

Asia C-475/23**Ennakkoratkaisupyyntö****Jättämispäivä:**

25.7.2023

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin:

Curtea de Apel Cluj (Romania)

Ennakkoratkaisupyyntöä koskevan päätöksen tekemispäivä:

3.7.2023

Valittaja:

Voestalpine Giesserei Linz

Vastapuolet:

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 (Clujin
ylioikeus, hallinto- ja veroasioiden III-A jaosto)**[– –] **PÖYTÄKIRJA****Julkinen istunto 3.7.2023**

[– –]

Käsiteltäväksi on otettu valittajana olevan VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH:n tekemä valitus siviiliasian tuomiosta nro 9/2023, jonka Tribunalul Cluj (Clujin alioikeus, Romania) [– –] antoi 9.1.2023, vastapuolina olevia ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJia (verohallinnon Clujin piirihallintoyksikkö, Romania) ja DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCAa (verohallinnon Cluj-Napocan alueellinen pääosasto, Romania) vastaan. Valitus koskee verotusta koskevaa hallintotoimea – päätöstä nro 35/03.02.2022, verotuspäätöstä F-CJ 855/11.10.2021 ja verotustarkastuskertomusta.

Oikeudenkäynnin kulku, asianosaisten väitteet ja lausumat kirjattiin 19.6.2023 pidetyn istunnon pöytäkirjaan. Tällöin Curtea de Apel lykkäsi pyyntöä saattaa asia unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi [– –] 3.7.2023 asti, koska se tarvitsi harkinta-aikaa ja asianosaiset saivat näin tilaisuuden kirjallisten lausumien esittämiseen.

CURTEA DE APEL

I. Pääasian kohde ja asian kannalta merkitykselliset tosiseikat

1. Valittajana oleva VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH (jäljempänä Voestalpine) vaatii vastapuolia, jotka ovat DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA ja ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ, vastaan tekemällään, nyt käsiteltävällä valituksella, että verotuspäätös F-CJ 855/11.10.2021, jolla hylättiin valittajan vaatimus 282 602 leun suuruisen arvonlisäveron palauttamisesta, kumotaan.

2. Valittaja on Itävallassa asuva Voestalpine-konserniin kuuluva oikeushenkilö, jonka toimialana on yli 10 tonnia painavien erilaisten valukappaleiden tuotanto. Valittaja on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa. Valittaja lähettää erilaisia osia Romaniaan työstettäväksi ja ilmoittaa nämä yhteisö Hankintoina. Austrex Handels GmbH:n (jäljempänä Austrex) alihankkija, romanialainen yritys Global Energy Products S.A. (jäljempänä GEP), jolla on oma henkilöstö, käsittelee osat Romaniassa. GEP:n suoritettua työnsä Voestalpine [– –] lähettää osat Voestalpine Austrialle ja muille unionin alueella oleville asiakkaille ja laskuttaa ne niiltä.

3. Valittajan kiinteä toimipaikka rekisteröitiin 24.3.2021 viran puolesta Romaniaan 24.3.2021 alkaen. Koska valittaja ei hyväksynyt tätä veroviranomaisten päätöstä, se vei asian oikeuteen. Tribunalul Clujin [– –] antamalla siviiliasian tuomiolla nro 2014/21.7.2022, jonka Curtea de Apel Cluj (Clujin ylioikeus, Romania) pysytti voimassa antamallaan siviiliasian ratkaisulla nro 1135/10.11.2022, todettiin, että valittajan kiinteän toimipaikan rekisteröinti Romaniaan oli laillinen.

4. Valittajan ja sen tytäryhtiön Austrexin välillä tehtiin puitesopimus, jonka mukaan Austrex sitoutui terästuotteiden, erityisesti Voestalpine Giesserein valmistamien valutuotteiden, työstäjänä Itävallassa ja Romaniassa täyttämään valittajan tavara- ja palvelutilaukset ja saattoi käyttää tähän tarkoitukseen toista yritystä, GEP:tä. Näiden palvelujen suorittamiseksi valittaja myönsi Austrexille oikeuden, joka oli siirrettävissä GEP:lle, käyttää Cluj-Napocassa (Romania) sijaitsevaa kiinteistöä, jonka valittaja puolestaan vuokrasi Voestalpine Romania S.R.L:ltä (sittemmin, vuonna 2016, valittaja osti kiinteistön). Sopimuksen kohteena olivat erityisesti valettujen tuotteiden käsittely, testaus, hionta, valokaari-ilmaliitos, hitsaus, hiekkapuhallus ja lämpökäsittely.

5. Valittajan ja Austrexin välillä tehtiin Cluj-Napocassa osoitteessa Bulevardul Muncii nr. 18 sijaitsevaa kiinteistöä koskeva käyttöoikeussopimus. Sopimuksen mukaan Austrex vastasi rakennuksen ja siellä sijaitsevien laitteiden tavanomaisesta kunnossapidosta, kun taas valittaja vastasi vakavien vaurioiden tai aineellisten vahinkojen korjaustoimenpiteistä.

6. Koska valittaja oli jättänyt kesäkuulta 2021 arvonlisäveroilmoituksen, jonka saldo oli negatiivinen ja jossa oli valittu palautusvaihtoehto, se tarkastettiin ennen päätöksen antamista. Arvonlisäveron palautus koski seuraavia laskuja: 50 tonnin siltanosturin toimitus; 50 tonnin siltanosturin kokoonpano, käyttöönotto ja ISCIR-lupa (ISCIR, Inspectia de Stat pentru Controlul Cazanelor, valtion kattilavalvontatarkastus); vuokrapainotelineen lopputestaus; 50 tonnin nosturin viides tarkastus; nosturin korjaus hallissa osoitteessa Bulevardul Muncii 18. Haettu palautus koski erityisesti sellaisen nosturin hankintaa, jonka valittaja oli asentanut Austrexin ja GEP:n käyttöön antamaansa kiinteistöön. Kyseistä nosturia käytettiin toimituksissa, joita GEP:n työntekijät suorittivat valittajan valmistamille osille.

7. Verotarkastusviranomaiset totesivat, että vaikka valittajan kiinteä toimipaikka oli palautushakemuksen tekohetkellä rekisteröitynä Romaniaan, valittaja ei toiminut kirjanpidollisesti ja verotuksellisesti tämän mukaisesti eikä laatinut tositteita, joista ilmenisivät kirjatut tulot ja menot. Kun otetaan huomioon tämä sekä se, että tilat on annettu Austrexin käyttöön ilmaiseksi, verotarkastusryhmä katsoi, ettei valittaja ollut osoittanut, että kyseiset ostot oli tehty sen taloudellista toimintaa varten, minkä vuoksi sille ei myönnetty vähennysoikeutta 282 601 leun määrälle.

8. Valittaja riitautti verotuspäätöksen, jolla arvonlisäveron palautushakemus hylättiin, kuten edellä kohdassa 1 todetaan.

9. Tribunalul Clujin siviiliasian tuomiolla nro 9/2023 valittajan kanne hylättiin ensimmäisessä oikeusasteessa. Kyseinen tuomioistuin katsoi päätöksensä perusteluissa, että valittaja ei ollut osoittanut, että ostot, joiden osalta se vaati arvonlisäveron vähennystä, oli tehty sen veronalaisten liiketoimien hyväksi, koska veroviranomaisten käyttöön annetuista asiakirjoista ei ilmennyt valittajan Romaniassa harjoittamasta toiminnasta saatuja tuloja. Lisäksi katsottiin, että Romaniassa harjoitettu toiminta tuottaa valittajalle tuloja vain välillisesti, sillä välittömiä edunsaajia ovat Austrex ja sen alihankkija GEP, jotka molemmat laskuttavat toiminnoista, joita varten nosturia käytetään.

10. Valittaja valitti Tribunalul Clujin siviiliasian tuomiosta nro 9/2023 Curtea de Apeliin. Valitusmenettelyn aikana Curtea de Apel otti esille kysymyksen siitä, miten tapaukseen sovellettavaa unionin oikeutta olisi tulkittava, ja pyysi asianosaisia esittämään näkemyksensä siitä, olisiko unionin tuomioistuimelle tarpeen esittää ennakkoratkaisupyyntö.

II. Asiaan sovellettavat kansalliset säännökset

11. Verokoodeksin (Codul fiscal) 297 §:n 4 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

Verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jos niitä käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin: veronalaiset liiketoimet.

12. Hallituksen päätöksellä nro 1/2016 (Hotărârea Guvernului nr. 1/2016) hyväksytyjen verokoodeksin VII luvun soveltamissääntöjen (Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016) 67 kohdassa säädetään seuraavaa:

(1) Verovelvollisen oikeus vähentää verokoodeksin 297 §:n 4 momentissa tarkoitetuissa liiketoimissa käytettäväksi hankituista tavaroista/palveluista maksamansa arvonlisävero tai arvonlisävero, jonka maksamiseen se on velvollinen tällä perusteella, on arvonlisäverojärjestelmän peruserä. Verokoodeksin 297 §:ssä säädetty vähennysoikeus on erottamaton osa arvonlisäverojärjestelmää, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Tätä oikeutta sovelletaan välittömästi kaikkiin veroihin, jotka on maksettu aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä. Vähennysoikeuden käyttäminen edellyttää ensinnäkin, että aineelliset edellytykset täyttyvät, kuten Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, eli ensinnäkin sitä, että asianomainen on verokoodeksin VII luvussa tarkoitettu verovelvollinen, ja toiseksi sitä, että verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja, joihin tämän oikeuden perustelemiseksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verokoodeksin 297 §:n 4 momentissa tarkoitettujen liiketoimiensa tarpeisiin, ja toisen verovelvollisen on pitänyt luovuttaa nämä tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa.

(2) Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimivaltaisilla veroviranomaisilla on oikeus kieltäytyä myöntämästä vähennysoikeutta, jos asiassa voidaan objektiivisten seikkojen perusteella osoittaa, että vähennysoikeuteen vedotaan vilpillisesti tai sitä käytetään väärin.

(3) Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jolla on merkitystä 2 momentin soveltamisen kannalta, kuuluvat esimerkiksi 6.12.2012 annettu tuomio Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774) ja 22.10.2015 annettu tuomio PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719).

13. Verokoodeksin 8 §:n 1 ja 6 momentissa säädetään seuraavaa:

(1) Tässä koodeksissa kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa ulkomailla asuvan toimijan liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain joko suoraan tai toimijasta riippuvaisen edustajan välityksellä. Kiinteän toimipaikan määrittelyssä on otettava huomioon Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn malliverosopimuksen 5 artiklassa ”Kiinteä toimipaikka” olevat huomautukset.

(6) *Ulkomailla asuvalla ei katsota olevan kiinteää toimipaikkaa Romaniassa pelkästään siitä syystä, että se harjoittaa liiketoimintaa Romaniassa ainoastaan meklarin, asiamiehen, komissionsaajan tai itsenäisen välittäjäasiamiehen välityksellä, jos asiamies harjoittaa tätä toimintaa tavanomaisena liiketoimintanaan perustamisasiakirjoissa kuvatulla tavalla. Jos tällaisen asiamiehen toiminta tapahtuu kokonaan tai lähes kokonaan ulkomailla asuvan puolesta ja jos ulkomailla asuvan ja asiamiehen väliset kaupalliset ja taloudelliset suhteet poikkeavat olosuhteiltaan itsenäisten henkilöiden välisistä suhteista, asiamiestä ei pidetä itsenäisenä asiamiehenä.*

III. Ennakkoratkaisupyynnön perustelut

14. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin toteaa, että käsiteltävänä olevassa asiassa veroviranomaisten kieltäytyminen tunnustamasta arvonlisäveron vähennysoikeutta perustui kahteen pääargumenttiin: ensinnäkin siihen, että menot, joiden osalta vähennysoikeutta käytettiin, hyödyttivät valittajan alihankkijoiden verollista toimintaa, eivät valittajan verollista toimintaa; toiseksi siihen, että valittaja ei pitänyt erillistä kirjanpitoa Romaniassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikastaan, minkä vuoksi veroviranomaiset eivät voineet todentaa valittajan omistamiin valukappaleisiin käytetyn työvoiman kustannuksia eivätkä koko Romaniassa suoritettua työstötoimintaa.

15. Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytävä Curtea de Apel katsoo, että neuvoston direktiivin 2006/112/EY X osaston säännösten tulkinnasta herää kaksi kysymystä.

16. Ensimmäinen kysymys koskee arvonlisäveron vähennykseen oikeutettua henkilöä käsiteltävänä olevan asian tilanteessa, jossa valittaja on ostanut tavaran ja antanut sen alihankkijan käyttöön ja jossa alihankkija tekee töitä valittajalle ja laskuttaa sitä niistä, jolloin on mahdollista tehdä kaksi tulkintaa: ensimmäisen tulkinnan mukaan valittaja on hankkinut tavaran verollista toimintaansa varten, jolloin on välttämätöntä, että valittaja antaa tavaran alihankkijan käyttöön, jotta tämä voi suorittaa työt; toisen tulkinnan mukaan tavara ei palvele valittajan verollista toimintaa vaan alihankkijan verollista toimintaa, sillä käytännössä valittaja on avustanut alihankkijaa maksutta niiden töiden suorittamisessa, jotka alihankkija sitten laskuttaa valittajalta ja veloittaa näin samat kustannukset kuin se olisi veloittanut tilanteessa, jossa alihankkija olisi alun perin ollut tavaran omistaja.

17. Tähän kysymykseen liittyy läheisesti myös kysymys mahdollisuudesta rajoittaa vähennysoikeutta sillä perusteella, että valittaja on kieltäytynyt pitämästä erillistä kirjanpitoa Romaniassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikastaan. Näin ollen veroviranomaiset väittävät, että tämä valittajan laiminlyönti teki mahdottomaksi todentaa Romaniaan tuotujen osien työvoimakustannukset. Tässä yhteydessä on huomattava, että yhden mahdollisen vastauksen edellisessä kohdassa tarkoitettuun kysymykseen, eli siihen, hyödyttääkö nosturin hankinta valittajaa, joka maksaa

alhaisemmat työvoimakustannukset kuin se olisi maksanut tilanteessa, jossa alihankkija olisi hankkinut nosturin, vai maksaako se päinvastoin samat kustannukset, jolloin alihankkija hyötyy nosturin hankinnasta, antaa nimenomaan työvoimakustannusten todentaminen.

IV. Ennakkoratkaisukysymykset:

18. Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytävä Curtea de Apel katsoo, että unionin tuomioistuimelle on esitettävä seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

[– –] [kysymykset toistetaan päätösosassa]

ON PÄÄTTÄNYT SEURAAVAA:

SEUT 267 artiklan nojalla Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1. *Ovatko arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat neuvoston direktiivin 2006/112/EY säännökset esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jonka mukaan silloin, kun yhtiö hankkii tavaroita ja antaa ne alihankkijan käyttöön maksutta mainitulle yhtiölle tehtäviä töitä varten, tältä yhtiöltä evätään oikeus vähentää hankittujen tavaroiden arvonlisävero, koska hankinnan katsotaan hyödyttävän pikemminkin alihankkijan veronalaista toimintaa kuin sen omaa veronalaista toimintaa?*

2. *Ovatko arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat neuvoston direktiivin 2006/112/EY säännökset esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jonka mukaan verovelvolliselta evätään vähennysoikeus sen vuoksi, että se ei ole pitänyt erillistä kirjanpitoa Romaniassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikastaan, minkä vuoksi veroviranomaiset eivät voi todentaa kyseisen verovelvollisen omistamiin valukappaleisiin kohdistuvia työvoiman kustannuksia tai koko Romaniassa suoritettua työstötoimintaa?*

[– –] [menettelysäännöksiä; allekirjoitukset]