2013³, (edaspidi „artikkel 9a“) kehtivust. Taotlus on esitatud seoses kohtuvaidlusega, mis toimus digiplatvormi haldava äriühingu Fenix International Limited (edaspidi „Fenix“) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti (edaspidi „maksu- ja tolliamet“)) vahel äriühingu poolt 2017. aasta juulist kuni 2020. aasta jaanuarini, samuti 2020. aasta aprilli eest tasumisele kuuluva käibemaksu üle.
2. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus, maksukollegium, Ühendkuningriik) püüab eelotsusetaotluse esitanud kohtuna kindlaks teha, kas Euroopa Liidu Nõukogu ületas artikli 9a vastuvõtmisega oma ELTL artikli 291 lõike 2 ja direktiivi 2006/112/EÜ⁴ artikli 397 kohaseid rakendamisevolitusi, pidades silmas nimetatud direktiivi artiklit 28.

¹ Algkeel: prantsuse.

² Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus (EL), millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1).

³ Nõukogu 7. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärus, millega muudetakse rakendusmäärust nr 282/2011 (ELT 2013, L 284, lk 1).

⁴ Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), (muudetud nõukogu 5. detsembri 2017. aasta direktiiviga (EL) 2017/2455) (ELT 2017, L 348, lk 7, edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

3. Käesolev kohtuasi on ristumiskohas – ühelt poolt Euroopa Liidu institutsioonilise õiguse ja nõukogule ELTLi alusel kohaldatava „rakendusvolituste“ mõiste uurimise ja teiselt poolt enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutseva, teenustes osaleva maksukohuslase suhtes kohaldatava käibemaksu vahel. Eelkõige tõstatatakse selles kohtuasjas küsimus kaalutlusruumi kohta, mis nõukogul on käibemaksudirektiivi rakendamiseks. See küsimus on eriti oluline, arvestades digiplatvormide kasvavat mõju majandusele ja nende rolli käibemaksu kogumisel, mis on tekitanud palju mõtteainet⁵.

4. Oma analüüsi lõpus jõuan ma järeldusele, et artikkel 9a on kehtiv, kuna see säte, mis järgib käibemaksudirektiivi artikli 28 üldisi põhieesmärke, on vajalik või otstarbekas viimati nimetatud artikli rakendamiseks ning täpsustab seda, kuid ei täienda ega muuda seda.

II. Õiguslik raamistik

A. Käibemaksudirektiiv

5. Käibemaksudirektiiv põhineb EÜ artiklil 93 (nüüd ELTL artikkel 113). Selle direktiivi põhjenduste 61 ja 62 kohaselt:

„61) Oluline on tagada käibemaksusüsteemi ühtne kohaldamine. Seda eesmärki võimaldavad saavutada rakendusmeetmed.

62) Kõnealused meetmed peaksid eelkõige lahendama piiriüleste tehingute topeltmaksustamise probleemi, mis võib tuleneda maksustatavate tehingute teostamise kohta reguleerivate eeskirjade erinevast kohaldamisest liikmesriikide poolt.“

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 28, mis kuulub IV jaotise „Maksustatavad tehingud“ ja selle teenuste osutamist käsitleva 3. peatüki alla, sätestab:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

7. Sama direktiivi artiklis 397 on ette nähtud:

„Nõukogu võtab ühehäälselt komisjoni ettepaneku alusel vastu käesoleva direktiivi rakendamiseks vajalikud meetmed.“

⁵ Vt eelkõige Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) dokument „Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne“ (Digiplatvormide roll veebimüügit käibemaksu kogumisel), mida analüüsiti 2019. aasta märtsis toimunud ülemaailmsel käibemaksu käsitleva foorumi viiendal koosolekul, ja mis on kättesaadav järgmisel aadressil: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/consommation/le-role-des-plateformes-numeriques-dans-la-collecte-de-la-tva-tps-sur-les-ventes-en-ligne.pdf>.

B. Rakendusmäärus nr 282/2011

8. Rakendusmäärus nr 282/2011 põhineb käibemaksudirektiivi artiklil 397. Selle rakendusmääruse põhjenduste 2, 4 ja 5 kohaselt:

„(2) [Käibemaksudirektiiv] sisaldab käibemaksueeskirju, mille tõlgendamine kuulub teatud juhtudel liikmesriikide pädevusse. [Käibemaksudirektiivi] ühiste rakendussätete vastuvõtmine peaks tagama, et käibemaksusüsteemi kohaldamine vastab paremini siseturu eesmärkidele juhtudel, kui kohaldamises tekib või võib tekkida erinevusi, mis takistavad sellise siseturu korralikku toimimist. Rakendusmeetmed on juriidiliselt siduvad üksnes alates käesoleva määruse jõustumise kuupäevast ega piira liikmesriikide poolt varem vastuvõetud õigusaktide kehtivust ega varasemaid tõlgendusi.

[...]

(4) Käesoleva määruse eesmärk on tagada kehtiva käibemaksusüsteemi ühtlane kohaldamine [käibemaksudirektiivi] rakendusmeetmete kehtestamise kaudu eelkõige seoses maksukohustuslaste, kaupade tarnimise ja teenuste osutamise ning maksustatavate tehingute kohaga. Vastavalt [ELL] artikli 5 lõikes 4 osutatud proportsionaalsuse põhimõttele ei lähe käesolev määrus nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalikust kaugemale. Arvestades, et määrus on siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides, saab ühetaolist kohaldamist kõige paremini saavutada määrusega.

(5) Rakendusmeetmed sisaldavad erisätteid teatavate kohaldamisküsimuste lahendamiseks ning need on kavandatud selleks, et saavutada üksnes kõnealustel eriasjaoludel ühetaoline kohtlemine kogu liidus. Need ei kehti seega muudel juhtudel ning nende sõnastusest tulenevalt rakendatakse neid piirangutega.“

9. Selle rakendusmääruse artikli 1 kohaselt:

„Käesolev määrus sätestab [käibemaksudirektiivi] I–V jaotise ja VII–XII jaotise teatavate sätete rakendusmeetmed.“

10. Seda rakendusmäärust muudeti rakendusmäärusega nr 1042/2013, mis põhineb samuti käibemaksudirektiivi artiklil 397. Viimati nimetatud rakendusmääruse põhjendus 4 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksustamise eesmärgil on vaja täpsustada, kes on teenuseosutaja, kui elektrooniliselt osutatavaid teenuseid või interneti kaudu pakutavaid telefoniteenuseid osutatakse kliendile telekommunikatsioonivõrkude või liidese või portaali kaudu.“

11. Rakendusmääruse nr 1042/2013 artikli 1 lõike 1 punktiga c lisati rakendusmäärusesse nr 282/2011 artikkel 9a, milles on sätestatud:

„1. [Käibemaksudirektiivi] 2006/112/EÜ artikli 28 kohaldamisel, kui elektroonilisi teenuseid osutatakse telekommunikatsioonivõrgu, mõne liidese või portaali, nt rakenduste veebipoe kaudu, käsitatakse teenuste osutamises osalevat maksukohustuslast oma nime all, kuid nimetatud teenuse osutaja eest tegutsevana, välja arvatud juhul, kui see maksukohustuslane on sõnaselgelt märkinud, et viimane on teenuse osutaja, ning see kajastub osalistevahelistes lepingulistest kokkulepetes.

Selleks et käsitada elektrooniliselt osutatava teenuse osutajat maksukohustuslase poolt sõnaselgelt märgitud nimetatud teenuse osutajana, peavad olema täidetud järgmised tingimused:

- a) arvel, mille elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamises osalev maksukohustuslane on väljastanud või kättesaadavaks teinud, peavad olema mainitud nimetatud teenused ja nende osutaja;
- b) kliendile väljastatud või kättesaadavaks tehtud saatelehel või kviitungil peavad olema mainitud elektrooniliselt osutatavad teenused ja nende osutaja.

Käesoleva lõike tähenduses ei ole maksukohustuslasel, kes elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamise puhul kiidab heaks käibemaksu sissenõudmise kliendilt või kiidab heaks teenuste osutamise või kehtestab teenuse osutamise üldtingimused, lubatud sõnaselgelt märkida, et nende teenuste osutaja on teine isik.

2. Lõiget 1 kohaldatakse ka juhul, kui interneti kaudu osutatavaid telefoniteenuseid, sealhulgas IP-kõne, osutatakse telekommunikatsioonivõrgu, liidese või portaali, näiteks rakenduste veebipoe kaudu ja samadel tingimustel, mis on esitatud nimetatud lõikes.

3. Käesolevat artiklit ei kohaldata maksukohustuslase suhtes, kes üksnes töötleb makseid, mis on tasutud elektrooniliselt osutatavate teenuste või interneti kaudu osutatavate telefoniteenuste, sealhulgas IP-kõne eest, ega osale nende elektrooniliselt osutatavate teenuste või telefoniteenuste osutamises.“

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus

12. Fenix, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena Ühendkuningriigis, haldab suhtlusvõrgustiku jaoks loodud digiplatvormi, mida tuntakse nime „Only Fans“ (edaspidi „platvorm“) all, ja teostab selle üle ainukontrolli. Platvorm on suunatud kogu maailma „kasutajatele“, kes jagunevad „sisuloojateks“ ja „austajateks“.

13. Sisuloojad, kellel on profiilid, laadivad üles ja postitavad oma profiilidele sisu, näiteks fotosid ja videoid. Samuti saavad nad otseülekanadena voogedastada videoid ja saata erasõnumeid oma austajatele. Viimastel on juurdepääs üleslaaditud sisule, tehes ühekordseid makseid või makstes igakuist abonenttasu iga sisulooja eest, kelle sisuga nad soovivad tutvuda ja/või millega teha interaktiivseid toiminguid. Austajad võivad teha ka kingitusi või annetusi, mille eest vastutasuks sisu ei pakuta. Igakuise abonenttasu määravad oma profiilil kindlaks sisuloojad, teisalt Fenix kehtestab nii abonenttasude kui ka annetuste miinimumsumma.

14. Fenix vastutab austajate maksete kogumise ja jaotamise eest, kasutades kolmandast isikust makseteenuse pakkujat. Samuti kehtestab ta üldised platvormi kasutustingimused, mida on asjaomasel ajavahemikul mitu korda muudetud. Fenix esitab sisuloojatele arve summas 20% summadest, mille austajad tasuvad, tehes mahaarvamise (edaspidi „20% mahaarvamine“). Nii austaja tehtud maksed kui ka sisuloojale laekunud maksed esitatakse asjaomase kasutaja kontoväljavõttel vastavalt Fenixile või Fenixilt tehtud maksena. Kogu asjasse puutuval ajal lisas Fenix tasule 20protsendilise käibemaksu maksustatava väärtuse põhjal, mis moodustus mahaarvamisest 20% ulatuses, ja pidas selle üle arvestust.

15. Maksu- ja tolliamet saatis 22. aprillil 2020 Fenixile maksuteated käibemaksu kohta, mis tuli tasuda ajavahemikul 2017. aasta juulist kuni 2020. aasta jaanuarini, samuti 2020. aasta aprillikuu eest (edaspidi „vaidlustatud maksuteated“), võttes arvesse, et seda äriühingut tuleb artikli 9a kohaselt käsitada enda nimel tegutsevana. Seega oleks Fenix pidanud käibemaksu maksuma mitte 20protsendiliselt mahaarvamisel, vaid kõigi austajate poolt tasutud summade alusel.

16. Fenix esitas 27. juulil 2020 eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse, milles vaidlustas kõnealuste maksuteadete õigusliku aluse, nimelt Value Added Tax Act 1994 (1994. aasta käibemaksuseaduse) põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsiooni artikli 47 lõiked 4 ja 5, millega võeti Ühendkuningriigi õigusesse üle artikkel 9a, samuti maksuteatele vastavad summad. Ta väitis, et artikkel 9a ei ole kehtiv ega kuulu ka selle artikli kohaldamisalasse.

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustas, et maksu- ja tolliamet ei ole otsustanud, millises rollis Fenix inglise õiguse kohaselt seoses platvormiga tegutses, kas agendi või käsundiandjana. Maksu- ja tolliamet võttis kõnealused maksuteated vastu üksnes artikli 9a alusel, analüüsivõttes käibemaksudirektiivi artikli 28 kui sellise kohaldamist.

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tal on kahtlusi artikli 9a kehtivuse suhtes. Nimelt, kui selle artikli eesmärk on kohaldada käibemaksudirektiivi artiklit 28, võib väita, et see läheb kaugemale nõukogule antud rakendamisevolitustest. Sellega seoses rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, viidates 15. oktoobri 2014. aasta kohtuotsusele parlament *vs.* komisjon (C-65/13, EU:C:2014:2289), et seadusandliku akti rakendussäte on õiguspärane ainult siis, kui see vastab selle akti üldistele põhieesmärkidele, on selle seadusandliku akti rakendamiseks vajalik või otstarbekas ning sellega ei või sama õigusakti muuta ega täiendada isegi selle mitteolemuslikes osades.

19. Euroopa Komisjon leiab sellega seoses, et selleks, et teha kindlaks, kas meede „täiendab“ alusakti, peaks ELi seaduseandja hindama, kas selle meetmega tegelikult lisatakse uusi mitteolemuslikke õigusnorme, mis muudavad selle akti raamistikku, jättes komisjonile kaalutlusruumi, samas kui vastupidisel juhul ei tohi meetmeid, mille eesmärk on üksnes rakendada selle akti olemasolevaid sätteid, pidada täiendavateks meetmeteks⁶.

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et vastuvõetud artikkel 9a on täiesti erinev komisjoni esitatud määruse ettepanekust, millega muudetakse rakendusmäärust nr 282/2011, ja läheb sellest palju kaugemale.⁷ Kui käibemaksudirektiivi artiklis 28 osutatakse maksukohustuslasele, kes tegutseb enda nimel, tähendas artiklis 9a sätestatud eelduse kehtestamine käibemaksukomitee arvates,⁸ et see eeldus peaks üldjuhul kehtima kõigi teenuste osutamises osalevate maksukohustuslaste kohta.

⁶ Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab komisjoni 9. detsembri 2009. aasta teatisele Euroopa Parlamendile ja nõukogule – ELTL artikli 290 rakendamine (KOM(2009) 673 lõplik), lk 4.

⁷ Ettepanek võtta vastu nõukogu määrus, millega muudetakse komisjoni rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas, 18. detsember 2012 (COM(2012) 763 final), lk 14.

⁸ Eelotsusetaotluse esitanud kohus osutab siinkohal käibemaksukomitee 9. oktoobri 2015. aasta töödokumendile nr 885, taxud.c.1(2015)4659331, lk 4. See dokument on kättesaadav aadressil: <https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf>. Käibemaksukomitee on käibemaksudirektiivi artiklis 398 ette nähtud nõuandekomitee, mille suunised, mis ei ole küll siduvad, kujutavad endast siiski abi selle direktiivi tõlgendamisel (vt 15. aprilli 2021. aasta otsus SK Telecom, C-593/19, EU:C:2021:281, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab ka uuringule⁹, mis toetas komisjoni 1. detsembril 2016 esitatud direktiivi ettepanekut¹⁰, mille kohaselt artikli 9a eesmärk – käibemaksudkohustuse üleandmine vahendajale – tundub olevat soovitav ja vajab täiendavaid selgitusi ning ühisele ja siduvalle tõlgendusele jõudmist liikmesriikidelt. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul võib väita, et selle kohustuse üleandmine ei ole pelgalt tehniline meede, vaid pigem olemasoleva olukorra muutumine kui selgitamine.

22. Lisaks märgib liikmesriigi kohus, et 14. juuli 2011. aasta kohtuotsuses Henfling jt (C-464/10, edaspidi „kohtuotsus Henfling jt“, EU:C:2011:489, punkt 42) leidis Euroopa Kohus, et seoses tingimusega, et maksukohustuslane peab tegutsema enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest, nagu on sätestatud direktiivi 77/388/EMÜ artikli 6 lõikes 4¹¹, peab liikmesriigi kohus läbi viima konkreetse kontrolli, et teha kindlaks, kas maksukohustuslane ka tegelikult tegutseb enda nimel. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul aga kaotatakse artiklis 9a ette nähtud eeldusega kohustus kontrollida maksukohustuslase majanduslikku ja kaubanduslikku olukorda.

23. Seetõttu on põhjendatud seisukoht, et esiteks ei kujuta see eeldus endast tehnilist meedet, vaid radikaalset muudatust, ning teiseks on käibemaksudirektiivi artiklist 28 tulenevat õiguslikku raamistikku artikli 9a lõike 1 kolmandas lõigus sätestatud eelduse kasutusele võtmisega oluliselt muudetud. Olenemata sellest, milline ka ei oleks kasutatud analüüsi kriteerium, on nõukogu artikli 9a vastuvõtmisel teinud ilmse hindamisvea.

24. Neil asjaoludel otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus, maksukollegium)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [artikkel 9a] on kehtetu, kuna see läheb kaugemale [käibemaksudirektiivi] artikliga 397 nõukogule antud rakendamisevolitustest või -kohustusest, kuivõrd see täiendab ja/või muudab [selle direktiivi] artiklit 28?“

25. Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik lahkus Euroopa Liidust 31. jaanuaril 2020. Sellest hoolimata on Euroopa Kohus endiselt pädev käesoleva eelotsusetaotluse üle otsustama.¹²

26. Kirjalikud seisukohad esitasid Fenix, Itaalia valitsus, Ühendkuningriigi valitsus, nõukogu ja komisjon. Samad menetlusosalised esitasid 3. mail 2022 peetud kohtuistungil ka suulised seisukohad.

⁹ See äriühingu Deloitte poolt läbi viidud uuring koosnes kolmest osast, sh 3. osa, mis pärines 2016. aasta novembrikuust, pealkirjaga „Évaluation de la mise en œuvre des règles de 2015 sur le lieu des prestations des services et du mini-guichet unique“ (Hinnang 2015. aasta eeskirjade rakendamisele teenuste osutamise kohas ja ühtses minikontaktipunktis“ ja inglise keeles on see kättesaadav järgmisel aadressil:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf.

¹⁰ Ettepanek võtta vastu nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ ja direktiivi 2009/132/EÜ seoses teatavate käibemaksudkohustustega teenuste osutamise ja kaupade kaugmüügi puhul (COM(2016) 757 final)).

¹¹ Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv“). See direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati käibemaksudirektiiviga. Selle direktiivi artikkel 28 on sõnastatud samamoodi kui kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 4. Viimati nimetatud säte sisaldus kuuenda direktiivi esialgses redaktsioonis ja seda ei ole kunagi muudetud.

¹² Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi Euroopa Liidust ja Euroopa Aatomienergiaühendusest väljaastumise lepingu (ELT 2019, C 384 I, lk 1) artikli 86 lõikes 2 on Euroopa Kohtule ette nähtud pädevus lahendada eelotsusetaotlusi, mille on esitanud Ühendkuningriigi kohtud enne üleminekuperioodi lõppu. Lepingu artikli 126 kohaselt lõppes üleminekuperiood 31. detsembril 2020. Lisaks sellele tuleneb kõnealuse lepingu artikli 86 lõikest 3, et eelotsusetaotlus loetakse esitatuks selle artikli lõike 2 tähenduses kuupäeval, mil Euroopa Kohtu kantsleil registreeris menetluse algatamist käsitleva dokumendi. Käesoleval juhul registreeris Euroopa Kohtu kantsleil eelotsusetaotluse 22. detsembril 2020, st enne üleminekuperioodi lõppu.

IV. Analüüs

27. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas artikkel 9a on kehtetu, kuna nõukogu on ületanud talle antud rakendamisolitusi. Itaalia valitsus, Ühendkuningriigi valitsus, nõukogu ja komisjon teevad ettepaneku vastata sellele küsimusele, et artikkel 9a on kehtiv. Fenix seevastu väidab, et sellele tuleb vastata, et nimetatud artikkel on kehtetu.

28. Ma analüüsin käesolevas ettepanekus mõistet „rakendamisolitused“ ELTL artikli 291 lõike 2 tähenduses (A jagu) ja seejärel käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamist artikliga 9a (B jagu).

A. Mõiste „rakendamisolitused“ ELTL artikli 291 lõike 2 tähenduses

29. Lissaboni lepingus eristati vastavalt ELTL artiklitele 290 ja 291 delegeeritud volitusi ja rakendamisolitusi¹³. Euroopa Kohus on mitmel korral seda eristust ja ulatust seoses komisjoniga selgitanud.

1. Euroopa Kohtu praktika

30. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on liidu seadusandjal kaalutlusruum selle üle otsustamisel, kas anda komisjonile delegeeritud volitused ELTL artikli 290 lõike 1 alusel või rakendamisolitused ELTL artikli 291 lõike 2 alusel. Seda kaalutlusõigust tuleb kasutada ELTL artiklites 290 ja 291 ette nähtud tingimusi järgides.¹⁴

31. Sellega seoses tuleb märkida, et mis puudutab delegeeritud volituste andmist, siis nähtub ELTL artikli 290 lõikest 1, et seadusandliku aktiga võidakse komisjonile delegeerida õigus võtta vastu muid kui seadusandlikke akte, mis on üldkohaldatavad ja mis täiendavad või muudavad seadusandliku akti teatavaid mitteolemuslikke osi. Vastavalt selle sätte teisele lõigule peavad volituste delegeerimise eesmärgid, sisu, ulatus ja kestus olema delegatsiooni sisaldavas seadusandlikus aktis sõnaselgelt kindlaks määratud. Sellest nõudest tuleneb, et delegeeritud volituste andmise eesmärk on kehtestada eeskirjad, mis on osa seadusandliku alusaktiga määratletud õiguslikust raamistikust.¹⁵

32. Rakendamisolituste andmise kohta on ELTL artikli 291 lõikes 1 sätestatud, et liikmesriigid võtavad liidu õiguslikult siduvate aktide rakendamiseks kõik riigisisese õiguse meetmed. Siiski, nagu näeb ette selle artikli lõige 2, kui liidu õiguslikult siduvate aktide rakendamiseks on vaja ühetaolisi tingimusi, antakse nende õigusaktide alusel rakendamisolitused komisjonile või nõuetekohaselt põhjendatud erijuhtudel ja ühise välis- ja julgeolekupoliitika (ÜVJP) raames nõukogule.¹⁶

¹³ Vt selle kohta 18. märtsi 2014. aasta kohtuotsus komisjon vs. parlament ja nõukogu (C-427/12, EU:C:2014:170, punkt 36). Lissaboni lepingust tulenevate delegeeritud ja rakendamisolituste eristamise kohta vt eelkõige Craig, P. „Delegated Acts, Implementing Acts and the New Comitology Regulation“, *European Law Review*, kd 36, nr 5, lk 671–687, 2011; Chamon, M., „Institutional Balance and Community Method in the Implementation of EU legislation Following the Lisbon Treaty“, *Common Market Law Review*, kd 53, nr 6, 2016, lk 1501–1543.

¹⁴ 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. parlament ja nõukogu (C-88/14, EU:C:2015:499, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁵ 17. märtsi 2016. aasta kohtuotsus parlament vs. komisjon (C-286/14, EU:C:2016:183, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁶ 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Hispaania vs. nõukogu (C-521/15, EU:C:2017:982, punkt 42). Nagu märkis kohtujurist Cruz Villalón oma ettepanekus kohtuasjas komisjon vs. parlament ja nõukogu (C-427/12, EU:C:2013:871, punkt 50), erinevalt ELTL artiklist 290 ei ole ELTL artikli 291 lõikes 2 ette nähtud volituse käivitajaks mitte lihtsalt seadusandja tahe, vaid objektiivse põhjuse olemasolu, nimelt vajadus liidu õiguslikult siduvate aktide rakendamise ühetaoliste tingimuste järele.

33. Kuigi ELTL artiklis 291 ei ole esitatud mõiste „rakendamisolitused“ määratlust,¹⁷ selgitas Euroopa Kohus, et mõiste „rakendamine“ hõlmab nii rakenduseeskirjade koostamist kui ka eeskirjade kohaldamist konkreetsetel juhtudel üksikaktide kaudu.¹⁸ Seoses selle artikli tõlgendamisega viitas Euroopa Kohus Lissaboni lepingu eel väljakujunenud kohtupraktikale, mille kohaselt komisjon võib oma rakendusvolituste raames, mille piire hinnatakse eelkõige asjaomase seadusandliku akti üldistest põhieesmärkidest lähtudes, võtta vastu kõik alusakti rakendamiseks vajalikud ja otstarbekad rakendusmeetmed, *eeldusel, et need ei ole alusaktiga vastuolus*¹⁹.

34. Euroopa Liidu Kohtu praktikast tuleneb ka, et talle antud rakendamisolituste teostamisel on asjaomase institutsiooni ülesanne *täpsustada* seadusandliku akti sisu, et tagada selle rakendamine kõigis liikmesriikides ühetaolistel tingimustel.²⁰ Sellega seoses täpsustab komisjon seadusandlikku akti, kui tema poolt vastuvõetud rakendusakti sätted esiteks järgivad seadusandliku akti üldisi põhieesmärke, ja teiseks, kui need on vajalikud või otstarbekad selle akti rakendamiseks, *akti, isegi selle mitteolemuslikke osi täiendamata või muutmata*.²¹

35. Eespool nimetatud kohtupraktika puudutab *komisjoni* delegeeritud ja rakendamisolitusi.²² Käesoleval juhul võttis nõukogu käibemaksudirektiivi vastu EÜ artikli 93 (nüüd ELTL artikkel 113) alusel. Ta võttis vastu ka artikli 9a, mis sisaldub selle direktiivi artiklil 397 põhinevas rakendusmääruses nr 1042/2013. Kas seoses sellega tuleks rakendamisolituste kasutamisel ELTL artikli 291 lõike 2 tähenduses teha vahet vastavalt sellele, kas rakendusakti vastu võtnud institutsioon on komisjon või nõukogu?

36. Ma ei arva nii.

37. Tõepoolest, esiteks tuleneb ELTL artikli 291 lõike 2 sõnastusest, et erinevalt ELTL artikli 290 alusel delegeeritud volitustest, mida antakse ainult komisjonile, on rakendamisolitused ka nõukogul. Nagu Euroopa Kohus on selgitanud, on nõukogul õigus võtta vastu rakendusakte ainult erandjuhul, nagu „nõuetekohaselt põhjendatud erijuhtudel“, samuti alustel, mis on selle sättega sõnaselgelt ette nähtud ainult ühist välis- ja julgeolekupoliitikat käsitlevas osas.²³ Seetõttu peab nõukogu igakülgset põhjendama otsust, millega ta võtab endale õiguse kasutada rakendamisolitusi.²⁴ Käesoleval juhul näeb käibemaksudirektiivi artikkel 397 ette, et nõukogu võtab komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt vastu selle direktiivi rakendamiseks vajalikud

¹⁷ 18. märtsi 2014. aasta kohtuotsus komisjon vs. parlament ja nõukogu (C-427/12, EU:C:2014:170, punkt 33).

¹⁸ 1. märtsi 2016. aasta kohtuotsus National Iranian Oil Company vs. nõukogu (C-440/14 P, EU:C:2016:128, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁹ 15. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus parlament vs. komisjon (C-65/13, EU:C:2014:2289, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 9. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pesce jt (C-78/16 ja C-79/16, EU:C:2016:428, punkt 46).

²⁰ 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. parlament ja nõukogu (C-88/14, EU:C:2015:499, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

²¹ Vt 15. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus parlament vs. komisjon (C-65/13, EU:C:2014:2289, punktid 45 ja 46).

²² ELTL artikli 291 lõike 3 kohaselt kontrollivad liikmesriigid komisjoni rakendamisolitusi menetluse abil, mis on ette nähtud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. veebruari 2011. aasta määruses (EL) nr 182/2011, millega kehtestatakse eeskirjad ja üldpõhimõtted, mis käsitlevad liikmesriikide läbiviidava kontrolli mehhanisme, mida kohaldatakse komisjoni rakendamisolituste teostamise suhtes (ELT 2011, L 55, lk 13).

²³ 1. detsembri 2015. aasta kohtuotsus parlament ja komisjon vs. nõukogu (C-124/13 ja C-125/13, EU:C:2015:790, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

²⁴ Vt selle kohta 1. märtsi 2016. aasta kohtuotsus National Iranian Oil Company vs. nõukogu (C-440/14 P, EU:C:2016:128, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

meetmed.²⁵ Seega põhineb rakendusmääruse nr 282/2011, muu hulgas selle artikli 9a vastuvõtmine nõukogu poolt käibemaksuga seotud õiguslikul alusel ja selle eesmärk on käibemaksudirektiivi kohaldamine. Nii on selle rakendusmääruse vastuvõtmine minu arvates nõuetekohaselt põhjendatud erijuhtum vastavalt ELTL artikli 291 lõikele 2.²⁶

38. Teiseks ei tundu, et asjaolu, et nõukogu kasutab rakendamisolulisi enda poolt vastu võetud õigusakti rakendamiseks, seda tõlgendust kahtluse alla seaks. On tõsi, et nõukogu oleks võinud käibemaksudirektiivi artiklit 28 muuta, selgitades selle sisu. Fenix märkis oma kirjalikes seisukohtades ka seda, et komisjon esitas 1. detsembril 2016 ettepaneku direktiivi²⁷ kohta, millega muudetakse artikli 28 sõnastust, ning et lõpuks seda ettepanekut direktiivi (EL) 2017/2455²⁸ ei lisatud. Nõukogul on siiski õigus võtta vastu ka rakendusakte ELTL artikli 291 lõikes 2 sätestatud tingimustel. Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi muutmine ELTL artikli 113 alusel nõuab muu hulgas konsulteerimist Euroopa Parlamendi ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteega, mis ei ole ette nähtud rakendusmääruse vastuvõtmiseks käibemaksudirektiivi artikli 397 alusel. Selle direktiivi muutmise menetlus on seega keerukam ja kestab kauem kui direktiivi rakendusakti vastuvõtmine, isegi kui, nagu käesoleva kohtuasja puhul, võivad olla täidetud ELTL artikli 291 lõikes 2 ette nähtud tingimused.

39. Kolmandaks võib üldiselt väita, et kuigi nõukogul peab olema omaenda seadusandliku akti jaoks rakendusakti vastuvõtmisel laiem pädevus kui komisjonil, kui too võtab meetmeid mõne teise liidu institutsiooni seadusandliku akti rakendamiseks (analüüs, millega ma ei nõustu), ei näe ma ühtegi põhjust, miks peaks nõukogu seoses ELTL artikli 291 lõike 2 kohaste rakendamisoluliste komisjonist erinevalt kohtlema. Tegelikult on nõukogul ehk vaja täpsustada seadusandliku akti sisu. See võib olla vajalik maksustamise valdkonnas, eriti uute tehnoloogiate (käesoleval juhul e-kaubanduse, mille tulemusena võib teenuste osutamisel tekkida pikk tehinguahel) olemasolu korral, mida tuleb kehtivate seadusandlike aktide rakendamisel arvesse võtta. Sellises olukorras on rakendusmäärus kooskõlas ELTL artikliga 288 üldkohaldatav, tervikuna siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides, isegi kui seadusandlikuks aktiks on direktiiv, nagu käesolevas kohtuasjas.

40. Tuleb lisada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on valdkonna *põhieeskirjade* kehtestamine jäetud liidu seadusandja pädevusse, kuna need eeskirjad peavad olema sätestatud alusaktides, ning sellest järeldub, et alusakti olulisi sätteid, mille vastuvõtmiseks on vaja teha liidu seadusandja vastutusalasasse kuuluvaid *poliitilisi valikuid*, ei saa delegeerida ega ette näha rakendusaktides.²⁹

²⁵ Käibemaksudirektiivi artikkel 397 on sõnastatud samamoodi nagu kuuenda direktiivi artikkel 29a, nagu see on lisatud nõukogu 20. jaanuari 2004. aasta direktiiviga 2004/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388 (ELT 2004, L 27, lk 44). Viimati nimetatud direktiivi põhjendustes 7 ja 8 on märgitud, et kuna puudub mehhanism kuuenda direktiivi rakendamiseks siduvate meetmete vastuvõtmiseks, kohaldatakse liikmesriigid kuuendas direktiivis sätestatud eeskirju erinevalt; et siseturu toimimise parandamiseks on oluline tagada praeguse käibemaksüsteemi ühtsem kohaldamine ning et menetluste kehtestamine, mis võimaldaksid võtta meetmeid olemasolevate eeskirjade nõuetekohase rakendamise tagamiseks, oleks selles osas märkimisväärne edasimineku. Käibemaksudirektiivi põhjendus 61 põhineb samadel kaalutlustel.

²⁶ Nõukogu märkis direktiivi 2004/7/EÜ põhjendustes 11 ja 12, et rakendusmeetmete mõju liikmesriikide eelarvetele õigustab seda, et nõukogu jätab endale õiguse kasutada kuuenda direktiivi rakendamiseks vajalikke volitusi. Need asjaolud on esitatud käibemaksudirektiivi põhjenduses 63.

²⁷ Vt käesoleva ettepaneku 10. joonealune märkus.

²⁸ Nõukogu 5. detsembril 2017. aasta direktiivi 2006/112/EÜ ja direktiivi 2009/132/EÜ seoses teatavate käibemaksukohustustega teenuste osutamise ja kaupade kaugmüügi puhul (ELT 2017, L 348, lk 7).

²⁹ Vt 10. septembri 2015. aasta kohtuotsus parlament vs. nõukogu (C-363/14, EU:C:2015:579, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

41. Kokkuvõttes tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et arvestades ELTL artikli 291 lõiget 2 ja käibemaksudirektiivi artiklit 397, on artikkel 9a kehtiv, kui see ühelt poolt vastab selle direktiivi artikli 28 üldistele põhieesmärkidele ja, kui teiselt poolt see on vajalik või otstarbekas artikli 28 rakendamiseks, seda artiklit, isegi selle mitteolemuslikke osi täiendamata või muutmata.

2. Erinevus seadusandliku akti „täpsustamise“ ja „täiendamise või muutmise“ vahel

42. Delegeeritud volituste ja rakendamisvolituste vaheline erinevus tuleneb ELTL artiklite 290 ja 291 sõnastusest ning see tähendab, et delegeeritud volituste puhul võib asjaomane institutsioon *täiendada või muuta* seadusandliku akti teatavaid mitteolemuslikke osi ning rakendamisvolituste puhul tuleks institutsioonil *täpsustada* seadusandliku akti normatiivset sisu. Vahetegu seadusandliku akti „täiendamise või muutmise“ või „täpsustamise“ vahel ei ole siiski ilmselge.³⁰

43. Nagu märkis kohtujurist Cruz Villalón, seisneb põhimõtteline erinevus seadusandliku delegeerimise ja rakendamise korral antud volituste vahel selles, et seadusandja delegeerib asjaomasele institutsioonile võimaluse võtta seisukoht küsimuses, mille ta oleks pidanud põhimõtteliselt ise lahendada, samas kui rakendamine puudutab õigusnorme, mille materiaalõigusliku sisu on kindlaks määranud seadusandja. Kohtujuristi arvates viitab ELTL artikli 291 lõige 2 selle erinevuse tõttu üksnes rakendamisvolitustele, mis välistavad kogu ebavajaliku juba kindlaks määratud ja vastu võetud õigusnormi konkreetseks kohaldamiseks, samas kui ELTL artiklis 290 on ette nähtud delegeerimise eesmärkide ning selle sisu ja ulatuse piiritlemine, mis tähendab, et komisjon peaks tegema midagi enam kui lihtsalt rakendama sätet, milles kõik need tegurid on juba otsustatud, mis eeldab teatavas ulatuses normatiivset „loomingulisust“, mis puhtalt rakendamise korral ei ole võimalik.³¹

44. Sellise eristamise raames on tundub olevat otstarbekas kasutada võrdluseks mõistet „tõlgendav seadus“, mis sarnaneb rakendusaktiga. Sellega seoses märkis Cour de cassation (Prantsuse kassatsioonikohus), et seadust saab pidada tõlgendavaks üksnes siis, kui see uuendusi tegemata piirdub sellise olemasoleva õiguse tunnustamisega, mille ebatäiuslik määratlus tekitab vaidlusi.³² Selline seisukoht on levinud teistes õiguskordades, sealhulgas Kreeka õiguskorras. Seega selgitatakse tõlgendavas seaduses (ja rakendusaktis) varasema seaduse tähendust ilma uusi sätteid lisamata. Samal ajal kujutab rakendamine või jõustamine endast normatiivset tegevust, st tegevust, mis seisneb õiguslikult siduvate aktide andmises, ning seetõttu on väga raske koostada rakendusakti, mis ei lisaks midagi juurde seadusandlikus aktis määratletud normatiivsele raamistikule, ja sellest tulenevalt ei täiendaks viimast mingil moel.³³ Seega ei saa akti rakendamist mõista kui mis tahes normatiivse jõu puudumist. Selles tähenduses tõlgendas Euroopa Kohus mõistet „rakendamine“ laialt.³⁴

45. Minu arvates võib asjaomane institutsioon kasutada oma rakendamisvolitusi, kui seadusandlikku akti on võimalik mitmeti tõlgendada, mille tulemusena liikmesriigid võivad seda akti erinevalt kohaldada. Sellega seoses võetakse rakendusaktiga vastu üks neist tõlgendustest, et

³⁰ Vt selle kohta kohtujurist Jääskineni ettepanek kohtuasjas Ühendkuningriik vs. parlament ja nõukogu (C-270/12, EU:C:2013:562, punkt 78). Vt ka Englisch, J., „Detailing“ EU Legislation Through Implementing Acts“, *Yearbook of European Law*, 2021, kd 40, nr 1, lk 111–145.

³¹ Ettepanek kohtuasjas komisjon vs. parlament ja nõukogu (C-427/12, EU:C:2013:871, punktid 62 ja 63).

³² Vt eelkõige sotsiaalkoju 23. veebruari 2000. aasta otsus nr 98-15.598, ja kolmanda tsiviilkoja 27. veebruari 2002. aasta otsus nr 00-17.902.

³³ Vt Ritleng, D., „The Dividing Line Between Delegated and Implementing Acts: The Court of Justice sidesteps the difficulty in Commission v. Parliament and Council (Biocides)“, *Common Market Law Review*, kd 52, nr 1, 2015, lk 243–257, eriti lk 251.

³⁴ Vt Lenaerts, K., ja Van Nuffel, P., *EU Constitutional Law*, University Press, Oxford, 2021, nr 18.013.

ühtlustada kõnealuse seadusandliku akti kohaldamist. Teisisõnu, valitud tõlgendus juba sisaldub kõnealuses õigusaktis, võib-olla ka selle võimalike tõlgenduste hulgas. Järelikult ei tee rakendamisevolitusi omav institutsioon uuendusi, vaid valib eelistatava tõlgenduse, mis Euroopa Kohtu praktika kohaselt on vajalik või otstarbekas seadusandliku akti rakendamise tagamiseks kõigis liikmesriikides ühetaolistel tingimustel. Seega rakendusaktiga üksnes *selgitatakse ja täpsustatakse* seadusandlikku akti, seda (mitteolemuslike) osadega täiendamata või muutmata.³⁵

B. Käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamine artikliga 9a

46. Ühelt poolt tuleb märkida, et Fenix väitis eelotsusetaotluse esitanud kohtule, et ta ei kuulu artikli 9a kohaldamisalasse, ning kohtuistungil teatas ta, et ei kuulu ka käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamisalasse, kuna äriühing ei tegutse enda nimel, vaid teise maksukohustuslase eest, üksnes hõlbustades teenuste osutamist sisuloojate ja austajate vahel. Teiselt poolt märkis eelotsuse esitanud kohus, et maksu- ja tolliamet andis kõnealused maksuteated välja üksnes artikli 9a alusel, ilma et oleks kontrollinud käibemaksudirektiivi artikli 28 kui sellise kohaldamist.

47. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on liidu õiguse tõlgendamise küsimused, mis liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavust Euroopa Kohus ei pea kontrollima, asjakohased. Euroopa Kohus võib liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse jätta läbi vaatamata üksnes juhul, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendamisel puudub igasugune seos põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele.³⁶

48. Käsitletaval juhul ei ilmne Euroopa Kohtule esitatud kohtuasja materjalidest ilmselgelt, et käesolevas asjas olev olukord vastaks ühele neist juhtudest. Põhikohtuasi sai alguse maksuameti otsusest, mille kohaselt tuleb Fenixit artikli 9a alusel käsitada enda nimel tegutsevana. Eelotsusetaotlusest nähtub, et Fenix väitis, et selle kohtuasja raames see artikkel ei kehti. Kuna artikkel 9a võeti vastu käibemaksudirektiivi artikli 28 rakendusaktiga, hõlmab selle artikli kehtivuse kontrollimine nende kahe artikli vahelise suhte uurimist, mis on eelotsuse küsimuse teema, ja küsimus tundub seega vastuvõetav. Oluline on lisada, et selle küsimuse sõnastust silmas pidades lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus eeldusest, et käesoleval juhul tegutseb Fenix enda nimel, kuid sisuloojate eest.

49. Sellest tulenevalt tuleb analüüsida käibemaksudirektiivi artikli 28 tähendust ja seejärel artikli 9a kohaldamisala, et teha kindlaks, kas tegemist on artikli 28 rakendusaktiga ELTL artikli 291 lõike 2 tähenduses.

³⁵ 17. märtsi 2016. aasta kohtuotsuses parlament vs. komisjon (C-286/14, EU:C:2016:183, punkt 41) märkis Euroopa Kohus, et ELTL artikli 290 lõike 1 kontekstis on seadusandliku akti „täiendamise“ volituste delegeerimine ette nähtud ainult selleks, et anda komisjonile luba seda õigusakti täpsustada, ning et kui komisjon neid volitusi kasutab, piirdub tema pädevus asjaomaste määruste selliste mitteolemuslike osade üksikasjaliku väljatöötamisega, mida seadusandja ei ole määratlenud, kooskõlas kogu seadusandja poolt vastu võetud õigusaktiga. Sellega seoses märgin esiteks, et selline kohtupraktika tekkis ELTL artikli 290 lõike 1 alusel „delegeeritud volituste“, mitte ELTL artikli 291 lõike 2 „rakendamisevolituste“ raames. Teiseks võib minu arvates vastuvõetud lähenemisviisi pidada liiga piiravaks, kuna see võib jätta ELTL artikli 291 lõike 2 kohase seadusandliku akti „täpsustamise“ mõiste tegelikult sisutühjaks.

³⁶ 2. juuni 2022. aasta kohtuotsus SR (tsiviilkohtumenetluse tõlke kulud (C-196/21, EU:C:2022:427, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

1. Käibemaksudirektiivi artikkel 28

50. Käibemaksudirektiivi artiklis 28 on sätestatud, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, siis loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.³⁷

51. Selles artiklis, millel on liidu õigusele omane iseseisev tähendus, on kehtestatud *eeldus* („loetakse“). Euroopa Kohtu praktika kohaselt loob see artikkel hüpoteesi kahest identsest järjestikku osutatavast teenusest. Selle hüpoteesi kohaselt on ettevõtja, kes osaleb teenuse osutamises ja kelle puhul on tegemist agendiga, kõigepealt saanud kõnealuseid teenuseid ettevõtjalt, kelle eest ta tegutses, ehk käsundiandjalt, enne kui ta seejärel ise osutab need teenused kliendile.³⁸ Sellest järeldub, et käsundiandja ja agendi vahelises õigussuhtes on nende osad teenuse osutajana ja tellijana käibemaksuga maksustamisel vahetatud.³⁹ Samad kaalutlused kehtivad kaupade ostmise suhtes ostu korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktile c, mis kuulub samuti IV jakku.⁴⁰

52. Järelikult peab selleks, et käibemaksu artiklit 28 saaks kohaldada, olema täidetud kaks tingimust: esiteks peab olema antud käsund, mille täitmiseks agent osaleb käsundiandja eest teenuste osutamises, ning teiseks peavad agendi ostetud teenused ning käsundiandjale üle antud teenused olema identsed.⁴¹ See teine tingimus tähendab, et vajaduse korral toimub sellega seotud omandiõiguse üleandmine.⁴²

53. Euroopa Kohus lisas, et käibemaksudirektiivi artikkel 28 kuulub kõnealuse direktiivi IV jaotise „Maksustatavad tehingud“ alla ja et see on üldsõnaliselt sõnastatud, sisaldamata piiranguid selle kohaldamissala või tähenduse suhtes.⁴³ Seega maksustatakse järjestikku osutatavate teenuste pakkumist käibemaksuga ja sellest järeldub, et kui teenuste osutamine, mille puhul agent kohustub käibemaksu tasuma, kuulub ka agendi ja käsundiandja vaheline õigussuhe käibemaksu kohaldamisalasse.⁴⁴

54. Artiklis 28 käsitletakse vahendajat, keda õigusteoorias kirjeldatakse läbipaistmatuna,⁴⁵ kuna maksukohustuslane tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest,⁴⁶ erinevalt nn läbipaistvast vahendajast, kes tegutseb teise maksukohustuslase eest, millele on osutatud eelkõige käibemaksudirektiivi artiklis 46, mis käsitleb vahendajate teenuste osutamist.⁴⁷ Selles mõttes, nagu

³⁷ Selle artikli kohta vt Terra, B., ja Kajus, J., „10.4.5 Undisclosed agent“, *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, kd 1, IBFD, Amsterdam, 2022.

³⁸ Kohtuotsus Henfling jt, (punkt 35), ja 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 49).

³⁹ Kohtuotsus Henfling jt., punkt 35.

⁴⁰ Vt 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 50). Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti c kohaselt on kaubatarne kaupade üleandmine ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel.

⁴¹ Vt selle kohta 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 51).

⁴² Vt selle kohta 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 54).

⁴³ Vt kohtuotsus Henfling jt (punkt 36) ja 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 64).

⁴⁴ Vt 4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 87) ja 21. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, punkt 49). Ja vastupidi, kui teenus, mille osutamises käsundiandja osaleb, on käibemaksust vabastatud, on see maksuvabastus kohaldatav ka agendi ja käsundiandja vahelises õigussuhtes (vt kohtuotsus Henfling jt, punkt 36).

⁴⁵ Vt eelkõige Berlin, D., *Directive TVA 2006/112: commentaire article par article*, Bruylant, Bruxelles, 2020, commentaire de l'article 28 de la directive TVA, lk 228. Kuna Euroopa Kohtu praktikas viidatakse „agendile“, kasutan seda mõistet vahendaja tähistamiseks tehinguahelas.

⁴⁶ See tähendab, et klient ei tea käsundiandja isikut.

⁴⁷ Käibemaksudirektiivi (muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) artikkel 46 sätestab, et „ettevõtjale, kes tegutseb teise maksukohustuslase nimel ja eest, on osutatavate teenuste osutamise kohaks käesoleva direktiivi kohaselt põhitehingu toimumise koht“.

Euroopa Kohus on märkinud, näeb käibemaksudirektiiv ise ette erieeskirjad teenustele, mida osutab agent, kes tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest, mis erinevad eeskirjadest, mis kuuluvad kohaldamisele sellise agendi poolt osutatavatele teenustele, kes tegutseb teise maksukohustuslase nimel ja tema eest.⁴⁸ Käesolev juhtum käsitleb läbipaistmatute vahendajate suhtes kohaldatavaid erieeskirju.

2. Artikkel 9a

55. Artikli 9a tõlgendamine ja kohaldamisala on tekitanud huvi õigusteoorias.⁴⁹ Käesoleva juhtumi puhul, nagu on sätestatud käesoleva ettepaneku punktis 41, on vaja esiteks kontrollida, kas artikkel 9a järgib käibemaksudirektiivi artikli 28 üldisi põhieesmärke ja teiseks, kas see on viimati nimetatud artikli rakendamiseks vajalik või otstarbekas, seda artiklit, isegi selle mitteolemuslikke osi, täiendamata või muutmata.

a) Käibemaksudirektiivi artikli 28 üldiste põhieesmärkide järgimine artiklis 9a

56. Käibemaksudirektiivi artikli 28 eesmärk on kindlaks määrata tingimused, mille alusel agenti loetakse ühise käibemaksusüsteemi raames teenuseosutajaks. See säte pärineb sisuliselt aastast 1977⁵⁰, st perioodist, mil elektroonilist kaubandust veel ei eksisteerinud.

57. Nagu on näha rakendusmääruse nr 282/2011 põhjendusest 4, on selle määruse eesmärk tagada kehtiva käibemaksusüsteemi ühtne kohaldamine, võttes vastu käibemaksudirektiivi rakendussätteid, eelkõige teenuste osutamise osas. Selle rakendusmääruse põhjenduses 5 on lisatud, et rakendusmeetmed sisaldavad erisätteid teatavate kohaldamisküsimuste lahendamiseks, ning need on kavandatud selleks, et saavutada üksnes kõnealustel eriasjaoludel ühetaoline kohtlemine kogu liidus. Lisaks on rakendusmääruse nr 1042/2013 põhjenduses 4 märgitud, et käibemaksustamise eesmärgil on vaja täpsustada, kes on teenuseosutaja, kui elektrooniliselt osutatavaid teenuseid või interneti kaudu pakutavaid telefoniteenuseid osutatakse kliendile telekommunikatsioonivõrkude või liidese või portaali kaudu.

58. Sellega seoses sätestatakse artiklis 9a, mis on üks rakendusmääruse nr 282/2011 erinevatest sätetest selle kohta, kuidas tuleb viimati nimetatut tõlgendada „käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamisel“, kui elektroonilisi teenuseid osutatakse telekommunikatsioonivõrgu, liidese või portaali kaudu, näiteks rakenduste allalaadimisplatvormi abil.

59. Ühest küljest on käibemaksudirektiivi artikkel 28 *üldsõnaline*, sisaldamata piiranguid selle kohaldamisala või ulatuse suhtes.⁵¹ Seetõttu ei ole selle artikli esemelisest kohaldamisalast välja jäetud ükski teenuseliik. Teisest küljest käsitletakse artiklis 9a konkreetset küsimust, millal vahendaja on kohustatud käibemaksu tasuma, kui ta osutab teenuseid elektrooniliselt, eelkõige veebiplatvormi abil. Mulle tundub selge, et see küsimus kuulub käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamisalasse. Seetõttu leian, et artiklis 9a järgitaks artikli 28 üldisi põhieesmärke.

⁴⁸ Kohtuotsus Henfling jt, (punkt 38).

⁴⁹ Vt eelkõige Claessens, S. ja Corbett, T., „Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World“, väljaandes Lang, M., ja Lejeune, I., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, 2015, lk 59–78. Vt ka samas teoses Nguyen, D., „Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013“, lk 79–82.

⁵⁰ Vt käesoleva ettepaneku 11. joonealune märkus.

⁵¹ Vt käesoleva ettepaneku punkt 53.

b) Artikli 9a vajalikkus või otstarbekus käibemaksudirektiivi artikli 28 rakendamiseks

60. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et arvestades liidu seadusandja kaalutlusruumi delegeeritud või rakendamisevolituste andmisel, piirdub kohtulik kontroll üksnes ilmsete hindamisvigade otsimisega selles osas, kas seadusandja võis mõistlikult arvata, et käibemaksudirektiivi artiklis 28 sätestatud õiguslik raamistik direktiivi rakendamiseks nõuab kõigepealt täpsustamist, ilma et oleks vajalik muuta või täiendada selle mitteolemuslikke osi, ning teiseks, et selle artikli sätted vajavad ühetaolisi rakendamistingimusi.⁵²

61. Enne artikli 9a vastuvõtmist tekitas käsundiandjate käibemaksuolukord käibemaksukomitees arutelusid, mille tulemusel võeti 1. juulil 2011 toimunud 93. koosolekul vastu suunised.⁵³ Eelkõige leidis komitee „peaaegu ühehäälselt“, et lõpptarbija, interneti või muu elektroonilise teenuseosutaja telekommunikatsioonivõrgu kaudu vahendaja või tehingus osaleva kolmanda isiku kaudu saadud elektrooniliste teenuste osutamise koha kindlaks tegemiseks on vaja kindlaks määrata, kes on elektroonilise teenuse osutaja. Komitee leidis ka „peaaegu ühehäälselt“, et kui lõpptarbijale osutatakse elektroonilist teenust, loetakse tehingus osalevat vahendajat või kolmandat isikut enda nimel tegutsevaks, välja arvatud suhetes lõpptarbijaga, kui elektroonilise teenuse osutajale endale viidatakse sõnaselgelt kui elektroonilise teenuse osutajale.

62. Pärast artikli 9a vastuvõtmist koostas komisjon selgitavad märkused, eelkõige selle sätte⁵⁴ kohta. Nendes märkustes esitatud sõnaselge viite kohaselt ei ole need õiguslikult siduvad. Järelikult ei saa need võimaldada artikli 9a kehtivuse hindamist, eriti kuna nende märkuste koostaja on komisjon, mitte nõukogu. Siiski kujutavad need märkused endast dokumenti, mida minu arvates saab arvesse võtta, et selgitada nõukogu eesmärke, kui ta selle artikli vastu võttis. Seega näitavad samad märkused, et „[k]ui telekommunikatsiooni- ja elektroonilisi teenuseid osutatakse lõpptarbijale, on teenuste osutaja see, kes on kohustatud tasuma maksuhaldurile käibemaksu. Seetõttu on oluline selgitada kindlalt välja, kes on pakutavate teenuste osutaja, eriti siis, kui neid ei osutata lõppkliendile otse, vaid vahendajate kaudu.“⁵⁵ Komisjon lisas, et „tarneahelad on sageli pikad ja võivad ületada riigipiire. Sellisel juhul võib olla keeruline teada, millal teenust lõplikult lõppkasutajale osutatakse ning kes vastutab selle osutamise puhul käibemaksu eest. Selleks et pakkuda kõigile asjaomastele isikutele õiguskindlust ja tagada maksu laekumine, oli vajalik määratleda, keda käsitletakse tarneahelas lõpptarbijale teenuse osutajana“⁵⁶.

63. Nendest elementidest tuleneb, et artikkel 9a on tehnilist laadi, nimelt selgitab see elektroonilise kaubanduse valdkonnas tegutsevate agentide olukorda, kehtestades kriteeriumid teenuseosutaja identifitseerimiseks, et määrata kindlaks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, ja maksustatavate tehingute koht.⁵⁷ Nagu komisjon on oma selgitavates märkustes osutanud, on

⁵² Vt selle kohta 18. märtsi 2014. aasta kohtuotsus komisjon vs. parlament ja nõukogu (C-427/12, EU:C:2014:170, punkt 40).

⁵³ Dokument C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709, mis on kättesaadav aadressil:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf, lk 155.

⁵⁴ Vt dokument „Selgitavad märkused telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektrooniliste teenuste osutamise kohaga seotud ELi käibemaksumuudatuste kohta, mis jõustuvad 2015. aastal (nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 1042/2013)“ (edaspidi „selgitavad märkused“), mis avaldati 3. aprillil 2014 ja mis on kättesaadav järgmisel aadressil: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_et_0.pdf.

⁵⁵ Selgitavate märkuste punkt 3.2.

⁵⁶ Selgitavate märkuste punkt 3.3.

⁵⁷ Nagu on märgitud rakendusmääruse nr 1042/2013 põhjenduses 1, on „[käibemaksudirektiiviga] ette nähtud, et alates 1. jaanuarist 2015 tuleb kõiki mittemaksukohustuslasele osutatud telekommunikatsiooniteenuseid, raadio- ja televisiooniringhäälinguteenuseid ning elektrooniliselt osutatavaid teenuseid maksustada selles liikmesriigis, kus klient asub, kus on tema alaline asu- või elukoht või peamine elukoht, olenemata sellest, kus kõnealuseid teenuseid osutav maksukohustuslane asub. Enamikku muid mittemaksukohustuslasele osutatud teenuseid maksustatakse edasi selles liikmesriigis, kus teenuse osutaja asub.

sellel selgitusel kaks eesmärki, nimelt tagada õiguskindlus tehingute ahela eri osalistele ja tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine erinevate teenuste osutamise puhul. Kui seda ei ole selgitatud, võib tekkida küsimus piiriüleste tehingute topeltnmaksustamisest, millele on viidatud käibemaksudirektiivi põhjenduses 62, või vastupidi, maksustamata jätmine ahelas hõlmab muu hulgas ka veebiplatvorme. Euroopa Kohtu praktika kohaselt võimaldab käibemaksudirektiivi nõuetekohane kohaldamine siiski vältida topeltnmaksustamist ja tagada neutraalse maksustamise.⁵⁸ Lisaks sellele, kuna puudub säte, millega kehtestatakse kehtiva käibemaksusüsteemi ühtne kohaldamine selles valdkonnas, võib iga teenuseosutaja selle maksu eest ise vastutada, mis tähendaks iga teenuse osutaja otsimist eri asjaomastes liikmesriikides, muutes selle kogumise peaaegu võimatuks. Sellega seoses tuleks lisada, et käibemaks on liidu omavahend.

64. Neil asjaoludel olen arvamusel, et nõukogu võiks põhjendatult eeldada, et tal on õigus täpsustada käibemaksudirektiivi artikli 28 normatiivset sisu seoses elektrooniliselt osutatavate teenustega vastavalt ELTL artikli 291 lõikele 2, ning et sellele institutsioonile rakendamisevolituste andmist võib pidada mõistlikuks, tagamaks artikli 28 ühetaolised rakendamistingimused selliste teenuste osutamisel. Selles mõttes näib, et artikkel 9a on artikli 28 rakendamiseks vajalik või otstarbekas.

c) Küsimus, kas artikliga 9a täpsustatakse käibemaksudirektiivi artiklit 28, seda täiendamata või muutmata

65. Selles etapis on vaja üksikasjalikult analüüsida artikli 9a sõnastust, et kontrollida, kas see säte tõepoolest täpsustab käibemaksudirektiivi artiklit 28, seda täiendamata või muutmata. Artikkel 9a sisaldab kolme lõiget, millest esimene koosneb kolmest lõigust, mida käsitletakse eelotsusetaotluse esitanud kohtu kaalutlustes ja Fenixi seisukohtades kõnealuse artikli kehtetuse kohta.

66. Artikli 9a lõike 1 esimene lõik (edaspidi „esimene lõik“) sätestab, et käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamisel, kui elektroonilisi teenuseid osutatakse telekommunikatsioonivõrgu, mõne liidese või portaali, nt rakenduste veebipoe kaudu, käsitatakse teenuste osutamises osalevat maksukohustuslast oma nime all, kuid nimetatud teenuse osutaja eest tegutsevana, välja arvatud juhul, kui see maksukohustuslane on sõnaselgelt märkinud, et viimane on teenuse osutaja, ning see kajastub osalistevahelistes lepingulistest kokkulepetes.

67. Artikli 9a lõike 1 teises lõigus (edaspidi „teine lõik“) on ette nähtud, et selleks, et elektrooniliselt osutatava teenuste osutajat saaks pidada maksukohustuslase poolt sõnaselgelt märgitud nimetatud teenuse osutajaks, peavad olema täidetud kaks kumulatiivset tingimust: esiteks peavad arvel, mille elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamises osalevat maksukohustuslane on väljastanud või kättesaadavaks teinud, olema mainitud nii need teenused kui ka nende osutaja, ning teiseks peavad kliendile väljastatud või kättesaadavaks tehtud saatelehel või kviitungil olema mainitud elektrooniliselt osutatavad teenused ja nende osutaja.

68. Artikli 9a lõike 1 kolmanda lõigu (edaspidi „kolmanda lõigu“) tähenduses ei ole maksukohustuslasel, kes elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamise puhul kiidab heaks käibemaksu sissenõudmise kliendilt või kiidab heaks teenuste osutamise või kehtestab teenuse osutamise üldtingimused, lubatud sõnaselgelt märkida, et nende teenuste osutaja on teine isik.

⁵⁸ Vt 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 50).

69. Esimese lõigu puhul tuleks märkida, et käibemaksudirektiivi artiklis 28 viidatakse sellise maksukohustuslase olukorrale, „kes tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest“, määratlemata, *millal* maksukohustuslast sellisena tegutsevaks loetakse. Esimese lõigu kohaselt eeldatakse, et elektrooniliselt, eelkõige veebiplatvormi kaudu osutatavate teenuste puhul tegutseb maksukohustuslane, kes kohustub selliseid teenuseid osutama, enda nimel, kuid nende teenuste osutaja eest. Selle eelduse kohaldamisel tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 28, et sel juhul loetakse, et maksukohustuslane saab ja osutab kõnealuseid teenuseid isiklikult, mistõttu ta on kohustatud tasuma käibemaksu kui agent.

70. Nagu Fenix õigesti märgib, ei ole esimeses lõigus sisalduvat eeldust, mille eesmärk on täpsustada, *millal* vahendaja tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest, käibemaksudirektiivi artiklis 28 mainitud. Äriühing järeldab sellest, et tegemist on selle artikli täiendamise või muutmisega, mis läheb kaugemale pelgast rakendamisest. Selles artiklis kasutatud väljend „tegutsema enda nimel“ ei vaja ühtegi rakendusakti ning Euroopa Kohtu praktika kohaselt on seda hinnatud pooltevahelist lepingulist suhet silmas pidades. Esimeses lõigus sätestatud eeldust kohaldatakse aga sõltumata tegelikust lepingulisest ja kaubanduslikust sisust, jättes selle kohtupraktika kõrvale. Lisaks nähakse selle eeldusega ette, et agenti käsitatakse teenuse osutaja ja saajana, isegi kui volitused on selged ja käsundiandja isik on teada, mis muudaks käibemaksudirektiivi artikli 28 kohast agentide suhtes kohaldatavat maksustamise lähenemisviisi.

71. Ma ei nõustu sellise tõlgendusega.

72. Esiteks väidab Fenix, et liidu seadusandja ei soovinud käibemaksudirektiivi artiklis 28 reguleerida küsimust, *millal* teenuste osutamisega tegelev vahendaja tegutseb enda nimel. Kõnealus artiklis on siiski kasutatud mõistet „maksukohustuslane, kes tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest“, mis kujutab endast liidu õiguse autonoomset mõistet. Sellega seoses täpsustatakse esimeses lõigus (mitte ei täiendata) selle mõiste tähendust ühe eelduse esitamisega. Selles lõigus selgitatakse ja täpsustatakse seega käibemaksudirektiivi artiklit 28, mis on üldsõnaliselt sõnastatud seoses elektrooniliselt osutatavate teenuste konkreetse olukorraga, et tagada selle artikli rakendamine kõigis liikmesriikides ühetaolistel tingimustel.

73. Teiseks, nagu Euroopa Kohtu praktikas on välja kujunenud, võib nõukogu võtta mis tahes ajal rakendusmeetmed, mis on vajalikud või otstarbekad käibemaksudirektiivi artikli 28 rakendamiseks, tingimusel et need ei lähe selle artikliga vastuollu.⁵⁹ Esimeses lõigus sätestatud eeldus ei ole siiski vastuolus kõnealuse artikli sõnastusega. Teisisõnu, nõukogu poolt esimeses lõigus vastu võetud tõlgendus juba sisaldub seadusandlikus aktis, mis võib hõlmata ka muid võimalikke tõlgendusi.⁶⁰

74. Kolmandaks on esimeses lõigus esitatud eeldus ümberlükatav. Selle lõigu tingimuste kohaselt on see kummutatud, kui teenuse osutamises osalev maksukohustuslane tunnistab teenuse osutaja sõnaselgelt teenuse osutajaks ning see ilmneb pooltevahelistest lepingutest. Seetõttu võetakse nimetatud lõigus arvesse tehinguahela osaliste vaheliste suhete tegelikku lepingulist ja kaubanduslikku sisu. Nad võivad seega kokku leppida, et maksukohustuslast, kes osaleb teenuse osutamises, ei peetaks teenuste osutajaks, ja sellisel juhul ei teki tal käibemaksu tasumise kohustust.

⁵⁹ Vt käesoleva ettepaneku punkt 33.

⁶⁰ Vt käesoleva ettepaneku punkt 45.

75. Neljandaks, nagu komisjon oma kirjalikes seisukohtades rõhutab, oli käibemaksudirektiivi artikli 28 eesmärk isegi enne artikli 9a vastuvõtmist käibemaksukohustuse üleandmine seoses teenuste osutamisega, milles osaleb vahendaja, kes tegutseb enda nimel, kuid teise isiku eest. Nimelt sätestab see artikkel juba kohtuotsuse Henfling jt punktis 35 nimetatud õigusliku fiktsiooni alusel, et loetakse, et vahendaja on kõnealuseid teenuseid osutanud isiklikult ja seetõttu kohustatud käibemaksu tasuma. Esimese lõigu kohaselt on teenuseosutajal ja agendil vabadus otsustada, kas teenuseosutaja on teenuste osutaja vastavalt nende lepingutele. Seega ei muutu lähenemisviis, mille kohaselt tuleb agente maksustada käibemaksudirektiivi artikli 28 alusel. Eespool osutatut silmas pidades olen arvamisel, et esimeses lõigus *täpsustatakse* käibemaksudirektiivi artiklit 28, seda muutmata või täiendamata.

76. Teise lõigu kohta väidab Fenix, et selle sättega kehtestatakse ranged ja piiratud kriteeriumid, mis ei sisaldu käibemaksudirektiivi artiklis 28, lükkamaks ümber esimeses lõigus esitatud eeldust, koos kahe kohustusliku ja kumulatiivse lisakriteeriumiga. Sellega seoses tuleks märkida, et see lõik on vahetult seotud esimese lõiguga ja järgib sama loogikat, kuna selles on üksikasjalikumalt esitatud tingimused, mille esinemise korral määrab agent teenuste osutajana elektrooniliselt osutatavate teenuste jaoks sõnaselgelt teenuseosutaja. Need tingimused viitavad kohustuslikele andmetele arvel, mille väljastab põhimõtteliselt käibemaksukohustuslasena registreeritud äriühing, kes tegutseb teenuseosutajana. Seega on tegemist küsimusega tõendite kohta, mis on seotud eelduse, et vahendaja, kes tegutseb enda nimel, kuid teenuseosutaja eest, ümberlükkamisega, mille hindamine on liikmesriikide kohtute ülesanne. Kuna minu arvates on esimene lõik kehtiv, kuuludes nõukogu rakendamisvolituste juurde, tundub samuti kehtivat teine lõik, mis kuulub samasse raamistikku.

77. Mis puudutab kolmandat lõiku, siis selles on märgitud, et maksukohustuslasel, kes elektrooniliselt osutatavate teenuste osutamise puhul kiidab heaks käibemaksu sissenõudmise kliendilt või kiidab heaks teenuste osutamise või kehtestab teenuse osutamise üldtingimused, on lubatud sõnaselgelt märkida, et nende teenuste osutaja on teine isik. Sellest lõigust järeldub, et kui need tingimused on täidetud, ei saa eeldust ümber lükata ja see muutub niisiis ümberlükkamatuks.

78. Fenix väidab, et neid tingimusi ei ole käibemaksudirektiivi artiklis 28 ette nähtud. Kolmandast lõigust tuleneb, et veebiplatvormil on äärmiselt keeruline jätta see artikkel kohaldamata, arvestades olukorda, kus valitseb lepinguline, kaubanduslik ja majanduslik tegelikkus. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus, viitab ka Fenix ühelt poolt töödokumendile nr 885⁶¹, mis näitab, et artikli 9a soovitud toime on kohaldada seda võimalikult laialt, ja teiselt poolt uuringule⁶², mis toetas komisjoni poolt 1. detsembril 2016 esitatud direktiivi ettepanekut⁶³, millest nähtub, et kõnealuse artikli eesmärk ei ole rakendada käibemaksudirektiivi artiklit 28, vaid anda käibemaksukohustus üle vahendajale. Seega on muudetud artikli 28 raamistikku, mis läheb kaugemale nõukogule antud rakendamisvolitustest.

79. Lisaks lähtuvad selgitavad märkused artikli 9a tõlgendusest, mis ei võimalda lükata ümber eeldust veebiplatvormi puhul. Tõepoolest, mis puudutab tarne üldtingimuste kehtestamist kolmanda lõigu tähenduses, siis need märkused näitavad, et tegemist on näiteks turukohtade või analoogsete platvormide kindlaks määratud üldtingimustega, mis kutsuvad kasutajaid nõustuma veebilehe või platvormi üldiste kasutustingimustega. Fenix leiab siiski, et veebiplatvormi kasutustingimused ei ole tarnelepingu tüüptingimused kolmanda lõigu tähenduses. Sellisel juhul

⁶¹ Vt käesoleva ettepaneku 8. joonealune märkus.

⁶² Vt käesoleva ettepaneku 9. joonealune märkus.

⁶³ Vt käesoleva ettepaneku 10. joonealune märkus.

kuuluksid kõik veebiplatvormid käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamisalasse, sõltumata volituse andmise lepingu tingimustest ning majanduslikust ja kaubanduslikust tegelikkusest, välja arvatud juhul, kui neil platvormidel puuduvad oma veebisaidi kasutamise tingimused, mis oleks ettevaatamatu äritava. Fenix lisab, et seoses teenuse saajale arvete esitamise või teenuste osutamise lubamisega on selgitavates märkustes mainitud, et silmas peetakse olukordi, kus maksukohustuslane võib „mõjutada“ eelkõige teenuse osutamise eeltingimusi. Selline lai tõlgendus muudaks veelgi enam käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamist.

80. Kolmas lõik on käesoleva juhtumi keskmes, nagu märkisid kohtuistungil menetlusse astujad, ning mõned autorid seavad kahtluse alla kõnealuses lõikes sätestatud ümberlükkamatu eelduse kehtivuse käibemaksudirektiivi artikli 28 seisukohast.⁶⁴ Mulle tundub, et Fenixi argumentid kolmanda lõigu kehtetuse tuvastamise toetuseks võib jagada nelja kategooriasse.

81. Esimene argumentide kategooria puudutab kolmanda lõigu eesmärki, mis on käibemaksukohustuse üleandmine vahendajale, erinevalt käibemaksudirektiivi artiklist 28. Kuid nagu on rõhutatud käesoleva ettepaneku punktis 75, oli juba käibemaksudirektiivi artikli 28 ja enne seda kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 4 eesmärk anda käibemaksukohustus üle agendile. Artikkel 9a ja selle kolmas lõik liiguvad samas suunas, *täpsustades* selle üleandmise tingimusi seoses elektrooniliselt osutatavate teenuste pakkumisega.

82. Teine argumentide kategooria viitab komisjoni poolt selgitavates märkustes tehtud analüüsi artikli 9a kohta. Nagu ma aga käesoleva ettepaneku punktis 62 rõhutasin, ei ole need märkused õiguslikult siduvad ega võimalda iseenesest selle artikli kehtivust hinnata. Seega on vaja ainult nimetatud artikli sõnastuse alusel kontrollida, kas nõukogu on ületanud oma rakendamisvolitusi. Igal juhul ei ole käesoleval juhul tähtsust Fenixi argumentid, mille kohaselt see, et veebiplatvorm ei kehtesta oma veebisaidi kasutamise tingimusi, on „ettevaatamatu äritava“. Tegemist on nimelt asjaomaste veebiplatvormide valikuga, mis võib küll olla äri mõttes mõödapääsmatult vajalik, kuid toob endaga kaasa tagajärjed maksustamise osas, isegi kui veebiplatvorm seda ei soovi.

83. Kolmas argumentide kategooria viitab Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt on majandusliku ja kaubandusliku tegelikkuse arvessevõtmine ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium.⁶⁵ Kohtuotsuse Henfling jt punktis 42 märkis Euroopa Kohus kohtuasjas arutusel oleva tubakamüüjate tegevuse osas, et kuigi seda, kas on täidetud kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 4 sätestatud tingimus, et maksukohustuslane tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest, tuleb analüüsida asjaomaste lepinguliste suhete alusel, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski selle direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohaseks toimimiseks konkreetselt kontrollima kõigi käesoleva kohtuasja asjaolude alusel seda, kas tubakamüüjad tegutsevad kihlvedude sõlmimisel tegelikult enda nimel. Seejärel nimetas Euroopa Kohus nimetatud otsuse punktis 43 asjaolusid, mida tuleb arvesse võtta, et teha kindlaks, kas tubakamüüjad tegutsesid enda nimel või mitte.

84. Tuleb siiski märkida, et kõnealuse põhikohtuasja puhul erineb olukord märkimisväärselt kohtuasjast, mille kohta langetati kohtuotsus Henfling jt. Käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamise kontekstis on nimelt tehtud artikliga 9a agentide olukorra kohta täpsustusi, mida ei

⁶⁴ Vt eelkõige Weidmann, M., „The new EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C e-Services: Practical Consequences, the German Example“, *EC tax review*, kd 24, nr 2, 2015, lk 105–118, eriti lk 113; Henkow, O., „Acting in One’s Own Name on Someone Else’s Behalf: A Changing Concept?“, Egholm Elgaard, K. K., Ramsdahl Jensen, D., ja Stensgaard, H. (dir), *Momsloven 50 år – festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov*, Ex Tuto Publishing A/S, Kopenhaagen, 2017, lk 241–254.

⁶⁵ Vt eelkõige 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

selle kohtuotsuse tegemise ajal eksisteerinud, märkides, millises ulatuses eeldatakse, et elektrooniliste teenuste osutamises osalev maksukohustuslane tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest.⁶⁶

85. Lisaks eeldatakse esimese lõigu sõnastuse kohaselt, *et maksukohustuslane, kes osaleb* teenuste osutamises, tegutseb enda nimel, kuid nende teenuste osutaja eest. Sellega seoses käsitletakse kolmandas lõigus kolme tingimust, mille esinemise korral eeldust ümber lükata ei saa, nimelt kui maksukohustuslane kiidab heaks käibemaksu sissenõudmise kliendilt või kiidab heaks teenuste osutamise või kehtestab teenuse osutamise üldtingimused. Kui täidetud on ainult üks neist tingimustest, ei või see maksukohustuslane nimetada sõnaselgelt teenuse osutajaks teist isikut. Kuigi käibemaksudirektiivi artiklis 28 ei ole sätestatud tingimusi, mille alusel tuleb maksukohustuslast käsitleda teenuste osutamises osalevana, ilmneb, et kolmandas lõigus nimetatud kolmes olukorras *osaleb*⁶⁷ vahendaja tegelikult teenuse osutamises, mille tulemusena ümberlükkamatult eeldatakse, et ta tegutseb enda nimel, kuid teenuseosutaja eest.⁶⁸

86. Eelkõige, kui veebiplatvorm „kehtestab teenuse osutamise üldtingimused“, otsustab ta ühepoolselt nende tingimuste üle, mis kehtestatakse lõpptarbijale enne teenuste osutamist.⁶⁹ Sellises olukorras tundub mulle selge, et pärast oma valikut osaleb see platvorm teenuste osutamises ja teda tuleb käsitada teenuste osutajana, kellel tekivad sellest tulenevalt käibemaksu kohustused. Erinevus on selge artikli 9a lõikes 3 osutatud juhtumist, mille kohaselt seda artiklit ei kohaldata maksukohustuslase suhtes, kes *tagab üksnes* elektrooniliselt osutatavate või internetis osutatavate telefoniteenustega seotud maksete *töötlemise ega osale nende teenuste osutamises*. Sellisel juhul ei osale maksukohustuslane tõesti teenuste osutamises. Teisisõnu, minu arvates võetakse kolmandas lõigus arvesse pigem majanduslikku ja kaubanduslikku tegelikkust kui ainult lepingulisi suhteid.⁷⁰ Järelikult, võttes arvesse Euroopa Kohtu praktikat käibemaksudirektiivi artikli 28 ning kõnealuse direktiivi artikli 14 lõike 2 punkti c kohta, mis samuti põhineb majanduslikul tegelikkusel,⁷¹ ei ületanud nõukogu kolmanda lõigu vastuvõtmisel oma rakendamisolulisi.

87. Samamoodi on käibemaksukomitee oma suunistes⁷² „ühehäälselt“ kokku leppinud, et ahelas osaleval tarnijal ei saa olla õigust otsustada teenuse osutamises osalemise üle vastuolus faktiliste asjaolude ja kohaldatavate õigusnormidega ning et ta ei kuulu seetõttu artikli 9a kohaldamisalasse. Käesoleval juhul on kolmandas lõigus sätestatud ümberlükkamatu eelduse aluseks faktilised asjaolud, mis puudutavad vahendaja tegelikkust olukorda tehinguteahelas, et võtta arvesse tegelikkust majanduslikku olukorda. Seega, kui maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, ei saa kohaldada lepingulisi tingimusi, mis näevad ette, et ta ei ole teenuse osutaja.

⁶⁶ Oma kirjalikes seisukohtades märkis komisjon, et kohtuotsus Henfling jt näitas vajadust võtta vastu ühtne eeskiri, et selgitada olukorda, kus vahendaja tegutseb enda nimel, mille tulemusena võeti vastu artikkel 9a.

⁶⁷ Sõnaraamatu Le Petit Robert 2011. aasta määratluse „s’entremettre“ (osalema) kohaselt võib see tähendada kahe või enama isiku vahele sekkumist, et neid üksteisele lähemale tuua, hõlbustamaks neile huvi pakkuvate kohtuasjade sõlmimist.

⁶⁸ Vastavalt O. Henkow’le (tema artikkel, lk 251, vt käesoleva ettepaneku joonealune märkus 64) tundub, et asjaolu, et maksukohustuslane lubab kliendil arvet esitada, ilma et ta teeks rohkem, läheb kaugemale sellest, mida Euroopa Kohus märkis kohtuotsuse Henfling jt punktis 43. Esiteks viitab see kohtuotsus siiski asjaoludele, mida tuleb „eriti“ arvesse võtta, st, need ei erandlikud. Teiseks ei olnud nimetatud kohtuotsuse tegemise kuupäeval olemas ühtegi rakendusmäärust, mille eesmärk oleks olnud täpsustada käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamist. Lõpuks tuleb tunnustada liidu seadusandja kaalutlusruumi kõnealuse artikli sisu täpsustamiseks.

⁶⁹ Vastupidi sellele, mida väidab Fenix, leian ma eelkõige, et teenuse osutamise üldtingimused kolmanda lõigu tähenduses hõlmavad veebiplatvormi kasutamise üldisi tingimusi, näiteks selle äriühingu kehtestatud tingimusi.

⁷⁰ Vt selle kohta ka 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punktid 42–46).

⁷¹ Vt eelkõige 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus Fast Bunkering Klaipeđa (C-526/13, EU:C:2015:536).

⁷² Suunised, mis lähtuvad 14. märtsi 2016. aasta 106. koosoleku dokumendist A – taxud.c.1(2016)3604550 – 904, lk 217, on kättesaadavad aadressil https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

88. Neljas argumentide kategooria, mida Fenix juba esimese löigu kohta välja tõi, on seotud asjaoluga, et kolmandas löigus sätestatud eelduse tõttu käsitatakse vahendajat enda nimel, kuid teise isiku eest tegutsevana, isegi kui volitus on ilmne ja käsundiandja isik on teada. Fenix väidab, et sellises olukorras ei tohiks vahendajat kohelda nagu isikut, kes osutab või saab teenuseid.

89. Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt, kuna artiklis 28 on täpsustatud, et maksukohustuslane peab tegutsema „teise isiku eest“, peab agendi ja käsundiandja vahel olema sõlmitud leping, mille eesmärk on asjaomase käsundi andmine, mille täitmisel agent sekkub käsundiandja nimel teenuste osutamisse.⁷³ Nagu komisjon rõhutas, on tarneahelad sageli pikad ja võivad ületada riigipiire.⁷⁴ Sellises olukorras tuleb asuda seisukohale, et elektroonilise kaubanduse valdkonnas teenuste osutamisega seotud tehingute ahela kontekstis on agent põhimõtteliselt läbipaistmatu vahendaja. Ainuüksi asjaolust, et konkreetsetes olukorras on volitus ilmne ja käsundiandja isik teada, nagu väidab Fenix põhikohtuasja kohta, ei piisa minu arvates selleks, et pidada kolmandat löiku iseenesest kehtetuks.

d) Täiendavad kaalutlused

90. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul läheb artikkel 9a palju kaugemale komisjoni esitatud määruse ettepanekust⁷⁵, milles on seoses artikliga 9a sätestatud, et kui teenuseosutaja ringhäälingu- ja televisiooniteenuseid või elektroonilisi teenuseid osutatakse telekommunikatsioonivõrgu, liidese või portaali kaudu, näiteks selliste rakenduste allalaadimisplatvormina kasutamiseks, mis kuuluvad vahendajale või kolmandale isikule, kes osaleb teenuse osutamises vahendajana või kolmanda isikuna, eeldatakse käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamisel, et ta tegutseb enda nimel, kuid teenuseosutaja eest, „välja arvatud juhul, kui on sõnaselgelt märgitud, et teenuseosutaja on lõpptarbija puhul teenuse osutaja“. Selle ettepaneku kohaselt tuleks eeldust kohaldada, „kui ei ole sätestatud teisiti“, erinevalt vastu võetud artiklist 9a.

91. See kohus lähtub eeldusest, et nimetatud ettepanek kujutab endast käibemaksudirektiivi artikli 28 rakendusakti ELTL artikli 291 lõike 2 tähenduses. Märgin siiski, et ühest küljest kehtestab see ettepanek nagu ka artikkel 9a ise *eelduse*, et asjaomaste teenuste puhul tegutseb vahendaja enda nimel, kuid teenuseosutaja eest. Seega on artikkel 9a kooskõlas komisjoni määruse ettepanekuga. Teisest küljest lükatakse käesoleva ettepaneku kohaselt see eeldus ümber, kui on sõnaselgelt märgitud, et teenuseosutaja on teenuse osutaja. Artikkel 9a põhineb siiski samal loogikal, täpsustades tingimusi, mille alusel võib selle eelduse ümber lükata. Seega ei ole minu arvates määruse ettepaneku teksti ja vastu võetud artikli 9a sõnastuse vahel põhimõttelist erinevust.

92. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab ka komisjoni poolt 1. detsembril 2016 esitatud direktiivi ettepanekule⁷⁶ muuta käibemaksudirektiivi artikli 28 sõnastust, mis toetab argumenti, nagu oleks artikli 9a kehtivus vaieldav. Sellega seoses on oluline märkida, et komisjon on teinud ettepaneku muuta artiklit 28 järgmiselt: „Kui maksukohustuslane, kes tegutseb enda nimel, kuid teise isiku eest, osaleb teenuste osutamises, *sealhulgas juhul, kui selleks kasutatakse telekommunikatsioonivõrku, liidest või portaali*, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja

⁷³ Vt 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punktid 51 ja 52).

⁷⁴ Vt käesoleva ettepaneku punkt 62.

⁷⁵ Vt käesoleva ettepaneku punkt 20.

⁷⁶ Vt käesoleva ettepaneku 10. joonealune märkus.

osutanud tema ise.⁷⁷ Nagu komisjon oma kirjalikes seisukohtades märkis, peeti seda ettepanekut ülearuseks, sest artikkel 28 on üldsäte, mida kohaldatakse igat liiki teenuste, sealhulgas elektrooniliste teenuste suhtes. Igal juhul ei näe ma, kuidas seda ettepanekut võiks mõista kui toetust artikli 9a kehtetuse tuvastamisele.

93. Kokkuvõttes olen arvamusel, et see artikkel on tehnilist laadi ja selle vastuvõtmine ei nõudnud poliitilisi valikuid, mis kuuluvad liidu seadusandja vastutusalasse. Kõnealuses artiklis täpsustatakse käibemaksudirektiivi artikli 28 kohaldamist elektroonilise kaubanduse valdkonnas, seda artiklit, isegi selle mitteolemuslikke osi, täiendamata või muutmata.

94. Teise võimalusena väidab Ühendkuningriigi valitsus, et kui Euroopa Kohus leiab, et artikli 9a lõige 1 on kehtetu, tuleks tehtava kohtuotsuse ajalist kehtivust piirata. Sellega seoses tahaksin ma märkida järgmist.

95. Järjepideva kohtupraktika kohaselt, kui see on õiguskindlusest lähtuvatel kaalutlustel põhjendatud, on Euroopa Kohtul ELTL artikli 264 teise lõigu kohaselt – mida kohaldatakse analoogia alusel ka eelotsusetaotlustele liidu õigusaktide kehtivuse hindamiseks ELTL artikli 267 alusel – kaalutusõigus igal konkreetsel juhul märkida, milliseid käsitletava akti tagajärgi loetakse lõplikeks.⁷⁸ Nii on Euroopa Kohus kasutanud liidu õigusakti kehtetuse tuvastamise ajalise toime piiramise võimalust juhtudel, kui õiguskindlusest tulenevatel kaalutlustel, mis hõlmavad kõiki üldisi huve, st nii avalikke kui erahuve, mis on vastavates kohtuasjades käsitusel olnud, ei saa lubada käsitletava õigusakti alusel kohtuotsuse kuupäevale eelneva ajavahemiku jooksul kogutud või makstud summade vaidlustamist.⁷⁹

96. Käesoleval juhul väidab Ühendkuningriigi valitsus, et õiguskindluse kaalukad põhjused õigustavad artikli 9a kõigi õiguslike tagajärgede säilitamist, mida liidus kohaldatai alates 1. jaanuarist 2015 kuni kohtuotsuse tegemise kuupäevani. Selle artikli kehtetuks tunnistamisel oleks tõenäoliselt rasked majanduslikud tagajärjed, arvestades, et ettevõtjate ja lõpptarbivate vahel sõlmitud internetipõhiseid tehinguid on palju, ning kuna käibemaks on deklareeritud, makstud ja kogutud heas usus asjaomase artikli alusel, mida peeti õiguspäraselt kehtivaks. Valitsuse hinnangul võib enammakstud maks, mis on aastatel 2015–2020 deklareeritud või tasutud ja mis tõenäoliselt tagasi makstakse, ulatuda Ühendkuningriigis 2,7 miljardi naelsterlingini (ligikaudu 3,215 miljardit eurot). Lisaks sellele väidab kõnealune valitsus, et tehtava kohtuotsuse ajalise kehtivuse piiramine on põhjendatud kehtetuse põhjusega, st veaga, mis on tehtud seoses vaidlustatud akti õigusliku alusega. Seda piiramist tuleks kohaldada kõigi isikute ja kõigi eesmärkide suhtes, tegemata erandit Fenixi või mõne teise isiku kasuks, kes on esitanud kaebuse artikli 9a kehtetuks tunnistamise nõudes enne Euroopa Kohtu tehtava otsuse kuupäeva.

97. Võttes arvesse Ühendkuningriigi valitsuse esitatud argumente ja võimalikke raskeid tagajärgi suurele arvule õigussuhetele, oleks juhul, kui Euroopa Kohus tuvastab artikli 9a kehtetuse, minu arvates tarvis tehtava kohtuotsuse ajalist kehtivust piirata. Lisaks, kui Euroopa Kohus kasutab võimalust piirata liidu õigusakti kehtetust tuvastava eelotsuse ajalist kehtivust minevikus, on tema ülesanne kindlaks teha, kas põhikohtuasja poole huvides, kes on esitanud liikmesriigi kohtule kaebuse liidu õigusakti rakendava riigisisese meetme peale, võib ette näha erandi Euroopa Kohtu otsuse ajalise kehtivuse piiramisest, või vastupidi, kas selle poole jaoks on piisav

⁷⁷ Kohtujuristi kursiiv.

⁷⁸ 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁷⁹ 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

hüvitus liidu õigusakti kehtetuse tuvastamine, mille mõju puudutab üksnes tulevikku.⁸⁰ Käesoleval juhul, kuna Fenix on tõstatanud artikli 9a kehtetuse tuvastamise eelotsusetaotluse esitanud kohtus, leian, et selle äriühingu puhul ei oleks asjakohane piirata tehtava kohtuotsuse ajalist kehtivust.⁸¹

98. Kõike käesolevas ettepanekus esitatut silmas pidades leian, et nõukogu ei ületanud artikli 9a vastuvõtmisega talle ELTL artikli 291 lõikega 2 ja käibemaksudirektiivi artikliga 397 antud rakendamisolulisi, võttes arvesse direktiivi artiklit 28, ning järelikult on artikkel 9a kehtiv.

V. Ettepanek

99. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata First-tier Tribunali (Tax Chamber) (esimese astme kohus, maksukolleegium, Ühendkuningriik) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Eelotsuse küsimuse analüüsimisel ei ilmnenud ühtegi asjaolu, mis võiks mõjutada nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed, artikli 9a, mis on lisatud nõukogu 7. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 1042/2013, millega muudetakse rakendusmäärust nr 282/2011, kehtivust.

⁸⁰ Vt 28. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Borealis Polyolefine jt (C-191/14, C-192/14, C-295/14, C-389/14 ja C-391/14–C-393/14, EU:C:2016:311, punkt 108 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁸¹ Vt selle kohta 26. aprilli 1994. aasta kohtuotsus Roquette Frères (C-228/92, EU:C:1994:168, punkt 28).