

**Kohtuasi C-801/19**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

31. oktoober 2019

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Upravni sud u Zagrebu (Horvaatia)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

15. oktoober 2019

**Kaebaja:**

FRANCK d.d., Zagreb

**Vastustaja:**

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb

---

**Põhikohtuasja ese**

Nõue tühistada Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupaki (Horvaatia rahandusministeeriumi sõltumatu vaiete menetlemise osakond) 28. juuli 2018. aasta otsus, mis tehti aastaid 2013–2017 puudutava käibemaksu kontrollimise raames.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

ELTL artikli 267 ja ELL artikli 19 lõike 3 punkti b alusel esitatud liidu õiguse tõlgendamise taotlus.

**Eelotsuse küsimused**

1. Kas teenus, millega tehakse kaebajale, mis ei ole finantsasutus, kättesaadavaks rahalised vahendid ühekordse tasu eest, mis on 1% konkreetsest summast, on käsitatav kui „krediidi andmine ja läbirääkimine ning krediidi

haldamine krediidiandja poolt“ käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti b tähenduses, olgugi et lepingus ei ole kaebaja ametlikult laenuvõtjana märgitud?

2. Kas veksell, see tähendab väärtpaber, mis sisaldab selle väljastaja jaoks kohustust tasuda teatav rahasumma isikule, kes on kõnealusel väärtpaberil märgitud võlausaldajaks, või isikule, kes on seaduses sätestatud viisil väärtpaberi hiljem omandanud, on muu vabalt kaubeldav maksevahend käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses?

3. Kas kaebaja teenus, millega ta saatis vekslit väärtusest 1% tasu eest, mida võetakse vekslit väljastajalt, vekslit edasi faktooringettevõtjale ja kandis viimaselt saadud summa üle vekslit väljastajale ja garanteeris faktooringettevõtjale, et vekslit väljastaja tasub vekslit tuleneva võlanõude, kui see muutub sissenõutavaks, kujutab endast:

a) käibemaksust vabastatud teenust käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti b tähenduses;

b) käibemaksust vabastatud teenust käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses?“

### **Viidatud liidu õigusnormid**

Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“)

### **Viidatud riigisisised õigusnormid**

Zakon o porezu na dodanu vrijednosti (*Narodne novine* nr 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 ja 115/16; edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 40 lõige 1.

Pravilnik o porezu na dodanu vrijednosti (*Narodne novine* nr 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 115/16 ja 1/17; edaspidi „käibemaksumäärus“) artikli 67 lõige 2.

### **Põhikohtuasja faktiliste asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Vastustaja 28. juuli 2018. aasta otsusega (edaspidi „vaidlustatud otsus“) jäeti rahuldamata vaie, mille kaebaja esitas Ministarstvo financija – Porezna uprava, Ured za porezne obveznike, Zagrebi (rahandusministeerium – maksuamet, maksukohustuslaste büroo) 12. oktoobri 2017. aasta otsuse (edaspidi „esimese astme otsus“) peale, mis tehti maksukontrolli tulemusel, milles uuriti käibemaksu arvestamist tasult, mida kaebaja maksis ajavahemikus 1. jaanuarist 2013 kuni 30. märtsini 2017 kaubanduskoostöö kokkulepetes osalemiselt. Esimese astme otsuses oli märgitud, et kaebaja tasus ajavahemikus 2013–2017 käibemaksu nõutavast vähem ning õigeaegselt tasumata maksusummalt arvestati intresse kuni

28. augustini 2017. Kaebaja oli kohustatud tasuma vastava summa selleks otstarbeks määratud arvele, arvutama ja tasuma täiendavat intressi alates 28. augustist 2017 kuni tasumise kuupäevani ning seejärel tegema vastava kande raamatupidamisdokumentidesse. Kaebajale anti selle otsuse täitmiseks tähtaeg.

- 2 Kaebaja tegutseb tee ja kohvi töötlemise valdkonnas ja on käibemaksukohustuslane. Maksurevisjoni käigus tuvastati, et kaebajal olid ärisuhted äriühinguga Konzum d.d. (edaspidi „Konzum“) kolme liiki lepingu alusel, milleks on: laenuleping, veksliga tagatud nõuete loovutamise leping ja kaubanduskoostöö kokkulepe. Need on tüüplepingud, mis olid ainsana vekslite väljastamise õiguslikuks aluseks. Esimese astme ametiasutus leidis, et kaebaja ja Konzum olid sõlminud kokkuleppe 18. märtsil 2013, milles oli ette nähtud, et äriühing Invictus ulaganja d.o.o., kaebaja ja Konzum sõlmivad 14. märtsil 2013 veksliga tagatud nõuete loovutamise lepingu, millest juhitudakse Konzumi väljastatud vekslite loovutamisel, seejärel saadeti vekslid äriühingule Franck d.d. ja need omandas Invictus ulaganja d.o.o., ja 27. juunil 2013, milles oli ette nähtud, et Erste factoring d.o.o., kaebaja ja Konzum sõlmivad 27. juunil 2013 veksliga tagatud nõuete loovutamise lepingu, millest juhitudakse Konzumi väljastatud vekslite loovutamisel, seejärel saadeti vekslid äriühingule Franck d.d. ja need omandas Invictus ulaganja d.o.o. Laenuleping sätestas, et Konzum kui laenaja annab kaebajale (Franck d.d.) laenu vekslite kujul, mida kaebaja kasutab igapäevaste tehingute läbiviimise eesmärgil. Selle lepingu alusel võtab kaebaja kohustuse kanda samal päeval, mil faktooringettevõtja ostab temalt vekslid, saadud rahasumma üle Konzumile. Veksliga tagatud nõuete loovutamise lepingu alusel võttis faktooringettevõtja kohustuse tasuda kaebajale kui kliendile rahasumma, millele veksel oli välja antud (või olenevalt lepingust pigem 95-100% sellest summast) ning lepingus oli märgitud, et kaebaja Konzumi vastase nõude alusel väljastatud vekslite katmisega seotud kogu vastutus, mis omakorda põhineb arvete spetsiifikal, läheb üle kaebajale. Faktooringettevõtjal tuleb hetkel, mil veksel kuulub lunastamisele, esitada see tasumiseks põhivõlgnikule. Lisaks märgiti, et kaebaja jaoks, kes tagas võlakohustust, langes risk ära alles pärast seda, kui faktooringettevõtja oli selle tasunud. Kaubanduskoostöö kokkuleppes oli märgitud, et Konzum kohustub hüvitama kaebajale kõik kulud, mille kohta on faktooringettevõtja väljastanud arved ja maksab talle kaubanduskoostöö kokkuleppes osalemise tasuna veksliga tagatud nõuete loovutamise lepingu alusel ühekordset tasu, mis on 1% vekslis märgitud kogunõudest.
- 3 Esimese astme asutus leidis, et tegemist on kahe tehinguga, millest esimese kohaselt kaebaja aktseptib laenulepingu alusel vekslite ja teise kohaselt, mis järgneb vahetult esimesele, loovutab saadud vekslid ning samal päeval saadud rahasumma läheb üle Konzumi arvele. Kaebaja võtab seoses loovutatud vekslitega tagasimaksmise vastutuse kui võlgnik, juhul kui vekslis märgitud põhivõlgnik ei ole vekslite maksetähtpäevaks (raha) vekslite omanikule maksnud ja arvestab selle eest kokkulepitud tasu. Esimese astme asutus märkis, et kaebaja kontrollimise käigus ei näidanud viimane tarnete kohta väljastatud arveid ja muid dokumente, mis oleks olnud aluseks asjaomaste vekslite aktseptimiseks, ega näidanud arveid, millele oli viidatud veksliga tagatud nõuete loovutamise lepingutes, mis kaebaja

oli sõlminud faktooringettevõtjaga. Asjaolu tõttu, et Konzum üksi ei saanud vajamineva rahasumma saamiseks oma vekslid loovutada, sõlmis ta kaubanduskoostöö kokkuleppe, milles leppis kokku oma vekslite loovutamise teenuse, ning asjaomaste vekslite aktseptimise aluseks olid laenulepingud. Kaebaja ei kasutanud rahalisi vahendeid oma igapäevasteks tehinguteks, nagu oli ette nähtud laenulepingutes. Kõnealused vekslid ei põhinenud kaebaja kaupade või teenuste tarnimisel, seega oli puudu vekslid kui kaubatarnest tuleneva rahalise kohustuse täitmise vahendi põhitunnus.

- 4 Maksukontrolli käigus esitas kaebaja Konzumile väljastatud arved, mis sisaldasid veksliga tagatud nõuete põhjal arvutatud tasusid ilma käibemaksuta. Igal arvel oli märgitud, et see on väljastatud kaubanduskoostöö kokkuleppe alusel ning et arve saajalt arvestatakse ühekordset tasu, mis vastab 1%-le vekslit tulenevast kogunõudest. Kuna esimese astme ametiasutus leidis, et kaebaja ja Konzumi vahel ei olnud laenusuhet ning et kaebaja sai Konzumilt vaid vekslid, mille ta loovutas faktooringettevõtjatele, leidis see asutus, et kaebaja tugineb põhjendamatult käibemaksuvabastusele ja seetõttu otsustas käibemaksuseaduse artiklite 4, 30 ja 33 alusel, et kaebajal tuleb vekslite loovutamise tasult tasuda käibemaksu.

#### **Põhikohtuasja poolte peamised argumendid**

- 5 Kaebaja väidab oma kaebuses, et kõnealuste tehingute maksustamise üle otsustamisel ei võtnud vastustaja arvesse iga Konzumi ja kaebaja – kes tegutses faktooringettevõtjana – vahelist teingut eraldi ning see ei ole kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga kohtuasjades Card Protection Plan (C-394/96) ja Volker Ludwig (C-453/05). Ta märgib, et käesolevas asjas on kaebaja ja Konzumi vahel ning kaebaja ja faktooringettevõtjate vahel mitu õigussuhet ja teenust ning et teenust, mida kaebaja osutas Konzumile, tuleb käsitleda eraldi. Ta väidab, et kaebaja laenas Konzumile raha laenulepingu ja kaubanduskoostöö kokkuleppe alusel ning võttis selle teenuse eest tasu (mida võib käsitada intressina) ja seega oli kokkuleppe osaline see, kes seda teenust osutas. Kaebaja väidab niisiis, et teenus, mida ta osutas, oli sisuliselt laenu andmise teenus, mis on käibemaksuseaduse artikli 40 lõike 1 punkti b alusel käibemaksuvaba, ning juhtis selles osas tähelepanu, et tema oli see osaline, kellel lasus selle teingu majanduslik risk alates makse tegemise hetkest kuni hetkeni, mil Konzum tasus vekslid täies ulatuses. Samas väidab ta, et esimese astme ametiasutus järeldas, et kaebaja ei ole laenuandja ega laenu vahendaja, vaid laenuvõtja, pelgalt põhjusel, et laenulepingutes oli ta määratletud laenuvõtjana (ja seetõttu võttis õigussuhte olemuse hindamise olulise faktorina arvesse lepinguosaliste ametlikku määratlust), vaatamata tuvastusele, et kaebaja ei kasutanud seda raha oma igapäevaste tehingute jaoks, vaid kandis selle viivitamatult edasi Konzumile.
- 6 Lisaks väidab kaebaja, et isegi kui ta oleks laenaja, oleks see teenus käibemaksust vabastatud käibemaksuseaduse artikli 40 lõike 1 punkti d alusel, kuna tegemist oli tehinguga, mis käsitles „muid vabalt kaubeldavaid maksevahendeid“ selle sätte tähenduses. Samas ta leiab, et vastustaja ei ole arvesse võtnud Euroopa Kohtu

praktikat, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktide b ja d ning käibemaksuseaduse artikli 40 lõike 1 punktide b ja d tõlgendamist, eelkõige mõiste „muud vabalt kaubeldavad maksevahendid“ tõlgendamise osas, millega seoses ta viitab Euroopa Kohtu otsusele Granton Advertising (C-461/12). Esimese astme ametiasutus järeldas, et tegu ei ole muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega, kuna vekslid ei ole kapitaliturul kaubeldavad. Selle kohta märgib kaebaja, et käibemaksudirektiivi ingliskeelne versioon kasutab sõnastust „negotiable instruments“, mis direktiivi horvaatiakeelses versioonis on tõlgitud kui „utrživi instrumenti“ (kaubandusinstrumendid), samas kui käibemaksuseaduse artikli 40 lõike 1 punktis d, millega võeti Horvaatia õigusesse üle käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt d, on kasutatud mõistet „drugi prenosivi instrumenti“ (muud vabalt kaubeldavad maksevahendid). Seetõttu viitab kaebaja Euroopa Kohtu otsusele Velvet & Steel Immobilien (C-455/05), milles kohus leidis, et teatava mõiste keelelisi erinevusi ei saa tõlgendada sõnastuse enda tõlgendamiseks, pigem tuleb seda tõlgendada käibemaksudirektiivi mõtte kontekstis tervikuna. Ta väidab, et mõistel „utrživi instrumenti“ (kaubandusinstrumendid) ei ole Horvaatia õiguses kindlat tähendust ja selle mõiste konteksti ja Euroopa Kohtu praktikat tuleb üksikasjalikumalt analüüsida. Kaebaja juhib tähelepanu asjaolule, et käibemaksuvabastused on EL õiguse autonoomsed mõisted ja neid tuleb kõikides liikmesriikides tõlgendada ühetaoliselt ning mõiste „drugi prenosivi instrumenti“ (muud vabalt kaubeldavad maksevahendid) peab samuti olema kapitaliturgusid reguleerivate sätete kontekstis autonoomne mõiste. Ta viitab Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt kõikide kõnealuses käibemaksuseaduse sättes viidatud näidete puhul antakse õigus saada teatav rahasumma. Tema sõnul tuleks seetõttu asuda seisukohale, et üksnes neid õigusi – välja arvatud võlanõue või tšekk –, mis annavad õiguse esitada teatava rahalise nõude, tuleb pidada muudeks vabalt kaubeldavateks maksevahenditeks. Kaebaja hinnangul on veksell maksevahend, mis annab selle omanikule õiguse teatavale rahasummale ja see on võrreldav teiste käibemaksuseaduse artikli 40 lõike 1 punktis d viidatud maksevahenditega, mistõttu tuleb seda käsitada kui muud vabalt kaubeldavat maksevahendit („drugi utrživi instrumenti“) käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d või („drugi prenosiv instrumenti“) käibemaksuseaduse artikli 40 lõike 1 punkti d tähenduses ja seega tehingud, mis hõlmavad vekslid, on käibemaksust vabastatud. Ta märgib, et vastustaja praktika läheb vastuollu Euroopa Kohtu praktikaga ja keeldub käibemaksudirektiivi kohaldamast, kuna ta ei tõlgenda liikmesriigi õigust kooskõlas EL õiguse asjaomaste sätetega ja selle mõttega. Kaebaja viitab siinkohal direktiivi tõlgendavale toimele<sup>1</sup>.

- 7 Kaebaja viitab käibemaksuseaduse artikli 8 lõikele 5 ja käibemaksudirektiivi artiklile 28, mis käsitleb olukordi, kus vahendaja tegutseb enda nimel, kuid teise isiku eest, luues seeläbi kujutluspildi, et vahendaja on saanud teenust isikult, kelle eest ta kauples ning seejärel on seda tarninud lõppkasutajale, ning väidab, et

<sup>1</sup> Tõlkija märkus: direktiivi (kaudne) tõlgendav toime põhineb asjaolul, et liikmesriigi õigust tuleb tõlgendada viisil, mis on kooskõlas direktiivi mõttega.

käesolevas asjas sellist olukorda ei tekkinud. Ta märgib, et kaebaja ei osalenud teenuste osutamises varjatud vahendajana, vaid kokkuleppe osalisena, kelle õigused ja kohustused on eraldiseisvad nendest, mis on Konzumil või faktooringettevõtjal, kes on sama õigussuhte osalised. Hageja ei saanud kaubelda faktooringettevõtja eest, kuna faktooringettevõtjad osalesid vahetult selles õigussuhtes, mille eest nad võtsid oma tasu, millelt tasusid ka käibemaksu. Teisest küljest tuleb märkida, et kui kaebaja oleks kaubelnud Konzumi eest, kuna Konzum ei osutanud käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, ei oleks tasu, mida kaebaja sai, olnud selle maksuga maksustatav. Asjaolu, et kaebaja sai raha faktooringettevõtjatelt, ei mõjuta kaebaja ja Konzumi vahelist õigussuhet, ega sellise tasu maksustamist, mida kaebaja selle teenuse eest võttis. Seetõttu ei saa kuidagi olla küsimus varjatud kauplemises.

- 8 Kaebaja märgib, et käesolevas asjas on tegemist teenusega, mis hõlmab faktooringettevõtja ja Konzumi vahelise võla tasumisega seotud läbirääkimisi ning et 1% tasu, mida kaebaja võttis selle teenuse eest, on käibemaksuga maksustatav vastavalt käibemaksuseaduse artikli 40 lõike 1 punktile b ja käibemaksumääruse artikli 67 lõikele 2. Tegemist on maksustatava teenuse ja mitte krediidisuhte ega faktooringuga, kuna kui tegu oleks faktooringuga, siis peaksid väljastatud vekslid põhinema kaupade või teenuste tarnimisel ja kaebaja ei suutnud näidata ühtki arvet või muud dokumenti, mis oleks olnud nende vekslite aluseks. Tema hinnangul ei ole mitte kõik väärtpaberid automaatselt vabalt kaubeldavad maksevahendid ning käesolevas asjas ei vastanud kõnealused vekslid vajalikele tingimustele, et need oleksid kvalifitseeritavad kapitaliturul kaubeldavatena. Ta leiab seetõttu, et tegemist on mitte lepingulise suhtega, vaid tavapärase maksustatava teenusega, kuna arvet selle kohta ei esitatud, ja sellisele tõlgendusele tugineb kaebaja ka käibemaksuvabastuse põhjendamiseks. Seetõttu ei ole tema viidatud Euroopa Kohtu praktika kohaldatav. Samas peab kaebaja asjassepuutuvaks, et lepinguline suhe jätkub pärast seda, kui rahasumma on kantud Konzumi arvele ja kujutab endast sisuliselt laenu. Ta väidab, et niisuguse kokkuleppe järgi lõpeb Konzumi kohustus selle vekslilunastamisega, mis tegelikult väljastati väärtpaberina praeguse vekslilunastajana, see tähendab faktooringettevõtja jaoks ning et Konzum tasus oma võla kaebaja võlausaldajatele ülekande teel ning täitis seega kaebaja ees oma kohustuse.

### **Eelotsusetaotluse põhistuse lühiülevaade**

- 9 Kohus otsustas esitada eelotsusetaotluse, kuna käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktide b ja d ja selle liidu õiguse sätte Horvaatia õigusesse üle võtnud käibemaksuseaduse artikli 40 lõike 1 punktide b ja d sõnastuses esineb teatavaid lahknevusi, eelkõige mis puudutab mõistet „utrživi instrumenti“

(kaubandusinstrumentid) liikmesriigi seaduse sättes ja mõistet „prenosivi instrumenti“ (vabalt kaubeldavad maksevahendid) käibemaksudirektiivis<sup>2</sup>.

- 10 Kohus võtab arvesse Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt tuleb õigust maksuvabastusele tõlgendada kitsendavalt, kuid samuti on oluline võimaldada ettevõtjatel tegutseda enam-vähem samadel tingimustel. Käibemaksudirektiivi mõte on kohaldada käibemaksu reguleerivaid õigusnorme, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Nimelt on sätestatud, et käibemaksusüsteem on lihtsaim ja neutraalseim siis, kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt ja kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe ning teenuste osutamise valdkonda ning seetõttu on siseturu ja liikmesriikide huvides võtta vastu ühine süsteem.
- 11 Liikmesriigi kohus leiab, et kõnealust olukorda ei reguleeri käibemaksuseaduse artikli 40 lõike 1 punkt b ega käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt b, samas on tal kahtlusi, kas kohaldamisele võib kuuluda käibemaksuseaduse artikli 40 lõike 1 punkt d või käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt d. Vastavalt kaebaja taotlusele otsustas kohus ettevaatuskaalutlustel esitada eelotsuse saamiseks kõik kolm küsimust.

<sup>2</sup> Tõlkija märkus: see peaks olema vastupidi – direktiivi horvaatiakeelses versioonis on need „utrživi instrumenti“ (kaubeldavad maksevahendid), samal ajal kui liikmesriigi seaduse sättes on need „prenosivi instrumenti“ (vabalt kaubeldavd maksevahendid).