



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 31. mail 2017¹

Kohtuasi C-164/16

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
versus
Mercedes Benz Financial Services UK Ltd

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)
(apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilasjade koda) (Ühendkuningriik))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EL – Artikli 14 lõike 2 punkt b – Kaubatarne –
Liisinguleping väljaostuoptsiooniga kindlaksmääratud summa eest

1. Liisinguleping tekitab käibemaksusätete raamistikus endiselt tõlgendamisraskusi. Arvestades liisingulepingul olevaid eri lepinguliikide tunnuseid, ei ole alati ilmne, kas kvalifitseerida see leping kaubatarneks või teenuste osutamiseks. Sel on aga maksukohustuslaste jaoks olulised tagajärjed.
2. Ehkki Euroopa Kohus on lahendanud juba mitu liisingulepinguid käsitlevat kohtuasja, ei ole üheski neist olnud lõpuks vaja teha otsust niisuguse tehingu kvalifitseerimise kohta käibemaksu seisukohast. Käesolevas kohtuasjas avaneb Euroopa Kohtul võimalus anda selles küsimuses täiendavaid selgitusi.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3. Direktiivi 2006/112/EL² artiklis 14 on sätestatud:

„1. „Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse kaubatarneena järgmisi tehinguid:

[...]

b) kaupade tegelikku üleandmist vastavalt lepingule kaupade tähtajalise rendi kohta või järeelmaksuga müügi kohta, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega;

[...]

¹ Algkeel: poola.

² Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

[...]“.

4. Sama direktiivi artikli 24 lõikes 1 on sätestatud:

„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubararne.“

Ühendkuningriigi õigus

5. Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkt b võeti Ühendkuningriigi õigusesse üle 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) 4. lisa punkti 2 alapunktiga b koostoides sama seaduse artikliga 5.

6. 1974. aasta seaduse tarbijakrediidilepingute kohta (Consumer Credit Act 1974) artiklis 99 on sätestatud, et igal ajal enne seda, kui selles seaduses *hire purchase agreement*’ina määratletud lepingu kohaselt saabub võlgniku viimase makse tegemise tähtaeg, on võlgnikul õigus leping sellekohase teatega lõpetada, olles enne vajaduse korral ära maksnud vastavalt sama seaduse artiklile 100 arvutatud summa.

7. Vastavalt 1974. aasta seaduse tarbijakrediidilepingute kohta artiklile 189 on *hire purchase agreement* niisugune leping, mille kohaselt kaup antakse regulaarsete maksete eest liisinguvõtja kasutusse, kusjuures lepingu eseme omandiõigus läheb liisinguvõtjale üle, kui lepingu tingimused on täidetud ning leiavad aset teatud sündmused, sealhulgas lepingu eseme väljaostuotsiooni kasutamine liisinguvõtja poolt.

Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

8. Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd (edaspidi „äriühing MBFS“) on Daimler AG tütarettevõtja, kes on asutatud Ühendkuningriigis. Ta pakub finantsteenuseid, mis on seotud sõidukite kasutamise ja soetamisega. Oma tegevuse raames pakub ta mootorsõidukite kasutusse andmiseks kolme standardtüüpi lepinguid: liising (*leasing*), *hire purchase*-tüüpi leping ja segatüüpi nn *Agility*-leping.

9. Liisinguleping välistab selle, et liisinguvõtja võiks mootorsõiduki omandada pärast liisingulepingu tähtaja möödumist. Põhikohtuasjas ei ole vaidlust küsimuses, et kõnealune leping kujutab endast käibemaksusätete tähenduses teenuste osutamist. *Hire purchase*-leping on aga konstrueeritud sellisel, et osamaksete summa vastab üldjuhul mootorsõiduki hinnale, mis sisaldab finantseerimiskulusid. Lepingus võivad olla ette nähtud kas võrdse suurusega osamaksed või siis oluliselt suurem viimane osamakse (nn *balloon payment*), ehkki kõigi nende osamaksete tasumine on kliendi jaoks põhimõtteliselt kohustuslik. Klient saab end sellest kohustusest vabastada ainult lepingut lõpetades, mis on võimalik, tuginedes eespool nimetatud sätetele tarbijakrediidi kohta. Leping näeb ette mootorsõiduki väljaostuotsiooni, mida klient saab kasutada lepingu lõppedes, mil tal tuleb tasuda sümboolne viimane osamakse (harilikult 95 GBP). Kuivõrd osamaksete summa vastab mootorsõiduki koguhinnale, ei ole täielikult tasutud mootorsõiduki puhul majanduslikult mõistlik loobuda väljaostuotsioonist. Põhikohtuasjas ei ole vaidlust küsimuses, et *hire purchase*-leping kujutab endast käibemaksusätete tähenduses kaubararnet.

10. Põhikohtuasjas toimuva kohtuvaidluse ese on *Agility*-leping ja selle kvalifitseerimine käibemaksusätete seisukohast.

11. Nimetatud leping on konstrueeritud nii, et pärast liisinguperioodi lõppemist on liisinguvõtjal väljaostuoptsioon tingimusel, et ta maksab lõppsumma (*optional purchase payment*), mis vastab mootorsõiduki keskmisele oodatavale väärtusele väljaostu hetkel (näidetes, mille esitas eelotsusetaotluse esitanud kohus, on see 42–48% alghinnast), samas kui osamaksete summa vastab veel tasumata osale mootorsõiduki hinnast koos finantseerimiskuludega. Vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastatule kasutavad mootorsõiduki väljaostuoptsiooni ligikaudu pooled kliendid.

12. Her Majesty's Revenue and Customs'i (Ühendkuningriigi maksuhaldur) sõnul on *Agility*-lepingu näol tegemist käibemaksusätete tähenduses kaubarneaga. Maksuhaldur kinnitas niisugust seisukohta 16. detsembri 2008. aasta maksutõlgenduses. 23. detsembril 2008 kaebas äriühing MBFS selle otsuse edasi esimese astme kohtusse, kes jättis tema kaebuse 17. detsembri 2012. aasta otsusega rahuldamata. Teise astme kohus tühistas selle otsuse aga 2. mai 2014. aasta otsusega, mille peale esitati seejärel edasikaebus eelotsusetaotluse esitanud kohtu maksukolleegiumile.

13. Neil asjaoludel otsustas Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilasjade koda), Ühendkuningriik) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kuidas tuleb mõista [direktiivi 2006/112] artikli 14 lõike 2 punkti b sõnastust „leping [...], millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega“?
2. Kas sõna „tavaliselt“ eeldab konkreetselt käesoleva juhtumi kontekstis seda, et maksuhalduril on üksnes kohustus tuvastada, et lepingus on olemas ostuoptsioon, mida saab kasutada hiljemalt viimase osamakse tegemisel?
3. Teise võimalusena, kas sõna „tavaliselt“ eeldab, et siseriiklik asutus teeks põhjalikuma analüüsi ja tuvastaks lepingu majandusliku eesmärgi?
4. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav:
 - a) Kas artikli 14 lõike 2 tõlgendamist mõjutab analüüs selle kohta, kas klient tõenäoliselt seda optsiooni kasutab?
 - b) Kas ostuoptsiooni kasutamisel tasumisele kuuluva hinna suurus on oluline lepingu majandusliku eesmärgi tuvastamisel?“

14. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 21. märtsil 2016. Kirjalikud seisukohad esitasid äriühing MBFS, Ühendkuningriigi ja Madalmaade valitsus ning Euroopa Komisjon. Äriühing MBFS, Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon olid esindatud 19. jaanuaril 2017 toimunud kohtuistungil.

15. Äriühingu MBFS, Madalmaade valitsuse ja komisjoni arvates kuulub direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkt b kohaldamisele lepingute suhtes, mis sisaldavad lepingu eseme väljaostuoptsiooni tingimustel, mille korral on selge või väga tõenäoline, et liisinguvõtja seda võimalust kasutab. Ühendkuningriigi valitsus peab samas tähtsusetuks asjaolu, kas lepingu eseme omandi üleminek toimub automaatselt või on valikuline. Ühendkuningriigi valitsuse arvates kuulub direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkt b kohaldamisele iga kord, kui liisinguvõtja saab viimase osamakse tasumisega lepingu eseme omanikuks, hoolimata sellest, kas viimase osamakse tasumine on vabatahtlik.

Analüüs

16. Käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas ja – vajaduse korral – millistel asjaoludel tuleb liisingulepingut, milles ette nähtud lepingu eseme väljaostuoptsiooni saab liisinguvõtja kasutada pärast liisingulepingu tähtaja möödumist, käsitada kaubatarnena vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punktile b. Teen ettepaneku alustada analüüsimist kõnealuse sätte grammatilisest tõlgendusest.

Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti b grammatiline tõlgendus

17. Tulenevalt sõnastusest puudutab direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkt b lepinguid, mille eesmärk on anda üle õigus asja käsutada kui omanik, aga seda raamistikus, kus selle õiguse üleminek on ajas piiratud vahemikuga asja soetajale üleandmise ajahetke ja selle hetke vahel, mil soetaja maksab ära koguhinna.

18. Niisugused lepingud on sageli segatüüpi, ühendades liisingu ja müügilepingu tunnusoone. Nende lepingute sellist laadi annab hästi edasi nende nimetus eri keeltes: inglise keeles *hire purchase* ja prantsuse keeles *location vente*. Niisuguse lepingu raames võtab liisinguandja/müüja kohustuse anda asi liisinguvõtja/ostja käsutusse piiratud ajavahemikuks, ent pärast seda, kui viimatinimetatu on kõik osamaksed tasunud, läheb kõnealuse asja omandiõigus talle üle. Liisinguvõtjal on ainuõigus asja kasutada, aga ta saab ka omandiõiguse asjale pärast lepingu lõppu kas valikuliselt või automaatselt, olles kohustatud tasuma kõik lepingujärgsed osamaksed, mis koos moodustavad lepingu eseme ostuhinna.

19. Niisugust tüüpi lepingute puhul on omandi üleminek liisinguvõtjale/ostjale küll ajas edasi lükatud, kuid siiski toimub see „tavaliselt“, nagu see on tingitud lepingu harilikust täitmisest. Omandi üleminek võib ära jääda vaid erandlikel asjaoludel, eriti kui üks pool lepingust taganeb. Lepingust taganemise õigus võib tuleneda lepingust endast (nt olukorras, mil üks lepingu pooltest ei täida oma kohustusi) või seadusest. Lepingust taganemise õigus ei muuda siiski selle lepingu kvalifitseerimist direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti b seisukohast, kuna „tavaliselt“ on ainus tagajärg omandiõiguse üleminek.

20. Seda tüüpi lepingute puhul toimub omandi üleminek sageli hetkel, mil liisinguvõtja/ostja tasub viimase osamakse, kusjuures vajalik võib olla viimase ühepoolne tahteavaldus kasutada lepingu eseme väljaostu optsiooni. Just niisuguses kontekstis tuleb mõista direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punktis b kasutatud väljendit „viimane osamakse“. Selle all peetakse niisiis silmas niisuguse viimase summa tasumist, milleks liisinguvõtja/ostja oli lepingu alusel kohustatud.

21. Ääremärkusena (kuivõrd see ei puuduta käesolevat kohtuasja) tuleb mainida, et direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkt b on lisaks *hire purchase*-tüüpi lepingutele kohaldatav ka järeilmaksulepingute suhtes, kui nende tingimustes on ette nähtud, et lepingu ese antakse ostjale üle enne hinna täielikku tasumist, ent omandiõigus läheb viimasele üle alles pärast nimetatud kohustuse täitmist. Niisugustes lepingutes ei ole liisingu elemente, ehkki need on funktsionaalses mõttes lähedased *hire purchase*-tüüpi lepingutele.

Liising

22. *Hire purchase*-tüüpi leping kuulub liisingulepingute hulka laias tähenduses. Liisingu mõiste ei ole ühetähenduslikult piiritletud ja võib hõlmata väga erinevat õiguslikku laadi lepinguid. Liisingule omane tunnusjoon on siiski see, et liisinguvõtja seisukohast asendab liisinguleping sageli liisingueseme omandamist – see lubab isikul kasutada asja kui omanik, ilma et ta peaks ühekorraga tasuma ostuhinna, samas kui liisinguvõtja (või mitme järjestikuse liisinguvõtja) tasutud osamaksed peaksid liisingu kestuse jooksul põhimõtteliselt katma liisingu eseme soetamis-, amortisatsiooni- ja finantseerimiskulud, mida liisinguandja on kandnud.

23. Liisingueseme omandiõiguse üleminek liisinguvõtjale pärast liisingulepingu lõppemist võib olla, aga ei pea olema lepingus ette nähtud. Kõige sagedamini võib liisingulepingutest leida nn väljaostuoptsiooni. See on liisinguandja ühepoolne kohustus anda liisingueseme omandiõigus üle liisinguvõtjale, kui viimane kasutab optsiooni ja täidab lepingus selleks puhuks ette nähtud tingimused. Niisugustest tingimustest tuleneb reeglina vajadus tasuda konkreetne summa, mille suurus võib varieeruda alates puhtsümboolsest tasust kuni arvestatava osani liisingueseme väärtusest.

24. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb liisingulepingut üldjuhul käsitada teenuse osutamisenä³. Euroopa Kohus on siiski kohtuotsuses Eon Aset Menidjmont⁴ ja kohtuotsuses NLB Leasing⁵ esimesele kohtuotsusele viidates otsustanud, et konkreetsetel asjaoludel võib liisingulepingu näol olla tegemist kaubarneaga. Euroopa Kohus asus neis kohtuotsustes seisukohale, et sisuliselt on „juhul, kui liisinguleping näeb ette kas [...] [liisingueseme] omandiõiguse ülemineku liisinguvõtjale lepingu lõppemisel või annab liisinguvõtjale üle kõik põhilised [liisingueseme] omandiõigusega seonduvad aspektid, nimelt kui talle lähevad üle kõik olulised [liisingueseme] omandiõigusega seotud riskid ja hüved ning kui osamaksete diskonteeritud summa võrdub praktiliselt [liisingueseme] turuväärtusega, tuleb tehing võrdsustada kapitalikauba soetamisega [...]“⁶.

Liisingut käsitlev rahvusvaheline raamatupidamisstandard

25. Euroopa Kohus jõudis sellisele järeldusele, tuginedes rahvusvahelistele raamatupidamisstandarditele, mis on inkorporeeritud liidu õigusesse määrusega nr 1126/2008⁷. Liisingut käsitleb rahvusvaheline raamatupidamisstandard nr 17 (edaspidi „IAS 17“). Niisuguse klausli olemasolu, mille kohaselt läheb omandiõigus liisinguesemele enne liisingulepingu lõppemist liisinguvõtjale üle, või ka tõsiasi, et osamaksete summa on põhimõtteliselt võrdne liisingueseme turuväärtusega, läheb sisuliselt, nagu komisjon oma seisukohtades märgib, kokku kahe kriteeriumiga, mis vastavalt IAS 17 punkti 10 alapunktidele a⁸–d⁹ „kas eraldivõetult või kombineeritult viivad tavaliselt rendi liigitamiseni kapitalirendiks“.

26. Kapitalirenti (teisisõnu kapitaliliising) iseloomustab tõik, et tegemist on liisinguvõtja tehtava investeeringuga liisinguesemesse. Liisinguvõtja positsioon sarnaneb siin omaniku olukorraga, kel on kõik liisingueseme kasutamisega seotud hüved ja kellele läheb täielikult üle liisingueseme kasutamisega seotud riisiko. Mõnikord nimetatakse seda „majanduslikuks omandiks“¹⁰. Kapitalirent ei pea siiski

3 Vt konkreetselt kohtuotsused, 17.7.1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punkt 11); 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 61).

4 Kohtuotsus, 16.2.2012, C-118/11, EU:C:2012:97.

5 Kohtuotsus, 2.7.2015, C-209/14, EU:C:2015:440.

6 Kohtuotsused, 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 40); 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 30).

7 Komisjoni 3. novembri 2008. aasta määrus, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002 (ELT 2008, L 320, lk 1).

8 Selles alapunktis on ette nähtud, et „rendilepinguga läheb vara omandiõigus rendiperioodi lõpus üle rentnikule“.

9 Selles punktis on ette nähtud, et „rendi jõustumise kuupäeval on rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus peaaegu sama suur kui renditava vara õiglane väärtus“.

10 Vt kohtuotsus, 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 10).

tingimata seostuma sellega, et formaalne omandiõigus läheb liisinguvõtjale lõplikult üle, näiteks olukorras, kus liisingu kestus võrdub liisingu eseme majanduslikult kasuliku kasutuseaga. Kapitalirent on sageli kolmepoolne lepinguline suhe, milles liisinguandja (sageli krediidasutus või spetsialiseerunud liisinguettevõtja) täidab üksnes rahastaja rolli, aga liisingueseme annab liisinguvõtjale otse üle liisinguandja. Mõnes õigussüsteemis on üksnes kapitalirent tuntud kui „tegelik“ liising.¹¹

27. Euroopa Kohtu eespool nimetatud lahendid ei tähenda minu hinnangul aga seda, et iga liisingulepingut, mida on IAS 17 kohaselt võimalik kvalifitseerida kapitalirendilepinguks, tuleks käsitada kaubatarnena direktiivi artikli 14 lõike 2 punkti b mõttes.

28. Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite ülesanne on ühtlustada raamatupidamiseeskirjad selliselt, et need peegeldaksid maksimaalses võimalikus ulatuses ettevõtjate majanduslikku ja finantsilist reaalsust, isegi kui see ei ole vastavuses formaalse õigusliku tegelikkusega. Kapitalirendi korral kuulub selle ese liisinguvõtjast ettevõtja varade hulka, isegi kui ta ei ole seda omandanud ja omandiõigus liisinguesemele ei ole talle üle läinud. Just sellest on juttu IAS 17 punktis 21¹². Vastavalt IAS 17 punktile 8 tuleb liising liigitada kapitalirendiks, kui sellega kantakse liisinguvõtjale „üle kõik omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved“. Selles kontekstis on need majanduslikud mõisted, tähistades liisingueseme sihtotstarbelisest majanduslikust kasutusest tulenevat võimalikku kasu ja kahju.

29. Pealegi põhineb konkreetse tehingu raamatupidamislik kirje muu hulgas ettevõtja teadmisel selle tehingu tegeliku majandusliku laadi ja kavatsatud tagajärgede kohta. Sellega seoses tuleneb ka IAS 17 punktist 9, et „[n]ende mõistete rakendamine rendileandja ja rentniku erinevate olukordade suhtes võib mõnikord viia selleni, et osapooled liigitavad sama rendilepingu erinevalt“.

30. Õiguslik regulatsioon toimib aga teistsuguse loogika alusel. Selle jaoks on kõnesoleva tehingu majanduslikust tulemist olulisem konkreetsete lepinguliste lahenduste õige õiguslik kvalifitseerimine ja avaliku võimu organitel (haldusorganid ja kohtud) olev võimalus seda kvalifitseerimist koos ootuspärase tulemusega kontrollida. Õiguslik kvalifitseerimine eeldab tehingu kui konkreetse õigustoimingu hindamist, kusjuures seda hinnangut peaksid võimaluste piires jagama kõik õiguskäibes osalejad.

31. Eeltoodust tulenevalt leian, et õiguskindlus nõuab, et liisingulepinguid käsitataks käibemaksuga maksustamise seisukohast kaubatarnena ainult olukorras, kus on võimalik olla kindel, et tavaliselt läheb liisingueseme omandiõigus hiljemalt lepingu lõpptähtajaks üle liisinguvõtjale. Oma niisuguse seisukoha põhjendamiseks esitan järgneva põhjenduskäigu.

Liisingulepingud ja tehingute kategooriad direktiivis 2006/112

32. Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõikes 1 on ette nähtud kaks maksustatavate tehingute põhikategooriat: kaubatarne ja teenuste osutamine (aga ka kaupade ühendusesisene soetamine ja import, mis on funktsionaalses mõttes siiski üks kaubarne erivorme). Kaubarne on direktiivi artikli 14 lõikes 1 olemuselt defineeritud kui „materialese vara omanikuna kasutamise õiguse üleminek“. Teenuste osutamise kategooria ei ole aga defineeritud. Vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 24 lõikele 1 on teenuste osutamine mis „tahes tehing, mis ei ole kaubarne“. Seega põhimõtteliselt võib kaubarne

11 Näiteks *crédit-bail*-instituut prantsuse õiguses või Poola tsiviilseadustikus reguleeritud liisinguleping (vt selle kohta F. Bénédicte, *Le crédit-bail financier en France*, *Uniform Law Review*, nr 1-2/2011, lk 291–332; W.J. Katner, *Leasing in the Polish civil code*, eespool viidatud väljaandes, lk 401–414). Vt ka Ch. von Bar jt (toim), *Principles, Definitions and Model Rules of European Private Law*, Sellier, Munich, 2009, lk 292, kus anglosaksi õigustraditsioonile omaselt võrdsustakse väljaostuoptsiooniga liising (kapitalirent) kasutusrendilepinguga (millele on mõnikord viidatud kui *true lease* (tegelik liising)), jättes samas sellest kategooriast välja *hire purchase*-tüüpi lepingud.

12

„Tehinguid ja muid sündmusi käsitletakse raamatupidamises ja esitatakse sisu ja majandusliku realiteedi ning mitte ainult nende õigusliku vormi kohaselt. Kuigi rendilepingu õigusliku vormi kohaselt ei pruugi renditava vara seadusjärgne omandiõigus rentnikule üle minna, saab rentnik endale kapitalirendi puhul sisuliselt renditava vara kasutamisest tulenevad majanduslikud hüved valdavaks ajaks vara majanduslikust elueast, võttes endale ühtlasi kohustuse tasuda vara rendi jõustumise kuupäeval õiglasele väärtusele vastavat hinda ja sellega seotud finantskulusid.“

minu meelest käsitada vaid sellist tehingut, mis mahub tegelikkuses direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 toodud definitsiooni alla või mis on võrdsustatud kaubarnega muude selle direktiivi sõnaselgete sätete alusel. Nende sätete hulka kuulub muu hulgas käesolevas kohtuasjas käsitletava artikli 14 lõike 2 punkt b. Kõik muud tehingud kujutavad endast teenuste osutamist.

33. Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 ei käsitleta mitte omandiõiguse üleminekut, vaid omanikuna käsutamise õiguse üleminekut. Selle eesmärk on eristada kaubarne määratlust liikmesriikides kehtivatest erinevatest eeskirjadest, mis käsitlevad omandiõiguse ülemineku hetke ja viisi müügilepingu või muu õigustoimingu korral. Erinevus võib seisneda näiteks selles, kas omandiõigus läheb üle lepingu sõlmimisega või alles asja üleandmisel, mis mõjutab maksukohustuse tekkimise hetke. Soetajapoolne asja omanikuna käsutamise õiguse saamine eeldab igal juhul, et mingil ajahetkel läheb omandiõigus või mõni muu asjaõigus üle, mis annab omandiõigusest tulenevaga sarnased õigused.

34. Euroopa Kohus ongi korduvalt otsustanud, et kaubarne mõiste hõlmab mitte üksnes omandi üleminekut konkreetse liikmesriigi õigusnormides ettenähtu kohaselt, vaid ka igasugust asja valduse üleminekut, mis võimaldab teisel poolel asja omanikuna käsutada.¹³

35. Need kohtuotsused puudutasid aga üksnes ajahetke, mil kaubarne on toimunud (kohtuasi Shipping and Forwarding Enterprise Safe), või isikut, kes kauba tarnis (kohtuasjad Auto Lease Holland ja Fast Bunkering Klaipėda), või üldse seda, kas asja käsutamise õiguse üleminekuks tuleb sõlmida ametlik leping või võib see tuleneda faktilistest asjaoludest, näiteks heauskne omandamine (kohtuasi Ewita-K). Kõik need kohtuasjad käsitlesid juhtumeid, mil omandiõigus oli vastavalt poolte vahel sõlmitud lepingule juba üle läinud või üle minemas ning täpsustada tuli üksnes selle ülemineku täpseid tingimusi, mis olid keskse tähtsusega huvitatud isikute maksukohustuste kindlakstegemiseks.

36. Üksnes kohtuasjas Eon Aset Menidjmont otsustas Euroopa Kohus, et kaubarne võib olla tegemist olukorras, kus ei olnud selge või vähemasti ei ilmnunud faktilistest asjaoludest, kas kõnealuses kohtuasjas vaidlusalune liisinguleping nägi ette, et liisingueseme omandiõigus läheb liisinguvõtjale üle. Niisugusele ebaselgusele vaatamata kinnitas Euroopa Kohus, et asja liisimist võib käsitada investeerimisvara soetamisena, kui liisinguleping näeb ette, et omandiõigus liisinguesemele läheb liisinguvõtjale üle või kui liisinguvõtja käes on liisingueseme omandi olulised elemendid, eriti kui talle kantakse üle valdav osa mootorsõiduki omandiõigusega kaasnevatest hüvedest ja riisikost, aga osamaksete ajakohastatud väärtus on praktiliselt sama mis liisingueseme turuväärtus. Niisugust järeldust tuleb minu arvates direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti b sõnastust ja eesmärki arvestades täpsustada.

37. Nagu juba eespool meelde tuletasin, on kaubarne definitsiooni sõnastusega direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 soovitud seda mõistet eristada omandiõiguse ülemineku hetke ja viisi formaaljuriidilistest aspektidest eri liikmesriikide õiguskordades. Selle kindlakstegemiseks, kas isik on käibemaksukohustuslane ja millal käibemaksukohustus tekib, ei ole seega tarvis arvestada formaalset omandiõiguse üleminekut, vaid tuleb keskenduda asja käsutamise õiguse faktilisele üleminekule.

38. Minu arvates on see siiski võimalik vaid tingimusel, et teataval ajahetkel sobitatakse õiguslik olukord faktilisega, fikseerides omandiõiguse (või muu sarnased õigused andva õiguse) ülemineku formaalselt või kinnitades, et see õigus läks üle faktilistest asjaoludest tulenevalt.

¹³ Vt järgmised kohtuotsused: 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 7); 6.2.2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 32); 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 39); 18.7.2013, Ewita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 33); 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 51).

39. Teisiti saab see olla vaid kauba puhul, mis on füüsiliselt ja vältimatult äratarvitav.¹⁴ Niisuguses olukorras tähendab kasutusõigus võimalust asi ära tarvitada, mis võrdsustab selle niisugusel juhul põhimõtteliselt omandiõigusega, mistõttu saab kasutusõiguse kvalifitseerida käibemaksusätete tähenduses kaubarneks.

40. Seevastu niisuguste asjade korral, mida ei tarvitata ära ja mille on kasutaja, näiteks liisinguvõtja põhimõtteliselt kohustatud pärast kasutusperioodi lõppu omanikule tagastama, ei saa rääkida asja omanikuna käsutamise õiguse üleminekust. Asja liisinguvõtjale üleandmist saab seega käsitada kaubarneana ainult olukorras, kus on kindel, et tavaliselt antakse omandiõigus liisinguesemele pärast lepingus ette nähtud liisinguperioodi lõppu liisinguvõtjale üle. Niisugusel juhul on liisinguvõtja olukorras, mis vastab omaniku omale, ent tema õigus liisingu eset käsutada on ajaliselt piiratud.

41. Niisugune tõlgendus on konkreetselt põhjendatud direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti b alusel, mis ei puuduta asja käsutamise õiguse üleminekut, vaid lihtsalt omandiõiguse üleminekut. See näitab minu arvates, et seadusandja kavatsus oli hõlmata selle sätte kohaldamisalas lepingud, mille tagajärg on omandiõiguse üleminek, isegi kui üleminek toimub ajalise viivitusega pärast seda, kui kaup on (tulevasele) omanikule üle antud. Selle sätte sõnastamisel on seadusandja lihtsalt otsustanud, et kogu tehingut tuleb algusest peale käsitada kaubarneana.

42. Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti b tuleb minu hinnangul seega tõlgendada nii, et see reguleerib üksnes neid liisingulepinguid, mille puhul on kindel, et tavaliselt antakse liisingueseme omandiõigus pärast lepingu kehtivuse lõppemist liisinguvõtjale üle.

43. Niisuguse olukorraga on ennekõike tegemist *hire purchase*-tüüpi lepingute korral, kus liisingu osamaksete summa, mille tasumiseks liisinguvõtja on kohustatud, katab kogu liisingueseme hinna, kusjuures liisingueseme omandiõigus läheb viimase osamakse tasumisega lepingu kohaselt liisinguvõtjale üle. Õigussuhte niisuguse konstruktsiooni korral eksisteerib ainult siis võimalus, et liisinguvõtja ei saa liisingueseme omandiõigust, kui üks lepingu pooltest ei täida lepingut või ütleb lepingu üles. Selline olukord võib ette tulla mis tahes tüüpi lepingute korral. Direktiivi 2006/112 artiklis 90 on selleks puhuks ette nähtud käibemaksuga maksustatava väärtuse korrigeerimise võimalus.

44. Ka olen seisukohal, et olukorras, kus liisingumaksete summa, mille tasumiseks liisinguvõtja on kohustatud, vastab liisingueseme koguhinnale, millega seoses on liisinguvõtjal pärast kõigi liisingumaksete tasumist võimalik saada liisingueseme omandiõigus endale täiendavaid makseid tegemata või ühe sümboolse suurusega osamakse tegemise järel, on liisingueseme omandiõiguse üleminek suure tõenäosusega kindel, sest vastasel korral oleks liisinguvõtja tegevus majanduslikult ebamõistlik.

45. Niisugune seisukoht eeldab siiski, et liisingulepingus on liisinguvõtjale ette nähtud liisingueseme väljaostuoptsioon, mis tähendab, et omandiõiguse üleminek sõltub täielikult liisinguvõtja tahtest. Ainult sel tingimusel saab eeldada, et liisinguvõtja käitub mõistlikult. Loomulikult erijuhtudel – näiteks olukorras, kus liisinguese on spetsialistidele mõeldud masinad ja seadmed, millele on raske ostjat leida ja mille liisinguperiood katab liisinguvõtja seisukohast nende masinate ja seadmete kogu majanduslikult kasuliku kasutusea – ei pruugi omandiõiguse üleminekut toimuda, isegi kui liisinguvõtja tasus liisingumaksete näol liisingueseme koguhinna. Need ongi erandjuhtumid, mida tuleb käsitada erandlikuna ka käibemaksu seisukohast.

¹⁴ Kütuse näitel kohtuasjades, milles tehti kohtuotsused: 6.2.2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73); 3.9.2015, *Fast Bunkering* (C-526/13, EU:C:2015:536).

46. Eespool toodut arvestades leian, et kohtuotsust Eon Aset Menidjmund¹⁵, aga ka eespool meelde tuletatud kohtuotsust NLB Leasing¹⁶ tuleb tõlgendada nii, et üldjuhul tuleb kaubatarnena käsitada lepingut, mille raames läheb liisingueseme omandiõigus sama lepingu alusel üle liisinguvõtjale, kui viimane on tasunud kõik osamaksed, mille tasumiseks ta on kohustatud; samuti tuleb üldjuhul kaubatarnena käsitada liisingulepingut, mille raames liisinguvõtja saab pärast kõigi nende osamaksete tasumist, mille maksmiseks ta on kohustatud, võimaluse saada ühepoolse tahteavalduse alusel endale liisingueseme omandiõigus tasuta või sümboolse tasu eest. Teisena nimetatud juhtumil võivad konkreetse lepingu erilised asjaolud viia järelduseni, et tehingu puhul on tegemist teenuste osutamiselega.

47. Ma ei arva siiski, et spetsiifilist eeldust, et liisingueseme omandiõigus läheb pärast liisinguperioodi lõppu liisinguvõtjale üle, ei saa laiendada muudele olukordadele, mis on IAS 17 järgi klassifitseeritavad kui kapitalirent. Kindlasti puudutab see punkti 10 alapunktides c¹⁷ ja e¹⁸ kirjeldatud juhtumeid; neis alapunktides ei ole üldse ette nähtud liisingueseme omandiõiguse üleminekut pärast liisingu lõppu.¹⁹ Sama kehtib IAS 17 punktis 11 kirjeldatud juhtumite suhtes, millest kaks (alapunktid a ja b) puudutavad üksnes lepingulise riisiko üleminekut liisinguvõtjale ja kolmas (alapunkt c) üleüldse välistab omandiõiguse ülemineku, nähes ette liisingu pikendamise järgmiseks perioodiks.

48. Ka ei jaga ma arvamust, mida väljendas käesolevas kohtuasjas esitatud seisukohtades komisjon ja mille kohaselt tuleks liisingulepingut käsitada kaubatarnena IAS 17 punkti 10 alapunktis b kirjeldatud juhtudel.²⁰ Otsus liisingueseme enda omandisse saamise kohta ei pea sõltuma ainult liisingueseme hinnast, vaid rohkem rajaneb see analüüsil ettevõtja vajaduste ja liisingueseme kasutatavuse kohta tema edasises majandustegevuses või võimaluse kohta see soodsa hinna eest edasi müüa. Kui väljaostuhind moodustab suure osa liisingueseme hinnast, ei ole eespool toodut arvestades eeldatav, et liisinguvõtja väljaostuotsiooni tulevikus kasutab, isegi kui väljaostuhind on liisingu lõppemise ajal oluliselt madalam kui liisingueseme turuväärtus. Vastupidi, kui IAS 17 punkti 10 alapunktides b ja c kirjeldatud asjaolud on kombineeritud, mida ei ole raske ette kujutada, on minu meelest veelgi suurem tõenäosus, et omandiõigus üle ei lähe.

49. Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti b tõlgendus, mille välja pakun, on kooskõlas selle sätte sõnasõnalise sisuga. Tuletan meelde, et selle sätte ese on leping, „millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega“.

50. Lepingus peab seega esiteks sisalduma omandiõiguse ülemineku klausel. Niisuguse klausliga võib olla kindlaks määratud, et omandiõigus läheb automaatselt üle pärast lepinguperioodi lõppu, või siis olla ette nähtud optioon liisingueseme väljaostmiseks. Lepingud, mis omandi üleminekut ei reguleeri, ei ole aga eespool nimetatud sättega hõlmatud.

51. Teiseks peab omandi ülemineku toimuma „tavaliselt“. Mõistet „tavaliselt“ tuleb mõista nii, et on mõeldud lepingus ette nähtud asjaolusid, see tähendab lepingu tavapärasest täitmist. Niisugust toimingut nagu väljaostuotsiooni kasutamine, mis on formaalses mõttes küll valikuline, ent praktikas ainus majanduslikult mõistlik teguviis, võib samuti pidada „tavaliseks“. Mõistega „tavaliselt“ ei saa aga hõlmata olukorda, kus liisinguvõtjal on majanduslikus mõttes tegelikud valikuvariandid, sest sel juhul võib omandiõiguse ülemineku kas „tavaliselt“ toimuda või ka mitte toimuda.

15 Kohtuotsus, 16.2.2012 (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 40).

16 Kohtuotsus, 2.7.2015 (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 30). See kohtuotsus puudutas aga olukorda, kus Euroopa Kohus ise tuvastas, et faktilised asjaolud näitavad poolte tahet liisingueseme omandiõigus üle anda (vt kohtuotsuse punkt 31).

17 Selles on ette nähtud, et „rendiperiood hõlmab suurema osa vara majanduslikust elueast isegi sel juhul, kui omandiõigus üle ei lähe“.

18 Selles on ette nähtud, et „renditav vara on nii spetsiifilist laadi, et ainult rentnik saab seda ilma oluliste muudatusteta kasutada“.

19 Loomulikult räägin juhtudest, mil need asjaolud esinevad sõltumatult, mitte üheaegselt asjaoludega, millest on juttu käesoleva kohtujuristi ettepaneku punktis 46.

20 Selles on ette nähtud, et „rentnikul on võimalus osta vara hinnaga, mis eeldatavasti on tunduvalt madalam vara õiglasest väärtusest selle võimaluse realiseerimise kuupäeval, nii et ostuotsiooni realiseerimine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel“.

52. Lõpuks kolmandaks peab omandiõiguse üleminek toimuma hiljemalt viimase osamakse tasumisega.²¹ Osamakse all tuleb minu arvates mõista iga makset, mille tasumiseks liisinguvõtja on lepingu alusel kohustatud. Väljaostuoptsiooniga liisingulepingu korral tekib selle optsiooni kasutamise võimalus viimase osamakse tasumisel. Kui (kohustuslike) osamaksete summa vastab aga liisingueseme koguhinnale ning optsiooni kasutamine ei nõua edasisi arvestatava suurusega makseid, siis tuleb eeldada, et selle optsiooni kasutamine võrdub sisuliselt omandi üleminekul. Niisugune käsitlus põhineb tõlgendusel, mis vaatleb seda tüüpi lepinguid direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti b kohaldamisalasse kuuluvatena.

53. Ent olukorras, kus väljaostuoptsioon on liisinguvõtja üks tegelikke valikuid, ei saa kõigi kohustuslike osamaksete äramaksmist pidada sündmuseks, mis toob kaasa omandiõiguse ülemineku, sest see ei toimu enne, kui liisinguvõtja on seda optsiooni kasutanud. Ükski seda tüüpi leping ei saa tagada, et omandiõiguse üleminek toimub hiljemalt viimase osamakse tasumisega. Kui tõlgendada viimase osamakse kontseptsiooni nii, et see viitab ostuhinna tasumisele, siis viib see absurdse järelduseni, et kõik lepingud, mis sisaldavad nende lõppedes liisingueseme väljaostu optsiooni, kuuluvad direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti b kohaldamisalasse ja on seega käsitatavad kaubatarnena.

54. Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti b kohaldamine liisingulepingute suhtes, mis ei sisalda niisuguseid klausleid nagu käesoleva kohtujuristi ettepaneku punktis 45 mainitud, oleks sellise tõlgenduse korral vastuolus mitte üksnes kõnesoleva sätte sõnastuse ja eesmärgiga, vaid ka üldisemas mõttes eri tüüpi maksustatavate tehingute klassifitseerimise süsteemi ja loogikaga, mida selles direktiivis on järgitud. Kaubatarnena tuleks sel juhul käsitada tehinguid, mille põhieesmärk on konkreetse asja kasutada andmine – teenus *par excellence*, samas kui selle asja omandiõiguse üleminek on üksnes võimalik lisaelement.

55. Nagu olen juba eespool märkinud, asendab liising sageli omandit asjale, aga erinevalt *hire purchase*-tüüpi lepingutest ei ole see tingimata omandiõiguse saamise vahend. Ettevõtjad eelistavad mõnikord kasutada tootmisvahendeid, mida neile pakub teine vastavat teenust osutav ettevõtja, selle asemel et niisugused tootmisvahendid ise omandada. Niisuguselt toimimise üks eeliseid on muu hulgas asjaolu, et puudub vajadus täies ulatuses ette tasuda käibemaksu tootmisvahendite soetamiselt, mis tekitab käibe ja seega võimaluse see maks maha arvata alles tulevikus. Ma ei arva, et niisugust lepinguvabadust tuleks piirata (erandid on siin muidugi pettus ja kuritarvitamine), lugedes õigussuhte, mille pooled on teadlikult konstrueerinud teenuse osutamiseks, ilma selge põhjendusega kaubatarneks.

Järeldus

56. Eespool esitatud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Court of Appeal'i (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilasjade koda), Ühendkuningriik) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 14 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selle sätte tähenduses kaubatarnena tuleb käsitada liisingulepingut, mis näeb ette, et liisingu lõppedes läheb liisingueseme omandiõigus lepingu alusel liisinguvõtjale üle, või mis sisaldab klauslit selle kohta, et omandiõigus liisinguesemele läheb liisinguvõtjale üle tema ühepoolse tahteavalduse alusel ja kui osamaksete summa, mille tasumiseks on liisinguvõtja lepingu alusel nimetatud tahteavaldusest sõltumata kohustatud, on praktiliselt võrdne liisingueseme ostuhinnaga, sealhulgas finantseerimiskulud.

21 Juba mõiste „osamakse“ kasutamine (ja sarnaste mõistete kasutamine direktiivi 2006/112 teistes keeleversioonides, nt *instalment* ingliskeelses versioonis ja *Rate* saksakeelses versioonis) – mis on ebaharilik rendilepingu kontekstis, kus räägitakse pigem rendist – näitab, et seadusandja pidas silmas lepinguid, mille lõppeesmärk on omandiõiguse üleminek.