

Downloaded via the EU tax law app / web

62019CJ0801

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

17. detsember 2020 (*1)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksuvabastused – Artikli 135 lõike 1 punktid b ja d – Mõisted „krediidi andmine“ ja „muud vabalt kaubeldavad maksevahendid“ – Mitmest osast koosnevad tehingud – Põhiteenus – Rahaliste vahendite kättesaadavaks tegemine tasu eest – Veksli üleandmine faktooringettevõtjale ja saadud raha üleandmine veksli väljastajale

Kohtuasjas C-801/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Upravni sud u Zagrebu (Zagrebi halduskohus, Horvaatia) 15. oktoobri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. oktoobril 2019, menetluses

FRANCK d.d., Zagreb

versus

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

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president N. Wahl, kohtunikud A. Kumin ja F. Biltgen (ettekandja),

kohtujurist: J. Richard de la Tour,

kohtusekretär: ametnik M. Longar,

arvestades kirjalikku menetlust ja 17. septembri 2020. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

–

FRANCK d.d., Zagreb, esindajad: odvjetnici V. A. Batarelo, I. Dvojkovi?, L. W. Vuchetich, T. Sadri?, M. K. Boha?ek, I. B. Pav?i?, F. Kralji?kovi? ja M. Opa?ak,

–

Ministarstvo financija Republike Hrvatske Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, esindajad: N. Biloglav, D. Štimac ja K. Tudek,

–

Horvaatia valitsus, esindajad: G. Vidovi? Mesarek, M. Greguri? ja B. Domitrovi?,

–

Euroopa Komisjon, esindajad: M. Mataija, A. Armenia ja N. Gossement,

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

on teinud järgmise

otsuse

1

Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 135 lõike 1 punktide b ja d tõlgendamist.

2

Taotlus on esitatud FRANCK d.d., Zagrebi (edaspidi „Franck“) ja Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupaki (Horvaatia Vabariigi rahandusministeeriumi vaiete menetlemise osakond, edaspidi „rahandusministeerium“) vahelises kohtuvaidluses küsimuses, kuidas määrata kindlaks tasumisele kuuluv käibemaks tasult, mida Franck sai selle eest, et ta andis Konzum d.d. kasutusse selliselt faktooringettevõtjalt saadud rahalised vahendid, kelle valduses olid Konzumi väljastatud vekslid, ja mille tagasimaksmist Franck tagas.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3

Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a)

kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c)

teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

4

Selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas

kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

5

Selle direktiivi artikli 135 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

b)

krediidi andmine ja läbirääkimine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt;

[...]

d)

hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (välja arvatud võlgade sissenõudmisega) seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine;

[...]“.

Horvaatia õigus

6

17. juuni 2013. aasta käibemaksuseaduse (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 ja 115/16, edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 40 lõige 1 sätestab:

„Käibemaksust on vabastatud:

[...]

b)

krediidi ja laenu andmine, sealhulgas selliste tehingute vahendamine, ning krediidi ja laenu haldamine, kui seda teeb isik, kes ise krediiti või laenu annab;

[...]

d)

tehingud, sealhulgas vahendustegevus hoiukontode, arvelduskontode või ülekandekontode, maksete, ülekannete, võlgade, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahendite valdkonnas, välja arvatud võlgade sissenõudmine;

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7

Tee ja kohvi töötlemisega tegelev äriühing Franck andis ajavahemikus 1. jaanuarist 2013 kuni 30. märtsini 2017 jaemüügiketi Konzum kasutusse rahalised vahendid ühel ajal sõlmitud kolme liiki lepinguga.

8

Esiteks väljastas Konzum laenuandjana nn finantslaenulepingu alusel vekslit Franckile kui laenuvõtjale, kes kohustus talle vekslis märgitud summa maksma sularahas.

9

Teiseks andis Franck vastavalt debitorsete võlgnevuste loovutamise lepingule, mille allkirjastajad olid Franck, Konzum ja faktooringettevõtja, selle vekslit üle viimasele, kes „pöördfaktooringuna“ määratletud tehinguga maksis 95–100% selle summast Franckile, kes omakorda kandis selle summa üle Konzumi kontole, tegutsedes nimetatud summa vekslit maksetähtpäevaks tagasimaksmise garantina.

10

Kolmandaks kohustus Konzum nn kaubanduskoostöö lepingu alusel maksma Franckile tagasi intressi ja kulud, mida faktooringettevõtja Franckilt arvestas, ning maksma talle tasu 1% vekslile märgitud summast.

11

Pädev maksuhaldur tuvastas maksukontrolli käigus, et nimetatud tasu kohta esitati arve ilma käibemaksuta. Kuna maksuhaldur leidis, et see tasu ei ole käibemaksust vabastatud, tuvastas ta, et ajavahemikul 2013–2017 on jäetud käibemaksu deklareerimata summas 15060808,80 Horvaatia kunat (HRK) (umbes 2 miljonit eurot), millele lisandub viivitusintress. Rahandusministeerium jättis 28. juuli 2018. aasta otsusega maksuteate peale Francki esitatud vaide rahuldamata.

12

Viimati nimetatud otsuse peale esitatud kaebust menetlev Upravni sud u Zagrebu (Zagrebi halduskohus, Horvaatia) märgib, et Francki sõnul osutas ta Konzumile sisuliselt laenuandmise teenust, mis on käibemaksuseaduse artikli 40 lõike 1 punkti b alusel käibemaksust vabastatud. Lisaks, kuna Konzumi väljastatud vekslid olid vabalt kaubeldavad maksevahendid selle artikli lõike 1 punkti d tähenduses, on Francki osutatav teenus selle sätte alusel samuti maksust vabastatud.

13

Rahandusministeerium seevastu on eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul seisukohal, et Francki saadav tasu kujutab endast tasu võlgade sissenõudmise teenuse eest, milles viimane tegutses vahendajana faktooringettevõtjate ja Konzumi vahel, ja selline teenus ei ole käibemaksuseaduse artikli 40 lõike 1 punkti d kohaselt käibemaksust vabastatud. Rahandusministeerium leiab seega, et Francki ja Konzumi vahel ei olnud krediidisuhet ning kõnealuseid tehinguid ei saa pidada ka nendevaheliseks „faktooringuks“, kuna vekslid ei olnud välja antud Francki poolt kaupade tarnimise või teenuste osutamise alusel.

Neil asjaoludel otsustas Upravni sud u Zagrebu (Zagrebi halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

Kas teenus, millega tehakse kaebajale, mis ei ole finantsasutus, kättesaadavaks rahalised vahendid ühekordse tasu eest, mis on 1% konkreetsest summast, on käsitatav kui „krediidi andmine ja läbirääkimine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt“ käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti b tähenduses, olgugi et lepingus ei ole kaebaja ametlikult laenuvõtjana märgitud?

2.

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

3.

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

a)

käibemaksust vabastatud teenust käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti b tähenduses või

b)

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

Euroopa Kohtu pädevus

15

Põhikohtuasi puudutab ajavahemikku 1. jaanuarist 2013 kuni 30. märtsini 2017, samas kui Horvaatia Vabariik ühines Euroopa Liiduga 1. juulil 2013.

16

Väljakujunenud kohtupraktikast aga nähtub, et Euroopa Kohus on pädev tõlgendama liidu õigust seoses selle kohaldamisega uues liikmesriigis alates viimase liiduga ühinemise kuupäevast (3. juuli 2019. aasta kohtuotsus UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

17

Kuna põhikohtuasjas kõnealused asjaolud leidsid osaliselt aset pärast nimetatud kuupäeva, on Euroopa Kohus pädev eelotsuse küsimustele vastama (vt selle kohta 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

Eelotsuse küsimuste analüüs

18

Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkte b ja d tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuvabastus, mille need sätted näevad ette vastavalt krediidi andmisele ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega seotud tehingutele, on kohaldatav tehingule, mis seisneb maksukohustuslase jaoks tasu eest teise maksukohustuslase kasutusse selliste rahaliste vahendite andmises, mille ta on saanud faktooringettevõtjalt pärast viimasele teisena nimetatud maksukohustuslase poolt väljastatud vekslit üleandmist, kuna esimesena nimetatud maksukohustuslane garanteerib faktooringettevõtjale vekslit maksetähtpäevaks tagasimaksmise.

19

Esiteks, mis puudutab käibemaksudirektiivi kohaldatavust, siis nähtub selle direktiivi artikli 2 lõikest 1, et käibemaksuga maksustatakse eelkõige kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Nimetatud direktiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust. Mõiste „majandustegevus“ on selle direktiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu kohaselt tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus.

20

Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et isikut, kes on juba käibemaksukohustuslane seoses oma püsiva majandustegevusega, tuleb pidada „maksukohustuslaseks“ ka mis tahes muu majandustegevuse osas, millega ta tegeleb juhuti, tingimusel et see tegevus on käsitatav „tegevusena“ käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses (vt selle kohta 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

21

Käesoleval juhul kujutab põhikohtuasjas käsitletav tehing, mis seisneb rahaliste vahendite kasutusse andmises tasu eest, endast „majandustegevust“ käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses. Asjaolu, et see tehing ei vasta Francki põhitegevusele, milleks on tee ja kohvi töötlemine, ei välista, et see äriühing tegutses nimetatud tehingu tegemisel oma majandustegevuse raames.

22

Teiseks tuleb märkida, et põhikohtuasjas käsitletav tehing, nagu seda on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktides 7–10, koosneb reast tehingutest, milles kolm juriidilist isikut, nimelt Franck, Konzum ja faktooringettevõtja, osalesid kolme liiki eraldi lepingute täitmisel.

23

Selle kohta nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjasse puutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid,

selleks et teha kindlaks, kas käibemaksuga maksustamise seisukohast on tegemist kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega (4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

24

Järelikult tuleb teatud asjaoludel paljusid formaalselt eraldiseisvaid teenuseid, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluvad eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud (4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

25

Tehingu puhul on tegemist ühe sooritusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehingu osa või sellega seotud toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik. Nii on see ka juhul, kui üks või mitu tehingut moodustavad ühe põhitehingu ja kui muu(d) tehingu(d) moodustavad ühe või mitu kõrvaltehingut, mida maksustatakse samamoodi nagu põhitehingut. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eelkõige siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

26

Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et määramaks kindlaks, kas tehing, mis koosneb mitmest teenusest, on käibemaksuga maksustamise osas üks tehing, tuleb Euroopa Kohtul arvesse võtta nii selle tehingu eesmärki kui ka selle saaja huvi (vt selle kohta 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

27

Seejärel tuleb meenutada, et ELTL artikliga 267 kehtestatud koostöö raames on liikmesriikide kohtute ülesanne teha kindlaks, kas maksukohustuslane osutas konkreetsel juhul ühte teenust, ning hinnata selles osas lõplikult fakte. Euroopa Kohtu ülesanne on aga anda nendele kohtutele kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada liikmesriigi kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel (8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

28

Käesoleval juhul on selge, et põhikohtuasjas kõne all oleva tehingu majanduslik eesmärk oli rahuldada Konzumi kapitalivajadusi, põhjusel et Konzum ei saanud Horvaatia finantseerimisasutustelt raha laenata, sest nii tema enda kui ka selle kontserni võlakoormus, kuhu see kuulub, oli liiga kõrge.

29

Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, võib sellest järeldada, et Francki põhiteenuseks tuleb pidada Konzumi kasutusse nende rahaliste vahendite andmist, mille Franck sai faktooringettevõtjalt. Muid teenuseid, mida ta osutab kolme tüüpi lepingute alusel, mille osapool ta oli, tuleb pidada selle põhiteenuse kõrvalteenuseks, millel ei ole viimasest sõltumatut eesmärki.

30

Kolmandaks, mis puudutab küsimust, kas niisugune tehing kuulub ühe või mitme käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 nimetatud maksuvabastuse kohaldamisalasse, siis tuleb korrata, nagu nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et need maksuvabastused on liidu õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

31

Lisaks tuleb käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud termineid tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK), C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

32

Samas peab nende mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning järgima neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Seega ei tähenda kitsa tõlgendamise nõue seda, et kõnealuses sättes viidatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada nii, et nende toime kaob (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (andmekeskuses majutamise teenus), C?215/19, EU:C:2020:518, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

33

Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb analüüsida, kas selline teenus, nagu on nimetatud käesoleva kohtuotsuse punktis 29, kuulub käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktides b ja d loetletud maksust vabastatud tehingute hulka.

34

Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti b, siis tuleb esiteks korrata, et selle sätte alusel maksust vabastatud tehingud määratletakse osutatavate teenuste laadi järgi, mitte teenuse osutaja või teenuse saaja järgi, mistõttu ei sõltu nende maksuvabastuste kohaldamine teenust osutanud üksuse liigist (15. mai 2019. aasta kohtuotsus Vega International Car Transport and Logistic, C?235/18, EU:C:2019:412, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

35

Eelkõige tuleb selles sättes kasutatud väljendit „krediidi andmine ja läbirääkimine“ tõlgendada laialt, mistõttu selle ulatus ei piirdu üksnes laenude ja krediidi andmisega pankade ja finantseerimisasutuste poolt. Selline tõlgendus on nimelt kooskõlas käibemaksudirektiiviga loodud ühise käibemaksusüsteemi eesmärgiga, milleks on tagada maksukohustuslaste võrdne kohtlemine (vt selle kohta 15. mai 2019. aasta kohtuotsus Vega International Car Transport and Logistic, C?235/18, EU:C:2019:412, punktid 44 ja 45 ning seal viidatud kohtupraktika).

36

Teiseks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et krediidi andmine käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike

1 punkti b tähenduses seisneb muu hulgas kapitali kasutusse andmises tasu eest (vt selle kohta 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Paulo Nascimento Consulting, C?692/17, EU:C:2019:867, punkt 38).

37

Kuigi selline tasu on tagatud eelkõige intressi maksmisega, ei saa välistada muus vormis tasu. Seega on Euroopa Kohtul juba olnud võimalus käsitada finantstehinguna, mis sarnaneb krediidi andmisele ja on seega nimetatud sätte alusel käibemaksust vabastatud, kaupade ostu rahastamist ettemaksena selle rahastuse saaja poolt tagastatud summa suurendamise eest (vt selle kohta 15. mai 2019. aasta kohtuotsus Vega International Car Transport and Logistic, C?235/18, EU:C:2019:412, punktid 47 ja 48).

38

Põhikohtuasja puhul tuleneb eeltoodust, et asjaolu, et Franck ei ole pank ega finantseerimisasutus, ei välista sellise tehingu nagu tema poolt osutatav teenus kvalifitseerimist krediidi andmisena käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti b tähenduses. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas tasu, mida Franck sai Konzumilt nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamiseks, kujutab endast vastutasu tema kasutusse antud asjaomaste rahaliste vahendite eest.

39

Lisaks ei ole oluline asjaolu, et kasutusse antud rahalisi vahendeid ei makstud tagasi mitte Franckile, vaid faktooringettevõtjatele. Nimelt, nagu komisjon oma kirjalikes seisukohtades märgib, ei näe käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt b nimetatud maksuvabastuse saamise tingimusena ette kohustust tagastada laen isikule, kes seda andis.

40

Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d, siis tuleb märkida, et antud sätte kohaselt vabastavad liikmesriigid eelkõige „hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega“ seotud tehingud.

41

Nagu Euroopa Kohus on selgitanud, kuuluvad need tehingud, sealhulgas „muud vabalt kaubeldavad maksevahendid“ finantstehingute valdkonda ja puudutavad eelkõige maksevahendeid, mille toimimisviis eeldab rahaülekannet (vt selle kohta 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus Granton Advertising, C?461/12, EU:C:2014:1745, punktid 36–38, ja 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist, C?264/14, EU:C:2015:718, punkt 40).

42

Mis puudutab põhikohtuasja, siis tuleb asuda seisukohale, et Konzumi väljastatud vekslid on „muud vabalt kaubeldavad maksevahendid“ käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses, sest nagu nähtub eelotsusetaotlusest, sisaldavad need Konzumi kui väljastaja kohustust maksta valdajale täpne summa nende maksetähtpäevaks.

43

Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et Konzum oli neid vekseid puudutavates lepingutes nimetatud laenuandjana ja Franck laenusaajana, mis on selle kohustusega vastuolus.

44

Nimelt tuleb märkida, et vastupidi lepingupoolte formaalsele kvalifikatsioonile kujutab majandusliku ja kaubandusliku tegelikkuse arvessevõtmine endast ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteeriumi (vt selle kohta 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

45

Selleks, et Francki osutatud teenuseid saaks määratleda muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega seotud tehingutena, mis on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d alusel maksust vabastatud, peavad need moodustama igakülgset hinnatuna eraldiseisva terviku, mis täidab sellise tehingu eriomaseid ja põhilisi funktsioone. Selles osas tuleb maksuvaba teenust käibemaksudirektiivi mõttes eristada puhtalt materiaalsest või tehnilisest teenusest (vt selle kohta 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 39, ja 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 40).

46

Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et rahaliste vahendite kasutusse andmises seisnev teenus oli lahutamatu seotud vekslite väljastamisega, kuna just nende üleandmisega faktooringettevõtjatele sai Franck neilt summad, mille ta andis Konzumi kasutusse. Kuna Franck oli vekseid puudutavate lepingute osaline, näib, et ta täitis neid puudutava tehingu eriomaseid ja põhilisi funktsioone, kuid seda peab siiski kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

47

Järelikult tuleb asuda seisukohale – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimisel ei selgu vastupidist –, et selline teenus, nagu on nimetatud käesoleva kohtuotsuse punktis 29, kujutab endast muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega seotud tehingut, mis on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d kohaselt käibemaksust vabastatud.

48

Ent Horvaatia valitsus väidab oma kirjalikes seisukohtades, et Francki osutatud teenus kujutab endast võlgade sissenõudmist, mis käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d kohaselt ei kuulu selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse. Franck tegutses sellega seoses vahendajana faktooringettevõtjate ja Konzumi vahel, kuna ta võttis üle Konzumi võla ja andis selle üle nimetatud äriühingutele, võttes samas garandina võlgniku kohustuste täitmata jätmise riski enda kanda.

49

Sellise arutluskäiguga ei saa nõustuda.

50

Nimelt, kuigi tehing, millega ettevõtja ostab nõuded tagasi, võttes tasu eest enda kanda võlgnike kohustuste täitmata jätmise riski, kujutab endast tõepoolest võlgade sissenõudmist, mis ei kuulu nimetatud sätte järgi maksuvabastuse kohaldamisalasse (vt selle kohta 26. juuni 2003. aasta

kohtuotsus MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, punkt 80), näib siiski – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusel ei selgu teisiti –, et antud juhul ei teinud Franck sellist tehingut ega tegutsenud selle raames faktooringettevõtjate jaoks vahendajana. Otse vastupidi, eelotsusetaotlusest nähtub, et Konzum maksis talle rahaliste vahendite kasutusse andmise eest tasu. Lisaks maksis Franck faktooringettevõtjatele intressi ja kulusid, mille Konzum talle hiljem tagasi maksis.

51

Lisaks ei ole käibemaksuvabastuse seisukohast oluline Horvaatia valitsuse viidatud asjaolu, et põhikohtuasjas kõne all oleva tehingu eesmärk oli kõrvale hoida Horvaatia pangandusalastest õigusnormidest, mis keelavad pankadel anda sellisele äriühingule nagu Konzum tema ülemäärase võlakoorma tõttu laenu.

52

Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt keelab neutraalse maksustamise põhimõtte seaduslike ja ebaseaduslike tehingute üldistatud eristamise käibemaksuga maksustamisel (10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika). Seda, kas põhikohtuasjas arutusel olev tehing võib olla ebaseaduslik, ei saa seega käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktides b ja d sätestatud maksuvabastuse kohaldamisel arvesse võtta.

53

Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkte b ja d tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuvabastus, mille need sätted näevad ette vastavalt krediidi andmisele ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega seotud tehingutele, on kohaldatav tehingule, mis seisneb maksukohustuslase jaoks tasu eest teise maksukohustuslase kasutusse selliste rahaliste vahendite andmises, mille ta on saanud faktooringettevõtjalt pärast viimasele teisena nimetatud maksukohustuslase poolt väljastatud vekslit üleandmist, kuna esimesena nimetatud maksukohustuslane garanteerib faktooringettevõtjale vekslit maksetähtpäevaks tagasimaksmise.

Kohtukulud

54

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punkte b ja d tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuvabastus, mille need sätted näevad ette vastavalt krediidi andmisele ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega seotud tehingutele, on kohaldatav tehingule, mis seisneb maksukohustuslase jaoks tasu eest teise maksukohustuslase kasutusse selliste rahaliste vahendite andmises, mille ta on saanud faktooringettevõtjalt pärast viimasele teisena nimetatud maksukohustuslase poolt väljastatud vekslit üleandmist, kuna esimesena nimetatud maksukohustuslane garanteerib

faktooringettevõtjale vekslit maksetähtpäevaks tagasimaksmise.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: horvaadi.