

**Kohtuasi C-695/19****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

20. september 2019

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

10. september 2019

**Kaebaja:**

Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A.

**Vastustaja:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet)

**Põhikohtuasja ese**

Põhikohtuasi puudutab kaebaja Rádio Popular, S.A. tegevuse pealt garantii pikendamise tehingute valdkonnas 2014., 2015., 2016. ja 2017. aasta eest käibemaksu ja vastavate intresside sissenõudmist Autoridade Tributária e Aduaneira (edaspidi „AT“) poolt.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotluse ese on küsimus, kas kaebaja Rádio Popular, S.A. olukord tema tegevuses garantii pikendamise valdkonnas kuulub käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, edaspidi „CIVA“) artikli 23 lõike 5 kohaldamisalasse, et see mahaarvatava osa arvutamisest välja arvata.

## Eelotsuse küsimus

Kas elektriliste kodumasinate garantii pikendamise müügi vahendustehingud, mida teeb käibemaksukohustuslane, kelle põhitegevusala on elektriliste kodumasinate müük tarbijatele, on finantstehingud või kas need on neutraalsuse ja konkurentsi moonutamise keelu põhimõtete alusel samastatavad finantstehingutega, selleks et nende summa vastavalt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punktile b või punktile c mahaarvatava osa arvutamisest välja arvata?

## Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklid 135, 173 ja 174.

## Viidatud liikmeriigi õigusnormid

CIVA artikkel 23.

## Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Rádío Popular – Electrodomésticos, S.A. (edaspidi „kaebaja“), kelle asukoht on Maias, on ettevõtja, kelle tegevusala on elektriliste kodumasinate ning arvutikaupade ja telekommunikatsiooniseadmete müük. Seoses elektriliste kodumasinate müügiga, millega ta tegeleb, müüb kaebaja, kui klient soovib, ka garantiipikendusi, mis annavad kliendile algse garantii pikenduse kaubamärgi tarnija arvel, nii et kaebaja tegutseb vahendajana kindlustusseltsi ja lõppkliendi vahel.
- 2 Kaebaja ei maksa garantiipikenduste müügi tegevusega seoses käibemaksu, kuid arvab kogu oma tegevuse jaoks ostetud kaupade ja teenuste pealt makstud sisendkäibemaksu täielikult maha.
- 3 AT viis kaebaja juures läbi 2014. ja 2015. majandusaasta käibemaksukontrolli, mida pärast laiendati majandusaastatele 2016 ja 2017.
- 4 Kontrolli protokollis järeldas AT, et kuna Rádío Populari tehtud garantiipikendustehinguid ei loeta finantstehinguteks, ei ole CIVA artikli 23 lõige 5 kohaldatav, nii et neid ei saa selle artikli lõike 1 punktis b nimetatud osa arvutamisest välja jätta. Ta lisas samuti, et seda õigusnormi ei saa mingil juhul kohaldada, arvestades, et garantiipikendustehingud, mida kaebaja teeb, on tavalised, mis välistab täielikult võimaluse, et neid võiks käsitada maksukohustuslase tegevuse kõrvaltegevusena. Järelikult ja vastavalt CIVA artikli 23 lõike 1 punktile b saab segakasutusotstarbega kaupade ja teenuste ostmisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata ainult protsendi määral

(proportsionaalses osas), mis vastab mahaarvamise aluseks olevate tehingute aastasummale.

- 5 Kontrollide tulemusel väljastati käibemaksu- ja vastavate intresside nõuded kokku summas 356 433,05 eurot (328 107,08 eurot käibemaksu ja 28 325,97 eurot intresse).
- 6 Kaebaja esitas 24. jaanuaril 2019 eelotsusetaotluse esitanud kohtule nõude tühistada aastate 2014, 2015, 2016 ja 2017 käibemaksu ja vastavate intresside nõuded ning mõista AT-lt välja kogunenud intressid tema kasuks.
- 7 AT vastas, et vahekohtumenetluse taotlus tuleb rahuldamata jätta ja menetlus peatada, kuni Euroopa Liidu Kohus teeb otsuse tõstatatud olulistest õigusküsimustes.

### **Põhikohtuasja poolte peamised argumendid**

- 8 Kaebaja väidab, et vahendustegevus on kogu tema tegevuse juures vaid kõrvaltegevus, kuna see on vähese tähtsusega, sest see moodustas majandusaastatel 2014, 2015, 2016 ja 2017 kogu aastakäibest vastavalt ainult 4%, 4%, 5% ja 4%, ning et selleks on eraldatud ainult kaduvväike osa tema inimressurssidest ja praktiliselt olematu osa materiaalistest ressurssidest.
- 9 Mõistet „finantstehing“ CIVA artikli 23 lõike 5 tähenduses tuleb tõlgendada laialt, nii et see hõlmab kindlustus- ja edasikindlustustehinguid, vastavalt käibemaksu neutraalsuse põhimõttele; kindlustustehingud on liigitatud finantstehinguteks, eelkõige vastavalt Portugali majanduse tegevusalade klassifikaatorile (CAE), ja kindlustusandjaid käsitatakse finantseerimisasutustena laias tähenduses, arvestades Portugali finantssüsteemi kolmekordset ülesehitust: pangad, börs ja kindlustused.
- 10 Finantstehingute, sealhulgas kindlustus- ja edasikindlustustehingute maksust vabastamine on nüüd sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1.
- 11 Käibemaksu mahaarvamise õigus on põhiõigus, mida saab piirata ainult liidu õigusnormides või selles valdkonnas tunnustatud õiguse üldpõhimõtetega, nagu näiteks õiguse kuritarvitamise põhimõttega sõnaselgelt lubatud juhtudel.
- 12 Selleks et mahaarvamisõigust kasutada, tuleb vahendustegevus, millega kaebaja tegeleb kõrvaltegevusena, kvalifitseerida finantskõrvaltehinguteks, mida ei võeta mahaarvatava osa arvutamisel arvesse, kuna mõistet „finantstehing“ tuleb tõlgendada laialt, sest vastasel korral rikutaks käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõtet.
- 13 AT omakorda kaitseb seisukohta, et tuleb kohaldada Euroopa Kohtu praktikat, mis tuleneb kohtuotsusest EDM (C-77/01, EU:C:2004:243) ja mis käsitleb mõistet „kõrvaltegevus“, ning leiab, et kaebaja vaidlusalust tegevust ei saa kvalifitseerida

kõrvaltegevuseks, kuna „kuigi garantiipikenduste müük moodustab käibest ainult 4% või 5%, oli selle tegevuse pealt teenitud kasum (umbes 35%) majandusaastatel 2014 ja 2015 ettevõtja kogukasumist suurem“. AT sõnul sõltub kaebaja majanduslik tasuvus ise garantiipikenduste müügist.

- 14 Teiselt poolt ei ole garantiipikenduste müügi ja finantstehingute vahel rööpsust. Käibemaksudirektiivi artiklis 135 on kindlustustehingud finantstehingutest selgelt eristatud, kuna kindlustustehingutele on viidatud punktis a ja finantstehingutele punktides b ja g. Seega tuleneb „kindlustustehingute“ ja „finantstehingute“ eristamine selgelt sellest, et kindlustustehingud on välja jäetud käibemaksudirektiivi artikli 174 lõike 2 punktist c, milles on kindlaks määratud mahaarvatava osa arvutamise valem, ja see on sätestatud CIVA artiklis 23.
- 15 Käibemaksudirektiivis on sätestatud, et mahaarvatava osa arvutamisel ei tule arvesse võtta artikli 135 lõike 1 punktides b–g nimetatud tehingutega seotud käivet (s.t finantstehinguid), kui tegu on kõrvaltehingutega, jättes sel viisil punktis a ette nähtud tehingud (s.t kindlustustehingud) välja.
- 16 Teiselt poolt ei kuulu garantiipikenduste müük mõiste „finantstehing“ alla, nagu nõuab CIVA artikli 23 lõige 5. AT sõnul on kaebaja tõlgendus vastuolus ka Portugali põhiseadusega, kuna see kujutab endast maksualase õigluse ja võrdõiguslikkuse põhimõtete rikkumist, kui kaebajat võrreldakse kindlustusvahendajatega, kes ei saa käibemaksu maha arvata, kuigi nad kannavad finantseerimiskulusid.
- 17 AT sõnul tekitab kaebaja seisukoht ka kindlustusvahendajatega ebaausa konkurentsi olukorra, mis võib põhjustada moonutusi maksukohustuslaste maksustamisel.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte**

- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab hindama ja otsustama, kas kaebaja tegevuse seoses garantiipikendamisega võib arvata CIVA artikli 23 lõike 5 kohaldamisalasse.
- 19 Kaebaja tegeleb elektriliste kodumasinade müümisega, mille pealt ta maksab käibemaksu. Tulenevalt elektriliste kodumasinade müügist, millega ta tegeleb, müüb kaebaja, kui klient soovib, ka garantiipikendusi, mis annavad kliendile algse garantiipikenduse kaubamärgi tarnija arvel, nii et kaebaja tegutseb vahendajana kindlustusseltsi ja lõppkliendi vahel.
- 20 Kaebaja ei maksa garantiipikenduste müügi tegevusega seoses käibemaksu, kuid arvab kogu oma tegevuse jaoks ostetud kaupade ja teenuste pealt makstud sisendkäibemaksu täielikult maha.
- 21 Poolte vahel ei ole vaidlust selles, et garantiipikendustegevuse suhtes kehtib CIVA artikli 9 lõikes 28 ette nähtud maksuvabastus „kindlustus- ja

*edasikindlustustehingutele, sealhulgas nendega seotud teenustele, mida osutavad kindlustusmaaklerid ja kindlustusagendid“.*

- 22 Kuna see garantiipikenduste pakkumise tegevus on maksuvaba, ei anna see CIVA artikli 20 lõikest 1 lähtudes mahaarvamise õigust.
- 23 Seega on tegemist olukorraga, mis võib kuuluda CIVA artikli 23 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, kuna kaebaja kasutab kaupu ja teenuseid artikli 2 lõike 1 punktis a ette nähtud majandustegevuse teostamiseks, mis osaliselt ei anna õigust mahaarvamisele, ning milles võib „maksu maha arvata protsendi ulatuses, mis vastab nende tehingute aastasummale, mis annavad õiguse mahaarvamisele“.
- 24 CIVA artikli 23 lõikes 4 on sätestatud, et „mahaarvamise protsent, millele viidatakse lõike 1 punktis b, on see, mis saadakse murre tulemusel, kus lugejaks on kõigi artikli 20 lõike 1 kohaselt mahaarvamiseõiguse andvate tehingute maksuta summa aasta kohta, ja nimetajaks artikli 2 lõike 1 punktis a ette nähtud majandustegevuse teostamisest tulenevate maksukohustuslase kõigi tehingute aasta kohta arvatud maksuta summa ning maksuvabad toetused, mis ei kujuta endast investeerimistoetust.“
- 25 Selle artikli 23 lõikes 5 on siiski ette nähtud sellest reeglist erandid, millega jäetakse sellest arvutusest välja ka „finantstehingud, mis on maksukohustuslase tegevusega võrreldes kõrvaltegevus“, mis eeldab, et sellistes olukordades võib maha arvata kogu sisendkäibemaksu, mis on tasutud nende mõlemat liiki tehingute tegemiseks ette nähtud kaupade või teenuste ostmisel.
- 26 Poolte vaidluse ese on see tehingute ümberliigitamine, kuna kaebaja väidab, et tema olukord kuulub nimetatud lõike 5 kohaldamisalasse, sest garantiipikenduste müügi tehingud tuleb kvalifitseerida „finantstehinguteks“, ning kuna need on elektriliste kodumasinate müügi põhitegevuse suhtes kõrvaltehingud, samas kui AT leiab, et neid tehinguid ei saa pidada „finantstehinguteks“ ega kõrvaltehinguteks.
- 27 Kuna käesoleva kohtuasja ese on liidu õigusnormide tõlgendamine, soovivad pooled teada, kas on vajalik esitada eelotsusetaotlus Euroopa Liidu Kohtule.
- 28 Kui tekib liidu õiguse tõlgendamise ja kohaldamise küsimus, on liikmesriikide kohtud kohustatud esitama selle eelotsusetaotlusega Euroopa Kohtule. Kui aga liidu õigus on selge ja Euroopa Kohtu praktikas on juba pretsedent, siis ei ole selline konsulteerimine vajalik.
- 29 Nagu maksukontrolli protokollist nähtub, põhineb AT seisukoht, mille alusel vaidlusalused maksunõuded väljastati, kahekordsel põhjendusel, kuna ta leiab, et garantiipikenduste müügiga teenitud käibe summat ei ole võimalik mahaarvatava osa arvutusest välja jätta mitte ainult seetõttu, et need tehingud ei ole finantstehingud, vaid ka seetõttu, et need ei kujuta endast kõrvaltegevust vastavalt CIVA artikli 23 lõikele 5 ja käibemaksudirektiivi artikli 174 lõike 2 punktidele b ja c.

- 30 Seega tuleb hinnata nende mõlema väite õiguspärasust, millega AT vaidlusaluste maksunõuete väljastamist põhjendas. Teiselt poolt tuleb selleks, et otsustada, kas on vaja esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus, hinnata, kas liidu õiguse kohaldamine on käesoleva kohtuasja lahendamiseks tingimata vajalik ning kas tegemist on või ei ole selge lahendusega või kas seda on juba Euroopa Kohtu praktikas analüüsitud – millistel juhtudel ei ole eelotsusetaotlus vajalik, nagu on sedastatud 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsuses CILFIT (283/81, EU:C:1982:335).
- 31 Euroopa Kohtu praktikas on aga üheselt tuvastatud, et „sooritust tuleb pidada põhisoorituse suhtes kõrvalsoorituseks, kui sellel ei ole klientide jaoks omaette eesmärki, vaid selle abil saab teenuseosutaja põhiteenust kasutada parimatel tingimustel“ (25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus Card Protection Plan Ltd (CPP), C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30).
- 32 Euroopa Kohus on ühtlasi asunud seisukohale, et majandustegevust ei saa käsitada „juhuslikuna“ kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 mõttes, kui see on ettevõtja maksustatava tegevuse otsene, püsiv ja vajalik laiendamine (11. juuli 1996. aasta kohtuotsus Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, punkt 22) või kui sellega kaasneb olulisel määral nende kaupade ja teenuste kasutamine, millelt tasutakse käibemaksu (29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 76, ja 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669).
- 33 Käesolevas kohtuasjas on kaebaja põhitegevusala elektriliste kodumasinatarnimine. Täiendav tegevus (nagu krediidiga ostmise, transpordi, paigaldus- ja monteerimis- ja kodus esitlemise teenused ning samuti garantiipikenduste müük) ei kujuta endast klientide jaoks omaette eesmärki, vaid need on vahendid selleks, et klient saaks kasutada parimatel tingimustel teenuseosutaja põhiteenust, mis seisneb elektriliste kodumasinatarnimises algse garantiiga.
- 34 Nagu on sedastatud eespool viidatud kohtuotsuses EDM, siis „kuigi kuuenda direktiivi kohaldamisalasse kuuluvatest finantstehingutest saadud tulu suurus võib osutada sellele, et neid tehinguid ei tuleks käsitleda juhuslikena selle sätte mõttes, ei ole asjaolu, et tulu, mis on suurem kui see, mis on saadud tegevusest, mida asjaomane ettevõtja peab oma põhitegevuseks ja mis on saadud sellistest tehingutest, piisav selleks, et välistada nende klassifitseerimist „juhuslikeks tehinguteks““ (punkt 78).
- 35 Sellest kohtupraktikast tuleneb, et liidu õiguse kohaselt ei ole põhjendatud AT põhiseisukoht, et asjaolu, et need „tehingud [...] on tavalised, [...] välistab täielikult võimaluse, et neid võiks käsitada maksukohustuslase tegevuse kõrvaltegevusena“, ja neid tehinguid ei saa pidada kõrvalteenusteks, kuna neid osutatakse „tavaliselt ning need on ka oluline osa saadud majandustulemist, ilma milleta võiks ettevõtja majanduslik tasuvus ohtu sattuda“.
- 36 Käesoleval juhul moodustab segakasutusotstarbega vahendite kasutamine garantiipikenduste müügi tegevuse jaoks ligikaudu 0,62% kaebaja kasutatavate

kaupade või teenuste koguväärtusest, mille pealt kuulub tasumisele käibemaks, ilmselgelt kaduvväike, mistõttu on õigustatud, et garantiipikenduste müügi tegevust peetakse elektriliste kodumasinate müügi põhitegevuse suhtes kõrvaltegevuseks.

- 37 Seda arvestades põhineb AT seisukoht selles osas, et garantiipikenduste müügi tegevus ei ole olemuselt kõrvaltegevus, faktiliste asjaolude väärast hindamisega, sest ta leiab, et ilma garantiipikenduste müügi tegevuseta võiks „ettevõtja majanduslik tasuvus ohtu sattuda“, mis ei vasta tegelikkusele, mistõttu eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastas oma otsuses faktiliste asjaolude kohta, et „ei ole tõendatud, et kaebaja majanduslik tasuvus sõltuks garantiipikenduste müügist, ega et kaebaja ärimudelit ei saaks ilma garantiipikenduste müügita rakendada“.
- 38 Sellest tõdemusest siiski ei piisa selleks, et järeldada, et maksunõuded tuleb tühistada, sest AT toob nende põhjenduseks ka asjaolu, et garantiipikenduste müüki ei saa kvalifitseerida „finantstehinguteks“ CIVA artikli 23 lõike 5 ja käibemaksudirektiivi artikli 174 lõike 2 tähenduses.
- 39 Seega, kui on tuvastatud, et garantiipikenduste müümine on kaebaja tegevuse suhtes, milleks on elektriliste kodumasinate müük, kõrvaline, tuleb kindlaks määrata, kas tegemist on „finantstehingutega“, kuna CIVA artikli 23 lõikes 5 on mahaarvatava osa arvutamist välja jäetud ainult seda liiki tehingud.
- 40 Kuigi vaidluse otsene ese on riigisisese õigusnormi tõlgendamise küsimus, väljendub see liidu õiguse tõlgendamise küsimuses, kuna artikli 23 lõikega 5 on liikmesriigi õigusesse üle võetud käibemaksudirektiivi artikli 174 lõike 2 punkt b.
- 41 Ei ole teada Euroopa Kohtu varasemat kohtupraktikat selles küsimuses, kas garantiipikendustehingud on või ei ole olemuselt finantstehingud, ega selle küsimuse lahendus ei näi ka selge.
- 42 Tegelikult näivad kaebaja argumendid vahendustehingute arvamise kohta mõiste „finantstehingud“ alla või vähemalt nende võrdsustamise kohta „finantstehingutega“ käibemaksu neutraalsuse ja konkurentsi moonutamise keelu põhimõtetest tulenevalt asjakohased.
- 43 Samas võib asjaolu, millele tugineb AT, et käibemaksudirektiivi artikli 174 lõike 2 punktis c on viidatud „artikli 135 lõike 1 punktides b–g nimetatud tehingutele“, mitte selle lõike punktile a, mis näeb ette maksuvabastuse „kindlustus- ja edasikindlustustehingute, sealhulgas nendega seotud teenus[te puhul], mida osutavad kindlustusmaaklerid ja kindlustusagendid“, tõlgendada nii, et see väljendab seadusandlikku kavatsust kindlustustehingutega seotud käivet mahaarvatava osa arvutusest mitte välja jätta.
- 44 Eeltoodud kaalutlusi arvestades on vaja esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on eelotsuse küsimuse koostamisel juba arvesse

võtnud seda, mida ta on juba otsustanud garantiipikenduste müügi kõrvaltegevusena käsitamise kohta.

TÖÖDOKUMENT