

Downloaded via the EU tax law app / web

Kohtuasi C-210/04

Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate

versus

FCE Bank plc

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Corte suprema di cassazione)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artiklid 2 ja 9 – Püsiv tegevuskoht – Mitteresidendist äriühing – Õigussuhe – Kulude jaotamise kokkulepe – OECD topeltmaksustamise vältimise näidisleping – Mõiste „maksukohustuslane” – Tasulise teenuse osutamine – Haldustava

Kohtujurist P. Léger' ettepanek, esitatud 29. septembril 2005

Euroopa Kohtu otsus (teine koda), 23. märts 2006

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksukohustuslane

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 2 lõige 1 ja artikli 9 lõige 1)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 2 lõiget 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et teises liikmesriigis asutatud püsivat tegevuskohta, mis ei ole äriühingust, kellele see kuulub, eraldiseisev juriidiline üksus ja millele kõnealune äriühing osutab teenuseid, ei saa pidada maksukohustuslaseks nimetatud teenuste alusel temale ülekantavate kulude tõttu.

(vt punkt 41 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

23. märts 2006(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artiklid 2 ja 9 – Püsiv tegevuskoht – Mitteresidendist äriühing – Õigussuhe – Kulude jaotamise kokkulepe – OECD topeltmaksustamise vastane näidisleping – Mõiste „maksukohustuslane” – Tasulise teenuse osutamine – Haldustava

Kohtuasjas C-210/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia) 18. veebruari 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. mail 2004,

menetluses

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

versus

FCE Bank plc,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud J. Makarczyk, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris (ettekandja) ja G. Arestis,

kohtujurist: P. Léger,

kohtusekretär: asekohtusekretär H. von Holstein,

arvestades kirjalikus menetluses ja 9. juuni 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- FCE Bank plc, esindaja: *avvocato* B. Gangemi,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Fernandes, Â. Seiça Neves ja R. Laires,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: *barrister* R. Hill,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja M. Velardo,

olles 29. septembri 2005. 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 2 lõike 1 ja artikli 9 lõike 1 tõlgendamist.

2 Nimetatud taotlus esitati Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate (Rooma) (edaspidi „Amet“) ja Ühendkuningriigis asuva pangandusäriühingu FCE Bank plc (edaspidi „FCE Bank“) vahelises kohtuvaidluses seoses nimetatud äriühingu Itaalias asuva alluva üksuse (edaspidi „FCE IT“) tasutud käibemaksusummade tagastamisega.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

Kuues direktiiv

3 Kuuenda direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]”

4 Selle direktiivi artikli 4 lõige 1 sätestab:

„„Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.”

5 Sama direktiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht [mõiste „tegevuskoht” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „majandustegevuse asukoht”] või teenuse osutamise asukoht [mõiste „teenuse osutamise asukoht” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „püsiv tegevuskoht, kus teenust osutatakse”] või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.”

Kaheksas direktiiv 79/1072/EMÜ

6 Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79; edaspidi „kaheksas direktiiv”) artikkel 1 sätestab:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena” direktiivi 77/388/EMÜ artikli 4 lõikes 1 nimetatud isikut, kes artikli 7 lõike 1 esimese lõigu esimeses ja teises lauses osutatud ajavahemikul ei ole selles riigis omanud asukohta majandustegevuseks või püasiasukohta [mõiste „püasiasukoht” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „püsiv tegevuskoht”], kus äritehinguid teostatakse, või sellise majandustegevuse asukoha või püsiva tegevuskoha puudumise korral omanud seal alalist elu- või asukohta, ja kes ei ole sellesama ajavahemiku jooksul selles riigis tarninud kaupu või pakkunud teenuseid, mis oleks käsitatavad selles riigis tarnitute või pakututena. [...]”

Direktiiv 2000/12/EÜ

7 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. märtsi 2000. aasta direktiivi 2000/12/EÜ krediidasutuste asutamise ja tegevuse kohta (EÜT L 126, lk 1; ELT eriväljaanne 06/03, lk 272), mis käsitleb teises liikmesriigis tegevusloa saanud krediidasutuste filiaale, artikkel 13 sätestab:

„Teises liikmesriigis tegevusloa saanud krediidasutuste filiaalide puhul ei või vastuvõtvad liikmesriigid nõuda tegevusluba ega asutamiskapitali. [...]”

OECD näidisleping

8 Majanduskoostöö- ja arenguorganisatsiooni väljatöötatud näidisleping tulu- ja kapitalimaksu kohta (edaspidi „OECD näidisleping”) artikli 7 lõige 2 sätestab:

„Kui lepinguosalise riigi ettevõtja tegutseb püsiva tegevuskoha kaudu ka teises lepinguosalises riigis, omistatakse mõlemas lepinguosalises riigis püsivale tegevuskohale kasum, mida püsiv

tegevuskoht oleks võinud saada, tegutsedes iseseisva ettevõtjana samadel või sarnastel tingimustel samal või sarnasel tegevusalal, olles täiesti iseseisev oma suhetes teise lepinguosalise riigi ettevõtjaga, kelle püsiv tegevuskoht ta on.” [Siin ja edaspidi on osundatud näidislepingut tsiteeritud mitteametlikus tõlkes.]

9 Näidislepingu artikli 7 lõige 3 sätestab:

„Püsivale tegevuskohale omistatavat kasumit arvutades võib tuludest maha arvata juhtimis- ja halduskulud ning püsiva tegevuskohaga seotud muud kulud, sõltumata sellest, kas need tekkisid püsiva tegevuskoha riigis või mujal.”

Siseriiklikud õigusnormid

10 5. novembri 1990. aasta seaduse nr 329 Itaalia Vabariigi valitsuse ja Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi vaheline tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu ratifitseerimise ja rakendamise kohta koos teadetevahetusega, allkirjastatud 21. oktoobril 1988 (*GURI* nr 267 regulaarne lisa, 15.11.1990, lk 107) artikli 7 lõiked 2 ja 3 võtavad üle OECD näidislepingu vastavad sätted.

11 Käibemaksu alusseaduse, Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeidi nr 633/72 (*GURI* nr 292 regulaarne lisa, 11.11.1972, lk 2) artikkel 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse kauba tarnimine või teenuse osutamine riigi territooriumil nii ettevõtte, ametialase või erialase tegevuse raames kui iga isiku teostatud import. [...]”

12 Selle seaduse artikkel 3 sätestab:

„Teenuste osutamisenä käsitatakse tasu eest osutatud teenuseid erinevate lepingute, sh riigihanke-, transpordi-, käsundus-, kaubaveo-, esindus-, maakleri- ja hoiulepingute alusel ning üldiselt ükskõik mis alusel tekkinud kohustuse tõttu teha teatav tegu või selle tegemisest hoiduda või lubada millegi tegemist.”

13 Sama seaduse artikli 7 lõige 3 sätestab, et teenuseid „käsitatakse riigi territooriumil osutatutena, kui neid pakuvad isikud, kelle elukoht on selle riigi territooriumil, või residentidest isikud, kelle elukoht- või asukoht ei ole välismaal, või mida osutatakse isikute, kelle elu- või asukoht on välismaal, püsiva tegevuskoha kaudu.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 FCE IT on Ühendkuningriigis asuva äriühingu FCE Bank Itaalias asuv filiaal, mille põhikirjaline eesmärk on käibemaksust vabastatud finantsteenuste pakkumine.

15 FCE IT sai tulu nõustamis-, haldus-, personali väljaõppe- ja andmetöötlusteenuste osutamisest ning FCE Bank'ilt pärineva rakendustarkvara pakkumisest ja haldusest. Ta taotles nendelt teenustelt aastate 1996–1999 eest tema enda poolt iseendale koostatud arvete alusel arvestatud käibemaksu tagasimaksmist (nõõ „arve väljastamine iseendale”).

16 Pärast maksuhalduri vaikivat keeldumist selle taotluse rahuldamiseks pöördus FCE IT Commissione tributaria provinciale di Roma poole, kes taotluse rahuldask. Amet esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse, tuginedes esiteks taotluse aegumisele aastate 1996 ja 1997 osas ja teiseks tagasimaksetaotluse põhjendamatussele aastate 1998 ja 1999 osas.

17 29. märtsi/25. mai 2002. aasta otsusega jättis Commissione tributaria regionale del Lazio apellatsioonkaebuse rahuldamata põhjusel, et esiteks ei ole aegumine kohaldatav ühenduse

õigusega vastuolus oleva makse korral ja teiseks ei ole „teenuste osutamise” kvalifikatsiooni võimalik kasutada emaettevõtja poolt oma üksuse kasuks tasuta tehtavate tehingute puhul, kuna puudub käibemaksu rakendamise objektiivne tingimus. FCE Bank’i teenuste kulude ülekandmine FCE IT’le kujutab endast äriühingusisest kulude paigutamist.

18 Ministero dell'Economia e delle Finanze esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Corte suprema di cassazione’le. Kassatsioonkaebus tugines väitele, et teenuste osutamine FCE Bank’i poolt on käibemaksuga maksustatav FCE IT iseseisva maksusubjektsuse tõttu. Seega tuleb emaettevõtja kasuks tehtavaid makseid käsitleda tasuna ning need on seetõttu maksubaasiks.

19 FCE Bank väidab vastupidi, et FCE IT ei ole juriidiline isik; põhikirjalise eesmärgiga seotud tegevuse maksustamise seisukohalt ei ole tema puhul tegemist tugevama seose kohaga. Lisaks ei saa nõuda käibemaksu tasumist teenuste osutamiselt, mis toimub kahe üksuse vahel, kes moodustavad üheainsa maksukohustuslase.

20 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi artikli 2 lõiget 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et äriühingu filiaal, mille asukoht on teises riigis (Euroopa Liitu kuuluv või mitte) ja millel on tootmisüksuse tunnused, võib pidada iseseisvaks õigussubjektiks ning seetõttu võib nende kahe üksuse vahel olla õigussuhe, mille tulemusena arvestatakse emaettevõtja osutatud teenustelt käibemaksu? Kas sellele küsimusele vastamiseks saab tugineda OECD topeltmaksustamise vältimise näidislepingu ja 21. oktoobril 1988 Itaalia ning Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigi vahel sõlmitud lepingu artikli 7 lõigetes 2 ja 3 sätestatud *arm’s length*’i põhimõttele? Kas õigussuhe saab esineda alluvale üksusele teenuste osutamist käsitleva *cost-sharing agreement*’i olemasolu korral? Kui vastus on jaatav, siis millised tingimused peavad olema täidetud sellise õigussuhte esinemiseks? Kas õigussuhte mõistet tuleb käsitleda siseriikliku või ühenduse õiguse alusel?

2. Kas, ja kui, siis millises ulatuses saab selliste teenustega seotud kulude ülekandmist asjaomasele filiaalile pidada kuuenda direktiivi artikli 2 mõttes tasuks teenuste osutamise eest, hoolimata ülekantavate kulude ja äriühingu saadava tulu määrast?

3. Kui emaettevõtja ja tema filiaali vaheline teenuste osutamine on põhimõtteliselt käibemaksust vabastatud, kuna saaja ei ole iseseisev õigussubjekt ja seetõttu puudub nende kahe üksuse vahel õigussuhe, kas siis siseriiklik haldustava, mille kohaselt on teenuste osutamine sellisel juhul käibemaksuga maksustatav, on vastuolus EÜ artiklis 43 sätestatud asutamisevabaduse põhimõttega, kui emaettevõtja asub teises Euroopa Liidu liikmesriigis?

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

21 Esiteks tuleb meelde tuletada, et EÜ artiklis 234 sätestatud siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses on Euroopa Kohtu ülesanne anda siseriiklikule kohtule vajalik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada (vt 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C?334/95: Krüger, EKL 1997, lk I?4517, punkt 22 ja 28. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?88/99: Roquette Frères, EKL 2000, lk I?10465, punkt 18). Selles valguses tuleb Euroopa Kohtul temale esitatud küsimus vajadusel ümber sõnastada (vt eespool viidatud kohtuotsus Krüger, punkt 23 ja 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C?62/00: Marks & Spencer, EKL 2002, lk I?6325, punkt 32).

22 Selles osas tuleb välja tuua, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada saada,

millises ulatuses kuulub teenuste osutamine Ühendkuningriigis asuva äriühingu poolt tema Itaalias asuvale ettevõtjale kuuenda direktiivi kohaldamisalasse. Sellest järeldeb, et ei ole vaja teha otsust eelduse kohta, et äriühingu asukoht paikneb riigis, mis ei ole Euroopa Liidu liikmesriik.

23 Järgnevalt tuleb välja tuua, et vaidlust ei ole selle üle, et FCE Bank'ile alluv üksus FCE IT ei ole iseseisev õigussubjekt ja on seega FCE Bank'i filiaal.

24 Esimeses küsimuses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas kuuenda direktiivi artikli 2 lõiget 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et teises liikmesriigis paiknevat püsivat tegevuskohta, mis ei ole äriühingust, kellele see kuulub, eraldiseisev juriidiline üksus ja millele kõnealune äriühing osutab teenuseid, tuleb pidada maksukohustuslaseks nimetatud teenuste osutamise alusel temale ülekantavate kulude tõttu?

Poolte märkused

25 FCE Bank, Ühendkuningriigi valitsus ja Euroopa Ühenduste Komisjon leiavad, et sama juriidilise üksuse raames osutatavad teenused ei ole käibemaksuga maksustatavateks tehinguteks.

26 FCE Bank'i väitel ei saa tema ja FCE IT vahel olla õigussuhteid, kuna nad moodustavad ühe maksukohustuslase. Seega ei saa need kaks erinevates liikmesriikides asuvat ettevõtjat omavahel osutada tasulisi teenuseid. FCE Bank ei saa tasu äriühingu enda huvides toimuva tegevuse eest, mille eesmärgiks on raamatupidamisandmete, turustuse jms ühtne käsitlemine.

27 Komisjoni väitel ei või ühes liikmesriigis asuva emaettevõtja ja iseseisva juriidilise üksusena mitteregistreeritud subjekti, kes on teises liikmesriigis asuvaks püsivaks tegevuskohaks, vahelist teenuste osutamist käsitleda käibemaksuga maksustatavate tehingutena.

28 Itaalia valitsus väidab, et isegi kui emaettevõtja ja tema filiaal on tsiviilõiguslikult ühe juriidilise isiku osaks ja see võib takistada maksustatavate tehingute sundtäitmist, ei takista see maksuõiguslikult üldiselt ja konkreetsemalt käibemaksuga maksustamise eesmärkidel nende eraldiseisvateks maksukohustuslasteks olemist.

29 Võttes arvesse kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 teksti, mis näeb ette, et käibemaksuga maksustamiseks peavad teenused olema tasulised, on üksnes nende võimalik tasuta osutamine piisav nende tehingute käibemaksu kohaldamisalast välistamiseks. Sellest järeldeb, et õigussuhte maksustatava tehingu aluseks olemise tingimused on need, mis tulenevad kuuendas direktiivis kehtestatud põhimõtetest.

30 Lisaks tuleb kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 ja kaheksanda direktiivi artikli 1 teksti kohaselt käsitleda vastuvõttvas liikmesriigis asuvat püsivat tegevuskohta iseseisva maksukohustuslasena; selle eesmärgiks on vältida võimalust, et käibemaksu tagastamine võidaks otsustada emaettevõtja kasuks.

31 Portugali valitsuse väitel kujutab käibemaks oma kõrge ühtlustatuse tasemest hoolimata liikmesriikide riigimaksu ning liikmesriikidel on õigus käsitleda nende territooriumil asuvaid üksusi maksukohustuslastena. Lisaks kujutab püsiv tegevuskoht, milles on ühendatud maksustatavate tehingute teostamiseks vajalikud inim- ja tehnilised ressursid, endast piisavalt iseseisvat varalist realiteeti ja huvide keset selleks, et olla käibemaksu osas ise õigussuhete ning õiguste ja kohustuste objektiks.

Euroopa Kohtu hinnang

32 Esiteks tuleb välja tuua, et kuuenda direktiivi artikli 2 lõige sätestab, et käibemaksuga

maksustatakse muuhulgas teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

33 Lisaks määratleb kuuenda direktiivi artikkel 4 „maksukohustuslased”. Need on isikud, kes teostavad „iseseisvalt” majandustegevust. Sama artikli lõige 4 täpsustab ka, et sõna „iseseisvalt” vabastab maksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel (vt 6. novembri 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-78/02–C-80/02: Karageorgou jt, EKL 2003, lk I-13295, punkt 35).

34 Selles osas tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast, et teenuse osutamine on maksustatav ainult siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid (vt 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-16/93: Tolsma, EKL 1994, lk I-743, punkt 14 ja 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-174/00: Kennemer Golf, EKL 2002, lk I-3293, punkt 39).

35 Selleks, et osutatud tehingute käibemaksuga maksustamiseks kindlaks teha, kas mitteresidendist äriühingul ja ühel tema filiaalidest on selline õigussuhe, tuleb kontrollida, kas FCE IT teostab iseseisvat majandustegevust. Sellega seoses tuleb uurida, kas sellist filiaali nagu FCE IT võib pidada pangana iseseisvaks, muuhulgas selle poolest, kas ta kannab oma tegevusest tulenevat majanduslikku riski.

36 Nagu on rõhutatud kohtujuristi ettepaneku punktis 46, ei kanna filiaal ise krediitiasutusena tegutsemisega seotud majanduslikke riske, nt nagu laenu tagasi maksmata jätmine kliendi poolt. Seda riski kannab juriidilise isikuna pank, kelle finantsiline usaldusväärsus ja maksevõime on seetõttu oma päritoluliikmesriigis kontrolli objektiks.

37 Filiaalina ei ole FCE IT-i asutamiskapitali. Seetõttu lasub majandustegevusega seotud risk täielikult FCE Bank'il. Seega on FCE IT viimasest, kellega ta moodustab ühe maksukohustuslase, sõltuv.

38 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 ei sea seda kaalutlust kahtluse alla. Selle sätte eesmärgiks on määratleda maksukohustuslane osas, mis puudutab filiaali ja kolmandate poolte tehinguid. See ei ole asjakohane sellistel juhtudel nagu käesolev, mis puudutavad ühes liikmesriigis asuva äriühingu ja tema mõnes teises liikmesriigis asuva filiaali omavahelisi tehinguid.

39 Seoses OECD näidislepinguga tuleb sedastada, et see ei ole asjakohane, kuna see käsitleb otsest maksustamist, samal ajal kui käibemaksu puhul on tegemist kaudse maksustamisega.

40 Lõpuks, kulude jaotamisega seotud kokkuleppe puhul on samuti tegemist käesolevas kohtuasjas mitteasjakohase asjaoluga, kuna selline kokkulepe ei ole saavutatud iseseisvate osapoolte vahel.

41 Eelnevast lähtudes tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 2 lõiget 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et teises liikmesriigis paiknevat püsivat tegevuskohta, mis ei ole äriühingust, kellele see kuulub, eraldiseisev juriidiline üksus ja millele kõnealune äriühing osutab teenuseid, ei saa pidada maksukohustuslaseks nimetatud teenuste alusel temale ülekantavate kulude tõttu.

Teine küsimus

42 Teises küsimuses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas kuuenda direktiivi artiklit 2 tuleb tõlgendada nii, et mitteresidendist emaettevõtja poolt temale alluvale üksusele osutatud

teenuste kulude ülekandmine kujutab endast tasu, hoolimata ülekantavate kulude ja äriühingu saadava tulu määrast.

43 Vastavalt käesoleva kohtotsuse punktile 37 ei ole vaadeldav filiaal kõnealusest äriühingust sõltumatu. Seetõttu ei ole vaja teisele küsimusele vastata.

Kolmas küsimus

44 Kolmandas küsimuses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas siseriiklik haldustava, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine emaettevõtja poolt temale alluvale üksusele, mis asub teises liikmesriigis, on vastuolus EÜ artiklis 43 sätestatud asutamisevabaduse põhimõttega.

Poolte märkused

45 FCE Bank, Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon leiavad, et Itaalia haldustava on vastuolus EÜ artiklis 43 tagatud asutamisevabaduse põhimõttega.

46 FCE Bank leiab, et kõnealuse siseriikliku tava tulemuseks on käibemaksu konsolideerimine, nii et see muutub mittemahaarvatavaks. See kujutab endast lõplikku lisakulu, mida ei pea kandma samu teenuseid oma Itaalia territooriumil asuvatele alluvatele üksustele osutav Itaalia pank ja seda ei saa pidada kohaseks meetmeks maksukontrolli tõhususe tagamisel.

47 Ühendkuningriigi valitsus jagab komisjoni seisukohta, mille kohaselt Itaalia halduspraktika rikub asutamisevabadusele omast mittediskrimineerimise põhimõtet, kuna maksumenetlus käibemaksu valdkonnas on välisriigi panga filiaali jaoks kulukam kui siseriikliku panga filiaali jaoks – kuigi muidu ei ole nende kahe filiaaliliigi osas muid objektiivseid erinevusi. Samuti takistaks emaettevõtja ja selle kohaliku või välisfiliaali vahel osutatud teenuste maksustamine filiaalide asutamise vabadust, mida Euroopa Kohtu praktika tähenduses ei saa õigustada ühegi „üldise” huviga (vt selle kohta 31. märtsi 1993. aasta otsus kohtuasjas C-19/92: Kraus, EKL 1993, lk I-1663, punkt 32 ja 30. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-55/94: Gebhard, EKL 1995, lk I-4165, punkt 37).

48 Itaalia valitsus ei ole selles küsimuses märkusi esitanud, leides, et püsiv tegevuskoht on iseseisev käibemaksu tasumiseks kohustatud isik.

49 Portugali valitsuse väitel tuleneb ühise käibemaksusüsteemi eesmärkidest ja seda moodustavatest normidest, et tegemist ei ole üksnes siseriiklikest haldustavadest sõltuva valdkonnaga. Seega ei ole vaja vastata EÜ artiklites 43–48 kehtestatud asutamisevabadusega seotud kolmandale küsimusele.

Euroopa Kohtu hinnang

50 Nagu on rõhutatud kohtujuristi ettepaneku punktis 74, pole siseriiklike õigusnormide või tavade vastuolu korral kuuenda direktiiviga enam vaja uurida, kas asutamislepingus ettenähtud põhivabadusi, sh asutamisevabadust, on kahjustatud.

51 Käesoleva kohtuotsuse punktis 37 on öeldud, et mitteresidendist äriühingu filiaal ei ole iseseisev ja seetõttu ei ole nende vahel mingeid õigussuhteid. Neid tuleb käsitleda ühe ja sama maksukohustuslasena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses. FCE IT on seega ainult FCE Bank'i üks osa.

52 Eelnevast tuleneb, et Itaalia haldustava on vastuolus kuuenda direktiiviga, ilma et oleks vaja teha otsust EÜ artikli 43 rikkumise kohta.

Kohtukulud

53 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 2 lõiget 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et teises liikmesriigis paiknevat püsivat tegevuskohta, mis ei ole äriühingust, kellele see kuulub, eraldiseisev juriidiline üksus ja millele kõnealune äriühing osutab teenuseid, ei saa pidada maksukohustuslaseks nimetatud teenuste alusel temale ülekantavate kulude tõttu.

Allkirjad.

* Kohtumenetluse keel: itaalia.