

Kohtuasi C-242/09**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

20. märts 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

18. jaanuar 2019

Kaebaja:

CHEP Equipment Pooling NV

Vastustajad:

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți

Põhikohtuasja ese

Kaebus, millega palutakse tühistada Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Maksuameti Bukaresti maakonna osakond – Vaiete lahendamise talitus) 11. oktoobri 2016. aasta otsus, millega jäeti põhjendamatus e tõttu rahuldamata kaebaja esitatud vaie maksuasjas; tühistada Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Maksuameti Bukaresti maakonna osakond – Mitteresidendist maksukohustuslaste talitus) 14. aprilli 2016. aasta otsus käibemaksu tagasimaksmise kohta maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole Rumeenias, vaid teises Euroopa Liidu liikmesriigis, ning kohustada kaebajale tagastama 185 822,23 Rumeenia leu suurune summa.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel palutakse tõlgendada direktiivi 2006/112 artiklit 17 ja artikli 214 lõiget 1 ning direktiivi 2008/9 artikli 2 punkti 1 ja artiklit 3.

Eelotsuse küsimused

1. Kas kaubaaluste vedamist ühest liikmesriigist teise liikmesriiki, et rentida need seejärel viimases liikmesriigis välja maksukohustuslasele, kelle asukoht on Rumeenias ning kes on seal käibemaksukohustuslasena registreeritud, ei loeta direktiivi [2006/112/EÜ] artikli 17 lõike 2 kohaselt üleviimiseks?

2. Olenemata vastusest, mis antakse esimesele küsimusele: kas direktiivi 2008/9/EÜ artikli 2 punktile 1 vastavaks maksukohustuslaseks loetakse direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõike 1 tähenduses maksukohustuslast, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teise liikmesriigi territooriumil, isegi kui see maksukohustuslane on tagastamisliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud või selleks kohustatud?

3. Kas direktiivi 2008/9/EÜ sätteid arvesse võttes kujutab tingimus, et maksukohustuslane ei tohi olla tagastamisliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, endast lisatingimust, mida nõutakse direktiivi 2008/9/EÜ artiklis 3 ette nähtud tingimuste kõrval selleks, et maksukohustuslasel, kelle asukoht on teises liikmesriigis, mitte tagastamisliikmesriigis, oleks käesolevas kohtuasjas käsitletava juhtumi taolisel juhul õigus maksu tagastamisele?

4. Kas direktiivi 2008/9/EÜ artiklit 3 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi haldusametuse tava keelduda käibemaksu tagastamisest, kui täitmata on tingimus, mis on ette nähtud ainult selle liikmesriigi õigusnormides, on selle artikliga vastuolus?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikkel 17 ja artikli 214 lõige 1.

Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/9/EÜ, milles sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, artikli 2 punkt 1 ning artikkel 3.

Viidatud Rumeenia õigusnormid

22. detsembri 2003. aasta seadus nr 571, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea nr. 571 privind Codul fiscal, edaspidi „maksuseadustik“).

Artikkel 128 – „Kaubatarne

(1) Kaubatarne on kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

[...]

(9) Ühendusesisene kaubatarne on sellise kauba tarne lõike 1 tähenduses, mille tarnija või kaubasaaja või muu nende nimel tegutsev isik lähetab või veab ühest liikmesriigist teise liikmesriiki.

(10) Kui maksukohustuslane viib oma ettevõtte vara hulka kuuluva kauba Rumeeniast teise liikmesriiki üle, käsitatakse seda ühendusesisese kaubatarnena tasu eest, välja arvatud juhtudel, mil lõike 12 kohaselt ei ole tegemist üleviimisega.

(11) Lõike 10 tähenduses üleviimist kujutab endast materiaalse vallasasja maksukohustuslase või tema nimel tegutseva isiku poolne igasugune lähetamine või vedamine Rumeeniast teise liikmesriiki oma ettevõtluse tarbeks.

(12) Käesoleva jaotise tähenduses ei kujuta endast üleviimist kauba maksukohustuslase või tema nimel tegutseva isiku poolne lähetamine või vedamine Rumeeniast teise liikmesriiki järgmiste tehingute tarbeks:

[...]

g) selle kauba ajutine kasutamine kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigi territooriumil, et Rumeenias asuv maksukohustuslane saaks sihtliikmesriigis teenuseid osutada;

h) selle kauba ajutine kasutamine kuni 24 kuu jooksul teise liikmesriigi territooriumil, kui seal suunatakse kolmandast riigist ajutiseks kasutamiseks imporditud sama kaup ajutise impordi tolliprotseduurile koos täieliku imporditollimaksust vabastamisega.

(13) Kui mõni lõikes 12 sätestatud tingimus ei ole enam täidetud, käsitatakse sellise kauba lähetamist või vedamist selle üleviimisena Rumeeniast teise liikmesriiki. Sellisel juhul loetakse üleviimine toimunuks hetkel, mil see tingimus enam täidetud ei ole.“

Artikkel 130¹ – „Kauba ühendusesisene soetamine

[...]

(2) Kauba ühendusesisese soetamisega tasu eest samastatakse järgmised tehingud:

a) seda, kui maksukohustuslane kasutab Rumeenias oma ettevõtluse tarbeks kaupa, mille ta ise või muu isik on tema nimel vedanud või lähetanud liikmesriigist, kus kaup valmistati, kaevandati, soetati või omandati või kuhu ta on

selle importinud oma ettevõtluse raames, juhul kui selle kauba vedamist või lähetamist Rumeeniast teise liikmesriiki käsitataks artikli 128 lõigete 10 ja 11 kohaselt kauba üleviimisena teise liikmesriiki; [...]“.

Artikli 147² lõike 1 punkt a

„a) Maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole Rumeenias, vaid teises liikmesriigis, ning kes ei ole Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud ega ole selleks ka kohustatud, võib imporditehingute ning Rumeenias ostetud kauba/teenuste pealt tasutud käibemaksu tagasi saada; [...]“.

Artikli 153 lõige 5:

„Maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole Rumeenias ja kes ei ole Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud, esitab enne tehingute tegemist käesoleva artikli kohaselt käibemaksukohustuslasena registreerimise taotluse, kui ta kavatseb:

- a) teha kauba ühendusesisese soetamise tehingu, millelt ta on artikli 151 kohaselt kohustatud maksu maksuma; või
- b) teha ühendusesisese kaubatarne tehingu, mis on maksuvaba“.

Maksuseadustiku metodoloogilised rakendusnormid (Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal), mis kinnitati valitsuse otsusega nr 44/2004 (edaspidi „rakendussätted“).

Punkti 6 alapunkt 11:

„Maksuseadustiku artikli 128 lõike 10 kohaselt on üleviimine tehing, mis on samastatud ühendusesisese kaubatarnega tasu eest, millega kaasneb kohustus järgida kõiki ühendusesisese kaubatarne puhul kehtivaid tingimusi ja õigusnorme, sealhulgas neid, mis on seotud maksuvabastusega. Sellisele tehingule on iseloomulik, et kauba lähetamise hetkel ühest liikmesriigist teise liikmesriiki ei tarnita seda kaupa maksuseadustiku artikli 128 lõike 1 tähenduses, millest tuleneb, et sama maksukohustuslane, kes deklareerib kauba üleviimise liikmesriigis, kus kauba vedamine algas, deklareerib ka samastatud ühendusesisese soetamise liikmesriigis, kus see aset leiab. Üleviimise näiteid: Rumeeniasse imporditud kauba vedamine teise liikmesriiki isiku poolt, kes on kauba importinud, kui lähetamise hetkel puudub tehing; materiaalse vallasvara vedamine/lähetamine Rumeeniast teise liikmesriiki, et moodustada varu, mis on mõeldud selles liikmesriigis müümiseks; kauba vedamine teise liikmesriiki, et inkorporeerida need selles liikmesriigis vallas- või kinnisvarasse, kui kõnealune isik osutab sellesamas liikmesriigis teenuseid; materiaalse vallasvara vedamine/lähetamine Rumeeniast teise riiki, et seda remontida, kui see vara hiljem enam Rumeeniasse ei naase, mis puhul tehing, mis alguses ei olnud üleviimine, muutub üleviimiseks.“

Punkti 49 alapunkt 1:

„Maksuseadustiku artikli 147² lõike 1 punkti a kohaselt võib iga maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole Rumeenias, vaid teises liikmesriigis, imporditehingute ning Rumeenias ostetud kauba/teenuste pealt tasutud käibemaksu tagasi saada. Käibemaksu tagastab Rumeenia, kui asjassepuutuv maksukohustuslane vastab järgmistele tingimustele:

- a) tema majandustegevuse koht ega püsiv tegevuskoht, kust äritehinguid tehti, ega sellise majandustegevuse koha või püsiva tegevuskoha puudumisel alaline asu- või elukoht ei olnud asjaomasel perioodil Rumeenias;
- b) ta ei olnud asjaomasel perioodil maksuseadustiku artikli 153 kohaselt Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud ega olnud selleks ka kohustatud;
- c) ta ei ole asjaomasel perioodil tarninud kaupa ega osutanud teenuseid, mida saaks käsitada Rumeenias tarnituna või osutatuna, välja arvatud järgmised tehingud:
 1. veoteenuste ja nende kõrvalteenuste osutamine, mis on maksuseadustiku artikli 143 lõike 1 punktide c–m, artikli 144 lõike 1 punkti c ja artikli 144¹ kohaselt maksuvabad;
 2. kaubarne ja teenuste osutamine isikule, kes on maksuseadustiku artikli 150 lõigete 2–6 kohaselt käibemaksukohustuslane“.

Faktiliste asjaolude ja põhikohtuasja menetluse lühiülevaade

- 1 Kaebaja CHE[P] Equipment Pooling NV (edaspidi „CHEP BE“) on Belgias asuv äriühing, kes on spetsialiseerunud kaubaaluste renditeenuste osutamisele Euroopa tasandil. Kaubaaluste Euroopa varu antakse allrendile iga Euroopa riigi CHEPi äriühingutele, sealhulgas CHEP Pooling Services România SRLile (edaspidi „CHEP România“), ning need äriühingud rendivad kaubaalused omakorda välja vastava riigi lõppklientidele. Kõnealuse tegevuse jaoks soetab CHEP BE uusi kaubaaluseid enamikus Euroopa riikides, sealhulgas Rumeenias, et rahuldada kohalikku nõudlust kaubaaluste järele.
- 2 Kaubaaluste pealt, mille kaebaja oli soetanud Rumeenia tarnijalt ajavahemikul 1.10.2014–31.12.2014, palus ta Rumeenia maksuhaldurilt 185 822,23 leu suuruse käibemaksusumma tagastamist.
- 3 14. aprilli 2016. aasta otsusega käibemaksu tagastamise kohta maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole Rumeenias, vaid teises Euroopa Liidu liikmesriigis, jättis vastustaja Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Mitteresidendist maksukohustuslaste talitus) kaebaja tagastusnõude rahuldamata. Selles otsuses märgiti, et kaebaja ei rentinud CHEP Româniele mitte ainult

Rumeenia tarnijalt soetatud kaubaaluseid, vaid ka muud tüüpi kaubaaluseid, mille kaebaja oli soetanud ja mis olid pärit teistest liidu liikmesriikidest ning Rumeeniasse lähetatud. Otsuses leiti, et kauba vedamine või lähetamine ühest liikmesriigist teise liikmesriiki, ilma et kauba omanikuna käsutamise õigus üle läheks, kujutab liikmesriigis, kus kauba vedamine algas, endast üleviimist, ning liikmesriigis, kus kauba vedamine lõppes (praegusel juhul Rumeenias), ühendusesisese soetamisega samastatud tehingut, mille puhul kaebaja oli maksuseadustiku artikli 153 lõike 5 punkti a kohaselt kohustatud end Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreerima.

- 4 11. oktoobri 2016. aasta otsusega jättis Maksuameti Bukaresti maakonna osakond – Vaiete lahendamise talitus rahuldamata kaebaja vaide 14. aprilli 2016. aasta otsuse peale.
- 5 Kaebaja esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse, paludes kaks eelviidatud otsust tühistada ning kohustada talle tagastama 185 822,23 leud käibemaksu.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 6 **Kaebaja** väidab, et tal on direktiivi 2008/9 kohaselt õigus käibemaksu tagastamisele ning et vastustajatest maksuasutuste põhjendus, mille alusel nad sellest keeldusid, nimelt asjaolu, et ta oli maksuseadustiku artikli 147² lõike 1 punkti a alusel kohustatud end Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreerima, on tingimus, mida eelviidatud direktiivis sõnaselgelt nimetatud tingimuste hulgas ei ole. Järelikult on eelnimetatud tingimus, mis on ette nähtud Rumeenia maksuseadustikus, liidu õigusega vastuolus.
- 7 Lisaks väidab kaebaja, et igal juhul ei olnud ta kohustatud end Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreerima, kuna teistest liidu liikmesriikidest soetatud kauba Rumeeniasse lähetamise tehingud, mida vaidlustatud otsused puudutavad, ei kujuta endast käibemaksu seisukohast üleviimist, vaid neid ei loeta maksuseadustiku artikli 128 lõike 2 punktide g ja h kohaselt üleviimiseks, mistõttu ei saa neid käsitada ka Rumeenias kauba ühendusesisese soetamisega samastatud tehingutena.
- 8 **Vastustajad** väidavad, et kaebaja esitatud tagastusnõudele lisatud dokumentide põhjal on kindel, et kaebaja rentis äriühingule CHEP România ka teistes liidu liikmesriikides soetatud kaupa, mis veeti Rumeeniasse, et neid seal rentida või allrentida. Kaebaja ei ole tõendanud, et see kaup oleks naasnud liikmesriiki, kust see algselt teenuste osutamiseks lähetati või veeti; niisiis ei saa maksuseadustiku artikli 128 lõike 2 punktides g ja h sätestatud erandi kasutamiseks väita, et see tehing ei ole üleviimine.

Eelotsusetaotluse põhistuse lühiülevaade

- 9 On vaja kindlaks teha, kas see, kui mitteresident veab kaubaaluseid ühest liikmesriigist teise liikmesriiki, et rentida need seejärel viimases liikmesriigis maksukohustuslasele, kelle asukoht on Rumeenias ning kes on seal käibemaksukohustuslasena registreeritud, on üleviimine direktiivi 2006/112 artikli 17 lõike 2 tähenduses või mitte.
- 10 Samuti on vaja kindlaks teha, kas mitteresidendist äriühing on kohustatud end Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreerima, võttes arvesse, et tal ei ole Rumeenias tehnilisi ega inimressursse, mille abil selles riigis maksustatavaid tehinguid teha, vaid ta osutab üksnes teenuseid, mille puhul tehingu toimumiskoht on käibemaksu seisukohast Rumeenia.
- 11 Ka juhul, kui mitteresidendist äriühing on kohustatud end Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreerima, tekib küsimus, kas mitteresidendist äriühingul on õigus käibemaksu tagastamisele, sest direktiiv 2008/9 sellist tingimust ette ei näe. Kuna maksuseadustiku artikli 147² lõike 1 punktis a ja rakendussätete punkti 49 alapunktis 1 sätestatud tingimus, et juriidiline isik ei tohi olla käibemaksukohustuslasena registreeritud, on direktiivi 2008/9 artiklis 3 sõnaselgelt nimetatud tingimuste kõrval nõutav lisatingimus, tundub, et see on selle direktiivi sätetega vastuolus.

TÖÖDOKUMENT