Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

18. juuli 2013*

Eelotsusetaotlus — Kuues käibemaksudirektiiv — Artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a ja artikli 13 B osa punkt b — Mahaarvamisõigus — Juhatuse liikmetele osaliselt isiklikuks kasutamiseks antud juriidilise isiku põhivara — Üüri rahas maksmise puudumine, kuid mitterahalise hüve arvesse võtmine tulumaksu arvutamisel

Liidetud kohtuasjades C-210/11 ja C-211/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour de cassation' (Belgia) 7. aprilli 2011. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 9. mail 2011, menetlustes

État belge

versus

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL (C-211/11),

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president M. Berger, kohtunikud A. Borg Barthet ja J.-J. Kasel (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

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

— Ungari valitsus, esindajad: K. Szíjjártó, M. Fehér ja G. Koós,

— Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja W. Roels,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad küsimust, 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), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (ELT 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 Taotlused on esitatud ühelt poolt Belgia riigi ning teiselt poolt Belgia õiguse alusel tegutsevate äriühingute Medicom SPRL (edaspidi „Medicom") (kohtuasi C-210/11) ja Maison Patrice Alard SPRL (edaspidi „MPA") (kohtuasi C-211/11) vahelises kohtuvaidluses seoses nende äriühingute juhatuse liikmete osaliselt isiklikus kasutuses olevatelt kinnisasjadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimene lõik sätestab:

„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."

4 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõige 1 sätestab:

„Maksubaas on:

a) punktides b, c ja d nimetamata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud;

b) artikli 5 lõigetes 6 ja 7 nimetatud tarnete puhul kauba või sarnase kauba ostuhind või ostuhinna puudumise korral omahind, mis määratakse kindlaks tarnimise ajal;

c) artikli 6 lõikes 2 nimetatud tarnete puhul maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele;

[…]"

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

6 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 riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib teine maksukohustuslane;

[...]"

Belgia õigus

7 Põhikohtuasjas kohaldatava code de la taxe sur la valeur ajoutée (käibemaksuseadustik; edaspidi „käibemaksuseadustik") redaktsiooni 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."

8 Sama seadustiku artikli 44 lõike 3 punkt 2 sätestab, et käibemaksust on vabastatud „kinnisasja liising, üürile andmine ning üürilepingu üleandmine, samuti kinnisasja kasutamine artikli 19 lõikes 1 sätestatud tingimustel".

9 10. detsembri 1969. aasta kuningliku määruse nr 3, mis reguleerib käibemaksu kohaldamisel (sisend)käibemaksu mahaarvamist (*Moniteur belge*, 12. detsember 1969, lk 9) artikkel 1 sätestab:

„§ 1. Arvestades käibemaksuseadustiku artikli 45 lõikeid 1a, 2 ja 3 teeb maksukohustuslane käesoleva määruse artiklites 2 ja 4 sätestatud tingimustel mahaarvamise käibemaksuseadustiku artikli 45 lõike 1 punktides 1–5 nimetatud tehingute tegemiseks ettenähtud kaupadelt ja teenustelt tasutud maksudelt.

Kui maksukohustuslane teeb oma majandustegevuse käigus muid tehinguid, millelt mahaarvamine ei ole lubatud, peab ta mahaarvamiste kindlaksmääramisel järgima käibemaksuseadustiku artiklites 46 ja 48 ning käesoleva määruse artiklites 12–21 sätestatut.

§ 2. Mingil juhul ei või maha arvata tasumisele kuuluvaid makse neilt kaupadelt ja teenustelt, mis on mõeldud maksukohustuslase isiklikuks tarbeks või muul kui majandustegevusega seotud eesmärgil kasutamiseks.

Kui kaup või teenus on mõeldud osaliselt sellistel eesmärkidel kasutamiseks, on mahaarvamine välistatud selle kasutamise ulatuses. Selle ulatuse määrab kindlaks maksukohustuslane, mida kontrollivad ametiasutused."

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-210/11

10 Mis puutub kohtuasja C-210/11, siis eelotsusetaotlusest tuleneb, et Medicom on juriidilisest isikust äriühing, kes on käibemaksukohustuslane tegevuste eest, mis seisnevad uuringute koostamises, organiseerimises ja nõustamises masinkirja, tõlkimise ja farmaatsiaettevõtjate jaoks meditsiiniliste aruannete koostamise valdkonnas, ning samuti hobuste majutamise valdkonnas. See äriühing lasi

ehitada hoone, kus ta viib läbi oma tegevust ja kus lisaks sellele elavad tema juhatuse liikmed koos oma perekondadega ilma üüri maksmata. Käibemaksudeklaratsioonides on Medicom teinud mahaarvamise kogu selle hoone ehitamise kuludega seotud käibemaksult.

11 3. septembri 1997. aasta suulisel arutamisel on pädev maksuhaldur märkinud, et seda hoonet kasutasid Medicomi juhatuse liikmed 50% ulatuses isiklikuks otstarbeks ja et selle kasutamise eest „nõuti [neilt] mitterahalist hüvitist". Arvestades, et üksnes pool selle hoone ehitamise kuludega seotud käibemaksust oli mahaarvatav, saatis ta Medicomile maksuotsuse 1997. aasta teise kvartali maksudeklaratsioonis ebaõigelt mahaarvatud käibemaksu tasumiseks.

12 Seejärel tunnistasid Medicomi juhatuse liikmed, et maksustamisaastatel 1997 ja 1998 kasutasid nad kahte kolmandikku kõnealusest hoonest isiklikul otstarbel. Sellest tulenevalt lükkas pädev maksuhaldur 16. novembril 2000 tagasi taotluse 1996. aasta käibemaksu vähendamiseks ja tegi 15. jaanuaril 2001 Medicomi suhtes uue maksuotsuse.

13 Kuna Medicomi poolt nende maksuotsuste peale esitatud kaebus jäeti esimeses kohtuastmes rahuldamata, pöördus ta antud vaidlusega cour d'appel de Liège'i. 24. märtsi 2006. aasta otsusega tühistas see kohus temani jõudnud vaidluses vaidlusalused maksuotsused, toetudes Euroopa Kohtu 8. mai 2003. aasta otsuses kohtuasjas C-269/00: Seeling (EKL 2003, lk I-4101) esitatud kuuenda direktiivi tõlgendusele.

Kohtuasi C-211/11

14 Mis puutub kohtuasja C-211/11, siis eelotsusetaotlusest tuleneb, et MPA on õigusvõimeline äriühing, kes on käibemaksukohustuslane *catering*'i ja vastuvõttude korraldamise valdkonnas. 1991. aastal lasi ta ehitada hoone, kus ta viis läbi oma tegevust ja kus lisaks sellele elas tema juhatuse liige koos oma perekonnaga ilma üüri maksmata. Käibemaksudeklaratsioonides on MPA teinud mahaarvamise kogu selle hoone ehitamise ja sisustamise kuludega seotud käibemaksult.

15 Arvestades, et üksnes osa käibemaksust oli mahaarvatav, kuivõrd osa hoonest oli kasutusel juhatuse liikme elamispinnana, tegi pädev maksuhaldur 6. novembril 1995 MPA suhtes maksuotsuse.

16 Esimese astme kohus rahuldas MPA esitatud kaebuse nimetatud maksuotsuse tühistamiseks. Pädeva maksuhalduri esimese astme kohtu otsuse peale esitatud apellatsioonkaebuse jättis cour d'appel de Bruxelles 4. jaanuari 2006. aasta otsusega rahuldamata eelkõige põhjendusel, et juhatuse liikmele osa hoonest tasuta isiklikuks kasutamiseks andmine toimus selles hoones maksukohustuslase poolt läbiviidava maksustatava majandustegevuse ülekaalukates huvides, nii et seda osa hoonest võib käsitada põhivarana, mille ehitamine, haldamine, parandamine ja parendamine annavad õiguse käibemaksu mahaarvamiseks.

17 Nendes kahes vaidluses esitas pädev maksuhaldur kassatsioonkaebuse esiteks eelkõige põhjendusel, et eespool viidatud kohtuotsus Seeling ei ole kohaldatav niisugustele asjaoludele nagu põhikohtuasja asjaolud. Lisaks tuleb osa hoonest äriühingu juhatuse liikmele isiklikuks kasutamiseks andmist pidada tulumaksu kontekstis mitterahaliseks hüveks, mistõttu ei saa seda käsitada „tasuta" kasutusse andmisena või olukorrana, kus „puudub üür". Lõpuks, otsene ja vahetu seos, mis peab kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 2 ja 5 kohaldamisel olema maksustatava ostutehingu ja käibemaksuga maksustatava tehingu vahel käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimiseks, ei sõltu maksukohustuslase eesmärgist ning käesoleval juhul seda ei ole. Lisaks lasub maksukohustuslasel kohustus tõendada mahaarvamise õiguse olemasolu. Sellist tõendit ei ole aga esitatud.

18 Neil asjaoludel otsustas Cour de cassation menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused, mis on mõlemas kahes kohtuasjas C-210/11 ja C-211/11 sõnastatud ühtemoodi:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 6 [lõike 2 esimese lõigu] punkti a ja artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui artikli 13 B osa punkti b tähenduses kinnisvara liisimise või rendileandmisena maksust vabastatud teenusena käsitatakse õigusvõimelise maksukohustuslasest äriühingu juhatuse või nõukogu liikmete või osanike ja nende pere poolt kasutamist isiklikuks tarbeks kogu hoonet või osa hoonest, mis kuulub selle äriühingu vara hulka ja mis seega on täielikult ettevõtte omandis, juhul kui sellise kasutamise eest ei ole ette nähtud mingit rahas makstavat üüri, vaid see on käsitatav erisoodustusena, mida maksustatakse sellena juhatuse liikmete tulumaksu arvestamisel, ja kui seda kasutamist käsitatakse seetõttu maksualaselt vastutasuna juhatuse või nõukogu liikmete või osanike osa töö eest?

2. Kas neid sätteid tuleb tõlgendada nii, et [see] maksuvabastus on kõnealusel juhul kohaldatav, kui äriühing ei tõenda vajaliku seose olemasolu ettevõtte käitamise ja kogu hoone või selle osa juhatuse või nõukogu liikmete või osanike kasutusse andmise vahel, ning kas sel juhul piisab kaudse seose olemasolust?”

19 Euroopa Kohtu presidendi 28. juuni 2011. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-210/11 ja C-211/11 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ning kohtuotsuse tegemiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

20 Esimese 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 selliselt, et nendega on vastuolus see, kui juriidilisele isikule kuuluva hoone osa selle juriidilise isiku juhatuse liikme isiklikku kasutusse andmist – ilma et hüve saajatele oleks selle hoone kasutamise eest ette nähtud rahalist üüri – käsitatakse selle direktiivi tähenduses maksust vabastatud kinnisvara üürimisena, ning kas selles suhtes on mingit tähtsust asjaolul, et sellist kasutusse andmist peetakse siseriiklike tulumaksu reguleerivate normide tähenduses mitterahaliseks hüveks selle saajatele põhikirjast või töölepingust tulenevate ülesannete täitmise eest.

21 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et maksukohustuslasel on võimalus kuuenda direktiivi kohaldamisel valida, kas lugeda asi, mida ta kasutab osaliselt isiklikuks tarbeks, osaliselt oma ettevõttesse kuuluvaks või mitte (vt eelkõige 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Ambrecht, EKL 1995, lk I-2775, punkt 20 ja eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punkt 40).

22 Kui maksukohustuslane käsitab kapitalikaupu, mida ta kasutab nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil, ettevõtte varana, siis nende kaupade omandamisel tasutud sisendkäibemaks on põhimõtteliselt kogu ulatuses ja koheselt mahaarvatav (vt selle kohta 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I-3795, punkt 26, ja eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punkt 41).

23 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktist a ja artikli 11 A osa lõike 1 punktist c tuleneb, et ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt varalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata, käsitatakse tasu eest teenuse osutamisena ja maksustatakse nimetatud teenuste osutamisel tekkinud kulude summa alusel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Lennartz, punkt 26 ja Seeling, punkt 42).

24 Maksukohustuslasel, kes käsitab hoonet tervenisti oma ettevõtte vara hulka kuuluvana ja kes seejärel kasutab ühte osa sellest enda või oma töötajate isiklikuks tarbeks, on esiteks õigus maha arvata sisendkäibemaksu nimetatud hoone ehituse kogukuludelt ja teiseks sellele vastav kohustus tasuda käibemaksu vara isiklikuks tarbeks kasutamisega seotud kogukulult.

25 Mis puutub kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 13 B osa punkti b kumulatiivsesse kohaldamisse maksukohustuslase ettevõtte vara hulka täielikult kuuluva hoone osa tema või ta töötajate isiklikuks tarbeks kasutamise juhul, siis on Euroopa Kohus leidnud, 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 kinnisasjaõiguse alusel, kui sellelt kapitalikaubalt võib tasutud sisendkäibemaksu maha arvata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punkt 56 ja 29. märtsi 2012. aasta otsus kohtuasjas C-436/10: BLM, punkt 31)

26 Seega eeldab kinnisvara üürileandmine kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses, et kõik seda tehingut iseloomustavad tingimused on täidetud, see tähendab, et kinnisasja omanik annab üürnikule üüri eest ja kokku lepitud ajaks õiguse kasutada tema kinnisasja ning välistab kõigi teiste isikute samasuguse õiguse (9. oktoobri 2001. aasta otsused kohtuasjas C-409/98: Mirror Group, EKL 2001, lk I-7175, punkt 31, ja kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International, EKL 2001, lk I-7257, punkt 21 ning samuti eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punkt 49).

27 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt b sätestab nimelt erandi üldreeglist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud; seega tõlgendatakse selle sätte tingimusi kitsalt. Ühe eelmises punktis nimetatud tingimuse mittetäitmisel ei saa seda sätet analoogia alusel kohaldada põhjusel, et ettevõttele kuuluva kinnisvara elukohana isiklikuks tarbeks kasutamine sarnaneb lõpptarbimise seisukohalt kõige rohkem üürileandmisega selle sätte tähenduses (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punktid 44 ja 45).

28 Mis puudutab täpsemalt üüri maksmisega seotud tingimust, seadmata kahtluse alla kohtupraktikat, mille kohaselt mõiste „teenuste osutamine […] tasu eest" kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses eeldab otsest seost osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel (vt eelkõige 29. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-40/09: Astra Zeneca UK, EKL 2010, lk I-7505, punkt 27), siis piisab tõdemusest, et sellise maksmise puudumist ei asenda ka asjaolu, et tulumaksu tähenduses on selline ettevõttele kuuluva kinnisasja isiklikuks tarbeks kasutamine käsitatav kui arvuliselt määratletav mitterahaline hüve ja seega mingil määral kui hüvitise osa, millest hüve saaja on loobunud vastutasuks kõnealuse kinnisasja kasutusse andmise eest

29 Kõigepealt tuleb märkida, et nii nagu Euroopa Kohus on leidnud ka eespool viidatud kohtuotsuse Seeling punktis 45, ei saa kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b kohaldada analoogia korras, samastades – nagu on välja pakkunud Belgia valitsus – mitterahalist hüve, mida on tulumaksu arvutamisel juba hinnatud, üüriga.

30 Samuti ei saa selliseid asjaolusid nagu on kõne all põhikohtuasjas, erinevalt Belgia valitsuse väidetust, võrrelda asjaoludega, mille alusel on tehtud eespool viidatud kohtuotsus Astra Zeneca UK. Nimelt tuleneb selle otsuse punktidest 29 kuni 31, et selles kohtuasjas tuvastati otsene seos Astra Zeneca poolt töötajatele kõnealuste ostukupongide andmise ja viimaste poolt selle vastu kindlaksmääratud osast neile rahas makstavast töötasust selgesõnalise loobumise vahel. Seevastu kõne all olevatest põhikohtuasjadest ei ilmne ega ole kindlaks tehtud seda, et juhatuse liikmetel oleks töötasu vähendatud ulatuses, mis vastaks kõnealuse kinnisvara kasutusse andmisele ega asjaolu, et osa nimetatud juhatuse liikmete poolt tehtavast tööst võiks olla käsitatav vastutasuna hoone nende kasutusse andmise eest (vt analoogia alusel 16. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-258/95: Fillibeck (EKL 1997, lk I-5577, punktid 15 ja 16).

31 Lõpuks tuleneb eespool viidatud kohtuotsuse BLM punktist 15, et Euroopa Kohus oli teadlik asjaolust, et kohaldades nimetatud kohtuotsuse aluseks olevas kohtuasjas käsitletud siseriiklikke õigusnorme, mis on identsed käesolevate põhikohtuasjade omadega, samastati füüsilise isiku tulumaksu kontekstis BLM SA juhatuse liikme poolt tema kasutusse antud kinnisasja isiklikuks tarbeks kasutamine, mille eest ei olnud ette nähtud üüri maksmist rahas, kindlasummalise mitterahalise hüvega. See samastamine, mida ei korratud kõnealuse otsuse punktides 23–30, ei mõjutanud aga ilmselget kohtu tõlgendust.

32 Sellist tõlgendust ei saa seada kahtluse alla asjaoluga, et Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuse BLM punktis 31, et liikmesriigi kohtul tuleb hinnata, kas niisuguses olukorras, nagu oli arutusel selle otsuse aluseks olnud kohtuasjas, võis asuda seisukohale, et selles oli tegemist kinnisasja rendile andmisega kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses.

33 Nimelt on selge, et siseriiklikel kohtutel, kes on ainsana pädevad hindama asjaolusid, tuleb iga juhtumi iseloomulikke asjaolusid arvestades kindlaks määrata kõnealuse tehingu peamised tunnused, et liigitada seda vastavalt kuuendale direktiivile (vt selle kohta 27. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-530/09: Inter-Mark Group, EKL 2011, lk I-10675, punkt 32). Niivõrd kuivõrd Euroopa Kohus ei pidanud lahendama vaidlust põhikohtuasjas, jättis ta selle ülesande eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kusjuures viimane pidi võtma arvesse asjaolu, et pole välistatud, et lisaks Euroopa Kohtule esitatud toimikus sisalduvatele tõenditele võib olla ka muid tõendeid, mis võivad tõendada, et kõik üürileandmise tunnused kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses olid täidetud.

34 Neid kaalutlusi arvesse võttes, tuleb vastata esimesele küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus see, kui juriidilisele isikule kuuluva kinnisasja osa selle juriidilise isiku juhatuse liikme isiklikku kasutusse andmist – ilma et hüve saajatele oleks selle kinnisasja kasutamise eest ette nähtud rahalist üüri – käsitatakse selle direktiivi tähenduses maksust vabastatud kinnisvara üürimisena, ning selles suhtes ei oma tähtsust asjaolu, et sellist kasutusse andmist peetakse siseriiklike tulumaksu reguleerivate normide tähenduses mitterahaliseks hüveks selle saajatele põhikirjast või töölepingust tulenevate ülesannete täitmise eest.

Teine küsimus

35 Teise 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 sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on asjaolu, et ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kogu hoone või selle osa selle ettevõtja juhatuse või nõukogu liikmete või osanike kasutusse andmisel on või ei ole otsene seos ettevõtte tegevusega, oluline selle määratlemisel, kas selline kasutusse andmine annab aluse neist normidest teises normis sätestatud käibemaksuvabastuseks.

36 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on kauba soetamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, määrav asjaolu käibemaksusüsteemi kohaldamiseks ja seega käibemaksu mahaarvamise korra rakendamiseks. See, kuidas kaupa on kasutatud või kavatsetakse kasutada, määrab kindlaks vaid esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on õigus kuuenda direktiivi artikli 17 alusel, ning järgnevate maksuperioodide jooksul tehtavate võimalike korrigeerimiste ulatuse (eespool viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 15). Seevastu kui maksukohustuslane soetab kauba üksnes isiklikuks tarbeks, tegutseb ta eraisikuna ja mitte maksukohustuslasena kuuenda direktiivi tähenduses (6. mai 1992. aasta otsus kohtuasjas C-20/91: de Jong, EKL 1992, lk I-2847, punkt 17).

37 Nagu tuleneb ka käesoleva kohtuotsuse punktides 21–24 viidatud kohtupraktikast, on maksukohustuslasel, kes käsitab hoonet tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka kuuluvana ja kes seejärel kasutab ühte osa sellest isiklikuks tarbeks, esiteks õigus maha arvata sisendkäibemaksu nimetatud hoone ehituse kogukuludelt ja teiseks, sellele vastav kohustus tasuda käibemaksu nimetatud kasutamisega seotud kogukulult.

38 Vastupidiselt sellele nagu näib väitvat Belgia valitsus, ei ole sellises olukorras maksukohustuslasel kohustust tõendada, et ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kogu hoone või selle osa juhatuse või nõukogu liikmetele või osanikele kasutusse andmine on „maksukohustuslase maksustatavate tehingutega [seotud]" kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 tähenduses.

39 Kui nimelt maksukohustuslane käsitab kogu kinnisvara ettevõtte põhivarana, võib ta kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punktist b tulenevalt seda kasutada muuks kui majandustegevuse eesmärgil ega saa olla kohustatud tõendama, et see kasutamine toimub tema maksustatavate tehingute jaoks. Seega ei pea maksukohustuslane tõendama otsest ja vahetut seost kõnealuse hoone isiklikuks tarbeks kasutamise ja tema maksustatavate tegevuste vahel.

40 Sellest tulenevalt tuleb vastata teisele küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada nii, et niisugustel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei ole asjaolu, et ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kogu hoone või selle osa selle ettevõtja juhatuse või nõukogu liikmete või osanike kasutusse andmisel on või ei ole otsene seos ettevõtte tegevusega, oluline selle määratlemisel, kas selline kasutusse andmine annab aluse neist normidest teises normis sätestatud käibemaksuvabastuseks.

Kohtukulud

41 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 (kuues koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on 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 selliselt, et nendega on vastuolus see, kui juriidilisele isikule kuuluva kinnisasja osa selle juriidilise isiku juhatuse liikme isiklikku kasutusse andmist – ilma et hüve saajatele oleks selle kinnisasja kasutamise eest ette nähtud rahalist üüri – käsitatakse selle direktiivi tähenduses maksust vabastatud kinnisvara üürimisena, ning selles suhtes ei oma tähtsust asjaolu, et sellist kasutusse andmist peetakse siseriiklike tulumaksu reguleerivate normide tähenduses mitterahaliseks hüveks selle saajatele põhikirjast või töölepingust tulenevate ülesannete täitmise eest.**

2. **Kuuenda direktiivi 77/388, mida on muudetud direktiiviga 95/7, artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada nii, et niisugustel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei ole asjaolu, et ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kogu hoone või selle osa selle ettevõtja juhatuse või nõukogu liikmete või osanike kasutusse andmisel on või ei ole otsene seos ettevõtte tegevusega, oluline selle määratlemisel, kas selline kasutusse andmine annab aluse neist normidest teises normis sätestatud käibemaksuvabastuseks.**

Allkirjad