

**Kohtuasi C-234/24****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

27. märts 2024

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

27. märts 2024

**Kassaator:**

Brose Prievidza spol.

**Vastustaja kassatsioonimenetluses:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia

**Põhikohtuasja ese**

Kassatsioonkaebuse ese on Administrativen sad Sofia-grad (Sofia halduskohus; edaspidi „ASSG“) 11. juuli 2023. aasta otsus nr 4639 halduskohtuasjas nr 10613/2022, millega jäeti rahuldamata äriühingu Brose Prievidza kaebus Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Sofia osakonna juhataja; edaspidi „juhataja“) 3. oktoobri 2022. aasta otsusega nr 1568 muutmata jäetud 15. juuli 2022. aasta tasaarveldus- ja tagasimaksmisotsuse nr P-22221122043497-004-001 (edaspidi „otsus“) peale. Otsusega keelduti tagasi maksmast käibemaksu summas 24 251,92 Bulgaaria leevi (BGN), mis oli tasutud ajavahemiku 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2021 eest seoses 7. juuni 2021. aasta arvega nr 703047, mille oli kaebajale käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“) alusel väljastanud Bulgaarias registreeritud äriühing BROSE FAHRZEUGTEILE SE & Co. KG Coburg (Brose Coburg) tootmisseadmete – „Spindlikomplekt vastavalt lisale S-T 08-P-9965 – automaatne detailikinnitus keevitussüsteemis“ müügi kohta.

## **Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Liidu õiguse tõlgendamine; ELTL artikkel 267

### **Eelotsuse küsimus**

Kas direktiiv 2008/9 annab õiguse saada tagasi tasutud käibemaksu, mida taotleb tarnitud tootmisseadmete saaja, kui tarne ese ei ole tarnija liikmesriigi territooriumilt väljunud ja tootmisseadmete tarne on kunstlikult lahutatud nende seadmete abil toodetud kaupade ühendusesisesest tarnest samale saajale?

### **Viidatud liidu õigusnormid ja kohtupraktika**

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 138 lõike 1 punktid a ja b, artiklid 168–171

Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis, artiklid 3 ja 4

Euroopa Kohtu 25. veebruari 1999. aasta otsus CCP (C-349/96, EU:C:1999:93); 27. oktoobri 2005. aasta otsus Levob Verzekeringen ja OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:49); 21. veebruari 2008. aasta otsus Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108) ja 21. oktoobri 2021. aasta otsus Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870).

### **Viidatud riigisisised õigusnormid**

Käibemaksuseadus (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“), kehtiv alates 1. jaanuarist 2007, artikli 53 lõiked 1–3, artikli 68 lõiked 1 ja 2, artikli 69 lõiked 1 ja 2, artikli 81 lõiked 1 ja 2, artikkel 128

16. detsembri 2009. aasta määrus nr N-9, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis („Naredba nr N-9; edaspidi „määrus nr N-9“), artikli 1 lõiked 1 ja 2, artikli 2 lõige 1

### **Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Brose Prievidza on Slovakkias asutatud ja käibemaksukohustuslasena registreeritud äriühing. Ta toodab akende juhtimise seadmeid, uksemooduleid ja tösteseadiseid. Äriühing ostab Bulgaaria äriühingult „Integrated Micro-Electronics

Bulgaria“ EOOD (edaspidi „IME Bulgaria“), mille asukoht on Botevgradis, oma tegevuseks vajalikke detaile, mis on ühendusesiseste tarnete ese.

- 2 IME Bulgaria sai äriühingult Brose Coburg (Saksamaal registreeritud äriühing, mis on käibemaksukohustuslasena registreeritud nii Saksamaal kui ka Bulgaarias ja mis on Brose Prievizaga seotud ettevõtja) tellimuse valmistada tootmiseadmed, mille abil toodetakse kaebajale tarnitavaid detaile.
- 3 Pärast tellimuse täitmist väljastas IME Bulgaria 14. mail 2020 Brose Coburgile arve nr 4921038649 netosummas 62 000 eurot, millele lisandub käibemaks summas 24 000 BGN, näidates ära numbri, mille all on saaja käibemaksukohustuslasena registreeritud Bulgaarias. Tootmiseadmed, mille eest arve esitati, läksid üle kliendi omandisse, kuid jäid tarnija IME Bulgaria kätte, kes valmistab nende abil tooteid üksnes Brose Prievizaga jaoks.
- 4 Brose Coburg andis 7. juunil 2021 tootmiseadmed üle Brose Prievizale ja väljastas selle kohta vaidlusaluse arve nr 703047 netosummas 62 000 eurot, millele lisandub käibemaks summas 24 251,92 BGN.
- 5 Brose Prievizaga esitas 10. märtsil 2022 direktiivi 2008/9 ja määruse nr N-9 alusel taotluse ajavahemiku 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2021 eest vastavalt arvele tasutud käibemaksu tagasisaamiseks summas 24 251,92 BGN.
- 6 Brose Prievizaga taotlus jäeti ASSG-s vaidlustatud otsusega rahuldamata, kusjuures nii otsus kui ka juhataja vaideotsus sisaldab järgmist põhjendust. Tootmiseadmete tarne ja lõpptoodete tarned kujutavad endast majanduslikult jagamatut tarnet, mille puhul kaotavad tootmiseadmed pärast lõpptoote valmistamist oma majandusliku tähtsuse. Kuna kaebaja sai IME Bulgaria toodetud lõpptooted ühendusesisese tarnena, tuleb sellise tarnena käsitada ka kõrvalsoorituseks olevat tootmiseadmete tarnet.
- 7 Lähtuti sellest, et arve väljastamine tootmiseadmete tarnimise kohta ei muuda Brose Prievizaga majanduslikku eesmärki, mis seisneb ühendusesiseste tarnete esemeks olevate detailide saamises. Vaidlusalune arve Bulgaarias asuvate ja kasutatavate tootmiseadmete kohta ei ole tarneleping, vaid on sisuliselt tootmiseadmete ostu rahastamise leping. See tuleneb asjaolust, et tehing ei ole seotud maksega: selle eest, et Bulgaaria lepingupartner tootmiseadmed kätte saab ja neid kasutab, ei nõuta vastusooritust. Selles osas ei ole välisriigi lepingupartner valmistatud tootmiseadmete saaja ega tegelik kasutaja, kuigi ta on tasunud nende hinna. Eeldati, et ostja on vormiline omanik, kuna tarnija (Bulgaaria äriühing IME Bulgaria) kasutab tootmiseadmeid lõpptoodete valmistamiseks ning tal on nende üle tegelik kontroll.
- 8 Esimese astme kohus (ASSG) jättis otsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata põhjendusega, et kuigi kaebaja vastab direktiivis 2008/9 ja määruse nr N-9 artikli 1 lõikes 2 sätestatud tingimustele, mis peavad olema täidetud, et arvestatud käibemaksu saaks mõnes muus liidu liikmesriigis asuva ja käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslasele tagasi maksta, ei

kohaldada viidatud sätteid summade suhtes, mis kujutavad endast alusetult arvestatud käibemaksu, sealhulgas tehtud ühendusesisestelt tarnetelt arvestatud käibemaksu.

- 9 Esimese astme kohtu järelused põhinevad tõlgendusel, mille on Euroopa Kohus andnud käibemaksudirektiivile oma otsustes C-349/96 ja C-41/04. ASSG lähtus viidatud kohtuotsustest, milles on märgitud, et toimiva käibemaksusüsteemi tagamiseks ei või majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks jagada. Sooritust tuleb pidada põhisoorituse kõrvalsoorituseks eelkõige juhul, kui see ei ole kliendi jaoks eesmärk omaette, vaid on pigem vahend teenuseosutaja põhisoorituse kasutamiseks parimatel tingimustel.
- 10 ASSG nõustus maksuhalduri järeldusega, et käesoleval juhul on see just nii, kuna tootmiseadmete tarne oli selle tehingu kõrvalsooritus, mille raames IME Bulgaria tootis ja ühendusesisese tarnena tarnis Brose Prievidzale asjaomaseid detaile. Seda tõendab toimikus sisalduv tellimus tootmiseadmete tootjale IME Bulgariale, millest selgelt nähtub, et tootmiseadmete valmistamise tellis Brose kontserni kuuluv isik, kes on saajaga seotud, üksnes Brose Prievidza tegevuseks vajalike detailide valmistamiseks, kusjuures nii tootmiseadmed kui ka detailid valmistas üks ja sama tarnija, äriühing IME Bulgaria. Toodetud tootmiseadmete omand läks pärast nende valmistamist üle esmalt Brose Coburgile ja seejärel Brose Coburgilt kaebajale, kuid tootmiseadmed ei väljunud Bulgaaria territooriumilt ja tarnija IME Bulgaria kasutas neid üksnes selleks, et täita kaebaja detailide valmistamise tellimusi.
- 11 Seega on Brose Prievidza ja IME Bulgaria vaheliste tehingute põhieesmärk detailide valmistamine ja tarnimine, samal ajal kui tootmiseadmete tarnimine on kõrvalsooritus, mis aitab kaasa põhisoorituseks olevate ühendusesiseste tarnete tegemisele; tootmiseadmete kaotab pärast lõpptoodete valmistamist oma majandusliku tähtsuse. Kõrvalsooritust tuleb maksustamise seisukohast käsitada samamoodi nagu põhisooritust. Kõnealune maksustamiskord põhineb Euroopa Kohtu praktikal, millest tuleneb, et kaks või enam vormiliselt iseseisvat tarnet, mis võivad toimuda üksteisest eraldi ja olla seega maksustatavad või maksuvabad, loetakse teatud tingimustel üheks tehinguks, kui need ei ole üksteisest sõltumatud. Sellistel juhtudel on kõrvalsoorituse olukord maksustamise seisukohast samasugune nagu põhisoorituse puhul (seisukohad kohtuotsusest C-41/04, punkt 21). Seejuures ei ole oluline, et põhi- ja kõrvalsoorituste eest ei tasutud ühe maksega või et põhisoorituse ja vaidlusaluse soorituse tegijad on vormiliselt erinevad.
- 12 Kui lõpptoodete tarnimine on ühendusesisene tarne, siis on ka nende tootmiseadmete tarne, mille eest esitati arve, ühendusesisene tarne, millest tulenevalt kohaldatakse selle suhtes ZDDS artikli 53 lõike 1 kohaselt käibemaksu nullmäära. Maksuhalduri otsus, et arvestades nende lõpptoodete ühendusesiseseid tarneid, mille valmistamiseks neid tootmiseadmeid kasutati, ei olnud tarnijal õigust märkida tootmiseadmete tarnimise eest esitatud vaidlusalusele arvele käibemaksu, on seega õige. Seetõttu ei tekkinud kaebajal 16. detsembri

2009. aasta määruse nr N-9 artikli 1 lõike 2 (millega on üle võetud direktiivi 2008/9 artikkel 4) alusel ka õigust tasutud käibemaksu tagasi saada.

### **Põhikohtuasja poolte peamised väited**

- 13 Kassatsioonkaebuses väidab Brose Prievidza järgmist. Esimese astme kohus (ASSG) nõustus põhjendamatult maksuhalduri seisukohaga, et otsene tarnija Brose Coburg on märkinud kõnealusele arvele käibemaksu alusetult. Kuna tarnitud tootmisseedmeid ei toimetatud teise liikmesriiki, on tegemist maksustatava tarnega, mille tegemise koht on Bulgaarias.
- 14 Kassatsioonkaebuses on märgitud, et esimese astme kohtu järeldus, et tootmisseedmete tarnimine on kõrvalsooritus seoses tehinguga, mis seisnes selles, et nende tootmisseedmete abil valmistatud detailid tarniti ühendusesisese tarnena maksukontrolli subjektiks olevale saajale, on põhjendamatult, kuna mõlemat tehingut tuleb majanduslikust seisukohast pidada üheks soorituseks, mis on kunstlikult osadeks jagatud. Selle järelduse tegemisel tugines esimese astme kohus Euroopa Kohtu otsustele C-41/04 ja C-349/96, mida ei saa käesolevale asjale üle kanda. Esimese astme kohus tugines alusetult ka põhjendustele, mille on Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus, edaspidi „VAS“) esitanud sellistes halduskohtuasjades tehtud otsustes, millega on lõplikult lahendatud õigusvaidlused, mis puudutavad tarneahelas eelmise tasandi tarnijaks ja tootjaks oleva tootmisseedmete tootja – nagu käesolevas asjas IME Bulgaria – käibemaksukohustust.
- 15 Esimese astme kohus ei võtnud arvesse asjaolu, et käesoleval juhul andis IME Bulgaria tootmisseedmed üle Brose Coburgile, kes omakorda andis need koos vaidlusaluse arvega üle Brose Prievidzale, tarne eset siiski Slovakkiasse toimetamata. Samuti ei võtnud kohus arvesse, et kõrvalsooritus eeldab, et mõlema tarne puhul on tarnija üks ja sama, millega käesolevas asjas tegemist ei ole.
- 16 Lõpuks ei ole ühelt poolt toodetud detailide tarne ja teiselt poolt tootmisseedmete tarne eest tasutud ühe maksega, nagu on tarne liigitamiseks kõrvalsoorituseks nõutav ZDDS artikli 128 alusel. Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt ei sõltu tarne liigitamine kõrvalsoorituseks sellest, et tasutud on ühe maksega, ei ole asjakohane tulenevalt käibemaksudirektiivi rakendamise viisist, mida ei või tõlgendada maksukohustuslase kahjuks.
- 17 Vastupidi Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale lähtus ASSG sellest, et vaidlusaluse tarne suhtes kohaldatakse käibemaksu nullmäära, liiatigi kuna käibemaksudirektiivi artikli 138 kohane käibemaksuvabastus on maksukohustuslase õigus, mille kasutamist ei saa maksukohustuslasele kohustuseks seada. Samuti ei ole ühelt poolt valmistatud detailide tarne ja teiselt poolt tootmisseedmete tarne eest tasutud ühe maksega.

**Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte**

- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab õigeks esimese astme kohtu tuvastatud asjaolusid, mille kohaselt on Brose Prievidza tegevuseks vajalike detailide tarned kunstlikult lahutatud tootmisseadmete tarnetest, ilma milleta ei oleks võimalik detaile toota. See järeldus põhineb tõlgendamisjuhisel, mis on esitatud Euroopa Kohtu 21. veebruari 2008. aasta otsuse C-425/06 punktides 56 ja 57.
- 19 Viidatud tõlgendamisjuhise kohaldamisel käesolevas asjas tuleb arvesse võtta järgmist: Brose Coburgi ja Brose Prievidza tegelik seotus; asjaolu, et IME Bulgaria tarned Brose Prievidzale on jagatud osadeks, kuna tarnija müüb toodetud detailid otse kaebajale, seevastu nende detailide valmistamiseks vajalikud tootmisseadmed müüb ta saajaga seotud vahendaja kaudu Brose Prievidzale; eraldi vaadelduna näib tootmisseadmete tarnimine majanduslikult ebaloogiline, sest tootmisseadmed jäävad tarnija, IME Bulgaria kätte, kusjuures ilma nendeta ei ole võimalik Brose Prievidzale ühendusesiseste tarnetena tarnitavaid detaile valmistada.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates ei ole väidetud ega tõendatud, et tarnete osadeks jagamise ainus eesmärk oli saada Brose Prievidza jaoks maksusoodustust, samuti ei ole näidatud, milles võib see soodustus seisneda.
- 21 Arvestades seda, et käesolevas kohtuasjas on vaidluse all küsimus, kas Brose Coburg on märkinud tootmisseadmete tarnimise arvele käibemaksu õiguspäraselt ja kas Brose Prievidzal on direktiivi 2008/9 kohaselt lõppkokkuvõttes õigus sellelt tarnelt tasutud käibemaks tagasi saada, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tuvastatud järgmist.
- 22 Nagu eeldas ASSG, ei kohaldata vastavalt määruse nr N-9 artikli 1 lõikele 2, millega on üle võetud direktiivi 2008/9 artikli 4 punkt b, direktiivi (või määrust) käibemaksusummade suhtes, mida kajastav arve on esitatud seoses kaupadega, mille tarnimine on või võib olla maksust vabastatud direktiivi 2006/112/EÜ artikli 138 või artikli 146 lõike 1 punkti b alusel.
- 23 Esiteks on vaidluse all, kas tootmisseadmete tarnes seisnevat kõrvalsooritust saab liigitada maksuvabaks või maksuvabastuse alla kuuluvaks, kui on kindel, et selle tarne ese ei ole tarnija riigi territooriumilt väljunud.
- 24 Lisaks tuvastati, et on olemas VASi kohtupraktika (millele tugines ka ASSG), millega on lõplikult lahendatud õigusvaidlused, mis puudutavad tarneahelas eelmise tasandi tarnijaks ja tootjaks oleva tootmisseadmete tootja – nagu käesolevas asjas IME Bulgaria – käibemaksukohustust. Kõnealuste kohtuotsuste põhjenduste kohaselt on selliste tootmisseadmete tarned, nagu on kõne all käesolevas asjas, nende tootmisseadmete abil valmistatud detailide ühendusesisese tarne kõrvalsooritus, millest tulenevalt kohaldatakse nende suhtes käibemaksu nullmäära. Need põhjendused tuginevad ka käibemaksudirektiivi tõlgendusele kohtuotsustes C-425/06, punkt 48, C-349/96, punkt 26, ja C-41/04.

- 25 Samuti on olemas ka muid sarnaseid juhtumeid käsitlev VASi kohtupraktika, mille kohaselt ei ole mõnes muus liidu liikmesriigis asuval äriühingul, kes on tootmiseseadmete saaja, direktiivi 2008/9 alusel Bulgaarias õigust seadmete ostmisel tasutud käibemaks tagasi saada, sest tootmiseseadmete tarnimine on kõrvalsooritus seoses tehinguga, mis seisneb nende tootmiseseadmete abil valmistatud detailide ühendusesiseses tarnes samale äriühingule. Ainuke erinevus käesoleva juhtumi asjaoludest on vahendava äriühingu puudumine tootmiseseadmete omandiõiguse üleandmisel; viidatud kohtuasjades andis tootja tootmiseseadmed üle otse äriühingule, kes esitas käibemaksu tagasisaamise taotluse ja oli valmistatud detailide saaja.
- 26 Kui lähtuda loogikast, et kunstlikult osadeks jagatud tarnete suhtes on kohaldatav ainult üks maksustamiskord, nimelt põhisoorituse suhtes kohaldatav kord, siis kehtib tootmiseseadmete tarne suhtes käibemaksu nullmäär samamoodi nagu tootmiseseadmete abil toodetud detailide tarnete suhtes. Sellest lähtudes ei oleks Brose Prievizdal vastavalt sätte, millega on üle võetud direktiiv 2008/9, õigust tootmiseseadmete tarne eest tasutud käibemaksu tagasi saada – nagu otsustas esimese astme kohus.
- 27 Arvestades Euroopa Kohtu otsuses C-80/20 käibemaksudirektiivile antud tõlgendust, kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas kõnealune järeldus on käesoleval juhul liidu õigusega tõepoolest kooskõlas. Viidatud kohtuasja aluseks olev põhikohtuasi puudutas õigust saada direktiivi 2008/9 alusel tagasi tootmiseseadmete tarnelt tasutud käibemaks, mida taotles Prantsusmaal asutatud saaja, kes oli ühtlasi ühendusesiseses tarne esemeks olevate kaupade saaja, mille oli just nendesamade tootmiseseadmete abil valmistanud Rumeenias asuv ja käibemaksukohustuslasena registreeritud äriühing, kes tootmiseseadmed tarnis. Samamoodi nagu käesoleval juhul ei olnud vaidlusaluse oleva tarne esemeks olevad tootmiseseadmed tarnija riigi territooriumilt väljunud ja nende abil valmistatud kaubad olid ühendusesiseste tarnete esemeks.
- 28 Kuigi Euroopa Kohtule viidatud kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimused ja Euroopa Kohtu antud vastused puudutasid tingimusi käibemaksu tagasisaamise õiguse kasutamiseks direktiivi 2008/9 alusel, näib, et selle õiguse olemasolu ei ole käesoleva kohtuasjaga sarnases asjas kahtluse alla seatud.
- 29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab kassaatori põhjendatud seisukohale, et kohtuotsuste C-41/04, C-572/07 ja C-392/11 aluseks olevad põhikohtuasjad erinevad käesolevast kohtuasjast selle poolest, et seal kõrvalsooritusteks liigitatud tarded toimusid ühtede ja samade poolte vahel. Nii on see ka kohtuotsuse C-80/20 aluseks olevas põhikohtuasjas, kus tootmiseseadmete ja nende abil valmistatud detailide tootja tarnis nii tootmiseseadmed kui ka detailid otse isikule, kelle asukoht oli väljaspool Rumeeniat ja kes taotles tootmiseseadmete ostmisel tasutud käibemaksu tagasimaksmist. Teisalt on kohtuasjas C-425/06 – nagu ka käesolevas asjas – tegemist erinevate tarnijate ja ühe saajaga, kuid seal on tarnete võimalikul osadeks jagamisel maksualase kuritarvitamise eesmärk, samal ajal kui käesolevas asjas ei ole kuritarvitamise väidet esitatud ega kuritarvitamist tõendatud.

- 30 Eespool kirjeldatud põhjustel peatab eelotsusetaotluse esitanud kohus kassatsioonimenetluse ja esitab Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse.

TÖÖDOKUMENT