

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 14. novembril 2019(1)

Kohtuasi C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.

versus

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocław) vojevoodkonna halduskohus, Poola))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Käibemaks – Teenused – Teenuste osutamise koht – Mõiste „püsiv tegevuskohat“ käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses – Kolmandas riigis asuva emaettevõtja tütarettevõtja (kes asub liikmesriigis)

I. Sissejuhatus

1. Käesoleva eelotsusetaotluse puhul peab Euroopa Kohus käsitlema küsimust, kus on käibemaksuõiguse kohaselt teenuse osutamise koht. See koht määrab kindlaks, millisel riigil on maksustamispädevus.
2. Eelotsuse taust on see, et Korea äriühing tellis Poola ettevõtjalt montaažiteenuseid. Kuna kõnealune tellimus täideti Korea tellija Poola tütarettevõtja kaudu, on vaieldav, kas teenus osutati Korea tellijale või Poola tütarettevõtjale kui tellija püsivale tegevuskohale. Viimasel juhul oleks teenuse osutamise koht Poolas ja seda oleks tulnud maksustada Poolas käibemaksuga, mille oleks pidanud koguma ja tasuma töövõtja. Seda ei tehtud.
3. Seejuures tuleb märkida, et käesolevas asjas on kõne all „üksnes“ korrektne käibemaksuga maksustamine, mitte (Poola) maksutulu suurus. Kui teenused oleks osutatud Poolas asuval püsivale tegevuskohale, oleks Korea tellija vaieldamatult saanud asjaomase käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Töödeldud kaubad müüdi nimelt maksustatult Poolast Euroopa turule. Kummalgi juhul ei suurendaks käibemaks ei Korea tellija maksukohustust ega Poola maksutulu.
4. Sellest hoolimata on küsimus asjakohane, kuna sellest, kas tütarettevõtjat saab käsitada emaettevõtja püsiva tegevuskohana või mitte, oleneb, kas töövõtjal tuleb Poolas tasuda

käibemaks või mitte. Tema jaoks võib see küsimus olla teataval asjaoludel otsustava tähtsusega, kui tal ei õnnestu käibelt arvestatavat maksu oma lepingupartnerilt tagantjärele koguda.

5. Euroopa Kohus on minevikus tõepoolest juba korduvalt selgitanud, millal on tegemist püsiva tegevuskohaga käibemaksuõiguse tähenduses. Selget hinnangut selle kohta, kas tütarettevõtja on emaettevõtja püsiv tegevuskoht, ei ole aga antud. Kohtuotsuses DFDS(2) kaldus Euroopa Kohus küll esialgu käsitleda tütarettevõtjat püsiva tegevuskohana. Kohtuotsuses Daimler(3) distantseerus ta aga taas sellest käsitusest. Kohtuasjas Welmory(4) sai ta lõppkokkuvõttes vastuse andmisest hoiduda. Nüüd peab Euroopa Kohus seda küsimust üheselt mõistetavalt selgitama.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

6. Käesoleva asja liidu õigusest tuleneva raamistiku moodustab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(5) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

7. Käibemaksudirektiivi(6) artikkel 44 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 tegevuskoha koht. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks neid teenuseid saava maksukohustuslase alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“

8. Käibemaksudirektiivi artikli 44 teise lause tõlgendamise kohta sätestab 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (edaspidi „rakendusmäärus“), artikli 11 lõige 1:(7)

„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 poolt piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid.“

9. Rakendusmääruse artiklis 21 on seoses maksukohustuslase asukohas või püsivas tegevuskohas maksustamisega täpsustatud:

„Kui teenuste osutamine maksukohustuslasele või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslasele, keda käsitletakse maksukohustuslasena, kuulub direktiivi 2006/112/EÜ artikli 44 reguleerimisalasse ning asjaomase maksukohustuslase asukoht on rohkem kui ühes riigis, maksustatakse selline teenuse osutamine riigis, kus on kõnealuse maksukohustuslase ettevõtte asukoht.“

Juhul kui teenust osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale, mis asub mujal kui kliendi ettevõtte asukohas, maksustatakse teenuse osutamine seda teenust saava ja teenust enda vajadusteks kasutava ettevõtte püsivas tegevuskohas. [...]“.

10. Teenuse osutaja kohustusi teenuste osutamise koha kindlakstegemisel on kirjeldatud rakendusmääruse artikli 22 lõikes 1:

„Kliendi selle püsiva tegevuskoha kindlakstegemiseks, millele teenus osutati, uurib teenuse osutaja osutatud teenuse laadi ja kasutust.

Kui osutatud teenuse laad või kasutus ei võimalda tal teha kindlaks kliendi seda püsivat tegevuskohta, millele teenus osutati, pöörab teenuse osutaja kõnealuse püsiva tegevuskoha kindlaksmääramiseks tähelepanu eelkõige sellele, kas leping, tellimisvorm või kliendi liikmesriigi antud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille klient on talle edastanud, määratleb püsivat tegevuskohta teenuse saajana ning kas püsiv tegevuskoht on majandusüksus, kes maksab teenuse eest.

Kui kliendi seda püsivat tegevuskohta, millele teenus osutati, ei ole võimalik kindlaks määrata käesoleva lõike esimese ja teise lõigu kohaselt, või kui direktiivi 2006/112/EÜ artikli 44 kohaseid teenuseid osutatakse maksukohustuslasele lepingu alusel, mis hõlmab ühte või mitut teenust, mille laadi ja kogust ei saa kindlaks teha, võib teenuse osutaja käsitada, et teenused osutati kohas, kus on kliendi ettevõtte asukoht.“

B. Poola õigus

11. Käibemaksudirektiivi artikkel 44 on Poola õigusesse üle võetud 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (Ustawa o podatku od towarów i usług) artikli 28b lõigetega 1 ja 2, mille kohaselt on juhtudel, kui teenuseid osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale, mis asub mujal kui tema asu- või elukoht, teenuse osutamise kohaks püsiv tegevuskoht.

12. 2. juuli 2004. aasta majandustegevuse vabaduse seaduse (Ustawa o swobodzie dzia?alno?ci gospodarczej) artikli 13 lõike 3 kohaselt on muudel kui lõigetes 1–2a nimetatud isikutel, kes asuvad välisriigis, õigus majandustegevust alustada ja sellega tegeleda eranditult vaid usaldusühingu, aktsiakapitaliga usaldusühingu, piiratud vastutusega ühingu ja aktsiaseltsi vormis, kui rahvusvahelised lepingud ei sätesta teisiti.

13. Muud sellelaadset sätet ei ole esitatud ühelt poolt Euroopa Liidu ja selle liikmesriikide ning teiselt poolt Korea Vabariigi vahelises vabakaubanduslepingus.(8) Sellele vastavalt võimaldab Poola Vabariik Korea ettevõtjatele turulepääsu üksnes tüdarettevõtja asutamise kujul, kasutades konkreetset nimetatud äriühinguvorme.(9)

III. Põhikohtuasi

14. Dong Yang Electronics sp. z o. o. – põhikohtuasjas kaebuse esitaja – (edaspidi „Dong Yang“), kelle asukoht on Poolas, sõlmis äriühinguga LG Display Co. Ltd. (Korea) (edaspidi „LG Korea“), kelle asukoht on Korea Vabariigis, 27. oktoobril 2010 teenuste osutamise lepingu trükkplaatide kokkupanemiseks teatavatest materjalidest (elemendid, komponendid), mis saadi LG Korea omandist.

15. Need materjalid andis äriühingule Dong Yang üle LG Display Polska sp. z o.o. (edaspidi „LG Poola tootja“) – LG Korea tüdarettevõtja. LG Poola tootjale andis Dong Yang pärast kokkupanemist üle ka töödeldud trükkplaadid. Samal ajal kui Dong Yang kooskõlastas vajamineva materjali üldkoguse äriühinguga LG Korea, sai ta teavet materjali koguse kohta, mida LG Poola tootja iga päev vajas.

16. Käesoleval juhul asjakohased LG kontserni sisesed suhted, mis ei olnud äriühingule Dong Yang teada, on järgmised.
17. LG Poola tootja koostas vastavalt lepingulistele kohustustele LG Korea ees valmis TFT-LCD-moodulid elementidest, mis olid LG Korea omandis. LG Poola tootja osutas äriühingule LG Korea lisateenuseid, mis seisnesid samuti äriühingu LG Korea omandis olevate valmistoodete ladustamises ja nendega seotud logistikas. Valmistooted müüs LG Korea muule kapitali poolest seotud Poola tütarettevõtjale (edaspidi „LG Poola müüja“), kes neid seejärel Euroopa turul turustas.
18. LG Korea, kes oli Poolas registreeritud käibemaksukohustuslasena ja kellel oli maksuesindaja, kinnitas äriühingule Dong Yang, et tal ei ole Poolas püsivat tegevuskohta, töötajaid, kinnisvara ega tehnilisi vahendeid.
19. Osutatud montaažiteenuste eest esitas Dong Yang äriühingule LG Korea seetõttu 2012. aastal arved, millel ei olnud märgitud käibemaksu. Selle asemel oli neil esitatud märged: „maksustamise alus: käibemaksuseaduse artikli 28b lõige 2“. Arvetel oli teenuse saajaks märgitud LG Korea, kes need ka tasus.
20. Pädev Poola maksuhaldur määras äriühingule Dong Yang käesolevas asjas kõne all olevate 2012. aasta teenuste eest siiski käibemaksu. Maksustamine toimus Poola üldise maksumäära alusel, sest Dong Yang ei osutanud teenuseid tegelikult LG Korea asukohas Koreas, vaid tema püsivas tegevuskohas Poolas – LG Poola tootja.
21. LG Korea ja LG Poola tootja vaheliste lepinguliste suhete põhjal tegid maksuhaldurid kindlaks, et LG Koreal tekkis Poolas püsiv tegevuskoht, kasutades LG Poola tootja majanduslikku potentsiaali tänu sobiva ärimudeli lepingulisele kujundamisele. Dong Yang oleks LG Korea selgitustele tuginemise asemel pidanud vastavalt rakendusmääruse artikli 22 lõikele 1 uurima enda osutatud teenuste kasutamist. Seejuures oleks ta võinud aru saada, et tema osutatud teenuste tegelik saaja oli LG Poola tootja.
22. Oma kaebuses taotleb Dong Yang maksuotsuste tühistamist. Püsiva tegevuskoha olemasolu tingimused käibemaksudirektiivi artikli 44 ja rakendusmääruse artikli 11 lõike 1 tähenduses ei ole täidetud.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

23. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławis vojevoodkonna halduskohus, Poola) esitas 6. juuni 2018. aasta määrusega Euroopa Kohtule ELTLi artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:
1. Kas ainult asjaolust, et äriühingul, mille asukoht on väljaspool Euroopa Liitu, on Poola territooriumil tütarettevõtja, võib järeldada, et ettevõtte püsiv tegevuskoht on Poolas käibemaksudirektiivi artikli 44 ja rakendusmääruse artikli 11 lõike 1 tähenduses?
2. Kas eitava vastuse korral esimesele küsimusele on kolmas osapool kohustatud analüüsima selle äriühingu, mille asukoht on väljaspool Euroopa Liidu territooriumi, ja tema tütarettevõtja lepingulisi suhteid, et teha kindlaks, kas äriühingul on Poolas püsiv tegevuskoht?
24. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid kirjalikud seisukohad ja osalesid 5. septembril 2019 toimunud kohtuistungil Dong Yang, Poola maksuhaldur, Poola Vabariik, Ühendkuningriik ja komisjon.

V. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimuste tõlgendamine

25. Kõigepealt tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi täpsustada.

26. Esimese küsimuse ese on sõnaselgelt üksnes see, kas ainult asjaolu, et kolmandas riigis asuval emaettevõtjal on Poolas tütarettevõtja (käesoleval juhul LG Poola tootja), viib selleni, et tal – Korea emaettevõtjal – on Poolas püsiv tegevuskoht käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses.

27. Eelotsusetaotlusest nähtub siiski, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib juhul, kui vastus sellele küsimusele on eitav, teada ka seda, millised muud kriteeriumid on asjakohased, et teha kindlaks, kas tütarettevõtja (LG Poola tootja) kujutab endast emaettevõtja (LG Korea) püsivat tegevuskohta. Kohustus analüüsida teises eelotsuse küsimuses nimetatud lepingulisi suhteid esineb nimelt ainult siis, kui need on püsiva tegevuskoha olemasolu kindlakstegemiseks asjakohased. Lisaks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsuse küsimuste põhjenduse alguses sõnaselgelt, et tema jaoks on tähtis käibemaksudirektiivi artikli 44 õige tõlgendus, et teha kindlaks koht, kus Dong Yang äriühingule LG Korea teenust osutas.

28. Kokkuvõttes soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus seetõttu mõlema küsimusega esiteks teada, kas tütarettevõtja on juba iseenesest emaettevõtja püsiv tegevuskoht (vt selle kohta allpool punkt B). Teiseks soovib ta teada, kas – juhul kui vastus esimesele küsimusele on eitav – on muid kriteeriume, mille esinemise korral tuleb tütarettevõtjat käsitada emaettevõtja püsiva tegevuskohana (vt selle kohta allpool punkt C). Juhul kui sellised kriteeriumid on olemas, tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul lisaks küsimus, mida peab teenuse osutaja kontrollima, et teha kindlaks, kas tütarettevõtja kujutab endast sellist püsivat tegevuskohta (vt selle kohta allpool punkt D).

B. Kontrollitav tütarettevõtja kui emaettevõtja püsiv tegevuskoht?

29. Juba käibemaksudirektiivi sõnastusest nähtub, et kontrollitavat, kuid õiguslikult iseseisvat tütarettevõtjat ei saa ühtlasi käsitada tema emaettevõtja püsiva tegevuskohana. Käibemaksudirektiivi artiklis 44 on nimelt juttu *ühest* maksukohustuslasest, kelle ettevõtte asukoht on ühes kohas ja püsiv tegevuskoht teises kohas. Ema- ja tütarettevõtja ei ole aga üks maksukohustuslane, vaid kaks maksukohustuslast.

30. Käibemaksudirektiivi artikkel 11 lubab tõepoolest liikmesriikidel teatud asjaoludel käsitada mitut üksteisega tihedalt seotud maksukohustuslast „ühe maksukohustuslasena“ (nn käibemaksugrupp). See võimalus on siiski piiratud asjaomase liikmesriigi territooriumiga („oma territooriumil asuvaid isikuid“). Kuna LG Korea asukoht on vaieldamatult Lõuna-Koreas, on käibemaksugrupp tema Poola tütarettevõtjaga *a priori* välistatud.

31. Ka käibemaksudirektiivi artikli 44 muud sisulised kriteeriumid, mida on rakendusmääruse artikli 11 lõikes 1 täpsustatud, ei võimalda järeldada, et juba ainuüksi äriühinguõiguslik seos muu maksukohustuslasega võib olla aluseks emaettevõtja püsiva tegevuskoha tekkimisele.

32. Rakendusmääruse artikli 11 lõikes 1 on sellega seoses mainitud selliseid kriteeriume nagu tegevuskoha piisav püsivus ja struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja kasutada teenuseid. Ükski neist kriteeriumidest ei ole mingil viisil seotud äriühinguõigusega ja seetõttu saavad need olla seotud ainult *ühe* maksukohustuslase püsiva tegevuskohaga, kelle asukoht on muus kohas.

33. Rakendusmääruse artikli 11 lõige 1 vastab seega üksnes küsimusele, kas juba asjaolu, et

maksukohustuslasel on taristu mujal kui oma asukohas, on piisav, et tegemist oleks püsiv tegevuskohaga. Seoses käesolevas asjas käsitletava küsimusega, kas *muu* maksukohustuslase taristu (seega tema asukoht) võib tekitada ka *temast erineva* maksukohustuslase püsiva tegevuskoha, ei ole rakendusmääruse artikli 11 lõikel 1 – erinevalt Poola Vabariigi seisukohast – mingit tähtsust.

34. Seetõttu saab esimesele küsimusele – kooskõlas komisjoniga – vastata selgelt „ei“: ainult asjaolust, et kolmanda riigi äriühingul on liikmesriigis tütarettevõtja, ei järeldu, et see tütarettevõtja on selles liikmesriigis püsiv tegevuskoht käibemaksudirektiivi artikli 44 teise lause tähenduses.

C. Tütarettevõtja kaudu kindlaks määratava emaettevõtja püsiva tegevuskoha kriteeriumid?

35. Selgitada tuleb aga, kas on kriteeriume, mille kohaselt kuulub erandjuhtudel ka tütarettevõtja kontserni struktuuri niimoodi, et teda ei tule käsitada mitte üksnes iseseisva maksukohustuslasena, vaid ühtlasi ka emaettevõtja püsiva tegevuskohana käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses.

36. Selle suhtes esineb põhimõttelisi kahtlusi (vt selle kohta allpool 1. jagu), mistõttu on võimalik anda teistsugune hinnang äärmisel juhul kuritarvituse jaatamise korral (vt selle kohta allpool 2. jagu). Samuti ei ole see järelalus vastuolus Euroopa Kohtu otsusega kohtuasjas DFDS(10) (vt selle kohta allpool 3. jagu).

1. Põhimõttelised kahtlused

37. Esinevad põhimõttelised kahtlused, kas tütarettevõtja asukohta saab käsitada emaettevõtja püsiva tegevuskohana. Püsiva tegevuskoha „õigusinstituudi“ puhul omistatakse maksusubjektile tegevuskoha teatav „käitumine“. Kui tegevuskoht on aga õiguslikult iseseisev ja seega ka eraldi maksusubjekt, räägivad paljud asjaolud selle kasuks, et jätta see muule juriidilisele isikule üldiselt omistamata.

38. Nagu juba märgitud (vt punkt 29), ei räägi seetõttu ka käibemaksudirektiivi artikli 44 sõnastus koostoimes rakendusmääruse artikli 11 lõikega 11 oletuse poolt, et muu maksukohustuslase taristut (seega tema asukohta) saab ühtlasi käsitada kolmanda maksukohustuslase püsiva tegevuskohana. Sellele vastavalt väidetakse ka, et õiguslikult iseseisev juriidiline isik – nt tütarettevõtja – „ei saa ühtlasi olla muu juriidilise isiku püsiv tegevuskoht“.(11)

39. Lisaks läheks see vastuollu pöördmaksustamist (käibemaksudirektiivi artikkel 196) ja nn käibemaksugruppi (käibemaksudirektiivi artikkel 11) käsitlevate sätetega.

40. See tuleb ilmsiks, kui (kontrollitav) residendist tütarettevõtja sõlmib välisriigi ettevõtjaga näiteks tsiviilõiguslikke lepinguid, mida täidetakse ja maksustatakse tütarettevõtja asukohas. Kui tütarettevõtjat tuleks käsitada emaettevõtja püsiva tegevuskohana, ei peaks käibemaksudirektiivi artikli 196 kohaselt käibemaksu tasuma residendist tütarettevõtja, vaid emaettevõtja. See kehtiks ka juhul, kui emaettevõtja asukoht on – nagu käesoleval juhul – kolmandas riigis.

41. Käibemaksudirektiivi artikli 196 kohane pöördmaksustamine, mille korral tasub maksu teenuse saaja, lihtsustab aga ka maksude kogumist riigis, kus asub teenuse saaja. Emaettevõtja seal käesoleval juhul siiski ei asu. Kuna ta ei pruugi pealegi tingimata olla teadlik kõigist iseseisva juriidilise isiku – olgugi et viimane on tütarettevõtja – tehingutest, tundub see tulemus kummastav. Emaettevõtja peaks vastu tahtmist tasuma käibemaksu talle tundmatute tehingute eest, mille eest ta ei ole vastutatu saanud. See ei oleks kooskõlas maksukohustuslase kui riigi eest maksukoguja rolliga.(12)

42. Pealegi on see mõju – maksukohustuste ülekandmine „tihedalt seotud“ äriühingule – sätestatud ainult käibemaksudirektiivi artiklis 11. Sellega seoses kahjustataks ka käibemaksudirektiivi artiklis 11 sõnaselgelt esitatud hinnangut, et mitme õiguslikult iseseisva isiku koos käsitlemine mõjuvatel põhjustel(13) on lubatud ainult ühe liikmesriigi piires – seega mitte koos teiste liikmesriikide või kolmandate riikide ettevõtjatega.

43. Juba oma ettepanekus kohtuasjas Welmory(14) märkisin ma, et teenuse osutajale on tema maksukohustuse kindlakstegemisel äärmiselt oluline õiguskindlus, ja järeldasin selle põhjal, et õiguslikult iseseisev juriidiline isik ei saa ühtlasi olla muu juriidilise isiku püsiv tegevuskoht. Õiguskindluse seda aspekti rõhutab ka Euroopa Kohus nimetatud kohtuasjas tehtud otsuses.(15) Sama kehtib teenuse saaja õiguskindluse kohta: ta peab teadma, kas käibemaksu peab tasuma tema või ta tütar- või emaettevõtja (vt käibemaksudirektiivi artikkel 196).

44. Lisaks viitan ma rakendusmääruse (EL) nr 282/2011 eelnõu seletuskirjale, mille kohaselt „on oluline, et tarnija saaks korrektselt kindlaks teha nii kliendi asukohta kui ka tema staatuse“.(16) Seda saab ta teha aga ainult juhul, kui ta võib välistada, et tütarettevõtja asukohta käsitletakse ka muu maksukohustuslase püsiva tegevuskohana. Iseseisva äriühingu – käesoleval juhul piiratud vastutusega äriühingu (sp. z. o.o.) – staatust on suhteliselt lihtne kindlaks teha.

45. Pealegi ei ole väljastpoolt – st käesoleval juhul äriühingule Dong Yang – alati selge, kes tütarettevõtjat kontrollib. Käesoleval juhul kuulub LG Poola tootjast ilmselt – nagu nähtub äriühingu Dong Yang esitatud avaldustest kirjalikes seisukohtades ja kohtuistungil – 20% veel kolmandale ettevõtjale. Kui need 20% peaksid olema seotud blokeeriva vähemusega, ei saaks näiteks rääkida kontrollitavast tütarettevõtjast.

46. Kokkuvõttes ei saa iseseisvat tütarettevõtjat seetõttu käsitleda emaettevõtja püsiva tegevuskohana.

2. Kuritarvituste keelust tulenev erand?

47. Teisiti võib see olla äärmisel juhul siis, kui valitud lepingulised suhted (käesoleval juhul äriühingute LG Korea ja Dong Yang vahel) kujutavad endast kuritarvitust.

48. Kuritarvituste keelu põhimõtte, nagu seda kohtuotsusest Halifax(17) lähtuva kohtupraktika kohaselt käibemaksu valdkonnas kohaldatakse, on liidu õiguse üldpõhimõtte.(18)

49. Seetõttu võiks see põhimõtte olla asjakohane ka käesoleva kohtuasja asjaoludel. Käesoleval juhul saab aga tulenevalt asjaolust, et LG Korea sõlmis äriühinguga Dong Yang lepingu otse (mitte näiteks LG Poola tootja vahendusel), kuritarvitamist üsna selgelt eitada, nagu leiab ka komisjon.

50. Esiteks ei osutanud Dong Yang teenuseid mitte üksnes vormiliselt äriühingule LG Korea, tegelikult aga LG Poola tootjale. Isegi kui arvestada tegelikku majanduslikku olukorda (nn majanduslik käsitusviis), mis on ühtse käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium,(19) ei

saa käesolevas asjas eeldada vastupidist.

51. LG Poola tootja ei olnud äriühingu Dong Yang lepingupartner ega töödeldud kauba omanik ega kasutanud (st müünud) seda ise. Selle asemel müüs LG Korea valmiskauba LG Poola müüjale. Seega ei saa – kooskõlas Ühendkuningriigi seisukohaga kohtuistungil – öelda, et LG Poola tootja kasutas äriühingu Dong Yang teenuseid. Nii Dong Yang kui ka LG Poola tootja tegid tööjaotusel põhinevas tootmisprotsessis tarnijatena koostööd ja töötasid LG Korea heaks. Viimane kasutas mõlema äriühingu teenuseid, müües valmiskauba LG Poola müüjale.

52. Teiseks ei oleks isegi oletus, et Dong Yang tegi soorituse tegelikult LG Poola tootjale, avaldanud Poola maksutulule ja LG Poola tootja käibemaksukohustuse suurusele mingit mõju. Sel juhul oleks LG Poola tootjal õigus asjaomane sisendkäibemaks arve esitamisel maha arvata.(20)

53. Ka oletus, et äriühingul LG Korea on Poolas oma tütaretttevõtja LG Poola tootja kaudu püsiv tegevuskoht, ei muuda seda järeldust. Sel juhul oleks äriühingul LG Korea Poolas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja seega ei oleks tal kokkuvõttes samuti Poolas käibemaksu tasumise kohustust. Kummagi vaatenurga puhul ei suutnud Poola Vabariik ega maksuhaldur selgitada, millist käibemaksukohustust oleks saanud kuritarvitustega vältida.

54. Poola Vabariik väidab peamiselt, et lisandväärtus on tekkinud Poolas ja tuleb seetõttu ka Poolas maksustada. Kas see väide on üldse õige, võib käesolevas asjas lahtiseks jääda (nt kaupade tootmise ja sellele järgneva maksuvaba liidusisese tarnimise puhul vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 138 ei ole väide õige, sest siinkohal kohaldatakse sihtriigi põhimõtet, mistõttu tekib lisandväärtus ühes riigis ja maksustatakse teises riigis).

55. Seda seetõttu, et kui Dong Yang osutas teenuseid seoses toodetega, mis müüakse Poolas, maksustatakse äriühingu Dong Yang teenust kokkuvõttes ka toodete tarbimiskohas (seega Poolas). Summa, mille LG Korea maksis äriühingule Dong Yang ilma Poola käibemaksuta, sisaldub lõpptoote (käesoleval juhul TFT-monitorid) hinnas ja lõppkokkuvõttes maksustatakse see Poolas lõpptoote müümisel Poola käibemaksuga. Seega saab Poola maksutulu lisandväärtuselt, mille Dong Yang on äriühingule LG Korea Poolas loonud, TFT-monitoride Poolas tarnimise ajal. See, et eelnevalt oli äriühingu Dong Yang teenuse osutamise koht vastavalt käibemaksuõigusele Koreas, on liidu seadusandja otsus, mille kohaselt on muule ettevõtjale teenuse osutamise koht tema asukoht.

56. See liidu seadusandja otsus ei ole konkreetsel juhul siiski Poola maksutulu seisukohast oluline, nagu ka komisjon õigesti rõhutab. Selles suhtes ei ole füüsiliste toodetega seotud teenuste puhul erilist käibemaksuõiguse alaste kuritarvituste riski. Seega on üleliigne ka küsimus, kas Dong Yang oleks pidanud LG Korea kuritarvituslikust skeemist kuidagi teadma.

57. Selles seisneb oluline erinevus olukordadest, kus teenuseid kasutatakse muude teenuste osutamiseks. Viimati nimetatud olukorrad on juba olnud Euroopa Kohtu praktika ese.(21) Nende puhul on teoreetiliselt mõeldav vähendada tsiviilõiguslike skeemide abil käibemaksukohustust, nagu seda ilmselt püüti – siiski varem kehtinud õigusnormide alusel – teha kohtuasjas DFDS.(22)

58. Äriühingu Dong Yang kuritarvituseks ei saa pidada ka seda, et ta ei ole deklareerinud ega maksnud Lõuna-Korea käibemaksu. Seoses – Lõuna-Korea õiguse kohaselt – tasumisele kuuluva Lõuna-Korea käibemaksuga võib eeldada, et LG Korea on oma lepingupartnerit Dong Yang õigesti teavitanud. Nagu kohtuistungil selgus, kinnitati äriühingule Dong Yang, et ta ei pea „nende teenuste importimise eest“ Lõuna-Koreas makse tasuma. Ei ole välistatud, et Lõuna-Korea käibemaksuõiguse kohaselt pöördmaksustatakse näiteks Lõuna-Koreas asuvat teenuse saajat, kui välisriigi ettevõtja osutab talle teenuseid. Igal juhul on see liidu käibemaksusüsteemis paljude teenuste puhul, mida välisriigi ettevõtjad osutavad residendist ettevõtjatele, niimoodi ette nähtud

(vt nt käibemaksudirektiivi artikkel 196).

3. **Kohtuotsusest DFDS tulenev erand?**

59. See järeldus võiks äärmisel juhul olla vastuolus Euroopa Kohtu otsusega kohtuasjas DFDS. Seda võib nimelt tõlgendada nii, et selle kohaselt on võimalik, et tütarettevõtja, kes on ainult emaettevõtja abistaja, võib olla emaettevõtja püsiv tegevuskoht.(23)

60. Euroopa Kohus otsustas selles kohtuasjas, et teenuseid, mida reisikorraldaja, kelle asukoht on liikmesriigis, osutab reisijatele muus liikmesriigis tegutseva äriühingu vahendusel, maksustatakse viimati nimetatud liikmesriigis käibemaksuga. Selle eeltingimus on, et sellel äriühingul, kes on ainult reisikorraldaja abistaja, on püsivale tegevuskohale omased inim- ja tehnilised ressursid.(24)

61. See otsus – millele Poola peamiselt tugineb –, puudutas siiski reisikorraldajate erivaldkonda, mille suhtes kohaldatakse niikuinii käibemaksu erikorda (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 306 jj). Juba seetõttu ei saa seda otsust automaatselt teistele olukordadele üle kanda.

62. Teiseks puudutab Euroopa Kohtu vastus selles menetluses tütarettevõtjat, kes osutas emaettevõtja *vahendajana* teenuseid kolmandale isikule. Sellise olukorraga ei ole käesoleval juhul aga tegemist. LG Poola tootja ei müü LG Korea nimel TFT-monitore. Ainult abistajana tegutsemisest ei saa juttugi olla.

63. Kolmandaks puudutas kohtuotsus DFDS vastupidist juhtumit seoses ema- või tütarettevõtja *teenuse osutamise* kohaga, mitte teenuse saamist kolmandalt isikult. Ka seetõttu ei saa selles kohtuotsuses tehtud sedastusi niisama lihtsalt üle kanda. Emaettevõtja heaks tegutsevast abistajast ei saa käesoleval juhul lähtuda. Kohtuotsuses DFDS oli küsimus selles, kes majandusliku käsitusviisi kohaselt reisiteenuseid *osutas* (mitte ei saanud).

64. Neljandaks põhinesid kohtuotsuse DFDS aluseks olevad asjaolud – nagu ka komisjon õigesti märgib – kuritarvituste riski esinemisel teenuste osutamisel ja asjaolul, et teenuse osutamise kohast olenes, kas maksuvabastust kohaldati või mitte. Nagu juba eespool märgitud, kuulus käibemaks käesoleval juhul lõpuks tasumisele kauba (monitorid) tarnimisel, mille puhul on teenuse osutamine üksnes eeletapp. Seetõttu ei esine käesoleval juhul sellist kuritarvituste riski.

65. Lõpuks on ka Euroopa Kohus juba kohtuotsusest DFDS distantseerunud ja selgitanud, et ka 100% tütarettevõtja on iseseisev maksukohustuslasest juriidiline isik.(25) Lisaks suurendab see – nagu ma juba punktis 43 märkisin – ka õiguskindlust maksukohustuslase isiku suhtes, kui õiguslikult iseseisev isik ei saa ühtlasi olla muu iseseisva isiku püsiv tegevuskoht.

66. Kokkuvõttes ei saa käesoleval juhul juhinduda Euroopa Kohtu otsusest kohtuasjas DFDS.

4. **Vahejärelalus**

67. Seega ei saa tütarettevõtjat käsitada emaettevõtja püsiva tegevuskohana (käibemaksudirektiivi artikli 44 teise lause tähenduses). Teisiti võiks see olla äärmisel juhul siis, kui teenuse saaja valitud lepinguline struktuur rikuks kuritarvituste keeldu. Selle hindamine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. Euroopa Kohtule teatavaks tehtud asjaolude kohaselt ei ole selleks käesoleval juhul siiski ühtegi pidepunkti.

D. **Teise võimalusena: teenuse osutaja analüüsimiskohustus**

68. Juhul, kui saab siiski eeldada kuritarvitust (käesoleval juhul LG Korea poolt), tekib küsimus, mida peab teenuse osutaja (käesoleval juhul Dong Yang) analüüsima, et hinnata, kas tema

lepingupartner on pannud toime kuritarvituse. See viiks tagajärjeni, et iseseisvat äriühingut tuleb käsitada muu iseseisva äriühingu püsiva tegevuskohana.

69. Selleks võiksid anda pidepunkte rakendusmääruse artiklid 21 ja 22. Rakendusmääruse artikli 22 lõige 1 sätestab, et kliendi selle püsiva tegevuskoha kindlakstegemiseks, millele teenus osutati, uurib teenuse osutaja osutatud teenuse laadi ja kasutust.

70. Ent rakendusmääruse artiklit 22 tuleb lugeda koostoimes rakendusmääruse artikliga 21. Rakendusmääruse artikkel 21 lähtub siiski sellest, et maksukohustuslase asukoht on ühes riigis ja püsiv tegevuskoht teises riigis. Seega kaasneb nende sätetega ebaselgus, *millises maksukohustuslase teadaolevas kohas* (püsivas tegevuskohas või peakontoris) teenust osutatakse.

71. Käesoleval juhul on küsimus siiski selles, kas teist (välise vormi poolest õiguslikult iseseisvat) maksukohustuslast saab käsitada esimese maksukohustuslase püsiva tegevuskohana. Seega ei ole selge, kas püsiv tegevuskoht on üldse olemas. Seda olukorda rakendusmääruse sätted ei hõlma. Seetõttu ei lähtu rakendusmääruse artikli 22 lõige 1 teenuse saajate poolel olevate ettevõtjate vahelistest äriühinguõiguslikest suhetest, vaid üksnes teenuse osutaja ja teenuse saaja vahelisest lepingulisest suhtest. Nii on nimetatud näiteks lepingut ja tellimisvormi, kuid mitte äriregistri väljavõtteid vms. Selles mõttes ei ole rakendusmääruse artikkel 21 jj käesolevas asjas asjakohased.

72. Sellest olenemata võib maksukohustuslaselt – kes on ainult riigi eest maksukoguja, nagu Euroopa Kohus on väljakujunenud kohtupraktikas rõhutanud⁽²⁶⁾ – nõuda teatavat, kuid siiski üksnes proportsionaalset hoolsuskohustust.⁽²⁷⁾ Kui on *konkreetseid tõendeid* maksudest kõrvalehoidumise või kuritarvituse kohta, võib maksukohustuslaselt näiteks oodata, et ta kogub teatavat lisateavet oma tarnija kohta, et veenduda tema usaldusväärsuses.⁽²⁸⁾ Sama kehtib – vt nt rakendusmääruse (EL) nr 282/2011 põhjendus 20 – teenuse saaja tegevuskoha täpse kindlakstegemise kohta.

73. Nagu kohtujurist Wahl on sellega seoses õigesti rõhutanud, ei saa maksuhaldur aga isegi juhul, kui on konkreetseid tõendeid maksudest kõrvalehoidumise või kuritarvituste kohta, näha maksukohustuslasele ette kohustust teha keerukaid ja põhjalikke kontrollimisi, millega ta paneb omaenda kontrolliülesanded *de facto* maksukohustuslasele.⁽²⁹⁾

74. Sellest tuleneb selgelt, et ka äriühingult Dong Yang ei saa igal juhul nõuda midagi võimatut. Äriühingul Dong Yang on aga subjektiivselt võimatu analüüsida talle kättesaamatut teavet tema lepingupartneri ja selle tütarettevõtjate (kes võivad talle tundmatud olla) vaheliste lepinguliste suhete kohta. Selline analüüsimis- või uurimiskohustus ületaks piisavat hoolsust, mida saab temalt mõistlikult nõuda. Kõik menetlusosalised leiavad seetõttu õigesti, et Dong Yang ei pidanud neid lepinguid analüüsima.

75. Vastupidiste pidepunktide puudumise korral võib lepingupartner seetõttu täielikult tugineda teise lepingupartneri kirjalikule kinnitusele, et tal ei ole riigis (käesoleval juhul Poolas) püsivat tegevuskohta. See kehtib seda enam, et Poola õigus⁽³⁰⁾ raskendab Korea ettevõtjate tegutsemist püsivate tegevuskohtade kaudu, mistõttu ei ole mõistlikku põhjust lepingupartneri kinnituses kahelda.

76. Ka asjaolu, et lepingu täitmises osaleb tütarettevõtja, ei saa igal juhul käesolevas olukorras, kus on tegemist lepingupartneri omandis oleva kauba tööjaotusel põhineva tootmisega, kaasa tuua põhjalikku uurimiskohustust. See kehtib seda enam, et iseseisev tüharettevõtja ei ole põhimõtteliselt emaettevõtja püsiv tegevuskoht (vt selle kohta üksikasjalikult eespool punkt 37 jj).

77. Kokkuvõttes võib maksukohustuslaselt tõesti nõuda, et ta näitaks soorituse tegemise õige koha kindlakstegemisel üles piisavat hoolsust. See ei tähenda siiski, et ta peaks uurima ja analüüsima talle kättesaamatut teavet tema lepingupartneri ja selle tütarettevõtjate vaheliste lepinguliste suhete kohta.

VI. Ettepanek

78. Seega teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocław vojevoodkonna halduskohus, Poola) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. (Kolmandas riigis asuva) äriühingu tütarettevõtja ei ole põhimõtteliselt tema püsiv tegevuskoht direktiivi 2006/112/EÜ artikli 44 teise lause ja rakendusmääruse (EL) nr 282/2011 artikli 11 lõike 1 tähenduses.

2. Teistsugune järeldus on äärmisel juhul mõeldav siis, kui teenuse osutaja valitud lepinguline struktuur rikub kuritarvituste keeldu. Selle hindamine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

3. Direktiivi 2006/112/EÜ kohaselt peab maksukohustuslane näitama soorituse tegemise õige koha kindlakstegemisel üles piisavat hoolsust. See ei tähenda siiski, et ta peaks uurima ja analüüsima talle kättesaamatut teavet tema lepingupartneri ja selle tütarettevõtja vaheliste lepinguliste suhete kohta.

1 Algkeel: saksa.

2 20. veebruari 1997. aasta kohtuotsus (C-260/95, EU:C:1997:77, punkt 26).

3 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus (C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666, punkt 47 jj).

4 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 ELT 2006, L 347, lk 1.

6 Põhikohtuasjas kohaldatav redaktsioon tuleneb 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga, artikli 2 punktist 1 (ELT 2008, L 44, lk 11).

7 ELT 2011, L 77, lk 1.

8 ELT 2011, L 127, lk 6.

9 Vt lepingu artikli 7.11 lõige 1 koostoimes artikliga 7.13 ja lisaga 7-A?2 (ELT 2011, L 127, lk 1201 jj).

10 20. veebruari 1997. aasta kohtuotsus (C-260/95, EU:C:1997:77).

11 Nii sõnaselgelt Stadie, H., *UStG*, 3. Aufl., 2015, § 3a punkti 32 lõpp.

12 Vt nt 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PAK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 22); 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21) ja 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

Vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punkt 21).

13 Vt ka minu ettepanek kohtuasjas Aviva (C?605/15, EU:C:2017:150, punkt 38 jj).

14 C?605/12, EU:C:2014:340, punktid 29, 30 ja 36.

15 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, punkt 55).

16 Ettepanek: Nõukogu määrus, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (uuesti sõnastatud), KOM(2009) 672 (lõplik), 17.12.2009, lk 3.

17 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 67 jj).

18 Vt selle kohta 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C?251/16, EU:C:2017:881, punkt 31), milles on viidatud 15. oktoobri 2009. aasta kohtuotsusele Audiolux jt (C?101/08, EU:C:2009:626, punkt 50).

19 Nii sõnaselgelt 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, punkt 43); 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punkt 42); 7. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Loyalty Management UK (C?53/09 ja C?55/09, EU:C:2010:590, punkt 39) ja 28. juuni 2007. aasta kohtuotsus Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397, punkt 43).

Samas suunas läheb ka 27. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Mydibel (C?201/18, EU:C:2019:254, punkt 38 jj), kui hinnatakse, millal on tegemist ühe sooritusega.

20 Vajaduse kohta esitada eraldi käibemaksuteavet sisaldav arve, et kasutada mahaarvamisõigust, vt nt 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punktid 42 ja 43) ning minu ettepanek kohtuasjas Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, punkt 34 jj).

21 Vt nt 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832); 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298) ja 20. veebruari 1997. aasta kohtuotsus DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77).

22 20. veebruari 1997. aasta kohtuotsus (C?260/95, EU:C:1997:77).

23 20. veebruari 1997. aasta kohtuotsus DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, punkt 26).

24 Vt 20. veebruari 1997. aasta kohtuotsus DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, punkt 29).

25 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Daimler (C?318/11 ja C?319/11, EU:C:2012:666, punkt 48).

26 Vt nt 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, punkt 22); 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 23); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punkt 21) ja 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

Vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, punkt 21).

27 Vt selle kohta Euroopa Kohtu praktika seoses pettustega: 25. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Boži?evi? Ježovnik (C?528/17, EU:C:2018:868, punkt 46 – mõistlikult); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 53 – mõistlikult) ja 21.

juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 59 – mõistlikult).

28 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, punkt 39); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 52) ja 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 60).

29 Kohtujurist Wahli ettepanek liidetud kohtuasjades Finanzamt Neuss ja Butin (C-374/16 ja C-375/16, EU:C:2017:515, punkt 61). Analoogilised 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 62) ja 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 61 jj).

30 2. juuli 2004. aasta majandustegevuse vabaduse seaduse (Ustawa o swobodzie dzia?alno?ci gospodarczej) artikli 13 lõige 3.