

Kohtuasi C-726/23**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

28. november 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

16. september 2021

Apellant:

SC Arcomet Towercranes SRL

Vastustajad:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București
(Bukaresti avaliku sektori rahanduse regionaalne peadirektoraat)

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (riigi maksuameti Bukaresti maksukeskuse keskmise suurusega ettevõtjate osakond)

Vaidluse ese

Apellatsioonkaebus, mis on esitatud Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) kohtuotsuse peale, millega jäeti rahuldamata kaebus, mille esitas SC Arcomet Towercranes SRL (edaspidi „apellant“) ning millega paluti osaliselt tühistada otsus jätta rahuldamata vaie, mis oli esitatud maksuteate peale, millega oli määratud kindlaks 437 705 Rumeenia leu (RON) suurune täiendav tasumisele kuuluv käibemaksusumma ja 222 917 Rumeenia leu suurune summa täiendavate maksetena (viivis ja viivitustrahv), ning osaliselt tühistada maksuteade, milles need maksukohustused tuvastati, ja maksukontrolli protokoll, millel maksuteade rajanes. Apellant palub ka vabastada ta kahe nimetatud summa tasumisest ja tuvastada, et tal on õigus 84 973 Rumeenia leu suuruse summa tagastamisele, ja see summa tegelikult tagastada.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel palutakse tõlgendada 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c ning artikleid 168 ja 178.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et summa, mille üks äriühing (põhiäriühing) kannab arvele sidusühingule (tegeväriühing) ning mis võrdub summaga, mis on vajalik, et kohendada tegeväriühingu kasum sooritatud tegevusega ja võetud riskidega kooskõlas OECD siirdehindade alastes juhistes esitatud tootluse meetodiga, kujutab endast teenuse eest tasumist, mis kuulub seega käibemaksu kohaldamisalasse?

2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, on maksuhalduril nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklite 168 ja 178 tõlgendust arvestades õigus nõuda lisaks arvele dokumente (näiteks tegevusaruanded, [tööde] edenemise aruanded jm), mis tõendavad seda, et ostetud teenuseid kasutati maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, või peab niisugune käibemaksu mahaarvamise õiguse analüüs põhinema ainult otsesel seosel ostu ja tarnitud kaupade/osutatud teenuste vahel või [ostu ja] maksukohustuslase kogu majandustegevuse vahel?

Viidatud liidu õigusnormid

Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“); artikli 41 lõige 1 ja lõike 2 punkt a

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

Viidatud liidu kohtupraktika

14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus *Rompelman vs. Minister van Financiën*, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 24; 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus *Inzo vs. Belgische Staat*, C-110/94, EU:C:1996:67, punktid 23 ja 24; 5. detsembri 1996. aasta kohtuotsus *Reisdorf vs. Finanzamt Köln-West*, C-85/95, EU:C:1996:466, punktid 19, 26 ja 29; 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus *Garage Molenheide jt vs. Belgische Staat*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1996:623, punkt 48; 8. veebruari 2007. aasta kohtuotsus *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, punktid 22–24; 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punktid 33, 34, 48

ja 49; 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik, EU:C:2012:774, punktid 25–27 ja 29; 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 19; 3. septembri 2014. aasta kohtuotsus GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 29; 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 59; 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punktid 26–29.

Viidatud riigisisised õigusnormid

Seadus nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) (edaspidi „maksuseadustik“):

- artiklis 11 on nähtud ette, et maksude, lõivude või kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete suuruse kindlaksmääramisel võib maksuhaldur jätta arvesse võtmata tehingu, millel ei ole majanduslikku eesmärki, kohandades selle maksustamist, või võib tehingu või tegevuse ümber liigitada, et kajastada tehingu või tegevuse majanduslikku sisu (põhimõte, mille kohaselt on majanduslik tegur õigusliku suhtes ülimuslik);
- artikli 19 lõikes 5 on sätestatud esiteks, et tehingud seotud isikute vahel tehakse vaba konkurentsiga turu hinna põhimõtte kohaselt ja kindlaks määratud või kehtestatud tingimustel, mis ei tohi erineda sõltumatute ettevõtjate vahel kokku lepitud kaubandus- või rahandussuhetest, ning teiseks, et sidusisikute kasumite kindlakstegemisel võetakse arvesse siirdehindu puudutavaid põhimõtteid;
- artiklis 126 on nähtud ette, et maksustatavad tehingud on tehingud, mis kujutavad endast käibemaksuga maksustatavate kaupade tarnimist või teenuste osutamist tasu eest või mis on selliste tehingutega võrdsustatud, ning on esitatud kumulatiivsed tingimused, mis peavad olema täidetud, et tehingut võiks pidada maksustatavaks;
- artikli 129 kohaselt on teenuste osutamine mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne;
- artikli 145 lõikes 2 on ette nähtud maksukohustuslase õigus käibemaks ostudelt maha arvata, kui ostetud kasutatakse teatavate nende ostudega seotud tehingute tarbeks, mille hulgas on „maksustatavad tehingud“ (punkt a);
- artikli 146 lõikes 1 on muu hulgas sätestatud, et talle tarnitud või tarnitavatelt kaupadelt või talle osutatud või osutatavatelt teenustelt tasumisele kuuluva või tasutud maksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks peab maksukohustuslasel olema artikli 155 kohaselt koostatud arve;
- artiklis 150 on sisuliselt ette nähtud, et maksu peab tasuma teenuste saaja, kui need osutatakse Rumeenias ja seda ka juhul, kui need osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole Rumeenias;

Metodoloogilised normid, millega rakendatakse seadust nr 571/2003 maksuseadustiku kohta ja mis on heaks kiidetud 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 maksuseadustiku artiklit 126:

„Maksuseadustiku artikli 126 lõike 1 punkti a kohaselt peab kaubatarne 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;

b) tingimus, et tehingu ja saadud tasu vahel peab olema seos, on täidetud ka juhul, kui hind ei peegelda tavapärasest tehinguväärtust, st esineb maksete, kaupade, teenuste või allahindluse vormis või kui seda ei tasu otse saaja, vaid kolmas isik“.

– Punktis 41, mis puudutab maksuseadustiku artiklit 11, on täpsustatud, et siirdehindu käsitlevate sätete kohaldamisel peab Rumeenia maksuhaldur arvesse võtma põhimõtteid, mis on sätestatud Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni juhistes siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuametitele (edaspidi „OECD juhised“). OECD juhiste punkti 4.38 järgi võib teha „kompenseerivad korrigeerimisi“: nende all mõeldakse korrigeerimist olukorras, kus maksukohustuslane deklareerib seoses maksustamisega siirdehinna, mis on tema arvates kooskõlas vaba konkurentsi põhimõttega, ehkki see hind erineb hinnast, mida sidusettevõtjad tegelikult tasusid.

Valitsuse 24. detsembri 2003. aasta määrus nr 92/2003 maksumenetluse seadustiku kohta (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală) (edaspidi „maksumenetluse seadustik“):

– artiklis 6 on nähtud ette, et maksuhalduril on õigus oma pädevuse piires hinnata, kas maksustamisega seotud faktilised asjaolud on asjakohased, ning teha otsus, mis põhineb õigusnormidel ja igakülgsel järeldustel otsuse vastuvõtmise ajal konkreetset juhtumit selgitavate kõikide asjaolude kohta;

– artiklis 64 on sätestatud, et maksukohustuslase tõendavad dokumendid ja raamatupidamiskirjed kujutavad endast tõendit maksustatava väärtuse kindlaksmääramisel; seejuures võetakse arvesse ka muid tõendavaid dokumente, kui neid on;

- artikli 65 kohaselt on maksukohustuslasel kohustus tõendada kõiki toiminguid ja faktilisi asjaolusid, mis on tema deklaratsioonide aluseks, ja iga taotlust maksuhaldurile (lõige 1) ning maksuhalduril on kohustus põhjendada maksuteadet tõendite ja sellega, mida ta on tuvastanud (lõige 2);
- artiklis 107 on nähtud ette maksukohustuslase õigus teabele maksukontrolli käigus ning tema võimalus esitada oma seisukoht selle kohta, mida maksuhaldur on tuvastanud, ja selle maksualaste tagajärgede kohta;
- artikkel 109 reguleerib selle maksukontrolli protokolliga koostamise tingimusi ja tagajärgi, mille alusel väljastatakse maksuteade, mis puudutab erinevusi võrreldes kontrollitava perioodi maksukohustustega.

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Apellant kuulub kontserni Arcomet, mis on ülemaailmne sõltumatu kontsern kraanade rentimise valdkonnas. Apellant ostab või rendib kontserni raames kraanasid, mida ta seejärel klientidele edasi müüb või välja rendib. Kontserni emaettevõtja Arcomet Service NV, kes on Belgia ettevõtja (edaspidi „Arcomet Belgio“), otsib Rumeenia äriühingule tarnijaid (nagu ka kontserni kuuluvatele teistele ettevõtjatele) ning peab nende tarnijatega läbirääkimisi lepingutingimuste üle. Lepingulise suhte tarnijate ja lõppklientidega loob seejärel apellant.
- 2 Detsembris 2010 koostas Deloitte Belastingconsulenten (Belgia ettevõtja) uuringu Arcomet Belgio siirdehindade kohta seoses suhtega, mis tal on sidusüksustega, kelle hulgas on ka apellant. Uuringus esitatud üksikasjaliku võrdlusanalüüsi tulemusena leiti, et finantstulem (kasumimarginaal tegevusest) turu tasandil, mille sidusüksused peaksid saama kooskõlas siirdehindu käsitlevate sätetega, jääb vahemikku -0,71%–2,74%.
- 3 Rumeenias võeti selle uuringu tulemused üle lepingusse, mis sõlmiti 24. jaanuaril 2012 Arcomet Belgio ja apellandi vahel ning millega lepinguosalisel võtsid kohustuse ja riski tegeleda kraanade ostu-müügi ja rentimisega. See leping pidi olema kohaldatav ärisuhetele, mida arendatakse alates 1. jaanuarist 2011.
- 4 Kõnesoleva lepingu artiklis 3 on sätestatud apellandi (keda nimetatakse „tegeväriühinguks“) ülesanded kohaliku strateegia kindlaksmääramisel, et saavutada kraanapargi maksimaalne kasutamine ja maksimeerida hindu klientidele, kelle ta oma emaettevõtjale Arcomet Belgiole (keda nimetatakse „tellijs“) toob.
- 5 Lepingu artiklis 4 on ette nähtud tellija ülesanded:
 - täita tegevuslikult ärilisi ülesandeid, mis seisnevad strateegia väljatöötamises ja planeerimises, läbirääkimiste pidamises (raam)lepingute üle kolmandatest isikutest tarnijatega, läbirääkimiste pidamises rahastamislepingute tingimuste

üle, inseneriasjanduses, rahastamises, [kraana]pargi haldamises kesktasandil ning kvaliteedi juhtimises ja ohutuse tagamises;

- võtta enda kanda suuremad majanduslikud riskid seoses tegeväriühingu tegevusega tingimusel, et viimane järgib juhiseid ja menetlusi, mille tellija on seejuures kindlaks määranud, ning viimase otsuseid.
- 6 Lepingus oli kooskõlas 2010. aasta detsembris koostatud uuringu järeldustega ette nähtud, et apellandile tagatakse kasumimarginaal tegevusest vahemikus -0,71% kuni 2,74%. Selleks oli 24. jaanuari 2012. aasta lepingu artikliga 5 reguleeritud lepinguosaliste tasu ja selle lisas 3 olid sätestatud järgmised reeglid:
- aasta lõpul kontrolliti, kas tegeväriühingu kasum enne tulumaksustamist (profit before tax margin (PBTM)) jääb vahemikku -0,71% kuni 2,74%;
 - kui tegeväriühingu kasum enne tulumaksustamist (PBTM) oli alla -0,71%, väljastas tegeväriühing tellijale arve saadud puhaskasumi enne tulumaksustamist (net profit before taxes (NPBT)) ja -0,71-protsendilise kasumi enne tulumaksustamist (PBTM) vahe kohta;
 - kui tegeväriühingu kasum enne tulumaksustamist (PBTM) oli kuni -0,71%, kuid alla 2,74%, ei olnud kummalgi lepinguosalisel õigust tasule;
 - kui tegeväriühingu kasum enne tulumaksustamist (PBTM) oli üle 2,74%, väljastas tellija tegeväriühingule arve saadud puhaskasumi enne tulumaksustamist (NPBT) ja 2,74-protsendilise kasumi enne tulumaksustamist (PBTM) vahe kohta;
 - Seda, kuidas arvutatakse saadud kasum enne tulumaksustamist (PBTM), järgides põhimõtet, et see peab igal majandusaastal jääma vahemikku -0,71% kuni 2,74%, pidid lepinguosaliselised arutama ja selles kokku leppima esialgsete bilansside põhjal ning vastaval juhul tuli seda korrigeerida lõplike kinnitatud bilansside põhjal.
- 7 Leping nägi ette, et igal aastal väljastatakse tasakaalustusarve, et vabastada lepinguosaliselised nende vastastikustest kohustustest ja seda järgmiselt:
- apellant kohustusest Arcomet Belgio ees, et katta liiga suur kahjum, mis jääb alla -0,71%, või
 - Arcomet Belgio kohustusest apellandi ees, et saada tagasi saadud liiga suur kasum, mis ületab 2,74-protsendilise marginaali.
- 8 Aastatel 2011, 2012 ja 2013 sai apellant liiga suurt kasumit, mille kohta sai ta Arcomet Belgiolt kolm tasakaalustusarvet ilma käibemaksuta summas 250 937,77 eurot (1 081 868 Rumeenia leud) (edaspidi „arve 1“), 162 076,24 eurot (741 905 Rumeenia leud) (edaspidi „arve 2“) ja 281 769,66 eurot (1 252 128 Rumeenia leud) (edaspidi „arve 3“).

- 9 Belgia maksuhaldurile esitatud deklaratsioonis näitas Arcomet Belgio esialgu need kolm arvet ära kui arved ühendusesiseste kaubatarnete kohta. Hiljem, 2015. aastal parandas Arcomet Belgio esialgses deklaratsioonis esitatut ja Belgia maksuhaldur leidis, et „tasakaalustusarved“ puudutavad teenuste osutamisi.
- 10 Apellant näitas oma tuludeklaratsioonis 2012. aastal väljastatud arved 1 ja 2 omakorda ära arvetena, mis puudutavad ühendusesisest teenuste ostmist, mille puhul kohaldas ta pöördmaksustamist. Apellant ei näidanud ära 2013. aastal väljastatud arvet 3, sest leidis, et see puudutab tehinguid, mis jäävad väljapoole käibemaksu kohaldamisala.
- 11 Ajavahemikul 2015. aasta 28. jaanuarist 7. juulini viidi apellandi suhtes läbi maksukontroll; uuritud periood ulatub 1. jaanuarist 2011 kuni 31. detsembrini 2014. Kontroll puudutas negatiivsete summadega käibemaksu väljaarvutamist käibedeklaratsioonides ja tagastamisvõimalust, millega apellant taotles 84 973 Rumeenia leu suuruse summa tagastamist.
- 12 Maksuinspektorid järeldasid oma aruandes, et eespool nimetatud tasakaalustusarved puudutasid haldusteenuseid, mida apellant Arcomet Belgiolt ostis, ning palusid sellega seoses esitada tõendavad dokumendid, mis kinnitavad, et need teenused tegelikult osutati ja et need tuleb apellandi maksustatavate tehingutega seoses maksust vabastada.
- 13 Lisaks vahetasid maksuinspektorid teavet Belgia maksuhalduriga, mis puudutab tasakaalustusarvete panemist süsteemi VIES, –teabevahetus, mille tulemusena leidis Belgia maksuhaldur, et Arcomet Belgio oli deklareerinud tasakaalustusarved kui arved teenuste osutamise eest.
- 14 Arvete 1 ja 2 osas, mille puhul kohaldati pöördmaksustamist, leidsid maksuinspektorid, et nendega seotud käibemaksu ei saa maha arvata, ning jätsid sissenõutud käibemaksu alles (mõlemad [arved olid] registreeritud pöördmaksustamisega), põhjendades seda nii, et teenuste osutamist ja vajadust osutada need maksustatavate tehingute tarbeks ei olnud tõendatud.
- 15 Arve 3 osas leidsid maksuinspektorid, et ka see puudutab ühendusesisest teenuste ostmist Arcomet Belgiolt, ja nõudsid sisse täiendava käibemaksu, andmata õigust selle arvega seotud käibemaksu maha arvata; nad lähtusid samast põhjendusest, st et ei esitatud dokumente, mis tõendaksid teenuste osutamist ja vajadust osutada need maksustatavate tehingute tarbeks.
- 16 Maksukontrolli protokoll põhjal kohustati apellanti maksuteatega tasuma maksuvõlga, mis seisnes täiendavas käibemaksus summas 738 216 Rumeenia leud, millele lisati täiendavad kohustused (intress ja halduskaristused) summas 341 708 Rumeenia leud. Maksukontrolli tulemusena lisaks sisse nõutud käibemaksu erinevus, mille summa on 738 216 Rumeenia leud, koosneb järgmisest:

- i) 437 705 Rumeenia leud käibemaksuks, mida ei lubatud maha arvata ja mis koosneb järgmisest:
- 259 648 Rumeenia leud käibemaksuna seoses arvega 1, mille puhul leidsid maksuinspektorid, et käibemaksu ei saa maha arvata;
 - 178 057 Rumeenia leud käibemaksuna seoses arvega 2, mille puhul leidsid maksuinspektorid, et käibemaksu ei saa maha arvata.
- ii) 300 511 Rumeenia leud käibemaksuna, mis määrati täiendavalt kindlaks arve 3 väljastamise tulemusena, mille eest nõudsid maksuinspektorid sisse täiendava käibemaksu.
- 17 Apellant esitas maksukontrolli protokolliga ja maksuteate peale vaide. See vaie jäeti rahuldamata põhjendamata tõttu ja põhjendusel, et seda ei toetanud dokumendid osas, mis puudutas 437 705 Rumeenia leu suurust käibemaksusummat ja 222 917 Rumeenia leu suurust summat (viivis ja viivitustrahv).
- 18 Apellant esitas Tribunalul Bucureștile (Bukaresti esimese astme kohus) kaebuse, milles palus maksuteate tühistada, esitades järgmised väited:
- maksukontrolli protokolliga ei järgitud seaduses sätestatud vorminõudeid ja rikuti apellandi kaitseõigusi;
 - tegevus, millega Arcomet Belgio tegeles, ja risk, mille ta võttis seoses apellandi tegevusega, ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse;
 - juhul, kui on olemas teenus, mis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse, on õigusvastaselt keeldutud anda õigus käibemaks seoses apellandi tegevusega maha arvata;
 - maksuhaldur tõlgendas ja kohaldas pöördmaksustamist valesti.
- 19 Apellant esitas oma kaebuse raames ka taotluse esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus selleks, et tõlgendataks käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c ning artikleid 168 ja 178 seoses käesoleva menetluse faktilise ja õigusliku olukorraga.
- 20 Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus) jättis apellandi kaebuse põhjendamata tõttu rahuldamata järgmistel põhjustel.
- 21 Väite kohta, et maksukontrolli protokollis ei järgitud seaduses sätestatud vorminõudeid ja sellega rikuti kaitseõigusi, leidis see kohus, et väidetav nõuetevastatus, mis seisneb selles, et kontrolliorgani põhjendus on ebapiisav seoses apellandi seisukohaga maksukontrolli käigus tuvastatu kohta, võib viia maksuteate tühistamiseni üksnes siis, kui kaebaja tõendab, et kandis kahju, mida ei saa hüvitada muul viisil; käsitletaval juhul ei ole apellant aga niisugust kahju tõendanud.

- 22 Väite osas, et tegevus, millega Arcomet Belgio tegeles, ja risk, mille ta võttis seoses tegevusega Rumeenias, ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, viitas see kohus metodoloogiliste normide punkti 2 alapunktile 2 ja lükkas tagasi argumendi, et ei ole selgelt tuvastatavat teenust, mida Arcomet Belgio oleks osutanud, pigem ainult Arcomet Belgio osalemine kõikides majandustehingutes, mida Arcomet Rumeenias tegi.
- 23 Kaebuse väite kohta, mis põhines õigusel käibemaks seoses apellandi tegevusega maha arvata juhul, kui see tegevus kujutab endast teenuseid, mis kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse, teatas see kohus Euroopa Kohtu praktika põhjal, et käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks peab olema täidetud sisuline nõue, et maksukohustuslane peab kaupu või teenuseid, millele tuginetakse käibemaksu mahaarvamise õiguse alusena, kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks. Mis puudutab vorminõudeid, siis nende hulka kuulub ka nõue, et maksukohustuslasel on arve, mis on koostatud seaduses sätestatud järgides.
- 24 Järelikult ei pea maksukohustuslasel mitte ainult olema arvet, millel on näidatud eeldatav mahaarvatav käibemaksusumma, vaid ta peab ka tõendama, et arvele kantud kaubad tarniti/teenused osutati tegelikult tema maksustatavate tehingute tarbeks. Väljendi „kasutatakse [...] tarbeks“ kasutamine maksuseadustiku artikli 145 lõike 2 punkti a sõnastuses tähendab, et kaubad/teenused, mille eest tasuti maks, mille mahaarvamist taotletakse, peavad saama anda eelise seoses tehingutega, mis moodustavad selle maksukohustuslase tegevuse eseme, kes käibemaksu mahaarvamist taotleb.
- 25 Mis puudutab lõpuks väidet, et pöördmaksustamist on valesti tõlgendatud ja kohaldatud, siis see kohus teatas, et kaebaja ei ole tõendanud käibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks, et soetused olid tema maksustatavate tehingute tarbeks vajalikud, ning seega ei ole pöördmaksustamine kohaldatav.
- 26 Apellant on esitanud Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus) kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus).

Poolte peamised argumendid

- 27 *Apellant* on oma apellatsioonkaebuses teinud Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus) kohtuotsuse suhtes mitmesugust kriitikat, mis puudutab järgmisi aspekte:
- see kohus tõlgendas valesti maksuseadustiku artikli 126 lõiget 1 ja artikli 129 lõiget 1, sest tegevus, millega Arcomet Belgio tegeles, ja risk, mille ta võttis seoses tegevusega Rumeenias, ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse;
 - kui peaks leitama, et tegemist on teenustega, mis kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse, on see kohus tõlgendanud vääralt maksuseadustiku

artikli 145 lõiget 2, mis puudutab õigust käibemaks seoses apellandi tegevusega maha arvata;

- vorminõue, mis peab olema käibemaksu mahaarvamiseks täidetud, oli täidetud, sest Arcomet Belgio väljastatud tasakaalustusarved sisaldavad kõiki maksuseadustikus ette nähtud elemente ja on seega kehtivalt väljastatud;
 - apellant andis maksuinspektorite käsutusse tõendavad dokumendid, millest piisab selle tõendamiseks, et Arcomet Belgio võttis enda kanda riski ja täitis ülesandeid seoses tegevusega Rumeenias, nagu leping ette nägi;
 - kui peaks leitama, et kirjeldatud [finants]tulemi kohandamised on seotud teenuste osutamisega, eeldab vastava käibemaksu käsitlemine, et kaebaja tasakaalustusarved registreeritakse kui arved Rumeenias maksustatava ühendusesisese teenuste ostmise eest, mille puhul tuleb kohaldada pöördmaksustamist.
- 28 Apellatsioonimenetluses on apellant esitanud uuesti taotluse esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus mitme eelotsuse küsimusega, millest eelotsusetaotluse esitanud kohus on nõustunud esitama ainult kaks, mille ta on ümber sõnastanud ja Euroopa Kohtule esitanud.
- 29 *Maksuhaldur*, kes oli põhikohtuasjas vastustaja esimeses kohtuastmes, on seisukohti esitanud peamiselt küsimuste kohta, mille apellant on välja pakkunud.
- 30 Esimese tõstatatud küsimuse kohta leiavad nad, et apellandi viidet siirdehindu käsitlevatele õigusnormidele ei saa arvesse võtta, sest neid sätteid kohaldatakse ainult tulude või kulude parandamise suhtes. Lisaks on Euroopa Liidus asuvate sidusühingute siirdehindade dokumenteerimise tegevusjuhendis (ELT 2006, C 176, lk 1) ette nähtud, et seda kohaldatakse ainult olukordades, kus kohalikud õigusnormid ei ole selged. Rumeenias eksisteerib aga eriregulatsioon, mis käsitleb siirdehindade dokumentide sisu. Teiseks on siirdehindade dokumendid koostanud Arcomet Belgio, sest apellandi suhtes ei saa kohaldada Belgia õigusnorme, mille põhjal on need dokumendid koostatud.
- 31 Teise eelotsuse küsimuse kohta kinnitab maksuhaldur – tuginedes Euroopa Kohtu praktikale (21. märtsi 2000. aasta kohtuotsus Gabalfrisa jt, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 46, milles on viidatud 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsuse Inzo vs. Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1985:74 punktidele 23 ja 24 ning 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsuse Rompelman vs. Minister van Financiën, C-268/83, EU:C:1985:74) punktile 24) –, et maksukohustuslane, kes taotleb käibemaksu mahaarvamist, peab ise tõendama, et mahaarvamise kõik õiguslikud tingimused on täidetud, ning selles valdkonnas asjakohased sätted (nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ artikkel 4), mis on üle võetud käibemaksudirektiivi, ei takista maksuhalduril nõuda objektiivseid tõendeid, mis kinnitavad asjassepuutuva isiku deklareeritud kavatsust tegelda majandustegevusega, mis viib maksustatavate tehinguteni.

- 32 Maksuhalduri sõnul on maksukohustuslastel õigus ostetud kaupadelt ja teenustelt käibemaks maha arvata ainult siis, kui täidetud on kaks kumulatiivset tingimust, st siis, kui ostud on tehtud maksustatavate tehingute tarbeks ja kui need põhinevad arvetel, mis peavad sisaldama kogu mahaarvamisõiguse kindlakstegemiseks vajalikku teavet.
- 33 Maksuhaldur kinnitab selles küsimuses, et tõendamaks, et ostetud teenuseid kasutati maksustatava tehingu tarbeks, ei pea maksukohustuslasel olema üksnes arve, millel on näidatud mahaarvatav käibemaks, vaid ta peab ka tõendama, et arvele kantud teenused osutati tegelikult ja seda tema maksustatavate tehingute tarbeks. Käsitletaval juhul on aga nii, et ehkki apellandil lasus tõendamiskoormis, ei ole ta esitanud ühtegi tõendavat dokumenti, millest ilmneks, et teenused osutati tema maksustatavate tehingute tarbeks. Apellandi esitatud dokumendid ei kujuta endast tegevusaruandeid, millest nähtuks ostetud teenuste laad, igaks tehinguks kulutatud tundide arv, kasutatud inimressursid ja varustus või arvele kantud teenuste puhul kokku lepitud tasu arvutamise meetod.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 34 Sõnastatud eelotsuse küsimuste asjakohasuse kohta leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et esiteks palutakse nendega tõlgendada liidu õigusnorme (käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c ning artikleid 168 ja 178) ning teiseks vastavad need küsimused ETL artikli 267 esimeses lõigus ette nähtud eeltingimusele, sest vastus nendele ei tulene juba Euroopa Kohtu praktikast ei osas, mis puudutab tehingute kvalifitseerimist maksustatavateks, ega osas, mis puudutab käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist.
- 35 Vajaduse kohta pöörduda Euroopa Kohtu poole, täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, et liidu õigusnormi, mida puudutab esimene eelotsuse küsimus (käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt c, mida tuleks tõlgendada nii, et summa, mille üks äriühing (põhiäriühing) kannab arvele sidusäriühingule (tegeväriühing) ning mis võrdub summaga, mis on vajalik, et kohandada tegeväriühingu kasum sooritatud tegevusega ja võetud riskidega koosõlas OECD juhistes ette nähtud kasumimarginaali meetodiga, kujutab endast makset teenuse eest, mis kuulub seega käibemaksu kohaldamisalasse), ei ole veel tõlgendatud, mistõttu ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus vabastatud kohustusest esitada selle kohta eelotsusetaotlus (27. märtsi 1963. aasta kohtuotsus *Costa en Schaake NV jt vs. Administratie der Belastingen*, 28–30/62, EU:C:1963:6).
- 36 Teiseks arvab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et liidu õiguse õige kohaldamine ei ole käsitletaval juhul niivõrd ilmselge, et ei jää mingit võimalust mõistlikuks kahtluseks ja seetõttu ka võimalust otsustada mitte esitada Euroopa Kohtule liidu õiguse tõlgendamise küsimust, mis tema menetluses olevas asjas on tõstatatud, (kohtuasi C-495/03: *Intermodal Transports/UE:C:2005:552*, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika) ning lahendada see omal vastutusel (kohtuasi 283/81: *CILFIT vs. Ministero della Sanità*, EU:C:1982:335, punkt 16).

- 37 Seepärast viivad käesoleva kohtuasja konkreetsed asjaolud, mis puudutavad eespool kirjeldatud halduspraktikat, ebakindla järeltulemi, kuidas viidatud Euroopa Kohtu praktikat tuleb kohaldada. Käesolevas kohtuasjas kerkib mitu probleemi, eelkõige probleem, kas kirjeldatud tasakaalustusarved kujutavad endast vormilist võimalust kohandada tegevustulemit või ei ole need arved seotud mingi teenuste osutamisega, vaid kujutavad endast tulemi kohandamist väljaspool käibemaksu kohaldamisala juhul, kui ei ole selgelt tuvastatavat teenust, mida Arcomet Belgio oleks apellandile osutanud. Lisaks juhul, kui teenus, mida Arcomet Belgio apellandile osutas ja mis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse, on olemas, tekib probleem, kas vastavat käibemaksu tuleb pidada mahaarvatavaks sel põhjusel, et [see teenus] osutati apellandi maksustatavate tehingute tarbeks.
- 38 Peale selle tekib olukorras, kus puuduvad konkreetsed riigisisised õigusnormid (maksuseadustiku sätete kohaselt on nõutav ainult, et käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks oleks olemas arve), seoses teise küsimusega probleem, et tuleb teha kindlaks, kas nõue esitada muid täiendavaid dokumente peale arvete on kooskõlas Euroopa Kohtu käibemaksu käsitlevas kohtupraktikas tunnustatud proportsionaalsuse põhimõttega. On tarvis ka välja selgitada, kas niisugune praktika on kooskõlas käibemaksudirektiivi sätete ja eesmärkidega ning põhimõtetega, mille Euroopa Kohus on kindlaks määranud oma kohtupraktikas, mis puudutab seost teenuse ja makse vahel, et teha kindlaks, kas on olemas teenus, mis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse.
- 39 Kolmandaks on põhikohtuasjas tehtav otsus riigisiseste õiguskaitsevahendite süsteemis lõplik ja seepärast on eelotsusetaotluse esitanud kohus ELTL artikli 267 kolmanda lõigu kohaselt kohustatud pöörduma Euroopa Kohtu poole, et tõlgendataks asjakohast liidu õigust.