

## Downloaded via the EU tax law app / web

Eisialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

27. oktoober 2022(\*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 44 – Maksustatavate tehingute koht – Kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute üleandmine – Teenuse saaja, kes osaleb tarneahela raames toime pandud käibemaksupettuses – Maksukohustuslane, kes teadis või pidi teadma sellise pettuse olemasolust

Kohtuasjas C-641/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus, Austria) 11. oktoobri 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. oktoobril 2021, menetluses

### **Climate Corporation Emissions Trading GmbH**

*versus*

### **Finanzamt Österreich,**

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: kolmanda koja president K. Jürimäe (ettekandja) kaheksanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud N. Jääskinen ja M. Gavalec,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Climate Corporation Emissions Trading GmbH, esindaja: *Rechtsanwalt* W. Standfest,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja B. R. Killmann,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

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) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11), sätete tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Climate Corporation Emissions Trading GmbH (edaspidi „Climate Corporation“) ja Finanzamt Österreichi (maksuhaldur, Austria) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute üleandmises seisnevate tehingute maksustamist käibemaksuga.

## **Õiguslik raamistik**

### ***Liidu õigus***

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

b) kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

4 Selle direktiivi V jaotise „Maksustatavate tehingute koht“ 3. peatükk „Teenuste osutamise koht“ sisaldab artiklit 44, milles on sätestatud:

„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.“

5 Artikkel 44 tuleneb direktiivist 2008/8, millega muudeti direktiivi 2006/112 teenuste osutamise koha osas. Direktiivi 2008/8 põhjendused 3 ja 4 on sõnastatud järgmiselt:

„(3) Kõigi teenuste osutamise puhul peaks maksustamise kohaks olema põhimõtteliselt koht, kus toimub tegelik tarbimine. Kui ka teenuste osutamise kohta käsitlevat üldeeskirja selliselt muudetakse, oleksid nii halduslikel kui ka poliitilistel põhjustel ikkagi vajalikud teatavad erandid kõnealusest üldeeskirjast.

(4) Maksukohustuslastele osutatavate teenuste puhul peaks teenuste osutamise kohta käsitleva üldreegli aluseks olema teenuse saaja, mitte teenuse osutaja asukoht. [...]“.

6 Käibemaksudirektiivi IX jaotise „Maksuvabastused“ 1. peatükk „Üldsätted“ sisaldab artiklit 131, milles on sätestatud:

„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks ühenduse muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.“

7 IX jaotis sisaldab ka 4. peatükki „Ühenduse tehingutega seotud maksuvabastused“.

Käibemaksudirektiivi 4. peatüki artikli 138 lõikes 1 on ette nähtud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid [Euroopa] [Ü]henduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.“

8 Direktiivi artiklis 196 on sätestatud:

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

9 Nimetatud direktiivi artikli 273 esimeses lõigus on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

### **Austria õigus**

10 Austria 23. augusti 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) (*BGBI.* 663/1994) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (*BGBI.* I 52/2009) § 3a lõikes 6 on sätestatud:

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

11 Eelotsusetaotlusest nähtub, et selles sättes kasutatud mõisted „ettevõtja“ ja „muud sooritused“ kattuvad liidu õiguses kasutatavate mõistetega „maksukohustuslane“ ja „teenuste osutamine“.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

12 Badenis (Austria) asuv äriühing Climate Corporation andis ajavahemikus 1. aprillist 20. aprillini 2010 Hamburgis (Saksamaa) asuvale äriühingule Bauduin Handelsgesellschaft mbH (edaspidi „Bauduin“) tasu eest üle kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikuid.

13 Finanzamt Baden Mödling (Baden Mödlingi maksuamet, Austria) kvalifitseeris kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute üleandmise 2010. aasta kohta 27. jaanuaril 2012 tehtud käibemaksuotsusega maksustatavaks „kaubatarneks“, millele ei kohaldu ühendusesiseste tarnete maksuvabastus. Maksuameti sõnul osales Bauduin varifirmana käibemaksu karussellpettuses ja Climate Corporation teadis või oleks pidanud teadma, et neid heitkoguse ühikuid kasutatakse käibemaksust kõrvalehoidumiseks.

14 Climate Corporation esitas 27. veebruaril 2012 selle otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Bundesfinanzgerichtile (föderaalne maksukohus, Austria).

15 See kohus tõdeb, et kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute üleandmine tuleb kvalifitseerida „teenuste osutamiseks“, mitte „kaubatarneks“, nagu nähtub 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsusest A ja B (C-453/15, EU:C:2016:933).

16 Nimetatud kohus täpsustab, et neil asjaoludel on vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 44, Austria käibemaksuseaduse § 3a lõikele 6 ja Saksa õigusele Climate Corporationi poolt Bauduinile osutatud teenuste osutamise koht Saksamaal. Need teenused ei ole seega käibemaksuga maksustatavad Austrias, vaid Saksamaal, ning viimati nimetatud liikmesriigis peab käibemaksu tasuma Bauduin.

17 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastas, oleks Climate Corporation pidanud aga teadma, et Bauduinile müüdud heitkoguse ühikuid kasutati pettuse eesmärgil käibemaksust kõrvalehoidumiseks.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus nendib, et Euroopa Kohus on ühendusesisesteks tarneteks peetavate tehingute kohta 18. detsembri 2014. aasta otsuses Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455) sedastanud, et sellise tehingu puhul ei saa anda maksukohustuslasele käibemaksuvabastust, sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust ega õigust käibemaks tagasi saada, kui maksukohustustlane teadis või oleks pidanud teadma, et tehinguga, millele tuginedes ta oma õigust põhjendab, osales ta tarneahela raames toime pandud käibemaksupettuses.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas see kohtupraktika on analoogia alusel kohaldatav piiriülesele teenuste osutamisele. Kui see oleks kohaldatav, siis tuleks sellisel juhul, nagu on kõne all põhikohtuasjas, pidada teenuste osutamise kohaks Austriat, mitte Saksamaad, ja seda hoolimata käibemaksudirektiivi artikli 44 ja vastavate riigisiseste õigusnormide vastupidisest sõnastusest.

20 Vastus sellele küsimusele ei ole ilmne, kuna ühendusesiseste tarnete ja liidus piiriüleste teenuste osutamise vahel on nii sarnasusi kui erinevusi.

21 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi asutused ja kohtud peavad pidama teenuse osutamise kohaks – mis kirjutatud õiguse kohaselt asub vormiliselt teises, teenuse saaja asukohariigis – Austriat, kui teenust osutav Austria maksukohustustlane oleks pidanud teadma, et osutatud teenusega osaleb ta tarneahela raames toime pandud käibemaksupettuses?“

### **Eelotsusetaotluse vastuvõetavus**

22 Climate Corporation vaidlustab eelotsusetaotluse vastuvõetavuse. Esiteks on eelotsuse küsimus esitatud hüpoteetiliselt. Kuna põhikohtuasjas kõne all olev tehing ei ole maksustatav Austrias, vaid Saksamaal, ei ole Austria kohtu ülesanne pöörduda Euroopa Kohtu poole, et selgitada maksukohustuslase hüpoteetilisi maksukohustusi teises liikmesriigis. Teiseks on selle küsimuse alus 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsuse Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455) kohaldamine analoogia alusel, millega ei saa aga nõustuda, kuna põhikohtuasja asjaolud erinevad selle kohtuasja asjaoludest, milles nimetatud kohtuotsus tehti.

23 Tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mille liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille õigsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on

hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 21. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Kreuzmayr, C?628/16, EU:C:2018:84, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest ühemõtteliselt, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei püüa saada selgitusi maksukohustuslase kohustuste kohta muus liikmesriigis kui kohtu asukohariik. Vastupidi, ta soovib sisuliselt kindlaks teha, kas liidu õiguse kohaselt võib kohtu asukohariigi maksuhaldur maksustada põhikohtuasja esemeks olevaid tehinguid käibemaksuga, kuigi kohtu arvates on nende tehingute tegemise koht teises liikmesriigis. Sellest järeldub, et see taotlus ei ole hüpoteetiline.

25 Kuivõrd Climate Corporation kahtleb ka selles, kas 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsuses Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt (C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455) esitatud järeldusi saab analoogia alusel üle kanda sellisele asjale, nagu on kõne all põhikohtuasjas, siis piisab sedastusest, et see väide on seotud eelotsuse küsimuse sisulise lahendamisega.

26 Järelikult on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

### **Eelotsuse küsimuse analüüs**

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui ühes liikmesriigis asuva maksukohustuslase poolt teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele osutatud teenuste puhul leiavad esimesena nimetatud liikmesriigi asutused, et nende teenuste osutamise koht, mis vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 44 asub selles teises liikmesriigis, on siiski esimesena nimetatud liikmesriigis, kui asjaomane teenuste osutaja teadis või oleks pidanud teadma, et kõnealuste teenustega osaleb ta käibemaksupettuses, mille pani toime sama teenuste saaja tarneahela raames.

28 Kõigepealt tuleb täpsustada, et nagu ka eelotsusetaotluse esitanud kohus leidis, on kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute tasu eest üleandmine kui tehing teenuse osutamine käibemaksudirektiivi tähenduses (vt selle kohta 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B, C?453/15, EU:C:2016:933, punkt 30).

29 Teenuste osutamise koht tuleb aga kindlaks määrata käibemaksudirektiivi V jaotise 3. peatüki sätete kohaselt. Selle peatüki 2. ja 3. jagu näevad ette teenuse maksustamise koha kindlaksmääramise üldreeglid ja erisätteid spetsiifiliste teenuste kohta (vt selle kohta 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 37).

30 Maksustatavate teenuste koha kindlaksmääramist käsitlevate sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltnmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist (16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 7. mai 2020. aasta kohtuotsus Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, punkt 25).

31 Määrates niisiis ühtselt kindlaks teenuste osutamise maksustamise koha, piiravad need sätted liikmesriikide pädevust ja piiritlevad ratsionaalselt riigisiseste käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisala (vt selle kohta 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punktid 50 ja 51).

32 Käibemaksudirektiivi artikkel 44 sätestab siinkohal teenuste osutamise koha kindlaksmääramise üldreegli.

33 Üldreeglina on maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks 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.

34 Käibemaksudirektiivi artikli 44 ülesehituse kohaselt on ettevõtte asukoht seega teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel esmane juhindumisalus, samas kui ülejäänud kahte seal nimetatud alust saab kohaldada vastavalt erandina või teise võimalusena (vt selle kohta 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punktid 53–56).

35 Lisaks ei ole üheski selle direktiivi sättes ette nähtud erinormi sellise tehingu maksustamise koha kindlaksmääramiseks, mis seisneb kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute tasu eest üleandmises.

36 Sellest järeldub, et käibemaksudirektiivi artikli 44 kohaselt on sellise tehingu tegemise koht, mis seisneb ühes liikmesriigis asuva maksukohustuslase poolt kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute tasu eest üleandmises teisele maksukohustuslasele, kelle asukoht on teises liikmesriigis, viimati nimetatud liikmesriigis.

37 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, et käibemaksudirektiivi artikli 44 ja asjaomase riigisisese õiguse vastavate sätete kohaselt on põhikohtuasjas kõne all olevate tehingute tegemise koht nende teenuste saaja asukoha liikmesriigis, st Saksamaal, ning vastavalt selle direktiivi artiklile 196 ja selle riigisisese õiguse vastavatele sätetele on teenuste saaja see isik, kes on kohustatud tasuma käibemaksu riigikassasse. See saaja aga pani toime käibemaksupettuse ja asjaomane teenuste osutaja oleks pidanud seda teadma.

38 Neid sissejuhatavaid märkusi arvesse võttes tuleb kindlaks teha, kas vaatamata käibemaksudirektiivi artikli 44 ühemõttelisele sõnastusele võib sellise tehingu, mis seisneb ühes liikmesriigis asuva maksukohustuslase poolt kasvuhoonegaaside lubatud heitkoguse ühikute tasu eest üleandmises teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele, tegemise kohaks pidada teenuse osutaja asukoha liikmesriiki, kui tehing on osa käibemaksupettusest.

39 Siinkohal tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et õigussubjektid ei saa liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 54; 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, punkt 43, ning 15. septembri 2022. aasta kohtuotsus HA.EN., C?227/21, EU:C:2022:687, punkt 27).

40 Nii on Euroopa Kohus otsustanud, et liikmesriigi ametiasutused ja kohtud võivad või koguni peavad põhimõtteliselt keelduma andmast käibemaksudirektiivis ette nähtud õigusi nagu õigus ühendusesisese tarne maksuvabastusele, kui neile tuginetakse pettuse või kuritarvituse eesmärgil. See ei kehti mitte üksnes siis, kui maksupettuse paneb toime maksukohustustlane ise, vaid ka siis, kui maksukohustustlane teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomase tehinguga osaleb ta käibemaksupettuses, mille pani toime tarnija või mõni teine tarneahelas varem või hiljem osalenud ettevõtja (vt selle kohta 7. detsembri 2010. aasta kohtuotsus R., C?285/09, EU:C:2010:742,

punktid 51 ja 52; 6 septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 54; 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, punkt 42, ning 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, punktid 49 ja 50).

41 Esiteks erineb käesolev kohtuasi aga nendest kohtuasjadest, milles tehti eelmises punktis viidatud kohtuotsused, kuna siin ei tugineta õigusele nagu õigus maksuvabastusele ühendusesisese tarne puhul, vaid küsimus on maksustatava tehingu osutamise koha kindlaksmääramises.

42 Tõlgendus, mille kohaselt võib käibemaksupettuse korral pidada teenuse osutamise kohaks muud liikmesriiki kui see, mis on määratletud teenuste osutamise koha tuvastamist käsitlevate käibemaksudirektiivi sätete alusel, läheks vastuollu nende sätete eesmärgiga ja üldise ülesehitusega, mis on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktides 30 ja 31.

43 Nimelt muudaks selline tõlgendus nimetatud sätetest tulenevat maksupädevuse jaotust liikmesriikide vahel. Niisugusel juhul, nagu on kõne all käesolevas kohtuasjas, kujuneks selle tagajärjel konkreetselt olukord, kus selle liikmesriigi maksupädevus, kus on asjaomaste teenuste saaja asukoht, läheks ilma igasuguse õigusliku aluseta üle liikmesriigile, kus asub asjaomaste teenuste osutaja.

44 Pealegi tuleb silmas pidada, et teenuse osutamise koha tuvastamist käsitlevate sätete aluseks oleva loogika kohaselt, mis tuleb esile ka direktiivi 2008/8 põhjendustes 3 ja 4 ning käibemaksudirektiivi artiklis 44, peaks teenuseid maksustama võimaluse korral nende tarbimise kohas (vt analoogia alusel 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B, C?453/15, EU:C:2016:933, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika). Selline tõlgendus, nagu on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 42, tähendaks lõppkokkuvõttes maksutulu ülekandmist muusse liikmesriiki kui see, kus toimub nende teenuste lõpptarbimine.

45 Teiseks on tõsi, et sisuliselt sarnaneb ühes liikmesriigis asuva maksukohustuslase poolt teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele teenuste osutamine ühendusesisese tarnega, kuna mõlemad eeldavad kahes liikmesriigis asuvaid isikuid. Sellegipoolest on kehtiva liidu õiguse kohaselt ühendusesiseste tarnete ja liidus piiriüleste teenuste osutamise õiguslik regulatsioon erinev.

46 Nimelt tuleb ühendusesiseste tarnete regulatsiooni kohta märkida, et iga ühendusesisese kaubatarnega käibemaksudirektiivi artikli 138 tähenduses kaasneb kauba ühendusesisene soetamine selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b tähenduses. Ühendusesisene tarne ja ühendusesisene soetamine, mis moodustab teise maksustatava teokoosseisu, kujutavad endast üht ja sama majandustehingut, mille suhtes maksupädevus jaguneb kauba lähetamise lähteliikmesriigi ja kauba sihtliikmesriigi vahel, kes on vastavalt vastutavad neile antud pädevuse teostamise eest (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C?409/04, EU:C:2007:548, punktid 22–24).

47 Niisiis on kauba ühendusesisene tarne maksust vabastatud selle kauba lähetamise lähteliikmesriigis, ilma et see mõjutaks selles liikmesriigis tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist või tagastamist, samas kui ühendusesisene omandamine maksustatakse käibemaksuga sihtliikmesriigis (vt selle kohta 7. detsembri 2010. aasta kohtuotsus R., C?285/09, EU:C:2010:742, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Liikmesriik, kust kaup lähetatakse, võib seega vajaduse korral keelduda maksuvabastuse andmisest talle käibemaksudirektiivi artikliga 131 antud pädevuse alusel, järgides eesmärki kohaldada maksuvabastusi nõuetekohaselt ja arusaadavalt ning hoida ära võimalikku maksudest

kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi (vt selle kohta 7. detsembri 2010. aasta kohtuotsus R., C?285/09, EU:C:2010:742, punkt 51).

49 Selline ühendusesiseste tehingute regulatsioon ei ole seevastu kohaldatav piiriüleste teenuste osutamisele liidus, mille puhul on maksustamispädevus ainult ühel käibemaksudirektiivi sätete kohaselt kindlaks määratud liikmesriigil.

50 Erinevalt käesoleva kohtuotsuse punktides 46–48 kirjeldatud pädevusest, mis on antud ühendusesisese tarne esemeks oleva kauba lähetamise lähteliikmesriigile, ei ole direktiiviga liikmesriigile antud pädevust maksustada käibemaksuga sellist teenust, mida osutab selles liikmesriigis asuv teenuse osutaja teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele ja mille osutamise koht on käibemaksudirektiivi artikli 44 kohaselt selles teises liikmesriigis.

51 Järelikult ei saa käesoleva kohtuotsuse punktis 40 viidatud kohtupraktikat analoogia alusel kohaldada teenuste osutamise koha kindlaksmääramisele.

52 Eeltoodust tuleneb, et teenuse osutamise kohta ei saa käibemaksudirektiivi artikli 44 ühemõttelise sõnastusega vastuollu minemata muuta põhjusel, et asjaomase tehingu puhul on tegemist käibemaksupettusega.

53 Samas võivad liikmesriigid käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt võtta meetmeid maksu nõuetekohaseks kogumiseks ja pettuse ärahoidmiseks. Need meetmed ei tohi siiski minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks. Maksuhaldur peab põhimõtteliselt läbi viima maksukohustuslaste vajaliku kontrolli, et tuvastada rikkumisi ja käibemaksupettusi ning määrata karistusi maksukohustuslastele, kes need rikkumised või pettused toime on pannud (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika; 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punktid 57 ja 62, ning 1. juuli 2021. aasta kohtuotsus Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C?521/19, EU:C:2021:527, punkt 38).

54 Kõiki eeltoodud põhjendusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui ühes liikmesriigis asuva maksukohustuslase poolt teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele osutatud teenuste puhul leiavad esimesena nimetatud liikmesriigi asutused, et nende teenuste osutamise koht, mis vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 44 asub selles teises liikmesriigis, on siiski esimesena nimetatud liikmesriigis, kui teenuste osutaja teadis või oleks pidanud teadma, et kõnealuste teenustega osaleb ta käibemaksupettuses, mille pani toime sama teenuste saaja tarneahela raames.

## **Kohtukulud**

55 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamiseiga seotud kulused, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, sätteid**

**tuleb tõlgendada nii, et**

**nendega on vastuolus see, kui ühes liikmesriigis asuva maksukohustuslase poolt teises liikmesriigis asuvale maksukohustuslasele osutatud teenuste puhul leiavad esimesena**



**nimetatud liikmesriigi asutused, et nende teenuste osutamise koht, mis vastavalt direktiiviga 2008/8 muudetud direktiivi 2006/112 artiklile 44 asub selles teises liikmesriigis, on siiski esimesena nimetatud liikmesriigis, kui teenuste osutaja teadis või oleks pidanud teadma, et kõnealuste teenustega osaleb ta käibemaksupettuses, mille pani toime sama teenuste saaja tarneahela raames.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: saksa.