

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

17. september 2014(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaksugrupp – Ettevõttesiseste arvete esitamine teenuste eest, mida kolmandas riigis asuv emaettevõtja osutab oma filiaalile, mis kuulub liikmesriigis käibemaksugruppi – Asjaolu, kas osutatud teenused on maksustatavad või mitte

Kohtuasjas C-7/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Förvaltningsrätten i Stockholm'i (Rootsi) 28. detsembri 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. jaanuaril 2013, menetluses

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

versus

Skatteverket,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (ettekandja), J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 12. märtsi 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, esindaja: M. Wetterfors,
- Skatteverket, esindaja: K. Alvesson,
- Rootsi valitsus, esindaja: A. Falk,
- Saksamaa valitsus, esindaja: T. Henze,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Brighthouse, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Cordewener ja J. Enegren,

olles 8. mai 2014. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 9 lõiget 1 ja artikleid 11, 56, 193 ja 196.

2 Taotlus on esitatud Skandia America Corp. (USA), filiaal Sverige (edaspidi „Skandia Sverige“) ja au Skatteverket'i (Rootsi maksuamet) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase otsust maksustada käibemaksuga Ühendriikides asuva Skandia America Corp. (edaspidi „SAC“) teenused, mille ta osutas oma filiaalile Skandia Sverige.

Õiguslik raamistik

Direktiiv 2006/112

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt c sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

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

4 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimene lõik sätestab:

„Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.”

5 Käibemaksudirektiivi artikkel 11 sätestab:

„Pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist võib iga liikmesriik oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

Liikmesriik, kes kasutab esimeses lõigus sätestatud võimalust, võib võtta mis tahes meetmed, mis on vajalikud, et takistada selle sätte kasutamist maksudest kõrvalehoidumiseks või maksustamise vältimiseks.”

6 Käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktid c ja k sätestavad:

„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:

[...]

c) konsulantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused ja muud sarnased teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused;

[...]

k) elektrooniliselt osutatavad, eelkõige II lisas nimetatud teenused.”

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 193 sätestab:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.”

8 Käibemaksudirektiivi artikkel 196 näeb ette järgmist:

„Käibemaksu tasuvad maksukohustuslased, kellele osutatakse artiklis 56 nimetatud teenuseid, või isikud, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub, [kellele osutatakse] artiklites 44, 47, 50, 53, 54 ja 55 hõlmatud teenuseid, kui teenuste osutajaks on maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole kõnealuses liikmesriigis.”

9 Käibemaksudirektiivi II lisa „Artikli 56 lõike 1 punktis k osutatud elektrooniliselt osutatavate teenuste näidisloend” on sõnastatud järgmiselt:

„1) Veebilehekülgede tarnimine ja majutamine (hosting), programmide ja seadmete kaughoodus;

2) tarkvara tarne ja ajakohastamine;

3) piltide, teksti ja andmete tarne, andmekogude kasutamise võimaldamine;

4) muusika, filmide ja mängude, sealhulgas hasart- ja õnnemängude tarne ning poliitika-, kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus- ja meelelahutussaadete tarne;

5) kaugõppeteenuste osutamine.”

10 Euroopa Komisjon võttis 2. juulil 2009 vastu selgitava teatise nõukogule ja parlamendile käibemaksudirektiivi 2006/112 artikliga 11 ette nähtud võimaluse kohta kehtestada käibemaksugrupp (KOM(2009) 325 lõplik).

Rootsi õigus

11 Käibemaksudirektiiv võeti siseriiklikku õigusesse üle seadusega (1994:200), mis käsitleb käibemaksu (mervärdesskattelagen (1994:200), edaspidi „käibemaksuseadus”).

12 Käibemaksuseaduse 1. peatüki § 1 võtab üle käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1, sätestades et riigile tuleb käibemaksu tasuda riigi territooriumil majandustegevuse käigus osutatud teenustega seoses tehtud maksustatavalt tehingult.

13 Nimetatud peatüki artikli 2 esimese lõigu punkt 1, mille eesmärk on võtta üle käibemaksudirektiivi artiklid 193 ja 196, sätestab, et igaüks, kes vastavalt sama peatüki §-le 1 tarnib kaupa või osutab teenust, on kohustatud maksma sellelt tehingult käibemaksu, välja arvatud esimese lõigu punktides 2–4 nimetatud tehingutelt. Esimese lõigu punktist 2 tuleneb, et käibemaksuseaduse 5. peatüki §-s 7 loetletud teenuste saaja, kes ostab teenused välisriigi ettevõtjalt, on kohustatud sellelt ostult käibemaksu tasuma.

14 Käibemaksuseaduse 1. peatüki § 15 tähenduses on „välisriigi ettevõtja” ettevõtja, kellel ei ole Rootsis registrijärgset asukohta ega püsivat tegevuskohta ja kelle alaline või peamine elukoht ei ole Rootsis.

15 Käibemaksuseaduse 5. peatüki § 7 esimene lõik, mille eesmärk on üle võtta

käibemaksudirektiivi artikkel 56, sätestab, et teises lõigus loetletud teenuseid peetakse osutatuks Rootsi territooriumil, kui neid osutab ettevõtja, kelle asukoht on väljapool Euroopa Liitu, ja teenuste saaja on ettevõtja, kelle registrijärgne asukoht on Rootsis. Paragrahvi 7 teises lõigus on loetletud muu hulgas konsultatsiooniteenused ja nendega analoogsed teenused ning programmide kaughoolduse ja tarkvara tarne ja ajakohastamisega seotud elektrooniliselt osutatavaid teenuseid.

16 Mis puudutab sellise isikute grupi mõistet, mida võib käsitada ühe käibemaksukohustuslasena (edaspidi „käibemaksugrupp”), siis võttis Rootsi, kasutades käibemaksudirektiivi artiklis 11 sätestatud õigust, vastu käibemaksuseaduse 6a. peatüki artiklid 1–4, mille kohaselt võib kahte ettevõtjat käsitada ühe ettevõtjana, st käibemaksugrupina, ja nende tegevust ühe majandustegevusena. Neist sätetest tuleneb, et käibemaksugruppi võib kuuluda ainult ettevõtja püsiv tegevuskoht Rootsis, kuna sellesse gruppi võivad kuuluda üksnes need ettevõtjad, kes on omavahel nii rahaliselt, majanduslikult kui ka organisatsiooniliselt tihedalt seotud. Nimetatud sätete järgi asutatakse käibemaksugrupp Skatteverketi registreerimisotsusega, mis tehakse grupi liikmete esitatud taotluse alusel.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

17 SAC oli aastatel 2007 ja 2008 Skandia kontserni infotehnoloogiateenuste ülemaailmne hankija ja ta tegutses Rootsis oma filiaali Skandia Sverige kaudu. Ta vahendas väljastpoolt kontserni ostetud infotehnoloogiaalaseid teenuseid Skandia kontserni erinevatele äriühingutele ja ka Skandia Sverige’le, mis oli käibemaksugrupi liikmena registreeritud alates 11. juulist 2007. Skandia Sverige ülesanne oli väljastpoolt ostetud infotehnoloogia toodete töötlemine lõpptoodeteks ehk nn IT-tootmine (*IT-produktion*). Need lõpptooted tarniti seejärel erinevatele Skandia kontserni kuuluvatele äriühingutele, nii käibemaksugrupi liikmetele kui ka neile, kes käibemaksugruppi ei kuulu. Hinnale lisati 5% suurune juurdehindlus nii selliste tehingute puhul, mis toimusid SAC ja Skandia Sverige vahel, kui ka selliste puhul, mis toimusid viimase ja teiste Skandia kontserni kuuluvate äriühingute vahel. Kulud jaotati SAC ja Skandia Sverige vahel ettevõttesiseste arvetega.

18 Skatteverket otsustas, et SAC poolt Skandia Sverige’le maksustamisaastatel 2007 ja 2008 osutatud infotehnoloogiateenustelt tuleb tasuda käibemaksu. Kuna see maksuhaldur pidas neid teenuseid maksustatavateks tehinguteks, siis leidis ta, et SAC on käibemaksukohustuslane. Seetõttu käsitati ka Skandia Sverige’t käibemaksukohustuslasena ja teda kohustati SAC filiaalina Rootsis tasuma nende teenustega seotud maksusumma.

19 Skandia Sverige (Stockholmi haldukohus) esitas nende otsuste peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

20 Neil asjaoludel otsustas Förvaltningsrätten i Stockholm menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas teenused, mis on ostetud väljastpoolt ja mida kolmandas riigis asuva äriühingu püsiv tegevuskoht osutab teatavas liikmesriigis asuvalle filiaalile nii, et teenuste ostmisega seotud kulud tasub filiaal, on maksustatavad tehingud, kui filiaal kuulub selles liikmesriigis asuvasse käibemaksugruppi?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas kolmandas riigis asuvat püsivat tegevuskohta tuleb pidada käibemaksudirektiivi artikli 196 tähenduses maksukohustuslaseks, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, mistõttu peab nendelt tehingutelt maksu tasuma teenuste saaja?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 21 Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1 ning artikleid 9 ja 11 tuleb tõlgendada nii, et teenused, mida äriühingu kolmandas riigis asuv püsiv tegevuskoht osutab äriühingu filiaalile, mis asub liikmesriigis, on maksustatavad tehingud, kui filiaal kuulub käibemaksugruppi.
- 22 Selles osas olgu mainitud, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 sätestab, et käibemaksuga maksustatakse teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 23 Käibemaksudirektiivi artiklis 9 on defineeritud, kes on „maksukohustuslane”. Need on isikud, kes teostavad „iseseisvalt” majandustegevust. Käibemaksudirektiivi ühetaoliseks tõlgendamisel on eriti oluline see, et mõistet „maksukohustuslane”, mis on defineeritud selle direktiivi III jaotises, tõlgendataks autonoomselt ja ühetaoliselt.
- 24 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et teenuse osutamine on maksustatav ainult siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid (kohtuotsus FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Selleks, et osutatud teenuste käibemaksuga maksustamiseks kindlaks teha, kas mitteresidendist äriühingul ja ühel tema filiaalidest, mis asub liikmesriigis, on selline õigussuhe, tuleb kontrollida, kas filiaal teostab iseseisvat majandustegevust. Sellega seoses tuleb uurida, kas niisugust filiaali võib pidada iseseisvaks selles mõttes, et ta kannab oma tegevusest tulenevat majanduslikku riski (kohtuotsus FCE Bank, EU:C:2006:196, punkt 35).
- 26 Ent Skandia Sverige ei tegutse SAC filiaalina iseseisvalt ega kanna oma tegevusest tulenevat majanduslikku riski. Lisaks, kuna Skandia Sverige on filiaal, siis siseriiklikest õigusnormidest lähtudes ei ole tal endal kapitali ja tema vara on osa SAC varast. Järelikult sõltub Skandia Sverige SAC-st ja seetõttu ei ole ta ise maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses.
- 27 Mis puutub asjaolusse, et kulude jaotamise kohta on olemas kokkulepe, mida põhikohtuasjas viiakse ellu äriühingusiseste arvete väljastamisega, siis ei ole see tegur asjassepuutuv, kui tegemist on kokkuleppega, mis ei ole sõlmitud iseseisvate poolte vahel (kohtuotsus FCE Bank, EU:C:2006:196, punkt 40).
- 28 Samas on selge, et Skandia Sverige kuulub käibemaksugruppi, mis on asutatud käibemaksudirektiivi artikli 11 alusel ja moodustab seega koos teiste grupi liikmetega ühe maksukohustuslase. Käibemaksukohustuse täitmiseks andis siseriiklik pädev asutus sellele grupile registreerimisnumbri.
- 29 Selles osas olgu meenutatud, et ühe maksukohustuslasena käsitlemine välistab selle, et käibemaksugrupi liikmed esitaksid edaspidi eraldi käibedeklaratsioone ja et neid käsitataks sellisel juhul nii kontserni sees kui ka väljaspool seda maksukohustuslastena, kuna nimetatud deklaratsioonide esitamine on lubatud vaid ühel maksukohustuslasel (kohtuotsus Ampliscientifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19). Eeltoodust tuleneb, et niisuguses olukorras tuleb kolmanda isiku poolt käibemaksugrupi liikmele osutatud teenuseid pidada käibemaksuga maksustamisel osutatuks mitte sellele liikmele, vaid käibemaksugrupile, mille liige ta on.
- 30 Seega ei saa käibemaksuga maksustamisel pidada teenuseid, mida niisugune äriühing

nagu SAC osutab oma filiaalile, kes on käibemaksugrupi liige, nagu Skandia Sverige, osutatuks mitte sellele filiaalile, vaid käibemaksugrupile.

31 Osas, milles teenuseid, mida selline äriühing nagu SAC osutab tasu eest oma filiaalile, tuleb, küll ainult käibemaksuga maksustamise eemärgil, pidada osutatuks käibemaksugrupile, ja kuna neid ettevõtjaid ei saa pidada üheks maksukohustuslaseks, siis tuleb asuda seisukohale, et nimetatud teenuste osutamise näol on tegemist maksustatava tehinguga käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

32 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1 ning artikleid 9 ja 11 tuleb tõlgendada nii, et teenused, mida äriühingu kolmandas riigis asuv püsiv tegevuskoht osutab äriühingu filiaalile, mis asub liikmesriigis, on maksustatavad tehingud, kui filiaal kuulub käibemaksugruppi.

Teine küsimus

33 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas käibemaksudirektiivi artikleid 56, 193 ja 196 tuleb tõlgendada nii, et sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus äriühingu kolmandas riigis asuv püsiv tegevuskoht osutab tasu eest teenuseid äriühingu filiaalile, mis asub liikmesriigis ja kus kõnealune filiaal kuulub selles liikmesriigis asutatud käibemaksugruppi, peab käibemaksu teenuste saajana tasuma nimetatud käibemaksugrupp.

34 Tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikkel 196 näeb ette, et erandina sama direktiivi artiklis 193 sätestatud üldeeskirjast, mille kohaselt tasub käibemaksu maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, tasuvad käibemaksu maksukohustuslased, kellele osutatakse artiklis 56 nimetatud teenuseid ja kelle asukoht ei ole selles liikmesriigis.

35 Selles osas piisab, kui märkida – nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 31 –, et sellised teenused, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, kujutavad endast maksustatavat tehingut käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ja et käibemaksugruppi, kelle koosseisu kuulub filiaal, mis neid teenuseid on saanud, tuleb pidada käibemaksuga maksustamisel teenuste saajaks.

36 Lisaks on selge, et põhikohtuasjas osutatud teenused kuuluvad käibemaksudirektiivi artiklis 56 nimetatud teenuste hulka.

37 Neil asjaoludel – kuna vaidlust ei ole selles, et äriühing, kes teenuseid osutas, asub kolmandas riigis ja on käibemaksugrupist sõltumatu maksukohustuslane – tuleb käibemaksu käibemaksudirektiivi artiklist 196 erandit kehtestava eeskirja alusel tasuda nimetatud äriühingul kui teenuste saajal selle direktiivi artikli 56 tähenduses.

38 Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 56, 193 ja 196 tuleb tõlgendada nii, et sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus äriühingu kolmandas riigis asuv püsiv tegevuskoht osutab tasu eest teenuseid äriühingu filiaalile, mis asub liikmesriigis ja kus kõnealune filiaal kuulub selles liikmesriigis asutatud käibemaksugruppi, peab käibemaksu teenuste saajana tasuma nimetatud käibemaksugrupp.

Kohtukulud

39 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule

seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõiget 1 ning artikleid 9 ja 11 tuleb tõlgendada nii, et teenused, mida äriühingu kolmandas riigis asuv püsiv tegevuskoht osutab äriühingu filiaalile, mis asub liikmesriigis, on maksustatavad tehingud, kui filiaal kuulub gruppi, mida võib pidada üheks käibemaksukohustuslaseks.

2. Direktiivi 2006/112/EÜ artikleid 56, 193 ja 196 tuleb tõlgendada nii, et sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus äriühingu kolmandas riigis asuv püsiv tegevuskoht osutab tasu eest teenuseid äriühingu filiaalile, mis asub liikmesriigis ja kus kõnealune filiaal kuulub selles liikmesriigis asutatud gruppi, mida võib pidada üheks käibemaksukohustuslaseks, peab käibemaksu teenuste saajana tasuma nimetatud grupp.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rootsi.