

Kohtuasi C-812/19

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

4. november 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

24. oktoober 2019

Kaebaja:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Teine menetlusosaline:

Skatteverket

[...]

APELLATSIOONKAEBUSE ESITAJA

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial [...]

[...] Stockholm

TEINE MENETLUSOSALINE

Skatteverket [...] Solna

VAIDLUSTATUD OTSUS

Rootsi maksuõiguse komisjoni (Skatterättsnämnden) 23. novembri 2018. aasta otsus asjas nr 37-17/1

ESE

Eelotsusetaotlus käibemaksu kohta; Euroopa Liidu Kohtult eelotsuse saamise vajalikkus

[...]

MÄÄRUS

Euroopa Liidu Kohtult küsitakse ELTL artikli 267 alusel [lk 2] eelotsust vastavalt määrusele lisatud eelotsusetaotlusele [...]

[...] [lk 3]

[...]

Eelotsusetaotlus ELTL artikli 267 alusel seoses nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1, artikli 9 lõike 1 ja artikli 11 tõlgendamisega.

Sissejuhatus

- 1 Teises liikmesriigis asuv pank osutab teenuseid oma Rootsi filiaalile ja kannab sellega seotud kulud filiaalile üle. See pank kuulub teises liikmesriigis käibemaksugruppi, filiaal aga Rootsis käibemaksugruppi ei kuulu. Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) soovib eelotsusetaotlusega teada, kas teenuste osutamise korral on selle käibemaksugrupi puhul tegemist filiaalset sõltumatu maksukohustuslasega ja kas sellest tulenevalt on filiaali puhul tegemist iseseisva maksukohustuslasega.

Asjassepuutuvad Euroopa Liidu õigusnormid

- 2 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 3 Artikli 9 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. [lk 4]
- 4 Artiklist 11 tuleneb, et 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.

Asjassepuutuvad riigisisised õigusnormid

- 5 Käibemaksuseaduse (1994:200) (mervärdesskattelagen (1994:200), edaspidi „käibemaksuseadus“) 1. peatüki § 1 lõike 1 kohaselt kuulub käibemaks tasumisele käibemaksuga maksustatud teenuste osutamisel Rootsi territooriumil maksukohustuslane poolt, kes sellena tegutseb, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane on käibemaksu tasumisest vabastatud.
- 6 Käibemaksuseaduse 2. peatüki § 1 lõike 3 punkti 1 kohaselt tähendab termin „teenuste osutamine“, et tasu eest osutatakse teenust ise, korraldatakse selle osutamine või pakutakse teenust mõnel muul moel.
- 7 Teenust, mida osutatakse maksukohustuslasele, kes sellena tegutseb, loetakse käibemaksuseaduse 5. peatüki § 5 lõikes 1 sätestatud üldreegli kohaselt osutatuks riigi territooriumil, kui maksukohustuslase asukoht on Rootsis või on Rootsis tema püsiv tegevuskoht ja teenust osutati sellele üksusele. [Käibemaksuseaduse] 1. peatüki § 2 lõike 1 punktis 2 on sätestatud, et kui 5. peatüki §-s 5 nimetatud teenuseid osutab välisriigi maksukohustuslane, on käibemaksu kohustatud tasuma isik, kellele teenuseid osutati, muu hulgas juhul, kui see isik on maksukohustuslane või Rootsis käibemaksukohustuslasena registreeritud.
- 8 Maksukohustuslane on 4. peatüki § 1 kohaselt iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. [lk 5]
- 9 Rootsi on käibemaksugruppidega seotud eeskirjad kehtestanud [käibemaksuseaduse] 6a peatükis. Nimetatud peatüki §-st 1 tuleneb, et selle seaduse kohaldamisel võidakse kahte või enam maksukohustuslast selles peatükis näidatud asjaoludel käsitada kui ühte maksukohustuslast (käibemaksugruppi) ning käibemaksugrupi tegevust võidakse käsitada kui ühtset tegevust. Paragrahvi 2 lõikes 2 on sätestatud, et käibemaksugruppi võivad kuuluda üksnes maksukohustuslase püsivad tegevuskohad Rootsis.

Vaidluse taust

Eelotsusetaotlus

- 10 Kohtuasi puudutab maksuõiguse komisjoni esialgset otsust, mille Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial on vaidlustanud Högsta förvaltningsdomstolenis (Rootsi kõrgeim halduskohus). Eelotsusetaotluses on muu hulgas märgitud järgmist.
- 11 Danske Bank A/S peamine tegevuskoht on Taanis. Rootsis tegutseb see pank oma filiaali kaudu. Pank kuulub Taani käibemaksugruppi. Filiaal ei kuulu ühessegi Rootsi käibemaksugruppi.

- 12 Põhjamaades toimuva tegevuse jaoks, mis on kõigis tegevuskohtades suuresti ühesugune, kasutab pank IT-platvormi. Kulud, mis filiaalil Rootsis tegutsedes selle platvormi kasutamisel tekivad, kannab peamine tegevuskoht filiaalile üle.
- 13 Oma taotlusega soovis filiaal teada, kas asjaolu, et see pank kuulub Taani käibemaksugruppi, tähendab seda, et seda käibemaksugruppi tuleb käibemaksuseaduse kohaldamisel pidada tema Rootsis asuva filiaali suhtes sõltumatuks maksukohustuslaseks. **[lk 6]**
- 14 Samuti soovis filiaal teada, kas Taani käibemaksugrupi teenuseid, mille kulu kantakse filiaalile üle, tuleb seoses käibemaksuga pidada teenuse osutamiseks, kas filiaal peab Rootsis aset leidvatelt soetamistelt tasuma käibemaksu ja kas maksustamisele kuuluvaks summaks on temale üle kantud kulude summa.

Maksuõiguse komisjoni esialgne otsus

- 15 Maksuõiguse komisjon leidis, et filiaali ja Taani käibemaksugruppi, kuhu peamine tegevuskoht kuulub, tuleb pidada kaheks eraldi maksukohustuslaseks, kuivõrd Taani peamine tegevuskoht eraldas ennast Rootsi filiaalist, liitudes Taani käibemaksualaste õigusnormide alusel Taani käibemaksugrupiga.
- 16 Lisaks sellele leidis maksuõiguse komisjon, et selliste teenuste osutamine Taani käibemaksugrupi poolt, mille kulu kantakse tema Rootsi filiaalile üle, kujutab endast teenuse osutamist, millega kaasneb filiaalile maksukohustus, juhul kui käibemaksugrupi saadud tasu kujutab endast tasu, mida osutatud teenuste eest tegelikult maksti, ja maksukohustuse tekkimise muud tingimused on täidetud. Ülejäänud osa taotlusest lükati vastuvõetamatuse tõttu tagasi ja sellele ei vastatud.

Poolte seisukohad

Filiaal

- 17 Filiaal palub, et Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) tuvastaks, et filiaali ja peamise tegevuskoha puhul on tegemist ühe ja sama maksukohustuslasega ning kulude ülekandmine peamise tegevuskoha poolt ei ole käibemaksu seisukohalt teenuse osutamine. **[lk 7]**
- 18 Teenuste osutamine kuulub maksustamisele üksnes siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused. Selleks, et teha kindlaks, kas välisriigi äriühingu ja tema teises liikmesriigis asuva üksuse vahel on õigussuhe, tuleb kontrollida, kas see üksus teostab iseseisvat majandustegevust.
- 19 Filiaal ei tegutse iseseisvalt ega kanna ise filiaali tegevusega kaasnevaid majanduslikke riske. Seetõttu on filiaal peamisest tegevuskohast sõltuv ja teda ei saa käsitada maksukohustuslasena. Peamise tegevuskoha ja filiaali puhul on seega

tegemist ühe ja sama maksukohustuslasega isegi siis, kui peamine tegevuskoht kuulub käibemaksugruppi. Filiaal ei saa end peamisest tegevuskohast eraldada, välja arvatud juhul, kui filiaal ise saab Rootsi käibemaksugrupi liikmeks.

Skatteverket

- 20 Skatteverket (Rootsi maksuamet) leiab, et Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) peaks esialgse otsuse muutmata jätma.
- 21 Hinnang tuleb anda, lähtudes käibemaksugruppe käsitlevatest Taani õigusnormidest. Taani õigusnormide kohaselt võivad Taani käibemaksugruppi kuuluda üksnes Taanis asuvad üksused. Sellest tuleneb, et Rootsis asuv filiaal ei kuulu Taani käibemaksugruppi. Seetõttu ei saa filiaali ja peamist tegevuskohta käsitada ühe maksukohustuslasena.

Eelotsuse vajalikkus

- 22 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et teenuste osutamine kuulub maksustamisele üksnes siis, kui teenuse osutaja **[lk 8]** ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused. Ühes kohtuasjas otsustas Euroopa Kohus, et välisriigi äriühingu filiaal ei olnud sellest äriühingust sõltumatu, ja nende äriühingute vahel puudus õigussuhe. Seega asjaolu, et kulud jaotati filiaaliga, sest peamine tegevuskoht osutas oma filiaalile teenuseid, ei tähendanud, et filiaali tuleks pidada maksukohustuslaseks (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punktid 34–37, 40 ja 41).
- 23 Selle asjaolu asjassepuutuvust, et filiaal kuulub käibemaksugruppi, analüüsis Euroopa Kohus kohtuasjas, mis puudutas teenuseid, mida liitu mittekuuluv riigis asuv äriühing osutas oma Rootsi filiaalile, mis kuulus Rootsis käibemaksugruppi. Euroopa Kohus leidis, et filiaal ei tegutsenud iseseisvalt ega kandnud oma tegevusest tulenevat majanduslikku riski. Ka ei olnud filiaalil oma kapitali ja tema vara oli osa peamise tegevuskoha varast. Järelikult sõltus filiaal peamisest tegevuskohast ja seetõttu ei saanud ta ise olla maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses (Skandia America Corporation (USA), filial Sverige C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 26).
- 24 Samas kohtuasjas leidis Euroopa Kohus aga ka seda, et see filiaal kuulus käibemaksugruppi ja filiaali ning teiste grupi liikmete puhul oli tegemist ühe maksukohustuslasega. Üheks maksukohustuslaseks pidamise tulemusel ei ole käibemaksugrupi liikmeid enam võimalik käsitada maksukohustuslastena ja sellises olukorras tuleb teenuseid, mida kolmas isik osutab käibemaksugrupi liikmele, seega pidada osutatuks mitte grupi liikmele, vaid käibemaksugrupile. Teenuseid, mida äriühing tasu eest oma filiaalile osutas, loeti osutatuks käibemaksugrupile ja sellist teenuste osutamist peeti maksustavaks tehinguks, põhjendusega, et peamist tegevuskohta **[lk 9]** ja tema filiaali ei saa pidada üheks maksukohustuslaseks. Euroopa Kohus leidis, et teenused, mida äriühingu liitu

mittekuuluvus riigis asuv peamine tegevuskoht osutab äriühingu filiaalile, mis asub liikmesriigis, on maksustatavad tehingud, kui filiaal kuulub käibemaksugruppi (Skandia America, punktid 29–32).

- 25 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb seega lähtekoht, mille kohaselt ei tohi filiaali pidada maksukohustuslaseks, kui peamine tegevuskoht osutab teenuseid filiaalile. Järelikult ei kuulu filiaali ja peamise tegevuskoha vahelised tehingud maksustamisele. Sellegipoolest selgub kohtupraktikast, et kui filiaal ühineb käibemaksugrupiga, võib teda peamisest tegevuskohast eraldada ja ta võib saada hoopis teise maksukohustuslase, nimelt käibemaksugrupi osaks. Peamise tegevuskoha ja käibemaksugruppi kuuluva filiaali vahelised tehingud kuuluvad seega maksustamisele.
- 26 Küsimus, mis aga praegusel juhul tekib, on see, kas Rootsi filiaali, mis ei kuulu ühessegi Rootsi käibemaksugruppi, tuleb pidada maksukohustuslaseks, kui peamine tegevuskoht kuulub teises liikmesriigis käibemaksugruppi ja osutab filiaalile teenuseid ning kannab sellega seotud kulud filiaalile üle. Kas filiaali, mis panga filiaalina sarnaselt filiaaliga kohtuasjas Skandia America ei tegutse iseseisvalt, ei kanna majanduslikke riske ega oma kapitali ja on seetõttu pangast sõltuv, saab pidada maksukohustuslaseks (vt Skandia America, punkt 26)? Sellist küsimust ei ole Euroopa Kohus veel käsitlenud.
- 27 Üheks võimaluseks on vaadelda seda olukorda nõnda, et Rootsi filiaalist saab iseseisev maksukohustuslane, sest peamine tegevuskoht on käibemaksugrupi liikmeks saamise kaudu eraldanud ennast maksukohustuslasest, kelleks peamist tegevuskohta ja tema filiaali nende omavaheliste tehingute puhul peetakse. Seega saab peamine tegevuskoht teise maksukohustuslase, nimelt käibemaksugrupi osaks ja filiaal muutub [lk 10] iseseisvaks maksukohustuslaseks. Sellisel juhul kuuluvad filiaali ja peamise tegevuskoha vahelised tehingud maksustamisele.
- 28 Teiseks võimaluseks on käsitada filiaali sama maksukohustuslasena kui peamist tegevuskohta isegi siis, kui peamine tegevuskoht kuulub teises liikmesriigis käibemaksugruppi, kuivõrd filiaal, mis ei kuulu oma asukohariigis käibemaksugruppi, ei ole peamisest tegevuskohast sõltumatu. Sellisel juhul ei kuulu filiaali ja peamise tegevuskoha vahelised tehingud maksustamisele ja praktikas peetakse filiaali lihtsalt üheks filiaaliks, mis kuulub käibemaksugruppi nimetatud teises liikmesriigis.
- 29 EL käibemaksukomitee võttis 2015. aasta oktoobris toimunud 105. koosoleku järel vastu juhised, mis tuginevad Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas Skandia America. Juhistest selgub, et kui ühe ja sama õigussubjekti üks üksus tarnib kaupu või osutab teenuseid teisele üksusele, näiteks peakontor filiaalile, filiaal peakontorile või filiaal filiaalile olukorras, kus vaid üks tehingupool on käibemaksugrupi liige või üksused kuuluvad erinevatesse käibemaksugruppidesse, siis tuleb seda käibemaksuga maksustamisel pidada maksustatavaks tehinguks, juhul kui on täidetud käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 sätestatud tingimused.

- 30 Käibemaksukomitee juhiste kohaselt tuleb filiaali asjassepuutuvas olukorras seega pidada iseseisvaks maksukohustuslaseks. Nimetatud juhised võeti vastu suure häälteenamusega. Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) leiab, et seega ühtivad liikmesriikide seisukohad selles küsimuses võrdlemisi ulatuslikult, ent täielik üksmeel puudub.
- 31 Eeltoodut arvestades peab Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) vajalikuks taotleda Euroopa Liidu Kohtult eelotsust. **[lk 11]**

Eelotsuse küsimus

- 32 Kas teises liikmesriigis asutatud panga Rootsi filiaal on iseseisev maksukohustuslane, kui peamine tegevuskoht osutab filiaalile teenuseid ning kannab sellega seotud kulud filiaalile üle, juhul kui peamine tegevuskoht kuulub teises liikmesriigis käibemaksugruppi ning Rootsi filiaal ei kuulu ühessegi Rootsi käibemaksugruppi?