

Kohtuasi C-94/19

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

6. veebruar 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Corte suprema di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

27. november 2018

Kassaator:

San Domenico Vetraria SpA

Vastustaja:

Agenzia delle Entrate

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

(ITAALIA KASSATSIOONIKOHUS)

SEZIONE V CIVILE

(V TSIVIILKODA)

[...]

23. jaanuari 2018. aasta kohtuistung

on andnud järgmise

VAHEMÄÄRUSE

kassatsioonkaebuse kohta, [...] mille puhul pooled on järgmised:

s.p.a. San Domenico Vetraria, [...]

kassaator,

versus

Agenzia delle entrate, [...]

vastukassatsioonkaebuse esitaja,

ja milles vastaspool on

[lk 2]

Ministero dell'economia e delle finanze, [...]

vastustaja, kes ei esitanud menetluses oma seisukohti

[...] [menetlus]

Kohtuasja faktilised asjaolud

1. Vaidlustatud kohtuotsuse menetlust kirjeldavast osast ilmneb, et käibedeklaratsioonide osaline kontrollimine võimaldas tuvastada 2004. aasta puhul, et aktsiaseltsi s.p.a. San Domenico Vetraria kontrolliva aktsiaseltsi s.p.a. Avir üks juht lähetati kontrollitavasse aktsiaseltsi ühe tegevuskoha juhatajaks ning et vastavad kuluartiklid kanti vastuvõtvale aktsiaseltsile arvele.

2. S.p.a. San Domenico Vetraria sai seega end kontrollivalt aktsiaseltsilt arveid summades, mis vastasid lähetatud juhiga seoses tehtud kulutustele, ning nende summade hüvitamisel kohaldati käibemaksu, mille sai järgmisel mahaarvamisperioodil maha arvata.

3. Agenzia delle entrate (maksuhaldur) arvas aga, et kuna need hüvitamised ei olnud seotud kontrolliva ja kontrollitava aktsiaseltsi vahelise teenuste osutamisega, ei oleks tulnud nende suhtes käibemaksu kohaldada, nii et ta nõuab sisse käibemaksu, mille maksukohustuslane oli nendega seoses maha arvanud.

4. Maksuhaldur märkis ka, et maksukohustuslane oli ostnud klaaspakendijäätmeid ja klaasipuru, kuid kohaldamata nende tehingute suhtes käibemaksu, ning et ta nõuab sisse ka vastava tasumata jäetud käibemaksu.

[lk 3]

5. Aktsiaselts vaidlustas vastava maksuotsuse, kuid kaotas kohtuvaidluse nii esimeses kui ka teises kohtuastmes.

6. Konkreetselt leidis apellatsioonikohus esimese aspekti osas, et kohaldatakse 11. märtsi 1988. aasta seaduse nr 67 artikli 8 lõiget 35, ning väitis seega, et kuna puudusid tõendid, et lähetatud töötajaga seoses makstud summasid oleks suurendatud või ta oleks täitnud teistsuguseid ametikohustusi kui selles aktsiaseltsis, kes teda lähetas, oli tegemist ainult mittemaksustatavate hüvitamistega.

7. Mis puudutab teist aspekti, siis ta kvalifitseeris klaaspakendijäätmete võõrandamised teenuste osutamisteks, mis kuuluvad presidendi dekreediga nr 633/72 lisa III osa punktis 127-*sexiesdecies* toodud tabelisse A, ning leidis seega, et neid maksustatakse käibemaksuga 10-protsendilise määraga.

8. S.p.a. San Domenico Vetraria esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse, mida ta põhjendab nelja väitega, mida ta oma kassatsioonkaebuses argumenteerib, kusjuures maksuhaldur reageeris sellele vastukassatsioonkaebusega.

9. [...] [menetlus]

Kohtuotsuse põhistus

Küsimus

10. Kassatsioonikohus arvab, et võttes arvesse [Euroopa Liidu] kohtupraktikat ja riigisisest [kohtupraktikat] selles valdkonnas, on selle vaidluse lahendamisel, mis puudutab käibemaksu kohaldamist seoses töötajate lähetamisega, mis toob kaasa vastavate kulude hüvitamise, määrava tähtsusega [lk 4] küsimus, kas niisugune tehing on maksustatav.

Kassaatorist äriühing väidab nimelt *oma kassatsioonkaebuse teises väites*, et on rikutud või kohaldatud valesti seaduse nr 67/88 artikli 8 lõiget 35, Itaalia tsiviilseadustiku üldosa artiklit 12 ning tsiviilseadustiku (codice civile) artikleid 1321 ja 1322 koostoimes seaduse nr 212/00 artikli 10 lõikega 1 ning et põhjendus on puudu, ebapiisav või vastuoluline, sest apellatsioonikohus leidis seoses töötaja lähetamisega, et tegemist on ainult hüvitamistehinguga ja et see ei ole maksustatav, eirates lisaks konkreetseid ametikohustusi, mis olid juhile antud, ja asjaolu, et riigikassale ei põhjustatud mingit kahju.

10.1. [...] [lk 5] [...] [riigisisene õigus ja apellatsioonkaebuse esimese väite tagasilükkamine]

Liidu õigus

Mõiste „maksustatav teenuste osutamine“

11. Nagu juba nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiviga 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, on ka 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ üldiselt antud käibemaksule väga lai kohaldamisala ja selle artiklis 2, mis käsitleb käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, on peale kaupade impordi nimetatud ka kaubatarneid ja teenuste osutamist tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb (Euroopa Kohtu 3. septembri 2015. aasta otsus kohtuasjas C-463/14: Asparuhovo Lake Investment Company OOD, punkt 33).

Kuuenda direktiivi artiklis 6 – mis on faktiliste asjaolude suhtes kohaldatav – on sätestatud:

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

11.1. Käibemaksudirektiivi tähenduses mõistet „teenuste osutamine“ tuleb tõlgendada sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest ja tulemitest (Euroopa Kohtu 22. novembri 2018. aasta otsus kohtuasjas C-295/17: MEO – Servigos de Comunicagões e Multimédia SA, punkt 60).

[lk 6]

Igal juhul on kuuenda direktiivi artiklis 9 – mis vastab käibemaksudirektiivi artiklile 56 – teenuste osutamiste hulka arvatud „personali kasutada andmine“, ja üks viise, kuidas see personali kasutada andmine aset leiab, on just lähetamine.

Mõiste „tasu“

12. Hinnang sellele, kas tasu makstakse vastutasuna teenuste osutamise eest, on liidu õiguse küsimus, mille lahendamisel ei tule arvestada liikmesriigi õigusest lähtuvat hinnangut (Euroopa Kohtu viidatud otsus kohtuasjas C-295/17, punkt 69); seega ei ole iseenesest tähtsust sellel, et riigisisese õiguse kohaselt tuleb nende summade tasumine kvalifitseerida hüvitiseks, mitte tasuks.

12.1. Teenust osutatakse tasu eest kuuenda direktiivi ja käibemaksudirektiivi tähenduses ainult juhul, kui teenuse osutaja ja saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt Euroopa Kohtu 18. jaanuari 2017. aasta otsus kohtuasjas C-37/16, punkt 25). See kohus leidis seega, et nii on see üksnes juhul, kui osutatud teenuse ja selle eest makstava tasu vahel on otsene seos, kuna makstud summad kujutavad endast tegelikku tasu individualiseeritava teenuse eest, mida osutati sellise õigussuhte raames (Euroopa Kohtu viidatud otsus kohtuasjas C-37/16, punkt 26).

12.2. Majandustehingu tulemusel ei ole mahaarvamisõiguse seisukohalt tähtsust, tingimusel et tegevus ise on käibemaksuga maksustatav (Euroopa Kohtu 22. juuni 2016. aasta otsus kohtuasjas C-267/15: Gemeente Woerden, punkt 40, [lk 7] kantud kuludest madalama hinna kokku leppimise kohta).

Asjaolul, kas majandustehing tehakse omahinnaga võrdse või omahinnast kõrgema või madalama hinnaga, ei ole tähtsust selle kindlaksmääramisel, kas tehingut tuleb käsitada „tasu eest“ tehtud tehinguna, v.a juhul, kui vahe kantud kulude ja vastutasuna saadud summa vahel on eriti suur (Euroopa Kohtu 12. mai 2016. aasta otsus kohtuasjas C-520/14 juhtumi kohta, mil makstud tasu vastas 3 protsendile summadest, mis kommuun maksis koolitranspordi rahastamiseks).

13. Et teha kindlaks, kas teenuste osutamine toimub tasu eest nii, et seda tuleb pidada majandustegevuseks, tuleb analüüsida selle esitamise tingimusi kogumis (Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas C-520/14, punkt 29).

13.1. Eelkõige näib sellega seoses olevat tähtsusetu asjaolu, et kontrollitava äriühingu kantud kulud vastavad nende tasude ja kulude summale, mille maksis töötajatele välja või kandis seoses nendega kontrolliv äriühing ja seega kolmas isik isiku suhtes, kelle kanda vastav koormus lõpuks jääb.

See kohus on nimelt selgitanud (Euroopa Kohtu 18. juuli 2013. aasta otsus kohtuasjas C-124/12: Aes-3C Maritza East 1 Eood), et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a ja artikli 176 teist lõiku (mis vastavad kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktile a ja lõikele 6) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaldamise tulemusena ei ole maksukohustuslasel, kes teeb selle maksukohustuslase heaks töötavate isikute tarbeks kulutusi transporditeenustele, tööriietusele, kaitsevahenditele ja töölähetustele, õigust nende kuludega seotud käibemaksu maha arvata [lk 8] põhjendusel, et nimetatud isikud andis tema käsutusse mõni teine üksus ja seega ei saa neid nende õigusnormide tähenduses pidada maksukohustuslase töötajateks, isegi kui nimetatud kulusid võib pidada selliseks, millel on otsene ja vahetu seos nimetatud maksukohustuslase majandustegevusega seotud üldkuludega.

Riigisisene õigus

14. Vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreedis nr 633, mis kehtestab ja korraldab käibemaksu, on artiklis 3 sätestatud:

„Tasud eest teenuste osutamine on tegevus, mis tuleneb volitusest, töövõtulepingust, veo-, maakleri-, vahendus- ja hoiulepingust ning üldisemalt kohustustest midagi teha, tegevusest hoiduda või võimaldada midagi teha, mis tahes alusel see toimub. Tasud eest teenuste osutamine on teenuste osutamine ettevõtja isiklikuks või tema perekonna tarbeks või isikutele, kes tegelevad kunstiga või tegutsevad kutsealal, või muudeks otstarveteks, mis ei ole seotud ettevõtjaga või kunsti või kutsetegevusega.“

10. septembri 2003. aasta seadusandlikus dekreedis nr 276, millega kasutatakse 14. veebruari 2003. aasta seadusega nr 30 antud volitusi tööhõive ja tööturu valdkonnas, on artiklis 30 ette nähtud:

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

[lk 9]

„Lähetamise korral vastutab töötaja ees majanduslikult ja õiguslikult endiselt tööandja“ (lõige 2).

11. märtsi 1988. aasta seaduse nr 67 riigi aastaeelarve ja mitmeaastase eelarve koostamise kohta (1988. aasta finantsseadus) artikli 8 lõikes 35 on siiski sätestatud:

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

14.1. Sellises õiguslikus raamistikus on siinse kohtu ühendatud kojad [...] selgitanud, et seaduse nr 67/88 artikli 8 lõiget 35 ei saa tõlgendada nii, et kui hüvitis on kulust kõrgem, maksustatakse käibemaksuga ainult seda kulu ületavat osa, ja kui hüvitis on kulust madalam, maksu ei kohaldata.

Seda seepärast, et lähetamiste korral *„ei ole küsimus maksustatavas väärtuses, vaid selles, kas tehingu suhtes – mis olemasolu korral toob õigusnormide kohaselt kaasa (kogu) selle summa maksustamise, mille vastuvõttev äriühing tasus – kohaldatakse käibemaksu või mitte“*. Corte di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) ühendatud kojad lisasid, et *„teistsugune järeldus, millele jõuti 2010. aasta kohtuotsustes nr 19129/19132, ei tundu nimelt veenev, [...] sest puudutab kuludest madalamate hüvitamiste mittemaksustamist käibemaksuga“*.

14.2. Seevastu juhul, kui hüvitis vastab lähetatud töötajatega seoses tehtud kulutuste summale, ei maksustata lähetamistoimingut, mille suhtes „ei kohaldata käibemaksu“, käibemaksuga.

[lk 10]

Ühendatud kojad rõhutasid, et selle aspekti puhul erineb regulatsioon sellest, mis käsitleb samasugust juhtumit, mil volitatud ettevõtjad vahendavad tööjõudu ja mille puhul ei esine ühtegi tehingut, mille suhtes ei kohaldataks käibemaksu, nii et *„maksust on ikkagi alati vabastatud hüvitamised, mille puhul ei tohtinud maksu siiski maha arvata isegi juhul, kui kogu vastutasu ületas töötajatele tehtud kulutuste summa“*.

Seadusandliku dekreeedi nr 276/03 artikli 86 lõike 4 kohaselt, milles on sätestatud, et seaduse nr 196/97 artikli 26-bis sätteid tuleb mõista nii, et nendes on silmas peetud viidatud dekreedis ette nähtud personalivahenduse regulatsiooni, koostoimes just seaduse nr 196/97 artikliga 26-bis, kohaldatakse vahendamislepingu suhtes õigusnormi, mille kohaselt *„tuleb tehinguid, millega ajutiste töötajate kasutaja hüvitab töötasu- ja sotsiaalkindlustuskulud vastavalt artikli 1 lõike 5 punktile f need töötajad lähetanud ettevõtjale, kes need kulutused ajutisele töötajale tegelikult tegi, mõista nii, et need ei kuulu vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeedi nr 633 artiklis 13 nimetatud maksustatava väärtuse hulka. See ei muuda juba kohaldataud maksualast kohtlemist ega anna alust juba tasutud maksude tagastamisele ja lubatud ei ole ka viidatud 1972. aasta dekreeedi nr 633 artiklis 26 kirjeldatud varieerimine“*.

14.3. Võib öelda, et see juhis on ühendatud kodade otsuse (ja järgnevate samasuguste otsuste) tõttu välja kujunenud ja saanud „toimivaks“ õiguseks, ehkki

ühel juhul tekkisid kahtlused, kas see on kooskõlas [Euroopa Liidu] õigusega, sest leiti (Corte di Cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) 19. veebruari 2016. aasta otsus nr 3285), et „*mõiste „teenuste osutamine“ ulatuse [...] ja neutraalse maksustamise [lk 11] üldpõhimõttega, mida Euroopa Liidu Kohus on mitmel korral korranud (vt teiste hulgas 5. märtsi 2015. aasta otsus kohtuasjas C-479/13), võib olla – nagu on märgitud õigusteoorias – vastuolus see, kui tehinguid, mis on seotud töötajate lähetamisega, ja tehinguid, mis on seotud töäjõu vahendamisega ettevõtjate poolt, kellel on luba seda teha, käsitatakse erinevalt*“.

Eelotsusetaotluse põhjendused

15. Riigisisene õigusnorm niisugusena, nagu seda on tõlgendanud siinne kohus, tekitab kahtlusi, et niisugune teenus nagu töötajate lähetamise teel teisele isikule kasutada andmine, millega kaasneb vastavate maksete kulu hüvitamine, mida ennast aga maksustatakse, jääb käibemaksu kohaldamisalast välja.

15.1. Seda, et kõnesolev tegevus on majandustegevus, näib näitavat asjaolu, et seadusandliku dekreeedi nr 276/03 artikli 30 kohaselt peab töötajad lähetanud tööandjal olema konkreetne huvi, mis siinse kohtu praktika kohaselt täidab siin otstarvet tagada kontrolliva ja kontrollitava äriühingu ühise organisatsiooni suurem funktsionaalsus (Corte di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) 21. aprilli 2016. aasta otsus nr 8068 ja konkreetselt juhi lähetamise kohta Corte di cassazione (Itaalia kassatsioonikohus) 3. juuli 2015. aasta otsus nr 13673).

Niisuguse huvi olemasolu ei ole käesolevas kohtuasjas kahtluse alla seatud ning see vastab selle vastuvõtva ettevõtja huvile, kes paigutas lähetatud töötaja (käsitletaval juhul juhi) oma tootmisorganisatsiooni.

15.2. Mis puudutab seejärel asjaolu, et kõnesolevaks majandustegevuseks oli teenuste osutamine tasu eest, siis seda võib näidata summa, mille vastuvõttev aktsiaselts tasus ning mis vastab töötajatele tehtud kulutuste ja nende tõttu kantud kohustuste summale, [lk 12] sest see summa ei ole just väike.

16. Lisaks näib riigisisest õigusnormist tulenevat põhjendamatu erinev kohtlemine seoses käibemaksuga erinevate „*personali kasutada andmise*“ viiside vahel, mis võib kahjustada neutraalse maksustamise põhimõtet, mis on just võrdse kohtlemise üldpõhimõtte väljendus (viimasena Euroopa Kohtu 19. detsembri 2018. aasta otsus kohtuasjas C-51/18, punkt 55) ning mille kohaselt tuleb sama liiki kaupu ja teenuseid nendevahelise potentsiaalse konkurentsi olukorras seoses käibemaksuga käsitada ühtemoodi.

16.1. Ka töäjõu vahendamine on nimelt personali teisele isikule kasutada andmise viis (Euroopa Kohtu 12. märtsi 2015. aasta otsus kohtuasjas C-594/13: „*go fair*“ Zeitarbeit OHG), mis erineb lähetamisest huvi laadi poolest, st see huvi on juhi rahaline huvi; ning siinse kohtu praktikas esitatud käsitlemise kohaselt annab see alati alust maksustatavaks tehinguks, mille puhul mõjutab hüvitise summa ainult maksustatavat väärtust.

16.2. Erinev kohtlemine on muide olemas – ja käsitletaval juhul vastupidine – ka juhul, kui makstakse suuremat või isegi väiksemat vastutasu, kui on lihtsalt personalikulu ja isegi kogu lähetamise kulu.

Niisugusel juhul on lähetamistehing ühendatud kodade tõlgenduse kohaselt maksustatav ja maksustatav on kogu summa, mille vastuvõttev äriühing tasus.

Seevastu tööjõu vahendamise korral on maksustatav väärtus seaduse nr 196/97 artikli 26-*bis* kohaselt, millele on seadusandliku dekreeedi nr 276/03 artiklis 86 viidatud, [Ik 13] siiski võrdne ainult vastutasu ning töötasuks ja sotsiaalmaksuks tasutud summade vahega.

17. Kahtlused, et esineb vastuolu [Euroopa Liidu] õigusega, ei too kaasa vajadust küsida ühendatud kodadelt, kuidas tõlgendada seaduse nr 67/88 artikli 8 lõiget 35 seoses kirjeldatud aspektidega.

Euroopa Kohus on selgitanud (Euroopa Kohtu 5. aprilli 2016. aasta otsus kohtuasjas C-689/13: Soc. Puligienica Facility Esco vs. Soc. Airgest), et ELTL artiklit 267 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisene õigusnorm osas, milles seda tõlgendatakse nii, et liidu õiguse tõlgendamist või kehtivust käsitleva küsimuse puhul peab viimase astme kohtu koda – kui ta ei nõustu selle kohtu üldkogu otsusega määratletud suunaga – suunama selle küsimuse üldkogule ega saa seetõttu esitada eelotsusetaotlust Euroopa Kohtule.

[...] [riigisiseseid õigusnormid]

18. Seega tuleb selgitada välja, kas eespool viidatud liidu õigus võimaldab või mitte kehtestada riigisiseseid õigusnorme, millega jäetakse kuuenda käibemaksudirektiivi kohaldamisalast välja juhtum, mil kontrolliv äriühing annab lähetamise teel teisele äriühingule, mida ta kontrollib, kasutada oma töötajad, kusjuures hüvitatakse ainult vastavad kulud.

19. Järelikult tuleb paluda Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel, et Euroopa Kohus teeks eelotsuse järgmise küsimuse kohta:

[Ik 14]

„Kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikleid 2 ja 6 ning neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisiseseid õigusaktid, mille kohaselt ei kohaldata käibemaksu kontrolliva äriühingu teenuste või töötajate lähetamiste suhtes, millega seoses hüvitab kontrollitav äriühing ainult vastava kulu?“

[...] [menetluse peatamine ja riigisiseseid juhised]

[...] Rooma, 23. jaanuar ja 27. november 2018.

[...]