

Kohtuasi C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, likvideerimisel,

versus

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Hamburg)

Käibemaks – Kuues direktiiv – Artiklid 9, 17 ja 18 – Teenuse osutamise koha kindlaksmääramine – Mõiste „personali kasutada andmine” – Füüsilisest isikust ettevõtjad – Vajadus tagada teenuseosutaja ja teenusesaaja suhtes ühesugune hinnang teenuse osutamisele

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Teenuste osutamine – Maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramine – Personali kasutada andmine – Mõiste*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 9 lõike 2 punkti e kuues taane)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388)

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõige 1, lõike 2 punkt a ja lõike 3 punkt a ning artikli 18 lõike 1 punkt a)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 9 lõike 2 punkti e kuuendat taanet tuleb tõlgendada nii, et selles sättes sisalduv mõiste „personali kasutada andmine” hõlmab ka selliste füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmist, kes ei ole teenust osutava ettevõtjaga töösuhtes.

Kuna see tõlgendus käsitleb nimelt asjaomaste teenuste osutamise kohana vaid ühte kohta, võimaldab see täpsemalt vältida teenuse topeltmaksustamist või teenusele käibemaksu sootuks kohaldamata jäämist. Ühtlasi lihtsustab selline tõlgendus pädevuskonflikti reegli rakendamist, võimaldades teenuste osutamise kohas maksu sissenõudmise ja maksustamise vältimise ärahoidmise eeskirjade lihtsat haldamist, kuna teenusesaaja ei pea uurima, millised õigussuhted seovad teenuseosutajat „personaliga”, mille kasutada andmisega on tegemist.

Lisaks on see tõlgendus kooskõlas õiguskindluse põhimõttega, kuna muutes teenuse osutamise koha määramise paremini ettearvatavaks, lihtsustab see kuuenda direktiivi sätete kohaldamist ja aitab tagada, et käibemaks laekub kindlalt ja õiges suuruses.

(vt punktid 29–32, resolutsiooni punkt 1)

2. Antud valdkonnas liidu õigusaktide puudumisel tuleb iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga kindlaks määrata pädevad ametiasutused ja menetlusnormid, mis tagavad õigussubjektidele liidu õigusega antud õiguste kaitse ning selle, et need normid ei oleks ebasoodsamad kui sarnaste siseriiklikul õigusel põhinevate kaebuste puhul (võrdväarsuse põhimõte) ega muudaks liidu õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte).

Mis puutub tõhususe põhimõttesse, siis siseriiklikus menetlusõiguses konkreetsete juhiste puudumise korral on teenuseosutaja ja teenusesaaja õigus, mis tagab ühesuguse kohtlemise ühe ja sama teenuse maksustatavuse ja sellelt tasumisele kuuluva käibemaksu osas, jäetud praktiliselt ilma igasugusest kasulikust mõjust.

(vt punktid 35, 37)

3. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõiget 1, lõike 2 punkti a ja lõike 3 punkti a ning artikli 18 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et need ei kohusta liikmesriike kehtestama oma siseriiklikke menetlusnorme nii, et teenuseosutaja ja teenusesaaja puhul oleks tagatud teenuse osutamise maksustatavuse ja teenuselt tasumisele kuuluva käibemaksu sidus hindamine isegi siis, kui nad kuuluvad eri maksuhaldurite pädevusalasse. Ent need sätted kohustavad liikmesriike ikkagi võtma vajalikud meetmed käibemaksu kogumise täpsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise tagamiseks.

Kuigi kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 1, lõike 2 punktis a ja lõike 3 punktis a ega artikli 18 lõike 1 punktis a ei ole konkreetselt täpsustatud menetluslike või muude meetmete sisu, mida tuleb võtta käibemaksu kogumise täpsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise tagamiseks, on need sätted ikkagi liikmesriikidele siduvad taotletava eesmärgi osas, jättes neile kaalutlusruumi meetmete võtmise vajalikkuse hindamisel.

Kui selles osas peaks ilmnenema, et kuigi tõlgendamise või kehtivusküsimused puuduvad või pädevad kohtud on lausa keeldunud Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitamisest liidu õiguse tõlgendamise või kehtivuse hindamise küsimustes, asuvad liikmesriigi eri ametiasutused ja/või kohtud jätkuvalt ühe ja sama teenuse osutamise koha määramisel ühelt poolt teenuseosutaja ja teiselt poolt teenusesaaja puhul süstemaatiliselt lahknevatele seisukohtadele, millega on nimelt rikutud neutraalse maksustamise põhimõtet, siis võib tuvastada, et see liikmesriik on rikkunud talle kuuenda direktiiviga pandud kohustusi.

(vt punktid 43–45 ja resolutsiooni punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

26. jaanuar 2012(*)

Käibemaks – Kuues direktiiv – Artiklid 9, 17 ja 18 – Teenuse osutamise koha kindlaksmääramine – Mõiste „personali kasutada andmine” – Füüsilisest isikust ettevõtjad – Vajadus tagada teenuseosutaja ja teenusesaaja suhtes ühesugune hinnang teenuse osutamisele

Kohtuasjas C-218/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Hamburgi (Saksamaa) 20. aprilli 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. mail 2010, menetluses

ADV Allround Vermittlungs AG, likvideerimisel,

versus

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. J. Kasel (ettekandja) ja M. Berger,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 30. märtsi 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- ADV Allround Vermittlungs AG, likvideerimisel, esindajad: *Rechtsanwalt* S. Heinrichshofen ja *Rechtsanwalt* B. Burgmaier,
- Saksamaa valitsus, esindaja: T. Henze,
- Euroopa Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 28. juuni 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 9 lõike 2 punkti e, artikli 17 lõike 1, lõike 2 punkti a ja lõike 3 punkti a ning artikli 18 lõike 1 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud ADV Allround Vermittlungs AG, likvideerimisel, (edaspidi „ADV”) ja Finanzamt Hamburg-Bergedorfi (edaspidi „Finanzamt”) vahelises kohtuvaidluses teenuse osutamise koha kindlaksmääramise üle käibemaksu sissenõudmiseks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi põhjendus 7 on sõnastatud järgmiselt:

„[arvestades, et] maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramine on põhjustanud liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, eelkõige kauba tarnimise koos kokkupanekuga ning teenuste osutamise puhul; kuigi teenuste osutamise kohaks tuleks põhimõtteliselt määratleda teenuseid osutava isiku peamine tegevuskoht, tuleks määratleda, et see koht asub selle isiku asukohariigis, kellele teenuseid osutatakse, eelkõige maksukohustuslaste vahel osutatavate teatavate teenuste puhul, kus teenuste hind sisaldub kauba hinnas”.

4 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.”

5 Sama direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt e on sõnastatud järgmiselt:

„Sellest olenemata:

[...]

e) on allpool nimetatud teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[...]

– personali kasutada andmine,

[...]”

6 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 1 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

7 Direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib teine maksukohustuslane”.

8 Direktiivi artikli 17 lõike 3 punktis a on sätestatud:

„Liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

a) seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil”.

9 Kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkt a näeb ette:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane:

a) artikli 17 lõike 2 punkti a kohase mahaarvamise korral omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet”.

Siseriiklik õigus

10 1999. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1999, *BGBI.* 1999 I, lk 1270) 21. veebruari 2005. aasta teadaandest nähtavas redaktsioonis (edaspidi „UStG”) on § 3a lõike 1 esimeses lauses sätestatud:

„Muude teenuste osutamise kohaks on ettevõtja tegevuskoht, kui §?des 3b ja 3f ei ole sätestatud teisiti.”

11 UStG § 3a lõike 3 esimese lause kohaselt:

„Kui lõikes 4 nimetatud muu teenuse saaja on ettevõtja, loetakse teenuse osutamise kohaks erandina lõikest 1 teenuse saaja tegevuskoht.”

12 UStG § 3a lõige 4 näeb ette:

„Muud teenused lõike 3 tähenduses on: [...]

7) personali kasutada andmine [...]”

13 UStG § 15 lõike 1 esimese lause punkt 1 sätestab:

„Ettevõtjal on õigus maha arvata järgmised sisendkäibemaksusummad:

1) käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise maksukohustuslase poolt talle tarnitud kaubalt või muudelt teenuselt. Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab ettevõtjal olema §?de 14 ja 14a kohaselt koostatud arve.”

14 UStG § 18 lõike 9 kolmas lause näeb ette:

„Tagastamistaotlus esitatakse kuue kuu jooksul pärast selle kalendriaasta lõppu, mil tagastusnõue tekkis.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Saksa õiguse alusel asutatud äriühing ADV kindlustas 2005. aasta kestel füüsilisest isikust ettevõtjatena tegutsevate veoautojuhtide andmise Saksamaal ja väljaspool selle liikmesriigi territooriumi, eeskätt Itaalias asuvate ekspediitorite käsutusse. ADV ja autojuhtide vahel sõlmitud lepingud, mida nimetati „vahenduslepinguteks”, nägid ette, et juhid esitavad oma teenuste eest arve ADV?le. See äriühing esitas omakorda arved erinevatele ekspediitoritest klientidele vahenduslepingutes ette nähtud summas, millele lisandus kasumimarginaal, mis kõikus vahemikus 8% kuni 20%.

16 Esiialgu esitas ADV Itaalia klientidele arved, mis ei sisaldanud käibemaksu. Ta leidis nimelt, et nende teenuste osutamist tuleb pidada „personali kasutada andmiseks” UStG § 3a lõike 4 punkti 7 tähenduses ja et teenuste osutamise koht asub seega Itaalias, kus on teenusesaajate asukoht.

17 Finanzamt asus seisukohale, et asjaomaseid teenuseid ei saa pidada „personali kasutada andmiseks” ja seega on teenuste osutamise kohaks vastavalt UStG § 3a lõikele 1 teenuste osutaja asukoht. Niisiis tuleb käibemaks Saksamaal arvele märkida.

18 Seevastu Bundeszentralamt für Steuern, kelle pädevuses on käibemaksu tagastamistaotluste lahendamine, mille põhikohtuasjas esitasid Itaalia teenusesaajad, leidis, et ADV osutatud teenused on „personali kasutada andmise” teenused, mille puhul Saksamaal käibemaksu arvele ei märgita. Kuna selle asutuse hinnangul oleks need teenused vastavalt UStG § 3a lõike 3 esimesele lausele tulnud maksustada teenusesaajate asukohas, st Itaalias, keeldus ta tagastamast Itaalia ettevõtjatele Saksa käibemaksu.

19 Seda vaidlust lahendades leidis Finanzgericht Hamburg kõigepealt, et kuna kuuenda direktiivi põhjendus 7 näeb ette, et direktiivi artikli 9 lõikes 2 sisalduv loetelu kehtib „eelkõige maksukohustuslaste vahel osutatavate teatavate teenuste puhul, kus teenuste hind sisaldub kauba hinnas”, siis võib seda sätet kohaldada ka füüsilisest isikust ettevõtjate kasutada andmise suhtes, aga tal jäi selles osas kahtlusi.

20 Seejärel tekkis Finanzgericht Hamburgil esiteks küsimus, kas teenuste osutaja poolt tasumisele kuuluv käibemaks ja teenusesaaja õigus sisendkäibemaks tagasi saada peavad neutraalse maksustamise põhimõtte alusel olema tingimata seotud ja teiseks, kas see seos tekitab liikmesriigi pädevate ametiasutuste kohustuse vältida omavahel vastukäivate otsuste vastuvõtmist.

21 Lõpuks küsib Finanzgericht Hamburg, kas teenusesaajale tagastamistaotluse esitamiseks antud kuue kuu pikkune tähtaeg, mis siseriikliku õiguse alusel hakkab kulgema selle kalendriaasta lõpust, mille kestel tagasisaamisõigus tekkis, tuleb teenuseosutaja maksuolukorda käsitleva otsuse puudumisel peatada või katkestada.

22 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Hamburg menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [...] kuuenda direktiivi [...] artikli 9 lõike 2 punkti e kuuendat taanet [...] tuleb tõlgendada nii, et „personali kasutada andmine” hõlmab ka selliste füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmist, kes ei ole teenust osutava ettevõtjaga töösuhtes?

2. Kas kuuenda direktiivi [...] artikli 17 lõiget 1, lõike 2 punkti a, lõike 3 punkti a ja artikli 18 lõike 1 punkti a [...] tuleb tõlgendada nii, et siseriiklikus menetlusõiguses tuleb ette näha kord, mille kohaselt hinnatakse teenust osutava ettevõtja ja teenust saava ettevõtja vahelise tehingu maksustatavust ja maksukohustuslikkust mõlema ettevõtja puhul ühtemoodi, isegi juhul kui kumbki ettevõtja kuulub erineva maksuhalduri pädevusalasse?

Kui vastus teisele eelotsuse küsimusele on jaatav, siis:

3. Kas kuuenda direktiivi [...] artikli 17 lõiget 1, lõike 2 punkti a, lõike 3 punkti a ja artikli 18 lõike 1 punkti a [...] tuleb tõlgendada nii, et tähtaeg, mille kestel on teenuse saajal saadud teenuselt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, ei või lõppeda enne, kui on tehtud lõplik otsus selle kohta, kas teenust osutav ettevõtja on kohustatud tasuma käibemaksu?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 23 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kuuendat taanet tuleb tõlgendada nii, et mõiste „personali kasutada andmine” hõlmab ka selliste füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmist, kes ei ole teenust osutava ettevõtjaga töösuhtes.
- 24 Alustuseks olgu märgitud, nagu seda on teinud nii eelotsusetaotluse esitanud kohus kui ka Euroopa Kohtule oma märkused esitanud pooled, et ei kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e sõnastuse ega selle sätte eri keeleversioonide võrdlemise põhjal ei saa tuvastada, kas füüsilisest isikust ettevõtjaid võib pidada „personaliks” selle sätte tähenduses.
- 25 Tuleb aga nentida, et põhjustel, millest lähtus kohtujurist oma ettepaneku punktides 26 ja 27, ei saa juba ette välistada, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt e on selle sõnastust arvestades kohaldatav ka „füüsilisest isikust ettevõtjana tegutseva” personali kasutada andmise suhtes.
- 26 Nagu nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel arvesse võtta mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osaks see säte on (vt eelkõige 9. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-114/05: Gillan Beach, EKL 2006, lk I-2427, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Selles küsimuses tuleb meenutada, et teenustele kohaldatava maksuseaduse kindlaksmääramise reeglid sätestab kuuenda direktiivi artikkel 9. Kui selle artikli lõige 1 sätestab vastava üldreegli, siis lõige 2 loetleb rea erandeid. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on nende sätete eesmärk vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltnmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist (vt eelkõige 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: Dudda, EKL 1996, lk I-4595, punkt 20; eespool viidatud kohtuotsus Gillan Beach, punkt 14, ja 6. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-291/07: Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, EKL 2008, lk I-8255, punkt 24).
- 28 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kuuenda taande tõlgendus, mille kohaselt selles esinev sõna „personal” hõlmab mitte ainult töösuhtes olevaid töötajaid, vaid ka füüsilisest isikust ettevõtjaid, sobib paremini kokku eesmärgiga, mida teenib selline pädevuskonflikti reegel, nagu on sätestatud direktiivi artiklis 9, arvestades direktiivi eesmärki vältida topeltnmaksustamise ja maksustamata jäämise ohtu.
- 29 Kuna see tõlgendus käsitab nimelt asjaomaste teenuste osutamise kohana vaid ühte kohta, võimaldab see täpsemalt vältida teenuse topeltnmaksustamist või teenusele käibemaksu sootuks kohaldamata jäämist.
- 30 Ühtlasi lihtsustab selline tõlgendus pädevuskonflikti reegli rakendamist, võimaldades teenuste osutamise kohas maksu sissenõudmise ja maksustamise vältimise ärahoidmise eeskirjade lihtsat haldamist, kuna teenusesaaja ei pea uurima, millised õigussuhted seovad teenuseosutajat „personaliga”, mille kasutada andmisega on tegemist.

31 Lisaks on see tõlgendus kooskõlas õiguskindluse põhimõttega, kuna muutes teenuse osutamise koha määramise paremini ettearvatavaks, lihtsustab see kuuenda direktiivi sätete kohaldamist ja aitab tagada, et käibemaks laekub kindlalt ja õiges suuruses (vt selle kohta 6. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-421/10: Stoppelkamp, EKL 2011, lk I-9309, punkt 34).

32 Neid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e kuuendat taanet tuleb tõlgendada nii, et selles sättes esinev mõiste „personali kasutada andmine” hõlmab ka selliste füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmist, kes ei ole teenust osutava ettevõtjaga töösuhtes.

Teine küsimus

33 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 1, lõike 2 punkti a ja lõike 3 punkti a ning artikli 18 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et need kohustavad liikmesriike kehtestama oma siseriiklikud menetlusnormid nii, et teenuseosutaja ja teenusesaaja puhul oleks tagatud teenuse osutamise maksustatavuse ja teenuselt tasumisele kuuluva käibemaksu sidus hindamine isegi siis, kui nad kuuluvad eri maksuhaldurite pädevusalasse.

34 Selles küsimuses tuleb sedastada, nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuues direktiiv ei sisalda ühtki sätet, mis näeks sõnaselgelt ette, et liikmesriigid on kohustatud vastu võtma sellise meetme, nagu on mainitud eelotsuse küsimuses.

35 Ent kooskõlas väljakujunenud kohtupraktikaga tuleb antud valdkonnas liidu õigusaktide puudumisel iga liikmesriigi sisemise õiguskorraga kindlaks määrata pädevad ametiasutused ja menetlusnormid, mis tagavad õigussubjektidele liidu õigusega antud õiguste kaitse ning selle, et need normid ei oleks ebasoodsamad kui sarnaste siseriiklikul õigusel põhinevate kaebuste puhul (võrdväarsuse põhimõte) ega muudaks liidu õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte) (vt eelkõige 17. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-228/96: Aprile, EKL 1998, lk I-7141, punkt 18, ja 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-472/08: Alstom Power Hydro, EKL 2010, lk I-623, punkt 17).

36 Seoses võrdväarsuse põhimõttega olgu käesolevas asjas täheldatud, et Euroopa Kohtul ei ole mingit alust kahelda selles, et sellised õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on selle põhimõttega kooskõlas.

37 Kahtlusi on seevastu avaldanud eelotsusetaotluse esitanud kohus nimelt küsimuses, kas selline olukord vastab tõhususe põhimõttest tulenevatele nõuetele. Tegelikult on siseriiklikus menetlusõiguses konkreetsete juhiste puudumise korral teenuseosutaja ja teenusesaaja õigus, mida Euroopa Kohus on tunnustanud 13. detsembri 1989. aasta otsusega kohtuasjas C-342/87: Genius (EKL 1989, lk I-4227) ja mis tagab ühesuguse kohtlemise ühe ja sama teenuse maksustatavuse ja sellelt tasumisele kuuluva käibemaksu osas, jäetud praktiliselt ilma igasugusest kasulikest mõjust.

38 Selles osas olgu meenutatud, et kui ilmneb, et liidu õiguskorra alusel antud õiguse teostamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, tuleb tõdeda, et tõhususe põhimõtet on rikutud.

39 Sellegipoolest ei ilmne, et sellega on tegemist põhikohtuasjas käsitletaval juhul.

40 Esiteks, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 70, käsitleb eespool viidatud kohtuotsus Genius ainuüksi mahaarvamiseõiguse ulatust. See ei selgita teenuseosutaja või saaja

võimalikku õigust sellele, et mõni teine ametiasutus, mille valitsemisalasse ta ei kuulu, käsitaks seda teenust menetluses, milles osaleb käibemaksuga maksustatava tehingu teine pool, just teenuse osutamise koha küsimuses samamoodi nagu see ametiasutus või kohus, millest ta sõltub.

41 Teiseks tuleb nentida, et nii teenuseosutajal kui ka teenusesaajal on kummalgi võimalus oma õigused maksta panna mitte ainult haldusasutustes, vaid ka käibemaksuvaldkonnas pädevate kohtute kaudu, järgides menetlusi, mille puhul ei ole vaidlustatud, et need võimaldavad põhimõtteliselt tagada nii kuuenda direktiivi sätete õige ja ühetaolise tõlgendamise kui ka kohaldamise.

42 Liidu õiguse ühetaoline tõlgendamine ja kohaldamine on nimelt lõplikult tagatud eelotsusemenetlusega liidu õiguse tõlgendamise või kehtivuse hindamise küsimustes ETL artikli 267 alusel, mis kehtestab liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu omavahelise koostöö süsteemi. Ent Euroopa Kohtule esitatud toimikust ei nähtu, et sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei võimalda tagada nende kohtute ladusat koostööd.

43 Kui peaks siiski ilmnenud, et kuigi tõlgendamis- või kehtivusküsimused puuduvad või pädevad kohtud on lausa keeldunud Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitamisest liidu õiguse tõlgendamise või kehtivuse hindamise küsimustes, asuvad liikmesriigi eri ametiasutused ja/või kohtud jätkuvalt ühe ja sama teenuse osutamise koha määramisel ühelt poolt teenuseosutaja ja teiselt poolt teenusesaaja puhul süstemaatiliselt lahknevatele seisukohtadele, millega on nimelt rikutud neutraalse maksustamise põhimõtet, siis võib tuvastada, et see liikmesriik on rikkunud talle kuuenda direktiiviga pandud kohustusi.

44 Kuigi kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 1, lõike 2 punktis a ja lõike 3 punktis a ega artikli 18 lõike 1 punktis a ei ole konkreetselt täpsustatud menetluslike või muude meetmete sisu, mida tuleb võtta käibemaksu kogumise täpsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise tagamiseks, on need sätted ikkagi liikmesriikidele siduvad taotletava eesmärgi osas, jättes neile kaalutusruumi meetmete võtmise vajalikkuse hindamisel.

45 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 1, lõike 2 punkti a ja lõike 3 punkti a ning artikli 18 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et need ei kohusta liikmesriike kehtestama oma siseriiklike menetlusnorme nii, et teenuseosutaja ja teenusesaaja puhul oleks tagatud teenuse osutamise maksustatavuse ja teenuselt tasumisele kuuluva käibemaksu sidus hindamine isegi siis, kui nad kuuluvad eri maksuhaldurite pädevusalasse. Ent need sätted kohustavad liikmesriike ikkagi võtma vajalikud meetmed käibemaksu kogumise täpsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise tagamiseks.

Kolmas küsimus

46 Arvestades teisele küsimusele antud vastust, ei ole kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

47 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 9 lõike 2 punkti e kuuendat taanet tuleb tõlgendada nii, et selles sättes sisalduv mõiste „personali kasutada andmine” hõlmab ka selliste füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate isikute kasutada andmist, kes ei ole

teenust osutava ettevõtjaga töösuhtes.

2. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõiget 1, lõike 2 punkti a ja lõike 3 punkti a ning artikli 18 lõike 1 punkti a tuleb tõlgendada nii, et need ei kohusta liikmesriike kehtestama oma siseriiklikke menetlusnorme nii, et teenuseosutaja ja teenusesaaja puhul oleks tagatud teenuse osutamise maksustatavuse ja teenuselt tasumisele kuuluva käibemaksu sidus hindamine isegi siis, kui nad kuuluvad eri maksuhaldurite pädevusalasse. Ent need sätted kohustavad liikmesriike ikkagi võtma vajalikud meetmed käibemaksu kogumise täpsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise tagamiseks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.