

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

29. juuni 2023(\*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 44 – Teenuste osutamise koht – Rakendusmäärus (EL) nr 282/2011 – Artikli 11 lõige 1 – Teenuste osutamine – Maksustatavate tehingute koht – Mõiste „püsiv tegevuskoht“ – Inimeste ja tehniliste vahendite poolest sobiv struktuur – Võimekus saada ja kasutada teenuseid püsiva tegevuskoha tarbeks – Töötlemisteenuste ja kõrvalteenuste osutamine – Ühe liikmesriigi teenuseid osutava äriühingu ja kolmandas riigi asuva teenuseid saava äriühingu vaheline ainuõiguslik lepinguline kohustus – Õiguslikult iseseisvad äriühingud

Kohtuasjas C-232/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel cour d'appel de Liège'i (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia) 18. märtsi 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. aprillil 2022, menetluses

**Cabot Plastics Belgium SA**

*versus*

**État belge,**

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

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

kohtujurist: L. Medina,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Cabot Plastics Belgium SA, esindajad: *avocats* J. Lejeune ja G. Vael,
- Belgia valitsus, esindajad: P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Björkland ja C. Ehrbar,

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 Cabot Plastics Belgium SA (edaspidi „Cabot Plastics“) ja État belge'i (Belgia riik), keda esindab rahandusminister, vahelises kohtuvaidluses maksuameti otsuse üle, millega kohustati seda äriühingut tasuma täiendavalt käibemaksu ning lisaks viivist ja rahatrahvi.

## **Õiguslik raamistik**

### ***Liidu õigus***

3 Käibemaksudirektiivi V jaotis, mis puudutab maksustatavate tehingute kohta, sisaldab 3. peatükki „Teenuste osutamise koht“. Selle direktiivi 3. peatüki 2. jaos „Üldreeglid“ asuvas 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. jaos „Mõisted“ asuva artikli 11 lõige 1 sätestab:

„[Käibemaksudirektiivi] 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.“

### ***Belgia õigus***

5 3. juuli 1969. aasta käibemaksuseadustiku (code de la taxe sur la valeur ajoutée, *Moniteur belge*, 17.7.1969, lk 7046) (põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis) artikli 21 lõige 2 sätestab:

„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 tegevuskohta koht. [...]“.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

6 Cabot Switzerland GmbH on Šveitsi õiguse alusel asutatud äriühing, kelle asukoht on Šveitsis. See äriühing on Belgias registreeritud käibemaksukohustuslasena seoses süsinikku sisaldavate toodete müügiga.

7 Cabot Switzerland kui kontserni Cabot peamine tegevettevõtja Euroopa, Lähis-Ida ja Aafrika piirkonnas sõlmis mitme äriühinguga, sealhulgas Belgia äriühinguga Cabot Plastics, töötlemisteenuste lepingu. Kuigi viimane kuulub samasse kontserni, on ta Cabot Switzerlandist õiguslikult sõltumatu. Neid ühendab aga finantssuhe, kuna Cabot Plasticsile kuulub 99,99% Cabot Holding I GmbHst, kes omakorda kuulub 100% ulatuses Cabot Lux Holdings Sàrlile, kellele kuulub

ka kogu osalus Cabot Switzerlandis.

8 14. veebruaril 2012 sõlmitud töötlemisteenuste osutamise lepingu (edaspidi „14. veebruari 2012. aasta leping“) kohaselt on Cabot Plasticsil ainuõigus kasutada oma seadmeid, et töödelda äriühingu Cabot Switzerlandi huvides ja viimase juhtimisel toorainet plasti valmistamisel kasutatavateks toodeteks. Cabot Plasticsi poolt viimati nimetatud äriühingule osutatud teenused moodustavad peaaegu kogu tema käibe.

9 Vastavalt 14. veebruari 2012. aasta lepingule ladustab Cabot Plastics oma ruumides Cabot Switzerlandi ostetud toorainet ja töötleb selle seejärel plasti valmistamisel kasutatavateks toodeteks. Seejärel ladustab ta neid tooteid enne, kui Cabot Switzerland neid Belgias müüb oma erinevatele klientidele Belgia turul, Euroopa turul või eksporditurul. Kauba võtavad välja ja veavad Cabot Plasticsi käitistest laiali kas kliendid või Cabot Switzerlandi kasutatavad välised veoettevõtjad.

10 Cabot Plastics osutab Cabot Switzerlandile lisaks erinevaid lisateenuseid, sealhulgas toodete ladustamine – kaasa arvatud kolmandatele isikutele kuuluvates ladudes hoitavate toodete haldamine –, soovitude saatmine tootmisprotsessi, sisemise ja välise tehnilise kontrolli ja hindamise optimeerimiseks ning tulemuste edastamine Cabot Switzerlandile või ka teistele tootmisüksustele vajalike tarnete või teenuste kohta. Selleks hindab Cabot Plastics oma tehaste tegevusvajadusi, lihtsustab tolliformaalsusi, järgib Cabot Switzerlandi kvaliteedikontrolli ja kvaliteedi tagamise standardeid ja menetlusi, pakub sellele äriühingule tuge tootmisprotsesside parandamiseks ja tegevuse kavandamiseks, annab talle haldusabi aktsiisi ja tollimaksude valdkonnas, tegutseb selle äriühingu nimel ja nõudel ametliku importijana ning haldab pakkematerjale. Cabot Plasticsi nimetatud lisategevused toimuvad vastavalt lepingus sätestatud tingimustele.

11 Cabot Plastics pöördus föderaalse maksuameti maksualaste eelotsuste talituse (Service des décisions anticipées en matière fiscale (SDA) auprès du Service public fédéral des Finances, Belgia) poole, kes ettevõtte tulumaksu käsitlevas 31. jaanuari 2012. aasta otsuses leidis, et selle äriühingu tegevus ei anna tunnistust Cabot Switzerlandi püsiva tegevuskoha olemasolust Belgias tulumaksuseadustiku artiklite 227–229 ning Šveitsi Konföderatsiooni ja Belgia Kuningriigi vahel 28. augustil 1978 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 5 tähenduses.

12 Küll aga leidis maksuamet 2017. aastal läbi viidud maksukontrolli tulemusel, et Cabot Switzerlandil on Belgias püsiv tegevuskoht käibemaksu käsitlevate õigusnormide tähenduses ning seega tuleb Cabot Plasticsi poolt sellele äriühingule aastatel 2014–2016 teenuste osutamise kohaks pidada Belgiat, kus need on käibemaksuga maksustatavad. Cabot Plasticsile saadeti parandusdeklaratsioon, millega äriühing ei nõustunud.

13 Maksuamet kohustas seejärel 19. detsembri 2017. aasta otsusega Cabot Plasticsit tasuma 10 609 844,08 eurot käibemaksu, 1 060 980 eurot trahvi ning seadusjärgset viivist arvestusega alates 21. jaanuarist 2017.

14 Cabot Plastics esitas 30. märtsil 2018 kaebuse 19. detsembri 2017. aasta otsuse peale tribunal de première instance de Liège'ile (Liège'i esimese astme kohus, Belgia). Nimetatud kohus rahuldaski 14. jaanuari 2020. aasta kohtuotsusega selle kaebuse osaliselt, leides, et Cabot Switzerlandil on Belgias püsiv tegevuskoht, kuid tühistas selle otsuse trahvi määramise osas.

15 Cabot Plastics esitas 11. septembril 2020 eespool nimetatud kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, cour d'appel de Liège'ile (Liège'i apellatsioonikohus, Belgia). Ta palub nimetatud kohtuotsust muuta, tuvastada, et ta ei ole

kohustatud tasuma talle määratud käibemaksu, ja kohustada Belgia riiki tagastama kõik alusetult sissenõutud või kinnipeetud summad koos viivisega.

16 Cabot Plastics väidab eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et Cabot Switzerlandile esitatud arвете alusel teenuste osutamise koht ei olnud mitte Belgias, vaid Šveitsis, kus asub viimati nimetatud ettevõtte asukoht.

17 Belgia riik palub 15. jaanuaril 2021 esitatud vastuapellatsioonkaebuses muuta tribunal de première instance de Liège'i (Liège'i esimese astme kohus) otsust Cabot Plasticsile määratud trahvi osas. Ta leiab, et Cabot Switzerlandil on Belgias Cabot Plasticsi ruumides püsiv tegevuskoht, mistõttu on tema poolt Cabot Plasticsile teenuste osutamise koht selles liikmesriigis.

18 Esiteks leiab Belgia riik, et selle püsiva tegevuskoha moodustavad tehnilised vahendid on tootmisrajatised, jaotuskeskus ja ladustamiskohad, mis kuuluvad Cabot Plasticsile, kuid mida tuleb pidada 14. veebruari 2012. aasta lepingu täitmise raames Cabot Switzerlandi kasutusse antuks, kuna leping näeb ette, et Cabot Plasticsi seadmeid kasutatakse üksnes Cabot Switzerlandi huvides ja tema juhiste alusel, mistõttu on see materjal Cabot Plasticsil vabalt kasutada.

19 Teiseks leiab Belgia riik püsiva tegevuskoha inimressursside kohta, et need koosnevad Cabot Plasticsi tegevtöötajatest, kes on antud Cabot Switzerlandi käsutusse, mis võimaldab viimasel müüa muu hulgas Belgias. Ta märgib samuti, et lisaks töötlemisteenustele osutavad need töötajad Cabot Switzerlandile vajalikke lisateenuseid, nagu tooraine vastuvõtmine, kvaliteedikontroll, tellimuste koostamine, valmistoodete pakendamine ja inventuuride tegemine.

20 Kolmandaks väidab Belgia riik võimaluse kohta saada ja kasutada Cabot Switzerlandi tegevuskohale vajalikke teenuseid, et Cabot Plasticsi poolt viimase käsutusse antud struktuur võimaldab tal saada ja kasutada töötlemistevõimusest saadud tooteid, et teha ise oma püsivast tegevuskohast Belgias kaubatarbeid. Neljandaks on Belgia riigi sõnul see asutus piisavalt püsiv juba 14. veebruari 2012. aasta lepingu sõlmimise tõttu.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Cabot Switzerlandi ettevõtte asukoht on Šveitsis, kuna seal on tema registrijärgne asukoht ja büroo, kus töötab 47 inimest, ning et selle ettevõtja strateegilised ja üldpoliitilised otsused tehakse nimetatud riigis, seal sõlmitakse eri lepingud ja tuleb kokku ettevõtte juhatus. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates ei tähenda asjaolu, et Cabot Switzerlandi ettevõtte asukoht on Šveitsis, siiski *ipso facto* seda, et teenuste osutamise koht on selles riigis, kuna käibemaksudirektiivi artikkel 44 näeb ette erikorra teenuste osutamise koha kohta juhul, kui teenuseid osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale mujal kui tema asukohas.

22 Lisaks leiab ta, et Euroopa Kohus ei ole veel teinud otsust asjas, mis oleks käesoleva juhtumiga piisavalt analoogne ja mis hajutaks kõik kahtlused kohaldatavale liidu õigusele antava tõlgenduse osas. Selle kohta märgib ta esiteks, et Cabot Plastics on Cabot Switzerlandist õiguslikult eraldiseisev üksus, mitte viimase tütar-ettevõtja, ning teiseks, et maksuamet peab Cabot Plasticsit nii teenuseosutajaks kui ka Cabot Switzerlandi tehnilisi vahendeid ja inimesi koondavaks üksuseks.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib seega küsimus, kas maksukohustuslasel on omavahendite poolest sobiv struktuur, mis moodustab tema püsiva tegevuskoha, kui need vahendid kuuluvad talle teenuseid osutavale ettevõtjale, kuid kui maksukohustuslase ja teenuseosutaja vahel sõlmitud lepingu täitmiseks kohustub viimane kasutama neid vahendeid eranditult või peaaegu eranditult nende teenuste osutamiseks. Täpsemalt, kuna Euroopa Kohus leidis, et struktuuri, millel puuduvad oma töötajad, ei saa kvalifitseerida „püsivaks tegevuskohaks“ (3. juuni 2021. aasta kohtuotsus Titanium, C?931/19, EU:C:2021:446), on eelotsusetaotluse

esitanud kohtul tekkinud küsimus, kas sellistel asjaoludel võib asjaomase teenuseosutaja töötajaid, kes tegutsevad teenuste saaja ettekirjutusi järgides vastavalt poolte vahel sõlmitud lepingule, pidada viimati nimetatud „omadeks“.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud ka küsimus, kuidas võib mõjutada Cabot Switzerlandi Belgias asuva püsiva tegevuskoha tuvastamist see, kui nimetatud äriühing teeb selles riigis kaubatarneid tänu Cabot Plasticsi tehnilistele vahenditele ja inimestele.

25 Neil asjaoludel otsustas cour d'appel de Liège (Liège'i apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas teenuste osutamise korral liikmesriigis asuva maksukohustuslase poolt teisele maksukohustuslasele, kes sellisena tegutseb ja kelle ettevõtte asukoht on väljaspool Euroopa Liitu, kusjuures tegemist on samasse kontserni kuuluvate eraldiseisvate ja õiguslikult sõltumatute üksustega, ja kui teenuse osutaja kohustub lepingu alusel kasutama oma seadmeid ja töötajaid üksnes toodete tootmiseks teenuse saaja huvides ning see teenuse saaja müüb seejärel need tooted maksustatava kaubatarneina kõnealuses liikmesriigis asuvatele üksustele edasi, kusjuures need müügitehingud toimuvad logistilise hanke alusel, tuleb [käibemaksudirektiivi] artiklit 44 ja [rakendusmääruse nr 282/2011] artiklit 11 tõlgendada nii, et väljaspool Euroopa Liitu asuvat maksukohustuslast tuleb käsitada ettevõtjana, kellel on kõnealuses liikmesriigis püsiv tegevuskoht?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 44 ja [rakendusmääruse nr 282/2011] artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane võib omada püsivat tegevuskohta, kui nõutavad inimesed ja tehnilised vahendid on talle teenuseid osutava ettevõtja omad, kes on õiguslikult sõltumatu, kuid kes kuulub samasse kontserni ja kes kohustub eranditult võtma kohustuse kasutada neid maksukohustuslase huvides?

3. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 44 ja [rakendusmääruse nr 282/2011] artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on oma teenuseosutaja asukoha liikmesriigis püsiv tegevuskoht seetõttu, et see teenuseosutaja osutab oma ainuõiguslikku lepingulist kohustust täites kõnealusele maksukohustuslasele kitsas tähenduses töötlemistegevuse kõrval- või lisateenuseid, mille tulemusel see maksukohustuslane aitab kaasa oma väljaspool Euroopa Liitu asuvas tegevuskohas müügitehingutele, mis on selle liikmesriigi territooriumil kohaldatavate käibemaksu käsitlevate õigusnormide alusel maksustatavad?“

### **Eelotsuse küsimuste analüüs**

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artiklit 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et teenuseid saaval maksukohustuslasel, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool Euroopa Liitu, on püsiv tegevuskoht liikmesriigis, kus asub asjaomaste teenuste osutaja, kes on teenuste saajast õiguslikult eraldiseisev, kui teenuseid osutav maksukohustuslane pakub teenuse saajale ainuõiguslikku lepingulist kohustust täites neid teenuseid ning erinevaid kõrval- või lisateenuseid, mis aitavad kaasa teenuseid saava maksukohustuslase majandustegevusele selles liikmesriigis, ning kui võimaliku püsiva tegevuskoha inimesed ja tehnilised vahendid kuuluvad teenuse osutajale.

27 Käibemaksudirektiivi artiklis 44 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 nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht.

28 Käibemaksudirektiivi artikkel 44 on norm, mis määrab kindlaks teenuste maksustamise

koha, määrates ühtselt kindlaks maksustatavate tehingute koha. Maksustatavate teenuste koha kindlaksmääramist käsitlevate sätete eesmärk on vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist (vt selle kohta 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punktid 42, 50 ja 51).

29 Liidu seadusandja on valinud maksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise koha puhul peamiseks juhendumisaluselt tema ettevõtte asukohta, kuna see pakub objektiivse, lihtsa ja praktilise kriteeriumina suurt õiguskindlust. Seevastu on käibemaksudirektiivi artikli 44 teises lauses nimetatud maksukohustuslase püsiv tegevuskoht teisejärguline juhendumisalus, mis kujutab endast erandit üldreeglist, mida arvestatakse tingimusel, et on täidetud teatavad tingimused (vt selle kohta 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punktid 53–56; 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, punkt 49, ja 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 29).

30 Nagu Euroopa Kohus eelkõige 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsuse Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) punktis 53 tõdes, võetakse muud tegevuskohta kui ettevõtte asukoht arvesse üksnes juhul, kui see asukoht ei vii ratsionaalse lahenduseni või tekitab konflikti mõne teise liikmesriigiga, sest nagu nähtub sama kohtuotsuse punktist 55, võimaldab eeldus, et teenuseid osutatakse kohas, kus on maksukohustuslase ettevõtte asukoht, nii liikmesriikide pädevatel asutustel kui ka teenuseosutajatel vältida maksustamise koha kindlaksmääramiseks keerukat uurimist.

31 Mis puutub mõistesse „püsiv tegevuskoht“ käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses, siis tähistab see vastavalt rakendusmääruse nr 282/2011 artiklile 11 mis tahes üksust, välja arvatud ettevõtte asukoht, mida iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ning sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid (vt selle kohta 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 58, ja 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 31). Nagu Euroopa Kohus 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsuse Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) punktis 59 täpsustas, võib sellest järeldada, et selleks, et äriühingut saaks pidada püsivat tegevuskohta omavaks liikmesriigis, kus talle osutatakse asjaomaseid teenuseid, peab tal olema seal piisavalt püsiv struktuur, mis võimaldab tal saada asjaomaseid teenuseid ja kasutada neid oma majandustegevuses.

32 Mis puutub küsimusse, kas tegemist on püsiva tegevuskohaga käibemaksudirektiivi viidatud artikli 44 teise lause tähenduses, siis selle kohta tuleb märkida, et seda tuleb hinnata mitte teenuseid osutanud maksukohustuslasest, vaid teenuseid saanud maksukohustuslasest lähtudes (vt selle kohta 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 30).

33 Seega tuleb hinnata, kas niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas võib asuda seisukohale, et maksukohustuslasel, kellele teenuseid osutatakse, on inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur liikmesriigis, kus teenuseid osutatakse, ning kui see on nii, siis kas need vahendid võimaldavad tal tegelikult neid teenuseid saada ja kasutada.

34 Eelkõige soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kuidas mõjutab eeltoodut esiteks asjaolu, et teenuste osutaja ja teenuste saaja on õiguslikult iseseisvad üksused, kuid kuuluvad samasse kontserni, teiseks asjaolu, et asjaomased inimesed ja tehnilised ressursid kuuluvad teenuseosutajale, ning kolmandaks asjaolu, et viimane kohustub lepingu alusel kasutama oma seadmeid ja töötajaid üksnes teenuste osutamiseks, käesoleval juhul töötlemistegevus, ning et teenuse osutaja pakub samuti selle ainuõigusliku kohustuse alusel võrreldes esimesena nimetatud teenustega erinevaid kõrval- või lisateenuseid, osutades eelkõige logistilist abi, mis aitab kaasa

teenuse saaja majandustegevusele, mille tulemusel tehakse maksustatavaid kaubatarneid liikmesriigis, kus asub tema võimalik püsiv tegevuskoht.

35 Esiteks, mis puudutab püsiva tegevuskoha piisavalt püsivat ja sobivat struktuuri inimeste ja tehniliste vahendite poolest, siis on Euroopa Kohus otsustanud, et struktuur, mis väljendub niisugustes vahendites, ei saa esineda vaid üksikutes aspektides. Kuigi ei ole nõutud, et maksukohustuslasel peavad endal olema teises liikmesriigis inimesed ja tehnilised vahendid, on siiski vajalik, et sellel maksukohustuslasel on võimalik neid inimesi ja tehnilisi vahendeid käsutada nii, nagu need kuuluksid talle, näiteks teenus- või rendilepingu alusel, millega antakse need vahendid maksukohustuslase käsutusse, ilma et lepingust oleks võimalik lühikese etteteatamisega taganeda (vt selle kohta 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punktid 37 ja 41).

36 Seoses asjaoluga, et teenuste osutaja ja saaja on omavahel seotud ja eelkõige, et põhikohtuasjas kõne all olevad äriühingud kuuluvad samasse kontserni, olles samas üksteisest õiguslikult sõltumatud, tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu otsuse kohaselt ei saa „püsiva tegevuskohana“ kvalifitseerimine, mida tuleb hinnata tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku tegelikkust silmas pidades, sõltuda üksnes asjaomase üksuse õiguslikust seisundist, ning et asjaolu, et äriühingul on liikmesriigis tütarettevõtja, ei tähenda iseenesest, et tal on seal ka püsiv tegevuskoht (vt selle kohta 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punktid 38 ja 40 ning seal viidatud kohtupraktika).

37 Seoses asjaoluga, et teenuseid osutav maksukohustuslane võtab lepinguga kohustuse kasutada oma seadmeid ja töötajaid üksnes asjaomaste teenuste osutamiseks, tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et juriidilise isiku puhul, isegi kui tal on vaid üks klient, loetakse, et ta kasuta tema käsutuses olevaid tehnilisi vahendeid ja inimesi oma tarbeks. Teenuseid saava äriühingu puhul saab siiski üksnes juhul, kui on tõendatud, et kehtiva lepingu alusel olid tema käsutuses teenuse osutaja vahendid selliselt, nagu need kuuluksid talle, asuda seisukohale, et tal on inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur liikmesriigis, kus asub tema teenuse osutaja (vt selle kohta 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 48).

38 Seega ei välista asjaolu, et põhikohtuasjas ei kuulu asjaomased inimesed ja tehnilised vahendid Cabot Switzerlandile, vaid Cabot Plasticsile, iseenesest võimalust, et esimesena nimetatud äriühingul on Belgias püsiv tegevuskoht, tingimusel et tal on seal otsene ja püsiv juurdepääs nendele vahenditele nii, nagu oleks tegemist tema enda vahenditega. Sellega seoses võib arvesse võtta, ilma et see oleks iseenesest määrav, eelkõige asjaolu, et – nagu nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust – Cabot Plastics kohustus kasutama oma seadmeid üksnes Cabot Switzerlandiga sõlmitud lepingus nimetatud toodete valmistamiseks, et see leping kehtib alates 2012. aastast ja et need teenused moodustavad esimesena nimetatud äriühingu peaaegu kogu käibe.

39 Nagu Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades märgib, siis kuna asjaomaste teenuste osutaja jääb vastutavaks oma vahendite eest ja osutab neid teenuseid omal riisikol, ei too teenuste osutamise leping – isegi kui see on ainuõiguslik – üksi kaasa selle teenuseosutaja vahendite muutumist oma kliendi vahenditeks.

40 Teiseks, mis puudutab samuti rakendusmääruse nr 282/2011 artiklis 11 ette nähtud kriteeriumi, mille kohaselt peavad püsiva tegevuskoha inimesed ja tehnilised vahendid võimaldama sellel tegevuskohal saada teenuseid ja kasutada neid enda tarbeks, siis tuleb kõigepealt eristada Cabot Plasticsi poolt Cabot Switzerlandile töötlemisteenuste osutamist selle tulemusel saadud kaupade müügist viimati nimetatud äriühingu poolt. Need teenused ja müügitehingud on üksteisest eraldiseisvad tehingud, millele kohaldatakse erinevat

käibemaksukorda (vt selle kohta 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Berlin Chemie A. Menarini, C?333/20, EU:C:2022:291, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika). Seega tuleb Cabot Switzerlandi poolt nende teenuste saamise koha kindlakstegemiseks selgitada välja koht, kus asuvad nimetatud äriühingu poolt selleks kasutatavad inimesed ja tehnilised vahendid, mitte koht, kus asuvad tema müügitegevuses kasutatavad vahendid.

41 Seejärel tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et samu vahendeid ei saa kasutada nii teenuste osutamiseks kui ka nende teenuste saamiseks (vt selle kohta 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Berlin Chemie A. Menarini, C?333/20, EU:C:2022:291, punkt 54). Ent käesoleval juhul ei nähtu Euroopa Kohtule esitatud toimikust – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangust ei tulene teisiti –, et Cabot Plasticsi töötlemisteenuste osutamiseks kasutatavaid vahendeid oleks võimalik eristada vahenditest, mida maksuameti sõnul kasutatakse Cabot Switzerlandi poolt nende teenuste vastuvõtmiseks Belgias, kus on tema väidetav püsiv tegevuskoht, mille maksuameti sõnul moodustavad vaid Cabot Plasticsile kuuluvad vahendid.

42 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on lisaks tekkinud küsimus, milline mõju võib põhikohtuasjas kõne all olevate töötlemisteenuste osutamise koha kindlaksmääramisel olla asjaolul, et teenuseosutaja pakub – samuti teenuste saajaga sõlmitud ainuõigusliku lepingu alusel – erinevaid teenuseid, mida see kohus peab töötlemisteenustega võrreldes „lisateenusteks“ või „täiendavateks“ teenusteks, nimelt toorainevarude haldamine, nende inventeerimine aasta lõpus, kvaliteedikontroll, valmistoodete laovarude haldamine ja tellimuste koostamine enne väljasaatmist. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Cabot Plastics pakub Cabot Switzerlandile logistilist abi, aidates seega kaasa tema majandustegevusele, mille tulemusel tehakse maksustatavaid kaubatarneid Belgias, kus maksuameti väitel asub viimati nimetatud äriühingu püsiv tegevuskoht.

43 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 40, tuleb küsimuses, kas maksukohustuslane saab teenuseid oma püsivas tegevuskohas, ühelt poolt eristada nende teenuste osutamist ja maksukohustuslase võimekust saada neid selles tegevuskohas ning teiselt poolt tehinguid, mida see maksukohustuslane teeb ise oma majandustegevuse raames, milleks on käesoleval juhul töötlemisteenuste osutamise tulemusel saadud toodete müük. Sellest järelduvalt ei mõjuta asjaolu, et teenuste osutaja pakub teenuse saajale ka eespool nimetatud kõrvalteenuseid, lihtsustades seeläbi teenuse saaja majandustegevust, nagu töötlemisteenuste osutamisest saadud toodete müük, selle teenuse saaja püsiva tegevuskoha olemasolu küsimust.

44 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et asjaolu, et selliste äriühingute majandustegevused, mis on omavahel seotud koostöölepinguga, moodustavad majanduslikus mõttes terviku ja et nende majandustegevuste tulemist saavad kasu eeskätt selle liikmesriigi tarbijad, kus asub teenuste osutaja tegevuskoht, ei ole asjasse puutuv selle kindlakstegemisel, kas teenuste osutajal on selles liikmesriigis püsiv tegevuskoht (vt selle kohta 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 64). Euroopa Kohus on lisaks otsustanud, et püsivaks tegevuskohaks ei ole püsiv rajatis, mida kasutatakse asjaomaste teenuste saaja majandustegevust ettevalmistavat või kõrvalist laadi tegevuse jaoks (28. juuni 2007. aasta kohtuotsus Planzer, C?73/06, EU:C:2007:397, punkt 56).

45 Eeltoodud asjaolusid arvestades ja kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusel ei ilmne vastupidist, võtab Cabot Switzerland põhikohtuasjas kõne all olevaid teenuseid vastu ja kasutab neid nimetatud teenustest saadud kaupade müügis seisnevas majandustegevuses Šveitsis, kuna sellel äriühingul ei ole Belgias selleks sobivat struktuuri.

46 Kõike eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et teenuseid saaval maksukohustuslasel, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool liitu, ei ole püsivat tegevuskohta liikmesriigis, kus asub asjaomaste teenuste osutaja, kes on teenuste saajast õiguslikult

eraldiseisev, kui viimasel ei ole inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt sobivat struktuuri püsiva tegevuskoha moodustamiseks, ja seda isegi siis, kui teenuseid osutav maksukohustuslane pakub teenuse saajale ainuõiguslikku lepingulist kohustust täites neid teenuseid ning erinevaid kõrval- või lisateenuseid, mis aitavad kaasa teenuseid saava maksukohustuslase majandustegevusele selles liikmesriigis.

## **Kohtukulud**

47 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 (kümnes 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, artiklit 11**

**tuleb tõlgendada nii, et**

**teenuseid saaval maksukohustuslasel, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool Euroopa Liitu, ei ole püsivat tegevuskohta liikmesriigis, kus asub asjaomaste teenuste osutaja, kes on teenuste saajast õiguslikult eraldiseisev, kui viimasel ei ole inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt sobivat struktuuri püsiva tegevuskoha moodustamiseks, ja seda isegi siis, kui teenuseid osutav maksukohustuslane pakub teenuse saajale ainuõiguslikku lepingulist kohustust täites neid teenuseid ning erinevaid kõrval- või lisateenuseid, mis aitavad kaasa teenuseid saava maksukohustuslase majandustegevusele selles liikmesriigis.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: prantsuse.