

Kohtuasi C-505/22**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

25. juuli 2022

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (maksuasjade vahekohus (haldusvaidluste arbitraažikeskus) (Portugal))

Eelotsusetaotluse kuupäev:

22. juuli 2022

Kaebuse esitaja:

Deco Proteste — Editores, Lda.

Vastustaja:

Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet)

Põhikohtuasja ese

Kaubatarned – Mõiste „tasuta kaubarne“ – Mõiste „väikese väärtusega kink“ – Alla 50-eurosed kingid, mis ületavad maksukohustuslase eelneva aasta käibest 0,5% piiri

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Euroopa Liidu õiguse, täpsemalt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 16 teise lõigu tõlgendamine – ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

1. Kas olukorras, kus ajakirjade tellimisel tehakse uutele tellijatele kingitus (*gadget*), tuleb seda käibemaksudirektiivi artikli 16 teise lõigu tähenduses lugeda:

- a) tasuta kaubatarneks, mis on eraldiseisev ajakirjade tellimise tehingust,
või
- b) ühe tasulise tehingu osaks,
või
- c) osaks müügipaketist, mis koosneb põhitehingust (ajakirjatellimus) ja kõrvaltehingust (kingituse tegemine), lugedes seejuures viimase tasuliseks tarneks ja ajakirjatellimust täiendavaks?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on, et tegemist on tasuta kaubatarnega, siis kas mõistega „väikese väärtusega kinkide tegemine“, millele on viidatud käibemaksudirektiivi artikli 16 teises lõigus, on kooskõlas see, kui (lisaks ühikuväärtuse piirile) kehtestatakse kingituste koguväärtuse iga-aastane piir, mis vastab 0,5%-le maksukohustuslase eelneva aasta käibest?
3. Kui vastus eelmisele küsimusele on jaatav, siis kas tuleb asuda seisukohale, et see määr – maksukohustuslase eelneva aasta käibest 0,5% – on niivõrd madal, et muudab käibemaksudirektiivi artikli 16 teise lõigu sisutühjaks?
4. Kas maksukohustuslase eelneva aasta käibest 0,5% piiriga, võttes arvesse ka selle kehtestamise eesmärke, rikutakse neutraalsuse, võrdse kohtlemise ehk diskrimineerimiskeelu ning proportsionaalsuse põhimõtteid?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), eelkõige artikli 16 teine lõik

Viidatud riigisiseseid õigusnormid

Käibemaksu seadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado; edaspidi „CIVA“) artikli 3 lõige 3 punkt f ja lõige 7

Asjaolude ja põhikohtuasja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Deco Proteste — Editores, Lda. (edaspidi „kaebaja“) on äriühing, kes tegeleb ajakirjade ja muu tarbijakaitsealase teabedokumentatsiooni avaldamisega ning koostab oma toimetuse kaudu tarbijate teavitamiseks ja kaitsmiseks perioodikaväljaandeid, mida ta müüb tellimuste alusel.
- 2 Kaebaja kuulub rahvusvahelisse organisatsiooni EUROCONSUMERS, mis ühendab mitmesuguseid tarbijate huve edendavaid ja kaitsvaid organisatsioone.

Ta on seotud tarbijate õiguste kaitse Portugali üksusega DECO — Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor.

- 3 Oma tegevuse majandusliku elujõulisuse tagamiseks on kaebajal tarvis, et tema ajakirju telliksid paljud kliendid. Enda reklaamimiseks ja uute tellijate ligimeelitamiseks kasutab kaebaja mitmesuguseid *marketingivõtteid*, sh „otsemarketing“, nagu *paper mailing*, saates potentsiaalsetele tellijatele kirju paber kandjal, *e-marketing*, saates potentsiaalsetele tellijatele e-kirju, ja *telemarketing*.
- 4 Selles kontekstis korraldab kaebaja reklaamikampaaniaid, mille raames ta annab klientidele, kes liituvad tellimuskavaga, õiguse saada lisaks ajakirjadele, mille nad tellivad, kingituse, milleks on elektrooniline seade ehk *gadget* (eelkõige tahvelarvuti), mille ühikuväärtus on alati alla 50 euro ja mille tarnimiseks korraldab ta kauba ühendusesiseseid soetamisi, mille puhul ta kohaldab pöördmaksustamist (*reverse charge*), mille kohaselt ta arvutab ja arvab maha käibemaksu. Klient saab kingituse tervituskingina ja ta võib tellimise tühistada igal ajal.
- 5 Kaebaja ei kohalda mingit püsikliendiperioodi, mistõttu kliendid võivad kingituse endale jätta ilma igasuguste tagajärgedeta.
- 6 Aastatel 2014, 2015, 2016 ja 2017 ületas uutele tellijatele tehtud kingituste koguväärtus kaebaja käibest 0,5%, mistõttu tehti hiljem 2015–2018 osas kohandusi.
- 7 Kaebaja väljastatud arvetel, mis puudutavad tellitud ajakirjade kuumakset koos kingituste tegemisega, on mainitud ajakirjatellimust, millele kohaldatakse vastavale summale vähendatud maksumäärana 6% (CIVA artikli 18 lõike 1 punkti a alusel), kuid ei sisalda mingit viidet kingituste tegemisele.
- 8 Kaebaja juures viidi 2019. aastal läbi äriühingu tulumaksu (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) ning aastate 2015, 2016, 2017 ja 2018 käibemaksu kontrolli menetlus.
- 9 Selle menetluse tulemusel tehti kaebajale ettepanek teha käibekohandusi, kuna ta oli ületanud käibest 0,5% piiri, mis Portugali õigusnormides on kehtestatud „väikese väärtusega kinkide“ määratlemiseks.
- 10 Kaebaja esitas vabatahtlikult asendusdeklaratsioonid aastate 2015–2018 iga aasta detsembri kohta ning arvutas vastavad käibemaksusummad, sh viivise ja tasandusintressi.
- 11 Kaebaja, kes ei nõustunud käibemaksu pöördmaksustamise arvutustega, mis tehti kooskõlas vastustaja tõlgendusega, mis sisaldus maksukontrolli aruandes, esitas vaide nõudega tühistada need arvutused ja viivise ja tasandusintressi nõuded, mis talle kehtestati.

- 12 Direktor-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (Lissaboni maksubüroo asedirektor) jättis 11. mai 2021. aasta otsusega vaide rahuldamata. Selles otsuses leiti, et selliste kaupade tarne, mis erinevad nendest, mille eest kliendile arve esitati, on kink, mida maksustatakse või mitte olenevalt selle ühikuväärtusest. Kuna kaebaja kasutas oma õigust arvata nende kingituste omandamisel maha käibemaks, on kingituste aastasele väärtusele kohaldatav tasuta kaubatarnete süsteem, mille raames tuleb tasuda käibemaksu (CIVA artikli 3 alusel).
- 13 Kaebaja, kes ei nõustunud vaide rahuldamata jätmisega, esitas 6. augustil 2021 eelotsusetaotluse esitanud kohtule Tribunal Arbitral Tributário (maksuvahekohtus) vahekohtumenetluse taotluse, mida see kohus nüüd lahendab. Vastustaja on Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet; edaspidi „vastustaja“).
- 14 Kaebaja palub tunnistada õigusvastaseks ja seega tühistada otsus, millega jäeti rahuldamata vaie, ning aastatele 2015, 2016, 2017 ja 2018 vastavad vaidlustatud pöördmaksustamise arvutused summas 2 562 500,65 eurot, ning viivise ja tasandusintressi nõuded summas 270 936,70 eurot, mis vastasid nimetatud aastate kohta kontrolli menetluse tulemusel tehtud vabatahtlikele kohandustele.
- 15 Veel palub kaebaja nõuda vastustajalt tagasi maks ja tema hinnangul alusetult makstud intress, ning nõuda välja viivis kuni täieliku tagasimaksmise kuupäevani.

Põhikohtuasja poolte peamised väited

Kaebaja seisukoht

- 16 Kaebaja tugineb õigusnormi rikkumisele. Ta väidab esiteks, et *gadget*'ite jagamine uutele tellijatele tema ajakirjade tellimuse tegemisel ei kujuta endast kinget, kuna puudub *animus donandi*, ning teiseks, et tegemist on müügipaketiga müügiedenduse, reklaami ja kaubanduslikul eesmärgil. Pakett koosneb teenuse osutamises (tellimus), millega kaasneb kaubatarne (*gadget*) tasu eest rahas, mis sisaldub ajakirjatellimuse väärtuses, st lõpphind ei ole mitte ainult tehingu esemeks olevate ajakirjade hind, vaid pigem ajakirjade hind pluss *gadget*.
- 17 Kuna tegemist ei ole kinkega, siis ei kuulu *gadget*'ite kinkimine CIVA artikli 3 lõike 3 punkti f kohaldamisalasse, mille allikas on käibemaksudirektiivi artikli 16 teine lõik. Nimetus, mille kaebaja otsustab anda sellele kinkimisele, ei saa käibemaksu osas mõjutada nende kaupade maksuraamistikku, mida ta turustab. Igal juhul, isegi kui leitakse, et tegemist on kauba kinkimisega, on selle ühikuväärtus alla 50 euro, mistõttu igal juhul jääb see CIVA artikli 3 lõike 7 tähenduses mõiste „väike väärtus“ alla.
- 18 Kaebaja rõhutab, et asjaolu, et kogumis ületavad kingitud *gadget*'id eelneva aasta käibest 0,5%, ei ole seotud tarnitud kauba väikese väärtuse ega asjaolu, et mõiste „väikese väärtusega kink“ on seaduses kindlaks määratud.

- 19 Seetõttu järeldab kaebaja, et vastustaja tõlgendus rikub CIVA artikli 3 lõike 3 punkti f ja lõiget 7 ning on vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 16 teise lõiguga.
- 20 Lisaks on kaebaja seisukohal, et käibe 0,5% piiri arvesse võtmine rikub proportsionaalsuse, neutraalsuse ja võrdse kohtlemise ehk diskrimineerimiskeelu põhimõtteid, kuna see näeb ette ettevõtjate käitumise, piirates nii majanduslikku vabadust ja nende neutraalsust; on liiga piirav, võttes käibemaksudirektiivi artiklilt 16 soovitava toime; diskrimineerib Portugali ettevõtjaid võrreldes muude selliste liikmesriikide ettevõtjatega, kes sellist piiri ei kehtesta; diskrimineerib kaebajat võrreldes riigi territooriumil asuvate ettevõtjatega, kelle tegevus sõltub väiksemast arvust klientidest ja/või erinevatest müüгимarginaalidest, ning läheb kaugemale sellest, mis on vajalik, et saavutada eesmärk kaitsta tõhusalt riigikassa õigusi, kuna ei ole ohtu, et maksukohustuslased teevad põhjendamatu väärtusega kinke, kui nad tegutsevad tõepoolest kaubanduslikel eesmärkidel.

Vastustaja seisukoht

- 21 Mis puudutab CIVA artikli 3 lõikes 7 kehtestatud eelneva aasta käibe 0,5% piiri kooskõla liidu õigusega, siis märgib vastustaja, et liikmesriikidel on teatav kaalutlusruum mõiste „väikese väärtusega kink“ tõlgendamisel, tingimusel et nad järgivad käibemaksudirektiivi artikli 16 eesmärki ja selle kohta direktiivi ülesehituses.
- 22 Kaebaja väidab, et liikmesriigid võivad kehtestada piirid olenevalt erinevatest majanduslikest asjaoludest ja kehtestada erandeid kuritarvituste vältimiseks, ning et käibe 0,5% piir vastab sellele eesmärgile, kuna see aitab muu hulgas ära hoida, et tarnitakse kahte kaupa koos, deklareerides ühe kauba tasu eest, mille suhtes on kohaldatav vähendatud maksumäär, ning teise küll formaalselt tasuta kingina, kuid mis kujutab endast hariliku maksumääraga kaubatarnet, kuna see on sisuliselt tasuline.

Poolte ühine seisukoht

- 23 Mõlemad pooled on seisukohal, et kaebaja praktiseeritav kingituste tegemine on õiguspärane tegevus, see on kooskõlas kaubandustavadega, mille eesmärk on ligi meelitada ja võita uusi kliente.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 24 Käesolevas asjas esitatud küsimused puudutavad kaebaja poolt tema ajakirjade uutele tellijatele tehtud kingitusi reklaamikampaaniate raames klientide ligi meelitamiseks.
- 25 Nende küsimustega palutakse selgitada esiteks, kas see kingi tegemine kujutab endast tõelist tasuta kaubatarnet või on tegemist üldise müügipakettiga rahalise tasu eest, kus ajakirjade tellimine on seotud kingituse tegemisega ning saadud

summa on tehinguhind kogu turustatud kogumi eest, mis hõlmab ajakirju ja kingitust. Viimasel juhul kinget ei ole ja CIVA artikli 3 lõike 3 punkt f ei kuulu kohaldamisele.

- 26 Teiseks, kui järeldatakse, et kingituse tegemine kujutab endast tasuta kaubatarne, mille ühikuväärtus on alati alla 50 euro, siis tuleb välja selgitada, kas see, et CIVA artikli 3 lõikes 7 on kehtestatud lisaks 50-eurosele ühiku koguselisele piirile tehtud kingituste koguseline kogupiir 0,5% maksukohustuslase käibest (mis deklareeriti eelneval aastal), on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 16 teises lõigus sätestatuga ja on sobiv kriteerium, et määrata kindlaks selles viimati nimetatud sättes ette nähtud mõiste „väikese väärtusega kink“. Jaatava vastuse korral tuleb veel välja selgitada, kas käibest 0,5% piir rikub proportsionaalsuse, neutraalsuse ja võrdse kohtlemise ehk diskrimineerimiskeelu põhimõtteid.
- 27 Mis puudutab riigisisest õiguslikku raamistikku, siis on CIVA artiklis 3 määratletud mõiste „kaubatarne“ ning selle lõike 3 punkti f kohaselt on tasuta kaubatarne selline kaubatarne, mille puhul on sellelt kaubalt või kauba koostisosadelt maks täielikult või osaliselt maha arvatud. CIVA artikli 3 lõikes 7 omakorda välistatakse selle artikli lõike 3 punktis f kehtestatud korra alt kingid, mille ühikuväärtus on kuni 50 eurot ja mille aastane koguväärtus ei ületa 0,5% maksukohustuslase eelneva kalendriaasta käibest, kooskõlas kaubandustavadega.
- 28 Mis puudutab liidu õigust, siis käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis a on sätestatud, et käibemaksuga maksustatakse kaubatarne „tasu eest“. Lisaks reguleerib käibemaksudirektiivi artikkel 16 olukordi, kus tasuta tarne võrdsustatakse tarnetega tasu eest, mis seega maksustatakse. Võrdsustamist siiski ei toimu, kui tegemist on „väikese väärtusega kinkidega“.
- 29 Mõlemad lahendatavad küsimused puudutavad mõistete „tasuta kaubatarne“ ja „väikese väärtusega kinkide tegemine“ kohaldamist, mis eeldab käibemaksudirektiivi artikli 16 tõlgendamist, mis peab olema ühetaoline.
- 30 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlused seoses nende kahe mõiste tõlgendamisega.

Mõiste „tasuta kaubatarne“

- 31 Peamine kahtlus seoses selle mõistega seisneb selles, kas kaebaja reklaamikampaania tuleb kvalifitseerida kui: a) kaks eraldiseisvat tehingut: üks puudutab ajakirjade tellimust, mis on tehtud tasu eest, ning teine kingituste tegemist tasuta käibemaksudirektiivi artikli 16 tähenduses, või b) üks tehing tasu eest, mille hind on tasu kogumi eest, mis võib seisneda müügipaketis, mis vastab ühele tehingule, või müügipaketist, mis koosneb põhitehingust (ajakirja tellimus) ja kõrvaltehingust (kingituse tegemine), lugedes seejuures viimase tasuliseks kaubarneks ja ajakirjatellimust täiendavaks.

- 32 Sellega seoses viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtu 27. aprilli 1999. aasta otsuse Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203) punktile 26, milles on leitud, et kaubatarne on tehtud tasu eest vaid juhul, „kui tarnija ja soetaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja tarnija saadud tasu vastab majanduslikult väärtuselt kauba saajale tarnitud kauba tegelikule väärtusele“. Tuleb välja selgitada, kas käesolevas asjas võib asuda seisukohale, et kingitus tehti tasu eest, kuigi see ei ole kindlaks määratud või individualiseeritud.

Mõiste „väikese väärtusega kink“

- 33 Mis seda mõistet puudutab, siis märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuigi Euroopa Kohus on juba leidnud, et rahalise piiri kehtestamine mõiste „väikese väärtusega kink“ täpsustamiseks võib olla käibemaksudirektiiviga kooskõlas (vt 30. detsembri 2010. aasta kohtuotsus EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559), tuleb kindlaks teha, kas see, kui riigisisises õiguses kehtestatakse lisaks ühikupiirile kuni 50 eurot piir, mis ei ole kingitud kauba ühikuväärtusega seotud, on käibemaksudirektiivi artikliga 16 ja liidu seadusandja eesmärkidega kooskõlas.
- 34 Kui asuda seisukohale, et kingituse tegemine kujutab endast tasuta kaubatarnet, tuleks välja selgitada esiteks, kas käibemaksudirektiivi artikli 16 teises lõigus viidatud mõiste „väikese väärtusega kinkide tegemine“ võib määratleda mitte ainult viitega ühikuväärtusele, vaid samal ajal ka seoses maksukohustuslase tehtud kinkide koguväärtusega proportsionaalselt eelneva aasta käibest, ning jaatava vastuse korral, kas 0,5% piir käibest on niivõrd madal, et jätab selle sätte soovitava toimeta; teiseks, kas see piir on diskrimineeriv võrreldes nende ettevõtjatega, kelle tegevus sõltub väiksemast klientide arvust või erinevatest müüгимarginaalidest, ning võrreldes selliste teiste liikmesriikide ettevõtjatega, kus sellist piiri ei ole kehtestatud, vastuolus neutraalsuse ja võrdse kohtlemise ehk diskrimineerimiskeelu põhimõtetega, ning kolmandaks, kas see piir rikub proportsionaalsuse põhimõtet, kuna läheb kaugemale sellest, mis on vajalik selle tagamiseks, et ei oleks tasuta tehinguid, mida maksukohustuslased kuritarvitaksid.
- 35 Seetõttu otsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus kooskõlas ELTL artikliga 267 menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule eespool toodud küsimused.