



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MELCHIOR WATHELET
esitatud 8. mail 2014¹

Kohtuasi C-7/13

**Skandia America Corp. (USA), filiaal Sverige
versus
Skatteverket**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Förvaltningsrätten i Stockholm (Rootsi))

Ühine käibemaksusüsteem — Käibemaksugrupp — Ettevõttesiseste arvete esitamine teenuste eest, mida kolmandas riigis asuv emattevõtja osutab oma filiaalile, mis kuulub liikmesriigis käibemaksugruppi — Asjaolu, kas osutatud teenused on maksustatavad või mitte

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas asjas menetletav eelotsusetaotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Ameerika Ühendriikides asuva äriühingu Skandia America Corporation Rootsi filiaal ja Skatteverket (Rootsi maksuamet) ning mis käsitleb viimase otsust kohaldada käibemaksu teenustele, mida Skandia America Corporation osutab oma Rootsi filiaalile, kes on Rootsis registreeritud sellise grupi liikmena, mille moodustavad mitu äriühingut, keda käsitatakse ühe käibemaksukohustuslasena (edaspidi „käibemaksugrupp“).

2. Kohtuotsuses FCE Bank leidis Euroopa Kohus, et teises liikmesriigis asuvat püsivat tegevuskohta, mis ei ole äriühingust, kellele see kuulub, eraldiseisev juriidiline üksus ja kellele kõnealune äriühing osutab teenuseid, ei saa pidada käibemaksukohustuslaseks nimetatud teenustega seoses temale ülekantavate kulude tõttu.²

3. Käesolevas kohtuasjas, mis käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“)³, artikli 9 lõiget 1 ning artikleid 11 ja 196, tekib peamiselt küsimus, kas põhimõte, mille Euroopa Kohus oma otsuses FCE Bank (EU:C:2006:196) esile tõi, on kohaldatav juhul, kui filiaal kuulub oma asukohariigis käibemaksugruppi, ning kas jaatava vastuse korral on käibemaksu tasumise eest vastutav isik kõnealuste teenuste osutaja või saaja.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 41.

3 — ELT L 347, lk 1.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Käibemaksudirektiivi artiklis 2 on märgitud järgmist:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

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

[...]”.

5. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud:

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

6. Käibemaksudirektiivi artiklis 11 on ette nähtud:

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

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

7. Käibemaksudirektiivi artiklis 43 on sätestatud:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutatakse, või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.”

8. Käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 1 punktides c ja k on sätestatud:

„1. Järgmiste teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele teenuse saajatele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte teenuse osutajaga samas liikmesriigis, on teenuste osutamise kohaks teenuse saaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

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

[...]

k) elektrooniliselt osutatavad teenused, eelkõige II lisas nimetatud teenused;

[...]”.

9. Käibemaksudirektiivi artiklist 193 nähtub:

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

10. Käibemaksudirektiivi artiklis 196 on ette nähtud:

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

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

- „1) Veebilehekülgede tarnimine ja majutamine (*hosting*), programmide ja seadmete kaughooldus;
- 2) tarkvara tarne ja ajakohastamine;
- 3) piltide, teksti ja andmete tarne, andmekogude kasutamise võimaldamine;
- 4) muusika, filmide ja mängude, sealhulgas hasart- ja õnnemängude tarne ning poliitika-, kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus- ja meelelahutussaadete tarne;
- 5) kaugõppeteenuste osutamine.”

B. *Rootsi õigus*

12. 1994. aasta käibemaksuseaduse nr 200 (mervärdesskattelagen (1994:200)) 6a. peatüki §-dest 1–4 ilmneb, et kahte või enam ettevõtjat võib käsitada ühe ettevõtjana (käibemaksugrupp) ja nende tegevust ühe tegevusena. Ettevõtja püsiv tegevuskoht saab käibemaksugruppi kuuluda üksnes juhul, kui see asub Rootsis. Käibemaksugruppi võivad kuuluda üksnes ettevõtjad, kes on omavahel nii rahaliselt, majanduslikult kui ka organisatsiooniliselt tihedalt seotud. Käibemaksugrupp asutatakse Skatteverketi registreerimisotsusega, mis tehakse grupi liikmete esitatud taotluse alusel. Need sätted võeti vastu käibemaksudirektiivi artikliga 11 antud loa alusel.

13. Seaduse 5. peatüki § 7 esimeses lõigus on ette nähtud, et teises lõigus loetletud teenuseid peetakse osutatuks Rootsi territooriumil, kui neid osutatakse väljapool Euroopa Liitu asuvast riigist ja kui teenuste saaja on ettevõtja, kelle registrijärgne asukoht on Rootsis. Nende teenuste hulka kuuluvad nõustamisteenused ja nendega sarnased teenused ning programmide kaughoolduse ja tarkvara tarne ja ajakohastamisega seotud elektrooniliselt osutatavad teenused. Selle sätte eesmärk on rakendada käibemaksudirektiivi artiklit 56.

14. Selle seaduse 1. peatüki § 2 esimese lõigu punktis 1 on sätestatud, et igäüks, kes vastavalt sama peatüki §-le 1 tarnib kaupa või osutab teenust, on kohustatud maksuma tehingult käibemaksu. Paragrahv 2 esimese lõigu punktist 2 tuleneb, et 5. peatüki §-s 7 loetletud teenuste saaja, kes ostab teenused välismaiselt ettevõtjalt, on kohustatud sellelt ostult käibemaksu maksuma. Nende sätete eesmärk on rakendada käibemaksudirektiivi artikleid 193 ja 196.

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

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16. Skandia America Corporation on Delaware'i (Ühendriigid) õiguse alusel asutatud äriühing, mille registrijärgne asukoht on Ühendriikides. Ta kuulub kindlustuskontserni Old Mutual, kelle emaettevõtja Old Mutual plc asub Ühendkuningriigis. Majandusaastatel 2007 ja 2008 oli Skandia America Corporation kontserni infotehnoloogiateenuste ülemaailmne hankija. Ta vahendas väljastpoolt kontserni ostetud infotehnoloogiaalaseid teenuseid kontserni erinevatele äriühingutele ja filiaalidele, sealhulgas oma Rootsi filiaalile.

17. Rootsi filiaal on alates 11. juulist 2007 registreeritud kindlustusseltsi Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) käibemaksugrupi liikmena. Tema ülesanne oli Skandia America Corporationi osutatud infotehnoloogiateenuste ümbertöötlemine lõpptoodeteks ehk IT-tootmine (*IT-produktion*). IT-toodangut tarniti seejärel erinevatele kontserni kuuluvatele äriühingutele – nii käibemaksugrupi liikmetele kui ka neile, kes käibemaksugruppi ei kuulu. Olenemata sellest, kas teenuste osutamine toimus Skandia America Corporationi ja tema Rootsi filiaali või selle filiaali ja kontserni teiste äriühingute vahel, lisati hinnale iga kord 5% suurune juurdehindlus (*mark-up*). Kulud jaotati Skandia America Corporationi ja tema Rootsi filiaali vahel ettevõttesiseste arvetega.

18. Skatteverket leidis, et kuna Skandia America Corporationi poolt oma Rootsi filiaalile teenuste osutamine on käsitatav maksustatava tehinguna, on see käibemaksuga maksustatav ning Skandia America Corporation on maksu tasumise eest vastutav isik. Sellega seoses registreeris Skatteverket Rootsi filiaali käibemaksukohustuslasena ja kohustas teda maksusumma tasuma, kuna ta kujutas endast Skandia America Corporationi püsivat tegevuskohta Rootsis.

19. Skandia America Corporationi Rootsi filiaal esitas selle otsuse tühistamiseks kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kuna ta leidis, et puudub igasugune õiguslik alus, mis võimaldaks maksustada ettevõtte põhitegevuskoha ja tema filiaali vahelist tehingut ning käsitada filiaali käibemaksukohustuslasena paralleelselt sellega, et ta on juba registreeritud käibemaksugrupi liikmena.

20. Asudes seisukohale, et põhikohtuasjas seoses käibemaksuga tekkinud küsimusi ei ole Euroopa Kohus veel lahendanud, peatas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kui väljastpoolt ostetud teenuseid osutab kolmandas riigis asuva äriühingu põhitegevuskoht liikmesriigis asuvale sama äriühingu filiaalile nii, et teenuste ostmisega seotud kulud tasub filiaal, siis kas nende teenuste osutamine on maksustatav tehing, kui filiaal kuulub liikmesriigis asuvasse käibemaksugruppi?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas kolmandas riigis asuvat äriühingu põhitegevuskohta tuleb pidada direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 196 tähenduses maksukohustuslaseks, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, mistõttu peab nendelt tehingutelt maksu tasuma teenuste saaja?”

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

21. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 7. jaanuaril 2013. Skandia America Corporation, Skatteverket, Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad.

22. Euroopa Kohus saatis 21. jaanuaril 2014 pooltele kohtuistungil vastamiseks järgmise küsimuse:

„Euroopa Kohtu kodukorra artikli 61 lõike 1 alusel palutakse pooltel võtta seisukoht küsimuses, kas kohtuotsust FCE Bank [EU:C:2006:196] arvestades võib kolmanda riigi äriühingu filiaal, mille asukoht on liikmesriigis, olla „liikmesriigi oma territooriumil asuv isik” käibemaksudirektiivi artikli 11 tähenduses.”

23. 12. märtsil 2014 toimus kohtuistung, kus Skandia America Corporation, Rootsi, Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon esitasid oma suulised seisukohad.

V. Analüüs

A. Esimene eelotsuse küsimus

24. Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas juhul, kui väljastpoolt kontserni ostetud teenuseid osutab kolmandas riigis asuva äriühingu põhitegevuskoht liikmesriigis asuvale sama äriühingu filiaalile nii, et teenuste ostmisega seotud kulud tasub filiaal, on nende teenuste osutamine käibemaksuga maksustatav tehing, kui filiaal kuulub selles liikmesriigis käibemaksugruppi?

25. Teisisõnu tõstatab see küsimus probleemid, mis kaasnevad kohtuotsuses FCE Bank (EU:C:2006:196) välja töötatud põhimõtte kohaldamisega juhul, kui kolmandas riigis asuva äriühingu filiaal kuulub käibemaksugruppi oma asukoha liikmesriigis. Selles kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et „teises liikmesriigis paiknevat püsivat tegevuskohta, mis ei ole äriühingust, kellele see kuulub, eraldiseisev juriidiline üksus ja millele kõnealune äriühing osutab teenuseid, ei saa pidada maksukohustuslaseks nimetatud teenuste alusel temale ülekantavate kulude tõttu”.⁴

1. Poolte argumendid

26. Skandia America Corporation ja Saksamaa valitsus leiavad, et filiaal võib käibemaksugruppi kuuluda põhitegevuskohast eraldi. Saksamaa valitsus väidab täpsemalt, et viidates „[grupi] liikmesrii[gi] oma territooriumil asuva[tele] isiku[tele], on käibemaksudirektiivi artikkel 11 kohaldatav välismaiste maksukohustuslaste püsivate tegevuskohtade suhtes, mis asuvad selle liikmesriigi territooriumil.

27. Skandia America Corporation ja Saksamaa valitsus leiavad samuti, et kohtuotsuses FCE Bank (EU:C:2006:196) esile toodud põhimõte, mille kohaselt põhitegevuskoht ja filiaal moodustavad ühe ettevõtja, on kohaldatav ka juhul, kui filiaal kuulub käibemaksugruppi. Nende hinnangul ei anna käibemaksudirektiivi artikkel 11 liikmesriigile õigust jagada põhitegevuskohta ja selle filiaali kunstlikult kaheks maksukohustuslaseks.

28. Sellega seoses leiab Skandia America Corporation, et tema Rootsi filiaal ei ole piisavalt iseseisev, et tegutseda enda nimel ja vastutusel ning kanda üksi oma tegevusega kaasnevaid majanduslikke riske nii, et käibemaksu seisukohalt oleks filiaali ja põhitegevuskoha vahel käive. Kohtuotsuse FCE Bank (EU:C:2006:196) punktides 36–40 nimetatud põhjustel ning eelkõige seetõttu, et filiaal ei kannata ettevõtja tegevusega kaasnevaid majanduslikke riske ja tal ei ole asutamiskapitali, väidab Skandia America Corporation, et tema filiaali ei saa käsitada käibemaksukohustuslasena kulude tõttu, mida ta kannab seoses väljastpoolt kontserni ostetud infotehnoloogiateenuste ümbertöötlemisega.

4 — Kohtuotsus FCE Bank (EU:C:2006:196, punkt 41).

29. Saksamaa valitsus leiab omakorda, et ettevõtja ühtsuse põhimõtte tagajärjed kehtivad üksnes sama juriidilise üksuse ettevõtetele ja käibemaksugruppide maksustamisel ainult grupi nendele liikmetele, kelle asukoht on grupi liikmesriigis. Saksamaa valitsuse hinnangul järeldub sellest, et käibemaksugruppi kuuluvate erinevate juriidiliste üksuste vahel grupisiseselt osutatud teenused ei ole käibemaksuga maksustatavad, kui need piirduvad tehingutega, milles osalevad eranditult tegevuskohad (sealhulgas põhitegevuskohad), mis asuvad käibemaksugrupi liikmesriigis. Sellest tulenevalt on need teenused käibemaksuga maksustatavad, kui üks tehingu pooltest on tegevuskoht (sh põhitegevuskoht), mis ei asu käibemaksugrupi liikmesriigis.

30. Ühendkuningriigi valitsus leiab omalt poolt samuti, et kohtuotsuses FCE Bank (EU:C:2006:196) Euroopa Kohtu väljendatud põhimõte on käesoleval juhul kohaldatav ning põhitegevuskoha ja filiaali vahel toimuv teenuste osutamine ei ole maksustatav.

31. Vastupidi Skandia America Corporationile ja Saksamaa valitsusele on Ühendkuningriigi valitsus siiski seisukohal, et filiaal ise ei saa käibemaksugruppi kuuluda. Ta tugineb käibemaksudirektiivi artikli 11 sõnastusele, milles on mainitud „[käibemaksugrupi asukohta] liikmesrii[gi] oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad”.⁵

32. Ühendkuningriigi valitsus väidab, et sõnu „asuvad isikud” tuleb mõista kogu juriidilise isikuna, millesse kõnealune filiaal kuulub, ning järeldab sellest, et käesoleval juhul peab see „isik” olema Skandia America Corporation, kelle asukoht on Rootsis tema filiaali vahendusel, mitte filiaal ise.

33. Skatteverket, Rootsi valitsus ja komisjon ei nõustu käibemaksudirektiivi artiklite 9 ja 11 niisuguse tõlgendamisega. Kuigi nad ei vaidlusta kohtuotsuses FCE Bank (EU:C:2006/196) välja töötatud põhimõtet, leiavad Skatteverket, Rootsi valitsus ja komisjon, et see ei ole kohaldatav, kui ainult filiaal on arvatud käibemaksugruppi. Seevastu on nad seisukohal, et filiaali arvamine käibemaksugruppi toob kaasa selle, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklis 11 sätestatud ühe maksukohustuslase põhimõttele ei ole filiaal enam osa samast maksukohustuslasest kui põhitegevuskoht.

34. Oma seisukoha põhjendamiseks viitavad Skatteverket, Rootsi valitsus ja komisjon eelkõige kohtuotsusele Amplisientifica ja Amplifin, milles Euroopa Kohus leidis, et „[käibemaksudirektiivi artiklis 11] ette nähtud süsteemi rakendamine tähendab, et selle sätte alusel vastu võetud siseriiklikud õigusnormid lubavad isikuid, eelkõige äriühinguid, mis on omavahel rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu seotud, edaspidi mitte käsitleda erinevate käibemaksukohustuslastena, vaid *ühe maksukohustuslasena*”.⁶

35. Skatteverket, Rootsi valitsus ja komisjon väidavad ühe maksukohustuslase põhimõttele tuginedes, et filiaali käibemaksugruppi arvamise tagajärjel toimub käibemaksu seisukohalt teenuste osutamine kahe maksukohustuslase ehk Skandia America Corporationi põhitegevuskoha ettevõtte ja käibemaksugrupi, sealhulgas kõnealuse filiaali vahel.

36. Mis puudutab võimalust arvata äriühingu filiaal käibemaksugruppi, ilma et sellesse kaasataks põhitegevuskoht, siis leiab komisjon, et käibemaksudirektiivi artiklis 11 sisalduvaid sõnu „liikmesriigi oma territooriumil asuvad isikud” tuleb tõlgendada tähenduses, millele ta viitas oma teatises nõukogule ja parlamendile direktiivi 2006/112 (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikliga 11 ette nähtud võimaluse kohta kehtestada käibemaksugrupp (edaspidi „teatis”).⁷

5 — Kohtujuristi kursiiv.

6 — Kohtuotsus Amplisientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19). Kohtujuristi kursiiv.

7 — KOM(2009) 325 (lõplik), punkt 3.3.2.

37. Teatise kohaselt tähendab see, et käibemaksugruppi ei saa arvata välismaal asuvaid filiaale, kes kuuluvad käibemaksugrupi liikmesriigis asuvate juriidiliste üksuste juurde. Vastupidi, käibemaksugrupiga võivad liituda käibemaksugrupi liikmesriigis asuvad filiaalid, mis kuuluvad välismaal asuvate juriidiliste üksuste juurde.

38. Skatteverket, Rootsi valitsus ja komisjon on seega seisukohal, et kõnealuse Rootsi filiaali kuulumine käibemaksugruppi ei sea kohtuotsuses FCE Bank (EU:C:2006:196) väljendatud põhimõtet kahtluse alla.

2. Hinnang

39. Minu analüüsi lähtepunkt on käibemaksudirektiivi artikli 11 sõnastus, mille kohaselt „võib iga liikmesriik oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena”.

40. Nagu nähtub küsimusest, mille Euroopa Kohus esitas pooltele kohtuistungil vastamiseks, tuleb kõigepealt kindlaks teha, kas filiaal kui selline saab kuuluda käibemaksugruppi tema asukoha liikmesriigis, see tähendab ilma, et sellesse kuuluks ka äriühing, mille osaks ta on ja mille asukoht ei ole samas liikmesriigis. Teisisõnu tuleb kindlaks teha, kas Skandia America Corporationi Rootsi filiaali saab kvalifitseerida Rootsi territooriumil asuva „isikuna” käibemaksudirektiivi artikli 11 tähenduses.

41. Seda mõistet analüüsis Euroopa Kohus juba kohtuasjas komisjon *vs.* Iirimaa,⁸ kuigi see analüüs keskendus küllaltki spetsiifilisele küsimusele ehk sellele, kas käibemaksudirektiivi artiklis 11 kasutatud mõiste „isik” tähendab „maksukohustuslast” direktiivi artikli 9 tähenduses.

42. Vastupidi sellele, mida Rootsi ja Saksamaa valitsus väitsid kohtuistungil, leidis Euroopa Kohus, et mittemaksukohustuslasi võib käibemaksugruppi arvata,⁹ kuid ei lubanud filiaale käibemaksugruppi arvata nende põhitegevuskohast eraldi.

43. Nimelt asjaolu, et kohtuotsuses komisjon *vs.* Iirimaa (EU:C:2013:217) leidis Euroopa Kohus, et „isik” ei tähenda „maksukohustuslast”, viitab lihtsalt sellele, et mitu isikut, kes ise ei ole maksukohustuslased, võivad käibemaksugrupi loomise teel moodustada koos „ühe maksukohustuslase” käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses ehk isiku, kes „mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest”. Kohtuotsuses komisjon *vs.* Iirimaa ei määratlenud Euroopa Kohus seega käibemaksudirektiivi artiklis 11 kasutatud terminit „isik”.

44. Ma rõhutan käibemaksudirektiivi artiklites 9 ja 11 kasutatud terminoloogia erinevust. Artikkel 9 on kohaldatav „iga isik[u] suhtes], kes [...] teostab [...] mis tahes majandustegevust”¹⁰, samas kui artikkel 11 on kohaldatav „[käibemaksugrupi asukoha] liikmesrii[gi] oma territooriumil asuva[te] isiku[te] suhtes], kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud”.¹¹

8 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Iirimaa (C-85/11, EU:C:2013:217). Vt samuti kohtuotsused komisjon *vs.* Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263), komisjon *vs.* Madalmaad (C-65/11, EU:C:2013:265), komisjon *vs.* Soome (C-74/11, EU:C:2013:266), komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-86/11, EU:C:2013:267) ning komisjon *vs.* Tšehhi Vabariik (C-109/11, EU:C: 2013:269).

9 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Iirimaa (EU:C:2013:217, punkt 50).

10 — Kohtujuristi kursiiv.

11 — Kohtujuristi kursiiv.

45. Minu hinnangul annab kõnealune erinevus tunnistust sellest, et artikli 11 isikuline kohaldamisala on artikli 9 omast kitsam. Mõistet „isik” saab seega mõista üksnes selle tavatähenduses, milleks on „keegi, kellel on õigusvõime”,¹² ehk füüsiline või juriidiline isik, mis on juba palju piiratum kui pelk „igaüks”. Nimetatud erinevust on ilmestatud kohtuotsuses Heerma, milles Euroopa Kohus leidis, et maksukohustuslase mõiste ei hõlma ainult füüsilisi ja juriidilisi isikuid, vaid ka õigusvõimeta üksusi, nagu seda on tsiviilõiguslik äriühing Madalmaade õiguses.¹³ Minu hinnangul ei oleks selline tõlgendus olnud võimalik, kui artiklis 9 oleks samuti viidatud „isikule”.

46. Järelikult, nagu väidab Ühendkuningriigi valitsus, peab üksus – et ta saaks käibemaksugruppiga liituda – olema eraldi „isik”, mida aga filiaal ei ole.

47. Pealegi ei saa põhitegevuskoht ja filiaal ühe juriidilise isiku raames mõlemad olla käibemaksukohustuslased.

48. Nimelt, nagu kohtujurist Léger selgitas oma ettepaneku punktis 56 kohtuasjas FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), „arvestades [käibemaksudirektiivi] artiklis [11] sätestatud käibemaksu nõuandekomiteega konsulteerimist, võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena. Nagu märgib Ühendkuningriigi valitsus, võib seda sätet mõista *a contrario* nii, et üks juriidiline isik saab olla vaid üks maksukohustuslane”.

49. Järeldus, mille kohaselt filiaal kui selline ei saa kuuluda käibemaksugruppi, ilma et sellesse kuuluks ka äriühing, mille osa filiaal on, on kohtuotsusega FCE Bank (EU:C:2006:196) täielikult kooskõlas, mida ükski pooltest ei eita. Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et „teenuse osutamine on maksustatav ainult siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid”.¹⁴ Kohus oli seisukohal, et filiaal ei tegele iseseisva majandustegevusega, kuna ta ei kanna ise majanduslikke riske, mis on seotud selle äriühingu tegevusega, mille osa ta on.¹⁵ Seetõttu jõudis Euroopa Kohus järeldusele, et filiaali, mis ei ole äriühingust, kellele see kuulub, eraldiseisev juriidiline üksus, ei saa pidada sellest äriühingust sõltumatuks maksukohustuslaseks.¹⁶

50. Lisaks väidavad Skatteverket, Rootsi valitsus ja komisjon, et kohtuotsus FCE Bank (EU:C:2006:196) ei kehti olukorras, kus filiaal kuulub käibemaksugruppi, kuna grupp kuulumise tõttu ei ole ta enam maksukohustuslasest äriühingu osa ja muutub teise maksukohustuslase, nimelt käibemaksugrupi osaks.

51. Komisjon tugineb suuresti oma teatisele, milles ta märkis, et artiklit 11 tuleb tõlgendada kooskõlas territoriaalsuse ja maksundusalase suveräänsuse põhimõttega,¹⁷ mille kohaselt ühegi liikmesriigi maksupädevus ei või ületada tema territooriumi piire. Sellest tulenevalt väidab komisjon, et kõnealuse võimaluse kehtestanud liikmesriigis võivad käibemaksugruppi kuuluda üksnes ettevõtjad, kelle registrijärgne asukoht on selle liikmesriigi territooriumil, või ka selliste ettevõtjate või välismaiste ettevõtjate püsivad tegevuskohad, mis samuti asuvad sellel territooriumil.

12 — Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 9. tr, PUF, Paris, 2011, lk 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

14 — FCE Bank (EU:C:2006:196, punkt 34).

15 — *Ibidem* (punktid 35–41).

16 — *Ibidem* (punkt 41).

17 — KOM(2009) 325 (lõplik), punkt 3.3.2.1.

52. Ma olen seisukohal, et käibemaksudirektiivi tekst ja Euroopa Kohtu praktika ei võimalda sellist lähenemisviisi kasutada. Komisjoni enda sõnul „võib [tema seisukoht] esmapilgul tunduda mitte olevat kooskõlas kohtuasjas FCE Bank tehtud kohtuotsusega [EU:C:2006:196]”.¹⁸ Vastupidi komisjoni analüüsile ei anna asjaolu, et kõnealuses kohtuotsuses ei ole viidatud käibemaksugruppide olukorrale, alust selleks, et filiaalil kui sellisel võiks lubada käibemaksugruppi kuuluda.

53. Pealegi ei vasta komisjoni argument, mille kohaselt käibemaksugruppi kuuludes muutub filiaal osaks teisest maksukohustuslasest, eelnevale küsimusele, kas filiaalil kui sellisel võiks lubada käibemaksugruppi kuuluda.

54. Asjaolul, et põhitegevuskoha ja filiaali vahel toimub teenuste osutamine tasu eest, ei ole mingit tähtsust. Nagu leidis Euroopa Kohus kohtuotsuses FCE Bank, „[on] kulude jaotamisega seotud kokkuleppe puhul [...] samuti tegemist käesolevas kohtuasjas mitteesjakohase asjaoluga, kuna selline kokkulepe ei ole saavutatud iseseisvate osapoolte vahel”.¹⁹ Pealegi, nagu möönab Skandia America Corporation, on tegemist hindade kindlaksmääramise ja kulude jaotamisega äriühingusiseste otsuste alusel, mis on püsiva tegevuskoha kasumi kindlaksmääramise aluseks.²⁰

55. Lisaks vihjasid Rootsi ja Saksamaa valitsus kohtuistungil kohtuotsuse Crédit Lyonnais punktile 33, milles Euroopa Kohus leidis, et „[s]eega tuleb sellise äriühingu puhul, kelle asukoht on liikmesriigis ja kellel on tegevuskoht teises liikmesriigis, asukohaks pidada viimast liikmesriiki seal tehtud tehingute osas”.²¹

56. Kuigi see väljavõte puudutab käibemaksu tagastamist kas mahaarvamise või tagasimaksmise teel, mitte käibemaksugrupi moodustamist, ei anna see siiski filiaalile võimalust kuuluda käibemaksugruppi põhitegevuskohast sõltumatult. Minu hinnangul toetab see pigem Rootsi ja Saksamaa valitsuse väidetavast erinevat seisukohta ehk kogu äriühingu arvamist käibemaksugruppi selle alusel, et oma püsiva tegevuskoha tõttu käibemaksugrupi liikmesriigis on kõnealune äriühing „liikmesriigi oma territooriumil asuv isik” käibemaksudirektiivi artikli 11 tähenduses.

57. Lõpuks, kuid mitte kõige vähem olulisena tuleb märkida, et Skandia America Corporationi seisukoht, mille kohaselt Rootsi filiaal võib sellisena käibemaksugruppi kuuluda, tooks koostoimes kohtuotsuses FCE Bank (EU:C:2006:196) sisalduva põhimõtte kohaldamisega kaasa selle, et ei Ameerika Ühendriikides asuva põhitegevuskoha ja tema Rootsi filiaali ega selle filiaali ja käibemaksugrupi teiste liikmete vahelised teenused ei oleks maksustatavad.

58. Selline tagajärg, mis oleks eriti huvipakkuv kindlustussektoris, milles kehtib käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis a ette nähtud käibemaksuvabastus ja seega puudub mahaarvamise võimalus, saab tuleneda üksnes kahe omavahel vastuolus oleva õigusnormi kohaldamisest. Filiaal ei saa korruga moodustada koos äriühinguga, mille osaks ta on, käibemaksu seisukohalt ühte majandusüksust vastavalt kohtuotsusele FCE Bank (EU:C:2006:196) ja olla sellest äriühingust käibemaksu seisukohalt eraldatud üksi käibemaksugruppi kuuludes.

18 — *Ibidem*, punkt 3.3.2.2.

19 — EU:C:2006:196, punkt 40. Punktis 41 täpsustas Euroopa Kohus, et filiaalil „ei saa pidada maksukohustuslasest nimetatud teenuste alusel temale ülekantavate kulude tõttu”. Kohtujuristi kursiiv.

20 — Vt selle kohta samuti kohtujurist Léger' ettepaneku punktid 65 ja 66 kohtuasjas FCE Bank (EU:C:2005:582).

21 — C-388/11, EU:C:2013:541.

59. Olgu lisatud, et käibemaksudirektiivi artikli 11 teine lõik lubab liikmesriikidel „võtta mis tahes meetmed, mis on vajalikud, et takistada selle sätte kasutamist maksudest kõrvalehoidumiseks või maksustamise vältimiseks”. Euroopa Kohus on ka üldiselt tunnistanud, et võitlus maksudest kõrvalehoidumise ja võimalike kuritarvituste vastu on käibemaksudirektiiviga tunnustatud eesmärk, mille saavutamist selle direktiiviga edendatakse.²²

3. Järeldus

60. Neid kaalutlusi silmas pidades olen ma seisukohal, et Skatteverketi otsus, millega lubati Skandia America Corporationi Rootsi filiaalil kui sellisel kindlustusseltsi Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) käibemaksugruppi kuuluda, on käibemaksudirektiivi artiklist 11 tulenevalt õigusvastane.

61. Mis puudutab järeldusi, mis eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kõnealusest õigusvastasusest tegema, siis tuleb esile tuua järgmised neli võimalikku olukorda.

4. Õigusvastasuse tagajärjed

a) Otsus arvata filiaal käibemaksugruppi jäetakse kohaldamata

62. Sel juhul ei kuulu filiaal käibemaksugruppi. Selle tulemusel ei ole Skandia America Corporationi põhitegevuskoha ja selle Rootsi filiaali vahel osutatud teenused vastavalt kohtuotsuses FCE Bank (EU:C:2006:196) välja töötatud põhimõttele käibemaksuga maksustatavad.

63. Seevastu Skandia America Corporationi Rootsi filiaali ja kõnealuse käibemaksugrupi vahel osutatavad teenused on käibemaksuga maksustatavad ning käibemaksu peab tasuma Skandia America Corporation vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 193, mille kohaselt „[k]äibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle [...] teenuste osutamine on maksustatav”.²³

b) Otsust arvata filiaal käibemaksugruppi tõlgendatakse kooskõllaliselt

64. Sel juhul võib eelotsusetaotluse esitanud kohus otsust arvata filiaal käibemaksugruppi tõlgendada viisil, mis muudab selle otsuse liidu õigusega kooskõllas olevaks, asudes seisukohale, et taotluse kuuluda käibemaksugruppi sai esitada üksnes Skandia America Corporation kui selline, mistõttu kuulub ta sellesse tervikuna.

65. Tuleb kindlaks teha, kas kolmanda riigi – käesoleval juhul Ühendriikide – õiguse kohaselt asutatud äriühingu, kellel on püsiv tegevuskoht liikmesriigis, käesoleval juhul Rootsi Kuningriigis, võib arvata selles liikmesriigis loodud käibemaksugruppi.

66. Ma olen seisukohal, et nagu Ühendkuningriigi valitsus väidab, võimaldab käibemaksudirektiivi artikli 11 sõnastus, milles on viidatud „[grupi asukoha liikmesriigi] territooriumil asuvatele isikutele”, sellisel äriühingul, kellel on liikmesriigi territooriumil püsiv tegevuskoht, tervikuna kuuluda selles liikmesriigis loodud käibemaksugruppi.

22 — Vt eelkõige kohtuotsused Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71), Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 54), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 36), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punkt 50), Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 41), Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 35) ning Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 46).

23 — Käibemaksudirektiivi artikkel 196, mis koostoimes direktiivi artikliga 56 paneb teenuste saajale kohustuse maksta käibemaksu, ei ole käesoleval juhul kohaldatav, kuna kõnealuseid teenuseid ei osutata „maksukohustuslastele, kes asuvad [liidus], kuid mitte teenuse osutajaga samas liikmesriigis”. Käibemaksugrupp kui teenuste saaja asub Rootsis, kus oma Rootsi filiaali vahendusel on ka teenuste osutaja, nimelt Skandia America Corporationi asukoht. Seega on kohaldatav direktiivi artikkel 43, mille kohaselt „[t]eenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutatakse”. Kohtujuristi kursiiv.

67. Mõistete „asuvad isikud” niisugune tõlgendus on kooskõlas mitte ainult asutamise mõistega liidu õiguse tähenduses, vaid ka käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktiga c, mille kohaselt „[k]äibemaksuga maksustatakse [...] teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.²⁴ „Teenuse osutamise kohaks” on artiklis 43 sätestatud üldnormi kohaselt „teenuse osutaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutatakse, või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht”.²⁵

68. Käesoleval juhul on Skandia America Corporationil Rootsis püsiv tegevuskoht, kust kõnealuseid teenuseid osutati. Seega on võimalik asuda seisukohale, et hoolimata asjaolust, et Skandia America Corporation on asutatud Ühendriikides, on ta Rootsis asuv isik käibemaksudirektiivi artikli 11 tähenduses.

69. Sellisel juhul ei oleks Skandia America Corporationi põhitegevuskoha ja tema Rootsi filiaali vahel osutatavad teenused vastavalt kohtuotsuses FCE Bank (EU:C:2006:196) välja töötatud põhimõttele käibemaksuga maksustatavad.

70. Seevastu teenused, mida osutatakse käibemaksugrupi (kuhu kuuluks ka Skandia America Corporation) kui teenuste saaja ja tarnija (kelle asukoht võib olla mõnes teises liikmesriigis kui Rootsi Kuningriik või kolmandas riigis) kui teenuste osutaja vahel, kes ei kuulu Skandia America Corporationi kontserni, oleksid käibemaksuga maksustatavad, kuna see oleks „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb” käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

71. Täpsemalt on tegemist teenuste osutamisega „liikmesriigi territooriumil”, kuna sellisel juhul oleks kohaldatav artikkel 56, sest käesoleval juhul on kõne all elektrooniliselt osutatavad teenused (selle artikli lõike 1 punkt k). Erandina käibemaksudirektiivi artiklis 43 sätestatud üldnormist on artikli 56 lõikes 1 sätestatud, et „[kõnealuste] teenuste osutamise korral [...] maksukohustuslastele, kes asuvad [liidus], kuid mitte teenuse osutajaga samas liikmesriigis, on teenuste osutamise kohaks teenuse saaja ettevõtte asukoht”. Käesoleval juhul osutatakse kõnealuseid teenuseid käibemaksugrupile, mis asub Rootsis ja väljaspool teenuse osutaja riiki, mis võib olla kolmas riik või mõni teine liikmesriik kui Rootsi Kuningriik.

72. Jääb veel kindlaks määrata käibemaksu tasumise eest vastutav isik. Direktiivi artiklis 196 on sätestatud, et „[k]äibemaksu tasuvad maksukohustuslased, kellele osutatakse artiklis 56 nimetatud teenuseid”. Sellest sättest ilmneb, et käibemaksu tasumise eest vastutab käibemaksugrupp kui teenuste saaja.

c) Ei Skandia America Corporation ega filiaal ei kuulu käibemaksugruppi

73. Nagu Rootsi valitsus kohtuistungil märkis, põhineb isiku käibemaksugruppi arvamine tema vabal tahtel grupiga liituda ja Skatteverketi heakskiidul. Skandia America Corporation ei oleks võib-olla esitanud taotlust enda arvamiseks käibemaksugruppi, kui ta oleks teadnud, et Skatteverket ei luba ainuüksi filiaalil käibemaksugruppi kuuluda. Seega oleks minu hinnangul korrektne see, kui otsust, millega Skandia America Corporationi Rootsi filiaal arvati kõnealusesse käibemaksugruppi, tõlgendatakse nii, et Skandia America Corporation tervikuna sai selle grupi liikmeks, üksnes juhul, kui selline on äriühingu tahe.

24 — Kohtujuristi kursiiv.

25 — Kohtujuristi kursiiv.

74. Kui tal selline tahe puudub, on esimeses võimalikus olukorras kehtivad käibemaksu puudutavad tagajärjed kehtivad ka käesoleva olukorra suhtes.²⁶

d) Skatteverketi otsus maksustada Skandia America Corporationi poolt oma Rootsi filiaalile teenuste osutamine käibemaksuga on põhjendatav maksustamise vältimise vastase võitlusega (käibemaksudirektiivi artikli 11 teine lõik)

75. Seda võimalust tuleb kaaluda juhul, kui – nagu Skandia America Corporation kohtuistungil väitis – siseriiklikust õigusest tulenevatel põhjustel ei saa otsust arvata Skandia America Corporationi Rootsi filiaal käibemaksugruppi enam jätta kohaldamata ega tõlgendada seoses teise ja kolmanda võimalusega kirjeldatud viisil. Sellisel juhul võib Skatteverketi otsus, mis on vaidlustatud, põhineda käibemaksudirektiivi artikli 11 teisel lõigul, mis võimaldab liikmesriigil, kes kasutab võimalust lubada moodustada käibemaksugruppe, „võtta mis tahes meetmed, mis on vajalikud, et takistada selle sätte kasutamist maksudest kõrvalehoidumiseks või maksustamise vältimiseks”.

76. Nagu ma käesoleva ettepaneku punktides 57 ja 58 märkisin, tooks ainuüksi Skandia America Corporationi Rootsi filiaali käibemaksugruppi arvamine koostoimes kohtuotsuses FCE Bank (EU:C:2006:196) sisalduva põhimõtte kohaldamisega kaasa selle, et Ameerika Ühendriikides asuva põhitegevuskoha ja tema Rootsi filiaali vahelised teenused ei oleks käibemaksuga maksustatavad, samas kui filiaali ja käibemaksugrupi teiste liikmete vahelised teenused ei oleks samuti maksustatavad – sedakorda tulenevalt käibemaksudirektiivi artiklist 11. Selle protsessi tulemus oleks selline, mida liidu seadusandja ei soovinud saavutada, ehk kõnealuste teenuste maksustamata jätmine.

77. Niisugusel juhul tuleks seega käibemaksuga maksustada Skandia America Corporationi põhitegevuskoha ettevõtte ja Rootsi filiaali vahelised tehingud, kusjuures maksu peaks käibemaksudirektiivi artiklite 56 ja 196 kohaselt tasuma, nagu väidab komisjon, käibemaksugrupp kui teenuste saaja.²⁷

78. Olgu mainitud, et kõigil neljal juhul on kõnealused teenused käibemaksuga maksustatavad.

79. Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et kolmanda riigi õigusaktide kohaselt asutatud äriühingu filiaali ei saa sellest äriühingust sõltumatult arvata tema asukoha liikmesriigis moodustatud käibemaksugruppi. Põhitegevuskoha ja filiaali vahel osutatavad teenused ei kujuta endast käibemaksuga maksustatavaid tehinguid erinevalt teenustest, mida osutatakse filiaali ja tema klientide vahel, olenemata sellest, kas viimased kuuluvad käibemaksugruppi või mitte.

B. *Teine eelotsuse küsimus*

80. Teise võimalusena, kui Euroopa Kohus peaks leidma, et juhul, kui väljastpoolt kontserni ostetud teenuseid osutab kolmandas riigis asuva äriühingu põhitegevuskoht liikmesriigis asuvale sama äriühingu filiaalile, kes kuulub selles liikmesriigis moodustatud käibemaksugruppi, nii, et teenuste ostmisega seotud kulud tasub filiaal, on nende teenuste osutamine käibemaksuga maksustatav tehing, tuleb vastata ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu teisele küsimusele.

81. Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas selle äriühingu põhitegevuskohta tuleb pidada „[käibemaksu]direktiivi artikli 196 tähenduses maksukohustuslaseks, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, mistõttu peab nendelt tehingutelt maksu tasuma teenuste saaja”.

26 — Vt käesolev ettepanek, punktid 62 ja 63.

27 — Täielikuma analüüsi saamiseks vt käesolev ettepanek, punktid 81–87.

82. Skandia America Corporation ja komisjon on seisukohal, et juhul, kui põhitegevuskoha ja filiaali vahel osutatavad teenused on maksustatavad, peab käibemaksu tasuma käibemaksugrupp vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 196, mille kohaselt käibemaksu tasuvad maksukohustuslased, kellele osutatakse direktiivi artiklis 56 nimetatud teenuseid.

83. Skandia America Corporation ja komisjon leiavad, et olukorras, kus püsiv tegevuskoht, mis kuulub välismaal asuvale maksukohustuslasele, liitub käibemaksugrupiga liikmesriigis, kus kõnealune grupp on moodustatud, tuleb asuda seisukohale, et seda tegevuskohta ei ole käibemaksu seisukohalt väljaspool käibemaksugruppi olemas. Komisjon pakub seega välja käibemaksudirektiivi artikli 196 teleoloogilise tõlgenduse, mille tulemusel jõutakse järeldusele, et Skandia America Corporationit tuleks käsitada maksukohustuslasena, kelle asukoht ei ole kõnealuses liikmesriigis, ja et käibemaksu peab tasuma käibemaksugrupp kui käibemaksudirektiivi artiklis 56 nimetatud teenuste saaja.

84. Skatteverket omalt poolt leiab, et käibemaksudirektiivi artiklis 196 sätestatud tingimused ei ole käesoleval juhul täidetud, kuna oma Rootsi filiaali vahendusel asub kõnealuste teenuste osutaja ehk Skandia America Corporation samas liikmesriigis kui teenuste saaja, see tähendab Rootsis. Skatteverket on seega seisukohal, et asjaolu, et Skandia America Corporationi Rootsi filiaal kuulub Rootsi käibemaksugruppi, ei välista, et seda äriühingut võiks pidada Rootsis asuvaks maksukohustuslaseks. Skatteverketi sõnul järeldub sellest, et käibemaksudirektiivi artikli 193 alusel peab käibemaksu tasuma Skandia America Corporation.

85. Skatteverketi seisukoht ei veena mind. Olgu märgitud, et teine küsimus on esitatud üksnes juhuks, kui esimesele küsimusele antud vastuse tulemusel on Skandia America Corporationi põhitegevuskoha ja Rootsi filiaali vahelised tehingud maksustatavad. See tähendab, et Rootsi filiaali ei saa enam pidada teenuste osutaja tegevuskohaks, vaid teda tuleb käsitada osana teenuste saajast ehk käibemaksugrupist. Ma nõustun seega Skandia America Corporationi ja komisjoni seisukohaga, et niisugusel juhul kuulub käibemaks käibemaksudirektiivi artikli 196 alusel tasumisele käibemaksugrupi poolt.

86. Selline järeldus võib Skatteverketile tunduda absurdne, kuna Skandia America Corporation asub oma Rootsi filiaali vahendusel ilmselgelt Rootsis, kuid sellele järeldusele on võimalik jõuda üksnes juhul, kui nõustuda Skatteverketi seisukohaga, et kohtuotsusest FCE Bank (EU:C:2006:196) tulenev praktika ei kehti, kui filiaal kuulub käibemaksugruppi. Minu hinnangul kujutavad need vasturääkivused endast täiendavat argumenti, mille tõttu mitte nõustuda Skatteverketi ja komisjoni seisukohaga esimeses küsimuses.

87. Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 196 tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui kolmandas riigis asuva äriühingu põhitegevuskoht on maksukohustuslasest teenuseosutaja, mis ei asu liikmesriigis, kus tal on filiaal, peab kõnealuste teenuste eest direktiivi artikli 56 kohaselt maksustatama teenuste saajat ehk käibemaksugruppi, millesse filiaal kuulub.

VI. Ettepanek

88. Seega teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Förvaltningsrätten i Stockholmi esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

– Esimese võimalusena

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et kolmanda riigi õigusaktide kohaselt asutatud äriühingu filiaali ei saa sellest äriühingust sõltumatult arvata tema asukoha liikmesriigis moodustatud gruppi, mille moodustavad mitu äriühingut, keda käsitatakse ühe

käibemaksukohustuslasena. Põhitegevuskoha ja filiaali vahel osutatavad teenused ei kujuta endast käibemaksuga maksustatavaid tehinguid erinevalt teenustest, mida osutatakse filiaali ja tema klientide vahel, olenemata sellest, kas viimased kuuluvad sellesse gruppi või mitte.

– Teise võimalusena

2. Direktiivi 2006/112 artiklit 196 tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui kolmandas riigis asuva äriühingu põhitegevuskoht on maksukohustuslasest teenuseosutaja, mis ei asu liikmesriigis, kus tal on filiaal, peab kõnealuste teenuste eest direktiivi artikli 56 kohaselt maksustatama teenuste saajat ehk gruppi, mille moodustavad mitu äriühingut, keda käsitatakse ühe käibemaksukohustuslasena, ja millesse filiaal kuulub.