EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

20. jaanuar 2005 *

Kohtuasjas C-412/03,

mille esemeks on Regeringsrätten'i (Rootsi) poolt EÜ artikli 234 alusel 29. septembri 2003. aasta otsusega tehtud eelotsusetaotlus, mis jõudis Euroopa Kohtu kantseleisse 3. oktoobril 2003, menetluses järgmiste poolte vahel:

Hotel Scandic Gåsabäck AB

versus

Riksskatteverket,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann ning kohtunikud K. Lenaerts (ettekandja), J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász ja M. Ilešič,

* Kohtumenetluse keel: rootsi.

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kohtusekretär: ametnik K. Sztranc,

arvestades kirjalikus menetluses ja 21. oktoobri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Rootsi valitsus, esindajad: A. Kruse ja K. Wistrand,

— Taani valitsus, esindaja: J. Molde,

— Kreeka valitsus, esindajad: M. Apessos, V. Pelekou ja I. Pouli,

— Soome valitsus, esindaja: A. Guimaraes-Purokoski,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja L. Ström,

olles 23. novembri 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus on esitatud 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 63; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 2, artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 punkti b tõlgendamise kohta.

2 Taotlus on esitatud seoses Hotel Scandic Gåsabäck AB (edaspidi „Scandic") ja Riksskatteverket'i (riiklik maksuamet) vahelises vaidluses tõusetunud küsimusega, mis puudutab selle äriühingu poolt oma töötajatele pakutava einega seonduva maksustatava summa kindlaksmääramist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga (edaspidi „käibemaks") „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil käibemaksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

4 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a on ette nähtud, et üldreeglina moodustab kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul maksustatava summa „kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otseselt seotud toetused".

5 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 6 sätestab:

„Maksukohustuslase poolt tema põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muuks kui majandustegevuse eesmärgil loetakse tarneks tasu eest, kui sellelt kaubalt või selle osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata. Tarnena tasu eest ei käsitata siiski näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil."

6 Artikli 5 lõikes 6 määratletud viisil kauba kasutamise korral näeb kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõige 1 maksustatava summa kindlaksmääramiseks ette konkreetse reegli, mis kõlab järgmiselt:

„Maksustatava summa moodustab

[...]

b) artikli 5 lõi[kes] 6 [...] nimetatud tarnete puhul kauba või sarnase kauba ostuhind või ostuhinna puudumise korral omahind, mis määratakse kindlaks tarnimise ajal;

[...]".

7 Teenuste osutamisega seoses näeb kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 2 ette:

„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.

[...]".

8 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c kohaselt on maksustatav summa „artikli 6 lõikes 2 nimetatud tarnete puhul maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele".

Siseriiklikud õigusaktid

9 Mervärdesskattelagen'i (käibemaksu käsitlev Rootsi seadus, *SFS* 1994, nr 200; edaspidi „Rootsi seadus") II peatüki paragrahvi 2 lõike 2 kohaselt tähendab kauba kasutamine isiklikuks tarbeks muu hulgas seda, et maksukohustuslane annab kauba üle kolmandale isikule kas tasuta või tasu eest, mis on väiksem kui selle seaduse VII peatüki paragrahvi 3 lõike 2 punkti a kohaselt arvutatud väärtus, kui selline hinnaalandus ei ole tingitud turuolukorrast. Viimati nimetatud sättes ette nähtud väärtus on kauba või sarnase kauba ostuhind või sellise väärtuse puudumisel kauba omahind kasutamise hetkel.

10 Rootsi seaduse II peatüki paragrahvi 5 esimese lõigu kohaselt tähendab „isiklikuks otstarbeks teenuste osutamine" muu hulgas seda, et käibemaksukohustuslane osutab teenust ise, korraldab selle osutamise või pakub mõnel muul moel teenust käibemaksukohustuslase enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui käibemaksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil, kui teenust pakutakse tasuta või tasu eest, mis on väiksem kui sama seaduse VII peatüki paragrahvi 3 lõike 2 punkti b kohaselt arvutatud väärtus ning kui selline hinnaalandus ei ole tingitud turuolukorrast. Viimati nimetatud sättest järeldub, et selleks väärtuseks on teenuse hind „kasutamise" hetkel.

11 Rootsi seaduse VII peatüki paragrahvi 2 esimeses lõigus on sätestatud, et sel viisil toimunud kauba kasutamise ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks summaks väärtus, mis on välja arvutatud vastavalt sama seaduse VII peatüki paragrahvi 3 lõike 2 punktile a või b.

Menetlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimused

12 Scandic tegutseb Rootsis hotelli- ja toitlustusvaldkonnas. Scandic pakub oma ligikaudu 25-le töötajale kindlaksmääratud hinnaga lõunaeinet äriühingu enda poolt sellel eesmärgil peetavas sööklas.

13 Töötajad maksavad Scandicu poolt makstud hinnast kõrgema hinna. Sellegipoolest on võimalik, et edaspidi on see hind madalam kui omahind. Et saada kinnitust töötajatele eine pakkumise maksunduslike tagajärgede kohta, küsis Scandic Skatterättsnämnden'ilt (maksuasjades eelotsuseid tegev erikomisjon), kas töötajatele eine pakkumine kujutab endast toiduainete pakkumist (maksustatav 12% käibemaksuga) või teenuste osutamist (maksustatav 25% käibemaksuga) ning kas asjaolu, et äriühing pakub einet kauba tarnimisel või teenuste osutamisel makstud hinnast madalama hinnaga, tähendab seda, et selline teenuseosutamine on maksustatav isiklikuks tarbeks kasutamise kohta kehtivate Rootsi seaduse sätete alusel või kas maksustatavaks summaks on töötaja poolt makstud hind.

14 Skatterättsnämnden leidis 10. juuni 2002. aasta eelotsuses, et Scandicu poolt oma töötajatele eine pakkumist tuleb käsitleda teenuste osutamisena ning seda maksustatakse käibemaksuga vastavalt Rootsi seaduse II peatüki paragrahvi 5 esimesele lõigule ning VII peatüki paragrahvi 3 lõike 2 punktile b, kui lõunaeine hind on Scandicu makstud hinnast madalam.

15 Scandic esitas selle otsuse peale hagi Regeringsrätten'isse (kõrgem halduskohus). Ta leidis esiteks, et töötajatele eine pakkumist tuleb käsitleda kauba tarnimisena, mitte teenuste osutamisena, ning teiseks, et isiklikuks tarbeks kasutamist reguleerivaid eeskirju ei saa kohaldada, kuna töötajad maksavad eine eest.

16 Regeringsrätten leidis, et vastavalt Rootsi seadusele kehtivad isiklikuks tarbeks teenuste osutamise ja kauba tarnimise maksustamise sätted nii juhul, kui kaupu pakutakse või teenuseid osutatakse tasuta, kui ka juhul, kui selliseid kaupu pakutakse või teenuseid osutatakse tasu eest, mis on madalam kui kaupade ostu- või omahind või kui see on asjakohane, siis teenuste osutamise hind. Põhikohtumenetluses tõusetus küsimus seoses sellega, kas need siseriiklikud õigusnormid on kuuenda direktiivi artikli 2, artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 punktiga b vastuolus.

17 Neil asjaoludel otsustas Regeringsrätten menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas juhul, kui Regeringsrätten leiab kohtuasjas otsuse tegemisel, et äriühingu poolt eine pakkumine kujutab endast kauba tarnimist, tuleb kuuenda direktiivi artiklit 2 ja artikli 5 lõiget 6 tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusaktid, millega nähakse ette, et kauba kasutamisena isiklikuks tarbeks tuleb muu hulgas mõista seda, kui käibemaksukohustuslane annab kauba üle tasu eest, mis on väiksem kui kauba või sarnaste kaupade ostuhind või sellise väärtuse puudumisel omahind, on nende sätetega vastuolus?

2. Kas juhul, kui Regeringsrätten leiab kohtuasjas otsuse tegemisel, et äriühingu poolt eine pakkumine kujutab endast toitlustusteenuse osutamist, tuleb kuuenda direktiivi artiklit 2 ja artikli 6 lõike 2 punkti b tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusaktid, millega nähakse ette, et isiklikuks tarbeks teenuste osutamisena tuleb muu hulgas mõista seda, et käibemaksukohustuslane osutab teenust ise, laseb seda osutada või pakub mõnel muul moel teenust käibemaksukohustuslase enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui käibemaksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil, kui teenust pakutakse tasu eest, mis on madalam kui teenuste osutamise hind, on nende sätetega vastuolus?"

Eelotsuse küsimused

18 Euroopa Kohtule esitatud küsimused puudutavad maksustatava summa kindlaksmääramist juhtudel, kui käibemaksukohustuslane tarnib oma töötajatele kaupa või osutab neile teenuseid omahinnast madalama hinnaga. Need on esitatud selleks, et siseriiklik kohus saaks hinnata, kas Rootsi seadus, millega kohaldatakse selle direktiivi artikli 5 lõikes 6 ja artikli 6 lõike 2 punktis b sätestatud eeskirju, on kooskõlas kuuenda direktiiviga juhtudel, kui kauba tarnimise või teenuse osutamise eest on tegelikult makstud, kuid see hind on kauba või teenuse omahinnast madalam.

19 Kreeka valitsus ja Rootsi valitsus on seisukohal, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 6 ja artikli 6 lõike 2 punkt b laiendavad maksustatavate tehingute ringi selliselt, et käibemaksuga maksustatakse ka sellist kaupade üleandmist või teenuste osutamist, mis ei toimu „tasu eest" selle direktiivi artikli 2 tähenduses. Nimetatud sätetest,

loetuna koos selle direktiivi artikli 11 A osaga, tuleneb, et direktiivi eesmärk on vältida olukorda, kus käibemaksukohustuslane või tema töötajad saaksid kasutada tavaliste tarbijatega võrreldes põhjendamatuid soodustusi (vt 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-415/98: Bakcsi, EKL 2001, lk I-1831, punkt 42, ja 17. mai 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-322/99 ja C-323/99: Fischer ja Brandenstein, EKL 2001, lk I-4049, punkt 56). Sel eesmärgil näeb kuues direktiiv käibemaksuga maksustamise ette mitte üksnes tasuta, vaid ka omahinnast madalama hinnaga kaupade üleandmisele.

20 Euroopa Ühenduste Komisjon ja Taani valitsus kinnitavad seevastu, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 6 ja artikli 6 lõike 2 punkt b kehtivad nende sõnastusest tulenevalt üksnes tasuta tehingute suhtes. Vastavalt selle direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile a on maksustatavaks summaks töötaja poolt tööandjale tegelikult makstud hind, isegi kui see on madalam kui pakutud eine omahind.

21 Sellega seoses tuleb meeles pidada, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a sätestatud üldreeglile on tasu eest toimunud kauba tarnimise või teenuse osutamise puhul maksustatavaks summaks käibemaksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu. Seega on see tasu subjektiivne väärtus, st tegelikult saadud summa, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaksmääratu (vt 5. veebruari 1981. aasta otsus kohtuasjas 154/80: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, EKL 1981, lk 445, punkt 13; 23. novembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 230/87: Naturally Yours Cosmetics, EKL 1988, lk 6365, punkt 16; 27. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-126/88: Boots Company, EKL 1990, lk I-1235, punkt 19; 16. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-258/95: Fillibeck, EKL 1997, lk I-5577, punkt 13, ja 29. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-404/99: komisjon *v.* Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-2667, punkt 38). Lisaks peab olema seda tasu võimalik rahas väljendada (eespool viidatud kohtuotsused Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, punkt 13; Naturally Yours Cosmetics, punkt 16, ja Fillibeck, punkt 14).

22 Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktis 35 õigustatult leidnud, ei ole asjaolul, kas majandustehing tehakse omahinnast kõrgema või madalama hinnaga, tähtsust selle kindlaksmääramisel, kas tehingut tuleb käsitleda „tasu eest" tehtud tehinguna või mitte. Õigupoolest eeldab viimati nimetatud mõiste üksnes seda, et kauba tarnimise või teenuse osutamise ja käibemaksukohustuslase poolt tegelikult saadud summa vahel oleks otsene seos (vt selle kohta 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council, EKL 1988, lk 1443, punkt 12).

23 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 6 ja artikli 6 lõige 2 käsitlevad tasu eest toimunud kauba tarnimise ja teenuste osutamisena teatavaid tehinguid, mille eest käibemaksukohustuslane tegelikult tasu ei saa. Nende sätete eesmärk on tagada sellise käibemaksukohustuslase, kes kasutab kaupa või osutab teenuseid tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks, ning lõpptarbija, kes omandab sama liiki kauba või kasutab sama liiki teenust, võrdne kohtlemine (vt 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler, EKL 1996, lk I-4517, punkt 35; eespool viidatud otsus kohtuasjas Fillibeck, punkt 25, ning eespool viidatud otsus kohtuasjas Fischer ja Brandenstein, punkt 56). Selle eesmärgi täitmiseks takistavad artikli 5 lõige 6 ja artikli 6 lõike 2 punkt a käibemaksukohustuslasel, kes oleks saanud oma ettevõttes kasutatava kauba ostmisel käibemaksu maha arvata, hoidumast kõrvale käibemaksu maksmisest, kui ta võtab selle kauba ettevõtte käibevarast kasutusse tema enda või oma töötajate isiklikuks tarbeks, ning saamast seeläbi soodustusi, millele tal võrreldes sellise lõpptarbijaga, kes ostab kauba ja maksab käibemaksu, õigust ei ole (vt 6. mai 1992. aasta otsus kohtuasjas C-20/91: De Jong, EKL 1992, lk I-2847, punkt 15; eespool viidatud otsus kohtuasjas Enkler, punkt 33; eespool viidatud otsus kohtuasjas Bakcsi, punkt 42, ning eespool viidatud otsus kohtuasjas Fischer ja Brandenstein, punkt 56). Samuti takistab kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkt b käibemaksukohustuslasel või tema töötajatel kasutada maksuvabalt käibemaksukohustuslase poolt osutatavaid selliseid teenuseid, mille eest eraisik oleks pidanud käibemaksu maksma.

24 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et Scandicu töötajad maksavad edaspidi neile äriühingu poolt pakutava eine eest reaalset tasu. Kuna kõnealune tehing toimub tasu eest

kuuenda direktiivi artikli 2 tähenduses, ei ole põhjust kohaldada selle direktiivi artikli 5 lõiget 6 ja artikli 6 lõike 2 punkti b. Viimati nimetatud sätted kehtivad üksnes tasuta tehingute suhtes, mida käibemaksuga maksustamise huvides käsitletakse tasu eest tehtud tehingutena.

25 Rootsi valitsuse väidete kohaselt oleks ohustatud kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 punkti b eesmärki ja mõju, kui sümboolse tasu eest tehtud tehingud ei kuuluks nende sätete kohaldamisalasse. Kui käibemaksukohustuslane või tema töötajad saaksid kauba või teenuse sümboolse summa eest ning kui maksustamisel võetaks aluseks see tasu, saaks käibemaksu tasumist suures osas vältida.

26 Selles suhtes tuleb märkida, et eelotsusetaotluses ei ole kusagil näidatud, et Scandicu töötajad maksaksid neile äriühingu sööklas pakutava eine eest edaspidi sümboolse summa. Igal juhul saab Rootsi valitsuse poolt osundatud riski arutada üksnes asjaomase liikmesriigi direktiivi artikli 27 direktiivist kõrvalekalduvate meetmete rakendamiseks esitatud taotluse alusel, vältimaks teatud liiki maksupettusi ja maksude tasumatajätmist.

27 Lisaks märgib Rootsi valitsus, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a kohaselt moodustavad maksustatava summa ka maksustatavate tehingute hinnaga otse seotud toetused. Kui ettevõtja toetab oma töötajatele pakutavat einet ettevõttevälise toitlustusettevõtte kaudu, maksaks ta otse sellele ettevõttele toetussumma, mis moodustaks osa tema töötajate poolt toitlustusettevõttele makstavast hinnast. Seega tuleb toetust käsitleda hinnaga otseselt seotud summana

ning see moodustaks selle sätte kohaselt osa maksustatavast summast. Ettevõtjat, kes toetab eineid, kasutades omaenda toitlustusteenuseid, tuleb maksustada samamoodi.

28 Selles suhtes tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a sätestatud üldreegli alusel moodustab kauba tarnimise ja teenuse osutamise puhul maksustatava summa ka tasu, mille käibemaksukohustuslane „ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult" tegelikult kätte saab, „kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused".

29 Lause see osa, millele Rootsi valitsus viitab, kehtib selliste olukordade suhtes, kus on kolm osapoolt, st toetuse andja, kauba tarnija või teenuste osutaja, kes sellest kasu saab, ning kauba ostja või teenuse kasutaja (vt 22. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-184/00: Office des produits wallons, EKL 2001, lk I-9115, punkt 10). Käesoleval juhul on tegemist ainult kahe osapoolega, st ühelt poolt Scandic kauba tarnija või teenuste osutajana ning teiselt poolt tema töötajad. Veelgi enam, nagu selgub kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist a, maksab tasu alati „ostja, klient või kolmas isik", mitte tarnija ega teenuseosutaja ise. Käibemaksukohustuslase enda poolt tema enda töötajatele eine pakkumiseks makstud hind ei moodusta kõnealuse tehingu puhul maksustatava summa osa.

30 Eeltoodust järeldub, et kuuenda direktiivi artiklit 2, artikli 5 lõiget 6 ja artikli 6 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et siseriiklikud õigusaktid, mis käsitlevad isiklikuks tarbeks kauba kasutamisena või teenuse osutamisena tehinguid, mille puhul makstakse tegelikku tasu, isegi kui see tasu on madalam tarnitud kauba või osutatud teenuse omahinnast, on nendega vastuolus.

Kohtukulud

31 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse teinud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklit 2, artikli 5 lõiget 6 ja artikli 6 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et siseriiklikud õigusaktid, mis käsitlevad isiklikuks tarbeks kauba kasutamisena või teenuse osutamisena tehinguid, mille puhul makstakse tegelikku tasu, isegi kui see tasu on madalam tarnitud kauba või osutatud teenuse omahinnast, on nendega vastuolus.

Allkirjad