KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PHILIPPE LÉGER

esitatud 29. septembril 2005 [1]

1. Käesolev eelotsusemenetlus puudutab põhiliselt seda, kas, ja kui, siis millistel tingimustel, tuleb sama juriidilise üksuse raames osutatavaid teenuseid pidada tasulisteks teenusteks, millele lisatakse käibemaks [2] nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ [3] alusel.

I. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

2. Eelotsusetaotluse aluseks on Itaalia pädevate käibemaksuasutuste ja Ühendkuningriigis asuva FCE Bank plc [4] vaheline vaidlus, mille esemeks on haldus- ja personali väljaõppeteenused, mida FCE Bank osutas oma Itaalias asuvale püsivale tegevuskohale ja mille kulud kanti üle sellele tegevuskohale. Põhikohtuasja pooled on eriarvamusel selles, kas kõnealuseid sama juriidilise üksuse raames toimunud tehinguid tuleb pidada tasulisteks teenusteks, mis maksustatakse käibemaksuga.

3. Kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 1 sätestab, et käibemaksuga maksustatakse „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

4. Maksukohustuslase mõiste on määratletud kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 1, mille kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Sama direktiivi artikli 4 lõike 4 esimese lõigu kohaselt lõikes 1 kasutatud sõna „iseseisvalt" vabastab maksust töötajad ja teised isikud,

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Joonealune märkus ei puuduta eestikeelset versiooni.

3 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388 (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160; edaspidi „kuues direktiiv").

4 — Edaspidi „FCE Bank".

kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel.

5. Maksustatavate tehingute koht teenuste osutamise osas sätestatakse kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1, mis näeb ette:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht [mõiste „tegevuskoht" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „majandustegevuse asukoht"] või teenuse osutamise asukoht [mõiste „teenuse osutamise asukoht" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „püsiv tegevuskoht, kus teenust osutatakse"] või nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht."

B. *Siseriiklik õigus*

6. Itaalia õiguses sisalduvad asjassepuutuvad käibemaksusätted käibemaksu alusseaduses (26. oktoobri 1972. aasta Decreto del Presidente della Repubblica nr 633, edaspidi „DPR"). DPR-i artikkel 1 sätestab, et käibemaksuga maksustatakse teenuse osutamine riigi territooriumil. DPR-i artikkel 3 määratleb neid teenuseid tasu eest osutatud teenustena.

7. DPR-i artikkel 7 pealkirjaga „Maksu territoriaalsus" sätestab, et teenuseid „käsitatakse riigi territooriumil osutatutena, kui neid pakuvad isikud, kelle elukoht on selle riigi territooriumil, või residentidest isikud, kelle elukoht- või asukoht ei ole välismaal või mida osutatakse isikute, kelle elu- või asukoht on välismaal, püsiva tegevuskoha kaudu."

II. Asjaolud ja menetlus põhikohtuasjas

8. FCE Bank'i põhikirjaline eesmärk on käibemaksust vabastatud finantsteenuste pakkumine. FCE Bank osutab oma filiaalidele nõustamis-, haldus-, personali väljaõppe- ja andmetöötlusteenuseid ning rakendustarkvara ja selle haldamisega seotud teenuseid, mille kulud jagatakse tema üksuste vahel.

9. Corte suprema di cassazione (Itaalia) esitatud faktiliste asjaolude kohaselt on FCE IT, kes on FCE Bank'i Itaalias asuv püsiv tegevuskoht, koostanud iseendale arved aastatel 1996–1999 sooritatud eespool nimetatud tehingute eest. Pärast Itaalia ametiasutustele nende tehingute eest käibemaksu tasumist taotles FCE IT maksu tagasimaksmist põhjusel, et ta ei ole iseseisev juriidiline isik.

III. Eelotsuse küsimused

10. Kuna Itaalia pädevad asutused ei vastanud sellele tagasimaksmise taotlusele ja kuna taotlusele vastamata jätmine tähendab vaikivat keeldumist, esitas FCE IT hagi, mis tunnistati põhjendatuks. Itaalia ametiasutuste apellatsioonkaebus selle otsuse peale jäeti rahuldamata. Pädev kohus leidis, et kõnealused teenused on sisetehingud, mis toimusid sama juriidilise üksuse raames ja mida sellisena ei maksustata käibemaksuga. Kohus leidis, et emaettevõtjalt püsivale tegevuskohale ülekantud kulud osutatud teenuste eest ei olnud tasulised teenused, vaid üksnes äriühingusisene kulude paigutamine.

11. Ministero dell'Economia e delle Finanze esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse. Kassatsioonkaebuses tugines ta DPR-i artiklile 7 ja väitis, et püsiva tegevuskoha iseseisva maksusubjektsuse tõttu tuleb emaettevõtja kasuks tehtavaid makseid käsitada tasuna emaettevõtja osutatud teenuste eest ning seetõttu on need käibemaksu kohaldamise osas maksubaasiks.

12. Eelotsuse taotluse esitanud kohus märgib, et tal tuleb võtta seisukoht kahes järgmises küsimuses: esimene küsimus puudutab seda, kas emaettevõtja ja tema püsiva tegevuskoha vahel on õigussuhe käibemaksu osas, ja teine küsimus puudutab mõistet „tasuline teenus".

13. Esimesel juhul tõusetub eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul küsimus, kas emaettevõtjast erinevas liikmesriigis asuvat püsivat tegevuskohta või tütarettevõtjat saab siseriikliku õiguse ja kuuenda direktiivi artikli 2 alusel pidada iseseisvaks üksuseks ja osutatud teenuste saajaks käibemaksukohustuslasena, kui arvestada sellekohast kohtupraktikat, mille kohaselt teenuse osutamine

on maksustatav ainult siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe. [5]

14. Siseriikliku õiguse osas märgib Corte suprema di cassazione, et kuigi Itaaliasse püsivat tegevuskohta asutavad mitteresidendist äriühingud peavad taotlema selle registreerimist äriregistris, ei ole selline tegevuskoht ja eelkõige pangandusäriühingu asutatud tegevuskoht emaettevõtjast eraldiseisev juriidiline isik. Õigussuhteid kolmandate isikutega peetakse emaettevõtja õigussuheteks.

15. Otsese maksustamise valdkonnas on mitteresidendist äriühingute püsivad tegevuskohad tulumaksu osas siiski maksukohustuslased ja neis tegevuskohtades toimunud tehingute kohta tuleb pidada emaettevõtja raamatupidamisest eraldi raamatupidamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib selles osas, kas käibemaksu puudutavas asjas on asjakohane Majanduskoostöö- ja arenguorganisatsiooni (OECD) väljatöötatud näidislepingu tulu- ja kapitalimaksu kohta [6] artikkel 7 [7]. Kohus rõhutab, et artiklit 7 puudutavas OECD kommentaaris nimetatakse sõnaselgelt emaettevõtja poolt püsivale tegevuskohale osutatavaid teenuseid ühe võimaliku kulude allikana, mida saab püsivale tegevuskohale üle kanda. Lisaks mainib kohus seda, et Itaalia Vabariigi ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi vaheline topeltmaksustamise vältimise leping kordab neid OECD näidislepingu sätteid.

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib veel seda, kas kulude jagamise lepingu (*cost-sharing agreement*) või vähemalt õigusliku dokumendi olemasolu, mille alusel püsiv

5 — Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab eelkõige 3. märtsi 1994. aasta otsusele kohtuasjas C-16/93: Tolsma (EKL 1994, lk I-743), milles Euroopa Kohus täpsustas, et otsene seos osutatud teenuse ja saadud tasu vahel, mida eeldab tasuliste teenuste olemasolu kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 mõistes, peab olema õigussuhte vormis. Kohtuasjas tuli selgitada, kas avalikul teel esinev ja möödujatelt annetusi saav muusik osutab teenuseid tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 mõistes. Euroopa Kohus otsustas, kasutades kohtupraktikas hiljem korduvalt viidatud sõnastust, et teenuse osutamine on maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele. Euroopa Kohus leidis, et need eeldused ei olnud kohtuasjas täidetud, sest möödujatelt saadud annetused ei olnud vastutasu osutatud teenuste eest. Poolte vahel puudus leping, sest möödujad maksid annetuse vabatahtlikult ja otsustasid selle suuruse omal äranägemisel. Seega puudus muusikaesituse ja sellest saadud tasude vaheline vajalik seos, sest möödujad ei palunud muusikat mängida ja nad ei maksnud neid summasid muusikaesituse tõttu, vaid subjektiivsetel põhjustel.

6 — Näidisleping, mida OECD maksuasjade komitee on ajakohastanud 29. aprillil 2000, I köide, edaspidi „OECD näidisleping".

7 — OECD näidislepingu artikli 7 lõige 2 näeb ette, et „[k]ui lepinguosalise riigi ettevõtja tegutseb püsiva tegevuskoha kaudu ka teises lepinguosalises riigis, omistatakse mõlemas lepinguosalises riigis püsivale tegevuskohale kasum, mida püsiv tegevuskoht oleks võinud saada, tegutsedes iseseisva ettevõtjana samadel või sarnastel tingimustel samal või sarnasel tegevusalal, olles täiesti iseseisev oma suhetes teise lepinguosalise riigi ettevõtjaga, kelle püsiv tegevuskoht ta on". [Siin ja edaspidi on osundatud näidislepingut tsiteeritud mitteametlikus tõlkes.]
Sama artikli lõige 3 näeb ette:
„Püsivale tegevuskohale omistatavat kasumit arvutades võib tuludest maha arvata juhtimis- ja halduskulud ning püsiva tegevuskohaga seotud muud kulud, sõltumata sellest, kas need tekkisid püsiva tegevuskoha riigis või mujal."

tegevuskoht vastutab emaettevõtja poolt talle osutatud teenuste kulude eest, võib Euroopa Kohtu praktika mõistes tähendada emaettevõtja ja püsiva tegevuskoha vahelise õigussuhte olemasolu.

17. Lahendada tuleb seega küsimus, kas sama õigussubjekti sees saab olla piisavalt iseseisev struktuur, mis teeb võimalikuks õigussuhte olemasolu, millest tulenevalt on osutatav teenus käibemaksuga maksustatav. Kui sellele küsimusele vastatakse jaatavalt, tekib veel kaks küsimust: kuidas saab sellist iseseisvust kindlaks teha ja kas õigussuhte olemasolu Euroopa Kohtu praktika mõistes tuleb hinnata siseriikliku õiguse või ühenduse õiguskorra põhimõtete alusel, nagu tundub järelduvat 17. septembri 2002. aasta otsusest kohtuasjas Town and County Factors [8].

18. „Tasulise teenuse" mõiste kohta küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus seda, kas kulude ja vajadusel neist osa ülekandmine võib ettevõttel kasumi puudumisel moodustada tasu Euroopa Kohtu praktika mõistes.

8 — Kohtuasi C-498/99 (EKL 2002, lk I-7173, punktid 21 ja 22).

19. Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et äriühingu tütarettevõtja, mille asukoht on teises riigis (Euroopa Liitu kuuluv või mitte) ja millel on tootmisüksuse tunnused, võib pidada iseseisvaks õigussubjektiks ning seetõttu võib nende kahe üksuse vahel olla õigussuhe, mille tulemusena arvestatakse emaettevõtja osutatud teenustelt käibemaksu? Kas sellele küsimusele vastamiseks saab tugineda OECD topeltmaksustamise vältimise näidislepingu ja 21. oktoobril 1988 Itaalia ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi vahel sõlmitud lepingu artikli 7 lõigetes 2 ja 3 sätestatud *arm's length*'i põhimõttele? Kas õigussuhe saab esineda alluvale üksusele teenuste osutamist käsitleva *cost-sharing agreement*'i olemasolu korral? Kui vastus on jaatav, siis millised tingimused peavad olema täidetud sellise õigussuhte esinemiseks? Kas õigussuhte mõistet tuleb käsitleda siseriikliku või ühenduse õiguse alusel?

2) Kas, ja kui, siis millises ulatuses saab selliste teenustega seotud kulude ülekandmist asjaomasele tütarettevõtjale

pidada kuuenda direktiivi artikli 2 mõttes tasuks teenuste osutamise eest, hoolimata ülekantavate kulude ja äriühingu saadava kasumi määrast?

21. Kõigepealt on Corte suprema di cassazione kasutanud eelotsuse küsimustes ja eelotsusetaotluse põhjendustes mitmeid kordi mõistet „tütarettevõtja", millest saaks järeldada, et FCE IT on Itaalia õiguse alusel asutatud äriühing ja seega FCE Bank'ist eraldiseisev õiguslik üksus.

3) Kui emaettevõtja ja tema tütarettevõtja vaheline teenuste osutamine on põhimõtteliselt käibemaksust vabastatud, kuna saaja ei ole iseseisev õigussubjekt ja seetõttu puudub nende kahe üksuse vahel õigussuhe, kas siis siseriiklik haldustava, mille kohaselt on teenuste osutamine sellisel juhul käibemaksuga maksustatav, on vastuolus EÜ artiklis 43 sätestatud asutamisvabaduse põhimõttega, kui emaettevõtja asub teises Euroopa Liidu liikmesriigis?"

22. Eelotsusetaotluse põhjendustest siiski nähtub, et terminit „tütarettevõtja" ei tule mõista sõna otseses tähenduses, vaid küsimus on üldisemalt alluvas üksuses. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et FCE IT on FCE Bank'i püsiv tegevuskoht [9] ja põhikohtuasjas esitatud küsimus puudutab seda, millises ulatuses võib sama õigussubjekti sees olla selline õigussuhe, millest tulenevalt maksustatakse teenus käibemaksuga. [10]

IV. Analüüs

A. *Eelotsuse küsimuste tähendus*

20. Eelotsuse küsimuste sõnastus võib mingil määral põhjustada ebaselgust, mis tuleks küsimuste tähenduse täpsustamiseks ja siseriiklikule kohtule tarvilike vastuste andmiseks kõrvaldada.

23. Lisaks selgitas FCE Bank kohtuistungil, et krediidiasutuste valdkonnas siseturu toimimiseks vastuvõetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2000/12/EÜ [11] artikli 1 punkti 3 mõistes on FCE IT filiaal. Selles sättes ette nähtud määratluse kohaselt on FCE IT „äritegevusüksus, mis on krediidi-

9 — Vt eelotsusetaotlus, punkt 5.1.

10 — *Idem*, punkt 5.5.

11 — Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. märtsi 2000. aasta direktiiv 2000/12/EÜ krediidiasutuste asutamise ja tegevuse kohta (EÜT L 126, lk 1; ELT eriväljaanne 06/03, lk 272).

asutuse juriidiliselt sõltuv osa ning mis teostab otseselt kõiki või mõningaid krediidiasutuste äritegevusele omaseid tehinguid".

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb välja selgitada FCE IT täpne õiguslik olemus. Siiski tundub ilmne, et lähtudes kõigist nimetatud asjaoludest, on tegemist alluva üksusega, mis ei ole emaettevõtjast eraldiseisev juriidiline üksus, mistõttu eelotsusetaotluse esitanud kohtu käesolevas kohtumenetluses esitatud küsimus puudutab seda, kas ja millisel määral on sama juriidilise üksuse raames osutatud teenused käibemaksuga maksustatavad.

25. Seejärel selgitab eelotsusetaotluse esitanud kohus juba ilmnenud asjaolu, et FCE IT on FCE Bank'i püsiv tegevuskoht. Esimeses eelotsuse küsimuses palub viimati nimetatud kohus Euroopa Kohtul tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 9 lõiget 1 ja tuleb meeles pidada, et viimati nimetatud artikkel sätestab, et teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja majandustegevuse asukoht või *püsiv tegevuskoht, kus teenust osutatakse*.[12]

26. Kõnealust „püsiva tegevuskoha" mõistet ei määratleta kuuendas direktiivis, kuid väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et see mõiste tähendab seda, et mitteresidendist äriühingu poolt liikmesriigis avatud alluval üksusel peavad olema viimati nimetatud äriühingu põhikirjalisele eesmärgile vastavad teenuse osutamiseks vajalikud inim- ja tehnilised ressursid.[13] Kuna vaid siseriikliku kohtu, kes asja menetleb ja kes vastutab tehtava lahendi eest, pädevuses on kohtuasja eripärasid arvestades hinnata, kas Euroopa Kohtule esitatud küsimustel on kohtuasja suhtes tähtsust,[14] tuleb nõustuda, et FCE IT on püsiv tegevuskoht kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 mõistes.

27. Seetõttu analüüsin esimest eelotsuse küsimust sellest seisukohast, et FCE IT on FCE Bank'i Itaalias asuv alluv üksus, kes ei ole eraldiseisev juriidiline üksus ja kes on selles riigis tegutsev püsiv tegevuskoht kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 mõistes.

B. *Esimene eelotsuse küsimus*

28. Esimeses eelotsuse küsimuses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda,

12 — Kohtujuristi kursiiv.

13 — 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz (EKL 1985, lk 2251, punkt 18); 20. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-260/95: DFDS (EKL 1997, lk I-1005, punkt 20); 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-190/95: ARO Lease (EKL 1997, lk I-4383, punkt 15) ja 7. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-390/96: Lease Plan Luxembourg (EKL 1998, lk I-2553, punkt 24).

14 — Vt eelkõige 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-286/02: Bellio F.lli (EKL 2004, lk I-3465, punkt 27 ja viidatud kohtupraktika).

kas kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et teenuseid, mida mitteresidendist emaettevõtja osutab liikmesriigis asuvale alluvale üksusele, mis ei ole eraldiseisev juriidiline üksus ja mis on selles liikmesriigis tegutsev püsiv tegevuskoht viimati nimetatud sätte mõistes, saab pidada käibemaksuga maksustatavateks tehinguteks siis, kui teenuste kulud on sellele tegevuskohale üle kantud.

29. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib selle küsimusega välja selgitada, kas sellist alluvat üksust saab pidada mitteresidendist emaettevõtja suhtes piisavalt iseseisvaks, et nende vahel võib olla selline õigussuhe, mis võimaldab kvalifitseerida sama juriidilise üksuse raames toimunud tehinguid käibemaksuga maksustatavateks teenusteks.

30. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib selles kontekstis seda, kas iseseisvust saab tuletada maksustamise tingimustest, mis puudutavad vastuvõtvas riigis kõnealuse äriühingu poolt püsiva tegevuskoha kaudu selles riigis saadavat tulu ja mis on sätestatud OECD näidislepingus, ning sellest, et on olemas kulude jagamise leping (*cost-sharing agreement*) või dokument, mille alusel emaettevõtja osutatud teenuste kulud kantakse üle sellele tulule. Ta küsib veel seda, kas õigussuhte mõistet tuleb käsitleda siseriikliku või ühenduse õiguse alusel.

31. Itaalia ja Portugali valitsused väidavad, et emaettevõtja poolt püsivale tegevuskohale osutatud teenuseid tuleb pidada käibemaksuga maksustatavateks teenusteks, sest kõnealuste menetlusse astujate sõnul tuleb püsivat tegevuskohta pidada vastuvõtvas riigis iseseisvaks maksukohustuslaseks.

32. Itaalia valitsus tugineb selles analüüsis kuuenda direktiivi artikli 9 lõikele 1 ja nõukogu kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ [15] artiklile 1, mille kohaselt „[k]äesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena" [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõikes 1 nimetatud isikut, kes [...] ei ole selles riigis omanud asukohta majandustegevuseks või püsiasukohta, kus äritehinguid teostatakse [...]". Ta järeldab sellest, et kuigi emaettevõtja ja tema filiaal on sama juriidiline isik, on nad eraldi maksukohustuslased maksustamise ja eelkõige käibemaksu tasandil.

33. Portugali valitsus tuletab meelde seda, et käibemaksu kohaldamisala ei ole piiratud vaid juriidilise isiku staatust omavate üksustega ja et käibemaksukohustuslase mõiste, sellisena nagu seda määratletakse kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 1, peab hõlmama ka selliseid subjekte, kes ei ole juriidilised isikud,

15 — Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksas direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79).

kuid tegutsevad siiski teatud määral iseseisvalt. Seejärel väidab ta, et Euroopa Kohtu määratlus püsiva tegevuskoha kohta ei sõltu siseriiklikus õiguskorras ette nähtud kriteeriumidest, vaid tingimusest, et sellel püsival tegevuskohal on piisavalt inim- ja tehnilisi ressursse majandustegevusega iseseisvalt tegelemiseks. Lõpuks leidis Portugali valitsus, et vaatamata käibemaksu ulatuslikule ühtlustamisele on käibemaks endiselt siseriiklik maks ja seetõttu kuulub käibemaksukohustuslase määratlus iga liikmesriigi seadusandja pädevusse. Kõnealune valitsus otsustab nende asjaolude põhjal, et isegi kui püsiv tegevuskoht on lahutamatu osa subjektist, kes on „üks ja jagamatu juriidiline isik", tuleb teda pidada emaettevõtjast eraldiseisvaks iseseisvaks maksukohustuslaseks.

34. Ma ei nõustu kõnealuste menetlusse astujate argumentidega. Olen hageja, Ühendkuningriigi valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoniga ühel arvamusel, et sama juriidilise üksuse raames osutatud teenuseid ei saa pidada käibemaksuga maksustatavateks teenusteks, isegi kui nende teenuste kulud jagatakse püsivate tegevuskohtade vahel. Põhjendan seda seisukohta allpool esitatud argumentidega.

35. On kindel, et kuuendas direktiivis mõistetakse käibemaksu kohaldamisala väga laialt, sest maksu kohaldatakse mis tahes majandustegevusele ning lisaks kõigis jaotus- ja turustusetappides. [16] Selle direktiivi artikli 2 punkt 1 puudutab seega liikmesriigis tasu eest toimuvat mis tahes kauba tarnimist ja teenuste osutamist maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Käesolevas asjas ei ole vaidlustatud seda, et nõustamis-, haldus-, personali väljaõppe- ja andmetöötlusteenustega sarnased tehingud võivad olla maksustatavad tehingud kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 mõistes, kui maksukohustuslane sooritab need tasu eest. [17]

36. Kuuenda direktiivi eesmärk nähtub ka selle artikli 4 lõikest 1, milles määratletakse maksukohustuslasena „iga isik", kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Nagu Portugali valitsus tuletab õigesti meelde, ei hõlma maksukohustuslase mõiste mitte üksnes füüsilisi ja juriidilisi isikuid, vaid seda võib kohaldada ka üksuse suhtes, kes ei ole juriidiline isik. [18]

16 — Vt 15. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 348/87: Stichting Uitvoering Financiële Acties (EKL 1989, lk 1737, punkt 10).

17 — Vt selle kohta 14. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-142/99: Floridienne ja Berginvest (EKL 2000, lk I-9567, punkt 19).

18 — Vt Madalmaade õiguse alusel asutatud eraõigusliku äriühingu kohta 27. jaanuari 2000. aasta otsus kohtuasjas C-23/98: Heerma (EKL 2000, lk I-419, punkt 8).

37. Neist asjaoludest saab veel järeldada, et käibemaksuga maksustatava tehingu olemasolu on objektiivne reaalsus, sest see ei sõltu tehingu tegija taotletud eesmärgist ega tehingu tulemustest. Käibemaksukohustust ei pea seadma sõltuvusse ka kriteeriumidest, mis puudutavad teenuse osutaja ja teenuse saaja vahelise lepingu erilisi vorminõudeid või õiguslikke tagajärgi; need kriteeriumid võivad liikmesriigiti varieeruda. Seega on otsustatud, nagu tuletab meelde Itaalia valitsus, et tasulise teenuse olemasolu ei saa sõltuda teenuse osutaja kohustuste täitmisele pööratavusest, mistõttu on olemas õigussuhe eespool viidatud kohtuotsuse Tolsma mõistes, kuigi teenuse osutaja kohustust ei saa täitmisele pöörata. [19]

38. Arvestades ühenduse käibemaksusüsteemi, ei usu ma siiski, et sama juriidilise üksuse raames saaks olla piisavalt iseseisvaid õigussubjekte, et neid saaks pidada kaheks erinevaks maksukohustuslaseks, nagu väidavad Itaalia ja Portugali valitsused. Esiteks tundub raske mõista, et püsivat tegevuskohta saaks pidada emaettevõtjast sõltumatult tegutsevaks kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 mõistes. Teisalt ei ole püsiv tegevuskoht sama direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt emaettevõtjast eraldiseisev maksukohustuslane.

39. Esimese punkti osas tuleb meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 1 sisalduva iseseisvuse mõiste kohta, mis on maksukohustuslaseks olemise eeldus, annab sama artikli lõike 4 esimene lõik üksnes negatiivse määratluse. Selle määratluse kohaselt iseseisvus puudub, kui tegemist on õigussuhtega, mis on võrreldav töölepingu alusel tekkiva suhtega töötaja ja tema tööandja vahel. See säte mainib kolme kriteeriumi, mis puudutavad seda, kas töötingimuste, töötasu ja tööandja vastutuse osas on olemas sõltuvus.

40. Neid kriteeriume kohaldades on Euroopa Kohus leidnud, et notarid ja kohtutäiturid tegutsevad enda valdkonnas iseseisvalt, sest nad töötavad omaenda arvel ja omal vastutusel ning korraldavad vabalt oma tööülesannete täitmisviisi ning koguvad rahalisi tasusid, mis moodustab nende sissetuleku. [20] Lisaks on Euroopa Kohus leidnud, et kohalike ametiasutuste määratud maksude sissenõudjate Hispaanias läbiviidavat tegevust maksude sissenõudmiseks tuleb pidada käibemaksuga maksustatavaks iseseisvaks majandustegevuseks. [21] Euroopa Kohus on eelkõige leidnud, et puudub õigussuhe töötasu tingimuste osas „seetõttu, et need maksu sissenõudjad kannavad tegevusega

19 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Town and County Factors (punkt 21) seoses küsimusega, kas tasulised teenused on käibemaksuga maksustatavad, kui teenuse osutaja on kohustatud kõnealuseid teenuseid osutama üksnes ausõna peale.

20 — Vt 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon *vs.* Madalmaad (EKL 1987, lk 1471, punkt 14).

21 — Vt 25. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-202/90: Ayuntamiento de Sevilla (EKL 1991, lk I-4247, punktid 11–15).

seotud majanduslikku riski, sest nende tegevusest saadav tulu ei sõltu üksnes sissenõutud maksude summast, vaid ka nende tegevusega seotud personali- ja seadmete kuludest". [22]

41. Nende samade kriteeriumide põhjal otsustas Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses Heerma, et asjaosaline oli maksukohustuslane. Kõnealuses kohtuotsuses tuli hinnata, kas käibemaksuga maksustatavaks tehinguks on osaniku poolt kinnisvara üürimine Madalmaade õiguse alusel asutatud eraõiguslikule äriühingule, mille osanik ta on. Madalmaade valitsus väitis, et J. Heerma'd ei saanud pidada maksukohustuslaseks kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 mõistes, sest kõnealune üürimine toimus suletud ringis ja osanikust üürileandja vastutas ühiselt üürnikust äriühinguga üürilepingust tekkivate kohustuste täitmise eest.

42. Euroopa Kohus leidis, et Heerma ja üürnikust äriühingu vahel puudus direktiivi artikli 4 lõike 4 esimeses lõigus ettenähtud õigussuhtega analoogiline suhe. Euroopa Kohtu sõnul tegutses J. Heerma oma nimel, omaenda arvel ja omal vastutusel, kui ta üüris materiaalset vara äriühingule, isegi kui ta kuulub samaaegselt üürnikust äriühingu juhatusse. Lisaks otsustas Euroopa Kohus, et kuigi kõnealune Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühing ei ole juriidiline isik, on tal tegelikult äriühingu iseseisvus ja ta vastutab iseseisvalt majandustegevuse eest, mistõttu selle tegevusega tegelemise osas on käibemaksukohustuslaseks nimetatud äriühing. [23]

43. Arvestades neid kriteeriume ja seda, kuidas neid on kohtupraktikas kohaldatud, on raske ette kujutada, et sama juriidilise üksuse raames saaks püsiv tegevuskoht olla piisavalt iseseisev, et ta tegutseb omaenda arvel ja omal vastutusel ning kannab üksi tegevusega seotud majanduslikku riski. Nagu Portugali valitsus on rõhutanud, ei eelda maksukohustuslase staatus ettevõttelt juriidilise isiku staatust. Sellel seisukohal ei näi siiski käesolevas asjas olevat otsustavat tähtsust. Tuleb hinnata seda, kas püsiv tegevuskoht, kes on lahutamatu osa juriidilisest üksusest, kes on juriidiline isik, võib olla selle üksuse suhtes iseseisev kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 esimese lõigu mõistes ja samastatav mis tahes käibemaksukohustuslasega, kellele emaettevõtja osutab teenuseid. Tundub nii, et käesoleval juhul see, et alluv üksus ei ole iseseisev juriidiline isik, piirab selle tegevuskoha võimalust tegutseda iseseisvalt.

22 — *Idem*, punkt 13.

23 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Heerma, punkt 8.

44. Kinnituse sellele hinnangule saab minu arvates leida eespool viidatud kohtuotsusest DFDS, milles Euroopa Kohus arutles iseseisvuse mõiste üle Taani õiguse alusel asutatud reisikorraldusega tegeleva äriühingu ja selle Inglise tütarettevõtja vaheliste suhete osas. Euroopa Kohus otsustas, et isegi kui tütarettevõtja oli iseseisev juriidiline isik ja enda ruumide omanik, ei olnud need äriühingud iseseisvad, sest eelotsusetaotluses sisalduvast teabest ning eriti asjaoludest, et DFDS-i tütarettevõtja on emaettevõtja 100%-lises omandis ja et viimane annab tütarettevõtjale üle mitmesuguseid lepingulisi kohustusi, ilmneb, et Ühendkuningriigis asutatud äriühing tegutseb pelgalt oma emaettevõtja allüksusena. [24]

45. Kui iseseisvast juriidilisest isikust tütarettevõtjat tuleb pidada teda emaettevõtjaga siduvate tegelike suhete põhjal pelgaks emaettevõtja allüksuseks, ei saa seda mõjuvamal põhjusel pidada äriühingu lahutamatuks osaks olevat püsivat tegevuskohta iseseisvaks üksuseks ega käsitleda teda iseseisva maksukohustuslasena. Nagu komisjon märgib, ei saa käibemaksuga maksustatavateks teenusteks olla põhimõtteliselt tehingud, mille teevad kontserni sees omavahel emaettevõtja ja püsiv tegevuskoht, mida ei ole registreeritud tegevuskoha riigis eraldiseisvaks juriidiliseks üksuseks selle riigi õiguse alusel. [25]

46. Emaettevõtja ja FCE IT taolise filiaali vaheliste suhetega saab seda põhimõtet ka hästi illustreerida. Määratluse kohaselt on filiaal ainult äritegevusüksus, mis ei ole juriidiline isik. Rõhutan, et filiaal ei tegutse omaenda arvel, vaid esindab krediidiasutust, kellel on päritoluliikmesriigi antud tegevuslitsentsi tõttu õigus tegutseda direktiivi 2000/12 alusel enda tegevusaladel, luues liikmesriiki filiaali. [26] Filiaalil puudub oma vara. [27] Lisaks tuleb vastutuskriteeriumi hindamisel veel kord sedastada, et filiaal ei kanna ise majandusriski, mis on seotud krediidiasutuse tegevusaladel tegutsemisega,

24 — Vt eespool viidatud kohtuotsus DFDS, punkt 26.

25 — See komisjoni seisukoht nähtub ka temapoolses nõukogu direktiivi ettepanekus nõukogu direktiivi 77/388/EMÜ muutmiseks teenuste osutamise koha osas (KOM(2003) 822 (lõplik)), sest komisjon teeb nõukogule ettepaneku, et direktiivi artiklisse 6 lisataks lõige 6:
„Kui õigussubjektil on rohkem kui üks püsiv tegevuskoht, ei peeta tegevuskohtade vahel osutatud teenuseid teenuste osutamiseks."
Lisaks võib olla huvitav märkida, et Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee ei pea seda asjaolu oma arvamuses nõukogu direktiivi ettepaneku kohta kuuendasse direktiivi tehtavaks muudatuseks, vaid meeldetuletuseks sellest, kuidas seda direktiivi tuleks kohaldada (Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamus nõukogu direktiivi ettepaneku kohta nõukogu direktiivi 77/388/EMÜ muutmiseks teenuste osutamise koha osas (KOM(2003) 822 (lõplik) — 2003/0329 CNS); ELT 2004, C 117, lk 15).

26 — Tegevusloa saamise tingimuste ja krediidiasutuste tegevuse alustamiseks ja tegutsemiseks ette nähtud usaldatavusnormatiivide ühtlustamise eesmärk on, et iga liikmesriigi pädevalt asutuselt tegevusloa saanud ja viimase järelevalve all olev krediidiasutus võib tegutseda selle tegevusloaga hõlmatud tegevusaladel teise liikmesriigi territooriumil filiaali asutamise või teenuste osutamise teel (vt direktiivi 2000/12 14. põhjendus ja artikkel 18).

27 — Direktiivi 2000/12 artikli 13 kohaselt ei või vastuvõtvad liikmesriigid nõuda tegevusloa saanud krediidiasutuste filiaalidelt asutamiskapitali.

milleks on näiteks see, et klient jätab laenu tagasi maksmata. Seda riski kannab kogu krediidiasutus, kelle finantsiline usaldusväärsus ja maksevõime on seetõttu oma päritoluliikmesriigis kontrolli objektiks.

47. Minu arvates tuleb emaettevõtja poolt sellisele püsivale tegevuskohale osutatud teenuseid pidada teenusteks, mille puhul on äriühing otsustanud oma sisepoliitika raames, et oma töötajad osutavad neid teenuseid erinevatele äritegevusüksustele. See asjaolu, et kõnealune äritegevusüksus asub teises liikmesriigis, ei muuda küsitavaks asjaolu, et tegemist on teenusega, mida osutab ettevõtte enda personal ja mida osutatakse ettevõtte enda vajadusteks.

48. See viimane kinnitus paneb mind käsitlema teist asjaolu, mille osas ma ei nõustu Itaalia ja Portugali valitsustega. Erinevalt neist valitsustest ei leia ma, et püsiv tegevuskoht kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 mõistes on iseseisev maksukohustuslane, kes on eraldiseisev oma mitteresidendist emaettevõtjast.

49. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 eesmärk koosmõjus sama direktiivi seitsmenda põhjendusega on teenuste osutamist puudutava üldise seotuskriteeriumi kehtestamine liikmesriikidevaheliste pädevuskonfliktide ning topeltmaksustamise või käibemaksuga maksustamata jätmise vältimiseks. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt — nii, nagu Euroopa Kohus on seda lõiget tõlgendanud — tuleb osutatud teenuseid maksustada kohas, kus teenuse osutajal on majandustegevuse asukoht, välja arvatud juhul, kui selle seotuskriteeriumi kohaldamine ei vii maksustamise mõttes ratsionaalse tulemuseni või tekitab konflikti teise liikmesriigiga.[28] Euroopa Kohus on sellest järeldanud, et selleks, et seostada teenuste osutamist ettevõtte asukoha asemel ettevõtte teise tegevuskohaga, peab see tegevuskoht olema piisavalt püsiv ning selle struktuur inim- ja tehniliste vahendite osas kõnealuse teenuse osutamiseks sobiv.[29]

50. Teenuste osutamise sidumisel püsiva tegevuskohaga on eesmärk järgida ühise käibemaksusüsteemi olulist põhimõtet, mille kohaselt tuleb seda süsteemi kohaldada võimalikult palju majanduse tegelikku olukorda arvestades.[30] Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaldamise eesmärk on järelikult määrata kindlaks maksustatava tehingu toimumiskoht, kui selline tehing on piiriülene, lähtudes käibemaksu sissenõudva liikmesriigi majanduslikust panusest ja neist erinevustest, mis võivad endiselt esineda liikmesriikide õigusaktides maksumäärade ja maksuvabastuse osas.

28 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Berkholz, punkt 17; 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien (EKL 1996, lk I-2395, punkt 16); eespool viidatud kohtuotsus ARO Lease, punkt 15; eespool viidatud kohtuotsus DFDS, punkt 19 ja eespool viidatud kohtuotsus Lease Plan Luxembourg, punkt 24.

29 — Vt 13. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

30 — Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus DFDS, punkt 23.

51. Minu arvates ei saa seetõttu asjaoluga, et püsival tegevuskohal on püsivalt sellised inim- ja tehnilised ressursid, mille abil saab ettevõtja klientidele osutada teenuseid, põhjendada seisukohta, et see tegevuskoht tegutseb oma tegevusaladel emaettevõtjast iseseisvalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 4 mõistes ning et teda tuleks pidada eraldiseisvaks maksukohustuslaseks.

52. Portugali valitsuse see argument on vastuolus eespool viidatud kohtuotsusega DFDS, millest nähtub selgelt, et püsiv tegevuskoht on olemuselt alluv üksus, mis ei tegutse enda emaettevõtja suhtes iseseisvalt.[31] Selline hinnang tütarettevõtja kohta, kes oli juriidiline isik ja seetõttu emaettevõtjast eraldiseisev juriidiline üksus, kuid tegelikult tegutses üksnes emaettevõtja abiettevõtjana, näib minu arvates kehtivat seda mõjuvamal põhjusel püsiva tegevuskoha puhul, mis ei ole iseseisev juriidiline isik, vaid üksnes äritegevusüksus.

53. Nagu märgib Ühendkuningriigi valitsus, muutuksid artikli 9 lõike 1 sätted Portugali valitsuse esitatud argumendiga nõustumise tagajärjel mõttetuteks. Kui püsiv tegevuskoht ise oleks emaettevõtjast eraldiseisev iseseisev maksukohustuslane, oleks vaja kohaldada kuuenda direktiivi artikli 22 sätteid, mille alusel iga maksukohustuslane peab olema registreeritud liikmesriigis, milles ta tegutseb.

54. Minu arvates kinnitab seda seisukohta kaheksanda direktiivi 79/1072[32] artikkel 1. Minu arvates nähtub sellest sättest, et ettevõtjat, kellel on vastuvõtvas liikmesriigis püsiv tegevuskoht, tuleb pidada selles liikmesriigis maksukohustuslaseks. Viimati nimetatud säte toetab seega *a contrario* põhimõtet, mille kohaselt püsiv tegevuskoht ei ole iseseisev maksukohustuslane ega eraldiseisev ettevõtjast, mille osaks see on, kuid võimaldab seda ettevõtjat seostada vastuvõtva riigiga. Minu arvates näib Itaalia valitsus tõlgendavat seda sätet ekslikult, kui ta tugineb sellele sättele, et käsitada püsivat tegevuskohta iseseisva maksukohustuslasena.[33]

55. Lisaks nähtub kõigist eespool esitatud kaalutlustest, nagu Ühendkuningriigi valitsus on kohtuistungil väitnud, et sama juriidiline üksus saab esineda vaid ühe maksukohustuslasena.

31 — Vt viimati nimetatud kohtuotsus, punkt 25.

32 — Tuletan meelde, et see artikkel sätestab:
„Käesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena" [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõikes 1 nimetatud isikut, kes [...] ei ole selles riigis omanud majandustegevuse asukohta [mõiste „asukoht majandustegevuseks" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „majandustegevuse asukoht"] või püsiasukohta [mõiste „püsiasukoht" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „püsiv tegevuskoht"], kus äritehinguid teostatakse. [...]"

33 — Komisjon märgib selle kohta, et Itaalia Vabariigi vastu on esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi, sest Itaalia õigus nõuab Itaalias püsivat tegevuskohta omavalt ettevõtjalt, et ta registreeriks ennast Itaalias uuesti selliste tehingute osas, mida ta teeb otse välismaalt (komisjoni kirjalike märkuste punkt 21).

56. Minu arvates kinnitab seda seisukohta esiteks kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik, mille kohaselt, arvestades artiklis 29 sätestatud käibemaksu nõuandekomiteega konsulteerimist, võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena. Nagu Ühendkuningriigi valitsus märgib, võib seda sätet mõista *a contrario* nii, et üks juriidiline isik saab olla vaid üks maksukohustuslane.

57. Seda seisukohta kinnitab veel see, et kuues direktiiv sisaldab mitmeid sätteid, mis puudutavad juhtumeid, kus maksukohustuslane tarnib kaupa või osutab teenuseid ettevõtja enda tarbeks. Selles osas tuleb tsiteerida artikli 28a lõike 5 punkti b, mis sätestab, et kaubatarneks tasu eest on „kauba toimetamine maksukohustuslase poolt oma ettevõttest teise liikmesriiki". Kaldun arvama nagu komisjon ega nõustu Portugali valitsusega, et see, et õiguslooja on kehtestanud direktiivis selle sätte, tõendab *a contrario* seda, et selline kauba toimetamine ei ole põhimõtteliselt kauba tarnimine tasu eest.

58. Sama saab tõdeda teenuste osutamise kohta, sest kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 3 kohaselt võivad liikmesriigid konkurentsi moonutamise vältimiseks ja arvestades käibemaksu nõuandekomiteega konsulteerimist, teenuste osutamisena tasu eest käsitada maksukohustuslase teenusetarnet oma ettevõtja huvides, tingimusel et selliselt teenuselt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui selle osutaks teine maksukohustuslane.

59. See säte puudutab juhtumit, milles — nagu käesolevas asjas — äriühing tegutseb käibemaksust vabastatud tegevusaladel. Maksust vabastatud tegevusaladel tegutsemine tähendab seda, et äriühingu klientidele osutatavate teenuste kulud ei suurene käibemaksu võrra ja et äriühingul puudub õigus nõuda sellise tegevusega tegelemiseks tasutud sisendkäibemaksu tagastamist. Sellises olukorras on ühenduse õiguslooja sätestanud kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 3, et liikmesriik võib, tingimusel et ta konsulteerib käibemaksu nõuandekomiteega, otsustada, et need teenused, mida ettevõtja osutab püsivale tegevuskohale, on konkurentsi moonutamise vältimiseks käibemaksuga maksustatavad, sest kui ettevõtja oleks ostnud need teenused teiselt maksukohustuslaselt, ei oleks ta saanud käibemaksu oma klientide kanda jätta.

60. Minu arvates kinnitab asjaolu, et kuues direktiiv sisaldab mitmeid sätteid, mis näevad sõnaselgelt ette selle, millises olukorras võib maksukohustuslase poolt oma kutse-

alasteks või isiklikeks vajadusteks osutatud teenuseid käsitada tasuliste teenustena, et väljaspool neid eriolukordi ei ole sellised teenused käibemaksuga maksustatavad tehingud.

61. Lõpetuseks ei usu ma, et seda seisukohta saaks muuta küsitavaks OECD näidislepingu artiklis 7 sisalduvate tingimustega, mis puudutavad püsiva tegevuskoha kaudu püsiva tegevuskoha riigis saadava tulu maksustamist. Need otsese maksustamise valdkonnas kohaldatavad sätted ei ole asjassepuutuvad ühise käibemaksusüsteemi kohaldamisel. Otsene maksustamine kuulub teatavasti liikmesriikide pädevusse. Seega võivad liikmesriigid maksustada nende territooriumil asutatud äriühinguid ka selle tulu osas, mille nad on saanud teises liikmesriigis toimunud tegevuse raames. Samuti võivad liikmesriigid maksustada äriühinguid, kes tegutsevad nende territooriumil püsiva tegevuskoha kaudu.

62. OECD näidislepingu artikli 7 lõike 2, mille sõnastust on korratud liikmesriikide poolt EÜ artikli 293 alusel vastu võetud konventsiooni 90/436/EMÜ [34] artikli 4 lõikes 2, eesmärk on jagada kokkuleppeliselt maksustamispädevus selleks, et vältida ettevõtjate kasumi topeltmaksustamist nende rahvusvahelise tegevuse korral. Selle artikli lõikes 1 sätestatud korra järgi maksustatakse ettevõtja kogu kasum ettevõtja asukohariigis, välja arvatud juhul, kui ettevõtja tegutseb teises osalisriigis püsiva tegevuskoha kaudu. [35] Sellisel juhul võimaldab vastuvõtva liikmesriigi territooriumil asuva alluva üksuse püsivus siduda seda tegevuskohta selle riigi maksustamispädevusega. Seega maksustatakse ettevõtja selle püsiva tegevuskoha kaudu saadud tulu riigis, milles asub püsiv tegevuskoht. OECD näidislepingu artikli 7 lõike 2 alusel omistatakse püsivale tegevuskohale kasum, mille püsiv tegevuskoht oleks võinud saada, „tegutsedes iseseisva ettevõtjana [...], olles täiesti iseseisev oma suhetes teise lepinguosalise riigi ettevõtjaga, kelle püsiv tegevuskoht ta on".

63. Nagu selle sätte sõnastusest nähtub, tuleb seda kohaldada vaid juhul, kui alluv üksus ei tegutse eraldiseisva ettevõtjana, kes on oma suhetes emaettevõtjaga täiesti iseseisev. Viimati nimetatud säte näeb seega ette, et sellele püsivale tegevuskohale omistatakse osa tulust, mille ettevõtja on teeninud tema kaudu, nagu juhul, kui viimati nimetatud püsiv tegevuskoht oleks tinglikult isesei-

34 — Ettevõtjate kasumi korrigeerimisel tekkiva topeltmaksustamise kõrvaldamise konventsioon (EÜT 1990, L 225, lk 10).

35 — „Püsiva tegevuskoha" mõiste on määratletud OECD näidislepingu artiklis 5. Selle sätte kohaselt tähendab see mõiste kindlaksmääratud majandustegevuskohta, mille kaudu ettevõtja tegutseb oma tegevusalal täielikult või osaliselt. See mõiste hõlmab eelkõige ettevõtja juhtimiskohta, filiaali, kontorit, tehast, töökoda jne.

sev ettevõtja. Asjaolu, et otsese maksustamise valdkonnas koheldakse mitteresidendist äriühingu püsivat tegevuskohta iseseisva ettevõtjana kasumist makstava maksu arvutamiseks, ei tohi minu arvates viia järelduseni, et tegevuskoht on iseseisev ettevõtja ühise käibemaksusüsteemi mõistes.

64. See süsteem põhineb esiteks ühenduse tasandil ühtlustatud mõistetel, nagu maksukohustuslase mõiste, mille sisu ei saa muutuda tulu otsest maksustamist reguleerivate siseriiklike sätete alusel, ilma et muutuks küsitavaks kuuenda direktiivi eesmärk. Teiseks põhineb OECD näidislepingu artikli 7 lõikes 2 sätestatud *arm's length*'i põhimõte õiguslikul fiktsioonil, sest selle kohaselt tuleb püsivat tegevuskohta pidada iseseisvaks ettevõtjaks, isegi kui ettevõtjat on vaid üks. Ühises käibemaksusüsteemis on peamine eeltingimus tegelik majanduslik olukord. [36] Just selle põhimõtte tõttu peab selle maksu kohaldamiseks olema maksustamise aluseks teenuste eest tegelikult saadud tasu ja mitte objektiivsete kriteeriumide alusel määratud väärtus. [37] Selle süsteemiga oleks seega vastuolus õiguslikule fiktsioonile tuginemine ja sisetehingu käsitamine nii, nagu oleks see kahe iseseisva üksuse vaheline tehing.

65. Samuti ei usu ma, et kõnealuste teenuste kulude omistamine püsivale tegevuskohale vastuvõtvas riigis saadavale tulule võiks tõendada, et tegemist on õigussuhtega käibemaksu valdkonda puudutava kohtupraktika mõistes. Teenuste kulude mahaarvamine püsivale tegevuskohale omistatavast ettevõtja kasumist on loogiline ja õiglane tasu neile riikidele, keda selline kasumi jaotus puudutab. Lisaks jagatakse niiviisi liikmesriikide vahel ettevõtjal enda tegevusest tekkivad üldkulud. OECD näidislepingu artikli 7 lõige 3 näeb ette, et püsivale tegevuskohale omistatavat kasumit arvutades võib tuludest maha arvata juhtimis- ja halduskulud ning püsiva tegevuskohaga seotud muud kulud, sõltumata sellest, kas need tekkisid püsiva tegevuskoha riigis või muus riigis. Püsivale tegevuskohale osutatud teenuste kulude omistamine sellele tegevuskohale tuleneb üksnes asutamisliikmesriigis maksustatava kasumi arvutamisest ega tõenda seega, et see tegevuskoht oleks emaettevõtjast sõltumatu.

66. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib selle kohta seda, milline võiks olla *cost-sharing agreement*'i tähendus. Eelotsusetaot-

36 — Vt eespool viidatud kohtuotsus DFDS, punkt 23.

37 — Vt 23. novembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 230/87: Naturally Yours Cosmetics (EKL 1988, lk 6365, punkt 16); 2. juuni 1994. aasta otsus kohtuasjas C-33/93: Empire Stores (EKL 1994, lk I-2329, punkt 18); 22. oktoobri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-308/96: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229, punkt 40) ja 3. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-380/99: Bertelsmann (EKL 2001, lk I-5163, punkt 22).

luse esitanud kohus ei täpsusta siiski seda, mida puudutab see väljend põhikohtuasjas, ega täpsusta ka seda, millist lepingut kirjeldatakse terminiga *agreement*. Kindlasti isegi siis, kui ettevõtja on oma sisepoliitika raames vormistanud dokumendi selle kohta, kuidas jagatakse juhtimis- ja halduskulud ning käesolevas asjas käsitletavate teenustega sarnastest teenustest tekkivad kulud püsivate tegevuskohtade vahel, ei tõenda see ka seda, et viimati nimetatud tegevuskohad on iseseisvad üksused.

67. Viimasena, nagu tuletas kohtuistungil meelde Ühendkuningriigi valitsus, on oluline ühise käibemaksusüsteemi kindlus ja selle kohaldamise prognoositavus, kui arvestada võimalikke majanduslikke tagajärgi ettevõtjatele. Alluva üksuse iseseisva juriidilise isiku kriteerium näib neid nõudeid täitvat. See võimaldab liikmesriigi äriühingutel, kes soovivad oma tegevusaladel tegutseda teises liikmesriigis, teada saada, et alluva üksusega vahetatud teenused ei ole põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad, kui need äriühingud otsustavad kasutada oma asutamisõigust püsiva tegevuskoha kaudu ja mitte registreeritud äriühingu kaudu, kes on vastuvõtva riigi õiguse kohaselt eraldiseisev juriidiline üksus.

68. Neil põhjustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele nii, et kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et välja arvatud kuuendas direktiivis sätestatud erandid, ei saa viimati nimetatud sätte mõistes pidada käibemaksuga maksustatavateks tehinguteks teenuseid, mida mitteresidendist emaettevõtja osutab ühes liikmesriigis asuvale alluvale üksusele, mida ei ole registreeritud selles riigis eraldiseisva juriidilise üksusena ja mis on selles riigis tegutsev püsiv tegevuskoht, ning seda isegi siis, kui teenuste kulud on sellele tegevuskohale üle kantud.

C. *Teine eelotsuse küsimus*

69. Teist eelotsuse küsimust tuleb tõlgendada nii, et eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib seda, kas, ja kui, siis millises ulatuses saab selliste teenustega seotud kulude ülekandmist sellisele alluvale üksusele pidada kuuenda direktiivi artikli 2 mõistes tasuks teenuste osutamise eest, hoolimata ülekantavate kulude ja äriühingu saadava kasumi määrast.

70. Seda küsimust on põhikohtuasja lahendamiseks vaja vaid sel juhul, kui nõustutakse, et need teenused maksustatakse käibemaksuga. Kuna tegin Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada, et neid teenuseid ei saa pidada

käibemaksuga maksustatavateks teenusteks, ei teki küsimust selle kohta, kas ja millises ulatuses muudab nende kulude ülekandmine tehingu tasuliseks. Seega olen seisukohal, et seda küsimust ei ole vaja käsitleda.

D. *Kolmas eelotsuse küsimus*

71. Kolmanda küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas EÜ artiklis 43 sätestatud asutamisvabaduse põhimõttega on vastuolus liikmesriigi tava, mille kohaselt on teises liikmesriigis asuva emaettevõtja poolt püsivale tegevuskohale osutatav teenus käibemaksuga maksustatav.

72. Hageja, Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon teevad ettepaneku, et sellele küsimusele vastataks jaatavalt. Need pooled väidavad, et selline tava on EÜ asutamislepingu vastane diskrimineerimine, kui see puudutab, nagu näib olevat käesolevas asjas, mitteresidendist äriühingute püsivaid tegevuskohti, kuid mitte residentidest äriühingute tegevuskohti. Lisaks märgivad need pooled, et isegi kui seda tava kohaldada eranditult residentidest äriühingute ja mitteresidentidest äriühingute püsivate tegevuskohtade suhtes, kujutaks see endast asutamisvabaduse piirangut, mida ei saa õigustada avaliku huviga, sest viimati nimetatud tava on vastuolus kuuenda direktiiviga.

73. Itaalia ja Portugali valitsused väidavad omalt poolt, et selline tava ei ole vastuolus asutamislepinguga, sest nad on kaitsnud seisukohta, mille kohaselt see tava on kooskõlas kuuenda direktiiviga.

74. Mul on suured kahtlused selle eelotsuse küsimuse vastuvõetavuses. Ma ei mõista, miks seda oleks vaja põhikohtuasja lahendamiseks. Erinevalt otsesest maksustamisest on käibemaks ühenduses muu hulgas ühtlustatud kuuenda direktiiviga. Kui seejärel otsustatakse, et mõni õigusakt või siseriiklik tava on direktiiviga vastuolus, puudub vajadus kontrollida seda, kas see õigusakt või siseriiklik tava on vastuolus asutamislepingus sätestatud selliste põhivabadustega nagu asutamisvabadus. Lisaks ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus märkinud, millistel põhjustel tuleks seda küsimust käsitleda.

75. Seega leian, et kolmandale küsimusele ei ole vaja vastata.

V. Ettepanek

76. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Corte suprema di cassazione esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

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 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et välja arvatud kuuendas direktiivis sätestatud erandid, ei saa viimati nimetatud sätte mõistes pidada käibemaksuga maksustatavateks tehinguteks teenuseid, mida mitteresidendist emaettevõtja osutab ühes liikmesriigis asuvale alluvale üksusele, mida ei ole registreeritud selles riigis eraldiseisva juriidilise üksusena ja mis on selles riigis tegutsev püsiv tegevuskoht, ning seda isegi siis, kui teenuste kulud on sellele tegevuskohale üle kantud.