

Kohtuasi C-931/19**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

20. detsember 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzgericht (Austria föderaalne maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

20. detsember 2019

Kaebaja:

Titanium Ltd

Vastustaja:Finanzamt Wien 1/23**Põhikohtuasja ese**

Kaebus Finanzamt Wien 1/23 otsuste peale seoses aastate 2004–2010 eest tasuda tuleva käibemaksuga

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikli 267

Eelotsuse küsimus

Kas mõistet „püsiv tegevuskoht“ tuleb tõlgendada nii, et alati on nõutav töötajate ja tehniliste vahendite olemasolu ning seetõttu peavad tegevuskohas igal juhul olema olemas teenuseosutaja töötajad, või saab Austrias asuva kinnisasja maksustatava üürileandmise konkreetsel juhul, mis on ainult talumiskohustusele vastav passiivne sooritus, käsitleda seda kinnisasja „püsiva tegevuskohana“ ka ilma töötajateta?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv“), artikkel 21

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklid 192a–205 (eelkõige artiklid 192a, 193, 194 ja 196)

Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (ELT 2008, L 44, lk 11; edaspidi „direktiiv 2008/8“)

Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (ELT 2011, L 077, lk 1; edaspidi „rakendusmäärus nr 282/2011“), artiklid 11 ja 53

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

Austria 1994. aasta käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz 1994, edaspidi „UStG“), §-d 1, 3a, 11, 19 ja 28

Saksa käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz), § 13b

Asjaolude ja senise menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja on kinnisvara, varahalduse ja elamumajanduse valdkondades tegutsev äriühing, mille asukoht ja juhatuse koht on Jersey's. Alates 1995. aastast kuulub talle Austrias kinnisasi, mille ta andis käibemaksuga maksustatavalt üürile kahele Austria ettevõtjale. Üürileandmise tehingutest tekkinud käive oli kaebaja ainus käive Austrias. Kaebaja tellis kinnisvarahaldusteenuse ühelt seda teenust pakkuvast Austria ettevõtjalt, kes täitis peamiselt tugi- ja haldusülesandeid. Kaebajale jäi endiselt oluliste otsustuste tegemise õigus (näiteks üürilepingute sõlmimine ja lõpetamine, investeeringute ja remondi tegemine). Haldusteenuse osutaja kasutas oma tegevuse jaoks enda kontoriruumi ja tehnilisi vahendeid, millel puudus kaebaja kinnisasjaga nii ruumiline kui ka sisuline seos.

Maksuhaldur määras kindlaks kaebaja kui teenuse osutaja tasutava käibemaksu summa, sealhulgas 2009. ja 2010. aasta eest, ning kohustas kaebajat selle tasuma. Kaebaja esitas Bundesfinanzgerichtile (föderaalne maksukohus) kaebuse, millega ta vaidlustab maksuotsused.

Põhikohtuasja poolte peamised väited

- 2 Kaebaja leiab, et töötajate puudumisest tulenevalt ei ole üürile antud kinnisasi püsiv tegevuskoht ning järelikult läheb käibemaksu tasumise kohustus käibemaksudirektiivi artikli 196 ja UStG § 19 lõike 1 kohaselt üle Austrias asuvatele teenuse saajatele. Sel põhjusel ei märkinud ta väljastatud arvetele käibemaksu. Maksuhaldur on seevastu seisukohal, et Austrias asuv üürile antud kinnisasi kujutab endast püsivat tegevuskohta Austrias.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 3 UStG § 19 kohaselt läheb käibemaksu tasumise kohustus üle teenuse saajale, kui teenuse osutaja elu- ega asukoht ega harilik viibimiskoht ei ole Austrias (õiguslik olukord kuni 14. detsembrini 2012) või ta ei käita Austrias ettevõtet ja tal puudub seal ka muu tegevuskoht (sks k *Betriebsstätte*), mille kaudu ta teenust osutab (õiguslik olukord alates 15. detsembrist 2012). Mõistet *Betriebsstätte* tõlgendatakse kooskõlas direktiiviga „püsiva tegevuskohana“ käibemaksudirektiivi või rakendusmääruse nr 282/2011 tähenduses. Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) tõlgendas kõnealust mõistet 29. aprillil 2003 kohtuasjas 2001/14/0226 tehtud lahendis kooskõlas liidu õigusega järgmiselt: määrava tähtsusega on teatav minimaalne hulk töötajaid ja vahendeid, mis on vajalikud teenuse osutamiseks, samuti piisav püsivus selles tähenduses, et töötajad ja vahendid toimivad püsivalt koos.

Kui käibemaksudirektiivi artiklis 193 sisalduva üldnormi kohaselt tasub käibemaksu maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, siis sama direktiivi artikkel 194 ja sellele artiklile järgnevad artiklid näevad ette teatavad juhud, mil maksukohustus võib üle minna või peab üle minema liikmesriigis asuvale isikule, kellele kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse. Direktiiviga 2008/8 (mis ajaliselt ei ole käesolevas asjas veel kohaldatav) muudeti käibemaksudirektiivi sõnastust ja lisati uus artikkel 192a, millega määratleti uuesti liikmesriigis asukohta mitteomava maksukohustuslase mõiste, mida tuleb rakendada seoses pöördmaksustamist käsitlevate sätetega. Püsiva tegevuskoha suhtes kehtestati seejuures tingimus, et see ei osale kõnealuses kaubatarnes ega teenuseosutamises. Siiski oli juba enne artikli 192a lisamist (aga isegi juba kuuenda käibemaksudirektiivi kehtivuse ajal) maksukohustuse ülemineku seisukohast määrav see, et teenuseosutaja asukoht ei olnud põhimõtteliselt liikmesriigis. Seega lähtuti sellest, et liikmesriigis ei olnud asukohta ega (alates käibemaksudirektiivi artikli 192a lisamisest ka tarne või teenusega seotud) püsivat tegevuskohta. Juba varem nägi kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõike 1 punkt b ette, et maksukohustuse üleminekuks teenuse saajale osutab teenuse „välismaal elav maksukohustuslane“.

Käibemaksudirektiivis puudub selles kasutatud püsiva tegevuskoha mõiste määratlus, kuid Euroopa Kohtu praktikas on seda mõistet põhjalikult tõlgendatud; tõlgendamise tulemused kajastuvad (käesoleval juhul ajaliselt veel

mittekohaldatavas) rakendusmääruses nr 282/2011 (artiklis 11 ja seoses käibemaksudirektiivi artikli 192a rakendamisega ka artiklis 53).

Konkreetselt kinnisvara üürileandmist käsitleb dokument „Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel“. Kui osutatud teenus liigitub kinnisasjaga seotud teenuseks, tuleb viidatud selgitavate märkuste punkti 28 kohaselt käibemaks tasuda liikmesriigis, kus kinnisasi asub. Järelikult ei ole teenuse asukoha kindlaksmääramisel oluline, kas teenuseosutajal on selles liikmesriigis püsiv tegevuskoht. Tõsiasi, et ettevõtjale kuulub liikmesriigis kinnisasi, ei anna veel alust teha järeldust, et tal on selles riigis püsiv tegevuskoht. Viidatud selgitavad märkused ei ole õiguslikult siduvad ja need sõnastati alles pärast käesoleva kohtuvaidlusega hõlmatud ajavahemiku möödumist, aga võttes arvesse, et kõik ELi liikmesriigid nõustusid sellise tõlgenduse avaldamisega, on sellel tõlgendusel siiski asjakohane kaal.

Eelotsuse küsimus ei ole oluline mitte üksnes käesoleva (vaidlusaluseid aastaid 2009 ja 2010 puudutava) kohtuasja seisukohast, vaid sel on ka üldine tähtsus liidu õiguse ühetaolise kohaldamise tagamiseks, sest mõistet „püsiv tegevuskoht“ ei ole tänaseni vähemalt Austrias ja Saksamaal ühetaoliselt tõlgendatud. Euroopa Liidu Kohus (edaspidi Euroopa Kohus) on mõiste „püsiv tegevuskoht“ tõlgendamist küll juba korduvalt käsitlenud (vt näiteks 4. juuli 1985. aasta kohtuotsus Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299; 20. veebruari 1997. aasta kohtuotsus DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77; 17. juuli 1997. aasta kohtuotsus ARO Lease BV, C-190/95, EU:C:1997:374; 28. juuni 2007. aasta kohtuotsus Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, aga ka 16. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298) ja Euroopa Kohtu tõlgendust kajastab muu hulgas rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 53 (viidatud säte ei ole käesolevas asjas veel ajaliselt kohaldatav), kuid siiski esinevad põhjendatud kahtlused, kuidas tõlgendada seda mõistet kooskõlas liidu õigusega. Senise tõlgenduse kohaselt on käibemaksu seisukohast tähtsust omav püsiv tegevuskoht selline, mida iseloomustab töötajate ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal pakkuda enda osutatavaid teenuseid. Seni ei ole siiski ammendavalt selgitatud küsimust, kas mõlemad tunnused (see tähendab töötajad ja vahendid) peavad alati olemas olema kumulatiivselt või on kumulatiivsus nõutav ainult siis, kui see on vajalik asjaomase majandustegevuse funktsionaalsuse tagamiseks.

Käibemaksudirektiivi artikkel 196 lähtub sellest, et teenust osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole kõnealuses liikmesriigis. Käibemaksudirektiivi artikkel 192a seob asukoha küsimuse muu hulgas teenuse osutamises osaleva „püsiva tegevuskoha“ olemasoluga.

Kohtuasjadest ARO Lease BV ja Lease Plan Luxembourg SA tuleneb, et ei piisa teenust osutava muu ettevõtja töötajatest, vaid konkreetselt peavad olemas olema oma töötajad. Seda enam kehtib see juhul, kui lepingulise kinnisvarahaldusettevõtja töötajad täidavad ainult tugi- ja haldusülesandeid.

Asjaolud, mis ei toeta püsiva tegevuskoha olemasolu

Nii Euroopa Kohtu praktika kui ka rakendusmääruse nr 282/2011 artikli 53 määratluse kohaselt iseloomustab püsivat tegevuskohta töötajate (ja tehniliste vahendite) olemasolu. Euroopa Kohus leiab, et töötajate ja vahendite vahel peab esinema püsiv seos, mis on vajalik asjaomaste teenuste osutamiseks. Kuivõrd üürile antakse ainult Austrias asuv kinnisasi, millega seoses ei kasutata oma töötajaid, ei ole töötajate olemasolu tingimus täidetud ja seega ei saa lähtuda püsivast tegevuskohast Austrias. Selliste üürileandmise teenuste osutamiseks on töötajatest põhimõtteliselt vajalik ainult üürileandja, kes võtab vastu otsuseid, sõlmib lepingud või tellib näiteks haldusteenuseid. Neile tunnustele vastavat töötajat käesoleval juhul üürile antava kinnisasja asukohas ei ole. Austrias tegutseva lepingulise kinnisvarahaldusettevõtja tegevuse põhjal ei saa teha teistsugust järeldust, sest ühelt poolt ei ole selle töötajad kaebaja töötajad ja teiselt poolt täidetakse nagunii ainult kinnisvara haldamisega seotud tugi- ja haldusülesandeid.

Asjaolud, mis toetavad püsiva tegevuskoha olemasolu

a) Austria maksuhalduri tõlgendus

Austria maksuhaldur andis ühtse tõlgendamise tagamiseks välja 2000. aasta käibemaksusuunised (Umsatzsteuerrichtlinien 2000). Viidatud suuniste kohaselt tuleb ettevõtjaid, kes omavad Austrias kinnisvara ja annavad seda maksustatavalt üürile, käsitleda selles (see tähendab üürikäibe) osas Austria ettevõtjatena. Nad peavad asjaomase käibe maksumenetluses deklareerima. Teenuse saajal ei ole kohustust neilt tehingutelt käibemaksu tasuda. Austria maksuhaldur leiab niisiis üürile antud kinnisasja puhul, et maksukohustuslasel on kinnisasja asukohas alati püsiv tegevuskoht või asukoht, millest tulenevalt kinnisasja üürileandmise korral käibemaksu tasumise kohustus üle ei lähe.

b) Saksa kohtute praktika ja Saksa maksuhalduri tõlgendus

Saksa maksukohtute praktika kohaselt on tuulegeneraatorid, mida käitab äriühing, mille majandustegevuse asukoht on välismaal, iseenesest püsivaks tegevuskohaks Saksamaal, kuigi ka seal ei kasutata oma töötajaid (vt nt Finanzgericht Münsteri (Münsteri maksukohus) 5. septembri 2013. aasta lahend kohtuasjas 5 K 1768/10 U; Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus) 14. märtsi 2017. aasta lahend kohtuasjas 2 K 920/14; Finanzgericht Schleswig-Holsteini (Schleswig-Holsteini maksukohus) 17. mai 2018. aasta lahend kohtuasjas 4 K 47/17). Viidatud kohtupraktika kohaselt on tuulegeneraatorid märkimisväärse väärtusega piisavalt püsivad statsionaarsed rajatised. Püsiva tegevuskohana käsitlemist ei välista see, et tuulegeneraatoreid ei käita kohapealsed töötajad. Põhimõtteliselt on ka töötajad püsiva tegevuskoha üks oluline tunnus, aga see ei tähenda, et töötajate ja tehniliste vahendite tingimus peab alati olema täidetud samas ulatuses. Pigem saab töötajate vähest arvu või erandjuhul isegi puudumist korvata keskmisest

parema tehnilise varustusega. Asukoha küsimust ei saa seega siduda tingimata oma töötajate olemasoluga.

Teadaolevalt puudub selles konkreetsetes küsimuses Saksa Bundesfinanzhof'i (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) praktika. Viidatud kohus jättis 19. novembri 2014. aasta otsuses kohtuasjas V R 41/13 selle küsimuse lahtiseks. Ka 9. mai 2017. aasta määruses kohtuasjas XI B 13/17 jättis sama kohus lahtiseks käesolevas kohtuasjas tekkinud küsimusega sarnase küsimuse, kas kinnisasja maksustataval üürileandmisel tuleb kinnisasja käsitleda ettevõtja püsiva tegevuskohana (sest majandustegevuse asukoht oli niigi Saksamaal). Lõpuks võib viidata veel Saksa käibemaksu kohaldamise määrusele (Umsatzsteueranwendungserlass) osas, mis käsitleb käibemaksuseaduse § 13b ja mille kohaselt võib selliste passiivsete soorituste puhul nagu talumiskohustusele vastavad sooritused, jätta töötajate olemasolu tingimuse tähelepanuta.