

Kohtuasi C-475/23**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

25. juuli 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Curtea de Apel Cluj (Cluji apellatsioonikohus, Rumeenia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

3. juuli 2023

Kaebaja ja apellant:

Voestalpine Giesserei Linz

Vastustajad esimeses kohtuastmes ja apellatsioonimenetluses:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

[...]

CURTEA DE APEL CLUJ**SECȚIA A III-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL****(Cluji apellatsioonikohus – kolmas haldus- ja maksukolleegium)**

[...] MÄÄRUS

3. juuli 2023. aasta avalik kohtuistung

[...]

vaadati läbi apellatsioonkaebus, mille apellant VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH esitas Tribunalul Cluj (Cluji esimese astme kohus, Rumeenia) 9. jaanuaril 2023 [...] tsiviilasjas tehtud otsuse nr 9/2023 peale menetluses, kus teiseks pooleks on vastustajad ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ (Cluji maakonna maksukeskus, Rumeenia) ja DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA (riigi maksuameti Cluj-Napoca linna maksukeskus, Rumeenia) ja mille esemeks on maksuhaldusakti – otsuse nr 35/3.2.2022, maksuteate F-CJ 855/11.10.2021 ja maksuauditi protokollide vaidlustamine.

Arutelude, väidete ja poolte järelduste käik kanti 19. juuni 2023. aasta kohtuistungil protokollis, mis on kuupäev, mil kohus, vajades aega otsuse tegemiseks ja selleks, et anda pooltele võimalus esitada kirjalikke seisukohti, peatas menetluse, esitades Euroopa Liidu Kohtule [...] 3. juulil 2023 eelotsusetaotluse.

KOHUS

I. Põhikohtuasjas käsitletava vaidluse eseme ja oluliste asjaolude ülevaade

1. Käesoleva kohtuasja esemeks oleva apellatsioonkaebusega palub VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH (edaspidi „Voestalpine“), apellant, menetluses, kus teine pool on DIRECTIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA (riigi maksuamet Cluj-Napoca linna maksukeskus, Rumeenia) ja ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE CLUJ (Cluji maakonna maksukeskus, Rumeenia), et tühistataks maksuteade nr F-CJ_855/11.10.2021, millega jäeti rahuldamata apellandi taotlus käibemaksu tagastamiseks summas 282 601 Rumeenia leud.

2. Apellant on juriidiline isik asukohaga Austrias, kes kuulub kontserni Voestalpine, kes tegutseb rohkem kui 10 tonni kaaluvate erinevate valandite tootmise sektoris. Apellant on Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud. Apellant saadab Rumeeniasse töötlemiseks erinevaid osi, deklareerides ühendusesisese ostu. Osi töötleb Rumeenias alltöövõtja „Austrex Handels GmbH“ (edaspidi „Austrex“), Rumeenia ettevõtja „Global Energy Products“ S.A (edaspidi „GEP“) oma töötajatega. Pärast GEP poolt toimingute teostamist saatis Voestalpine [...] osad Voestalpine Austriale ning Euroopa Liidu ala teistele klientidele ja esitas arved.

3. 24.3.2021 registreeris ametiasutus omal algatusel apellandi püsiva tegevuskoha alates 24.3.2021. Kuna apellant ei olnud maksuhalduri otsusega nõus, esitas ta kaebuse, ja Tribunalul Cluj (Cluji esimese astme kohus, Rumeenia) poolt tsiviilasjas tehtud otsusega nr 2014/21.7.2022, [...], mis jäeti Curtea de Apel Cluj (Cluji apellatsioonikohus, Rumeenia) otsusega nr 1135/10.11.2022 muutmata, otsustati, et apellandi registreerimine Rumeenias püsivat tegevuskohta omavana on seaduslik.

4. Apellandi ja tütarettevõtja Austrex vahel sõlmiti tarne raamleping, millest tulenevalt kohustub Austrex kui terasetoodete töötlemise tegevuse pakkuja, eelkõige Voestalpine Giesserei valandite pakkuja Austrias ja Rumeenias, täitma apellandi kauba ja teenuste tellimusi, võides selleks kasutada muud äriühingut ehk GEP-d. Nende teenuste osutamiseks andis apellant [äriühingule] Austrex GEP-le ülekantava õiguse kasutada Cluj-Napocas asuvat kinnisasja, mille apellant rentis omakorda „Voestalpine România“ S.R.L.-lt (hiljem, 2016. aastal ostis apellant selle kinnisasja). Lepingu esemeks on eelkõige valandite töötlemine, katsetamine,

lihvimine, elektriikaarega ühendamine, keevitamine, liivaga lihvimine ja kuumtöötlemine.

5. Apellant ja Austrex sõlmisid tasuta kasutamise lepingu Cluj-Napocas, Bd. (tänav) Muncii nr 18 asuva kinnisasja kohta. Lepingu sätete kohaselt kandis kinnisasja ja seal oleva varustuse igapäevase korrashoiu tööde kulud Austrex, kuid suure kahju või olulise halvenemise hüvitamise kulud kandis apellant.

6. Arvestades asjaolu, et 2021. aasta juuni kohta registreeris apellant negatiivse bilansi koos tagasivõtuoptsiooniga, allutati ta eelnevale maksuauditile. Käibemaksu tagastamine puudutas järgmisi arveid: 50 tonniste sildkraanade tarnimine; 50 tonnise sildkraana kokkupanemine ja kasutuselevõtt ja ISCIRi luba [riiklik inspeksioon põletuskatelde, survemahutite ja tõsteseadmete kontrollimiseks]; koormusmassi katsestendi rent; 50 tonnise sildkraana viies inspeksioon; kraana remont hallis, mis asub Bd. Muncii, nr 18. Konkreetselt on taotletud tagastus seotud ühe kraana ostmisega, mille apellant paigutas kinnisasjale, mis oli antud [äriühingute] Austrex ja GEP kasutusse; tegemist oli kraanaga, mida [äriühingu] GEP töötajad kasutasid apellandi osadega tehtud toimingutes.

7. Maksuhaldur tuvastas, et kuigi tagastamistaotluse esitamise hetkel oli apellandi püsiv tegevuskoht registreeritud Rumeenias, ei tegutsenud ta sellele vastavalt raamatupidamise ja maksude seisukohast ega koostanud tõendavaid raamatupidamisdokumente, millest nähtuksid raamatupidamisarvestusse kantud kasum ja kulud. Arvestades seda aspekti ja asjaolu, et ruum anti äriühingule Austrex tasuta kasutada, leidis maksuauditi üksus, et apellant ei ole esitanud tõendeid, et kõnealused ostud tehti tema majandustegevusega tegelemiseks, mistõttu ei antud talle õigust arvata maha 282 601 Rumeenia leu suurune summa.

8. Apellant vaidlustas maksuotsuse, millega jäeti rahuldamata käibemaksu tagastamise taotlus, mida on kirjeldatud punktis 1.

9. Apellandi kaebus jäeti Tribunalul Cluji (Cluji esimese astme kohus, Rumeenia) otsusega nr 9/2023 esimese astme kohtus rahuldamata. Sellele otsusele jõudmiseks järeldas Tribunalul sisuliselt, et apellant ei olnud esitanud tõendeid, et ostud, millelt ta soovis käibemaksu maha arvata, tehti tema maksustavate tehingute eesmärgil, arvestades asjaolu, et maksuhaldurile kättesaadavaks tehtud dokumentidest ei ilmne tulu, mida apellant teenis Rumeenias teostatud tegevuse kaudu. Samuti leiti, et Rumeenias teostatud tegevus teenib apellandile tulu üksnes kaudselt, kuna otsesed kasusaajad on Austrex ja selle alltöövõtja GEP, kes esitavad kumbki arveid toimingute eest, mille teostamiseks kraanat kasutatakse.

10. Apellant esitas Tribunalul Cluji (Cluji esimese astme kohus, Rumeenia) otsuse nr 9/2023 peale apellatsioonkaebuse. Apellatsioonimenetluses tõusetus kohtul küsimus käesolevas kohtuasjas kohaldatava Euroopa õiguse tõlgendamisest ning ta palus pooltelt seisukohti Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotluse esitamise vajaduse kohta.

II. Käesolevas asjas kohaldatavate riigisiseste sätete sisu

11. Maksuseadustiku (Codul fiscal) artikli 297 lõike 4 punktis a on sätestatud:

Igal maksukohustuslasel on õigus käibemaks ostudelt maha arvata, kui ostetud kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks: maksustatavad tehingud.

12. Vastavalt metoodikanormide (Normele metodologice), mis kiideti heaks valitsuse dekreediga nr 1/2016 (Hotărârea Guvernului nr. 1/2016) ning millega rakendatakse maksuseadustiku (Codul fiscal) VII peatükki, punktile 67:

(1) Maksukohustuslaste õigus arvata ostetud kaupadelt või teenustelt, mida kasutatakse maksuseadustiku artikli 297 lõikes 4 ette nähtud tehinguteks, tasutud või tasumisele kuuluv käibemaks maha, kujutab endast käibemaksusüsteemi üldpõhimõtet. Maksuseadustiku artiklis 297 ette nähtud mahaarvamisoigus on käibemaksusüsteemi keskne osa ning seda ei või põhimõtteliselt piirata. Seda õigust kasutatakse viivitamatult kõikide maksude puhul, mis kuuluvad tasumisele sisendkäibemaksuna. Mahaarvamisoiguse kasutamiseks peavad esiteks olema täidetud sisulised tingimused, nagu tuleneb Euroopa Liidu Kohtu praktikast, eelkõige peab asjaomane isik olema esiteks maksukohustuslane maksuseadustiku VII peatüki tähenduses ja teiseks peab maksukohustuslane kaupu või teenuseid, millele selle õiguse põhjendamiseks tuginetakse, kasutama tootmisahela lõpus maksuseadustiku artikli 297 lõikes 4 ette nähtud tehingute tarbeks ja eelneval turul peab neid kaupu või teenuseid tarnima teine maksukohustuslane.

(2) Euroopa Liidu Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib pädev maksuhaldur keelduda mahaarvamisoiguse andmisest, kui objektiivsete tõendite alusel tehakse kindlaks, et sellele õigusele tuginetakse ebaseaduslikult või pettusega.

(3) Euroopa [Liidu] Kohtu praktika, mis on lõike 2 kohaldamisel asjakohane, hõlmab näiteks 6. detsembri 1012. aasta kohtuotsuses Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774) ja 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsuses PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719) tehtud otsuseid.

13. Maksuseadustiku artikli 8 lõigetes 1 ja 6 on sätestatud:

1) Käesoleva seadustiku kohaselt on püsiv tegevuskoht koht, kus mitteresidendist isik oma tegevust täielikult või osaliselt teostab, otse või sõltuva esindaja kaudu. Püsiva tegevuskoha määramise puhul võetakse arvesse Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni topeltnmaksustamise vältimise näidislepingu artikli 5 „Püsiv tegevuskoht“ kommentaare.

6) Mitteresidendist isikut ei peeta Rumeenias püsivat tegevuskohta omavaks, kui ta teostab oma tegevust Rumeenias üksnes maakleri, esindaja, komisjonäri või vahendaja kaudu, kellel on sõltumatu staatus, juhul kui see tegevus on põhikirjas sisalduva kirjelduse kohaselt esindaja tavapärase tegevus. Juhul kui sellise esindaja tegevust teostatakse täielikult või peaaegu täielikult mitteresidendi nimel,

ning mitteresidendist isiku ja esindaja majandus- ja finantssuhete tingimused erinevad tingimustest, mis oleksid sõltumatute isikute vahel, ei peeta esindajat sõltumatu staatusega esindajaks.

III. Eelotsusetaotluse põhjendused

14. Curtea (apellatsioonikohus, Rumeenia) leiab, et käesoleval juhul põhineb maksuhalduri keeldumine käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest kahel peamisel argumendil: esiteks, et kulud, mille suhtes mahaarvamisõigust kasutati, tehti apellandi alltöövõtjate maksustatavateks tehinguteks, mitte apellandi maksustatavateks tehinguteks; teiseks, et apellant ei pidanud eraldi raamatupidamisarvestust Rumeenia püsiva tegevuskoha kohta ja sel põhjusel ei saa maksuhaldur kontrollida tööjõukulusid, mida tehti valanditele, mille omanik on apellant, ega vähemalt kogu töötlemistegevust, mis Rumeenia territooriumil aset leiab.

15. Sellel taustal leiab Curtea (apellatsioonikohus, Rumeenia), et tõusetuvad kaks küsimust, mis on seotud viisiga, kuidas tuleks tõlgendada nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ X jaotise sätteid käibemaksu mahaarvamise õiguse kohta.

16. Esimene küsimus on seotud maksukohustuslasega, kellel on õigus käibemaks maha arvata käesoleval juhul, mil apellant on ostnud vara, mille ta andis kasutamiseks alltöövõtjale, kes teostab tegevusi apellandi kasuks, kes seejärel arved väljastab; võimalikke tõlgendusi on kaks: esimene, mille kohaselt apellant ostis vara oma maksustatavate tehingute eesmärgil, mistõttu on vaja, et ta ise annaks vara kasutamiseks alltöövõtjale, et allhankija saaks tegevusi teostada; teine, mille kohaselt ei kasutata vara apellandi maksustatavate tehingute eesmärgil, vaid alltöövõtja maksustatavate tehingute eesmärgil, kellel apellant aitab praktikas teostada tasuta tegevusi, mille apellant seejärel oma raamatupidamisarvestusse kannab, kusjuures alltöövõtja kulu on sama, mis juhul, kui ta oleks vara algusest peale oma valdusesse saanud.

17. Viidatud küsimusega on tihedalt seotud ka võimalus piirata mahaarvamise õigust põhjusel, et apellant keeldus pidamast eraldi raamatupidamisarvestust oma püsiva tegevuskoha kohta Rumeenias. Maksuhaldur väidab, et see apellandi tegevusetus tõi kaasa võimatuse kontrollida Rumeeniasse toodud valanditega seotud tööjõukulusid. Selles olukorras tuleb märkida, et võimalik vastus eelmises punktis esitatud küsimusele, st kas kraana ost on kasulik apellandile, kes maksab väiksemaid tööjõukulusid, võrreldes nendega, [mida ta oleks maksnud] juhul, kui alltöövõtja oleks kraana ostnud, või vastupidi, ta maksab sama kulu, mistõttu kraana ostmisest saab kasu alltöövõtja, sõltub nimelt tööjõukulude tuvastamisest.

IV. Eelotsuse küsimused

1[8]. Eelnevate kaalutluste alusel peab Curtea (apellatsioonikohus, Rumeenia) vajalikuks esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

[...] [küsimuste tekst esitatakse resolutsioonis]

OTSUSTAB

ELTL artikli 267 alusel esitatakse Euroopa Liidu Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1. *Kas nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ käibemaksu mahaarvamise õigust käsitlevate sätetega on vastuolus riigisisene praktika, mille kohaselt juhul, kui äriühing ostab vara, mille ta annab hiljem alltöövõtjale tasuta kasutamiseks, et see teostaks tema kasuks tegevusi, keeldutakse sellele äriühingule andmast õigust ostetud varalt käibemaks maha arvata, kuna leitakse, et ostu ei sooritatud tema maksustatavate tehingute eesmärgil, vaid tema alltöövõtja maksustatavate tehingute eesmärgil?*

2. *Kas nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ käibemaksu mahaarvamise õigust käsitlevate sätetega on vastuolus riigisisene praktika, mille kohaselt keeldutakse andmast käibemaksu mahaarvamise õigust maksukohustuslasele, kuna ta ei ole Rumeenia püsiva tegevuskoha kohta pidanud eraldi raamatupidamisarvestust, ning sel põhjusel ei saa maksuhaldur kontrollida tööjõukulusid, mida tehti valanditele, mille omanik [kõnealune maksukohustuslane] on, ega kogu töötlemistegevust, mis Rumeenia territooriumil aset leiab?*

[...] [menethusõiguse sätted; allkirjad]