

Kohtuasi C-527/23

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

16. august 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunalul Prahova (Prahova esimese astme kohus, Rumeenia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

30. detsember 2022

Kaebaja:

Weatherford Atlas Gip SA

Vastustajad:

Agencia Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Agencia Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Vaidluse ese

Kaebus, milles palutakse osaliselt tühistada Weatherford Atlas GIP SA esitatud vaide kohta tehtud otsus, ja seda osas, milles see vaie jäeti rahuldamata 1 774 410 Rumeenia leu (RON) suuruse käibemaksusumma osas, ning tühistada maksuteade, mille esemeks on peamised maksukohustused seoses juriidiliste isikute juures läbi viidud maksukontrolli raames tuvastatud maksustavate väärtuste erinevusega. Palutakse ka, et tuvastataks maksuteate aluseks oleva maksukontrolli protokolliga õigusvastastus ja et kohustataks tagastama käibemaksu, mille kaebaja tasus.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel palutakse tõlgendada direktiivi 2006/112 artikleid 2 ja 168.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 168 tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tõlgendada nii, et sellega on niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas vastuolus see, kui maksuhaldur eitab maksukohustuslase puhul õigust arvata maha käibemaks, mis tasuti soetatud haldusteenustelt, kui tuvastatakse, et kõik soetatud teenuste puhul registreeritud kulud on arvatud maksukohustuslase üldkuludesse ja viimane teeb ainult maksustatavaid tehinguid, et maksuhaldur on teenuste osutamist sõnaselgelt kinnitanud ning et kohaldatav maksualane kohtlemine on pöördmaksustamine (mis välistab kahju riigikassale)?
2. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklite 2 ja 168 tõlgendamisel niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas võib juhtimis- ja haldusteenuseid (st abistamis- ja nõustamisteenuseid mitmesugustes sektorites, finants- ja õigusnõustamise teenuseid), mida osutatakse kontsernisisesete äriühingute vahel selle eri liikmete huvides, iga liige käsitada osaliselt teenustena, mida kasutati maksustatavate tehingute tarbeks, st mis soetati oma vajadusteks?
3. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 tõlgendamisel, kui on tuvastatud, et kontsernisiseseid teenuseid ei osutata ühe kontserni liikme huvides, võib maksukohustuslaseks, kes sellena tegutseb, pidada äriühingut, kes kuulub kontserni, kuid kellest leitakse, et ta ei saanud nendest teenustest kasu?

Viidatud liidu õigusnormid ja kohtupraktika

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“); artikli 2 lõige 1, artikli 9 lõige 1 ning artiklid 168, 178, 203 ja 273

Euroopa Liidu leping, artikli 5 lõige 4

Euroopa Liidu lepingu protokoll (nr 2) Subsidiaarsuse ja proportsionaalsuse põhimõtte kohaldamise kohta, artikkel 5

Kohtuasjad C-98/98: Midland Bank; C-408/98: Abbey National; C-153/11: Klub; C-465/03: Kretztechnik; C-29/08: SKF; C-435/05: Investrand

Viidatud riigisisised õigusnormid

Seadus nr 227/2015 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal), artikli 3 punkt a, milles on nähtud ette järgmine maksustamispõhimõte: „*neutraalsed maksumeedmed seoses eri investorite ja kapitali ning omandi*

kategooriatega, mis tagab maksustamise taseme kaudu võrdsed maksustamistingimused investoritele ning Rumeenia ja välisriigi kapitali puhul“).

Seadus nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), artikli 126 lõige 1 [milles on sätestatud kumulatiivsed tingimused maksustatavate tehingute puhul ning mille punktis a on nähtud ette „*tehingud, mis kujutavad artiklite 128-130 kohaselt endast või on samastatavad kaubarne või teenuste osutamisega, tulevad maksustamisel arvesse ja tehakse tasu eest*“]; artikli 145 lõige 2, [milles on nähtud ette maksukohustuslase õigus arvata maha maks soetustelt, kui need tehakse teatavate tehingute tarbeks, sh punktis a „*maksustatavad tehingud*“]; artikli 146 lõige 1 [milles on sätestatud mahaarvamisoiguse kasutamise tingimused]; artikli 150 lõiked 1 ja 2

Metodoloogised normid, millega rakendatakse seadust nr 571/2003 maksuseadustiku kohta ja mis kiidetakse heaks valitsuse otsusega nr 44/2004 (Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului):

– punkti 2 lõige 2, mis puudutab 2003. aasta maksuseadustiku artiklit 126:

„Maksuseadustiku artikli 126 lõike 1 punkti a kohaselt peab kaubarne ja/või teenuste osutamine olema tehtud tasu eest. Tingimus „tasu eest“ tähendab, et eksisteerib otsene seos tehingu ja saadud tasu vahel. Tehing on maksustatav, kui see annab kliendile eelise ja saadud tasu on saadud eelisega seotud järgmiselt:

a) tingimus, et klient peab saama eelise, on täidetud, kui kaubatarneja või teenuste osutaja kohustub tarnima teatavaid kaupu ja/või osutama teenuseid isikule, kes makse teeb, või makse puudumise korral, kui tehing tehti, et teha võimalikuks selle kohustuse võtmine. Niisugune tingimus on kooskõlas sellega, et teenused on kollektiivsed, ei ole täpselt mõõdetavad või on taandatavad seadusest tulenevale kohustusele; [...]“.

– punkt 41, mis puudutab 2003. aasta maksuseadustiku artiklit 11:

„Kontsernisisesel haldus- ja juhtimisteenuse korral võetakse arvesse järgmist:

a) seotud isikute vahel arvatakse haldus-, juhtimis-, kontrolli-, nõustamis- või samalaadsete ülesannete kulud kesk- või piirkondlikul tasandil maha emattevõtja kaudu kontserni nimel tervikuna. Sellise tegevuse eest ei saa nõuda mingit tasu, sest selle õiguslik alus koosneb õigussuhetest, mis reguleerib äriajajade korraldamise vormi, või ükskõik missugusest muust normist, milles on sätestatud seosed üksuste vahel. Seda laadi kulud saab maha arvata ainult siis, kui niisugused üksused osutavad ka teenuseid seotud isikutele või kui kaupade hinnas ja teenuste tariifi summas on võetud arvesse ka haldusteenuseid või -kulusid. Seda laadi kulusid ei saa arvata maha tütarettevõtja, kes neid teenuseid kasutab, võttes arvesse teda siduvat õigussuhet, ainult sellele omastel tingimustel, kui ta ei oleks kasutanud neid teenuseid siis, kui ta oleks olnud sõltumatu isik;

b) *teenused peavad olema tõesti osutatud. Üksnes kontsernisestest teenustest olemasolust ei piisa, sest reeglina tasuvad sõltumatud isikud ainult tegelikult osutatud teenuste eest. [...]“.*

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebajal Weatherford Atlas Gip SA-l on üle 50 aasta pikkune kogemus geofüüsikalise uurimise, naftatööstuses puuraukude puurimise ja nafta kaevandamise ning geoloogiateenuste ja suundpuurimise teenuste osutamise alal Rumeenias. Äriühing kuulub kontserni Weatherford (edaspidi „kontsern“), mis on äriühingute kontsern, kes pakub ülemaailmsel tasandil laia valikut naftateenuseid: puurimine, väärimine, puuraukude tegemine, tööd seal, käitamise lõpetamine jm.
- 2 Kaebaja omandas ühendava ühingu aktsiaseltsi Foserco SA, kes on kontserni liige ning kelle tegevus seisnes nafta ja maagaasi kaevandamise kõrvalteenustes, sh geoloogiline luure.
- 3 Ühendamise teel ühinemise järel kontrollis maksuhaldur aktsiaseltsi Foserco SA tulu- ja käibemaksudokumentide ning tegi otsuse need kohustused uuesti läbi vaadata. Ajavahemikul, mida selles uuesti läbivaatamises arvesse võeti, osutas Foserco SA puurimisteenusid kahele kliendile. Nende teenuste osutamisega seoses kasutas Foserco SA üldisi haldusteenuseid, mida kontserni äriühingud osutasid, st infotehnoloogia-, inimressursside, turundus-, rahandus- ja raamatupidamisprotsesside optimeerimise, keskkonnakaitse-, müügiteenusid jm.
- 4 Niisuguseid teenuseid osutasid mõne kontserni kuuluva äriühingu spetsiaalsed osakonnad selle eri liikmetele, nende hulgas kaebaja. Et äriühingud, kes teenuseid osutasid, on äriühingud, kes asuvad väljaspool Rumeenia territooriumi, kohaldati nende tehingute suhtes käibemaksuga maksustamisel maksualase kohtlemisena pöördmaksustamist.
- 5 Maksukontrolli tulemusena andsid kontrolliasutused välja maksuteate ja koostasid maksukontrolli protokollid, milles nad leidsid, et seoses soetatud teenustega ei saa käibemaksu maha arvata, sest ei olnud tõendatud, et neid teenuseid osutati maksustatavate tehingute tarbeks. Kaebaja esitas nende aktide peale vaide, mis jäeti maksuhalduri otsusega rahuldamata.

Poolte peamised argumendid

- 6 See on **kaebaja**, kes palus Tribunalul Prahova (Prahova esimese astme kohus) esitada Euroopa Kohtule küsimused, mis käsitlevad liidu õiguse tõlgendamist.
- 7 Mis puudutab esimest küsimust, siis ta kinnitab, et on tarvis selgitada välja mõiste „teatavate teenuste kasutamine maksustatavate tehingute tarbeks“, sest maksuhaldur leidis, et tal ei ole õigust nende teenustega seotud käibemaksu maha

arvata. Maksuhaldur ei eita, et need teenused tõesti osutati või et need tõesti eksisteerivad, ega viita mingile maksupettusele, sest käsitletaval juhul kohaldati käibemaksu pöördmaksustamise mehhanisimi kaudu, kuid väidab, et kaebaja ei ole tõendanud seost registreeritud teenuste osutamiste ja tema maksustatavate tehingute vahel. Konkreetselt võttes arvesse, et kaebaja soetatud teenused on haldusteenused ning et tema töötajad olid kirjavahetuses teenuste osutajatega seoses osutatud teenustega või osalesid mitmesugustel koolitustel, mida teenuste osutajad korraldasid, puudutab maksuhalduri kriitika tegelikult nende teenuste ostmise vajadust: viisi, kuidas need kaebajale kasu tõid ja kuidas neid maksustatava tegevuse tarbeks kasutati.

- 8 Kaebaja väidab, et Euroopa Liidu Kohtu praktikas on kindlaks määratud kaks reeglit, mida tuleb analüüsida, et kontrollida, kas nõue, et teenused osteti maksustatavate tehingute tarbeks, on täidetud.
- 9 Esimene reegel on see, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel peab põhimõtteliselt olema otsene ja vahetu seos selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, ning see seos eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulutused moodustavad osa sellise müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamisõiguse. Kaebaja viitab kohtuotsusele Midland Bank, C-98/98.
- 10 Teine reegel on see, et maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos sellise ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, mille puhul võib maksu maha arvata, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkulude hulka. Kaebaja viitab konkreetselt kohtuotsustele Midland Bank (C-98/98) ja Abbey National (C-408/98), milles kinnitatakse, et need kulud kui niisugused on tema tarnitava kauba või teenuse hinna üks koostisosa. Seda laadi kuludel on nimelt vahetu ja otsene seos maksukohustuslase majandustegevusega tervikuna.
- 11 Ta viitab ka kohtuasjadele Investrand, SKF, Kretztechnik, BLP Group, Cibo Participationis ja Securenta, kuid see kohtupraktika puudutab järgnevaid ostutehinguid, mille on teinud kõik need isikud, kes on või olid käibemaksust vabastatud või ei kuulunud käibemaksu kohaldamisalasse.
- 12 Võttes arvesse kaebaja esitatud teavet, ei ole praegusel hetkel ühtegi Euroopa Kohtu otsust, milles tõlgendatakse liidu õigust eesmärgiga selgitada välja, kas otsene ja vahetu seos on olemas teenuste soetamise ja niisuguste maksukohustuslaste maksustatavate tehingute vahel, kes tegelevad ainult maksustatava tegevusega, kui teenuste kogukulu sisaldus toodetud kaupade müügihinnas või maksukohustuslase üldkuludes.
- 13 Teises küsimuses leiab kaebaja olevat vajaliku, et liidu kohus selgitaks, kas õigust käibemaksu mahaarvamisele võib eitada maksuhalduri subjektiivse hinnangu põhjal küsimuses, kas asjaomaste teenuste soetamine oli vajalik ja asjakohane,

sest käibemaksudirektiivi artiklis 168 ei ole nähtud ette, et eelnevate soetustega seotud käibemaksu mahaarvamiseks tuleb tõendada, et need olid majandustegevuseks vajalikud, vaid on ainult kehtestatud tingimus, et need soetused peavad olema sihtotstarbelised, st et soetatud kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks.

- 14 Teenused, mille kaebaja soetas kontsernilt, hõlmavad lisaks otse talle osutatavatele nõuandeteenustele niisuguste menetluste koostamist nagu klientidele e-arvete koostamise menetlus, töötajate töö haldamise menetlus jms, mis koostati kontserni eri äriühingutele ja mida need äriühingud kasutavad, sh kaebajast äriühing, samas kui nende menetluste koostamise ja elluviimise kulu jaotati nendest kasu saavate äriühingute vahel ära.
- 15 Maksuhaldur leidis, et ei ole tõendatud, et kõnesolevad teenused osutati seoses kaebaja tegevusega ja tema huvides, kaldudes arvama, et tegelikkuses ei oleks nende kohta pidanud arvet esitama kaebajale, sest neid kasutasid kontserni kuuluvad muud isikud ja isegi kontsern ise kui niisugune, kusjuures need kujutasid endast aktsionäri kulusid ega olnud seega vajalikud.
- 16 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsuses Balkan and Sea Properties ja Provalidinvest (C-621/10 ja C-129/11) leiab Euroopa Kohus aga, et tasu eest kauba tarnimise või teenuse osutamise puhul on maksustatavaks summaks maksukohustuslase poolt selle eest tegelikult saadud tasu.
- 17 Kaebaja peab seega vajalikuks, et Euroopa Kohus selgitaks, kas peale tingimuse, et teenuseid kasutati maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on käibemaksudirektiivi artikliga 168 kehtestatud ka nõue (eraldi või kaasatuna mõistesse „kasutamine maksustatavate tehingute tarbeks“), et teenused on maksukohustuslasele vajalikud, ning eelkõige, missuguste kriteeriumide põhjal saab seda analüüsida.
- 18 Mis puudutab kolmandat küsimust, siis kaebaja kinnitab, et küsimus rajaneb sellel, et maksuhaldur eitab õigust käibemaksu mahaarvamisele teenuste puhul, mille kaebaja soetas kontsernilt, sest ta ei ole tõendanud, et teenused osutati maksustatavate tehingute tarbeks ja tema huvides.
- 19 Selles küsimuses viitab ta kohtuotsusele Serebryannay vek (C-283/12), milles on kinnitatud, et tehingu „tasu eest“ tehtavaks tehinguks liigitamine eeldab üksnes seda, et kauba tarnimise või teenuse osutamise ja käibemaksukohustuslase poolt tegelikult saadud summa vahel oleks otsene seos.
- 20 Kui teenuste osutamise ja saadud tasu vahel ei ole mingit seost, ei ole teenuste osutamine käibemaksuga seoses maksustatav tehing. Niisugustel juhtudel tuvastatakse, et teenust ei osutatud, seda ei eksisteerinud, mistõttu ei ole tehing enam käibemaksuga maksustatav.
- 21 Et maksuhaldur eitab aga, et nende kontsernisiseste osutatud teenuste adressaat oli kaebaja, peab ta vajalikuks, et Euroopa Kohus selgitaks, kas tema puhul on

täidetud tingimused, mis peavad olema täidetud, et teda loetakse maksukohustuslaseks, kes peab tasuma käibemaksu, lähtudes käibemaksudirektiivi III jaotise artiklist 9 jj.

- 22 **Kostjad** palusid, et taotlus esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus kaebaja sõnastatud eelotsuse küsimustega tunnistatakse vastuvõetamatuks, sest selle eelotsusetaotlusega püütakse tegelikult saada Euroopa Kohtult suunavat otsust, kuidas eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks asja konkreetselt lahendama. Nad leiavad, et asjaomaseid faktilisi asjaolusid peab hindama liikmesriigi kohus, kelle ülesanne on vaidlus lahendada, ning tema peab ka tegema kindlaks, kas Euroopa Kohtu praktika käibemaksu mahaarvamise valdkonnas on käsitletaval juhul kohaldatav.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 23 Nõustudes kaebajaga ja vastupidi sellele, mida väidavad kostjad selles küsimuses, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et enne otsuse tegemist sisulistes küsimustes on vaja selgitada välja kohaldatav liidu õigus, ja nõustub täielikult kaebaja argumentidega.
- 24 Hinnates vajadust esitada Euroopa Kohtule need eelotsuse küsimused, võtab eelotsusetaotluse esitanud kohus arvesse asjaolu, et käibemaksudirektiivi artiklites 2 ja 168 sätestatud liidu õigusnormid, mida analüüsitakse ja tõlgendada palutakse, on asja lahendamisel väga asjakohased, sest käibemaks on maks, mis tuleneb liidu õigusest ja ühtne käibemaksusüsteem põhineb tervel hulgal põhimõtetel, mis on Euroopa Liidus üldiselt siduvad.
- 25 Võttes arvesse liidu õigusnormide mõju ja asjakohasust käsitletaval juhul, sõltub vaidluse tulemus märkimisväärselt sellest, kuidas on Euroopa Kohtu arvates õige neid tõlgendada, kusjuures eelotsusetaotluse esitanud kohus peab selle tõlgenduse põhjal kindlaks tegema, kas maksuhalduri lähenemine käsitletaval juhul on kooskõlas liidu õigusnormide mõttega, või on viimane vastupidi eksiarvamusel.
- 26 Seejuures leiab Tribunalul Prahova (Prahova esimese astme kohus), et tegemist ei ole rangelt riigisisese õiguse tõlgendamise küsimusega ja et on tarvis selgitada direktiivi 2006/112 tõlgendust eespool esitatud vaatepunktidest.
- 27 Eelnevat arvestades, leiab Tribunalul Prahova (Prahova esimese astme kohus), et vastuvõetavuse tingimused on käsitletaval juhul täidetud, sest vastused sõnastatud küsimustele võivad selgitada kohtule ja menetlusosalistele asja lahendamisel asjakohaseid aspekte, kuna esitatud on uus tõlgendamisküsimus.