

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

17. juuli 2014(*)

Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 16 ja 18 – Kapitalirent – Vara, mis on liisingulepingu ese – Vara, mida liisinguandja pärast liisingulepingu ülesütlemist tagasi ei saanud – Puuduolev kaup

Kohtuasjas C-438/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel București (Rumeenia) 9. aprilli 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. augustil 2013, menetluses

BCR Leasing IFN SA

versus

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud G. Arestis ja A. Arabadjev (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- BCR Leasing IFN SA, esindaja: advokaat D. Dascălu,
- Rumeenia valitsus, esindaja: R. H. Radu,
- Euroopa Komisjon, esindajad: G. D. Balan ja L. Lozano Palacios,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artikleid 16 ja 18.

2 Taotlus on esitatud BCR Leasing IFN SA (edaspidi „BCR Leasing”) ning Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia general? de administrare a marilor contribuabili (Maksuamet – Suurte maksumaksjate osakond) ja Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia general? de solu?ionare a contesta?iilor (Maksuamet – Vaidluste lahendamise osakond) (edaspidi koos „Agen?ia”) vahelises kohtuvaidluses seoses käibemaksu tasumisega kaubalt, mis anti kasutusse liisingulepingu alusel, kuid mida käsitati puuduva kaubana pärast seda, kui seda liisinguandjast äriühingule ei tagastatud.

Õiguslik raamistik

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...].

4 Käibemaksudirektiivi artikkel 14 sätestab:

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

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse kaubatarnena 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;

[...].

5 Selle direktiivi artikkel 16 sätestab:

„Maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muul kui ettevõtluse eesmärgil käsitatakse kaubatarnena tasu eest, kui nendelt kaupadelt või nende osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata.

Kaubatarnena tasu eest ei käsitata siiski näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil.”

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 18 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad kaubatarnena tasu eest käsitada järgmisi tehinguid:

a) maksukohustuslase poolt selliste kaupade oma ettevõtluse eesmärgil kasutamine, mis on nimetatud ettevõtluse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud, ostetud või imporditud, tingimusel et nimetatud kaupadelt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks soetatud teiselt maksukohustuslaselt;

b) maksukohustustlase poolt kaupade kasutamine mittemaksustatava tehingu eesmärgil, kui nimetatud kaupadelt võis soetamisel või punkti a kohasel kasutamisel käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;

c) maksukohustustlase või tema õigusjärglaste poolt kaupade säilitamine, kui nimetatud isik lõpetab maksustatava majandustegevuse ning nimetatud kaupadelt võis soetamisel või punkti a kohasel kasutamisel käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata, välja arvatud artiklis 19 nimetatud juhtudel.”

7 Käibemaksudirektiivi artiklid 184–186, mis asuvad selle direktiivi X jaotise „Mahaarvamine” 5. peatükis „Mahaarvamise korrigeerimine”, on sõnastatud järgmiselt:

„Artikkel 184

Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustustlasele lubatud.

Artikkel 185

1. Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.

2. Erandina lõikest 1 ei tehta korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artiklis 16 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.

Artikkel 186

Liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.”

Rumeenia õigus

Maksuseadustik

8 23. detsembri 2003. aasta seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003), põhikohtuasjale kohaldamisele kuuluva redaktsiooni (edaspidi „maksuseadustik”) artikli 125a lõike 1 punkt 16 sätestab, et „iseendale tarnimist tuleb mõista artikli 128 lõikes 4 sätestatud tähenduses”.

9 Selle seadustiku artikkel 128 „Kaubatarned” sätestab:

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

[...]

3. Ka järgmisi tehinguid käsitatakse kauba tarnimisena lõike 1 tähenduses:

a) kauba tegelik tarnimine teisele isikule lepingu alusel, mis näeb ette tasu maksmise osamaksetena, või mis tahes muu lepingu alusel, mis näeb ette, et omandiõigus läheb üle hiljemalt viimase maksmisele kuuluva summa tasumisel, välja arvatud liisingulepingud;

[...]

4. Tasu eest teenuste osutamisenä käsitatakse järgmisi tehinguid:

a) maksukohustuslase poolt selliste vallasasjade oma käsutusse võtmine, mille ta omandas või valmistas, eesmärgil, mis ei ole seotud teostatava majandustegevusega, kui asjaomane kaup või selle osad andsid õiguse maks täielikult või osaliselt maha arvata;

b) maksukohustuslase poolt selliste vallasasjade tasuta teiste isikute käsutusse andmine, mille ta omandas või valmistas, kui asjaomane kaup või selle osad andsid õiguse maks täielikult või osaliselt maha arvata;

c) maksukohustuslase poolt selliste materiaaalsete vallasasjade, mille ta omandas või valmistas ning mis ei kuulu artikli 149 lõike 1 punktis a nimetatud kapitalikaupade alla, kasutamine tehingute tarvis, mis ei anna õigust maksu täies ulatuses maha arvata, kui asjaomane kaup või selle osad andsid omandamise kuupäeval õiguse maks täielikult või osaliselt maha arvata;

d) puuduv kaup, välja arvatud lõike 8 punktides a–c nimetatud kaup;

[...]

8. Kaubatarnega lõike 1 tähenduses ei ole tegemist:

a) loodusõnnetuse või mis tahes vääramatu jõu tõttu hävinud kauba, kadumäläinud või varastatud kauba korral, kui see on õiguslikult tõendatud vastavalt õigusnormides ettenähtule;

b) ladustatud kauba korral, mille kvaliteet on halvenenud niivõrd, et kaup ei ole enam kasutatav; mahakantava põhivara korral vastavalt õigusnormides ette nähtud tingimustele;

c) rikneva kauba korral seaduses ette nähtud piirides.”

10 Artikli 129, lõike 3 punkti a kohaselt kujutab „vara rent või kasutusõiguse üleandmine liisingulepingu raames” endast teenuste osutamist.

Maksuseadustiku rakendussätet

11 Maksuseadustiku rakendussätete, mis kiideti heaks valitsuse otsusega nr 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 112, 6.2.2004), põhikohtuasjale kohaldamisele kuuluva redaktsiooni punkt 6 sätestab:

„Punkt 6

[...]

6. Sellise liisingulepingu lõpetamisel, mille ese on materiaalne vara, peetakse asjaomast vara liisinguandja varade hulgas puuduolevaks maksuseadustiku artikli 128 lõike 4 punkti d tähenduses, kui lõpeb tähtaeg, mis on lepingus liisinguvõtjale ette nähtud vara tagastamiseks, mis ei või olla pikem kui 30 päeva alates lepingu lõpetamisest. [...]”

12 Määrusega nr 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 621, 29.8.2012), tunnistas

Rumeenia valitsus maksuseadustiku artikli 128 lõike 4 punkti d ja lõike 8 punktid a–c kehtetuks alates 1. jaanuarist 2013. Samuti tunnistas Rumeenia valitsus määrusega nr 1071 (*Monitorul Oficial al României*, I Osa, nr 753, 8.11.2012) alates 1. jaanuarist 2013 kehtetuks maksuseadustiku rakendussätete punkti 6 lõike 6.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 BCR Leasing on aktsiaselts, mille majandustegevus seisneb kapitalirendis. Ta soetab erinevatelt tarnijatelt sõiduautosid, millelt arwab sisendkäibemaksu täielikult maha. Paralleelselt sõlmib see äriühing ostetud sõiduautode kasutada andmiseks liisingulepinguid füüsiliste või juriidiliste isikutega ning kogu lepingu kehtivuse ajal on nimetatud isikud sõiduautode kasutajad ja BCR Leasing nende sõiduautode omanik.

14 BCR Leasing oli kohustatud hilinenud maksete või maksmata jätmise korral teatavad liisinguvõtjaga sõlmitud liisingulepingud lõpetama. Nende lepingute kohaselt olid liisinguvõtjad kohustatud kolme päeva jooksul alates asjaomase lepingu lõpetamise kuupäevast BCR Leasingile lepingu eseme tagastama. Kuna teatavad liisinguvõtjad keeldusid lepingu eset tagastamast, algatas BCR Leasing nende suhtes täitemenetluse. Kuid vaatamata võetud meetmetele ei saadud teatavaid kõne all olevaid kaupu ettenähtud tähtajal tagasi.

15 Kuna BCR Leasing ülesöeldud lepingute alusel mingit tasu ei saanud, lakkas ta nende osas arveid koostamast ega nõudnud nendega seoses sisse käibemaksu.

16 2011. aastal läbi viidud maksukontrolli tulemusel tuvastas Agen⁷ia rikkumisi seoses käibemaksu arvele märkimise, registreerimise ja deklareerimisega ajavahemikus 1. septembrist 2008 kuni 31. detsembrini 2010. Ta määras BCR Leasingile 30. augusti 2011. aasta maksuteates sama kuupäeva maksukontrolli tulemuste alusel täiendava käibemaksu summas 19 266 551 leud ja viivitusintressi 9 502 774 leud.

17 Eelnimetatud maksuteates märkis Agen⁷ia, et kapitalirenti käsitatakse lepingu kehtivuse ajal teenuste osutamisenä, millele võib järgneda lepingu lõppemise hetkel kauba tarnimine vastavalt sellele, kas liisinguvõtja otsustab asja omandada või mitte.

18 Lisaks leidis Agen⁷ia, et juhul kui kaup on puudu muul põhjusel, kui maksuseadustiku artikli 128 lõike 8 punktides a–c nimetatud põhjused, on tegemist käibemaksuga maksustatava tehinguga ja seda tehingut tuleb pidada „tarneks iseendale” maksuseadustiku artikli 125a lõike 1 punkti 16 tähenduses.

19 Järelikult oli BCR Leasing Agen⁷ia arvates kohustatud siis, kui liisingulepingus liisinguvõtjale asja tagastamiseks ette nähtud tähtaeg lõppes, kohaldama maksuseadustiku artikli 128 lõike 4 punkti d, mis reguleerib iseendale tarnimist ja käibemaksu sissenõudmist, ning koostama selle tarne kohta iseendale arve.

20 Leides, et siseriiklikud õigusnormid, mille alusel käesoleva kohtuotsuse punktis 16 nimetatud makseteade koostati, ei ole kooskõlas käibemaksudirektiiviga kehtestatud korraga, esitas BCR Leasing nõude selle teate tühistamiseks, mis on nüüd jõudnud Curtea de Apel Bucure⁸ti menetlusse.

21 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Bucure⁸ti menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kaubatarnena tasu eest [käibemaksudirektiivi] artikli 16 tähenduses või olukorrast olenevalt kaubatarnena tasu eest [selle direktiivi] artikli 18 tähenduses võib käsitada olukorda, kus pärast

liisingulepingu ülesütlemist liisinguvõtja poolse lepinguliste kohustuste rikkumise tõttu ei ole liisinguettevõtja kapitalirendi esemeks olevat kaupa liisinguvõtjalt tagasi saanud vaatamata sellele, et ta on muu hulgas algatanud ja läbi viinud vara tagasisaamiseks seaduses ette nähtud menetlused, ning kui liisinguettevõtja ei ole pärast lepingu ülesütlemist saanud enam ühtegi makset seoses kauba kasutamisega?”

Eelotsuse küsimus

22 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas käibemaksudirektiivi artikleid 16 ja 18 tuleb tõlgendada nii, et seda, kui liisinguettevõtja ei ole pärast liisinguvõtja poolse lepinguliste kohustuste rikkumise tõttu liisingulepingu lõpetamist lepingu esemeks olevat kaupa liisinguvõtjalt tagasi saanud, vaatamata sellele, et ta on algatanud asjaomase kauba tagasisaamiseks ette nähtud menetlused ja ta ei ole pärast lepingu lõppemist mingit tasu saanud, tuleb pidada kaubatarneks tasu eest nende artiklite tähenduses.

23 Olgu meenutatud, et käibemaksudirektiivi artikkel 16 käsitleb tasu eest toimunud kauba tarnimise ja teenuste osutamisenä teatavaid tehinguid, mille eest käibemaksukohustuslane tegelikult tasu ei saa. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on selle sätte eesmärk tagada niisuguse maksukohustuslase, kes kasutab kaupa või osutab teenuseid tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks, ning lõpptarbija, kes omandab sama liiki kaupa või kasutab sama liiki teenust, võrdne kohtlemine (vt selle kohta kohtuotsus EMI Group, C-7581/08, EU:C:2010:559, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Selle eesmärgi saavutamiseks näeb käibemaksudirektiivi artikkel 16 ette, et maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmist või üldiselt kasutamist muul kui ettevõtluse eesmärgil käsitatakse kaubatarne tasu eest, kui nendelt kaupadelt või nende osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata.

25 Samas tuleb märkida, et käesolevas asjas kõne all olev olukord, kus liisingulepingu esemeks olevat kaupa ei ole võimalik niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas tagasi saada, ei kuulu ühegi nimetatud juhtumi alla.

26 Esiteks ei saa asjaomaseid kaupu pidada kaubaks, mida kasutatakse maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks, kuna need ei ole maksukohustuslase või tema töötajate käsutuses. Teiseks tuleneb asjaolu, et kaup jääb liisinguvõtja käsutusse, ilma et ta sellega seoses mingit tasu maksaks, tema väidetavalt süülisest käitumisest, mitte sellest, et liisinguandja andis kauba tasuta liisinguvõtja käsutusse. Kolmandaks ei saa seda kaupa pidada kaubaks, mida maksukohustuslane kasutab „muul kui ettevõtluse eesmärgil”, kuna selle liisimine ja seega liisinguvõtja käsutusse andmine on iseenesest liisinguandja majandustegevuse sisu. Asjaolu, et tal ei õnnestu liisingulepingu lõppedes seda kaupa tagasi saada, ei tähenda kuidagi seda, et ta kasutab seda vara muul kui ettevõtluse eesmärgil.

27 Eeltoodust järeldub, et seda, kui liisinguandjal ei ole võimalik liisingulepingu esemeks olevat kaupa niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas tagasi saada, ei saa käsitada tasu eest tehtud kaubatarne käibemaksudirektiivi artikli 16 tähenduses.

28 Edasi, mis puudutab käibemaksudirektiivi artiklit 18, siis olgu märgitud, et see säte ei kuulu kohaldamisele niisugustel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas.

29 Nimelt nähtub eelotsusetaotlusest, et BCR Leasing arvas asjaomaste sõiduautode ostuga seoses tasutud sisendkäibemaksu tervikuna maha. Samas ei ole käibemaksudirektiivi artikli 18 punktis a esitatud juhtum, mis puudutab üksnes sellist olukorda, kus kauba soetamine teiselt

maksukohustuslaselt ei anna õigust käibemaks tervikuna maha arvata, käesolevas asjas asjassepuutuv.

30 Mis puutub käibemaksudirektiivi artikli 18 punktides b ja c nimetatud juhtumeid, siis piisab sellest, kui märkida, et käesolevas asjas ei kasuta maksukohustuslane vara „mittemaksustatava tehingu eesmärgil” artikli 18 punkti b tähenduses ega ole „maksustatavat majandustegevust” lõpetanud, nagu näeb ette artikli 18 punkt c.

31 Seega ei luba käibemaksudirektiivi artikkel 18 liikmesriikidel selliseid tehinguid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, käsitada tasu eest tehtud kaubatarnetena.

32 Lõpuks tuleb selleks, et eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvik vastus anda, täpsustada, et käibemaksudirektiivi artiklites 184–186 kehtestatud korrigeerimismehhanism on lahutamatu osa selle direktiiviga kehtestatud mahaarvamiskorrast (kohtuotsus TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 30). Eeltoodud kaalutlused ei mõjuta neil tingimustel, nagu on ette nähtud käibemaksudirektiivis, maksuhalduri võimalikku õigust nõuda maksukohustuslaselt maksu korrigeerimist.

33 Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 16 ja 18 tuleb tõlgendada nii, et seda, kui liisinguettevõtja ei ole pärast liisinguvõtja poolse lepinguliste kohustuste rikkumise tõttu liisingulepingu lõpetamist lepingu esemeks olevat kaupa liisinguvõtjalt tagasi saanud, vaatamata sellele, et ta on algatanud asjaomase kauba tagasisaamiseks ette nähtud menetlused ja ta ei ole pärast lepingu lõppemist mingit tasu saanud, ei saa pidada kaubatarneks tasu eest nende artiklite tähenduses.

Kohtukulud

34 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade 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, artikleid 16 ja 18 tuleb tõlgendada nii, et seda, kui liisinguettevõtja ei ole pärast liisinguvõtja poolse lepinguliste kohustuste rikkumise tõttu liisingulepingu lõpetamist lepingu esemeks olevat kaupa liisinguvõtjalt tagasi saanud, vaatamata sellele, et ta on algatanud asjaomase kauba tagasisaamiseks ette nähtud menetlused ja ta ei ole pärast lepingu lõppemist mingit tasu saanud, ei saa pidada kaubatarneks tasu eest nende artiklite tähenduses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.