

**Kohtuasi C-605/20****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

17. november 2020

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

1. juuli 2020

**Kaebaja ja apellant:**

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda

**Vastustaja:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugali maksu- ja tolliamet)

**Põhikohtuasja ese**

Nende teenuste käibemaksuga maksustamine, mida põhikohtuasjas apellandist äriühing osutas samasse kontserni kuuluvale Indias asuvale äriühingule, tarnides materjali Indias asuva äriühingu toodetud ja apellandist äriühingule tarnitud tuulegeneraatorite labade parandamiseks või asendamiseks garantiiajal. India äriühingule apellandi väljastatud võlateadetes arvestamata käibemaksu ümberarvutamine. 4. mail 1989 Direção de Serviços do IVA (Portugali käibemaksamet) ringkirjas nr 49424 (Ofício-Circulado n.º49424) Portugali maksuameti poolt antud käibemaksuga maksustamise tõlgenduse kooskõla liidu õigusega, täpsemalt kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ artikli 2 punktiga 1.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Euroopa Liidu õiguse, täpsemalt kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ artikli 2 punkti 1 tõlgendamine; ELTL artikli 267 punkt b.

## Eelotsuse küsimused

1. Kas liidu õigusega on kooskõlas tõlgendus, mille kohaselt niinimetatud „garantiija“ jooksul tehtud parandustöid käsitatakse maksuvabade tehingutena siis, kui neid tehakse tasuta, ja niivõrd, kuivõrd neid peetakse vaikumisi sisalduvaks garantiiga hõlmatud toote müügihinnas, samas kui maksustatavatena käsitatakse teenuseid, mis osutatakse garantiiajal (olenemata sellest, kas see hõlmab materjalide kasutamist või mitte) ja mille kohta esitatakse arve, sest need tuleb tingimata liigitada teenuste osutamiseks tasu eest?

2. Kas võlateate väljastamine tuulegeneraatorite koostisosade tarnijale nende kulude hüvitamiseks, mis tekkisid nimetatud toodete ostjal koostisosade asendamise tõttu vastava garantiiaja jooksul (toodete uus import tarnijalt, millele kohaldati käibemaksu ja millelt tekkis õigus sisendkäibemaksu maha arvata) ja vastavate parandustööde tõttu (kolmandatelt isikult teenuste ostmise teel, tasudes käibemaksu) seoses (müüjaga samasse kontserni kuuluva kolmandas riigis asuva) ostja poolt kolmandale isikule tuulepargi paigaldamisteenuste osutamisega, tuleb liigitada lihtsaks kulude edasikandmise tehinguks ja sellisena käibemaksust vabastatud tehinguks, või hoopis teenuste osutamiseks tasu eest, millelt tuleb maksu maksta?

## Viidatud Euroopa Liidu õigusnormid

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 2 punkt 1.

Euroopa Kohtu 29. aprilli 2004. aasta otsus EDM (C-77/01).

## Viidatud liikmesriigi õigusnormid

Käibemaksuseadustiku (*Código do IVA*, edaspidi „CIVA“) artikkel 4 ja artikli 16 lõige 6; dekreetseadus nr 394-B/84 (*Decreto-Lei n.º 394-B/84, Diário da República* nr 297/1984, lisa nr 1, I seeria, 26.12.1984) faktiliste asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis.

Direção de Serviços do IVA (Portugali käibemaksuamet) 4. mai 1989. aasta ringkiri nr 49424 (*Ofício-Circulado n.º 49424*), mis on kättesaadav veebisaidil Portal das Finanças: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/oficio-circulado\\_49424\\_de\\_04-05-1989\\_direccao\\_de\\_servicos\\_do\\_iva.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/oficio-circulado_49424_de_04-05-1989_direccao_de_servicos_do_iva.pdf).

## Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Põhikohtuasja kaebajast ja apellandist äriühingu (edaspidi „apellant“) põhitegevusalad on tootmine, montaaž, käitamine, turustamine, paigaldamine, arendamine, töötlemine, haldamine ja hooldus ning teenuste osutamine energeetikatööstuse sektoris, eelkõige tuuleenergiasektoris, ja sellega seotud tegevuste arendamine.
- 2 2009. aastal kuulus apellant 100% Taanis asuvale äriühingule Suzlon Wind Energy A/S, mis omakorda kuulus India äriühingule Suzlon Energy Limited.
- 3 India äriühing Suzlon Energy Limited sõlmis 17. juunil 2006 Taani äriühinguga Suzlon Energy A/S lepingu nimega „Terms and Conditions of Sales Agreement“ (müügitingimuste leping), mida tuli kohaldada tema tütarettevõtjate suhtes.
- 4 Selles lepingus nähti ette muu hulgas, et ostja ja tarnija ning ostja ja tema tütarettevõtjate vaheliste tuulegeneraatorite ja kõigi abiseadmete (edaspidi koos „tuulegeneraatorid“) projektide tarne toimub selle lepingu kohaselt.
- 5 Vastavalt eelnimetatud lepingu 11.0 tingimusele peab „tarnija andma garantii kõigile tema toodetud koostisosadele, millel ilmnevad tootmisvead, garantiiajaga kaks (2) aastat alates tehingu sõlmimise kuupäevast, mille jooksul tarnija maksab kõigi projekti tarbeks vajalike koostisosade, parandustööde ja transpordi eest ning ostja maksab koostisosade asendamise tööjõukulud. Mis puudutab tuulegeneraatorite koostisosi, mida tarnija ostab oma tarnijatelt, siis tarnija annab ostjale üle tarnelepingud ja annab talle kõik vajalikud load selleks, et ostja saaks kolmandatelt isikutelt ostetud koostisosade garantii, parandamise või tasuta asendamisega seotud küsimustes otse nende tarnijatega ühendust võtta. Kõigil neil juhtudel kannab garantiikulu / seotud kulu ostja, kes ei saa seda tarnijale [...] edasi kanda.“
- 6 Kolmandatele ettevõtjatele kuuluvatele Portugali mandriosa erinevates kohtades asuvatele tuuleparkidele, mis on põhikohtuasja dokumentides täpsemalt määratletud, ette nähtud tuulegeneraatorite tarnimise ja monteerimisega seotud töövõtulepingute raames ostis apellant India äriühingult Suzlon Energy Limited 2007. ja 2008. aastal otseimpordiks 21 tuulegeneraatorikomplekti, mis koosnesid 63 labast, mille kogumaksumus oli 3 879 000 eurot.
- 7 Alates 2007. aasta septembrist hakkasid töötavate, eelmises punktis mainitud S88 V2 tuulegeneraatorite labadel ilmema ühesugused praod, mille asukoht ja geomeetria näitasid, et tegemist ei olnud ühekordse anomaaliaga, vaid hoopis üldise seeriaveaga, mis tuli parandada või koostisosad asendada.

- 8 Apellant („SWEP“) sõlmis 25. jaanuaril 2008 India äriühinguga Suzlon Energy Limited („SEL“) lepingu nimega „Services Agreement“ (teenuste osutamise leping), milles oli käeolevas kohtuasjas olulises osas ette nähtud:

„A – SEL on Indias asutatud äriühing, tuuleenergiaseadmete ja tuuleenergiatehnoloogia sektori spetsialist ja turuliider.

B – SWEP on Portugali äriühing, mis tegeleb tuuleenergiaseadmete (tuulegeneraatorite) turustamise, montaaži, paigaldamise ja parandamisega ning suudab rajada Portugalis tuulegeneraatorite remondikäitise [...].

[...]

D – SEL soovib, et [lepingus kindlaks määratud] tuuleparkides asuva 21 tuulegeneraatori 63 labast tehtaks parandamise või asendamise teel korda iga laba.

E – Asenduslabasid, mis asendavad praegu tuulegeneraatoritele kinnitatud kahjustatud labasid, transporditakse Portugali Indias.

F – Parandada tuleb need labad, mis on praegu tuulegeneraatoritesse paigaldatud, mis eemaldatakse, parandatakse „taastusalas“ ja paigaldatakse hiljem uuesti tuulegeneraatorisse.

Esimene tingimus – Teenused

1. SEL kohustub osutama SWEP-le vastavalt käesolevas lepingus ette nähtule järgmisi nimetatud teenuseid [...]:

a) Abistama SWEPd [kindlaks määratud] [...] labade parandamisel või individuaalsel asendamisel vastavalt SWEP soovile ja SWEP antud juhistele.

b) Abistama SWEPd kogu eelmises punktis märgitud parandustöödega seotud logistikas.

c) [Tolliabi]

2. SWEP nõustub talle SELi osutatavate teenuste korrektseks teostamiseks:

a) tegema SELile kättesaadavaks nn „taastusalad“ ning teenused, mis on seotud labade ladustamise ja käsitsemisega;

b) omandama SELi nimel kõik seadmed ja materjalid, mis on vajalikud labade *retrofitting* uks;

c) [Transport]

[...]

Teine tingimus – Parandamisprotsess (*retrofitting*) ja ajakava [...]

Neljäs tingimus – SEL ei ole SWEP agent

Käesoleva lepinguga loodud suhe SELi ja SWEP vahel on suhe kliendi ja teenuseosutaja vahel, mitte tööandja-töötaja, partnerite ega ühissettevõtjate vahel, kuna SEL tegutseb enda arvel ja mitte SWEP huvides ning tal ei ole volitusi võtta otseseid ega kaudseid kohustusi SWEP huvides või nimel ega siduda SWEPd ühelgi viisil [...].“

- 9 Ajavahemikul 2007. aasta septembrist kuni 2009. aasta märtsini parandas ja/või asendas apellant liikmesriigi territooriumil lepingus nimetatud labad ja muud tuulegeneraatorite koostisosad, millel olid olnud tehnilised puudused, ostes materjale ja allhanke korras teenuseid kolmandatelt isikutelt, kes väljastasid apellandi nimele vastavad arved, mille viimati nimetatu kirjendas maksetehingutena, mille osas ta kasutas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.
- 10 Apellant väljastas 27. veebruaril ja 31. märtsil 2009 India äriühingule Suzlon Energy Limited kolm võlateadet vastavalt 2 909 643 euro, 1 913 533,68643 euro ja 3 263 454,84 euro kohta apellandi poolt Portugalis osutatud teenuste eest.
- 11 Direção de Finanças de Lisboa (Lissaboni maksuosakond, Portugal) Serviços de Inspeção Tributária (käibemaksuinspeksioon) viis 2011. aastal apellandist äriühingu juures läbi osalise maksukontrolli seoses 2009. aastal käibemaksu kohaldamisega.
- 12 31. mai 2012. aasta maksukontrolli protokollis tehti mitu 2009. aasta eest tasumisele kuuluva käibemaksu puhtarvutuslikku parandust kogusummas 1 485 940,93 eurot, mis tulenesid eelkõige puudustest apellandilt eespool viidatud India äriühingule Suzlon Energy Limited väljastatud võlateadetes, milles ei olnud arvestatud käibemaksu ega märgitud käibemaksuvabastuse põhjust, kuna maksukohustuslane leidis, et võlad on tekkinud kahju hüvitamisest, mistõttu need jäävad käibemaksuseadustiku artikli 16 lõike 6 sätete kohaselt käibemaksu maksubaasist välja.
- 13 Võttes arvesse maksukontrolli protokollis tuvastatud faktilisi asjaolusid, tegi maksuhaldur 2009. aasta veebruari, märtsi ja novembri käibemaksu ümberarvutuse, koos vastava viivisega, summas 1 666 710,02 eurot.
- 14 Apellant esitas nende maksuotsuste peale kaebuse Tribunal Tributário de Lisboa (Lissaboni maksukohus, Portugal), kes tunnistas kaebuse 30. juuni 2017. aasta otsusega vastuvõetamatuks. Selle kohtuotsuse peale esitati apellatsioonikaebus Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus), kes on käesolevas kohtuasjas eelotsusetaotluse esitanud kohus.

## Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 15 Apellant väidab käesolevas kohtuasjas olulises osas kokkuvõttes, et vaidlusaluse maksuhalduri protokollis esemeks olevad tehingud, mille alusel käibemaks ümber arvutati, on käibemaksuvabad tehingud, kuna tegemist on tasuta tehtud tehingutega.
- 16 See on seotud asjaoluga, et kõigest kliendi poolt ostetud toodete garantiiajal parandamiseks või asendamiseks kantud kulude täpse summa tarnijale edasikandmise eesmärk ei ole saada pidevalt – tasuna – tulu ning seetõttu ei ole see majanduslikku laadi.
- 17 Käesolevas asjas ei toimunud see edasikandmine vastutasuna tarnijapoolse soorituse eest, vaid üksnes selleks, et saada tagasi kulud, mis kliendil (apellandil) tekkisid tarnijal lasuva ülesande täitmisel, kuna kehtis müügihinnas sisalduv toote nõuetekohase toimimise garantii, see on tagasinõudeõiguse alusel.
- 18 Vaidlustatud kohtuotsuses on apellandi sisendkäibemaksu mahaarvamise eest ekslikult järeldatud maksustatava tehingu olemasolu; käibemaksudirektiivi artikli 168 ning CIVA artiklite 19 jj kohaselt on arutluskäik aga täpselt vastupidine.
- 19 Vaidlustatud kohtuotsuse teine viga on apellandi sõnul selle tagajärg, et eeldatakse teenuste osutamise olemasolu selleks, et maksustada kõigest kulude edasikandmist, mille puhul ei ole mingitki marginaali, toodete puuduste kõrvaldamisel garantiiajal.
- 20 Nimelt on Portugali maksuhaldur apellandi sõnul korduvalt leidnud, et kulude täpse summa edasikandmine – see tähendab, ilma et see marginaalita, – ei kujuta endast teenuste osutamist ega kuulu käibemaksu kohaldamisalasse.
- 21 Ka Euroopa Kohus tegi selles osas samasisulise 29. aprilli 2004. aasta otsuse EDM (C-77/01), millest võib apellandi sõnul järeldada, et kui kulusumma kantakse edasi täpselt – ilma marginaalita, nagu käesolevas kohtuasjas –, siis ei ole saada tulu ja sellest tulenevalt ei ole tegemist ka käibemaksuga maksustatava tehinguga.
- 22 Seevastu maksuhaldur leiab, et vaidlusalustes võlateadetes nimetatud tehingute kirjelduse kohaselt kohaldatakse nendega hõlmatud parandusteenustele, mille eest SUZLON PORTUGAL esitas arve tootjast India äriühingule SUZLON, CIVA artiklite 4 ja 18 alusel Portugalis tavalist käibemaksumäära, mistõttu tuleb nende tehingute alusel tasuda käibemaks 1 481 872,31 eurot.
- 23 See on nii seetõttu, et nende tehingute suhtes tuleb kohaldada juhiseid, mis sisalduvad Direção de Serviços do IVA (Portugali käibemaksamet) 4. mai 1989. aasta ringkirjas nr 49424, mida kohaldatakse teenustele, mida klient osutab tarnijale garantiiaja jooksul ja mille kohaselt:

„1. Niinimetatud garantiiaja jooksul tehtud parandustöid käsitatakse maksuvabade tehingutena üksnes siis, kui neid tehakse tasuta, kuna neid peetakse sisalduvaks vaikumisi garantiiga hõlmatud toote müügihinnas, mistõttu ei saa neid käsitada tasu eest tehtud tehingutena, nagu see oleks teistel asjaoludel kooskõlas CIVA artikli 3 lõike 3 punktiga f ja artikli 4 lõike 2 punktiga b. Kui aga nimetatud teenuste osutamise (olenemata sellest, kas see hõlmab materjalide kasutamist või mitte) kohta esitatakse arve, loetakse need alati tasu eest tehtud tehinguteks ja sellest tulenevalt maksustatakse neid vastavalt [CIVA] üldsätetele.

2. Seega juhul, kui nende parandustööde kohta esitatakse arve, see tähendab, kui on olemas võlg kolmandale isikule (kas kliendile, edasimüüjale või tootjale), tuleb tasuda maks ja sama kehtib ka siis, kui parandaja või edasimüüja võla asemel on edasimüüja või tootja teavitanud krediidi olemasolust.“

[...]

### **Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte**

- 24 Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) menetluses olevas apellandi poolt Tribunal Tributário de Lisboa (Lissaboni maksukohus) otsuse peale esitatud apellatsioonkaebusega seonduvas vaidluses tuleb lahendada küsimus, kas apellandil on õigus, kui ta vaidlustab 2009. aasta veebruari, märtsi ja novembri käibemaksu arvutusliku paranduse, mis tehti peamiselt seetõttu, et apellant ei arvestanud käibemaksu nendes võlateadetes, mis ta väljastas India äriühingule Suzlon Energy Limited, kellele kuulus Taanis asuv äriühing Suzlon Wind Energy A/S, kes omakorda oli kogu apellandi aktsiakapitali omanik – seetõttu on tegemist kontsernisestest tehingutega.
- 25 Vaidluse aluseks olev küsimuse lahendamiseks tuleb välja selgitada, kas käibemaksuga maksustatakse kulude edasikandmist võlateadete väljastamise teel tuulegeneraatorite labade ja muude koostisosade parandamise või asendamise toimingute eest, mille apellant oma klientide (ettevõtjad, kellega apellant oli sõlminud India äriühingult Suzlon Energy Limited ostetud tuulegeneraatorite tarnimise ja monteerimise lepingud) kasuks tegi. Apellant leiab, et kõnealused tehingud ei ole käibemaksuga maksustatavad, kuna ta ei osutanud teenuseid India äriühingule Suzlon Energy Limited tasu eest. Tema arvates tuleb kõnealuseid võlanõudeid, mis tulenevad eelnimetatud kuludest seoses tuulegeneraatori labade puuduste kõrvaldamisega, käsitada tehingutena, millel puudub majanduslik sisu, kuna need on kaetud India ettevõtja poolt talle tarnitud seadmete garantiiga. Apellant väidab sisuliselt, et vaidlusalused tehingud kujutavad endast India äriühingule pelgalt nende kulude edasikandmist, mis tal tekkisid, „parandades“ sellelt äriühingult ostetud tuulegeneraatorite koostisosade puudused garantiiaja jooksul. Seetõttu on tegemist kuludega, mis tulenevad nii toodete kui ka teenuste ostmisest kolmandalt isikult, mis toimus alternatiivina toodete (eelkõige tuulegeneraatorite labade) tagasisaatmisele Indiasse või alternatiivina ootamisele,

et India äriühing tarniks uued seadmed, ning see on põhjendatud vajadusega tagada, et probleem lahendataks õigel ajal.

- 26 Sel põhjusel tuleb apellandi sõnul tuvastatud asjaolusid pidada juhtumiks, kus ostja kannab puudusega toote müüjale edasi kulud, mis tal tuli kanda toote parandamise tagajärjel (omamoodi „tagasinõudeõiguseks“), mitte aga teenuste osutamiseks koostisosade müüjale.
- 27 Apellant lisab, et isegi kui asuda seisukohale, et tegemist on teenuste osutamisega, ei saa seda mingil juhul liigitada teenuste osutamiseks tasu eest, kuna ta ei saanud India äriühingult mingit tasu viimase poolt talle tarnitud toodete puuduste kõrvaldamiseks tehtud toimingute eest ning sai üksnes tagasi enda kantud kuludele vastava summa, nii et ka sel põhjusel (tehingute tasulisuse puudumine) ei tule käibemaksu maksta.
- 28 Maksuhaldur leiab siiski, et väljastatud võldeateid ei saa pidada apellandi poolt India äriühingult „ostetud koostisosade pelgaks hinnaalanduseks“, kuna tuulegeneraatorite labade parandamine toimus kahe ettevõtja vahel sõlmitud teenuste osutamise lepingu raames ja apellant ei kirjendanud mingit „hinnaalandust“ imporditud materjalide eest esialgu makstud hinna kohta ega parandanud sel ajal tasutud ja maha arvatud sisendkäibemaksu summat. Nende tehingute käibemaksuga maksustamise väite toetuseks lisab maksuhaldur, et isegi juhul, kui vaidlusaluseid tehinguid tuleb pidada tootja tarnitud koostisosade garantiiga hõlmatuks, see tähendab, kui Suzlon Indialt nõutud summasid tuleb õiguslikult käsitada kulude edasikandmisena, tuleb neid tehinguid vastavalt 4. mai 1989. aasta ringkirjale nr 49424 „toodete parandamise kohta garantiiajal“ käsitada ikkagi tasu eest tehtud tehingutena, kuna see tegevus hõlmas asendavate materjalide imporditehingut (import, mille apellant algatas Suzlon Indialt uue tarne taotlemisega), millelt tuli jällegi tasuda sisendkäibemaks (mis hiljem maha arvati) ning samuti tollimaksud, või seetõttu, et parandustöödeks oli vaja osta teenuseid kolmandalt isikult.
- 29 Samuti tõdeb Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) faktiliste asjaolude põhjal, mida tuleb pidada tõendatuks, sest apellant kinnitab selgelt oma argumentides, et ta ei soovi neid vaidlustada, et India ettevõtja ja apellant on sõlminud teenuste osutamise lepingu („services agreement“, millele faktiliste asjaolude kirjeldus viitab), mille neljas tingimus kinnitab sõnaselgelt, et „[k]äesoleva lepinguga loodud suhe [India äriühingu] SELi ja [apellandi] SWEP vahel on suhe kliendi ja teenuseosutaja vahel [...], kuna SEL tegutseb enda arvel ja mitte [apellandi] huvides“.
- 30 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul nähtub lepingu sisust, et tegemist on teenuste osutamise lepinguga, mille alusel India äriühing abistas apellanti materiaalselt ja tehniliselt Portugalis tuulegeneraatorite remondikäitise rajamisel.
- 31 Ei ole ühtegi dokumenti, mis näitaks, et apellant tegeles koostisosade asendamise ja parandamisega India äriühingu nimel või arvel, ning, nagu ta oma argumentides



ise kinnitab, ei ole olemas otsest tarbijasuhet seadmeid tootva India äriühingu ja tuuleparkide arendajate vahel, kuna apellant on nende vahendaja, nagu tavaliselt selliste lepingute puhul, see tähendab, et apellant vastutab parandamise ja asendamise eest juhul, kui projektiga kaasneb mingi probleem ja koostisosade tootja vastutab projekti eest vastutava isiku (käesoleval juhul apellandi) ees parandamise ja uute koostisosade tarnimise eest, kui puudustega koostisosad tuleb asendada (nii on pealegi kirjas India äriühingu ja apellandi aktsiakapitali omanikust Taani äriühingu vahel sõlmitud müügi- ja tarnelepingu 11. tingimuses). Kokkuvõttes on tegemist ühelt poolt tootja (India äriühing) antud tootegarantiiga ja teiselt poolt käitisele (käesoleval juhul tuulepargi töötamisele) antava tehnilise garantiiga, mille apellant andis tuuleparkide arendajatele, kusjuures tootegarantii peab sisalduma nimetatud käitise tehnilises garantiis, mille töö eest tehniliselt vastutav isik peab tagama.

- 32 Nende eri vastutustega arvestades tulebki tõlgendada maksuhalduri protokollis nimetatud tehingute raamatupidamiskandeid, mille kohaselt: i) apellant tasus ja arvas Portugalis maha imporditud „asenduslabadele“ vastava sisendkäibemaksu; ii) ei kirjendanud raamatupidamises algsete „labadega“ (nendega, mis asendati) seotud vastupidiseid tehinguid või tegevusi ning lisaks iii) sõlmis nende labade parandamiseks lepingud kolmanda isikuga.
- 33 Maksuhaldur on seisukohal, et kõik need tegevused kujutavad endast majandustehinguid, mida tuleb käibemaksu seisukohast liigitada apellandi poolt India äriühingule tootegarantii raames osutatud teenusteks.
- 34 Kõiki neid asjaolusid arvestades leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ei saa välistada, et maksuhaldur ja vaidlustatud kohtuotsuses kohus on järeldanud õigesti, et apellandi poolt selleks, et lahendada oma klientidele tuulegeneraatorite koostisosade puudustest tulenevad probleemid, tehtud tehingud tuleb raamatupidamise seisukohast liigitada teenuste osutamiseks India äriühingule, mitte nende kahe vaheliseks tarbijasuhteks, kuna apellant ei piirdunud India äriühingult puudusega toodete parandamise ja asendamise nõudmisega, vaid tegi hoopis mitu toimingut, et leevendada oma klientide kahjusid, mis tekkisid tuvastatud tootmisvigadest; nende toimingute eesmärk oli teatud mõttes rahuldada ka India äriühingu vajadus parandada puudustega tooted (see on osa tootegarantiist). Seega on tegemist faktiliste asjaoludega, mis võivad kuuluda käibemaksu kohaldamise õigusnormis (CIVA artikkel 4) sätestatud teenuste osutamise laia (üld)mõiste alla.
- 35 Samuti ei ole välistatud, et vaidlustatud kohtuotsus on õige, kui see eespool viidatud käibemaksuameti ringkirja nr 49424 alusel liigitab selle teenuse osutamise teenuse osutamiseks tasu eest. Nagu ringkirjas on ette nähtud, võib tasuta teenuse osutamiseks pidada üksnes selliste teenuse osutamist, mille puhul parandamise hind sisaldub toote müügihinnas. Käesolevas asjas on aga tuvastatud, et raamatupidamises ei ole apellant ega India äriühing tehingut kirjendanud „hinnaalandusena“, vaid neist esimese, st apellandi poolt teisele, st India

äriühingule esitatud arvena (võlateate väljastamise teel) koostisosade asendamise (uus import) ja nende parandamise kulude kohta.

- 36 Neile faktilistele asjaoludele, mida peetakse kohaldatava õiguse alusel tõendatuks, tuleb vastavalt ringkirjale (nr 4) kohaldada maksu järgmisel moel: „[k]ui teenusesaaja parandab koostisosi või materjale, mis ei ole saanud heas seisukorras, mille eest tarnija vastutuse tõttu on tekkinud võlg või tema enda antud krediit, tuleb alati tasuda käibemaks“.
- 37 Lepingu sõlmimisel eristasid pooled sisuliselt tootegarantii tuulepargi paigaldamisteenuse garantiist, et jagada omavahel ära vastutus, kuigi on tõsi, et tuulepargi arendaja puhul sellist eristust ei esine, kuna apellant kui selle eest tehniliselt vastutav isik vastutab kõige eest.
- 38 Seda garantiide ja vastutuse üldist raamistikku „muutis“ aga apellandi ja seadmete tarnija vahel sõlmitud hilisem leping, mille eesmärk oli lahendada tuulegeneraatorite labades tuvastatud probleem kiiresti. Lahendus, milleni jõuti – leping, millega apellant kohustus (koostisosade asendamise „nõudmise“ asemel) labad parandama ja uusi koostisosi importima – lisas lihtsale tootegarantii kohustusele mitu „teenust“; nende „teenuste“ seoses käibemaksuga liigitamisel tekivad käesolevas vaidluses küsimused, eeskätt küsimus, kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ artikli 2 lõige 1 lubab käsitada selliseid tehinguid, nagu on kõne all ettevõtjate vahel sõlmitud lepingus, kauba tarnimise ja teenuste osutamisenä tasuta (kõigest kulude edasikandmisena), sest need kujutavad endast tootegarantii rakendamist.
- 39 Kõigele eelpool märgitule vaatamata ja olles tutvunud kõigi asjaoludega, järeldeb eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ei seaduse tekst (CIVA artiklid) ega nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues käibemaksudirektiiv 77/388/EMÜ faktiliste asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis ega Euroopa Liidu Kohtu praktika ei vasta üheselt ega selgelt siin esitatud küsimustele.
- 40 Selles mõttes leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuigi liidu õiguse kohaldamine on liikmesriikide kohtute pädevuses, on „liidu institutsioonide, organite või asutuste õigusaktide“ tõlgendamine vastavalt ELTL artikli 267 esimese lõigu punktile b Euroopa Liidu Kohtu pädevuses. Lisaks, nagu on lisatud ELTL artikli 267 kolmandas lõigus, „[k]ui mingi niisugune küsimus [liidu institutsioonide aktide tõlgendamise kohta] kerkib üles poolelioleva kohtuasja käigus liikmesriigi kohtus, mille otsuste peale ei saa siseriikliku õiguse järgi edasi kaevata, siis peab nimetatud kohus saatma asja [Euroopa K]ohtusse“.
- 41 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi seoses nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ artikli 2 tõlgendamisega, siis leiab ta, et enne otsuse tegemist peab ta esitama eelotsusetaotluse Euroopa Liidu Kohtule.