Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

8. detsember 2016*

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Integreeritud koostöö — Rahastamine ja põllumajandustootmises vajaliku käibevara tarnimine — Üks mitmest osast koosnev teenus — Eraldiseisvad ja sõltumatud teenused — Kõrvalteenus ja põhiteenus

Kohtuasjas C-208/15

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Kúria (kõrgeim kohus, Ungari) 26. märtsi 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. mail 2015, menetluses

Stock ‘94 Szolgáltató Zrt.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça (ettekandja), kohtunikud M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits ja F. Biltgen,

kohtujurist: H. Saugmandsgaard Øe,

kohtusekretär: ametnik I. Illéssy,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. juuli 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Stock ‘94 Szolgáltató Zrt., esindajad: *ügyvéd* Z. Várszegi ja *ügyvéd* A. Kis,

— Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér, G. Koós ja M. Bóra,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Havas, R. Lyal ja C. Soulay,

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

on teinud järgmise

* * Kohtumenetluse keel: ungari.

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 1 lõike 2, artikli 2 lõike 1 punktide a ja c, artikli 14 lõike 1, artikli 24 lõike 1, artikli 73, artikli 78 punkti b ja artikli 135 lõike 1 punkti b tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Stock ‘94 Szolgátato Zrt. ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Ungari riikliku maksu- ja tolliameti Dél-dunántúli regionaalne maksu peadirektoraat; edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, millist käibemaksukorda kohaldada nn „integreeritud koostöö“ tehingule.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõige 2 sätestab:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.“

4 Direktiivi artikli 2 lõike 1 punktide a ja c kohaselt maksustatakse käibemaksuga vastavalt „kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb” ja „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

5 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on kaubatarne „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“.

6 Sama direktiivi artikli 24 lõige 1 sätestab:

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

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 73 sätestab:

„Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

8 Direktiivi artikli 78 punktis b on sätestatud:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

[…]

b) kõrvalkulud, nagu vahendus-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, mida tarnija soetajalt või teenuse saajalt nõuab.“

9 Nimetatud direktiivi artikli 135 lõike 1 punkt b sätestab:

„1. „Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

b) krediidi andmine ja vahendamine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt.“

Ungari õigus

10 Käibemaksu käsitleva 2007. aasta CXXVII seaduse (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; edaspidi „käibemaksuseadus“) § 2 punkti a kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kaupade tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

11 Sellega seoses on käibemaksuseaduse § 9 lõike 1 kohaselt kaubatarne määratletud kui „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek või mis tahes muu tehing, milles materiaalse vara omandamisega kaasneb selline õiguslik mõju.“ Selle seaduse § 13 lõikest 1 tuleneb, et teenuste osutamine on „mis tahes tehing, mis ei ole käesoleva seaduse tähenduses kaubatarne“.

12 Käibemaksuseaduse § 65 sätestab:

„Kui käesolev seadus ei sätesta teisiti, on kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul maksustatavaks väärtuseks kõik rahalise tasuna käsitatav, mille õigustatud isik soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete või teenuste hinda otseselt mõjutavad toetused.“

13 Selle seaduse § 70 lõike 1 punkt b näeb ette, et kaubatarnete ja teenuste osutamise korral arvatakse maksustatava väärtuse hulka „kõrvalkulud, nagu vahendus-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, mida tarnija või teenuse osutaja soetajalt või teenuse saajalt nõuab“.

14 Käibemaksuseaduse § 86 lõike 1 punkti b kohaselt on käibemaksust vabastatud „krediidi, rahaliste laenude ja muude sama liiki õigussuhte aluseks olevate teenuste andmine ja läbirääkimine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Stock ‘94 on Ungaris asuv äriühing. Ta tegutseb „integreerijana“ Ungari põllumajandussüsteemile omases institutsioonis ehk nn „integreeritud koostöös“. See institutsioon lähtub oma tegevuses põhimõttest, et integreerija sõlmib põllumajandustootjaga ehk „integreeritavaga“ lepingu, millega annab viimasele laenu integreerija käest selliste tootmistegevuses vajalike vahendite (käibevahendite) nagu seemned soetamiseks. Integreeritav müüb seejärel oma toodangu integreerijale või viimase vahendusel turul.

16 Antud juhul sõlmis Stock ‘94 erinevate põllumajandustootjatega integreerimislepingud, mille alusel ta kohustus esiteks toetama, eelkõige tehnoloogiliselt, põllumajandustootjate tootmistegevust ning rahastama selle tarbeks vajaliku käibevara soetamist. Teiseks võtsid põllumajandustootjad kohustuse kasvatada asjaomaseid põllukultuure kindlatel põllumaadel ning kasutada integreerija antud laenusid ainult viimaselt käibevara soetamiseks.

17 Stock ‘94 esitas käibevara müügi kohta põllumajandustootjatele arved, kohaldades tarnetele 25% käibemaksumäära. Samas ei märkinud äriühing käibemaksu arvetele, mille ta esitas kord kvartalis põllumajandustootjatele käibevara soetamiseks antud laenudelt saadud intresside kohta. Juunis 2011 oli käibevara rahastamise lepingute alusel saadud intresside summa kokku 149 846 000 Ungari forintit (HUF) (ligikaudu 483 500 eurot).

18 Viidatud perioodi puudutava käibedeklaratsiooni esitamisele järgnenud kontrollimise käigus tuvastas Ungari esimese astme maksuhaldur, et laenuintressidega seoses on jäetud tasumata käibemaksu summas 37 462 000 HUF-i (ligikaudu 121 000 eurot). Seetõttu kohustas ta Stock ‘94 tasuma nimetatud summa koos viivistega ning määras viimasele ka trahvi.

19 Maksuameti keskasutus kinnitas esimese astme maksuhalduri otsuse sisuliselt, leides, et käibevara soetamiseks mõeldud laenud on Stock ‘94 poolt osutatud integreeritud koostöö teenuse lahutamatud osad. Ta leidis seetõttu, et nii käibevara tarnetele kui ka laenudele tuleb kohaldada ühesugust käibemaksumäära. Sellegipoolest vähendas ta tasumisele kuuluvat summat 17 588 000 HUF-ini (ligikaudu 56 500 eurot).

20 Esimese astme kohus toetas maksuameti keskasutuse seisukohta. Ta leidis sellega seoses, et antud laenusid võis kasutada üksnes Stock ’94-lt käibevara soetamiseks, mistõttu moodustasid põllumajandustootjate saadud krediit ja käibevara tarne nimetatud äriühingu osutatava integreeritud koostöö mitmest osast koosneva teenuse kaks lahutamatut osa. Nimetatud kohus leidis lisaks, et nendel teenustel oli sama eesmärk ning et käibevara soetamiseks kasutatud krediidi intressid olid pelgalt sellise tarne kõrvalkulud ning tarne ise kõnealuse mitmest osast koosneva tehingu põhiteenus. Järelikult tuli kõrvalteenuse eest arvele märgitud tasu puhul kohaldada sama maksustamiskorda nagu käibevara tarnele.

21 Kúria (kõrgeim kohus, Ungari), kellele Stock ‘94 esitas esimese astme kohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse, küsib, kas tal tuleb käibemaksuga seoses käsitada käibevara tarnet ja laenu andmist kahe teineteise suhtes eraldiseisva ja sõltumatu tehinguna või ühe tehinguna. Juhul, kui kahte teenust tuleks käsitada ühe tehinguna, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, millistel tingimustel on integreeritud koostöö puhul tegemist erandiga käibemaksu tasumise üldpõhimõttest.

22 Neil asjaoludel otsustas Kúria (kõrgeim kohus, Ungari) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 1 lõiget 2, artikli 2 lõike 1 punkte a ja c, artikli 14 lõiget 1, artikli 24 lõiget 1, artiklit 73, artikli 78 punki b ja artikli 135 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada selliselt, et integreerija ja integreeritava vahelise lepingu alusel tuleb kaubatarneid ja krediidi andmist käibemaksu seisukohast käsitleda eraldiseisvate ja sõltumatute (*distinct and independent*) tehingutena või selliselt, et sõlmitakse üksainus (*single*) tehing, mille puhul tarnitud kauba hind ja antud krediidi intress kuulub maksustatava väärtuse hulka?

2. Kui viimati esitatud tõlgendus on käibemaksudirektiiviga kooskõlas, siis kas seoses üheainsa (*single*) tehinguga, mis koosneb korraga nii käibemaksuga maksustatavast kaubatarnest kui ka käibemaksuvabast teenuste osutamisest, võib käibemaksudirektiivi tõlgendada selliselt, et sellist tehingut võib lugeda erandiks käibemaksu tasumise üldpõhimõttest? Kui see on nii, siis millised kriteeriumid peavad selleks olema täidetud?

3. Kas vastust eelmistele küsimustele muudab – ja kui, siis millises ulatuses – asjaolu, et integreerija võib integreeritavale osutada lepingu alusel integreeritava taotlusel täiendavaid teenuseid ja osta integreeritava poolt kasvatatud põllumajandustoodangut?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

23 Nende küsimustega, mida tuleks analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et integreeritud põllumajanduskoostöö tehingu raames põllumajanduse käibevara soetamiseks kasutatavat laenu ja nende kaupade tarnet tuleb käsitada ühe mitmest osast koosneva tehinguna või eraldiseisvate ja sõltumatute tehingutena selle direktiivi tähenduses, võttes arvesse ka integreerija valikuõigust osutada täiendavaid teenuseid ja osta integreeritavatelt põllumajandustoodangut.

24 Juhul, kui kahte teenust tuleks käsitada ühe tehinguna, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus seejärel selgitada, millistel tingimustel on integreeritud koostöö puhul tegemist erandiga käibemaksu tasumise üldpõhimõttest.

25 Nagu komisjon väidab oma kirjalikes seisukohtades, tuleb viimast küsimust tõlgendada nii, et selle mõte on välja selgitada, kumb teenus – kas laenu andmine või kaubatarne – määrab ära integreeritud koostööle kohaldamisele kuuluva maksustamiskorra. Nimelt, kuna kõrvalteenuseid maksustatakse käibemaksuga samamoodi kui põhiteenust (kohtuotsus, 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 24), siis juhul, kui laenu andmine kujutab endast põhiteenust, tuleb kogu tehing käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti b alusel käibemaksust vabastada.

26 Kõigepealt tuleb meenutada, et käibemaksuga maksustamisel tuleb iga teenust pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, nagu nähtub ka käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust (kohtuotsus, 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Teatud asjaoludel tuleb mitut vormiliselt eraldiseisvat teenust, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluksid eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada siiski üheainsa teenusena, kui need ei ole üksteisest sõltumatud. Tegemist on ühe teenusega, 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 teenust moodustavad ühe põhiteenuse ja kui muu(d) teenus(ed) moodustavad ühe või mitu kõrvalteenust, mida maksustatakse samamoodi nagu põhiteenust. Teenust käsitatakse põhiteenuse kõrvalteenusena eeskätt siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (kohtuotsus, 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Selleks et teha kindlaks, kas osutatud teenused kujutavad endast mitut eraldiseisvat teenust või ühtainsat teenust, tuleb uurida asjaomase tehingu iseloomulikke tunnuseid (kohtuotsus, 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 32, ja 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 32).

29 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et määramaks kindlaks, kas tehing, mis koosneb mitmest teenusest, on käibemaksuga maksustamise osas üks tehing, tuleb Euroopa Kohtul arvesse võtta selle tehingu eesmärki (vt selle kohta kohtuotsused, 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punkt 39; 28.10.2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, punkt 23, ja 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 23). Oma analüüsis võtab Euroopa Kohus arvesse ka teenuse saaja huvi (vt selle kohta kohtuotsus, 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 35).

30 Teiseks tuleb meenutada, et ELTL artikliga 267 kehtestatud koostöö raames on siseriiklike 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 siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel (kohtuotsus, 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Esiteks nähtub antud juhul eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas käsitletav integreeritud koostöö tehing lähtub põhimõttest, et integreerija annab integreeritavale laenu, mida viimane võib kasutada käibevara soetamiseks üksnes integreerija käest.

32 Neil asjaoludel ei ole selliste laenude andmine teenus, millel on integreeritavate seisukohast autonoomne huvi (vt selle kohta kohtuotsus, 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 27), kuna nad ei saa asjaomaseid rahalisi vahendeid vabalt kasutada.

33 Teiseks, nagu ka Stock ‘94 ise oma seisukohtades möönab, kuna tal ei ole luba tegutseda krediidiasutusena, ei saa ta anda integreeritavatele laene ilma, et neid kasutataks käibevara soetamiseks üksnes temalt.

34 Kolmandaks nähtub eelotsusetaotlusest, et käibevara tarnimisel ja laenu andmisel on sama majanduslik eesmärk, milleks on sisuliselt põllumajandustootjatele rahalise ja logistilise toetuse pakkumine, mis võimaldab viimastel põllumajandustootmisega tegeleda. Sellega seoses on oluline meeles pidada, et põhikohtuasjas käsitletavat integreeritud koostööd reguleerivate üldtingimuste kohaselt, mis on kokkuvõtlikult loetletud eelotsusetaotluses, võttis Stock ‘94 kohustuse toetada integreeritavate tootmistegevust ja rahastada selleks vajaliku käibevara soetamist.

35 Neil asjaoludel on integreeritavate jaoks käibevara näol tegemist põhiteenusega, mis on osa integreeritud koostööst, kuna just tänu sellele käibevarale on põllumajandustootjatel võimalik oma tegevust jätkata. Laenu saamine sellise vara soetamiseks on põllumajandustootjate jaoks mitte eesmärk omaette, vaid üksnes vahend, mis võimaldab viimastel põlumajandustootmise jaoks vajalikku käibevara soetada.

36 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas käsitletaval integreeritud koostöö tehingul on tõepoolest käesoleva kohtuotsuse punktis 34 viidatud majanduslik eesmärk, ning tuvastada, kas käibevara tarnimisel on integreeritavate jaoks sedavõrd oluline tähtsus.

37 Kui see peaks nii olema, siis tuleb käibevara tarnimist ja sellise vara soetamiseks antud laenu käsitada käibemaksuga maksustamisel ühe mitmest osast koosneva tehinguna, milles käibevara tarne on põhiteenus.

38 Neljandaks, võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktides 31–37 esitatud kaalutlusi, siis asjaolu, et Stock ‘94 võib oma äranägemise kohaselt pakkuda integreeritavatele täiendavaid teenuseid ning osta nende põllumajandustooteid, ei mõjuta selle kohtuotsuse punktis 37 esitatud järeldust.

39 Eespool toodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et:

— integreeritud koostöö tehing, mis näeb ette, et ettevõtja tarnib põllumajandustootjale kaupu ja annab talle laenu, mis on mõeldud nende kaupade soetamiseks, on selle direktiivi tähenduses üks mitmest osast koosnev tehing, milles kaubatarne on põhiteenus. Nimetatud ühe tehingu maksustatava väärtuse moodustab nii nende kaupade hind kui ka põllumajandustootjatele antud laenudelt makstud intressid;

— asjaolu, et integreerija võib põllumaandustootjatele osutada täiendavaid teenuseid või osta nende põllumajandustooteid, ei mõjuta kõnesoleva tehingu liigitamist üheks tehinguks käibemaksudirektiivi tähenduses.

Kohtukulud

40 Kuna 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 (viies koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et:

— **integreeritud koostöö tehing, mis näeb ette, et ettevõtja tarnib põllumajandustootjale kaupu ja annab talle laenu, mis on mõeldud nende kaupade soetamiseks, on üks mitmest osast koosnev tehing, milles kaubatarne on põhiteenus. Nimetatud ühe tehingu maksustatava väärtuse moodustab nii nende kaupade hind kui ka põllumajandustootjatele antud laenudelt makstud intressid;**

— **asjaolu, et integreerija võib põllumaandustootjatele osutada täiendavaid teenuseid või osta nende põllumajandustooteid, ei mõjuta kõnesoleva tehingu liigitamist üheks tehinguks direktiivi 2006/112 tähenduses.**

Allkirjad