



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

11. märts 2020*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artiklid 2 ja 6 – Kohaldamisala – Maksustatavad tehingud – Tasu eest teenuste osutamine – Töötajate lähetamine emaettevõtja poolt oma tütarettevõtjale – Kantud kulude piires hüvitamine tütarettevõtja poolt

Kohtuasjas C-94/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia kõrgeim kassatsioonikohus) 27. novembri 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. veebruaril 2019, menetluses

San Domenico Vetraria SpA

versus

Agenzia delle Entrate,

menetluses osales:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president P. G. Xuereb ning kohtunikud T. von Danwitz ja A. Kumin (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja S. Mortoni,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artiklite 2 ja 6 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtte tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud San Domenico Vetraria SpA ja Agenzia delle Entrate (Itaalia maksuhaldur) vahelises kohtuvaidluses käibemaksu üle, mille San Domenico Vetraria arvas 2005. maksustamisaastal maha käibemaksust, mida ta tasus oma emaettevõtjale Avir SpA juhtivtöötaja lähetamise eest makstud summadelt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Kuuenda direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

- 1) kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

- 4 Selle direktiivi artikli 6 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud:

„„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.“

Itaalia õigus

- 5 10. septembri 2003. aasta seadusandliku dekreeedi nr 276, millega rakendatakse 14. veebruari 2003. aasta seadusega nr 30 antud volitusi tööhõive ja tööturu valdkonnas (Decreto legislativo n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30; *GURI* nr 235 regulaarne lisa, 9.10.2003) artikli 30 kohaselt:

„1. Lähetamisega on tegemist, kui tööandja annab oma huvides ühe või mitu oma töötajat teatava töö tegemiseks ajutiselt teise isiku käsutusse.

2. Lähetamise korral vastutab töötaja ees majanduslikult ja õiguslikult endiselt tööandja.“

- 6 11. märtsi 1988. aasta seaduse nr 67 riigi aastaeelarve ja mitmeaastase eelarve koostamise kohta (1988. aasta finantsseadus) (legge n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988; *GURI* nr 61 regulaarne lisa, 14.3.1988; edaspidi „seadus nr 67/88“) artikli 8 lõikes 35 on sätestatud:

„Käibemaksu kohaldamise valdkonda ei kuulu laenud või töötajate lähetamine, millega seoses hüvitatakse ainult vastav kulu.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 7 Avir lähetas 2004. aastal ühe oma juhtivtöötaja oma tütarettevõtjasse San Domenico Vetraria, et täita viimasena nimetatud ettevõtte ühe üksuse juhi ametikoht. Sellega seoses sai San Domenico Vetraria oma emaettevõtjalt arveid, mis vastasid lähetatud juhiga kaasnevatele kuludele. Lähetusega seotud kulude hüvitamisel Avirile kohaldas San Domenico Vetraria käibemaksu, et hiljem kasutada mahaarvamisõigust.
- 8 Maksuhaldur leidis, et need hüvitised jäävad käibemaksu kohaldamisalast välja, kuna need ei puuduta teenuseid tütarettevõtja ja emaettevõtja vahel, mistõttu ta tegi ümberarvutuse, et nõuda sisse selles osas maha arvatud käibemaks.
- 9 Esimese astme kohus ja apellatsioonikohus jätsid San Domenico Vetraria kaebuse maksu ümberarvutuse peale rahuldamata. Eelkõige leidis apellatsioonikohus, et selle äriühingu makstud summad vastavad seaduse nr 67/88 artikli 8 lõike 35 tähenduses üksnes kulude hüvitamisele, kuna puuduvad tõendid selle kohta, et lähetatud töötaja sai suurendatud summasid või täitis teistsuguseid ülesandeid kui need, mida ta juba täitis lähetajast äriühingus.
- 10 Corte suprema di cassazione (Itaalia kõrgeim kassatsioonikohus), kellele San Domenico Vetraria esitas kassatsioonikaebuse, leiab, et põhikohtuasja lahendamisel on määrava tähtsusega küsimus, kas töötajate lähetamist sellega seotud kulude hüvitamise eest võib pidada maksustatavaks.
- 11 Sellega seoses täpsustab nimetatud kohus, et seaduse nr 67/88 artikli 8 lõike 35 kohaselt ei ole lähetustehing maksustatav juhul, kui hüvitise summa vastab lähetatud töötajatest tingitud kulutuste summale, kuna see ei kuulu käibemaksu kohaldamise valdkonda. Siiski jääb püsima kahtlus, kas niisugune teenus nagu töötajate lähetamine sellega kaasnevate kulude hüvitamise eest jääb käibemaksu kohaldamisalast välja.
- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul näib sellise lähetustehingu majanduslik laad, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tulenevat nimelt sellest, et käesoleva kohtuotsuse punktis 5 viidatud seadusandliku dekreeidi artikli 30 alusel peab lähetaval tööandjal olema konkreetne huvi, nimelt huvi tagada emaettevõtja ja tütarettevõtja ühise korralduse otstarbekaim toimimine. Pealegi ei ole selle huvi esinemist käesoleval juhul vaidlustatud.
- 13 Lisaks võib asjaolu, et selline lähetustehing toob kaasa teenuse osutamise tasu eest, tuleneda vastuvõtva äriühingu poolt makstud summast, mis käesoleval juhul ei ole just väike ja võrdub töötajatest tingitud kulutuste ja nende tõttu kantud kohustuste summaga.
- 14 Corte suprema di cassazione (kassatsioonikohus) leiab ühtlasi, et riigisisene õigusnorm võib tekitada töötajate lähetamise ja tööjõu vahendamise põhjendamatu ebavõrdset kohtlemist, mis võib mõjutada neutraalse maksustamise põhimõtet, kuna viimati nimetatud tehing tähendab alati maksustatava teenuse osutamist.
- 15 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [kuuenda direktiivi] artikleid 2 ja 6 ning neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisene õigusnormid, mille alusel ei kohaldata käibemaksu emaettevõtja laenude või töötajate lähetamise suhtes, millega seoses hüvitab tütarettevõtja ainult vastava kulu?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 16 Esitatud küsimusele vastamiseks tuleb osundada, et kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 17 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 esimesele lõigule on teenuste osutamine „mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne“.
- 18 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest, et vaidlust ei ole selles, et Avir on maksukohustuslane ja et põhikohtuasjas arutusel olev teenus, st Aviri juhtivtöötaja lähetamine tütarettevõtja San Domenico Vetraria juurde, osutati asjaomase riigi territooriumil.
- 19 Seega jääb veel kindlaks teha, kas teenus osutati „tasu eest“ kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses.
- 20 Selles osas nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et käibemaksusüsteemi raames eeldab maksustatav tehing pooltevahelist tehingut, mille käigus on kokku lepitud hinnas või tasus. Kui teenuse osutaja tegevus seisneb üksnes teenuse osutamises otsese tasuta, puudub maksustatav summa ja teenuseid seega käibemaksuga ei maksustata (22. juuni 2016. aasta kohtuotsus Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 21 Sellest järeldub, et teenust osutatakse „tasu eest“ kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses – ja see on seega maksustatav – vaid juhul, kui teenuseosutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele. See on nii juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos (vt selle kohta 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, punktid 21 ja 22 ning seal viidatud kohtupraktika; 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 39, ja 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 69).
- 22 Käesolevas asjas näib Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust ilmnevat, et lähetus toimus Aviri ja San Domenico Vetraria vahelise lepingulise õigussuhte alusel.
- 23 Lisaks ilmneb, et selle õigussuhte raames tehti vastastikuseid sooritusi, nimelt ühelt poolt Aviri juhtivtöötaja lähetamine San Domenico Vetraria juurde ja teiselt poolt viimati nimetatud äriühingu poolt talle esitatud arvetele märgitud summade tasumine.
- 24 Komisjon vaidleb siiski vastu nende kahe teenuse vahelise otsese seose esinemisele, väites, et kuna ei ole kokku lepitud Aviri kantud kuludest kõrgemat tasu, siis ei toimunud põhikohtuasjas arutusel olev lähetus tasu saamise eesmärgil.
- 25 Nende argumentidega ei saa nõustuda.
- 26 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et otsene seos on olemas, kui kaks teenust on vastastikku seotud (vt selle kohta 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punktid 13–20, ja 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, punktid 15–17), st üks neist on osutatud vaid tingimusel, et osutatakse ka teine, ja vastupidi (vt selle kohta 23. novembri 1988. aasta kohtuotsus Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, punkt 14, ja 2. juuni 1994. aasta kohtuotsus Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, punkt 16).

- 27 Seega, kui peaks tuvastatama – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, et San Domenico Vetraria poolt talle emaettevõtja poolt esitatud arvetel märgitud summade maksmine oli tingimus, et emaettevõtja lähetaks juhtivtöötaja, ja et tütarettevõtja maksis need summad vaid vastutasuks lähetamise eest, siis tuleb järeldada, et nende kahe teenuse vahel on otsene seos.
- 28 Järelikult tuleb tehing lugeda tehtuks tasu eest ja kui ka muud kuuenda direktiivi artikli 2 punktis 1 sätestatud tingimused on täidetud, siis on see käibemaksuga maksustatav.
- 29 Selles osas ei ole tähtsust tasu summal, eelkõige asjaolul, et see on võrdne, suurem või väiksem kui kulu, mida maksukohustuslane kandis seoses teenuse osutamisega (vt selle kohta 20. jaanuari 2005. aasta kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 22, ning 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika). Nimelt ei mõjuta see asjaolu otsest seost osutatud teenuste ja nende eest saadava tasu vahel (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille alusel ei kohaldata käibemaksu emaettevõtja laenude või töötajate lähetamise suhtes, millega seoses hüvitab tütarettevõtja ainult vastava kulu, tingimusel et ühelt poolt summad, mida tütarettevõtja maksab oma emaettevõtjale, ja teiselt poolt need laenud või lähetused on vastastikuses sõltuvuses.

Kohtukulud

- 31 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 (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille alusel ei kohaldata käibemaksu emaettevõtja laenude või töötajate lähetamise suhtes, millega seoses hüvitab tütarettevõtja ainult vastava kulu, tingimusel et ühelt poolt summad, mida tütarettevõtja maksab oma emaettevõtjale, ja teiselt poolt need laenud või lähetused on vastastikuses sõltuvuses.

Allkirjad