



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

11. märts 2021 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 9 – Maksukohustuslane – Mõiste – Artikkel 11 – Käibemaksugrupp – Äriühingu peamine tegevuskoht ja filiaal, mis asuvad kahes erinevas liikmesriigis – Peamine tegevuskoht, mis kuulub käibemaksugruppi, mille liige filiaal ei ole – Peamine tegevuskoht, mis osutab filiaalile teenuseid ja kannab sellega seotud kulu filiaalile üle

Kohtuasjas C-812/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) 24. oktoobri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. novembril 2019, menetluses

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial,

versus

Skatteverket,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

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

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, esindaja: T. Karlsson,
- Skatteverket, esindaja: K. Alvesson,
- Taani valitsus, esindajad: J. Nymann-Lindgren, P. Jespersen ja M. S. Wolff,
- Prantsuse valitsus, esindajad: E. Toutain ja E. de Moustier,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal, K. Simonsson ja G. Tolstoy,

* Kohtumenetluse keel: rootsi.

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

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1, artikli 9 lõike 1 ja artikli 11 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Danske Bank A/S, Danmark, Sverige filiali (Taani äriühingu Danske Bank A/S Rootsi filiaal) ja Skatteverketi (Rootsi maksuamet) vahelises kohtuvaidluses siduva eelotsuse üle, mille Skatterättsnämnden (Rootsi maksuõiguse komisjon) andis Rootsi käibemaksuseaduse (1994:200) (mervärdesskattelagen (1994:200)) kohta.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

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

- 4 Direktiivi artikli 9 lõikes 1 on ette nähtud:

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

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

- 5 Direktiivi artiklis 11 on kirjas:

„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.“

Taani õigus

- 6 Taanis võeti käibemaksudirektiivi artikkel 11 üle käibemaksuseaduse (lov om merværdiafgift) § 47 lõikega 4. See säte lubab nimelt mitmel maksukohustuslasel, kellel on sama omanik, registreeruda Taani käibemaksugrupina. Sellest lõikest nähtub samuti, et käibemaksugruppi võivad kuuluda üksnes Taanis asuvad ettevõtjad, mistõttu peamine tegevuskoht või filiaal võib saada Taani käibemaksugrupi liikmeks vaid siis, kui tegemist on püsiva tegevuskohaga Taani territooriumil.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 7 Danske Bank on äriühing, mille peamine tegevuskoht asub Taanis. Ta tegutseb Rootsis filiaali Danske Bank, Danmark, Sverige filiaal kaudu, mille asukoht on viimati nimetatud liikmesriigis. Danske Banki peamine tegevuskoht kuulub Taani käibemaksugruppi (edaspidi „kõnealune Taani käibemaksugrupp“), mis moodustati Taani õigusnormide alusel, millega on üle võetud käibemaksudirektiivi artikkel 11. Rootsis asuv filiaal Rootsi käibemaksugruppi ei kuulu.
- 8 Danske Bank kasutab oma tegevuse käigus Skandinaavia riikides infotehnoloogiaplatformi. See platform on suures osas ühine kõigi selle äriühingu tegevuskohtade jaoks. Kulu, mis tekib Rootsi filiaalil platformi kasutamise ja Rootsis tegutsedes, kannab Danske Banki peamine tegevuskoht filiaalile üle.
- 9 Danske Banki Rootsi filiaal esitas maksuõiguse komisjonile taotluse saada eelotsus eelkõige küsimuses, kas asjaolu, et Danske Banki peamine tegevuskoht kuulub Taani käibemaksugruppi, tähendab, et seda gruppi tuleb Rootsi käibemaksuseaduse (1994:200) kohaldamisel pidada sellest filiaalst eraldiseisvaks maksukohustuslaseks. Filiaal soovis teada ka seda, kas käibemaksugrupi osutatud teenuseid, mille kulu kantakse filiaalile üle, tuleb pidada käibemaksuga maksustatavateks teenusteks ja kas ta peab Rootsis teenuste saajana käibemaksu tasuma.
- 10 Maksuõiguse komisjon tuvastas 23. novembri 2018. aasta eelotsuses, et kõnealust Taani käibemaksugruppi, kuhu kuulub Danske Banki peamine tegevuskoht, ja selle äriühingu Rootsi filiaal tuleb käsitada kahe eraldiseisva maksukohustuslasena. Liitudes kõnealuse Taani käibemaksugrupiga Taani õiguse sätete alusel käibemaksuga maksustamise eesmärgil, eraldas Danske Banki peamine tegevuskoht end oma Rootsi filiaalst. Nimetatud komisjon leidis lisaks, et Danske Banki peamise tegevuskoha osutatud teenuseid, mille kulu kantakse tema Rootsi filiaalile üle, tuleb pidada käibemaksuga maksustatavateks teenusteks.
- 11 Danske Banki Rootsi filiaal vaidlustas maksuõiguse komisjoni eelotsuse Högsta förvaltningsdomstolenis (Rootsi kõrgeim halduskohus), väites, et Danske Banki peamist tegevuskohta ja tema filiaalile tuleb pidada üheks maksukohustuslaseks ning et peamise tegevuskoha poolt sellele filiaalile osutatud teenuseid ei saa pidada käibemaksuga maksustatavateks teenusteks. Nimetatud filiaal ei tegele iseseisva majandustegevusega ja ta ei kuulu Rootsis käibemaksugruppi, mistõttu teda ei saa kõnealusest peamisest tegevuskohast eraldada.
- 12 Maksuamet palus selle eelotsuse muutmata jätta. Taani õigusnormide kohaselt võivad üksnes Taanis asuvad tegevuskohad saada Taani käibemaksugrupi liikmeks. Järelikult ei ole Danske Banki Rootsi filiaal selle grupi liige, mistõttu teda ja selle äriühingu peamist tegevuskohta ei saa pidada üheks maksukohustuslaseks.
- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et asjasse puutuvaid sätteid on võimalik tõlgendada kahel viisil. Üks võimalus nende sätete tõlgendamiseks on 23. märtsi 2006. aasta kohtuotsusest FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196) tulenevat kohtupraktikat kohaldades järeldada, et Rootsi filiaal, mis ei ole Danske Banki peamisest tegevuskohast sõltumatu ega kuulu Rootsi käibemaksugruppi, on sama maksukohustuslane kui nimetatud tegevuskoht, isegi kui viimane kuulub Taani käibemaksugruppi.

Teine võimalik tõlgendus seisneks selles, et käibemaksuga maksustamise eesmärgil kõnealuse Taani käibemaksugruppiga liitudes eraldas Danske Banki peamine tegevuskoht end maksukohustuslasest, kelleks nimetatud tegevuskohta ja tema Rootsi filiaali nende omavaheliste tehingute puhul põhimõtteliselt peetakse.

- 14 Nii on Euroopa Kohus 17. septembri 2014. aasta kohtuotsuses Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225) juba otsustanud, et filiaal, mis ei ole sõltumatu välisriigi äriühingu peamisest tegevuskohast, kuid kuulub liikmesriigis käibemaksugruppi, moodustab koos selle grupi liikmetega ühe maksukohustuslase, mistõttu teenuseid, mida peamine tegevuskoht filiaalile tasu eest osutab, tuleb käsitada nii, et need on osutatud mitte filiaalile, vaid käibemaksugruppile. Järelikult on tegemist tehingutega kahe erineva maksukohustuslase vahel. See kohtuotsus puudutas aga olukorda, kus filiaal kuulus käibemaksugruppi, samas kui käesolevas kohtuasjas kuulub sellisesse gruppi peamine tegevuskoht.
- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab ka käibemaksukomitee 26. oktoobri 2015. aasta 105. koosoleku suunistele, millest ilmneb, et komitee leidis valdavas osas, et tema menetluses olevas asjas tuleb käibemaksugruppi, millesse kuulub ühes liikmesriigis asuv peamine tegevuskoht, ja teises liikmesriigis asuvat filiaali käsitada kahe eraldiseisva maksukohustuslasena.
- 16 Neil asjaoludel otsustas Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas panga – mille peamine tegevuskoht ei ole Rootsi [Kuningriigis], vaid teises liikmesriigis – Rootsi filiaal on iseseisev maksukohustuslane, kui peamine tegevuskoht kuulub teises liikmesriigis käibemaksugruppi ning Rootsi filiaal ei kuulu ühesegi Rootsi käibemaksugruppi ja peamine tegevuskoht osutab filiaalile teenuseid ning kannab sellega seotud kulu filiaalile üle?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 17 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 ja artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustamisel tuleb äriühingu ühes liikmesriigis asuvat peamist tegevuskohta, mis kuulub artikli 11 alusel moodustatud käibemaksugruppi, ja selle äriühingu teises liikmesriigis asuvat filiaali käsitada eraldiseisvate maksukohustuslastena, kui peamine tegevuskoht osutab nimetatud filiaalile teenuseid, mille kulu kantakse filiaalile üle.
- 18 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 19 Selle direktiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist ja tulemustest.
- 20 Teenuste osutamise kohta ühes liikmesriigis asuva äriühingu peamise tegevuskoha ja teises liikmesriigis asuva filiaali vahel on Euroopa Kohus otsustanud, et selline teenuste osutamine on maksustatav vaid siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid. Õigussuhte puudumisel filiaali ja peakontori vahel, mis moodustavad koos ühe maksukohustuslase, kujutavad nende üksuste vahetatud vastastikused teenused endast selliste sisetehingute voogu, mis ei ole maksustatavad, erinevalt kolmandate isikutega sooritatud maksustatavatest tehingutest (24. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punktid 37 ja 38 ning seal viidatud kohtupraktika).

- 21 Selleks et teha kindlaks, kas selline õigussuhe on olemas, tuleb kontrollida, kas filiaal teostab iseseisvat majandustegevust. Sellega seoses tuleb välja selgitada, kas niisugust filiaali võib pidada iseseisvaks eelkõige selles mõttes, et ta kannab oma tegevusest tulenevat majanduslikku riski (vt selle kohta 23. märtsi 2006. aasta kohtuotsus FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 35, ning 24. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 22 Äriühingu peamise tegevuskoha ja filiaali vahelise õigussuhte kvalifitseerimisel tuleb siiski arvesse võtta ka nende võimalikku kuulumist käibemaksudirektiivi artikli 11 esimese lõigu alusel moodustatud käibemaksugruppi.
- 23 Selle sätte 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.
- 24 Nimetatud artikli 11 sõnastus ise sisaldab territoriaalset piirangut, nii et liikmesriik ei või ette näha, et käibemaksugrupp hõlmab teises liikmesriigis asuvaid isikuid. Nagu nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, võivad seda sätet üle võtvate Taani õigusnormide kohaselt üksnes Taanis asuvad püsivad tegevuskohad kuuluda Taani käibemaksugruppi.
- 25 Käibemaksudirektiivi artikli 11 alusel moodustatud käibemaksugruppi kuulumise mõju kohta on Euroopa Kohus otsustanud, et selline grupp moodustab ühe maksukohustuslase. Ühe maksukohustuslasena käsitlemine välistab selle, et käibemaksugrupi liikmed esitaksid edaspidi eraldi käibedeklaratsioone ja et neid käsitataks sellisel juhul nii kontserni sees kui ka väljaspool seda maksukohustuslastena, kuna nimetatud deklaratsioonide esitamine on lubatud vaid sellel ühel maksukohustuslasel (17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Skandia America (USA), filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punktid 28 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Sellest järeldub, et kui äriühingu peamine tegevuskoht ja tema filiaal asuvad eri liikmesriikides ja üks neist kuulub käibemaksugruppi, siis tuleb nendevahelise õigussuhte hindamisel arvesse võtta ühest küljest seda, et grupp moodustab ühe maksukohustuslase, ja teisest küljest selle grupi territoriaalseid piire.
- 27 Euroopa Kohus on asunud seisukohale, et teenused, mida äriühingu kolmandas riigis asuv peamine tegevuskoht osutab äriühingu filiaalile, mis asub liikmesriigis, on maksustatavad tehingud, kui filiaal kuulub käibemaksugruppi (17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Skandia America (USA), filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 32). Viidatud kohtuotsuses välja toodud põhimõte on aga kohaldatav ka siis, kui teenuseid osutatakse ühes liikmesriigis asuva ja seal käibemaksugruppi kuuluva peamise tegevuskoha ja teises liikmesriigis asuva filiaali vahel.
- 28 Käesoleval juhul kuulub Danske Banki peamine tegevuskoht kõnealusesse Taani käibemaksugruppi. Sellesse käibemaksugruppi kuulumise põhjal tuleb käibemaksu osas asuda seisukohale, et põhikohtuasjas kõnealuseid teenuseid osutab käibemaksugrupp.
- 29 Arvestades käibemaksudirektiivi artikli 11 esimesest lõigust tulenevaid territoriaalseid piiranguid, ei saa Danske Banki Rootsi filiaali pealegi pidada kõnealusesse Taani käibemaksugruppi kuuluvaks.
- 30 Seega ei saa käibemaksu seisukohast ühelt poolt Taani käibemaksugruppi, kuhu kuulub Danske Banki peamine tegevuskoht, ja teiselt poolt selle äriühingu Rootsi filiaali käsitada ühe maksukohustuslasena.
- 31 Ükski Danske Banki esitatud argumentidest ei sea seda järeldust kahtluse alla.

- 32 Kõigepealt väidab Danske Bank, et 17. septembri 2014. aasta kohtuotsuse Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225) aluseks olnud olukord ja põhikohtuasjas käsitletav olukord on erinevad, mis õigustab erinevat kohtlemist. Kuid ei asjaolu, et erinevalt selle kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjast ei kuulu põhikohtuasjas mitte filiaal, vaid Danske Banki peamine tegevuskoht käibemaksugruppi, ega asjaolu, et nimetatud peamine tegevuskoht ei asu mitte kolmandas riigis, vaid liikmesriigis, ei sea kahtluse alla selles kohtuotsuses valitud lahendust, arvestades käibemaksudirektiivi artikli 11 alusel moodustatud käibemaksugruppidele omaseid territoriaalseid piiranguid.
- 33 Järgmiseks tuleb vastupidi Danske Banki väidetele sedastada, et kuigi käibemaksudirektiivi artikli 11 sõnastus takistab liikmesriigil laiendada käibemaksugrupi ulatust üksustele, mis asuvad väljaspool tema territooriumi, tuleb käibemaksugrupi olemasolu selles liikmesriigis vajaduse korral siiski arvesse võtta maksustamisel teistes liikmesriikides, eelkõige juhul, kui viimased hindavad oma territooriumil asuva filiaali maksukohustusi.
- 34 Lõpuks tuleb neutraalse maksustamise põhimõtte kohta, millele Danske Bank samuti tugineb, märkida, et see on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte, millega on vastuolus samalaadsete ja seega omavahel konkureerivate majandustehingute erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel (vt selle kohta 22. mai 2008. aasta kohtuotsus Ampliscentifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika). Arvestades käibemaksugrupi moodustamise mõju ja selle territoriaalseid piire, ei saa Danske Banki Rootsisis asuva filiaali ja kõnealuse Taani käibemaksugrupi, kuhu kuulub selle äriühingu peamine tegevuskoht, vahelist tehingut pidada samalaadseks tehinguga, mis toimub filiaali ja peamise tegevuskoha vahel, mis ei kuulu käibemaksugruppi.
- 35 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 ja artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustamisel tuleb äriühingu ühes liikmesriigis asuvat peamist tegevuskohta, mis kuulub nimetatud artikli 11 alusel moodustatud käibemaksugruppi, ja selle äriühingu teises liikmesriigis asuvat filiaali käsitada eraldiseisvate maksukohustuslastena, kui peamine tegevuskoht osutab nimetatud filiaalile teenuseid, mille kulu kantakse filiaalile üle.

Kohtukulud

- 36 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 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõiget 1 ja artiklit 11 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustamisel tuleb äriühingu ühes liikmesriigis asuvat peamist tegevuskohta, mis kuulub nimetatud artikli 11 alusel moodustatud käibemaksugruppi, ja selle äriühingu teises liikmesriigis asuvat filiaali käsitada eraldiseisvate maksukohustuslastena, kui peamine tegevuskoht osutab nimetatud filiaalile teenuseid, mille kulu kantakse filiaalile üle.

Allkirjad