



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

13. juuni 2024*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 44 – Rakendusmäärus (EL) nr 282/2011 – Artikli 11 lõige 1 – Teenuste osutamise koht – Mõiste „püsiv tegevuskoht“ – Inimeste ja tehniliste vahenditega tagatud võimalus saada ja kasutada endale vajalikke teenuseid – Mootorsõiduki istmekatete tootmise teenused, mida äriühing osutab teise samasse kontserni kuuluva ja teises liikmesriigis asuva äriühingu eest

Kohtuasjas C-533/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunalul Argeși (Argeși esimese astme kohus, Rumeenia) 10. juuni 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. augustil 2022, menetluses

SC Adient Ltd & Co. KG

versus

Agencia Națională de Administrare Fiscală,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: kohtunik M. Ilešič kümnenda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud I. Jarukaitis (ettekandja) ja D. Gratsias,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- SC Adient Ltd & Co. KG, esindajad: *avocați* M. Ezer ja F. Nanu,
- Rumeenia valitsus, esindajad: R. Antonie, E. Gane ja A. Rotăreanu,

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja E. A. Stamate,

olles 1. veebruari 2024. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

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), mida on muudetud nõukogu 6. novembri 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/1695 (ELT 2018, L 282, lk 5) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 44 ja 192a ning nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1), artiklite 10, 11 ja 53 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud SC Adient Ltd & Co. KG (edaspidi „Saksamaa Adient“) ning Agenția Națională de Administrare Fiscală ja Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeși (riigi maksuameti Ploiești piirkondliku maksukeskuse Argeși maakonna maksubüroo, Rumeenia) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses taotluse üle tühistada otsus, millega maksuhaldur omal algatusel registreeris Rumeenias maksukohustuslasena Saksamaa Adienti põhjendusel, et sellel äriühingul on selles riigis püsiv tegevuskoht.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

- 3 Käibemaksudirektiivi V jaotise „Maksustatavate tehingute koht“ 3. peatükk „Teenuste osutamise koht“ sisaldab 2. jagu „Üldreeglid“, mille 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 Nimetatud direktiivi XI jaotis „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“ sisaldab 1. peatükki, mis käsitleb maksukohustusi. Selle peatüki 1. jagu „Isikud, kes on maksuhalduri ees kohustatud käibemaksu tasuma“ sisaldab direktiivi artikleid 192a–205.

5 Käibemaksudirektiivi artiklis 192a on ette nähtud:

„Käesoleva jao kohaldamisel käsitatakse maksukohustuslast, kellel on selle liikmesriigi territooriumil, kus maks tasumisele kuulub, püsiv tegevuskoht, selles liikmesriigis asukohta mitteomava maksukohustuslasena, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) ta teostab kõnealuse liikmesriigi territooriumil maksustatavaid kaubatarneid või teenuseosutamisi;
- b) tema tegevuskoht kõnealuse liikmesriigi territooriumil ei osale kõnealuses kaubatarnes ega teenuseosutamises.“

6 Direktiivi artikkel 193 on sõnastatud järgmiselt:

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

7 Direktiivi artikkel 194 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kui maksustatavaid kaupu tarnib või teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub, võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu on kohustatud tasuma isik, kellele kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse.

2. Liikmesriigid määravad kindlaks lõike 1 rakendamise tingimused.“

Rakendusmäärus nr 282/2011

8 Rakendusmääruse nr 282/2011 põhjenduses 14 on märgitud:

„Selleks et tagada maksustatava tehingu asukoha eeskirjade ühetaoline kohaldamine, tuleks täpsustada selliseid mõisteid nagu maksukohustuslase ettevõtte asukoht, püsiv tegevuskoht, isiku alaline elu- või asukoht ja peamine elukoht. Võttes arvesse Euroopa [Liidu] Kohtu praktikat, peaks võimalikult selgete ja objektiivsete kriteeriumide kasutamine hõlbustama kõnealuste mõistete rakendamist.“

9 Rakendusmääruse artikli 10 lõikes 1 on sätestatud:

„[Käibemaksudirektiivi] artiklite 44 ja 45 kohaldamisel on maksukohustuslase ettevõtte asukoht ettevõtte juhtkonna ülesannete täitmise asukoht.“

10 Rakendusmääruse artikli 11 lõigetes 1 ja 2 on ette nähtud:

„1. [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.

2. Järgmiste artiklite 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 pakkuda enda osutatavaid teenuseid:

[...]

d) [käibemaksudirektiivi] artikkel 192a.“

11 Rakendusmääruse nr 282/2011 artiklis 53 on sätestatud:

„1. [Käibemaksudirektiivi] artikli 192a kohaldamisel võetakse maksukohustuslase püsivat tegevuskohta arvesse üksnes siis, kui seda iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal tarnida kaupu või osutada teenuseid, mille tarnimises või osutamises ta osaleb.

2. Kui maksukohustuslase püsiv tegevuskoht asub selle liikmesriigi territooriumil, kus maks tasumisele kuulub, ei käsitata seda tegevuskohta kaubatarnes või teenuse osutamises osalevana [käibemaksudirektiivi] artikli 192a punkti b tähenduses, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane kasutab kõnealuse püsiva tegevuskoha tehnilisi vahendeid ja inimressurse nende kaupade tarnimisele või teenuste osutamisele omaste tehingute teostamiseks enne või pärast kõnealuses liikmesriigis maksustatavate kaubarne tegemist või teenuste osutamist.

Kui püsiva tegevuskoha vahendeid kasutatakse ainult toetavate haldusülesannete täitmiseks, nt raamatupidamine, arvete esitamine ja võla sissenõudmine, ei käsitata seda kaubarne tegemise või teenuste osutamisenä.

Kui aga arvele on märgitud püsiva tegevuskoha liikmesriigis väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, käsitatakse kõnealust püsivat tegevuskohta selles liikmesriigis tehtud kaubarne või osutatud teenuste osalisena, kui ei ole vastupidiseid andmeid.“

Rumeenia õigus

12 8. septembri 2015. aasta seaduse nr 227/2015 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 688, 10.9.2015; edaspidi „maksuseadustik“) artikli 266 lõike 2 punktis b on sätestatud:

„Käesolevas jaotises kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

b) maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht on väljaspool Rumeeniat, loetakse asuvaks Rumeenias, kui tal on Rumeenias püsiv tegevuskoht või kui tal on seal piisavalt tehnilisi vahendeid ja töötajaid, et korrapäraselt teha maksustatavaid kaubarne või osutada maksustatavaid teenuseid.“

13 Maksuseadustiku artikli 278 lõikes 2 on sätestatud:

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

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 14 Saksamaa Adient ja äriühing SC Adient Automotive România SRL (edaspidi „Rumeenia Adient“) kuuluvad mõlemad Adienti kontserni, kes on mootorsõidukite istmete ja muude osade tootmisele ja turustamisele spetsialiseerunud tarnija.
- 15 Saksamaa Adient sõlmis 1. juunil 2016 Rumeenia Adientiga teenuste osutamise lepingu, mis hõlmab nii istmete jaoks polstrikomponentide töötlemise teenuseid kui ka abiteenuseid. Töötlemisteenused seisnevad selles, et Rumeenia Adient lõikab ja õmbleb toormaterjali, mille Saksamaa Adient on istmekatete valmistamiseks tarninud. Abiteenused, mida Rumeenia Adient osutab, seisnevad eelkõige tooraine vastuvõtmises, ladustamises, kontrollimises ja haldamises ning lõpptoodete ladustamises. Saksamaa Adient jääb tooraine, pooltoodete ja valmistoote omanikuks kogu tootmisprotsessi vältel.
- 16 Saksamaa Adientil on Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mida ta kasutab nii kaupade soetamiseks selles liikmesriigis kui ka Rumeenia Adienti valmistatud toodete tarnimiseks oma klientidele. Teenuste puhul, mida osutas talle Rumeenia Adient, kasutas ta oma Saksamaal käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.
- 17 Kuna Rumeenia Adient leidis, et teenused, mida ta osutas Saksamaa Adientiga sõlmitud lepingu alusel, on osutatud kohas, kus on nende teenuste saajaks oleva äriühingu asukoht, esitas ta arved ilma käibemaksuta, kuna tema arvates tuli need teenused maksustada Saksamaal.
- 18 Maksukontrolli tulemusel, mis hõlmas ajavahemikku 18. veebruarist 2016 kuni 31. juulini 2018, leidis maksuhaldur siiski, et Rumeenia Adienti osutatud teenuste saaja on Saksamaa Adienti püsiv tegevuskoht, mis asub Rumeenias ja mille moodustavad kaks Rumeenia Adienti filiaali, mis asuvad Pitești ja Ploiești (Rumeenia). Ta järeldas sellest, et Rumeenia Adient oli kohustatud nendelt teenustelt käibemaksu sisse nõudma, ja väljastas maksuotsuse sellele äriühingule, kes vaidlustas selle põhikohtuasja menetlusest eraldiseisvas menetluses.
- 19 Lisaks leidis maksuhaldur, et kuna Saksamaa Adientil on Rumeenias püsiv tegevuskoht, ei tohtinud teda tuvastada käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri järgi, mille olid talle väljastanud Saksamaa ametiasutused, ja ta oli kohustatud end registreerima Rumeenias asuva maksukohustuslasena. Seetõttu registreeris ta 4. juuni 2020. aasta otsusega selle äriühingu omal algatusel.
- 20 Saksamaa Adient esitas selle otsuse peale vaide, mis jäeti 28. augusti 2020. aasta otsusega rahuldamata.
- 21 Saksamaa Adient esitas 4. juuni ja 28. augusti 2020. aasta otsuste peale tühistamiskaebuse Tribunalul Argeșiile (Argeși esimese astme kohus, Rumeenia), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.

- 22 See kohus märgib, et tema menetluses oleva vaidluse lahendus sõltub sellest, kas Saksamaa Adientil on Piteştis ja Ploieştis asuvate Rumeenia Adienti filiaalide näol olemas inimesed ja tehnilised vahendid selleks, et teha Rumeenia territooriumil regulaarselt maksustatavaid tehinguid.
- 23 Tal on kahtlusi seoses maksuhalduri seisukohaga, et Saksamaa Adienti töötajate puhul on see nii, arvestades järgmisi kaalutlusi.
- 24 Esiteks võtab maksuhaldur arvesse asjaolu, et Saksamaa Adienti ja Rumeenia Adienti vahel sõlmitud teenuste osutamise lepingu alusel on Saksamaa Adientil õigus kontrollida ja läbi vaadata Rumeenia Adienti raamatupidamisdokumente, registreid, aruandeid ja muid viimasele kuuluvaid dokumente ning ta võib Rumeenia Adientilt nõuda, et see osaleks kulude vähendamise kavades või algatustes.
- 25 Teiseks võtab maksuhaldur arvesse asjaolu, et Rumeenia Adienti töötajad on kaasatud Saksamaa Adienti kaubatarnete tegemisse, kuna nad võtavad vastu selle äriühingu klientidelt saadud tellimusi, arvutavad tooraine ja materjalide vajaduse, tagavad tooraine ja valmistoodete ladustamise ja veo ning tarnimise, vastutades kvaliteedikontrolli eest, ja kuna nad osalevad nimetatud äriühingu vara iga-aastase inventuuri korraldamises ja läbiviimises ning tagavad suhtluse äriühingu klientide ja tarnijatega, esindades seega seda äriühingut suhetes kolmandate isikutega.
- 26 Lisaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi seoses sellega, et maksuhaldur võtab tehniliste vahendite olemasolu tuvastamisel arvesse asjaolu, et Rumeenia Adienti töötajad kasutavad oma töös Saksamaa Adienti arvuti- ja raamatupidamissüsteeme, kusjuures Saksamaa Adientil on pealegi Piteşti filiaalis ladu, kus on vajalikud seadmed ja materjalid.
- 27 Neil asjaoludel otsustas Tribunalul Argeş (Argeşi esimese astme kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikleid 10 ja 11 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt iseseisev residendist juriidiline isik kvalifitseeritakse mitteresidendist üksuse püsivaks tegevuskohaks üksnes seetõttu, et need kaks äriühingut kuuluvad samasse kontserni?
 2. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikleid 10 ja 11 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt eeldatakse, et liikmesriigi territooriumil asub mitteresidendist üksuse püsiv tegevuskoht, pidades üksnes silmas teenuseid, mida residendist juriidiline isik osutab mitteresidendist üksusele?
 3. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikleid 10 ja 11 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus maksualased õigusnormid ja riigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt eeldatakse, et liikmesriigi territooriumil asub mitteresidendist üksuse püsiv tegevuskoht, arvestades asjaolu, et see püsiv tegevuskoht üksnes tarnib kaupu ega osuta teenuseid?
 4. Kas juhul, kui mitteresidendist isikul on liikmesriigi territooriumil residendist juriidilise isiku juures inimesed ja tehnilised vahendid, kellega ja millega ta tagab mitteresidendist üksuse poolt tarnitava kauba töötlemiseks vajalike teenuste osutamise, tuleb [käibemaksudirektiivi] artikli 192a punkti b ning rakendusmääruse nr 282/2011 artiklit 11 ja artikli 53 lõiget 2

tõlgendada nii, et mitteresidendist juriidilise isiku tehniliste vahendite ja inimeste abil osutatavad töötlemisteenused on i) teenused, mida mitteresidendist juriidiline isik saab residendist isikult eespool nimetatud inimeste ja tehnilised vahendite abil, või olenevalt olukorrast ii) teenused, mida mitteresidendist juriidiline isik ise osutab eespool nimetatud inimeste ja tehniliste vahendite abil?

5. Kuidas määrata sõltuvalt neljandale küsimusele antud vastusest kindlaks teenuste osutamise koht, võttes arvesse [käibemaksudirektiivi] artiklit 44 ning rakendusmääruse nr 282/2011 artikleid 10 ja 11?
6. Kas lähtudes rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 53 lõikest 2, ei tohiks püsiva tegevuskoha olemasolu tuvastamisel arvesse võtta sellist tegevust, mis on seotud kaupade käitlemisega, nagu kauba vastuvõtmine, inventeerimine, tellimuste esitamine tarnijatele, laopindade tagamine, varude haldamine arvutisüsteemis, kliendi tellimuste töötlemine, aadressi märkimine veodokumentidele ja arvetele, kvaliteedikontrolli toetamine jne, kuna tegemist on kaupade käitlemiseks rangelt vajaliku toetava haldustegevusega?
7. Kas arvestades põhimõtet, mille kohaselt maksustamise koht on koht, kus toimub lõpptarbimine, on töötlemisteenuste osutamise koha kindlaksmääramisel oluline asjaolu, et teenuse saaja on töötlemisel saanud kauba müünud enamasti (mis on ette nähtud) väljaspool Rumeeniat, samas kui Rumeenias müüdavalt kaubalt tuleb tasuda käibemaks ja seetõttu ei „tarbita“ töötlemisteenuste tulemust Rumeenias, või kui seda „tarbitakse“ Rumeenias, on see käibemaksuga maksustatav?
8. Kuna teenuseid saava püsiva tegevuskoha tehnilised vahendid ja inimesed võivad olla samad mis teenuseosutajal, kelle abil teenuseid tegelikult osutatakse, kas võib siin tegemist olla siiski teenuste osutamisega [käibemaksudirektiivi] artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses?“

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

- 28 Rumeenia valitsus leiab, et käesolev eelotsusetaotlus ei ole vastuvõetav.
- 29 Esimesena leiab see valitsus, et esimene kuni kuues küsimus põhinevad ekslikel eeldustel. Ta väidab sellega seoses, et vastupidi sellele, mida annab mõista kahe esimese küsimuse sõnastus, ei tuginenud maksuhaldur – kui ta järeldas, et Saksamaa Adientil on Rumeenias püsiv tegevuskoht – üksnes sellele, et Saksamaa Adient ja Rumeenia Adient kuuluvad samasse kontserni, või sellele, et teisena nimetatud äriühing osutas esimesele töötlemisteenuseid, vaid ta analüüsis kõiki asjas tähtsust omavaid asjaolusid tervikuna. Kolmas kuni kuues küsimus põhinevad ekslikul eeldusel, et maksuhaldur lähtus inimestest ja tehnilistest vahenditest, mida kasutati töötlemisteenuste osutamiseks või neid teenuseid toetavate haldustoimingute tegemiseks, samas kui oleks tulnud arvesse võtta inimesi ja tehnilisi vahendeid, mis on Saksamaa Adienti käsutuses Rumeenias, et see äriühing saaks teha kaubarneid selle liikmesriigi territooriumilt.
- 30 Teisena väidab Rumeenia valitsus seoses seitsmenda eelotsuse küsimusega, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole esitanud põhjusi, miks tal tekkis küsimus, milline mõju on töötlemisteenuste tulemusena saadud toodete müügikohal.

- 31 Kolmandana on kaheksas eelotsuse küsimus vastuvõetamatu, kuna eelotsusetaotlusest nähtub, et Saksamaa Adienti püsiva tegevuskoha tehnilised vahendid ja inimesed Rumeenias erinevad nendest, mida kasutas Rumeenia Adient teenuste osutamiseks.
- 32 Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on üksnes asja menetleva ja selle lahendamise eest vastutava liikmesriigi kohtu ülesanne kohtuasja eripära arvesse võttes hinnata nii eelotsusetaotluse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Seega, kui esitatud küsimused puudutavad liidu õigusnormi tõlgendamist või kehtivust, on Euroopa Kohus üldjuhul kohustatud vastama. Siit järeldub, et eeldatakse, et liidu õigust puudutavad küsimused, mille on esitanud liikmesriigi kohus, on asjakohased. Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui ilmneb, et taotletaval liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda neile küsimustele tarvilik vastus (16. juuni 2015. aasta kohtuotsus Gauweiler jt, C-62/14, EU:C:2015:400, punktid 24 ja 25, ning 18. jaanuari 2024. aasta kohtuotsus Comune di Copertino, C-218/22, EU:C:2024:51, punktid 19 ja 20 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Veel enam, ERTL artiklis 267 ette nähtud menetluses, mis põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel, on igasugune kohtuasja faktiliste asjaolude hindamine liikmesriigi kohtu pädevuses (9. veebruari 2023. aasta kohtuotsus Finanzamt X (hobusetalli omaniku osutatavad teenused), C-713/21, EU:C:2023:80, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Käesoleval juhul tuleb esile tuua, et eelotsusetaotluses esitatud põhikohtuasja õigusliku ja faktilise raamistiku kirjeldusest nähtub, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses oleva vaidluse lahendus sõltub sellest, kas see kohus saab teatud hulga täpsustusi kriteeriumide kohta, mis võimaldavad üksuse kvalifitseerida püsivaks tegevuskohaks. Nimelt viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus selles taotluses põhikohtuasja kaebaja väidetele, mille kohaselt tuvastas maksuhaldur püsiva tegevuskoha olemasolu, võttes arvesse kahe asjaomase äriühingu kuulumist samasse kontserni ja nende kahe äriühingu vahel sõlmitud teenuste osutamise lepingut. Ta märgib lisaks, et maksuhaldur võttis arvesse ka neid inimesi ja tehnilisi vahendeid, mis olid püsiva tegevuskoha poolt kaasatud Rumeenias kaupade tarnimisse järgnevas etapis.
- 35 Olgu lisatud, et ükski Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku dokument ei võimalda asuda seisukohale, et liidu õiguse tõlgendusel, mida palutakse, ei ole vähimatki seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega või et probleem on hüpoteetiline.
- 36 Lõpuks tuleb märkida, et kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud faktilised asjaolud seisnevad põhikohtuasja kaebaja väidete kordamises, siis ainuüksi selle asjaoluga – eeldusel, et see on kindlaks tehtud – ei ole tõendatud, et see kohus on nii toimides rikkunud oma kohustust näidata eelotsusetaotluses vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 94 faktilised asjaolud, mille alusel küsimused on esitatud, ja põhjused, mis ajendasid teda taotlema esitatud küsimustes viidatud liidu õigusnormide tõlgendust või miks ta leiab, et Euroopa Kohtu vastus on tema menetluses oleva vaidluse lahendamiseks vajalik (vt selle kohta 21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punkt 51).
- 37 Eeltoodust järeldub, et eelotsusetaotlus on vastuvõetav.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Kaks esimest küsimust

- 38 Kahe esimese küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artiklit 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksukohustuslasest äriühing, kelle ettevõtte asukoht on ühes liikmesriigis, saab teenuseid, mida osutab teises liikmesriigis asuv äriühing, siis tuleb teenuste osutamise koha kindlaksmääramisel – ainuüksi seetõttu, et need kaks äriühingut kuuluvad samasse kontserni ja on omavahel seotud teenuste osutamise lepinguga – asuda seisukohale, et sellel äriühingul on viimati nimetatud liikmesriigis püsiv tegevuskoht.
- 39 Alustuseks tuleb osundada väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt on teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel maksustamise aspektist kõige sobivam ja seega esmane juhendumisalus maksukohustuslase ettevõtte asukoht, kuna see objektiivne, lihtne ja praktiline kriteerium pakub suurt õiguskindlust. Maksukohustuslase püsiv tegevuskoht on seevastu teisejärguline alus, mis kujutab endast erandit üldreeglist ja 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. aprilli 2022. aasta kohtuotsus *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 29, ja 29. juuni 2023. aasta kohtuotsus *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 29).
- 40 Seega tuleb seda teisejärgulist alust arvesse võtta üksnes juhul, kui see asukoht ei vii ratsionaalse lahenduseni või tekitab konflikti mõne teise liikmesriigiga (vt eelkõige 4. juuli 1985. aasta kohtuotsus *Berkholz*, 168/84, EU:C:1985:299, punkt 17; 7. mai 1998. aasta kohtuotsus *Lease Plan*, C-390/96, EU:C:1998:206, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 29. juuni 2023. aasta kohtuotsus *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 41 Mis puudutab mõistet „püsiv tegevuskoht“ käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses, siis tuleneb rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõike 1 sõnastusest endast, et see tähendab mis tahes tegevuskohta peale 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.
- 42 Selleks et maksukohustuslast 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 (29. juuni 2023. aasta kohtuotsus *Cabot Plastics Belgium*, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 31).
- 43 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, sõltub püsiva tegevuskoha kvalifikatsioon rakendusmääruses nr 282/2011 ja eelkõige selle artiklis 11 toodud sisulistest kriteeriumidest, mida tuleb hinnata tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku olukorda arvestades, mistõttu ei saa see kvalifikatsioon sõltuda üksnes asjaomase üksuse õiguslikust seisundist (7. mai 2020. aasta kohtuotsus *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, punktid 31 ja 32).

- 44 Sellest järeldub, et kuigi on võimalik, et teenuseid osutav tütarettevõtja, kes on asutatud ühes liikmesriigis, on teises liikmesriigis või kolmandas riigis asuva ja neid teenuseid saava emaettevõtja püsiv tegevuskoht, ei saa seda kvalifikatsiooni anda ainuüksi asjaolu põhjal, et sellel äriühingul on seal tütarettevõtja (7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 45 Samadel põhjustel ei näita üksnes asjaolu, et kaks teineteisest õiguslikult sõltumatut äriühingut kuuluvad samasse kontserni, iseenesest seda, et äriühingul, kellele teine äriühing osutab teenuseid, on püsiv tegevuskoht.
- 46 Sellise tegevuskoha olemasolu ei saa järeldada ka ainuüksi asjaolust, et kaks äriühingut on omavahel õiguslikult seotud lepinguga, milles on kindlaks määratud tingimused, mille alusel üks äriühing ainuüksi teise heaks teenuseid osutab.
- 47 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, tuleb juriidilise isiku puhul, isegi kui tal on vaid üks klient, eeldada, et ta kasutab tema käsutuses olevaid inimesi ja tehnilisi vahendeid enda tarbeks, mistõttu üksnes juhul, kui on tõendatud, et teenuseid saaval äriühingul on õigus kehtiva lepingu alusel kasutada oma teenuseosutaja tehnilisi vahendeid ja inimesi nagu enda omasid, saab asuda seisukohale, et tal on inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ning sobiv struktuur liikmesriigis, kus asub tema teenuseosutaja (7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 48, ja 29. juuni 2023. aasta kohtuotsus Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 37).
- 48 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 50 märkis, tegutseb teenuseosutaja põhimõtteliselt enda nimel ja oma majanduslikes huvides iseseisva lepingupartnerina, mitte teise lepingupoole osana, kes ei ole iseseisev.
- 49 Seega asjaolu, et pooled on seotud ainuõigusliku teenuste osutamise lepinguga, ei tähenda iseenesest, et teenuseosutaja vahendid muutuvad tema kliendi vahenditeks, välja arvatud juhul, kui on tõendatud, et selle lepingu kohaselt ei ole teenuseosutaja oma vahendite eest vastutav ega osuta teenuseid omal riisikol (vt selle kohta 29. juuni 2023. aasta kohtuotsus Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 39).
- 50 Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne hinnata, kas eeskätt pooli siduva lepingu tingimustest nähtub, et Rumeenia Adienti Pitești ja Ploiești filiaalide inimesed ja tehnilised vahendid anti Saksamaa Adienti käsutusse piisavalt püsivalt, et ta saaks seal Rumeenia Adienti osutatavaid töötlemisteenuseid vastu võtta ja neid oma majandustegevuses kasutada. Nimelt on ELTL artikliga 267 kehtestatud koostöö raames üksnes liikmesriigi kohtute ülesanne hinnata selles osas lõplikult faktilisi asjaolusid (vt selle kohta 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 55, ning 20. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 51 Euroopa Kohus võib siiski anda sellele kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhised, mis võivad olla tarvilikud tema menetluses oleva kohtuasja lahendamisel (17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika; 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 52 Kuigi eelotsusetaotlusest näib ilmnevat, et kõigil Adienti kontserni kuuluvatel äriühingutel on sama arvuti- ja raamatupidamissüsteem, ei tähenda asjaolu, et Rumeenia Adienti Pitești ja Ploiești filiaalide töötajatel on elektrooniline juurdepääs Saksamaa Adienti raamatupidamissüsteemile eelkõige selleks, et registreerida otse viimase tarnitud tooraine ja valmistooted, siiski seda, et Saksamaa Adientil on Rumeenias taristu, mis võimaldab iseseisvalt teha nende toodete valmistamise tulemusel oma tehinguid. Sellise taristu olemasolu ei saa järeldada ka sellest, et Saksamaa Adienti kasutusse anti asjaomaste toodete ladustamisruum ja et tooraine, mida see äriühing tarnib oma teenuseosutajale, jääb tema omandiks.
- 53 Mis puudutab asjaolu, et Rumeenia Adienti Pitești ja Ploiești filiaalide töötajad täidavad ülesandeid, mis on ulatuslikumad nendest, mis neile tavaliselt on antud selle äriühingu teenuste osutamise raames ja mis kohustavad neid otseselt osalema valmistoodete tarnimises Saksamaa Adienti klientidele, siis tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul välja selgitada, kas – nagu talle väitis Saksamaa Adient – nende tegevus piirdub ülesannetega, mis on otseselt seotud töötlemisteenuse osutamisega, või on puhtalt halduslikku laadi, ning tal tuleb kontrollida, kas need töötajad – arvestades nende teenistus- ja tasustamistingimusi –, olles küll lepinguliselt seotud Rumeenia Adientiga, on tegelikult eemaldatud selle äriühingu alluvusest ning on antud Saksamaa Adienti käsutusse ja alluvusse neile antud ülesannete täitmisel.
- 54 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kahele esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksukohustuslasest äriühing, kelle ettevõtte asukoht on ühes liikmesriigis, saab teenuseid, mida osutab teises liikmesriigis asuv äriühing, siis ei saa teenuste osutamise koha kindlaksmääramisel – ainuüksi seetõttu, et need kaks äriühingut kuuluvad samasse kontserni või on omavahel seotud teenuste osutamise lepinguga – asuda seisukohale, et sellel äriühingul on viimati nimetatud liikmesriigis püsiv tegevuskoht.

Kolmas ja seitsmes küsimus

- 55 Kolmanda ja seitsmenda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artiklit 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksukohustuslasest äriühing, kelle ettevõtte asukoht on ühes liikmesriigis, saab töötlemisteenuseid, mida osutab teises liikmesriigis asuv äriühing, siis võib teenuste osutamise koha kindlaksmääramisel asuda seisukohale, et sellel äriühingul on viimati nimetatud liikmesriigis püsiv tegevuskoht, kuna esiteks on tal seal struktuur, mis osaleb töötlemisteenuste tulemusel saadud lõpptoodete tarnimises, ning teiseks tehakse tarnetehingud peamiselt väljaspool viimati nimetatud liikmesriiki ja seal riigis tehtud tehingud on käibemaksuga maksustatavad.
- 56 Esimesena, nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, tuleb küsimust, kas tegemist on püsiva tegevuskohtaga käibemaksudirektiivi artikli 44 tähenduses, analüüsida lähtuvalt maksukohustuslasest, kellele teenuseid osutatakse (16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 57, ja 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 30), samas kui direktiivi muude sätete kohaldamiseks, kus on viidatud mõistele „püsiv tegevuskoht“, tuleb seda analüüsida teenuseid osutavast maksukohustuslasest lähtudes.
- 57 See vahetegemine tuleneb rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõigete 1 ja 2 sõnastusest endast.

- 58 Nimelt nähtub rakendusmääruse artikli 11 lõikest 1, et teenuste osutamise kohta käsitleva käibemaksudirektiivi artikli 44 kohaldamisel on püsiv tegevuskoht määratletud kui mis tahes tegevuskoht peale selle 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.
- 59 Seevastu käibemaksudirektiivi artikli 192a kohaldamisel, mis käsitleb maksu tasumise eest vastutava isiku kindlaksmääramist, on sama määruse artikli 11 lõike 2 kohaselt püsiv tegevuskoht mis tahes tegevuskoht peale ettevõtte asukoha, mida iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal pakkuda enda osutatavaid teenuseid.
- 60 Seega, kuigi kõigi püsivate tegevuskohtade ühine tunnus on see, et tegemist on piisavalt püsiva struktuuriga, mis võimaldab tegeleda iseseisva majandustegevusega, tuleb teha vahet selle alusel, kas sellele struktuurile antud ülesanded seisnevad teenuste saamises või osutamises, ning selleks, et teha kindlaks, kas tegemist on püsiva tegevuskohaga teenuste osutamise koha kindlaksmääramiseks, tuleb lähtuda teenuste saamise tegevusest.
- 61 Teisena tuleb sellises kontekstis, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kõigepealt eristada teenuseid, mida Rumeenia Adient osutab Saksamaa Adientile, nende teenuste tulemusel tehtavatest müügitehingutest ja kaubatarnetest, mida viimati nimetatud äriühing teeb Rumeeniast, kuna nende teenuste osutamine ja kaubatarned on eraldiseisvad tehingud, millele kohaldatakse erinevat käibemaksukorda. Seega tuleb selle koha kindlakstegemiseks, kus Saksamaa Adientile neid teenuseid osutatakse, selgitada välja koht, kus asuvad selle äriühingu poolt selleks kasutatavad inimesed ja tehnilised vahendid, mitte koht, kus asuvad vahendid, mida ta kasutab valmistoodete tarnimiseks (vt analoogia alusel 29. juuni 2023. aasta kohtuotsus Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 62 Samuti ei ole asjaolul – isegi kui see on tõendatud –, et Saksamaa Adientil on oma Rumeenias asuv struktuur vahenditega, mille abil ta tarnib Rumeenia Adienti poolt talle osutatud teenuste tulemusel saadud kaupu, tähtsust püsiva tegevuskoha olemasolu väljaselgitamisel selleks, et teha kindlaks nende teenuste osutamise koht. Seda enam ei ole selles osas tähtsust ka asjaolul, et need kaubatarned on tehtud peamiselt väljaspool Rumeeniat või et Rumeenias tehtud tarned on käibemaksuga maksustatavad.
- 63 Seejärel, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab nende küsimuste põhjendamiseks, mis puudutavad Saksamaa Adienti kaubatarnetegevuse arvessevõtmist, et nii käibemaksudirektiivi artikkel 192a ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 53 kui ka maksuseadustiku artikli 266 lõike 2 punkt b viitavad vahet tegemata kaubatarnele või teenuste osutamisele, näib olevat vajalik täpsustada nende liidu õiguse sätete ulatust ja viidet mõistele „kaubatarne“.
- 64 Esiteks on oluline rõhutada, et need sätted ei puuduta mitte teenuste osutamise koha kindlaksmääramist, vaid selle isiku kindlaksmääramist, kes on kohustatud tasuma liikmesriigis käibemaksu selles liikmesriigis maksustatavatelt kaubatarnetelt või teenustelt, mida on teinud või osutanud teises liikmesriigis asuv maksukohustuslane.
- 65 Tuleb aga tõdeda, et ei eelotsusetaotlusest ega Euroopa Kohtule esitatud seisukohtadest ei nähtu, et põhikohtuasi puudutaks käibemaksukorda, mida kohaldatakse Saksamaa Adienti kaubatarnetele, mis on tehtud Rumeenias.

- 66 Käibemaksudirektiivi artikkel 192a ja rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 53, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus nende küsimuste põhjendamiseks viitab, ei ole seega kohaldatavad niisuguses olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis puudutab üksnes Rumeenia Adienti poolt Saksamaa Adientile osutatud teenuste osutamise koha kindlaksmääramist.
- 67 Teiseks tuleb igal juhul esile tuua, et käibemaksudirektiivi artiklist 192a tuleneb tegelikult, et püsiva tegevuskoha osalemist kaubarne tegevuses võetakse arvesse samamoodi nagu tema osalemist teenuste osutamises, et teha kindlaks, kes – kas maksukohustuslane või tema püsiv tegevuskoht – on kohustatud nendelt tehingutelt käibemaksu tasuma.
- 68 Selle artikli kohaselt käsitatakse maksukohustuslast, kellel on püsiv tegevuskoht selle liikmesriigi territooriumil, kus maks tasumisele kuulub, maksukohustuslasena, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kui ta teeb selle liikmesriigi territooriumil maksustatava kaubarne või osutab teenuse ja kui tema sealne tegevuskoht selles kaubarne või teenuste osutamises ei osale.
- 69 Lisaks on rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 53 lõikes 1 täpsustatud, et maksukohustuslase püsivat tegevuskohta võetakse arvesse üksnes siis, kui seda iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal tarnida kaupu või osutada teenuseid, mille tarnimises või osutamises ta osaleb. Rakendusmääruse artikli 53 lõike 2 kohaselt on vaja, et maksukohustuslane kasutaks neid vahendeid kaupade tarnimisele või teenuste osutamisele omaste tehingute teostamiseks enne või pärast seda kaubarne või teenuse osutamist.
- 70 Nende sätete koostoimest tuleneb, et käibemaksu tasumise eest vastutava isiku kindlaksmääramisel loetakse, et maksukohustuslase asukoht on selle liikmesriigi territooriumil, kus ta kaupa tarnib või teenust osutab, üksnes siis, kui tal on selles liikmesriigis olemas teatud minimaalse koosseisuga struktuur, kus on alaliselt olemas inimesed ja tehnilised vahendid, mis osalevad maksustatavates tehingutes enne nende toimumist või nende tegemise ajal.
- 71 Siiski, nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 59, tuleneb rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 11 lõikest 2 ka see, et käibemaksudirektiivi artikli 192a kohaldamisel tuleb arvesse võtta seda püsivat tegevuskohta, mis osutab teenuseid, mille osutamise ta kindlustab, mitte aga tegevuskohta, mis kasutab talle osutatud teenuseid. Püsiv tegevuskoht, mis osaleb kaupade tarnimises või teenuste osutamises selle rakendusmääruse artikli 53 lõike 1 tähenduses, saab seega olla üksnes teenuseid osutav püsiv tegevuskoht.
- 72 Siit tuleneb, et kui maksukohustuslane teeb kaubarne liikmesriigis, kus tal on üksnes selline püsiv tegevuskoht, kellele osutatakse teenuseid, ei saa asjaolu, et see tegevuskoht osaleb maksukohustuslase poolt selles liikmesriigis tehtavates kaubarnetes, mõjutada nendelt tehingutelt käibemaksu tasumise eest vastutava isiku kindlaksmääramist.
- 73 Käesoleval juhul, isegi kui eeldada, et Saksamaa Adientil on püsiv tegevuskoht, millele osutab teenuseid Rumeenia Adient, ja et see tegevuskoht osaleb kaubarnetes, mida Saksamaa Adient teeb Rumeenias, ei saa viimast siiski pidada Rumeenia territooriumil asukohta omavaks käibemaksudirektiivi artikli 192a tähenduses.

74 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale ja seitsmendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et ei asjaolu, et käibemaksukohustuslasest äriühingul, kelle ettevõtte asukoht on ühes liikmesriigis ja kes saab töötlemisteenuseid, mida osutab teises liikmesriigis asuv äriühing, on viimati nimetatud liikmesriigis struktuur, mis osaleb töötlemisteenuste tulemusel saadud lõpptoodete tarnimises, ega ka asjaolu, et need tarnetehingud tehakse peamiselt väljaspool seda liikmesriiki ja et seal riigis tehtud tehingud on käibemaksuga maksustatavad, ei oma teenuste osutamise koha kindlaksmääramisel tähtsust selle väljaselgitamiseks, kas sellel äriühingul on viimati nimetatud liikmesriigis püsiv tegevuskoht.

Neljas kuni kuues ja kaheksas küsimus

75 Neljanda kuni kuuenda ja kaheksanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikleid 44 ja 192a ning rakendusmääruse nr 282/2011 artikleid 11 ja 53 tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui käibemaksukohustuslasest äriühing, kelle ettevõtte asukoht on ühes liikmesriigis, saab teenuseid, mida osutab teises liikmesriigis asuv äriühing, võib esimesena nimetatud äriühingu viimati nimetatud liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha tunnuste kirjeldamisel arvesse võtta tehnilisi vahendeid ja inimesi, mille abil see teine äriühing osutab teenuseid, või vahendeid, mida kasutatakse nende teenustega seotud haldustegevuseks.

76 Tuleb märkida, et eelotsusetaotlusest ei nähtu, et maksuhaldur oleks põhikohtuasjas Saksamaa Adienti Rumeenias asuva püsiva tegevuskoha olemasolu tuvastamiseks võtnud arvesse Rumeenia Adienti poolt töötlemisteenuste osutamiseks kasutatud inimesi ja tehnilisi vahendeid. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab ühtlasi oma neljanda ja viienda küsimuse põhjendamiseks, et maksuhaldur tuvastas, et töötlemisteenuste osutamisse kaasatud inimesed ja tehnilised vahendid kuulusid Rumeenia Adientile, mitte Saksamaa Adientile, kes kaasas inimesi ja tehnilisi vahendeid kaupade tarnimisse järgnevas etapis. Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu, kes on ainsana pädev hindama faktilisi asjaolusid, ülesanne viia selles osas läbi vajalik kontroll.

77 Kui kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, tuleb märkida, et Euroopa Kohus on leidnud, et samu vahendeid ei saa ühel ja samal ajal kasutada nii ühes liikmesriigis asuv maksukohustuslane teenuste osutamiseks kui ka teises liikmesriigis asuv maksukohustuslane samade teenuste saamiseks esimesena nimetatud liikmesriigis asuvas eeldatavas püsivas tegevuskohas (7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punkt 54, ja 29. juuni 2023. aasta kohtuotsus Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punkt 41).

78 Teenuste saaja püsiva tegevuskoha olemasolu eeldab seega, et on võimalik kindlaks teha inimesed ja tehnilised vahendid, kes ja mis erinevad teenust osutava äriühingu poolt oma teenuste osutamiseks kasutatavatest inimestest ja tehnilistest vahenditest ning antakse nende teenuste saaja käsutusse, et tagada teenuste vastuvõtmine ja kasutamine vastavalt tema enda vajadustele. Kui neid kindlaks teha ei saa, ei ole sellisel teenuste saajal püsivat tegevuskohta teenust osutava äriühingu liikmesriigis ja teda ei saa seega pidada selles liikmesriigis asukohta omavaks.

79 Kui eeldada, et püsiv tegevuskoht võib olla samal ajal nii teenuste osutaja kui ka samade teenuste saaja, on sel juhul teenuse osutaja ja teenuse saaja samad ning järelikult puudub põhimõtteliselt igasugune maksustatav tehing, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 35.

- 80 Küsimuses, kas töötlemisteenuste kõrvalteenuseid võib arvesse võtta, on Euroopa Kohus juba selgitanud, et ettevõtte tegevuseks vajalik ettevalmistav või abistavat laadi tegevus ei saa võimaldada püsivat tegevuskohta kindlaks teha (vt selle kohta 28. juuni 2007. aasta kohtuotsus Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 56). Käesoleval juhul – tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus hindab kõiki asjas tähtsust omavaid asjaolusid, mis on tema ülesanne – nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevatest andmetest, nagu need on esitatud eelotsusetaotluses, et selline tegevus nagu tooraine ja valmistoodete vastuvõtmine, haldamine või inventeerimine, kvaliteedikontrolli toetamine või valmistoodete lähetamise tellimuse esitamine on ettevalmistavat või abistavat laadi tegevus Rumeenia Adienti töötlemisteenuse kõrval.
- 81 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb neljandale kuni kuuendale ja kaheksandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 44 ja 192a ning rakendusmääruse nr 282/2011 artikleid 11 ja 53 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksukohustuslasest äriühingul, kelle ettevõtte asukoht on ühes liikmesriigis ja kellele teises liikmesriigis asuv äriühing osutab teenuseid, ei ole viimasena nimetatud liikmesriigis püsivat tegevuskohta, kui selles liikmesriigis tema käsutuses olevad inimesed ja tehnilised vahendid ei ole erinevad talle teenuste osutamisel kasutatavatest inimestest ja tehnilistest vahenditest või kui nende inimeste ja tehniliste vahenditega tagatakse üksnes ettevalmistav või abistavat laadi tegevus.

Kohtukulud

- 82 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:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 6. novembri 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/1695), artiklit 44 ja nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed, artikli 11 lõiget 1**

tuleb tõlgendada nii, et

kui käibemaksukohustuslasest äriühing, kelle ettevõtte asukoht on ühes liikmesriigis, saab teenuseid, mida osutab teises liikmesriigis asuv äriühing, siis ei saa teenuste osutamise koha kindlaksmääramisel – ainuüksi seetõttu, et need kaks äriühingut kuuluvad samasse kontserni või on omavahel seotud teenuste osutamise lepinguga – asuda seisukohale, et sellel äriühingul on viimati nimetatud liikmesriigis püsiv tegevuskoht.

- 2. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2018/1695) artiklit 44 ja rakendusmääruse nr 282/2011 artiklit 11**

tuleb tõlgendada nii, et

ei asjaolu, et käibemaksukohustuslasest äriühingul, kelle ettevõtte asukoht on ühes liikmesriigis ja kes saab töötlemisteenuseid, mida osutab teises liikmesriigis asuv

äriühing, on viimati nimetatud liikmesriigis struktuur, mis osaleb töötlemisteenuste tulemusel saadud lõpptoodete tarnimises, ega ka asjaolu, et need tarnetehingud tehakse peamiselt väljaspool seda liikmesriiki ja et seal riigis tehtud tehingud on käibemaksuga maksustatavad, ei oma teenuste osutamise koha kindlaksmääramisel tähtsust selle väljaselgitamiseks, kas sellel äriühingul on viimati nimetatud liikmesriigis püsiv tegevuskoht.

3. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2018/1695) artikleid 44 ja 192a ning rakendusmääruse nr 282/2011 artikleid 11 ja 53

tuleb tõlgendada nii, et

käibemaksukohustuslasest äriühingul, kelle ettevõtte asukoht on ühes liikmesriigis ja kellele teises liikmesriigis asuv äriühing osutab teenuseid, ei ole viimasena nimetatud liikmesriigis püsivat tegevuskohta, kui selles liikmesriigis tema käsutuses olevad inimesed ja tehnilised vahendid ei ole erinevad talle teenuste osutamisel kasutatavatest inimestest ja tehnilistest vahenditest või kui nende inimeste ja tehniliste vahenditega tagatakse üksnes ettevalmistav või abistavat laadi tegevus.

Allkirjad