Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

24. veebruar 2022*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Ajaline kohaldatavus – Käibemaksuga maksustatavad teenused – Teenuste osutamine tasu eest – Kriteeriumid – Kontsernisisene suhe – Teenused, mis seisnevad garantiiga tuulegeneraatorite koostisosade parandamises või asendamises ja mida tuleb osutada vastavalt mittevastavusteatistele – Teenuseosutaja väljastatud ilma käibemaksuta võlateated – Teenuseosutaja poolt nende kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu mahaarvamine, mille eest esitasid talle samade teenuste osutamise raames arved tema alltöövõtjad

Kohtuasjas C-605/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) 1. juuli 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. novembril 2020, menetluses

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president J. Passer, kohtunikud N. Wahl (ettekandja) ja M. L. Arastey Sahún,

kohtujurist: L. Medina,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda, esindajad: *advogados* L. Scolari ja R. Reigada Pereira,

– Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa ja R. Campos Laires,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja I. Melo Sampaio,

* Kohtumenetluse keel: portugali.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab sisuliselt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 2 lõike 1 punkti c tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda (edaspidi „Suzlon Wind Energy Portugal“) ning Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugali maksu- ja tolliamet) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab selliste remonditeenuste käibemaksuga maksustamist, mida osutati kauba garantiiperioodil kolmandas riigis asutatud äriühingule, kellele kuulub kaudselt 100% osalus põhikohtuasja hageja kapitalis.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues käibemaksudirektiiv

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 2 punktis 1 oli ette nähtud järgmist:

„Käibemaksuga maksustatakse: […] kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

Direktiiv 2006/112

4 Direktiivi 2006/112 põhjenduses 66 on märgitud järgmist:

„Käesoleva direktiivi siseriiklikku õigusesse ülevõtmise kohustus peab piirduma sätetega, mis sisaldavad varasemate direktiividega võrreldes põhjalikke muudatusi. Muutmata sätete ülevõtmise kohustus tuleneb eelnevatest direktiividest.“

5 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud järgmist:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

6 Selle direktiivi artikli 24 lõike 1 kohaselt on „teenuste osutamine“ mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.

7 Nimetatud direktiivi artiklis 28 on sätestatud järgmist:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

8 Sama direktiivi artikli 411 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Direktiiv 67/227/EMÜ ja [kuues direktiiv 77/388] tunnistatakse kehtetuks, ilma et see piiraks liikmesriikide kohustusi seoses nimetatud direktiivide ülevõtmise ja kohaldamise tähtpäevadega, mis on toodud XI lisa B osas.“

9 Direktiivi 2006/112 artiklis 413 on sätestatud järgmist:

„Käesolev direktiiv jõustub 1. jaanuaril 2007.“

Portugali õigus

Käibemaksuseadustik

10 Käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) 20. juuni 2008. aasta dekreetseadusega nr 102/2008 (*Diário da República*, 1. seeria, nr 118, 20.6.2008) muudetud redaktsiooni artiklis 4 „Teenuste osutamise mõiste“ on ette nähtud järgmist:

„1. Teenuste osutamine on tasu eest tehtud tehingud, mis ei ole kaubatarned, ühendusesisesed soetamised ega kaupade import.

2. Teenuste osutamisena tasu eest käsitatakse ka järgmist:

[…]

c) tellimuse alusel valmistatud või kokku pandud vallasvara tarnimine koos seadmetega, mille ehitise omanik on selleks andnud, olenemata sellest, kas lepinguosaline on tarninud osa kasutatud kaubast või mitte.

[…]

4. Kui teenust osutab esindaja, kes tegutseb enda nimel, on viimati nimetatu teenuse saaja ja teenuse osutaja.“

4. mai 1989. aasta ringkiri

11 Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (käibemaksuosakonna juhataja 4. mai 1989. aasta ringkiri nr 49424; edaspidi „käibemaksuosakonna juhataja 4. mai 1989. aasta ringkiri“) on sõnastatud järgmiselt:

„1. Garantiiaja jooksul tehtud parandustöid käsitatakse maksuvabade tehingutena üksnes siis, kui neid tehakse tasuta, kuna vaikimisi loetakse, et garantiiga hõlmatud toote müügihind sisaldab neid töid, mistõttu ei saa neid tehinguid käsitada tasu eest tehtud tehingutena, millega käibemaksuseadustiku artikli 3 lõike 3 punkti f ja artikli 4 lõike 2 punkti b arvestades oleks tegu muudel asjaoludel.

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 käibemaksuseadustiku üldsätetele.

2. Seega juhul, kui nende parandustööde kohta esitatakse arve, see tähendab, kui on olemas võlg kolmanda isiku (klient, edasimüüja või tootja) ees, tuleb tasuda maks ning sama kehtib ka siis, kui parandaja või edasimüüja võla asemel on tegemist krediidiga, mille olemasolust on teavitanud edasimüüja või tootja.

[…]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Suzlon Wind Energy Portugal on energiatööstuses, eelkõige tuuleenergia sektoris, tegutsev äriühing. Tema tegevusala on kaupade tootmine, kokkupanek, käitamine, turustamine, paigaldamine, arendamine, töötlemine, haldamine ja hooldus ning teenuste osutamine. Ta on registreeritud Portugalis käibemaksukohustuslasena. Nimetatud äriühing on Taanis asuva Suzlon Wind Energy A/S-i (edaspidi „Suzlon Wind Energy Danemark“) 100-protsendilise osalusega tütarettevõtja.

13 India õiguse alusel asutatud äriühing Suzlon Energy Limited (edaspidi „Suzlon Energy Inde“) sõlmis 17. juunil 2006 Suzlon Wind Energy Danemarkiga, kelle ainuaktsionär ta oli, kokkuleppe tuulegeneraatorite ja abiseadmete müügitingimuste kohta (*Terms and Conditions of Sales Agreement*) (edaspidi „2006. aasta kokkulepe“).

14 2006. aasta kokkulepe reguleeris tarnija Suzlon Energy Inde’i ja ostja Suzlon Energy Danemarki ning viimase ja tema tütarettevõtjate vaheliste tuulegeneraatorite ja abiseadmete projektide teostamise tingimusi vastavalt selle kokkuleppe tingimusele 1. Nimetatud kokkuleppe tingimuse 11 kohaselt andis tarnija garantii kõigile koostisosadele tootmisvigade eest garantiiajaga kaks aastat alates tehingu sõlmimise kuupäevast. Tarnija andis garantii selliselt, et maksab kõigi koostisosade, parandustööde ja puudustega koostisosade transpordi eest, ent nende osade vahetamisega seotud tööjõukulu jääb ostja kanda. Kolmandate isikute toodetud osade puhul pidi tarnija edastama tarnelepingud ostjale, et viimane võtaks kohaldatava garantii realiseerimiseks nende tarnijatega ühendust, kusjuures sel juhul tuleb seotud kulud kanda ostjal.

15 Suzlon Wind Energy Portugal ostis aastatel 2007 ja 2008 otse Suzlon Energy Inde'ilt kokku 21 tuulegeneraatorit, millest igaühel oli kolm laba ja mis olid mõeldud Portugalis asuvate tuuleparkide jaoks, koguväärtusega 3 879 000 eurot. Need pargid kuuluvad kolmandatele ettevõtjatele.

16 Alates 2007. aasta septembrist hakkasid seni garantiiga kaetud tuulegeneraatorite labadel ilmnema ühesugused praod, mis tuli parandada või need labad asendada.

17 Suzlon Wind Energy Portugal ja Suzlon Energy Inde sõlmisid 25. jaanuaril 2008 teenuste osutamise lepingu (*Services Agreement*, edaspidi „2008. aasta leping") 63 puudustega laba parandamise või asendamise kohta. Selles lepingus on täpsustatud, et Suzlon Wind Energy Portugalil oli võimalik luua Portugalis tuulegeneraatorite ja abiseadmete parandusüksus ning et asenduslabad veetakse Indiast Portugali.

18 Suzlon Energy Inde kohustus nimetatud lepingu alusel osutama Suzlon Wind Energy Portugalile logistilist toetust ja abistama teda labade parandamisel või asendamisel. Viimane pidi andma Suzlon Energy Inde'i kasutusse parandusrajatised ning osutama labade ladustamise ja käitlemisega seotud teenuseid. Samuti pidi ta Suzlon Energy Inde'i nimel ostma kõik seadmed ja materjalid, mida on vaja puudustega labade parandamiseks, ning korraldama riigi sees asenduslabade transpordi. Lõpuks pidi Suzlon Wind Energy Portugal andma Suzlon Energy Inde'ile kogu teabe või abi, mida see mõistlikult nõuda võiks.

19 2008. aasta lepingus oli Suzlon Energy Inde'i ja Suzlon Wind Energy Portugali vaheline suhe määratletud kui kliendi ja tarnija vaheline suhe, kusjuures Suzlon Energy Inde tegutseb enda nimel, mitte Suzlon Wind Energy Portugali huvides.

20 Ajavahemikus 2007. aasta septembrist kuni 2009. aasta märtsini parandas ja asendas Suzlon Wind Energy Portugal puudustega labad ja tuulegeneraatorite erinevad koostisosad. Selleks omandas ta vajaliku varustuse ja sõlmis allhankelepingu kolmandate isikutega, kes esitasid kõnealuste müügitehingute ja teenuste kohta arved. Nagu nähtub tema raamatupidamisdokumentidest, arvas ta maha kõikidelt nimetatud tehingutelt tasutud käibemaksu.

21 Suzlon Wind Energy Portugal väljastas 27. veebruaril 2009 võlateate nr 39/2008, mille adressaat oli Suzlon Energy Inde, summas 2 909 643 eurot. Selle summa ühe osa kohta, milleks oli 2 232 373 eurot, oli teates märgitud järgmist: „Mittevastavusteatis kuni [2008. aasta] märtsi lõpuni/[Mittevastavusteatiste] üksikasjalik nimekiri on toodud lisas".

22 Suzlon Wind Energy Portugal väljastas 31. märtsil 2009 teise võlateate nr 44/2008, mille adressaat oli samuti Suzlon Energy Inde, summas 3 263 454,84 eurot, ja mille kohta oli märgitud järgmist: „Labade parandamine Portugalis kuni 2009. aasta märtsini/a) paranduskulud kuni 2009. aasta märtsini/b) IMT (tehniliste muudatuste juhised) kulud (projektiga mitteseotud juhised)".

23 Samal päeval väljastas ta kolmanda võlateate nr 50/2008, millel oli sama adressaat, summas 1 913 533,68 eurot. Viimati nimetatud võlateatel oli järgmine märge: „[Mittevastavusteatis] [20]08. aasta aprillist kuni [20]09. aasta märtsi lõpuni/[Mittevastavusteatiste] üksikasjalik nimekiri on toodud lisas".

24 Ükski neist kolmest võlateatest (edaspidi koos „vaidlusalused võlateated") ei sisaldanud käibemaksu ning neil ei olnud mainitud ka maksuvabastuse põhjust. Lisaks ei olnud käibemaksu arvestatud.

25 Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (Lissaboni maksuinspektsioon, Portugal) saatis 31. mail 2012 Suzlon Wind Energy Portugalile 2009. aasta käibemaksukontrolli raames meeldetuletuse maksta ära käibemaks, mis vastas peaaegu täies ulatuses sellele, mida vaidlusalustesse võlateadetesse ei märgitud. Selle meeldetuletuse järel esitatud maksuotsuses oli märgitud 1 666 710,02 eurot koos viivisega. Maksuhalduri kontrollaktis olevate andmete kohaselt oleks juhul, kui vaidlusaluste võlateadete aluseks olevad tehingud oleksid olnud käibemaksuga maksustatavad, käibemaksu summa olnud 1 481 872,31 eurot.

26 Suzlon Wind Energy Portugal esitas selle maksuotsuse peale kaebuse. Tribunal Tributário de Lisboa (Lissaboni maksukohus, Portugal) jättis selle kaebuse 30. juuni 2017. aasta otsusega rahuldamata.

27 Suzlon Wind Energy Portugal esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Ta väidab, et pelgalt see, et tarnijale, käesoleval juhul Suzlon Energy Inde'ile kandub garantiiajal üle nende kulude summa, mille ta kandis soetatud kauba parandamisel või asendamisel, ei viita tulu saamise eesmärgile. Vaidlusalused võlateated ei ole vastutasu tarnija mis tahes teenuse eest, vaid nende kulude hüvitamine, mida ta kandis seoses viimase ülesande täitmisega, kuna see tulenes tema garantiikohustusest müüdud toote suhtes. Tegemist ei ole mitte teenuste osutamisega tasu eest, vaid lihtsalt rahavoogudega, mis ei tekita mingit lisandväärtust ega ole seega käibemaksuga maksustatavad.

28 Maksu- ja tolliamet leiab omalt poolt, et vaidlusaluste võlateadete esemeks olevad tehingud vastavad sellele, et Suzlon Wind Energy Portugal osutas Portugalis 2008. aasta lepingu alusel tegelikult teenust, mille raames viimane kajastas kõiki alltöövõtjate tarnitud kaupu ja osutatud teenuseid ning arvas vastava käibemaksu maha. Ta väidab seega, et need teenused oleks tulnud maksustada hariliku käibemaksumääraga. See ametiasutus märgib eelkõige, et vaidlusaluste võlateadete sõnastusest nähtub, et need puudutavad kogu projekti jooksul esitatud mittevastavusteatisi. Lisaks leiab ta, et käesolevas asjas kohaldatavas 4. mai 1989. aasta ringkirjas, mis käsitleb kliendi poolt tarnijale garantiiaja jooksul osutatud teenuseid, on ette nähtud, et selliste teenuste puhul, nagu on märgitud vaidlusalustes võlateadetes, tuleb käibemaksu tasuda.

29 Neil asjaoludel otsustas Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas liidu õigusega on kooskõlas tõlgendus, mille kohaselt niinimetatud „garantiiaja" jooksul tehtud parandustöid käsitatakse maksuvabade tehingutena siis, kui neid tehakse tasuta, ja niivõrd, kuivõrd neid peetakse vaikimisi sisalduvaks garantiiga hõlmatud toote müügihinnas, samas kui maksustatavatena käsitatakse teenuseid, mida 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 isikutelt 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?"

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

30 Ilma et Portugali valitsus väidaks ametlikult, et eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu, väljendab ta kahtlust, kas see on kooskõlas Euroopa Kohtu kodukorra artikliga 94.

31 Sellega seoses tuleb korrata, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt, mis nüüd peegeldub kodukorra artiklis 94, nõuab vajadus anda liidu õiguse tõlgendus, mis on liikmesriigi kohtule vajalik, seda, et see kohus määratleks esitatud küsimuste faktilise ja õigusliku raamistiku või vähemalt selgitaks faktilisi oletusi, millel need küsimused põhinevad. Lisaks peavad eelotsusetaotluses olema toodud täpsed põhjused, miks liikmesriigi kohtul on liidu õiguse tõlgendamise küsimus tekkinud ja miks ta on pidanud vajalikuks esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimused (30. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Kuigi käesoleval juhul vastab tõele, et käesoleva kohtuotsuse punktis 29 esitatud eelotsuse küsimused ei maini ühtegi konkreetset liidu õiguse ega Portugali õiguse sätet, tuleb siiski kohe märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab eelotsusetaotluses kuuendale direktiivile 77/388 ja „kahtlustele [selle] direktiivi artikli 2 tõlgendamisel“. Lisaks täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ta ei leidnud ei direktiivi teistest sätetest ega käibemaksuseadustikust ühest ja selget vastust. See kohus viitab ka Portugali maksuameti doktriinile seoses asjade parandamisega garantiiajal, mis on toodud 4. mai 1989. aasta ringkirjas ja mida võib seega kvalifitseerida riigisiseseks praktikaks (vt selle kohta 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, punkt 39).

33 Eelotsusetaotluse esitanud kohus määratles seega kokkuvõtlikult, kuid arusaadavalt põhikohtuasja õigusliku raamistiku.

34 Lisaks ilmneb eelotsusetaotlusest piisavalt selgelt, et Supremo Tribunal Administrativo (kõrgeim halduskohus) küsib seoses tehingutega, mida puudutavad vaidlusalused võlateated, mõiste „teenuste osutamine tasu eest“ kohta, et teha kindlaks, kas kõnealused tehingud on käibemaksuga maksustatavad.

35 Tuleb aga meenutada, et liidu õigust puudutavate küsimuste asjakohasust eeldatakse. Euroopa Kohus võib liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast keelduda üksnes juhul, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendusel puudub igasugune seos põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (26. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Käesolevas kohtuasjas võimaldavad eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitused esitatud küsimuste asjakohasuse kohta põhikohtuasja lahendamiseks hinnata nende ulatust ja anda nimetatud kohtule tarvilik vastus.

37 Lisaks piisab selles osas, milles Euroopa Komisjon väidab, et esimene eelotsuse küsimus koosneb kahest osast ja teine osa, mis käsitleb küsimust, kas kõnealust tasu võib pidada vaikimisi toote müügihinna sisse kuuluvaks, kui parandusteenust osutatakse tasuta, on vastuvõetamatu, kuna see puudutab teenuseid, mis ei ole käesoleva kohtuasja esemeks, kui märkida, et need argumendid põhinevad esimese eelotsuse küsimuse ekslikul tõlgendamisel. Selle sõnastusest nähtub nimelt, et esimese küsimuse raames kujutavad tehingud, mis „tehakse tasuta […] ja niivõrd, kuivõrd neid

peetakse vaikimisi sisalduvaks garantiiga hõlmatud toote müügihinnas“, endast üksnes üht kuuenda direktiivi 77/388 tõlgendamise võimalust, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtul kontrollida ja millest tuleneb vastupidi, et põhikohtuasjas kõnealused tehingud on käibemaksuga maksustatavad.

38 Seega tuleb eelotsusetaotlus tunnistada vastuvõetavaks.

Sisulised küsimused

Direktiivi 2006/112 ajaline kohaldatavus

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb selles, kuidas tõlgendada kuuenda direktiivi 77/388 artiklit 2, mis tema hinnangul on tema menetluses olevas kohtuasjas kohaldatav „asjaolude toimumise ajal kehtinud“ redaktsioonis.

40 Tuleb siiski märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on põhikohtuasjas käibemaksu sissenõudmisotsuse aluseks vaidlusalused võlateated, mis on kirjendatud 2009. aastal ja millel ei ole märgitud käibemaksu, mida ei olnud seega selleks kuupäevaks tasutud. Põhikohtuasja olulised asjaolud leidsid aset pärast 1. jaanuari 2007, mil direktiiv 2006/112 jõustus ja asendas kuuenda direktiivi 77/388, nagu nähtub direktiivi 2006/112 artiklitest 411 ja 413 (12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 24).

41 Sellega seoses tuleb rõhutada, et nimetatud direktiivi põhjenduses 66 on märgitud, et „[s]elle siseriiklikku õigusesse ülevõtmise kohustus peab piirduma sätetega, mis sisaldavad varasemate direktiividega võrreldes põhjalikke muudatusi“, ning et „[m]uutmata sätete ülevõtmise kohustus tuleneb eelnevatest direktiividest“ (4. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punkt 29).

42 Direktiivi 2006/112 XII lisas toodud tabelist nähtub, et kuuenda direktiivi 77/388 artikli 2 punkti 1 sätted, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, vastavad direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c sätetele.

43 Kuna kuuenda direktiiviga 77/388 võrreldes sisulisi muudatusi tehtud ei ole, tuleb asuda seisukohale, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkt c võeti Portugali õigusesse üle juba selle direktiivi jõustumisega 1. jaanuaril 2007 (vt analoogia alusel 4. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punkt 30). Kuues direktiiv 77/388 tuli Portugali õigusesse üle võtta hiljemalt 1. jaanuariks 1989 vastavalt Hispaania Kuningriigi ja Portugali Vabariigi Euroopa Majandusühendusega ja Euroopa Aatomienergiaühendusega ühinemise lepingu (EÜT 1985, L 302, lk 9; ELT eriväljaanne 09/01, lk 307) artikli 395 ja XXXVI lisa II osa *in fine* sätetele nende koostoimes.

44 Sellest järeldub, et kuna põhikohtuasi käsitleb 2009. aasta eest tasumisele kuuluva käibemaksu sissenõudmist, on direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkt c põhikohtuasjas ajaliselt kohaldatav (vt analoogia alusel 4. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punkt 31). Seega on nimetatud eelotsuse küsimuste analüüsimisel asjakohane selle sätte tõlgendus (vt selle kohta 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 26).

Eelotsuse küsimuste analüüs

45 Nende kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et tehingud, mille alusel esiteks kandis käibemaksukohustuslane võlateated raamatupidamisarvestusse ja teiseks arvas nendelt kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu maha, on käsitatavad tasu eest teenuste osutamisena selle sätte tähenduses, kuivõrd need on esiteks seotud kaubaga, millel on garantii, ja maksukohustuslane on neid teiseks kirjeldanud sellistena, millest ta ei saanud mingit kasu.

46 Sellega seoses tuleb korrata, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c alusel käibemaksuga maksustamine eeldab, nagu tuleneb ka selle sätte sõnastusest, et täidetud on viis tingimust – nimelt, et kõnealune tehing kujutab endast teenuste osutamist tasu eest, see toimub liikmesriigi territooriumil, see on tehtud maksukohustuslase poolt ning viimane tegutseb sellena.

47 Esiteks nähtub eelotsusetaotlusest, et Suzlon Wind Energy Portugal on Portugalis käibemaksukohustuslane ja et kõnealused tehingud tehti selle liikmesriigi territooriumil, mistõttu on juba täidetud kaks eelmises punktis nimetatud kriteeriumi.

48 Teiseks tuleb märkida, et kriteerium, mis puudutab asjaolu, et maksukohustuslane tegutseb sellisena – see on kriteerium, mida tuleb edaspidi analüüsida –, eeldab, et tehakse kindlaks, kas maksukohustuslane tegi kõnealuseid tehinguid maksukohustuslasena, ehk ühelt poolt, ega ta ei teinud neid eraisikuna (4. oktoobri 1995. aasta kohtuotsus Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punktid 16–18), vaid oma maksustatava tegevuse raames (12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Optigen jt, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 42), ning teiselt poolt, kas ta on nende tegelik õiguslik teostaja. Käesoleval juhul tuleb vaidlusaluste võlateadete esemeks olevate tehingutega seoses kontrollida, kas Suzlon Wind Energy Portugal tegutses enda nimel käibemaksukohustuslasena või Suzlon Energy Inde'i nimel ja arvel.

49 Sellega seoses tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul analüüsida lepingulist ja raamatupidamislikku raamistikku, milles vaidlusalused võlateated koostati, eelkõige selleks, et teha kindlaks, kas on võimalik, et esinesid vahekontod direktiivi 2006/112 artikli 79 esimese lõigu punkti c tähenduses (vt selle kohta 1. juuni 2006. aasta kohtuotsus De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, punkt 25).

50 Lepingulise raamistiku kohta tuleb märkida, et eelotsusetaotlusest nähtub, et 2006. aasta kokkulepe reguleerib tarnija Suzlon Energy Inde'i poolt ostja Suzlon Wind Energy Danemarkile tarnitud kauba nõuetele vastavusele ja toimimisele antud garantiid, kusjuures see kokkulepe hõlmas ka esimese tütarettevõtjaid, nagu Suzlon Wind Energy Portugal. Käesoleval juhul näib, et kuna Suzlon Wind Energy Portugal importis Suzlon Energy Inde'ilt vahetult puudusega kaupa, siis kehtis tema jaoks 2006. aasta kokkuleppes ette nähtud garantii, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei selgu vastupidist.

51 Samuti tuleb rõhutada, et Suzlon Wind Energy Portugali poolt oma klientidele pakutud garantiid siinkohal käsitletavad ei ole, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei selgu vastupidist. Samuti ei nähtu Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et Suzlon Energy Inde oleks käesoleval juhul pakkunud oma lõpptarbijatele otsegarantiid.

52 Eelotsusetaotluses toodud 2008. aasta lepingu väljavõtetes on sõnaselgelt märgitud, et selle lepingu esemeks olevaid remondi- ja asendusteenuseid osutab teenuseosutaja Suzlon Wind Energy Portugal kliendile Suzlon Energy Inde.

53 Raamatupidamisliku raamistiku osas tuleb rõhutada, et käibemaksukohustuslasel peab olema võimalik tõendada tema raamatupidamises kajastatud tehingute tegelikku toimumist ja sisu. Liikmesriigi maksuhaldur võib tehingu maksustatava laadi kindlaksmääramisel arvesse võtta kõigi muude asjakohaste asjaolude hulgas nende tehingute nimetust. Käesoleval juhul on eelotsusetaotluses mainitud vaidlusaluste võlateadete sõnastust, millest nähtub, et Suzlon Wind Energy Portugal koostas rea „mittevastavusteatisi“ ja asjaomaste seadmete „parandusi“ Suzlon Energy Inde'i kasuks.

54 Suzlon Wind Energy Portugal märkis samuti, et ta otsustas võtta enda kanda asjakohased parandused või asendustööd Portugali territooriumil. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et viimati nimetatu kasutas selleks tarnijaid ja teenuseosutajaid. Kõik väljastatud arved olid koostatud mitte Suzlon Energy Inde'i nimel, vaid Suzlon Wind Energy Portugali nimel. Viimane arvas nendelt arvetelt tasutud käibemaksu summa maha, mida tuleb seega pidada sisendkäibemaksuks tehingutelt, mis olid kirjendatud vaidlusaluste võlateadete alusel.

55 Lisaks näib olevat tõendatud – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, et Suzlon Wind Energy Portugal ei kajastanud remondi- ja asendustöödega seotud summasid vahekontol, nagu seda tuleb teha nimetatud summade viivitamatuks ülekandmiseks.

56 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmeid arvestades ja viimase tehtava kontrolli tulemusena asuda seisukohale, et käibemaksukohustuslast, kes tegutses nii, nagu Suzlon Wind Energy Portugal näib olevat tegutsenud, tuleb pidada maksukohustuslaseks, kes sellena tegutseb.

57 Kolmandaks peab kõnealune tehing kujutama endast teenuste osutamist.

58 Direktiivi 2006/112 artikli 24 kohaselt on teenuste osutamine mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne. Kõnealuse tehingu kvalifitseerimisel tuleb arvesse võtta kõiki selle tehingu tegemise asjaolusid (17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BGŻ Leasing, C-224/11 EU:C:2013:15, punkt 32). Selles kontekstis kujutavad asjaomased lepingutingimused endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, kui küsimus on teenuste saaja ja teenuste osutaja tuvastamises tehingus, mis hõlmab „teenuste osutamist“ nimetatud direktiivi tähenduses (2. mai 2019. aasta kohtuotsus Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Sellega seoses nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et 2008. aasta lepingust „Teenuste osutamise leping“ ja vaidlusalustest võlateadetest, milles viidatakse mittevastavus- ja vastuvõtuaruannetele, selgub, et Suzlon Wind Energy Portugal näib olevat teenuseosutaja, kelle klient on Suzlon Energy Inde.

60 Tuleb lisada, et selliseid tehinguid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei saa võrdsustada puudusega materjali tagasisaatmisega tarnijale parandamiseks või asendamiseks, kuna käesoleval juhul tegi tarnija asjaomaste kaupade ostjale ülesandeks osutada teatud hulka teenuseid, mille eesmärk on sellesama tarnija pakutud garantii kohaldamine.

61 Neljandaks peab teenuste osutamine toimuma tasu eest.

62 Kõigepealt tuleb meenutada, et teenus on osutatud tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, kusjuures teenuse osutaja saadav tasu on vastavuses teenuse saajale osutatava individuaalse teenuse tegeliku väärtusega. Sellega on tegemist juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos (16. septembri 2021. aasta kohtuotsus Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

63 Ilma et see mõjutaks nende erinevate asjaolude hindamist eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt, on võimalik märkida, et eelotsusetaotluse lugemisel on esiteks vaidlusaluste võlateadete aluseks olev õigussuhe loodud 2008. aasta lepinguga, teiseks näib teenusepakkuja tasu olevat vastavuses nende võlateadetega ja kolmandaks vastavad Suzlon Wind Energy Portugali poolt Suzlon Energy Inde'ile osutatud teenused, nimelt puudustega labade parandamisel ja asendamisel osutatud abi, mõiste „teenusesaajale osutatud individualiseeritav teenus" määratlusele.

64 Järgmiseks ei takista asjaolu, et selle teenuse eest saadav tasu esines võlateate kujul, selle käsitamist tasuna direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Euroopa Kohus on nimelt juba märkinud, et selle kindlaksmääramisel, kas tegemist on teenuse osutamisega tasu eest, ei oma tähtsust asjaolu, et tasu ei esine komisjonitasu või eraldi tasu vormis (22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

65 Lõpuks, mis puudutab asjaolu – eeldusel, et see on tõendatud –, et Suzlon Wind Energy Portugal kandis puudustega labade asendamise või parandamise kulud üle ilma marginaali või lisasummata, siis tuleb meenutada, et asjaolu, et majandustehing tehti omahinnast kõrgema hinnaga või omahinnast madalama hinnaga, ei oma tähtsust, kui tegemist on tehinguga „tasu eest", kusjuures viimati nimetatud mõiste eeldab üksnes otsest seost kaubatarne või teenuseosutamise ning maksukohustuslase poolt tegelikult saadud vastutasu vahel (12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 26).

66 Eeltoodust tuleneb, et sellised tehingud, nagu kirjeldas eelotsusetaotluse esitanud kohus, vastavad teenuste osutamisele tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktis c sätestatud tingimustele.

67 Oluline on lisada, et tarnitud kaupadele antud garantii olemasolu mõjutab teenuste osutamist tasu eest vaid siis, kui see mõjutaks mõnda selles sättes nimetatud tingimust. Nii oleks see näiteks juhul, kui teenuseosutaja oleks tegutsenud teise isiku nimel ja arvel, piirdudes ostetud kaupade ja asendus- või parandustöödega seotud summade ülekandmisega direktiivi 2006/112 artikli 79 esimese lõigu punkti c tähenduses vahekontole, jättes sisendkäibemaksu maha arvamata ning märkides tellimustele ja arvetele selle äriühingu nime, kelle arvel need kaubad omandati ja tööd teostati.

68 Igal juhul erineb olukord, kus garantiiga kauba mittevastavusaruanded on koostatud mitme kuu jooksul ja see kaup on viidud nõuetega vastavusse, olukorrast, kus garantiiga puudustega kaup lihtsalt asendati.

69 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et tehingud, mis kuuluvad lepingulisse raamistikku, milles on kindlaks määratud teenuste osutaja, nende saaja ja kõnealuste teenuste laad, mida maksukohustuslane on nõuetekohaselt raamatupidamisarvestuses kajastanud ja millel on nende teenuste laadi kinnitav nimetus, mille eest teenuseosutaja on saanud võlateate vormis tasu, mis kujutab endast tegelikku vastutasu nimetatud teenuste eest, kujutavad endast teenuste

osutamist tasu eest selle sätte tähenduses, hoolimata esiteks maksukohustuslase kasumi puudumisest ja teiseks nimetatud teenuste esemeks olevatele kaupadele antud garantii olemasolust.

Kohtukulud

70 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et tehingud, mis kuuluvad lepingulisse raamistikku, milles on kindlaks määratud teenuste osutaja, nende saaja ja kõnealuste teenuste laad, mida maksukohustuslane on nõuetekohaselt raamatupidamisarvestuses kajastanud ja millel on nende teenuste laadi kinnitav nimetus, mille eest teenuseosutaja on saanud võlateate vormis tasu, mis kujutab endast tegelikku vastutasu nimetatud teenuste eest, kujutavad endast teenuste osutamist tasu eest selle sätte tähenduses, hoolimata esiteks maksukohustuslase kasumi puudumisest ja teiseks nimetatud teenuste esemeks olevatele kaupadele antud garantii olemasolust.

Allkirjad