

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

7. aprill 2022 (*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 44 – Teenuste osutamise koht – Rakendusmäärus (EL) nr 282/2011 – Artikli 11 lõige 1 – Teenuste osutamine – Maksustamise koht – Mõiste „püsiv tegevuskoht“ – Liikmesriigi äriühing, mis on seotud teises liikmesriigis asuva äriühinguga – Inimeste ja tehniliste vahendite poolest sobiv struktuur – Võime saada ja kasutada püsivale tegevuskohale vajalikke teenuseid – Turundus-, regulatsiooni-, reklaami- ja esindamisteenuste osutamine seotud äriühingu poolt teenuseid saanud äriühingule

Kohtuasjas C-333/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Bucureşti (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) 30. detsembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. juulil 2020, menetluses

Berlin Chemie A. Menarini SRL

versus

Administraţia Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii Bucureşti – Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti,

menetluses osales:

Berlin Chemie AG,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan, kohtunikud I. Jarukaitis (ettekandja), M. Ileşi, D. Gratsias ja Z. Csehi,

kohtujurist: A. M. Collins,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Berlin Chemie A. Menarini SRL, esindajad: avocaţi M. Galgoşiu-Sîraru, M.-R. Farcău, B. Mîrculeţ ja E. Bondalici, hiljem M. Galgoşiu-Sîraru, M.-R. Farcău ja E. Bondalici,
- Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane, R. I. Haţieganu ja A. Rotăreanu,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja E. A. Stamate,

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), muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 44 ja nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1), artikli 11 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Berlin Chemie A. Menarini SRL (edaspidi „Rumeenia äriühing“) ja Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Mijlocii Bucure?ti – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (riigi maksuameti Bukaresti maksukeskuse keskmise suurusega ettevõtjate osakond, Rumeenia) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses taotluse üle tühistada otsus, millega kohustatakse maksma täiendavat käibemaksu, samuti otsus maksukohustusega kaasnevate kõrvalnõuete kohta, ning taotluse üle kohustada tagastama täiendavalt tasutud käibemaks ja kõrvalnõuded.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi V jaotis, mis puudutab maksustatavate tehingute kohta, sisaldab muu hulgas 3. peatükki „Teenuste osutamise koht“. Selle peatüki 2. jaos „Üldreeglid“ asuvas direktiivi artiklis 44 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.“

4 Rakendusmääruse nr 282/2011 V peatüki „Maksustatavate tehingute koht“ 1. jao „Mõisted“ artikli 11 lõikes 1 on ette nähtud:

„Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 44 kohaldamisel on „püsiv tegevuskoht“ mis tahes tegevuskoht peale käesoleva määruse artiklis 10 osutatud ettevõtte asukoha, mida iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid.“

Rumeenia õigus

5 Kuni 31. detsembrini 2015 kehtinud seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea no 571/2003 privind Codul fiscal), artikli 125^{bis} lõike 2 punkt b ja alates 1. jaanuarist 2016 kehtiva seaduse nr 227/2015, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea no 227/2015 privind Codul fiscal), artikli 266 lõike 2 punkt b on sõnastatud ühtemoodi ja nendes on sätestatud:

„Käesolevas jaotise kohaselt:

[...]

b) maksukohustuslane, kelle majandustegevuse asukoht on väljaspool Rumeeniat, loetakse Rumeenias asuvaks, kui tal on Rumeenias püsiv tegevuskoht või kui tal on Rumeenias piisavalt tehnilisi ja inimressursse, et regulaarselt teha maksustatavaid kaubatarneid või osutada maksustatavaid teenuseid“.

6 Seaduse nr 571/2003 artikli 133 lõige 2 ja seaduse nr 227/2015 artikli 278 lõige 2 on sõnastatud ühtemoodi:

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

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 Berlin Chemie AG (edaspidi „Saksa äriühing“) on Saksamaal asuv äriühing, mis kuulub kontserni Menarini ja turustab Rumeenias 1996. aastast katkematult farmaatsiatooteid Rumeenia hulgimüüjate igapäevaseks varustamiseks ning on sõlminud sel eesmärgil laolepingu selles liikmesriigis asuva äriühinguga. Tal on Rumeenias ka maksuesindaja ja ta on seal registreeritud käibemaksukohustuslasena.

8 Rumeenia äriühing on Bukarestis asuv 2011. aastal asutatud äriühing. Tema põhitegevusala on juhtimiskonsultatsioonid avalike suhete ja kommunikatsiooni valdkonnas ning ta võib tegeleda kõrvaltegevustega, nagu farmaatsiatoodete hulgimüük, juhtimiskonsultatsioonid, reklaamiagentuuri tegevused, turu-uuringud ja avaliku arvamuse küsitlused. Tema ainus omanik on Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, kelle registrijärgne asukoht on Saksamaal ja kes osaleb 100% ulatuses Rumeenia äriühingu kasumis ning kahjumis. Berlin Chemie/Menarini Pharma kuulub 95% ulatuses Saksa äriühingule. Viimati nimetatud äriühing on Rumeenia äriühingu ainus klient.

9 Saksa äriühing ja Rumeenia äriühing sõlmisid 1. juunil 2011 turundus-, regulatsiooni-, reklaami- ja esindamisteenuste osutamise lepingu, millele kohaldub Saksa õigus ja millega Rumeenia äriühing kohustus ellu viima turundustegevusi, mis on vajalikud Saksa äriühingu toodete aktiivseks reklaamiks Rumeenias vastavalt Saksa äriühingu koostatud ja välja töötatud strateegiale ning eelarvele.

10 Eelkõige on ta kohustatud looma ja hoidma käigus kvalifitseeritud õigusabi teenust reklaami-, teabe- ning müügiedenduse probleemide lahendamiseks Saksa äriühingu nimel ja arvel. Rumeenia äriühing kohustus samuti võtma regulatiivsed meetmed tagamaks, et Saksa äriühingul on lubatud oma tooteid Rumeenias turustada, abistada kliinilistes uuringutes ning muudes uurimis- ja arendustegevustes ja tagada Saksa äriühingu soovitud meditsiinilise kirjanduse ning reklaammaterjalide tarnimine. Rumeenia äriühing võtab ka vastu farmaatsiatoodete tellimused Rumeenia hulgimüüjatelt ja edastab need Saksa äriühingule. Lisaks võtab ta vastu arveid ja saadab need edasi Saksa äriühingu klientidele.

11 Saksa äriühing kohustus maksma Rumeenia äriühingu osutatud teenuste eest igakuist tasu,

mis arvutati selle äriühingu kõikide tegelike kulude summa põhjal ja millele oli lisatud 7,5% kalendriaasta kohta. Rumeenia äriühing esitas asjaomaste teenuste eest Saksa äriühingule arve ilma käibemaksuta, sest leidis, et nende teenuste osutamise koht oli Saksamaal. Alates 14. märtsist 2013 tasuti nende teenuste eest tasaarvelduskokkulepete sõlmimise teel Rumeenia äriühingu poolt Saksa äriühingule väljastatud teenuste arvete ja viimati nimetatud poolt Rumeenia äriühingule antud intressiga laenu vahel, kusjuures arvetel ning laenul on sama väärtus.

12 Ajavahemikku 1. veebruarist 2014 kuni 31. detsembrini 2016 puudutanud maksukontrolli tulemusel leidis maksuhaldur, et Rumeenia äriühingu poolt Saksa äriühingule osutatud teenuseid sai viimane Rumeenias, kus tal oli püsiv tegevuskoht. Ta leidis, et see tegevuskoht koosneb tehnilisest ja inimressursist, mis on piisav, et regulaarselt teha maksustatavaid kaubatarneid või osutada maksustatavaid teenuseid. See hinnang anti peamiselt nende tehniliste ja inimressursside põhjal, mis kuulusid Rumeenia äriühingule, kuid mida Saksa äriühing võis kogu aeg kasutada. Eelkõige sai Saksa äriühing kasutada Rumeenia äriühingule kuuluvaid tehnilisi vahendeid, nagu arvutid, operatsioonisüsteemid ja mootorsõidukid.

13 Maksuhaldur väljastas 29. novembril 2017 maksuteate, milles kohustas Rumeenia äriühingut tasuma seoses teenuste osutamisega täiendavalt käibemaksu 41 687 575 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 8 984 391 eurot), 5 855 738 Rumeenia leud (ligikaudu 1 262 012 eurot) intressi ja 3 289 071 Rumeenia leud (ligikaudu 708 851 eurot) viivist.

14 Rumeenia äriühing palub oma kaebuses, mille ta esitas Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus, selle maksuteate tühistada, sest ta vaidlustab asjaolu, et Saksa äriühingul on Rumeenias püsiv tegevuskoht.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tema menetluses oleva nõude lahendamiseks tuleb tal kindlaks määrata Rumeenia äriühingu poolt Saksa äriühingule osutatud turundus-, regulatsiooni-, reklaami- ja esindamisteenuste maksustamise koht, kontrollides, kas viimasel on Rumeenias püsiv tegevuskoht. Põhikohtuasja lahendamine sõltub seega käibemaksudirektiivi artikli 44 teise lause ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 tõlgendamisest.

16 Kohus selgitab, et tema menetluses oleva kohtuasja suhtes kohaldatavate riigisiseste õigusnormide järgi oleneb tuvastus, kas maksukohustuslasel on Rumeenias püsiv tegevuskoht, asjaolust, kas maksukohustuslasel on selles liikmesriigis piisavalt tehnilisi vahendeid ja inimesi, et regulaarselt teha maksustatavaid kaubatarneid või osutada maksustatavaid teenuseid. Nende riigisiseste sätete sõnastus erineb rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõike 1 sõnastusest.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb selles, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 44 teist lauset ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõiget 1. Neid kahtlusi ei hajuta nimetatud sätete tõlgendamist puudutavad Euroopa Kohtu otsused, kuna nende kohtuotsuste aluseks olnud kohtuasjad puudutasid tema menetluses olevast kohtuasjast erinevaid õiguslikke ja faktilisi olukordi. Lisaks ei näi Euroopa Kohtu varasem praktika olevat käsitlenud küsimust, kas turundusteenuste osutamine on püsiva tegevuskoha olemasolu kindlakstegemisel asjakohane, kui sellised teenused eeldavad keerulise tegevuse teostamist, millel on piisavalt tihe seos neid teenuseid saava maksukohustuslase majandustegevusega ja mis võivad otseselt mõjutada selle majandustegevuse tulemusi.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esiteks teada, kas selleks, et asuda seisukohale, et äriühingul, kes tarnib kaupu muu liikmesriigi territooriumile kui see, kus on tema majandustegevuse asukoht, on esimesena nimetatud liikmesriigis püsiv tegevuskoht, on vaja, et selle äriühingu poolt nimetatud liikmesriigi territooriumil kasutatavad inim- ja tehnilised ressursid kuuluvad talle, või piisab sellest, et tal on vahetu ning püsiv võimalus neid ressursse kasutada

temaga seotud äriühingu kaudu, mida ta kontrollib enamusosaluse läbi ja mille ainus klient on ta ise.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab eriti tähtsaks asjaolu, et Rumeenia äriühing asutati just eesmärgiga osutada Saksa äriühingule ainuõiguslikult teenuseid, mida viimane vajab oma majandustegevuse teostamiseks Rumeenias. Lisaks ei ole Saksa äriühingu farmaatsiatoodete tarned sellesse liikmesriiki Saksa äriühingu poolt üksikud ja juhuslikud, vaid pikaajalised ning püsivad. Saksa äriühingul on seal regulaarsed kliendid ja pidev laovarude farmaatsiatoodetele alates 1996. aastast üüritud laohoones ning tema müük seal on pidev ja oluline. Lisaks on tal õigus nende äriühingute vahel sõlmitud lepingu alusel kontrollida Rumeenia äriühingu registreid ja ruume.

20 Teiseks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 44 teist lauset ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selleks, et asuda seisukohale, et äriühingul, kes tarnib kaupu muu liikmesriigi territooriumile kui see, kus on tema majandustegevuse asukoht, on nende kaupade tarnimiskoha liikmesriigis püsiv tegevuskoht, on vaja, et selline püsiv tegevuskoht osaleb otseselt selle tarnega seotud otsuste tegemises, või piisab sellest, kui see äriühing saab nimetatud liikmesriigis kasutada tehnilisi ja inimressursse lepingute alusel, mille ese on turundus-, regulatsiooni-, reklaami- ning esindamistegevus, mis võivad otseselt mõjutada selle äriühingu majandustegevuse tulemusi.

21 Sellega seoses väidab Rumeenia äriühing eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et ravimite tarnimise otsuse teevad üksnes Saksa äriühingu esindajad ning et ta osutab äriühingule ainult haldus- ja tugiteenuseid, mis ei ole eespool nimetatud sätete kohaldamisel asjakohased. Ta viitab sellega seoses 4. juuli 1985. aasta kohtuotsusele Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); 17. juuli 1997. aasta kohtuotsusele ARO Lease (C?190/95, EU:C:1997:374); 28. juuni 2007. aasta kohtuotsusele Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397) ja 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsusele Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298).

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et põhikohtuasjas käsitletav olukord erineb eespool nimetatud kohtuotsuste aluseks olnud olukordadest, kuna Saksa äriühingul on Rumeenias ligipääs suurele hulgale tehnilistele ja inimressurssidele, mida tal on vaja oma majandustegevuse teostamiseks selles liikmesriigis ning mis mõjutavad tema majandustulemusi.

23 Lisaks märgib ta, et Rumeenia äriühingu osutatud turundusteenused on nähtavasti lahutamatu seotud majandustegevusega, kuna raske on eraldada turunduse panust farmaatsiatoodete müügi protsessist. Lisaks ei tohi neid teenuseid tema sõnul segi ajada reklaamiteenustega ning neid ei tajuta lihtsalt haldus- ja tugitegevusena. Need teenused on tihedalt seotud toodete tellimuste saamisega ning Rumeenia äriühingu töötajad võtavad vastu Rumeenia klientide tellimused ja edastavad need Saksa äriühingule.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib seega teada, kas püsivas tegevuskohas toimuv majandustegevus peab tingimata olema identne majandustegevuse asukohas toimuvaga või piisab sellest, kui püsiva tegevuskoha majandustegevus on tihedalt seotud majandustegevuse eesmärgi realiseerimisega või mõjutab seda.

25 Kolmandaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 44 teise lause ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 tõlgendamisel välistab asjaolu, et maksukohustuslasel on vahetult ning püsivalt ligipääs tema poolt kontrollitava teise maksukohustuslase tehnilistele ja inimressurssidele, võimaluse asuda seisukohale, et viimati nimetatud maksukohustuslane on esimese maksukohustuslase selliselt asutatud püsiva tegevuskoha huvides teenuste osutaja. Tal on kahtlusi, kas juriidiline isik võib olla ühtaegu nii teise juriidilise isiku püsiv tegevuskoht kui ka selle püsiva tegevuskoha huvides teenuste osutaja.

26 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Bucureşti (Bukaresti apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas selleks, et tuvastada, et äriühingul, kes teeb kaubatarneid muul kui tema tegevuskohaks oleva liikmesriigi territooriumil, on [käibemaksudirektiivi] artikli 44 teise lause ja [rakendusmääruse nr 282/2011] artikli 11 tähenduses püsiv tegevuskoht riigis, kus ta kaubatarneid teeb, on vaja, et tema poolt viimasena nimetatud riigis kasutatavad inimesed ja tehnilised vahendid kuuluksid talle, või piisab sellest, et nimetatud ettevõtte on püsiv võimalus neid inimesi ja tehnilisi vahendeid kohe kasutada teise sidusettevõtja kaudu, keda ta kontrollib, kuna talle kuulub enamik osalusest?

2. Kas selleks, et tuvastada, et äriühingul, kes teeb kaubatarneid muul kui tema tegevuskohaks oleva liikmesriigi territooriumil, on [käibemaksudirektiivi] artikli 44 teise lause ja [rakendusmääruse nr 282/2011] artikli 11 tähenduses püsiv tegevuskoht riigis, kus ta kaubatarneid teeb, on vaja, et arvatav püsiv tegevuskoht osaleks otseselt kaubatarnetega seotud otsustes, või piisab sellest, et nimetatud äriühingu käsutuses on riigis, kus ta kaubatarneid teeb, tehnilised vahendid ja inimesed, kes on antud tema käsutusse lepingutega, mis on sõlmitud kolmandatest isikutest äriühingutega ning seotud turunduse, regulatsiooni, reklaami, ladustamise, esindamise ja tegevusega, mille eesmärk on otseselt mõjutada müügiimahtu?

3. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 44 teise lause ja [rakendusmääruse nr 282/2011] artikli 11 tõlgendamisel välistab maksukohustuslase püsiv võimalus kohe kasutada sellise teise sidusettevõtjast maksukohustuslase tehnilisi vahendeid ja inimesi, keda ta kontrollib, selle, et viimati nimetatud sidusettevõtjat võiks pidada teenuste osutajaks sellisel viisil moodustatud püsivale tegevuskohale?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

27 Nende kolme küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et äriühingul, kelle registrijärgne asukoht on ühes liikmesriigis, on teises liikmesriigis püsiv tegevuskoht tulenevalt asjaolust, et sellel äriühingul on seal tütarettevõtja, kes annab tema käsutusse inim- ja tehnilised ressursid lepingute alusel, millest tulenevalt osutab tütarettevõtja talle ainuõiguslikult turundus-, regulatsiooni-, reklaami- ning esindamisteenuseid, mis võivad otseselt mõjutada tema müügiimahtu.

28 Käibemaksudirektiivi artikli 44 esimeses lauses on sätestatud, et 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 selle artikli teise lause järgi nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht.

29 Kuivõrd eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, kus on kõnealuste teenuste osutamise koht, siis tuleb meelde tuletada, et asjaomase teenuse osutamise koha

kindlaksmääramiseks maksustamise seisukohast on sobivaim ja seega esmane juhendumisalus maksukohustuslase ettevõtte asukoht, ning maksukohustuslase püsiva tegevuskoha arvestamine on erand sellest üldreeglist, juhul kui täidetud on teatavad tingimused (7. mai 2020. aasta kohtuotsus Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2012:740, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Mis puudutab küsimust, kas tegemist on püsiva tegevuskohaga viidatud artikli 44 teise lause tähenduses, siis selle kohta tuleb märkida, et seda tuleb hinnata mitte teenuseid osutanud maksukohustuslasest, vaid teenuseid saanud maksukohustuslasest lähtudes (16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 57).

31 Euroopa Kohtu praktika (vt eelkõige 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika ning punkt 65) ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 kohaselt tähistab mõiste „püsiv tegevuskoht“ mis tahes üksust, välja arvatud selle määruse artiklis 10 nimetatud ettevõtte asukoht, mida iseloomustab inim- ja tehniliste ressursside poolest piisavalt püsiv ning sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid.

32 Kõigepealt tuleb analüüsida eelmises punktis nimetatud esimest kriteeriumi, mille kohaselt peab püsivat tegevuskohta iseloomustama tehniliste ja inimressursside poolest piisavalt püsiv ning sobiv struktuur.

33 Sellega seoses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas on vaja, et need inim- ja tehnilised ressursid kuuluksid teenuseid saavale äriühingule, või piisab sellest, kui sellel äriühingul on vahetu ja püsiv ligipääs nendele ressurssidele temaga seotud äriühingu kaudu, mida ta enamusosaluse omamise kaudu kontrollib.

34 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika järgi tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel arvesse võtta mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osaks see säte on (vt selle kohta 29. aprilli 2021. aasta kohtuotsus X (Euroopa vahistamismäärus – *ne bis in idem*), C?665/20 PPU, EU:C:2021:339, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõike 1 sõnastust, siis tuleb märkida, et need sätted ei anna selgust konkreetses küsimuses, kas inim- ja tehnilised ressursid peavad kuuluma teises liikmesriigis asuvale teenuste saajaks olevale äriühingule. Rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõige 1 nõuab püsiva tegevuskoha iseloomustamiseks üksnes „piisavalt püsivat“ ning „inimeste ja tehniliste vahendite poolest sobivat struktuuri“.

36 Selles osas tuleneb selgelt väljakujunenud kohtupraktikast, et mõiste „püsiv tegevuskoht“ eeldab, et see on teatava minimaalse suurusega ning seal on alaliselt olemas asjaomaste teenuste osutamiseks vajalikud inim- ja tehnilised ressursid (28. juuni 2007. aasta kohtuotsus Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Seega ei saa püsivat tegevuskohta ühelt poolt olla ilma nähtava struktuurita, mis väljendub inim- või tehniliste ressursside olemasolus. Teiselt poolt ei saa see struktuur esineda vaid üksikutes aspektides.

38 Mis puudutab asjaolu, et teenuste osutajast äriühing on nende teenuste saajaks oleva teise äriühingu tütarettevõtja, kes asub teises liikmesriigis, tuleb meelde tuletada, et tegelik majanduslik ja ärialane olukord on ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium, mida tuleb arvesse võtta. Seega ei sõltu tegevuskoha kvalifitseerimine „püsivaks tegevuskohaks“ üksnes selle

tegevuskoha õiguslikust seisundist (7. mai 2020. aasta kohtuotsus Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Kuigi on võimalik, et tütarettevõtja kujutab endast emaettevõtja püsivat tegevuskohta, sõltub selline kvalifikatsioon rakendusmääruses nr 282/2011 ja eelkõige selle artiklis 11 toodud sisulistest kriteeriumidest, mida tuleb hinnata tegelikku majanduslikku ning ärialast olukorda arvestades (7. mai 2020. aasta kohtuotsus Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, punkt 32).

40 Järelikult ei saa teises liikmesriigis asuva äriühingu püsiva tegevuskoha olemasolu liikmesriigi territooriumil tuletada üksnes asjaolust, et sellel äriühingul on liikmesriigis tütarettevõtja (vt selle kohta 7. mai 2020. aasta kohtuotsus Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, punkt 33).

41 Järelikult tuleb inimeste ja tehniliste vahendite poolest sobiva ning piisavalt püsiva struktuuri olemasolu üle otsustada tegeliku majandusliku ja ärialase olukorra põhjal. Kuigi ei ole nõutud, et maksukohustuslasel peavad endal olema inim- ja tehnilised ressursid asumaks seisukohale, et tal on teises liikmesriigis inimeste ning tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, on siiski vajalik, et sellel maksukohustuslasel on võimalik neid inim- ja tehnilisi ressursse käsutada nii, nagu need kuuluvad talle, näiteks teenus- või rendilepingu alusel, millega antakse need vahendid maksukohustuslase käsutusse, ilma et lepingust oleks võimalik lühikese etteteatamisega taganeda.

42 Seda järeldust kinnitab käibemaksudirektiivi artikli 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõike 1 kontekst ning nende sätetega taotletavad eesmärgid. Nimelt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikkel 44 määrab kindlaks teenuste maksustamise koha eesmärgiga vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist (7. mai 2020. aasta kohtuotsus Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Selle kohta on Euroopa Kohus juba märkinud, et teenuste osutamise kohta käsitlevate käibemaksudirektiivi sätete aluseks oleva loogika kohaselt tuleks kaupu ja teenuseid maksustada võimaluse korral nende tarbimise kohas (vt selle kohta 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus A ja B, C?453/15, EU:C:2016:933, punkt 25, ning 13. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Srf konsulterna, C?647/17, EU:C:2019:195, punkt 29).

44 Selleks on liidu seadusandja ühise käibemaksusüsteemi tõrgeteta toimimist kahjustada võivate asjaolude ärahoidmiseks käibemaksudirektiivi artiklis 44 ette näinud, et kui teenust osutatakse tegevuskohale, mida saab kvalifitseerida maksukohustuslase „püsivaks tegevuskohaks“, on teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht (7. mai 2020. aasta kohtuotsus Dong Yang Electronics, C?547/18, EU:C:2020:350, punkt 27).

45 Kui püsiva tegevuskoha olemasolu sõltuks tingimusest, et selle üksuse töötajad on seotud töölepingu kaudu maksukohustuslase endaga ja materiaalsed vahendid kuuluvad talle, tähendaks see ühelt poolt seda, et rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõike 1 sõnastuses ette nähtud kriteeriumi kohaldatakse väga kitsendavalt. Teiselt poolt ei aitaks selline kriteerium kaasa suurele õiguskindlusele teenuste osutamise koha kindlaksmääramisel maksustamise puhul, kui teenuste maksustamise ühest liikmesriigist teise üleviimiseks piisaks sellest, et maksukohustuslane katab oma töötajate ja materiaalsete vahendite vajaduse nii, et kasutab erinevaid teenuseosutajaid.

46 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata, kas põhikohtuasjas on Saksa äriühingul Rumeenias inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv struktuur. Selle hinnangu andmiseks võib aga Euroopa Kohus anda talle kõik liidu õiguse tõlgendamise juhised, mis võivad talle kasulikud olla (vt eelkõige 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus A (piiriületus

lõbusõidulaeva pardal), C?35/20, EU:C:2021:813, punkt 85).

47 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et Saksa äriühingul ei olnud Rumeenias endal inim- ja tehnilisi ressursse, vaid need kuulusid Rumeenia äriühingule. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul oli Saksa äriühingul siiski pidev ja katkematu ligipääs nendele vahenditele, kuna 2011. aastal sõlmitud turundus-, regulatsiooni-, reklaami- ja esindamisteenuse lepingut ei saanud lühikese etteteatamisega üles öelda. Selle lepingu alusel tegi Rumeenia äriühing Saksamaa äriühingule kättesaadavaks muu hulgas tehnilised vahendid (arvutid, operatsioonisüsteemid, mootorsõidukid), kuid peamiselt andis tema käsutusse enam kui 200 töötajat, kelle hulgas oli üle 150 müügiesindaja. Eelotsusetaotlusest nähtub samuti, et Saksa äriühing on Rumeenia äriühingu ainus klient ja viimane osutab talle ainuõiguslikult turundus-, regulatsiooni-, reklaami- ning esindamisteenuseid.

48 Kuna juriidilise isiku puhul, isegi kui tal on vaid üks klient, tuleb eeldada, et ta kasutab tema käsutuses olevaid tehnilisi ja inimressursse enda tarbeks, on Saksa äriühingul siiski üksnes juhul, kui on tõendatud, et tal on õigus kehtiva lepingu alusel kasutada Rumeenia äriühingu tehnilisi ja inimressursse nagu enda omasid, Rumeenias selline inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ning sobiv struktuur; seda asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

49 Järgmisena tuleb analüüsida käesoleva kohtuotsuse punktis 31 nimetatud teist kriteeriumi, mis võimaldab tuvastada püsiva tegevuskoha olemasolu, kui seda iseloomustab inim- ja tehniliste ressursside poolest sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ning seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid.

50 Sellega seoses tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul täpsemalt küsimus, kas püsiva tegevuskoha olemasolu saab põhikohtuasjas tuletada asjaolust, et Rumeenia äriühing osutab teenuseid, mis võivad otseselt mõjutada Saksa äriühingu majandustegevuse tulemusi, nagu turundusteenused, kui need teenused on tihedalt seotud tellimuste saamisega Saksa äriühingu müüdavatele farmaatsiatoodetele, ning kas on samuti vajalik, et eeldatav püsiv tegevuskoht osaleks otseselt Saksa äriühingu majandustegevusega seotud otsuste tegemises.

51 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud faktilistest asjaoludest, et Rumeenia äriühingu poolt Saksa äriühingule osutatud reklaami- ja turundusteenuste eesmärk oli peamiselt paremini teavitada Rumeenias tervishoiuvaldkonnas töötavaid isikuid ning tarbijaid Saksa äriühingu müüdavatest farmaatsiatoodetest. Rumeenia äriühingu töötajate ülesanne piirdus sellega, et nad võtsid vastu tellimused üheksalt ravimite hulgimüüjalt Rumeenias ja edastasid need Saksa äriühingule, samuti saatsid nad edasi viimase arved selles liikmesriigis asuvatele klientidele. Rumeenia äriühing ise otseselt ei osalenud Saksa äriühingu farmaatsiatoodete müümisel ja tarnimisel ega võtnud viimase nimel kolmandate isikute ees kohustusi.

52 Kõigepealt tuleb aga eristada Rumeenia äriühingu poolt Saksa äriühingule osutatud teenuseid kaupadest, mida viimane müüb ja tarnib Rumeenias. Tegemist on üksteisest erineva teenuste osutamise ja kaupade müügiga, millele kohaldatakse erinevat käibemaksukorda (vt analoogia alusel 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus *Welmory*, C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 64).

53 Seejärel, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viidatud kohtupraktikast, iseloomustab püsivat tegevuskohta inim- ja tehniliste ressursside poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ning seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid, ja mitte otsused, mida niisugusel struktuuril on õigus teha.

54 Lõpuks nähtub toimiku materjalidest, et põhikohtuasjas on Rumeenia äriühingu poolt Saksa

äriühingule kättesaadavaks tehtud inim- ja tehnilised ressursid, mis iseloomustavad Rumeenia maksuameti sõnul Saksa äriühingu püsiva tegevuskoha olemasolu Rumeenias, needsamad ressursid, mille abil osutab Rumeenia äriühing teenuseid Saksa äriühingule. Samu ressursse ei saa aga ühel ajal kasutada nii samade teenuste osutamiseks kui ka saamiseks.

55 Seega nähtub eeltoodud asjaoludest, et Rumeenia äriühingu osutatavaid turundus-, regulatsiooni-, reklaami- ja esindamisteenuseid on nähtavasti saanud Saksa äriühing, kes kasutab oma Saksamaal asuvaid inim- ja tehnilisi ressursse, et sõlmida ning täita müügilepinguid oma farmaatsiatoodete hulgimüüjatega Rumeenias.

56 Kui need faktilised asjaolud on tõendatud – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, ei ole Saksa äriühingul Rumeenias püsivat tegevuskohta, kuna tal ei ole selles liikmesriigis struktuuri, mis võimaldaks tal seal saada Rumeenia äriühingu teenuseid ja kasutada neid oma majandustegevuses farmaatsiatoodete müügiks ning tarnimiseks.

57 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb kolmele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et äriühingul, kelle registrijärgne asukoht on ühes liikmesriigis, ei ole teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta tulenevalt asjaolust, et sellel äriühingul on seal tütarettevõtja, kes annab tema käsutusse inim- ja tehnilised ressursid lepingute alusel, millest tulenevalt osutab tütarettevõtja talle ainuõiguslikult turundus-, regulatsiooni-, reklaami- ning esindamisteenuseid, mis võivad otseselt mõjutada tema müügimahtu.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies 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, artiklit 44 ja nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed, artikli 11 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et äriühingul, kelle registrijärgne asukoht on ühes liikmesriigis, ei ole teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta tulenevalt asjaolust, et sellel äriühingul on seal tütarettevõtja, kes annab tema käsutusse inim- ja tehnilised ressursid lepingute alusel, millest tulenevalt osutab tütarettevõtja talle ainuõiguslikult turundus-, regulatsiooni-, reklaami- ja esindamisteenuseid, mis võivad otseselt mõjutada tema müügimahtu.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.