

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

16. juuni 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 2, 24 ja 43 – Teenuste osutamise koht – Teises liikmesriigis asuva äriühingu osutatud tehnilise toe teenused – Õiguse kuritarvitamine – Faktide hindamine – Pädevuse puudumine

Kohtuasjas C-596/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Törvényszéki (Pealinna Budapesti kohus, Ungari) 28. septembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. novembril 2020, menetluses

DuoDecad Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president I. Jarukaitis (ettekandja), kohtunikud M. Ilešić ja D. Gratsias,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- DuoDecad Kft., esindaja: ügyvéd Z. Várszegi,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja G. Koós,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ja P. Barros da Costa, hiljem R. Campos Laires ja P. Barros da Costa,
- Euroopa Komisjon, esindajad: V. Uher ja A. Tokár,

olles 10. veebruari 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 2 lõike 1, artikli 24 lõike 1 ja artikli 43 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud DuoDecad Kft. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari) (edaspidi „vaiete direktoraat“) vahelises kohtuvaidluses 2009. ja 2011. aastal DuoDecadi osutatud teenustelt tasutud käibemaksu üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Selle direktiivi artiklis 24 on sätestatud järgmist:

„1. „Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.

2. „Telekommunikatsiooniteenused“ on teenused, mis on seotud mis tahes laadi signaalide, kirjutiste, kujutiste ja helide või teabe edastamise, saatmise või vastuvõtmisega juhtme kaudu või raadio teel, optiliste või muude elektromagnetiliste süsteemide abil, sealhulgas sellega seotud edastus-, saate- või vastuvõtumahtude kasutusõiguse üleandmine või võimaldamine, mille hulka kuulub ülemaailmsetele teabevõrkudele juurdepääsu võimaldamine.“

5 Nimetatud direktiivi 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2009 kehtinud redaktsiooni artiklis 43 oli ette nähtud järgmist:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutatakse, või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

6 Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) asendati direktiivi 2006/112 artiklid 43–59 alates 1. jaanuarist 2010. Selle direktiivist 2008/8 tuleneva redaktsiooni artiklis 44 on ette nähtud järgmist:

„Maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks on nimetatud isiku ettevõtte asukoht. Juhul, kui neid teenuseid osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks neid teenuseid saava maksukohustuslase alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

7 Direktiivi 2006/112 selle redaktsiooni artiklis 45 on sätestatud järgmist:

„Mitemaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht. Juhul, kui neid teenuseid osutatakse teenuse osutaja püsivast tegevuskohast, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks teenuse osutaja alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

8 Selle direktiivi 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2009 kehtinud redaktsiooni artiklis 56

oli ette nähtud järgmist:

„1. Järgmiste teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele teenuse saajatele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte teenuse osutajaga samas liikmesriigis, on teenuste osutamise kohaks teenuse saaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[...]

k) elektrooniliselt osutatavad teenused, eelkõige II lisas nimetatud teenused;

[...]“.

9 Selles redaktsioonis oli direktiivi 2006/112 II lisas „Artikli 56 lõike 1 punktis k osutatud elektrooniliselt osutatavate teenuste näidisloend“ märgitud „[v]eebilehekülgede tarnimine ja majutamine (hosting), programmide ja seadmete kaughooldus“ ning „piltide, teksti ja andmete tarne, andmekogude kasutamise võimaldamine“.

10 Direktiivi 2006/112 direktiivist 2008/8 tuleneva redaktsiooni artiklis 59 on sätestatud:

„Mitemaksukohustuslasele, kelle asukoht või alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on väljaspool ühendust, osutatud järgmiste teenuste osutamise kohaks on koht, kus on kõnealuse isiku asukoht, tema alaline asu- või elukoht või peamine elukoht:

[...]

k) elektrooniliselt osutatavad, eelkõige II lisas nimetatud teenused;

[...]“.

Ungari õigus

11 Põhikohtuasja vaidluse asjaolude asetleidmise ajal oli 2007. aasta seaduse nr CXXVII käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16)) artiklis 37 sätestatud järgmist:

„(1) Maksukohustuslasele teenuste osutamisel on teenuste osutamise kohaks koht, kus teenusesaaja majandustegevusega tegelemise eesmärgil asub, või niisuguse majandustegevusega tegelemise koha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

(2) Mitemaksukohustuslasele teenuste osutamisel on teenuste osutamise kohaks koht, kus teenuseosutaja majandustegevusega tegelemise eesmärgil asub, või niisuguse majandustegevusega tegelemise koha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

12 Selle seaduse selle redaktsiooni artiklis 46 oli sätestatud järgmist:

„(1) Käesolevas artiklis nimetatud teenuste puhul on teenuste osutamise kohaks mitemaksukohustuslasest kliendi asukoht selle teenuse kontekstis või selle puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht, tingimusel et see asub väljaspool ühenduse territooriumi.

(2) Käesolev artikkel hõlmab järgmisi teenuseid:

[...]

k) elektrooniliselt osutatavad teenused.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 DuoDecad on Ungaris registreeritud äriühing, mille põhitegevus on programmeerimine. Ta osutas tehnilise toe teenuseid Madeiral (Portugal) asuvale äriühingule Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (edaspidi „Lalib“), kes osutab meelelahutusteenuseid elektrooniliselt ning kes on DuoDecadi peamine klient. DuoDecad väljastas oma teenuste eest 2009. aasta juulist detsembrini ja kogu 2011. aasta jooksul arveid kokku summas 8 086 829,40 eurot.

14 Esimese astme maksuhaldur kohustas DuoDecadis 2009. aasta teise poolaasta ja kogu 2011. aasta suhtes läbi viidud kontrolli tulemusena 10. veebruari 2020. aasta otsusega tasuma käibemaksuvõla summas 458 438 000 Ungari forintit (HUF) (ligikaudu 1 286 835 eurot), maksutrahvi summas 343 823 000 forintit (ligikaudu 964 767 eurot) ning viivist summas 129 263 000 forintit (ligikaudu 362 841 eurot), leides, et DuoDecadi osutatavate teenuste tegelik saaja ei olnud mitte Lalib, vaid WebMindLicences Kft. (edaspidi „WML“), Ungaris registreeritud äriühing, kellel on oskusteave, mis võimaldab meelelahutusteenuste elektroonilist osutamist, ja kes on sõlminud Lalibiga litsentsilepingu selle oskusteabe kasutamiseks.

15 Kuna DuoDecad esitas selle otsuse peale vaide, mis jäeti vaiete direktoraadi 6. aprilli 2020. aasta otsusega muutmata, esitas DuoDecad selle otsuse peale kaebuse Fővárosi Törvényszékile (Pealinna Budapesti kohus, Ungari), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.

16 DuoDecad väidab oma kaebuse põhjendamiseks, et põhikohtuasjas kõne all olevaid tehnilise toe teenuseid tuleb pidada osutatuks Portugalis Lalibile, kuna kõik selleks Euroopa Kohtu kehtestatud tingimused on täidetud. Ta leiab, et vaiete direktoraadi otsus on väär, kuna selles otsuses ei ole nende teenuste sisu õigesti määratletud, samastades ekslikult nende teenuste sisu sellega, et tagatakse vahetult kõnealuste veebisaitide tehniline toimimine, jättes tähelepanuta, et Lalibil on tema teenuste osutamiseks vajalikud inimressursid ja materiaalsed vahendid. Ta väidab, et ta osutas oma tugiteenuseid otse Lalibile, mitte WMLile, ning et tal oli aktiivne roll nende ülesannete täitmisel, mis ei olnud seotud kõnealuse oskusteabe litsentsilepinguga. Selleks kontrollis ja jälgis Lalib DuoDecadi ning andis talle juhiseid, samas kui WML ei figureerinud kusagil kliendina ja talle ei saanud seega saata mingit tellimust ega anda mingeid juhiseid.

17 DuoDecad väidab samuti, et vastustes, mille Portugali maksuhaldur andis vastuseks Ungari ametiasutuste rahvusvahelise koostöö taotlusele, mille viimane esitas WMLi puudutavas menetluses, märkisid Portugali ametiasutused selgelt, et Lalib asub Portugalis, kus ta tegeleb tegeliku majandustegevusega omal riisikol, ning et tal on kõik omandatud oskusteabe kasutamiseks vajalikud tehnilised vahendid ja inimressursid. Lisaks ei saanud põhikohtuasjas kõne all olevate meelelahutusteenuste osutamise koht olla Ungaris seetõttu, et seda takistas objektiivne asjaolu – nimelt ei ole seal finantsasutusi, mis võimaldaksid pangakaardimakseid täiskasvanutele mõeldud veebisaitidel. DuoDecad lisab, et Lalib oli välismaailmale nende meelelahutusteenuste osutaja, et ta sõlmis lepingud enda nimel, omas klientide andmebaasi, kes maksid nimetatud teenuste eest tasu, sai ka samade teenuste eest tulu, kontrollis kõnealuse oskusteabe arendusi ja otsustas nende juurutamise üle. Lisaks on klienditoe füüsilise asukohana märgitud tema asukoht.

18 Vaiete direktoraat selgitab, et ta viis WMLi suhtes läbi uurimise, mille käigus selgus, et põhikohtuasjas kõne all olevaid meelelahutusteenuseid osutas mitte Lalib, vaid WML Ungarist, kuna nende kahe äriühingu vahel sõlmitud litsentsileping oli tema väitel „fiktiivne“.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõdeb, et Euroopa Kohus tõlgendas direktiivi 2006/112 asjakohaseid sätteid eelkõige 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuses WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), kuid leiab, et põhikohtuasjas on vaja täiendavat tõlgendust, kuna Portugali maksuhaldur ja Ungari maksuhaldur on vaatamata sellele kohtuotsusele käsitlenud ühte ja sama tehingut maksustamise seisukohast erinevalt.

20 See kohus leiab, et 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuses WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) esitatud käsitlust arvestades tekib küsimus, kas põhikohtuasjas kõne all olevate meelelahutusteenuste osutamise koht võib olla Ungaris, kui selle teenuse osutamiseks vajalike lepingute ja teenuste keerulise võrgustiku keskmes oli Lalib, kes tagas nimetatud teenuste osutamiseks vajalikud tingimused omaenda andmebaaside ja tarkvara abil ning kolmandate isikute või kontserni Lalib kuuluvate teenuseosutajate vahendusel, samuti kontserni kaudu, millesse kuulub DuoDecad, ning et ta võttis sellest tulenevalt tingimata õiguslikke ja majanduslikke riske, isegi siis, kui alltöövõtjad, kes kuulusid kõnealuse oskusteabe „omaniku“ kontserni, osalesid selle tehnilise rakendamise juures ning kui sellel „omanikul“ oli mõjuvõim selle oskusteabe kasutamise üle. Samuti tekib küsimus, kuidas hinnata, kas Lalibil olid Portugalis vajalikud ruumid, infrastruktuur ja töötajad.

21 Viidates 18. juuni 2020. aasta kohtuotsuse KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485) punktile 51, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ta peab esitama Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse peamiselt seetõttu, et Ungari ja Portugali maksuhaldur on maksude kohaldamiseks asjaolusid erinevalt kvalifitseerinud. Ta palub Euroopa Kohtul täpsustada, kas maksukohustuse tuvastamine nii Ungari maksuhalduri kui ka Portugali maksuhalduri poolt on õiguspärane, kas põhikohtuasjas kõne all olevat tehingut võib õiguspäraselt maksustada esimene või teine neist ja milline tähtsus võib olla erinevatel asjakohastel kriteeriumidel.

22 Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Törvényszék (Pealinna Budapesti kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõiget 1 ja artiklit 43 tuleb tõlgendada nii, et lõppkasutajale veebisaidil kättesaadavaid teenuseid ei osuta mitte oskusteabelitsentsi saaja, [Euroopa L]iidu liikmesriigis (põhikohtuasjas Portugalis) asutatud äriühing, mistõttu ta ei saa olla teises liikmesriigis (põhikohtuasjas Ungaris) asutatud maksukohustuslase kui alltöövõtja oskusteabe tehnilise toe teenuse saaja, vaid maksukohustuslane osutab seda teenust viimati nimetatud liikmesriigis asuvalle

oskusteabelitsentsi andjale asjaoludel, milles litsentsisaaja:

- a) omas esimeses liikmesriigis üüritud bürooruume, arvuti- ja kontoritaristut, koosseisulisi töötajaid ja ulatuslikku kogemust e-kaubanduse valdkonnas ning tal oli laialdasi rahvusvahelisi suhteid omav omanik ja e-kaubanduse valdkonnas kvalifitseeritud juht;
- b) oli saanud oskusteavet, mis kajastas veebisaitide toimimise protsessi ja nende ajakohastamist, avaldas selle kohta arvamusi, tegi ettepanekuid nende protsesside muutmiseks ja kiitis neid heaks;
- c) sai maksukohustuslaselt tema teenuseid selle oskusteabe alusel;
- d) sai regulaarselt aruandeid alltöövõtjate osutatud teenuste kohta (eelkõige veebisaitide liikluse ja pangakontolt tehtud maksete kohta);
- e) on registreerinud enda nimel veebidomeenid, millelt sai interneti teel siseneda veebisaitidele;
- f) oli veebisaitidel kirjas teenuseosutajana;
- g) tegi ise haldamistoiminguid veebisaitide populaarsuse säilitamiseks;
- h) sõlmis ise enda nimel lepinguid teenuse osutamiseks vajalike kaastöötajate ja alltöövõtjatega (eelkõige pankadega, kes pakuvad veebisaitidel kaardimakseteenust, veebisu loojatega ja veebimeistritega, kes reklaamivad sisu);
- i) omas täielikku kõnealuse teenuse lõppkasutajatele osutamisega teenitud tulude vastuvõtmise süsteemi, näiteks pangakontosid, täielikku ainuõigust nende kontode käsutamiseks, lõppkasutajate andmebaasi, mis võimaldas neile teenuse osutamise eest arveid väljastada, ja omaette arvete koostamise tarkvara;
- j) märkis veebisaitidel füüsilise klienditeeninduse [kohana] enda registrijärgse asukoha esimeses liikmesriigis ja
- k) on nii litsentsiandjast kui ka Ungari alltöövõtjatest, kes tegelevad oskusteabes kirjeldatud teatavate tehniliste protsesside läbiviimisega, sõltumatu äriühing,

võttes samuti arvesse, et: i) esimese liikmesriigi vastav ametiasutus objektiivseid ja kolmandate isikute poolt kontrollitavaid asjaolusid kontrollima sobiva organina on kinnitanud eespool kirjeldatud asjaolusid; ii) asjaolu, et selle liikmesriigi äriühing ei saanud kasutada makseteenuse pakkujat, kes tagaks veebisaidil maksekaardiga tehtud maksete vastuvõtmise, nii et samas liikmesriigis asutatud äriühing ei osutanud kunagi veebisaidil kättesaadavat teenust ei enne ega pärast vaadeldavat perioodi, takistas objektiivselt teenuse osutamist veebisaidi kaudu teises liikmesriigis, ning iii) litsentsi saanud äriühing ja temaga seotud ettevõtjad teenisid veebisaidi töötamisest kasumit, mis on üldiselt suurem kui esimeses ja teises liikmesriigis käibemaksu kohaldamise tulemusel saadav maksuvahe?

2. Kas direktiivi [2006/112] artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõiget 1 ja artiklit 43 tuleb tõlgendada nii, et oskusteabelitsentsi andja – teises liikmesriigis asutatud äriühing – osutab veebisaidil kättesaadavaid teenuseid lõppkasutajatele, mistõttu ta on maksukohustuslane kui alltöövõtja tehnilise oskusteabe teenuse saaja ja maksukohustuslane ei osuta sellist teenust esimeses liikmesriigis asutatud litsentsisaajale, asjaoludel, milles litsentsiandja äriühing:

- a) omas omavahendeid, mis koosnesid üksnes üüritud kontorist ja selle juhi kasutatud arvutist;

- b) omas ainsate koosseisuliste töötajatenä ühte juhti ja õigusnõustajat, kes töötas osalise tööajaga mõni tund nädalas;
- c) omas ainsa lepinguna oskusteabe arendamise lepingut;
- d) hoolitses selle eest, et litsentsisaaja registreeriks temale kuuluvad domeeninimed litsentsisaajaga sõlmitud lepingu alusel enda nimel;
- e) ei esinenud kunagi kõnealuste teenuste osutajana kolmandate isikute, eelkõige lõppkasutajate – pankade – ees, kes pakuvad pangakaardimakset veebisaitidel, ning veebisisu loojate ja veebimeistrite ees, kes reklaamivad sisu;
- f) ei väljastanud kunagi tõendavaid dokumente veebiteenuste kohta, peale litsentsitasu arve, ja
- g) ei omanud süsteemi (näiteks pangakontod ja muud taristud), mis võimaldanuks veebisaitide kaudu osutatud teenusega teenitud tulu vastu võtta, arvestades ühtlasi asjaolu, et vastavalt 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsusele WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) ei ole iseenesest otsustav asjaolu, et litsentsiandjaks oleva äriühingu juht ja ainuaktsionär on oskusteabe looja ning et sellel isikul on lisaks mõjuvõim või kontroll nimetatud oskusteabe arendamise ja kasutamise ning sellel põhinevate teenuste osutamise üle, nii et füüsiline isik, kes on litsentsiandja äriühingu juht ja omanik, on ka nende alltöövõtjatest äriühingute juht ja/või omanik – ja lõppkokkuvõttes kaebaja omanik –, kes teevad teenuse osutamisel koostööd alltöövõtjatena litsentsisaaja tellimuse alusel, täites oma vastavaid nimetatud ülesandeid?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

23 Oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõiget 1 ja artiklit 43 tuleb kõiki neis küsimustes mainitud asjaolusid arvestades tõlgendada nii, et meelelahutusteenuseid ei osuta tegelikult äriühing, kellel on oskusteabe litsents, mis võimaldab osutada meelelahutusteenuseid elektroonilisel teel, mistõttu ei saa teda lugeda teises liikmesriigis asuva maksukohustuslase poolt osutatava oskusteabe tehnilise toe teenuste saajaks, vaid et nimetatud meelelahutusteenuseid osutab tegelikult selle litsentsi andnud äriühing, kes on samuti asutatud selles teises liikmesriigis, nii et tehnilise toe teenuste saaja on viimati nimetatud.

24 Eelotsusetaotlusest nähtub, et nende küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus pärast 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsust WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) kindlaks teha, kas põhikohtuasjas kõne all olevaks meelelahutusteenuste osutajaks tuleb pidada Lalibit või, olgugi et nende meelelahutusteenuste osutamist võimaldava oskusteabe kohta on Lalibi ja WMLi vahel sõlmitud litsentsileping, tuleb selleks tegelikult pidada WMLi.

25 Tuleb meenutada, et kohtuasjas, milles tehti 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), küsiti, kas teatud asjaolud olid asjakohased selleks, et hinnata, kas sellise litsentsilepingu näol nagu WMLi ja Lalibi vahel sõlmitud leping oli tegemist õiguse kuritarvitamisega, mis seisnes kasu saamises sellest, et kõnealustele meelelahutusteenustele kohaldatav käibemaksumäär oli Madeiral madalam kui Ungaris, ning Euroopa Kohus märkis selle kohtuotsuse punktis 34, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata talle teatavaks tehtud asjaolusid ja kontrollida, kas kuritarvituse tunnused olid olemas, kuid et Euroopa Kohus võib siiski eelotsusetaotlust lahendades esitada vajaduse korral täpsustusi, mille eesmärk on liikmesriigi kohut tema tõlgenduse andmisel suunata.

26 Nimetatud kohtuotsuse punktis 35 kordas Euroopa Kohus muu hulgas, et käibemaksu

valdkonnas kohaldatava õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte eesmärk on keelata puhtalt fiktiivsed skeemid, millel puudub majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustus.

27 Olles sama kohtuotsuse punktis 43 märkinud, et tema käsutuses olevast toimikust nähtub, et Lalib on WMList eraldiseisev äriühing, mitte tema filiaal, tütarettevõtja ega esindus, ning et ta tasus käibemaksu Portugalis, märkis Euroopa Kohus viidatud otsuse järgmises punktis, et selleks, et neil asjaoludel tuvastada, kas kõnealune litsentsileping sõlmiti kuritarvitaval eesmärgil saada kasu Madeiral kehtivast madalamast käibemaksumäärast, tuleb tuvastada, kas nimetatud leping kujutab endast puhtalt fiktiivset skeemi, mis varjab asjaolu, et kõnealuseid teenuseid ei osutanud tegelikult Lalib Madeiral, vaid WML Ungaris.

28 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuse WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) punktis 45 täpsustas Euroopa Kohus, et selleks et teha kindlaks, kas nimetatud leping on käsitatav sellise skeemina, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul analüüsida kõiki talle teadaolevaid faktilisi asjaolusid, uurides ennekõike, kas Lalibi ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht oli tõesti Madeiral või kas sel äriühingul oli oma majandustegevusega tegelemiseks sobiv taristu, nagu ruumid, inim- ja tehnilised ressursid, või kas nimetatud äriühing tegeles selle majandustegevusega enda nimel ja omal vastutusel ja kulul.

29 Peale selle märkis Euroopa Kohus selle kohtuotsuse punktis 46, et seevastu asjaolud, et WMLi tegevjuht ja ainuaktsionär oli WMLi oskusteabe looja, et ta mõjutas või kontrollis selle oskusteabe arendamist ja kasutamist ning sellel põhinevate teenuste osutamist, et finantstehingute, isikkoosseisu ja vajaminevate tehniliste vahendite haldamisega tegelesid alltöövõtjad, nagu ka põhjused, mis võisid viia WMLi selleni, et ta andis kõnealuse oskusteabe kasutusõiguse üle Lalibile selle asemel, et kasutada seda ise, ei näi olevat iseenesest määravad.

30 Lisaks otsustas Euroopa Kohus 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuse WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) punktis 54, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et kui on tuvastatud kuritarvitus, mille raames määrati teenuste osutamise kohaks muu liikmesriik kui see, kus see oleks olnud kuritarvituse puudumisel, siis asjaolu, et käibemaksu tasuti teises liikmesriigis vastavalt viimase õigusnormidele, ei takista käibemaksu ümberarvutamist liikmesriigis, kus asus teenuste tegeliku osutamise koht.

31 Euroopa Kohus leidis selle kohtuotsuse punktis 59 siiski, et nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määrust (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (ELT 2010, L 268, lk 1) tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi maksuhaldur, kes uurib käibemaksu sissenõutavust teenustelt, mis on juba teistes liikmesriikides maksustatud, on kohustatud esitama teiste liikmesriikide maksuhalduritele rahvusvahelise koostöö taotluse, kui see aitab kaasa või on isegi vältimatult vajalik selleks, et teha kindlaks, kas käibemaks on esimesena nimetatud liikmesriigis sissenõutav.

32 Märkides, et pärast 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsust WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) ja hoolimata teabest, mille Portugali maksuhaldur andis vastuseks Ungari maksuhalduri rahvusvahelise koostöö taotlusele, käsitasid Ungari maksuhaldur ja Portugali maksuhaldur sama tehingut erinevalt, mis viis selleni, et samalt tehingult tuli maksta käibemaksu nii Ungaris kui ka Portugalis, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et on vaja „täiendavat tõlgendust“ ja et tal tuleb esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus eelkõige seetõttu, et nimetatud maksuhaldurid on fakte erinevalt kvalifitseerinud.

33 Esiteks tuleb siiski tõdeda, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei esita põhjusi, miks 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuses WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) esitatud täpsustused on ebapiisavad, et teha kindlaks, kas põhikohtuasjas kõne all olevate

meelelahutusteenuste tegelikuks osutajaks tuleb pidada WMLi või Lalibi. Lisaks ei ole eelotsusetaotluses kusagil analüüsitud faktilisi asjaolusid, mille Ungari maksuamet oli Portugali maksuhaldurilt saanud, ega kõiki faktilisi asjaolusid, millele on tähelepanu juhitud vaiete direktoraadi 6. aprilli 2020. aasta otsuses, mis on sellele kohtule edasi kaevatud, või muid tema käsutuses olevaid asjaolusid.

34 Seega piirdub eelotsusetaotluse esitanud kohus suure hulga asjaolude esitamisega, näitamata, kuidas need tekitavad raskusi direktiivi 2006/112 sätete tõlgendamisel, mida ta oma küsimustes mainib, mistõttu näib, et see kohus ei palu Euroopa Kohtul tegelikult mitte tõlgendada seda direktiivi, vaid ise nende asjaolude põhjal kindlaks teha, kas põhikohtuasjas kõne all olevate meelelahutusteenuste tegelik osutaja on WML, mitte Lalib, millest tuleneb, et nende äriühingute vahel sõlmitud litsentsileping kujutab endast puhtalt fiktiivset skeemi.

35 Teiseks on Euroopa Kohus 18. juuni 2020. aasta kohtuotsuse KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485) punktis 51 tõepoolest otsustanud, et liikmesriigi kohtutel, kes lahendavad vaidlust, mis puudutab selliste liidu õigusnormide tõlgendamise küsimusi, mille kohta neil tuleb teha otsus, on juhul, kui nad leiavad, et ühte ja sama tehingut maksustatakse teises liikmesriigis erinevalt, õigus või isegi kohustus – olenevalt sellest, kas nende otsuseid saab liikmesriigi õiguse kohaselt kohtus vaidlustada või mitte – esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus.

36 Sellest kohtuotsusest ei tulene siiski, et kui liikmesriigi kohtud tuvastavad, et ühte ja sama tehingut on teises liikmesriigis maksustamisel käsitletud erinevalt, on neil võimalus või kohustus esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus mitte liidu õiguse tõlgendamiseks, vaid faktide hindamiseks ja selle õiguse kohaldamiseks põhikohtuasjas.

37 ELTL artikli 267 kohases menetluses, mis põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel, on üksnes liikmesriigi kohus pädev põhikohtuasja faktilisi asjaolusid tuvastama ja hindama. Euroopa Kohus ei ole pädev kohaldama õigusnorme konkreetsele olukorrale, kuna ELTL artikkel 267 volitab Euroopa Kohut tegema otsust ainult aluslepingute ja liidu institutsioonide õigusaktide tõlgendamise kohta (vt selle kohta 21. juuni 2007. aasta kohtuotsus Omni Metal Service, C?259/05, EU:C:2007:363, punkt 17, ning 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus W.?. (kõrgeima kohtu erakorralise kontrolli ja avalike asjade kolleegium – ametisse nimetamine), C?487/19, EU:C:2021:798, punktid 78 ja 132).

38 Sellega seoses on liikmesriikide kohtutele eelotsuse taotlemiseks antud soovitude (ELT 2019, C 380, lk 1) punktides 8 ja 11 märgitud, et eelotsusetaotlus ei saa puudutada põhikohtuasja vaidluses tekkinud faktilisi küsimusi ning et Euroopa Kohus ise ei kohalda sellele vaidlusele liidu õigust.

39 Sellest järeldeb, et käesoleval juhul ei ole Euroopa Kohus pädev esitatud küsimustele vastama.

40 Lisaks tuleb tõdeda, et need küsimused põhinevad eeldusel, et põhikohtuasjas kõne all olevate tehnilise toe teenuste saajat, st Lalibi, ei saa pidada nende teenuste saajaks, kui kõnealuseid meelelahutusteenuseid osutas tegelikult mitte nimetatud äriühing, vaid WML, mistõttu WMLi ja Lalibi vahel sõlmitud litsentsileping on õigusi kuritarvitav kunstlik skeem, ning et viimane kandub tingimata üle DuoDecadi ja Lalibi vahelisele lepingulisele suhtele ning seega nende kohustustele ja õigustele, mis tulenevad direktiivist 2006/11. Nagu aga märkis sisuliselt kohtujurist oma ettepaneku punktides 63 ja 65, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne hinnata, kas DuoDecadi ja Lalibi vaheline leping ise on vaadeldav käibemaksuga seotud õiguse kuritarvitamisena, millega võib olla tegemist eelkõige juhul, kui tuvastatakse, et tegemist on puhtalt fiktiivse skeemiga, millel puudub majanduslik sisu ja mille osapoolteks on eelkõige WML, Lalib ja

DuoDecad ning mis on välja töötatud ainult käibemaksueelise saamiseks.

41 Sellega seoses tuleb korrata, et nagu on märgitud 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsuse WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) punktis 36, eeldab kuritarvituse olemasolu tuvastamine käibemaksu valdkonnas ühest küljest seda, et vaatamata direktiivi 2006/112 ja selle üle võtnud riigisiseste õigusnormide asjakohaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele saadakse asjasse puutuvate tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine on vastuolus direktiivi kohaldatavate sätetega taotletava eesmärgiga, ja teisest küljest peab objektiivsete asjaolude kogumist tulenema, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on selle maksusoodustuse saamine.

Kohtukulud

42 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kohtukulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

Euroopa Liidu Kohus ei ole pädev Fővárosi Törvényszéki (Pealinna Budapesti kohus, Ungari) 28. septembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsuse küsimustele vastama.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.