Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

4. oktoober 2017*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 14 lõike 2 punkt b – Kaubatarne – Mootorsõidukid – Väljaostuvõimalusega kapitalirendileping

Kohtuasjas C-164/16,

mille ese on Court of Appeal'i (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilkolleegium), Ühendkuningriik) 29. jaanuari 2016. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. märtsil 2016, menetluses

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

versus

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja) ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: ametnik X. Lopez Bancalari,

arvestades kirjalikku menetlust ja 19. jaanuari 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, esindajad: *barrister* L. Allen ja K. Prosser, *QC*,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: G. Brown, J. Kraehling, S. Simmons ja D. Robertson, keda abistas *barrister* O. Thomas,

– Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman ja M. de Ree,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja R. Lyal,

olles 31. mai 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: inglise.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 14 lõike 2 punkti b tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Mercedes Benz Financial Services UK Ltd ja Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs'i (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses tüüplepingu alusel sõidukite üleandmise määratlemise üle seoses käibemaksuga maksustatavate tehingutega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 14 sätestab:

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

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

a) ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminekut hüvitise eest;

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

c) kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel.

3. Liikmesriigid võivad käsitada kaubatarnena teatavate ehitustööde üleandmist.“

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

5 Direktiivi artiklis 63 on ette nähtud:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

6 Sama direktiivi artikli 64 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaubatarnetega, välja arvatud kaupade teatud ajavahemikuks rendileandmise või järelmaksuga müügiga, nagu sätestatud artikli 14 lõike 2 punktis b, ning teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse kaubatarned ja teenuste osutamine lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu.“

Ühendkuningriigi õigus

7 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) 4. lisa punktiga 1 on siseriiklikku õigusesse üle võetud käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt b.

8 1974. aasta tarbijakrediidiseaduse (Consumer Credit Act 1974) artiklis 189 on *hire purchase agreement*'ina määratletud niisugune järelmaksuga müügi leping, mille kohaselt kaup antakse regulaarsete maksete eest rendilevõtja kasutusse ning kauba omandiõigus läheb talle üle, kui lepingu tingimused on täidetud ning toimub üks või mitu ettenähtud sündmust, sealhulgas väljaostuvõimaluse kasutamine rendilevõtja poolt.

9 1974. aasta tarbijakrediidiseaduse artiklis 99 on ette nähtud, et igal ajal enne seda, kui *hire purchase agreement*'ina määratletud järelmaksuga müügi lepingu kohaselt saabub võlgniku viimase makse tegemise tähtaeg, on võlgnikul õigus leping sellekohase teatega lõpetada. Osundatud seaduse artikkel 100 näeb ette, et sel juhul on võlgnik kohustatud vajaduse korral maksma võlausaldajale summa, mille võrra pool „koguhinnast" ületab koguhinna katteks tehtud maksete ja vahetult enne lepingu lõpetamist tasumisele kuulunud maksete kogusummat, kui lepinguga ei ole ette nähtud väiksemat summat.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Daimler AG tütarettevõtja Mercedes-Benz Financial Services UK, mille asukoht on Ühendkuningriigis, pakub mootorsõidukite kasutusse andmiseks kolme tüüplepingut: liising (*leasing*), *hire purchase*-tüüpi järelmaksuga müügi leping ja väljaostuvõimalusega rendileping nimetusega *agility*-leping, milles on kokku sobitatud kahe esimese lepingu teatavad omadused ja mida tutvustatakse nii, et see võimaldab kliendil valiku tegemise rendi ja väljaostu vahel edasi lükata sõiduki üleandmise päevast hilisemale kuupäevale.

11 Kõigi kolme tüüplepingu puhul ühisteks tingimusteks on see, et Mercedes-Benz Financial Services UK jääb sõiduki omanikuks kogu lepingu kehtivusaja jooksul ja rendilevõtja tasub igakuiseid osamakseid.

12 Tüüplepingud on aga erinevad sõiduki omandamise võimaluste ja üksikasjaliku korra poolest.

13 Liisinguleping (*leasing*) välistab omandiõiguse mis tahes ülemineku ja määrab kindlaks lubatud läbisõidu, mille ületamise korral on klient kohustatud maksma lisatasu.

14 *Hire purchase*-tüüpi leping ja *agility*-leping näevad seevastu ette omandiõiguse ülemineku, kuid erinevatel tingimustel.

15 Esimesena nimetatud tüüplepingus moodustavad igakuised maksed põhimõtteliselt sõiduki müügi täishinna koos rahastamiskuludega. Lisada tuleb ainult väike summa (väljaostuvõimaluse kasutamise tasu), et saada lepingu lõppedes sõiduki omanikuks. See lõppmakse on lepingus ette nähtud ega sõltu väljaostuvõimaluse teostamisest. Väljaostuvõimaluse kasutamise tasu võetakse kliendi arvelt maha üheaegselt viimase osamaksega ja omandiõiguse üleminek on seega toimunud. Ühendkuningriigi tarbijakaitseseadused piiravad siiski selle summa suurust, mida müüja võib ostjalt *hire purchase*-tüüpi lepingu tingimuste kohaselt nõuda, nii et praktikas saab klient lõppmakse tegemisest hoiduda, lõpetades lepingu enne tähtaega.

16 *Agility*-lepingus on igakuised osamaksed põhimõtteliselt väiksemad kui *hire purchase*-tüüpi lepingus, nii et nende kogusumma on kõigest ligikaudu 60% sõiduki müügihinnast koos rahastamiskuludega. Kui kasutaja soovib kasutada sõiduki väljaostuvõimalust, tuleb tal maksta ligikaudu 40% müügihinnast. See tasuda jääv summa kujutab endast sõiduki hinnangulist keskmist jääkväärtust lepingu lõppedes. Kolm kuud enne lepingu lõppemist küsitakse kliendilt, kas ta soovib väljaostuvõimalust kasutada. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel vastavad ligikaudu pooled rendilevõtjad sellele jaatavalt.

17 Käibemaksu seisukohalt ei ole vaidlustatud seda, et liisinguleping (*leasing*) kuulub „teenuste osutamise" kategooriasse ja seetõttu maksustatakse igakuised osamaksed käibemaksudirektiivi artikli 64 alusel, kusjuures maksustatavaks summaks on igakuine makse. Samuti ei ole vaidlustatud seda, et *hire*

purchase-tüüpi leping on seevastu „kaubatarne“ käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti b tähenduses. Seetõttu muutub maks selle direktiivi artikli 63 alusel täies ulatuses sissenõutavaks sõiduki üleandmisel, kusjuures maksustatavaks summaks on tarne koguhind.

18 Maksuhaldur leiab, et *agility*-leping on käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti b tähenduses „kaubatarne“ nagu *hire purchase*-tüüpi leping. Seetõttu nõudis ta Mercedes-Benz Financial Services UK-lt maksu tasumist täies ulatuses hetkel, mil sõiduk selle lepingu alusel üle antakse.

19 Mercedes-Benz Financial Services UK vaidlustas selle määratluse First-tier Tribunalis (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksuasjade koda), Ühendkuningriik), väites, et *agility*-lepingut, mis ei näe tingimata ette omandiõiguse üleminekut, tuleb pidada „teenuste osutamiseks“ ja et käibemaks on seega sissenõutav üksnes igalt igakuiselt osamakselt.

20 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksuasjade koda)) jättis nõude rahuldamata ning Mercedes-Benz Financial Services UK kaebas selle peale edasi ja võitis kohtuvaidluse Upper Tribunalis (Tax and Chancery Chamber) (kõrgema astme kohus (maksuasjade koda), Ühendkuningriik).

21 Maksuhaldur esitas viimati nimetatud kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. See kohus leiab, et tema menetluses oleva kohtuvaidluse lahendamiseks on vaja tõlgendada liidu õigust, täpsemalt käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti b.

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

„1. Kuidas tuleb mõista [käibemaksudirektiivi] 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 kolmandale küsimusele tuleb vastata jaatavalt, siis:
   a) kas [käibemaksudirektiivi] 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?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

23 Nende küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas ja millisel määral tuleb käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis b kasutatud väljendit „leping rendi kohta, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega“ tõlgendada nii, et see on kohaldatav sellise väljaostuvõimalusega rendilepingu suhtes nagu põhikohtuasjas arutusel olev tüüpleping.

24 Sissejuhatuseks olgu märgitud, et selline mootorsõiduki väljaostuvõimalusega rendileping nagu *agility* -tüüpi leping, mida pakub Mercedes Benz Financial Services UK, kuulub lepingute hulka, mida nimetatakse kapitalirendilepinguks või liisinguks.

25 Nagu tõi esile kohtujurist oma ettepaneku punktides 22 ja 23, seisneb nende lepingute eripära selles, et need asendavad omandiõiguse viivitamatut ja täielikku üleminekut, kuna rendilevõtja saab kauba enda kasutusse, ilma et ta tasuks ostuhinda hetkel, mil kaup talle üle antakse.

26 Seda liiki lepingutel võib olla tunnuseid, mis on võrdsustatavad kauba soetamisega, nagu neil võivad sellised tunnused ka puududa, kuna pooled võivad lepingus sätestada, et rendilevõtja valib, kas ta kauba renditähtaja lõppedes omandab või ei omanda (vt selle kohta kohtuotsus, 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punktid 34 ja 37).

27 See, et lepingu lõppemisel on ette nähtud vara omandiõiguse üleminek või et osamaksete diskonteeritud summa võrdub praktiliselt vara müügihinnaga, on eraldi või koos võetuna kriteeriumid, mis võimaldavad kindlaks määrata, kas lepingut saab pidada „kapitalirendi lepinguks“ (vt selle kohta kohtuotsused, 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 38, ja 2.7.2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 30).

28 Lepingu liigitamine „kapitalirendi lepinguks“ ei saa aga iseenesest kauba tegelikku üleandmist viimasena nimetatud lepingu alusel seostada mõne käibemaksuga maksustatavate tehingute liigiga. Selleks, et seda pidada „kaubatarneks“ käibemaksudirektiivi tähenduses, on vaja veel kindlaks teha, kas lepingu ese on „rent, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega“ selle direktiivi artikli 14 lõike 2 punkti b tähenduses.

29 See õiguslik kvalifikatsioon eeldab kahe tingimuse täitmist.

30 Ühelt poolt tuleb seda sätet mõista kui nõuet, et leping, mille alusel kaup üle antakse, sisaldaks sõnaselget sätet, millega rendileandja annab kauba omandiõiguse üle rendilevõtjale.

31 Nagu nähtub juba käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti b sõnastusest endast, ei ole seal viidatud vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekule nagu sama artikli lõikes 1, vaid otsesõnu kauba „omandiõiguse üleminekule“.

32 Lisaks tuleb sedastada, et selles sättes on kasutatud mõistet „osamakse“, mis on levinud laenulepingutes ja on seevastu ebaharilik puht rendilepingutes, kus üldjuhul mainitakse „renti“.

33 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 50, võib sõnaselget sätet omandiõiguse ülemineku kohta pidada lepingus sisalduvaks, kui leping näeb ette optsiooni liisingueseme väljaostmiseks.

34 Teisalt peab lepingusätetest, mida hinnatakse objektiivselt ja lepingu allakirjutamise hetke seisuga, selgelt ilmnema, et kauba omandiõigus läheb rendilevõtjale automaatselt üle, kui lepingut kuni selle lõppemiseni tavapäraselt täidetakse.

35 Väljendist „tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega“ ei saa nimelt tuletada muud kui seda, et kui rendilevõtja täidab oma lepingujärgsed maksekohustused viimaseks tähtpäevaks, toob see talle õiguslikult kaasa lepinguesemeks oleva kauba omandiõiguse ülemineku.

36 Mis puutub konkreetselt asjaolusse, et lepingus on ette nähtud selline tingimus, nagu on sätestatud põhikohtuasjas arutusel olevates tüüplepingutes, mille kohaselt rendilevõtja võib kasutada väljaostuvõimalust, siis tuleb täpsustada, et omadussõna „tavaliselt“ tuleb mõista nii, et see viitab lihtsalt poolte vahel lepingu heausksele täitmisele ettenähtud korras kuni selle lõppemiseni – kooskõlas *pacta sunt servanda* põhimõttega.

37 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 51 ja 53, ei sobi selline lepinguline omandiõiguse üleandmise võimalus kokku seigaga, et rendilevõtjal on tõeline majanduslik valikuvõimalus, mis lubab tal siis, kui aeg on käes, valida, kas ta ostab kauba välja või tagastab selle rendileandjale või pikendab rendisuhet, olenevalt tema isiklikest huvidest valiku tegemise kuupäeval.

38 Teisiti oleks see vaid juhul, kui väljaostuvõimaluse kasutamine, olles küll formaalselt vabatahtlik, osutub tegelikkuses lepingu finantstingimusi arvestades ainsaks majanduslikult otstarbekaks valikuks, mida rendilevõtja saaks teha. Sellise olukorraga võib tegemist olla juhul, kui lepingust tuleneb, et optsiooni kasutamise võimaluse avanemise ajal vastab lepinguliste osamaksete summa kauba turuväärtusele koos rahastamiskuludega, ja et väljaostuvõimaluse kasutamine ei kohusta rendilevõtjat tasuma täiendavalt suurt summat.

39 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkti b sõnastuse sellist tõlgendust kinnitab direktiivi üldine ülesehitus, mis puudutab maksustatavate tehingute liigitamist.

40 Iga teistsugune tõlgendus sunniks nimelt liikmesriigi maksuhaldureid selliste lepingute puhul, mis – nagu käesoleval juhul – ei ole siis, kui algab nende täitmine, maksustatavate tehingutega objektiivselt seotud, läbi viima seireuuringuid, et teha kindlaks maksukohustuslasest lepingupoole kavatsust väljaostuvõimaluse kasutamise hetkel, ja olenevalt olukorrast tegema korrigeerimistoiminguid.

41 Selline vajadus oleks vastuolus käibemaksusüsteemi eesmärkidega, milleks on õiguskindluse tagamine ja maksu kohaldamisega lahutamatult seotud toimingute lihtsustamine, võttes arvesse, v.a erandjuhtudel, asjaomase tehingu objektiivset olemust (vt analoogia alusel kohtuotsus, 6.4.1995, BLP Group, C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 24).

42 Liikmesriigi kohus on ainsana pädev hindama faktilisi asjaolusid ning tema ülesanne on üksikjuhtude kaupa ja iga konkreetse juhtumi asjaolusid arvestades kindlaks teha, kas leping, mille alusel sõiduk kasutajale üle anti, vastab käesolevas kohtuotsuses näidatud tingimustele.

43 Eeltoodust järeldub, et käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis b kasutatud väljendit „leping rendi kohta, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega“ tuleb tõlgendada nii, et see on väljaostuvõimalusega tüüprendilepingu suhtes kohaldatav, kui lepingu finantstingimuste põhjal saab järeldada, et väljaostuvõimaluse kasutamine osutub ainsaks majanduslikult otstarbekaks valikuks, mida rendilevõtja siis, kui aeg on käes, saaks teha juhul, kui lepingut on täidetud kuni selle lõppemiseni – asjaolu, mille kontrollimine on liikmesriigi kohtu ülesanne.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 14 lõike 2 punktis b kasutatud väljendit „leping rendi kohta, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega“ tuleb tõlgendada nii, et see on väljaostuvõimalusega tüüprendilepingu suhtes kohaldatav, kui lepingu finantstingimuste põhjal saab järeldada, et väljaostuvõimaluse kasutamine osutub ainsaks majanduslikult otstarbekaks valikuks, mida rendilevõtja siis, kui aeg on käes, saaks teha juhul, kui lepingut on täidetud kuni selle lõppemiseni – asjaolu, mille kontrollimine on liikmesriigi kohtu ülesanne.

Allkirjad