Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

29. märts 2012 *

Kuues käibemaksudirektiiv — Artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a ja artikli 13 B osa punkt b — Mahaarvamisõigus — Juriidilisest isikust maksukohustuslase kapitalikaup, mis on antud tema töötaja kasutusse viimase isiklikuks tarbeks

Kohtuasjas C-436/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour d'appel de Monsi (Belgia) 8. septembri 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. septembril 2010, menetluses

Belgia Kuningriik

versus

BLM SA,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja esimees M. Safjan, kohtunikud J.-J. Kasel (ettekandja) ja M. Berger,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 8. detsembri 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— BLM SA, esindaja: advokaat O. D'Aout,

— Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux ja M. Jacobs,

— Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja C. Blaschke,

— Euroopa Komisjon, esindajad: B. Stromsky, D. Recchia ja C. Soulay,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ; EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv"), artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 13 B osa punkti b.

2 Taotlus on esitatud Belgia Kuningriigi ja Belgia õiguse alusel asutatud äriühingu BLM SA (edaspidi „BLM") vahelises kohtuvaidluses sellise hoonega seoses tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise üle, mille osa kasutab äriühingu töötaja isiklikuks tarbeks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi põhjenduses 5 ja põhjenduses 6 on öeldud:

„maksu mittediskrimineeriva iseloomu tugevdamiseks on tarvis selgitada mõiste „maksukohustuslane" sisu, et liikmesriigid saaksid seda laiendada isikutele, kes aeg-ajalt teevad teatavaid tehinguid;

mõiste „maksustatav tehing" on põhjustanud raskusi, eelkõige seoses maksustatavate tehingutena käsitatavate tehingutega; nimetatud mõisteid on tarvis selgitada."

4 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkt 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb."

5 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest."

6 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Tasu eest teenuste osutamisena käsitatakse järgmist:

a) põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;

b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil.

Liikmesriigid võivad käesoleva lõike sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurentsi moonutamist."

7 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b esimese lõigu kohaselt vabastavad liikmesriigid maksust „kinnisvara liising[u] ja rendile andmi[se] […]".

8 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 sätestab direktiivi artiklist 28f tulenevas versioonis:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud [temale teise maksukohustuslase poolt] tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;" [täpsustatud tõlge]

Siseriiklikud õigusnormid

9 Belgia käibemaksuseadustiku artikli 19 lõige 1 sätestab:

„Tasu eest teenuste osutamisena käsitatakse põhivahendite hulka kuuluva asja kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks, või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata."

10 Seadustiku artikli 44 lõike 3 punkt 2 sätestab, et käibemaksust on vabastatud „kinnisasja tasuta liising, rendile andmine ning üürile andmine, samuti kinnisasja kasutamine artikli 19 lõikes 1 sätestatud tingimustel […]".

11 Eelotsusetaotluses tugineb Cour d'appel de Mons 31. jaanuari 2005. aasta haldusringkirjale nr E.T. 108691, mis sõnastati ümber pärast Euroopa Kohtu 8. mai 2003. aasta otsust kohtuasjas C-269/00: Seeling (EKL 2003, lk I-4101) ja milles tuuakse välja sellest otsusest siseriikliku õiguse jaoks tulenevad praktilised tagajärjed. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on ringkirja kohaselt kohtuotsus Seeling kohaldatav üksnes füüsilisest isikust maksukohustuslastele. Seoses juriidilisest isikust maksukohustuslastega, kes annavad tegevjuhi või osaniku käsutusse kinnisasja, mis kuulub tervikuna ettevõtte põhivahendite hulka, täpsustab ringkiri, et selline kinnisasja kasutamine kujutab endast kinnisasja rendile andmist, mis on käibemaksust vabastatud.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 Bertrand ja Bernard Losfeldi poolt 2003. aastal asutatud äriühingu BLM tegevusala on eeskätt finants-, tehnika-, äri- ja haldusalane nõustamine laiemas mõttes ning haldus- või finantsküsimustes, müügi-, tootmis- ja juhtimisküsimustes üldiselt antav otsene või kaudne abi ja osutatavad teenused. BLM on oma majandustegevuses käibemaksukohustuslane.

13 Bertrand Losfeld ja tema abikaasa seadsid 2003. aasta detsembris BLM kasuks 20 aastaks kasutusvalduse hoonele, mille nad olid eelnevalt lasknud ehitada ja mille ehitamisel olid nad valinud käibemaksukohustuslase staatuse. 2002. aasta juulist alates elavad nad seal koos lastega. BLM käsutuses on selles hoones bürooruum ja arhiiviruum.

14 Kasutusvalduse seadmistest tulenevalt tekkis kohustus tasuda käibemaksu, mille BLM arvas 2003. aasta neljanda kvartali maksudeklaratsioonis maha summas 42 420,61 eurot.

15 BLM, mille tegevjuht on Bertrand Losfeld, ei nõua viimaselt kõnesoleva hoone osa isiklikuks tarbeks kasutamise eest renti. Kuid Bertrand Losfeld on kohustatud tasuma mitterahaliselt soodustuselt füüsilise isiku tulumaksu, mis on kindlasummaline maks ehitise 75% ulatuses isiklikuks tarbeks kasutamiselt.

16 Tournai maksuhalduri (edaspidi „maksuhaldur") poolt kohapeal läbiviidud kontrolli tulemusel vaidlustas viimane osaliselt BLM poolt kasutusvalduse seadmisel tasutud käibemaksu – ehk summa suuruses 31 683,96 eurot – mahaarvatavuse. Maksuhaldur leidis nimelt, et antud juhul on tegemist ehitise kasutamisega muuks kui majandustegevuse tarbeks. Ent hoone isiklikuks tarbeks kasutamise näol on tegemist käibemaksuvaba tehinguga. Järelikult ei või maksukohustuslane BLM-i tegevjuhi kasutuses oleva hoone osa ehitamisega seoses tasutud sisendkäibemaksu maha arvata.

17 Maksuhaldur leidis, et äriruumide ehk bürooruumi ja arhiiviruumi ehitamisel kantud kuludega seotud käibemaks on mahaarvatav 100% ulatuses, „segakasutuses" olevate ruumide ehitusega seotud kuludelt tasutud sisendkäibemaks on mahaarvatav 25,31% ulatuses ja et ülejäänud osa hoonest tuleb pidada täielikult isiklikus kasutuses olevaks. Seega leidis ta 1. märtsi 2005. aasta otsuses, et BLM-l tuleb tasuda alusetult maha arvatud käibemaksuna summa suuruses 31 683,96 eurot, millele lisaks tuleb tasuda trahv ja viivitusintress.

18 BLM esitas selle otsuse peale hagi Tribunal de première instance de Monsile. Maksuhaldur esitas sellele kohtule esitatud nõuetes teise võimalusena vastuhagi, milles palus kehtestada möödunud aastate eest kõnealuse kinnisasja isiklikuks tarbeks kasutamise maksustatavaks väärtuseks 1/15 kinnisasja hinnast. Nimetatud kohus leidis 8. augusti 2006. aasta otsuses eelkõige seda, et BLM poolt kinnisasja tasuta kasutamise iga-aastane maksustatav väärtus on 1/20 hoone kasutusvalduse seadmisel tasutud summast, mis käesolevas asjas vastab isiklikus kasutuses oleva hoone osale.

19 Kuna maksuhaldur selle otsusega ei nõustunud, esitas ta apellatsioonkaebuse Cour d'appel de Monsile. Oma kaebuse põhjendamiseks väidab ta, et sellist kasutusse andmist nagu põhikohtuasjas tuleb pidada tasuta rendile andmiseks, mis on maksust vabastatud. Kuna tegemist on maksust vabastatud tehinguga, ei või maksukohustuslane seega maha arvata maksu, mida ta tasus tema kasutuses oleva hoone osa ehitamisel. Maksuhaldur väidab selles küsimuses, et eespool viidatud kohtuotsus Seeling on kohaldatav üksnes füüsilisest isikust maksukohustuslasele, kuna füüsiline isik ei saa olla üheaegselt kinnisasja omanik ja rentnik.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses väidab BLM, et Euroopa Kohtu poolt eespool viidatud otsuses Seeling esitatud lähenemisviis on põhikohtuasjas arutusel olevas olukorras kohaldatav.

21 Neil asjaoludel otsustas Cour d'appel de Mons menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas […] kuuenda direktiivi […] artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis käsitavad maksust vabastatud teenustena, nagu seda on kinnisvara liising ja rendile andmine kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses, hoone sellise osa kasutamist maksukohustuslase tegevjuhi ja tema perekonna isiklikuks tarbeks, mille *juriidilisest isikust maksukohustuslane* on ehitanud või mida ta valdab asjaõiguse alusel, kui sellelt kapitalikaubalt võib sisendkäibemaksu maha arvata?"

Eelotsuse küsimus

22 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt – olgugi et artikli 13 B osa punktis b loetletud kinnisvara liisimise või rendile andmise tingimused ei ole täidetud – käsitatakse käibemaksust vabastatud teenusena selle sätte tähenduses juriidilisest isikust maksukohustuslase töötaja poolt sellise hoone osa isiklikuks tarbeks kasutamist, mille see maksukohustuslane on ehitanud või mida ta valdab asjaõiguse alusel, kui sellelt kapitalikaubalt võib sisendkäibemaksu maha arvata.

23 Selles küsimuses tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba sedastanud eespool viidatud kohtuotsuses Seeling, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt käsitatakse maksust vabastatud teenustena, nagu seda on kinnisvara liising ja rendile andmine kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses, maksukohustuslase poolt tervikuna ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva hoone osa isiklikuks tarbeks kasutamist.

24 On selge, et eespool viidatud kohtuotsuse Seeling aluseks olnud juhtumi puhul oli maksukohustuslane füüsiline isik ning seega oli maksukohustuslane ja ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva asja isiklikuks tarbeks kasutav isik üks ja sama isik. Kuid erinevalt sellest, mida väidab Belgia valitsus Euroopa Kohtule esitatud märkustes, ei saa nimetatud asjaolust järeldada, et kõnesolevas kohtuotsuses kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktile a antud Euroopa Kohtu tõlgendust ei ole võimalik kohaldada olukorras, kus maksukohustuslane on juriidiline isik.

25 Nimelt, esiteks on kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a eesmärk mitte üksnes reguleerida olukordi, kus maksukohustuslane kasutab isiklikuks tarbeks põhivahendite hulka kuuluvat asja, vaid ka olukorda, kus maksukohustuslase töötaja kasutab selliselt ettevõtte põhivahendite hulka kuuluvat asja. Ent viimasel juhul ei ole asjaomased isikud üks ja sama isik ning asjaolu, et maksukohustuslane on juriidiline isik, ei välista seda, et tegemist võib olla asja isiklikuks tarbeks kasutamisega nimetatud maksukohustuslase töötaja poolt.

26 Lisaks tuleb märkida, et kõnealune säte, milles kasutatakse mõistet „maksukohustuslane”, ei erista mingil viisil füüsilisi isikuid ja juriidilisi isikuid ning näeb ette üksnes selle, kuidas tuleb käibemaksuga maksustamisel käsitleda teatud tehinguid, mis ei kuulu muude kuuenda direktiivi sätete kohaldamisalasse.

27 Veel tuleneb kuuenda direktiivi põhjendustest 5 ja 6, et „maksukohustuslase” staatus on seotud ettevõtja tehtavate tehingutega, mitte viimase õigusliku vormiga. Samuti tuleb selle direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt pidada maksukohustuslaseks iga isikut, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt selle artikli lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

28 Teiseks tuleb täpsustada, et erinevalt sellest, mida väidab Belgia valitsus, ei tulene eespool viidatud kohtuotsusest Seeling, et Euroopa Kohus põhistas oma arutluskäigu väitele, mille kohaselt ei saa kinnisasja rendile andmisega olla tegemist juhul, kui asjaomane tehing puudutab ühte ja sama füüsilist isikut, kes on seega nii rendile andja kui ka rentnik.

29 Nimelt, kuigi Euroopa Kohus oleks võinud vaid sedastada, et niisuguses olukorras nagu eespool viidatud kohtuotsuse Seeling aluseks olnud juhtumi puhul ei saanud määratlusest lähtudes tegemist olla rendile andmisega, analüüsis ta seda, kas niisugune olukord võib endast kujutada kinnisasja rendile andmist direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses, ja leidis selles küsimuses kohtuotsuse punktis 51, et kõnealust olukorda iseloomustab asjaolu, et selles puudub nii rendi tasumise kohustus kui ka kokkulepe asja kasutamise õiguse kestuse kohta ja õiguse kohta eluruumi kasutada ja välistada teiste isikute õigus seda kasutada.

30 Seetõttu ei saa nende tunnuste puudumisel juriidilisest isikust maksukohustuslase töötaja poolt niisuguse hoone osa isiklikuks tarbeks kasutamist, mille maksukohustuslane on ehitanud või mida ta valdab asjaõiguse alusel, pidada kinnisasja rendile andmiseks kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses.

31 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt – olgugi et artikli 13 B osa punktis b loetletud kinnisvara liisimise või rendile andmise tingimused ei ole täidetud – käsitatakse käibemaksust vabastatud teenusena selle sätte tähenduses

juriidilisest isikust maksukohustuslase töötaja poolt sellise hoone osa isiklikuks tarbeks kasutamist, mille see maksukohustuslane on ehitanud või mida ta valdab asjaõiguse alusel, kui sellelt kapitalikaubalt võib sisendkäibemaksu maha arvata.

32 Selles küsimuses tuleb liikmesriigi kohtul hinnata, kas niisuguses olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb asuda seisukohale, et selles on tegemist kinnisasja rendile andmisega kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ) artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt – olgugi et artikli 13 B osa punktis b loetletud kinnisvara liisimise või rendile andmise tingimused ei ole täidetud – käsitatakse käibemaksust vabastatud teenusena selle sätte tähenduses juriidilisest isikust maksukohustuslase töötaja poolt sellise hoone osa isiklikuks tarbeks kasutamist, mille see maksukohustuslane on ehitanud või mida ta valdab asjaõiguse alusel, kui sellelt kapitalikaubalt võib sisendkäibemaksu maha arvata.

Selles küsimuses tuleb liikmesriigi kohtul hinnata, kas niisuguses olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb asuda seisukohale, et selles on tegemist kinnisasja rendile andmisega nimetatud artikli 13 B osa punkti b tähenduses.

Allkirjad