

Kohtuasi C-288/19

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

9. aprill 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht des Saarlandes (Saarlandi maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

18. märts 2019

Kaebaja:

QM

Vastustaja:

Finanzamt Saarbrücken

Põhikohtuasja ese

Ettevõtte vara hulka kuuluvate sõidukite kasutada andmise eest 2013. ja 2014. aastal tasuda tuleva käibemaksu kindlaksmääramine

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimus

Kas käibemaksudirektiivi artikli 56 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et „mittemaksukohustuslasele veovahendi rendile andmine“ hõlmab ka maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki („töösõiduk“) kasutada andmist maksukohustuslase töötajatele, kui viimased ei maksa selle eest sellist tasu, mis ei seisne (osas) nende tehtavast tööst, seega ei maksa nad tasu, ei kasuta selleks otstarbeks osa neile rahas makstavast töötasust ja ka pärast pooltevahelist kokkulepet, mille kohaselt on ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki kasutamise

õigus seotud teistest hüvedest loobumisega, ei tee nad valikut maksukohustuslaste pakutavate eri hüvede vahel?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), eelkõige artiklid 2, 24, 26, 45, 56

Viidatud riigisiseseid õigusnormid

Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“), eelkõige §-d 1, 3, 3a ja 3f

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja on Luksemburgi õiguse alusel asutatud aktsiaselts (S. A.), kelle asukoht on Luksemburgi Suurhertsogiriik. Kaebaja annab kahele Luksemburgis asuvas ettevõttes töötavale töötajale, kelle elukoht on Saksamaal, kasutada tema ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki, mida mõlemad kaebajad kasutavad ka erasõitudeks. Ühe töötaja töötasust pidas kaebaja vaidlusalustel aastatel kinni osa töötajale kasutada antud töösõidukiga seotud kuludest. Kaebaja on Luksemburgis registreeritud maksukohustuslasena, kelle suhtes kohaldatakse nn „lihtsustatud maksustamiskorda“, mis ei luba maha arvata sisendkäibemaksu. Sellest tulenevalt ei arvanud kaebaja mõlema töösõidukiga seotud kulusid sisendkäibemaksuna maha; ümberpöörduvalt ei näinud lihtsustatud maksustamiskord Luksemburgis ette ka töötajatele sõidukite kasutada andmise maksustamist.
- 2 Seoses sõidukite kasutada andmisega registreeris kaebaja ennast 2014. aasta novembris käibemaksukohustuslasena Saksamaal vastustajaks olevas maksuametis. Vaidlusaluste aastate kohta esitatud käibedeklaratsioonides deklareeris kaebaja sõidukite kasutada andmise 2013. aastal 19% maksumääraga maksustatavate muude teenustena summas 7904 eurot (2013) ja summas 20 767 eurot (2014) ning märkis sellelt tasuda tuleva käibemaksu. Mõlema aasta kohta tehtud käibemaksuotsuste peale esitas kaebaja vaide, mille vastustaja jättis põhjendamatus tõttu rahuldamata.
- 3 Oma kaebusega palub kaebaja määrata 2013. ja 2014. aasta käibemaksuks 0 eurot.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 4 Kaebaja leiab, et tingimused töösõidukite kasutada andmise maksustamiseks käibemaksuga ei ole Saksamaal täidetud.

- 5 Töösõidukite kasutada andmine ei toimu tasu eest EL õigusnormide tähenduses, kuna töötajad ei maksa selle eest tasu ega pea selleks kulutama ka osa neile rahas makstavast töötasust. Pelgalt tõsiasi, et töötaja töötab tööandja heaks ja tulumaksuseaduse kohaselt tuleb töösõidukite kasutamine maksustada sissetulekuna, ei kujuta endast kasutamist tasu eest.
- 6 Lähtuda ei saa ka üürile andmisest. Euroopa Kohtu hiljutise praktika kohaselt liigitub ettevõtte vara isiklikuks tarbeks kasutada andmine, ilma et soodustatud isikult nõutaks selle eest rahas tasuta tulevat üüri, mitte maksuvabaks üürile andmiseks, vaid vara tasuta kasutada andmiseks vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punktile a. Ka tsiviilõiguslikult tuleb ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki kasutada andmist hinnata tööõigusnormide, mitte üürile või rendile andmist reguleerivate õigusnormide alusel. Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus, edaspidi „BFH“) praktika kohaselt moodustab töösõiduki kasutada andmine juhtivate töötajate töötasu lahutamatu osa. Vastustaja seisukohale vastandub käibemaksukomitee pea üksmeelne seisukoht, mis kajastub 20. oktoobril 2014 toimunud 101. istungil vastu võetud suunistes.
- 7 Vastustaja palub jätta kaebus põhjendamatusesse tõttu rahuldamata.
- 8 Töösõidukite kasutada andmine töötajatele liigitub tasu eest osutatavaks teenuseks, mis seisneb veovahendite pikaajalises rendile või üürile andmises. Kooskõlas Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeeriumi (Bundesministerium der Finanzen) käibemaksu rakendusmääruses ja asjaomases ringkirjas sisalduvate nõuetega tuleb olukord, kus ettevõtja annab sõiduki isiklikuks tarbeks kasutada oma töötajatele, liigitada tasu eest osutatavaks muuks teenuseks, kusjuures üldjuhul seisneb tasu töös, mida teeb töötaja sõiduki isiklikuks tarbeks kasutamise eest. See on nii alati siis, kui sõiduk – nagu käesoleval juhul – antakse isiklikuks tarbeks kasutada teatavaks ajaks ja mitte ainult aeg-ajalt. Käibemaksukomitee 20. oktoobri 2014. aasta suuniste kohaselt ei ole oluline, kas teenus osutati tasu eest või tasuta. See, et Luksemburgi Suurhertsogiriik ei andnud vastuvõetud suunistele heakskiitu, et ta peab sõiduki kasutada andmist tasuta teenuse osutamiseks ja maksustab selle teenust osutava ettevõtja asukohas, seega Luksemburgis, on käibemaksukomitee enamuse seisukohaga vastuolus.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 9 Kohtuasjas tehtav otsus sõltub käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 2 tõlgendamisest. Nimelt kui „veovahendi rendile andmise“ all tuleb selles tähenduses mõista ka maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki (töösõiduk) kasutada andmist maksukohustuslase töötajatele, ilma et viimased maksaksid selle eest sellist tasu, mis ei seisne (osas) nende tehtavast tööst, siis on teenuse osutamise kohaks – kui tegemist ei ole lühiajalise üürileandmisega – töötajate elukoht, milleks on käesoleval juhul Saksamaa Liitvabariik.
- 10 Kui aga töösõiduki kasutada andmist ei saa pidada veovahendi rendile andmiseks käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 2 tähenduses, tuleks kehtivale liidu õigusele

tuginedes asuda seisukohale, et see on mittemaksukohustuslasele tasu eest teenuse osutamine käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses või tasu eest teenuse osutamise käsitatav teenus käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti a tähenduses, mis on käibemaksudirektiivi artikli 45 kohaselt osutatud kohas, kus on teenuseosutaja majandustegevuse asukoht, käesoleval juhul seega Luksemburgis, mistõttu ei oleks vastustaja pidanud seda maksustama.

- 11 Käibemaksukomitee võttis 20. oktoobril 2014 toimunud 101. istungil vastu suunised seoses selliste teenuste osutamise koha ühtse käsitlemisega, mis seisnevad ettevõtte vara hulka kuuluva eseme (järeltõlge ka töösõiduki) kasutada andmise töötajate isiklikuks tarbeks (dokument H – taxud.c.1(2015)721834-832 ja taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, edaspidi „käibemaksukomitee suunised“). Luksemburgi Suurhertsogiriik ja Saksamaa Liitvabariik ei tõlgenda neid suuniseid ühtselt; erinevalt Saksamaast leiab Luksemburg, et sõiduki selline kasutada andmine, nagu on kõne all käesolevas asjas, ei ole tasu eest rendile andmine, vaid tasu eest teenuse osutamise käsitatav teenus käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti a tähenduses, mis on käibemaksudirektiivi artikli 45 kohaselt osutatud kohas, kus on teenuseosutaja asukoht (Luksemburg).
- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et eelotsuse küsimusele tuleb vastata eitavalt.
- 13 Töösõiduki maksustamine käibemaksuga saab Saksamaal toimuda ainult UStG § 3a lõike 3 punkti 2 kolmanda lause kohaselt. Viidatud normi kehtestamisega võttis Saksa seadusandja riigisisesele õigusele üle käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 2, mille muudetud redaktsioon jõustus 1. jaanuaril 2013. Selle sätte kohaselt on mittemaksukohustuslasele veovahendi rendile kohaks sellise teenusesaaja elukoht, kes ei ole ettevõtja ega juriidiline isik, kellele on antud käibemaksukohustuslasena registreerimise number.
- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et käibemaksudirektiivi artikli 56 ja sellele vastava UStG § 3a lõike 3 punkti 2 kolmanda lause kohaselt saab teenuse osutamise koht olla Saksamaal vaid siis, kui tegemist on tasu eest rendile andmisega. Selles suhtes esineb kahtlusi.
- 15 Et lähtuda tasu eest teenuse osutamist, oleksid töötajad pidanud käesoleval juhul maksta sõiduki kasutada andmise eest tasu. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on selles suhtes siiski kahtlusi, kuna kaebaja töötaja ei maksa kasutada andmise eest eraldi tasu, mis oleks lahus tema töötasust.
- 16 Saksa maksuhaldur liigitab olukorra, kus ettevõtja annab töösõiduki isiklikuks tarbeks kasutada oma töötajatele, üldjuhul veovahendi pikaajaliseks rendile või üürile andmiseks ja peab tasuks seda osa tööst, mida teeb töötaja sõiduki isiklikuks tarbeks kasutada andmise eest. Selle aluseks on ka kaalutlus, et töösõiduki isiklikuks tarbeks kasutada andmine on nn mitterahaline hüve, millelt peab töötaja nagu töötasult (ja seega nagu tehtud töö eest saadud hüvitise osalt) põhimõtteliselt maksta tulumaksu.

- 17 Euroopa Kohtu praktikat arvestades ei saa siiski tegemist olla tasu eest teenuse osutamisega. 18. juuli 2013. aasta otsuses *Medicom ja Maison Patrice Alard* (C-210/11 ja C-211/11, EU:C:2013:479) märkis Euroopa Kohus tasu eest teenuse osutamise mõiste kohta, et see eeldab otsest seost osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel, kusjuures sellise maksmise puudumist ei asenda ka asjaolu, et tulumaksu tähenduses on selline ettevõttele kuuluva eseme isiklikuks tarbeks kasutamine käsitatav kui arvuliselt määratletav mitterahaline hüve ja seega mingil määral kui hüvitise osa, millest hüve saaja on loobunud vastutasuks kõnealuse eseme kasutusse andmise eest.
- 18 Teisiti on asi aga siis, kui töötajate töötasult peetakse kinni eseme kasutada andmise väärtusele vastav summa või kui on kindel, et üht osa töötajate tehtud tööst võib pidada vastutasuks eseme kasutada andmise eest (vt ka 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus *Fillibeck*, C-258/95, EU:C:1997:491). Näiteks 29. juuli 2010. aasta otsuses *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:450) pidas Euroopa Kohus tasuks osa tehtud tööst.
- 19 Saksa maksuhaldur peab töötajate tehtud tööd üldjuhul vastutasuks (tasu) töösõiduki erasõitude jaoks kasutada andmise eest, kui see on reguleeritud töölepingus või põhineb suulistel kokkulepetel või töösuhte muudel asjaoludel, juhul kui sõiduk antakse isiklikuks tarbeks kasutada teatavaks ajaks ja mitte ainult aeg-ajalt. BFH nõustus sellega põhimõtteliselt.
- 20 Kuivõrd töötaja ei maksa sõiduauto kasutada andmise eest tasu, ei pea selleks otstarbeks kulutama osa talle rahas makstavast töötasust ja ei ole sõlmitud ka kokkulepet, mis näeks ette õiguse valida eri hüvede vahel, ei saa seega käesoleval juhul eeldada, et tegemist on tasu eest teenuse osutamisega. Kahtlused tasu eest teenuse osutamise suhtes tulenevad ka sellest, et vastutasuks, mida Saksa tulumaksuseaduse kohaselt arvutatakse üldjuhul kindlasummaliselt, ei ole ilmselt konkreetselt kokku lepitud üür või rent Euroopa Kohtu praktika tähenduses.
- 21 Tõsiasi, et Euroopa Kohtu 18. juuli 2013. aasta otsus *Medicom ja Maison Patrice Alard* (C-210/11 ja C-211/11, EU:C:2013:479) tehti maksustamise erandi kohta ja mitte tehingute maksustatavuse kohta, ei takista kohaldamast seda otsust käesolevas asjas; nimelt tuleb küsimus, kas tegemist on tasuga või mitte, kindlaks määrata ühtselt.
- 22 Isegi aga kui eeldada, et tegemist ei ole tasu eest teenuse osutamisega, on endiselt lahtine, kas töösõiduki kasutada andmise koht ei olnud põhikohtuasjas ikkagi Saksamaa. Vastustaja tugineb selles osas nimelt käibemaksudirektiivi artikli 56 lõikele 2 ja väidab, et üürile või rendile andmise puhul ei ole määrav see, kas tegemist on teenuse osutamisega tasu eest või tasuta. Kui käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 2 kohane rendile andmine hõlmaks ühtselt tasu eest teenuste osutamist ja ka tasuta kasutada andmise juhtumeid – näiteks käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti a kohaselt tasu eest teenuse osutamisenä käsitatavat teenust, mis seisneb ettevõtte vara hulka kuuluva eseme kasutada andmises –, oleks teenuse osutamise kohaks käesoleval juhul samuti Saksamaa. Oma

seisukoha põhjendamiseks viitab Saksa maksuhaldur omakorda käibemaksukomitee suunistele. Kõnealuste suuniste punktis 3 on märgitud:

- 23 „Käibemaksukomitee valdava enamuse hinnangul kehtib eseme kasutada andmises seisneva teenuse osutamise koha suhtes olenemata sellest, kas teenus osutatakse tasu eest või käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti a kohaselt maksustatakse, üks ja sama reegel.“
- 24 On kaheldav, et see kehtib ka veovahendite rendile või üürile andmise suhtes. Käibemaksudirektiivis ei ole eraldi sätteid, mis reguleeriksid sellise teenuse maksustamise kohta, mis seisneb ettevõtte vara hulka kuuluvate esemete isiklikuks tarbeks kasutada andmises, mida käsitatakse tasu eest teenuse osutamisenä käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 tähenduses, millest tulenevalt ei ole tingimata vajalik vahetegemine teenuse osutamise koha määramisel; see ei laiene aga eriomasele teenusele, mis seisneb veovahendite rendile või üürile andmises, sest selle suhtes on kohaldatav käibemaksudirektiivi artikli 56 lõige 2. Ainult selliste teenuste puhul, mille suhtes ei eksisteeri eriomaseid teenuse osutamise koha kindlaksmääramist reguleerivaid sätteid, nagu need sisalduvad käibemaksudirektiivi artiklis 56, oleks loogiline kohaldada suuniseid, mille kohaselt tuleb tasu eest teenuse osutamise juhtumeid kohelda ühetaoliselt tasu eest teenuse osutamisenä käsitatavate teenustega käibemaksudirektiivi artikli 26 tähenduses.
- 25 Näib, et ka käibemaksukomitee peab töösõiduki kasutada andmist töötajatele põhimõtteliselt „muuks teenuseks“ ja eeldab veovahendi rendile või üürile andmise puhul tasu maksmist, vt käibemaksukomitee suunised, punkti 3 teine lõik ja punkti 1 viimane lõik.
- 26 Seda arvestades toetab ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul nii mõndagi seisukohta, et rendile andmisena käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 2 tähenduses saab käsitada üksnes tasu eest teenuse osutamist, kuid seda käesolevas asjas – eespool kirjeldatu põhjal – ei esine; ettevõtte vara hulka kuuluva eseme kasutamist töötajate isiklikuks tarbeks, mis ei toimu tasu eest, ei saa seega pidada rendile või üürile andmisena käsitatavaks teenuseks.
- 27 Seisukohale, et töösõidukite kasutada andmist sellisel viisil nagu käesolevas asjas saab pidada rendile andmiseks käibemaksudirektiivi artikli 56 lõike 2 tähenduses, ei luba asuda ka järgmised aspektid:
- 28 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on rendile või üürile andmiseks nimelt nõutav, et kõik seda tehingut iseloomustavad tingimused oleksid täidetud (18. juuli 2013. aasta otsus Medicom ja Maison Patrice Alard, C-210/11 ja C-211/11, EU:C:2013:479, ning 29. märtsi 2012. aasta otsus Belgischer staat, C-436/10, EU:C:2012:185). Selle hulka kuulub ka see, et eseme üürnikule antakse üüri eest ja kokku lepitud ajaks õigus asja kasutada ning välistatakse kõigi teiste isikute samasugune õigus. Kui tasuks peetakse osa teenusesaaja tehtud tööst, on kaheldav,

kuidas tuleks tasu maksmist käsitada töötaja haiguse korral, kui asjaomane töötaja tööd ei tee.

- 29 Sõiduki kasutada andmine ei toimu üüri suhte raames, vaid põhineb tööõigusel. Nimelt on see seotud üksnes töötajate töösuhtega; see on täiendav vastutusu töö eest (BFH praktika kohaselt ka juhul, kui kasutada andmisel ei tehtud sõnaselgeid kokkuleppeid). Ka põhikohtuasjas ei anna kaebaja sõidukeid kasutada teistele isikutele, eelkõige ei ole veovahendite rendile või üürile andmine tema majandustegevuse ese. Töösõiduki kasutada andmine on reguleeritud töölepingus või on tavapärase teenuse, mida kaebaja osutab oma töötajatele; eraldi rendi- või üürilepingut ei eksisteeri. Eraldi lepingulist suhet lisaks töösuhtele seega ei esine; see nähtub ka sellest, et sõiduki kasutada andmine lõpeb töösuhte lõppemisel; pärast töösuhte lõppemist see ei jätku.

TÖÖDOKKUMEN