KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 22. aprill 2010[1]

1. Kuigi ühine käibemaksusüsteem on põhimõtteliselt üsna lihtne, võib see praktikas põhjustada keerulisi olukordi, nagu on hästi teada kõigile, kellel on vaja sellega tegeleda. Seda illustreerib praegune kohtuasi.

2. Käesoleval juhul on üks Ühendkuningriigi maksuasjade kohus esitanud Euroopa Kohtule kolm küsimust selle kohta, kuidas oleks õige käsitada käibemaksustamise seisukohalt olukorda, kus tööandja pakub oma töötajatele võimalust võtta üks osa oma töötasust raha asemel välja ostukupongidena, mida saab kasutada jaemüüjate juures.

I. Õiguslik raamistik

A. *Liidu õigus*

3. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsuse küsimused puudutavad kuuenda käibemaksudirektiivi[2] sätteid. Neid saaks samas sõnastuses esitada siiski ka hilisema direktiivi 2006/112[3] vastavate sätete kohta, millele viitas ka eelotsusetaotluse esitanud kohus ise.

4. Kuuenda direktiivi artiklis 2[4] on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

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

[…]”.

1 – Algkeel: itaalia.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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).

3 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1).

4 – Vastab direktiivi 2006/112/EÜ artikli 2 lõike 1 punktidele a ja c.

5. Artikkel 5 pealkirjaga „Kaubatarne” on sõnastatud järgmiselt:

„1. 1.„ Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.[…]”.

6. Artiklis 6 pealkirjaga „Teenuste osutamine” [5] on sätestatud:

„„Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

[…]

2. 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 ettevõtluse eesmärgil.

[…]”.

7. Kõnealuse kuuenda direktiivi artikkel 17 [6] pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala” sätestab järgmist:

„[…]

2. 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 tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[…]”.

5 – Vastab direktiivi 2006/112/EÜ artikli 26 lõikele 1.

6 – Vastab direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 168.

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

8. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei anna liikmesriigi õigusnormide kohta täpsemaid andmeid, kuna esitatud küsimused puudutavad ainult liidu õigusnormide tõlgendamist. Eelotsusetaotlust ja esitatud märkusi lugedes ilmneb siiski järgmine.

9. Üldiselt näeb Ühendkuningriigi õigus jaekauplustes kauba ostmiseks kasutatavate ostukupongide (niinimetatud „*retail vouchers*") maksustamise kohta ette, et jaemüüja, kes kupongid väljastab ja kelle juures neid saab kasutada, peab käibemaksu arvestama alles siis, kui kupongidega tegelikult kauba eest makstakse.

10. Kui, nagu praegusel juhul, väljastavad jaemüüjad kupongid aga vahendusettevõtjale, kes müüb need siis edasi kolmandatele isikutele, peab kupongid väljastanud jaemüüja lisama vahendusettevõtjale esitatavale arvele ka käibemaksu, kuigi tal endal tuleb see maksuametile tasuda alles siis, kui kupongiga makstakse. Käibemaksu tuleb arvestada ja nõuetekohaselt tasuda kõigil edasistel juhtudel (st pärast vahendusettevõtjat).

11. Nagu ma märkisin, ei ole sel konkreetsel Ühendkuningriigis kehtival õiguslikul raamistikul eelotsuse küsimustele vastamiseks mingit tähtsust.

II. Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12. Põhikohtuasjas kaebuse esitanud Astra Zeneca UK Limited (edaspidi „Astra Zeneca") on farmaatsiasektoris tegutsev äriühing. Ta pakub oma töötajatele võimalust võtta oma töötasu raha asemel osaliselt välja ostukupongides, millega saab seejärel maksta konkreetsete jaemüüjate juures.

13. Ostukuponge arvestatakse töötajate palgalehel madalama väärtusega kui nende nimiväärtus. Näiteks 10 naelsterlingilise ostukupongi väärtuseks võidakse palgalehel arvestada 9,5 naelsterlingit: seega võib töötaja osta kaupu 10 naelsterlingi eest, kuigi on „kulutanud" ainult 9,5 naelsterlingit oma palgast.

14. Täpsemalt töötab süsteem järgmiselt.

15. Jaemüüja väljastab teatava nimiväärtusega (näiteks 10 naelsterlingit) ostukuponge ning müüb need odavama hinnaga (näiteks 9 naelsterlingi eest) vahendusettevõtjale. See ettevõtja müüb kupongid omakorda Astra Zenecale, kes ostab need hinna eest, mis on ikka nimiväärtusest madalam (näiteks 9,5 naelsterlingi eest). Seejärel kasutab Astra Zeneca kuponge, et maksta nende näol osa töötasust neile töötajatele, kes otsustavad seda võimalust kasutada. [7]

16. Kaebuse esitanud äriühingu ja Ühendkuningriigi maksuhalduri vahelises vaidluses esile kerkinud küsimus, mis tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul lahendada, puudutab töötasuks kasutatavate ostukupongide maksustamist käibemaksuga.

17. Esiteks peab see kohus tegema kindlaks, kas Astra Zeneca peab töötajatele tasudes arvestama ostukupongide hinnas sisalduvat käibemaksu; kui see ei ole vajalik, tuleb selgitada, kas Astra Zeneca võib maha arvata (vahendaja käest kuponge ostes tasutud) sisendkäibemaksu.

18. Neil asjaoludel peatas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1) Võttes arvesse käesoleva kohtuasja asjaolusid, kus töötajal on oma töölepingu alusel õigus kasutada võimalust võtta üks osa oma töötasust välja teatud nimiväärtusega kupongina, siis kas kuuenda direktiivi artikli 2 lõiget 1 (nüüd uue käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt c) tuleb tõlgendada nii, et selle kupongi andmine töötajale tööandja poolt kujutab endast tasu eest teenuste osutamist?

2) Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas artikli 6 lõike 2 punkti b (nüüd artikli 26 lõike 1 punkt b) tuleb tõlgendada nii, et kupongi andmist töötajale tööandja poolt vastavalt töölepingule tuleb käsitada teenuste osutamisena, kui töötaja kasutab kupongi isiklikuks tarbeks?

3) Kui kupongi andmine ei ole tasu eest teenuse osutamine artikli 2 lõike 1 tähenduses ja kui seda ei tule käsitada artikli 6 lõike 2 punktis b sätestatud teenuste osutamisena, siis kas artikli 17 lõiget 2 (nüüd artikkel 168) tuleb tõlgendada nii, et tööandjal on lubatud nõuda tagasi käibemaksu, mida ta on tasunud kupongi ostmisel ja selle andmisel töötajale vastavalt töölepingule, kui töötaja kasutab kupongi isiklikuks tarbeks?”

7 – Tegelikult ei saa Astra Zeneca kuponge füüsiliselt üldse kätte. Selle asemel piirdub ta sellega, et teatab vahendusettevõtjale, millistele töötajatele see peab need kupongid kätte toimetama, ning kättetoimetamise eest hoolitseb vahendusettevõtja.

III. Menetlus Euroopa Kohtus

19. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 29. jaanuaril 2009. Seejärel esitasid Euroopa Kohtu põhikirja artikli 23 alusel kirjalikke märkusi Ühendkuningriigi valitsus, Kreeka valitsus ja komisjon. Kirjalikke märkusi esitas ka põhikohtuasja kaebaja Astra Zeneca.

20. 11. märtsi 2010. aasta kohtuistungil esitasid Astra Zeneca, Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon oma suulised märkused.

IV. Esialgsed märkused

21. Oma kirjalikes märkustes esitas komisjon hulga kaalutlusi, mille ulatus ületab kaugelt eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste oma, nagu komisjon ka ise möönis. Peamiselt võttis komisjon seisukoha kahe probleemi kohta.

22. Esiteks on komisjon selle vastu, et ostukupongide andmist käsitataks teenuste osutamisena; eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seda aga kohaldatavate liikmesriigi õigusnormide alusel enesestmõistetavaks. Komisjoni arvates tuleneb see, millena kupongide andmist käsitada, hoopis sellest, millele kupongid õiguse annavad: seega võib eri juhtudel olla tegemist kauba tarnimise või teenuste osutamisega.

23. Teiseks peatus komisjon probleemil, millist käibemaksumäära kohaldada ostukupongide suhtes, mida saab ostja valikul kasutada nii tavalise käibemaksumääraga maksustatavate kaupade ja teenuste ostmiseks kui ka teistsuguse käibemaksumääraga maksustatavate kaupade ja teenuste ostmiseks. Selles kontekstis kritiseerib komisjon Ühendkuningriigis kasutatavat süsteemi, mis võimaldab olenevalt asjaoludest kohaldada kupongide suhtes mõistlikult „kohandatud" maksumäära.

24. Komisjoni väitel ei järgi kõnealune süsteem kehtivaid käibemaksupõhimõtteid ja sellega võib nõustuda ainult siis, kui liikmesriigi ametiasutused on saatnud spetsiaalse taotluse erandi tegemiseks.[8] Sellise loa

8 – Vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 27 (ja direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 395).

puudumisel tuleks käibemaksu maksta täpselt, lugedes maksumäära kohaldatavaks iga kauba või teenuse suhtes, mida kupongide eest ostetakse. Selle põhimõtte kohaldamisraskused ei luba välistada põhimõtte kohaldatavust käesoleval juhul.

25. Komisjoni märkusi ega argumente pole siiski vaja Euroopa Kohtule käesoleva kohtuasja raames esitatud küsimustele vastamiseks arvesse võtta.

26. Mis puutub eri käibemaksumääraga maksustatavate kaupade või teenuste vastu vahetatavate kupongide suhtes kohaldatava maksumäära probleemi, ilmneb, et see ei ole käesoleva vaidlusega üldse seotud; kui komisjon arvab, et Ühendkuningriigi ametiasutuste lahendus sellele probleemile on liidu õigusega vastuolus, on komisjoni ülesanne algatada selle riigi vastu rikkumismenetlus.

27. Käesoleva kohtuasja esemega rohkem seotud, kuigi mitte keskse tähtsusega, on aga ostukupongide andmise määratlemise (kauba tarnimine või teenuste osutamine?) üldine problemaatika.

28. Nagu nägime, määratleb komisjon kupongide staatuse nende konkreetse kasutusviisi järgi. Kui kuponge kasutatakse teenuste ostmiseks, peaks ka kupongide andmine olema käibemaksu seisukohalt teenuste osutamine. Kui kuponge kasutatakse aga kauba ostmiseks, tuleks ka kupongide andmine lugeda kaubatarneks.

29. Komisjoni mõttekäik ei ole minu arvates veenev. Eriti tundub mulle, et ostukupongide andmist on võimatu käsitada kaubatarnena, ka juhul, kui neid kuponge kasutatakse hiljem kauba ostmiseks.

30. Vaadelgem juhtu, mis näib käesoleva kohtuasja kontekstis olevat tüüpiline, nimelt olukorda, kus kupongi kasutatakse kauba (näiteks riiete või kella) ostmiseks. Selle kohta tuleb märkida, et kui tööandja annab töötajale kupongi, *ei saa töötaja sellega vara käsutamise vahetut õigust*, mis on aga kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt vajalik tingimus, et tegemist oleks kaubatarnega. Põhimõtteliselt saab kaup, millele kupong annab õiguse, täpse määratluse *alles siis, kui kupongi kasutatakse*, st kui see vahetatakse jaemüüja juures kauba vastu.

31. Järelikult ei kujuta selliste ostukupongide andmine, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, endast käibemaksustamise seisukohalt kaubatarnet, vaid üksnes seda, et üle antakse tulevane (ja määratlemata esemega) õigus kaubale ja/või teenusele. Seega pean vajalikuks lugeda sellise kupongi andmist teenuste osutamiseks, võttes arvesse asjaolu, et käibemaksustamise seisukohalt on kõik tehingud, mis ei ole kaubatarned, tingimata teenuste osutamised. [9]

32. Minu seisukohta toetab ka kohtupraktika. Kuigi Euroopa Kohus on selgelt väljendanud, et käibemaksu reguleerivate normide kohaselt võib kaubatarnega tegemist olla ka siis, kui omandi formaalset üleminekut ei toimu, on ta siiski rõhutanud, et omandaja peab saama võimaluse „käsutada seda vara nii, nagu ta oleks tegelikult selle omanik". [10] Ostukupongide andmise puhul ei anna kupongi üleminek ühe isiku käest teise kätte (veel) mingit õigust konkreetsele varale.

33. Lisaks tähendaks komisjoni seisukoha omaksvõtmine, et nii teenuste kui ka kaupade ostmiseks kasutatavate kupongide andmist saaks käibemaksu seisukohalt liigitada alles *ex post*, pärast seda kui kupongid on kauba või teenuse vastu vahetatud. Minu arvates on selge, et selline lahendus on kaugel optimaalsest ning ähvardaks kupongide maksustamise keerukamaks muuta. Selle praktiline tulemus võiks olla ka sellise töötasu maksmise vormi vähem atraktiivseks muutumine, kuigi selline maksmisviis kujutab endast töötajatele teatavat eelist.

34. Jääb siiski tõsiasi, et olenemata sellest, kas ostukupongi andmist tuleb käsitada kaubatarne või teenuste osutamisena, on käesoleval juhul eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastamisel oluline ainult *teha kindlaks, kas kupongide andmine kujutab endast maksustatavat tehingut või mitte*. Nagu me nägime, käsitab kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 1 tegelikult käibemaksuga maksustatavana nii kaubatarneid kui ka teenuste osutamist. Seega ei ole vaja komisjoni märkustel pikemalt peatuda ning võib selle asemel siirduda kolme eelotsuse küsimuse uurimise juurde.

9 – Kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 1.

10 – 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe (EKL 1990, lk I-285, punkt 7); 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-185/01: Auto Lease Holland (EKL 2003, lk I-1317, punkt 32) ja 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-435/03: British American Tobacco ja Newman Shipping (EKL 2005, lk I-7077, punkt 35).

V. Esimene eelotsuse küsimus

A. *Sissejuhatus*

35. Esimese küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtu käest teada, kas see, kui tööandja annab töötajale osa töötasu asemel ostukuponge, kujutab endast tasu eest teenuste osutamist.

36. Kuna see, kas kupongide andmine on olemuselt kaubatarne või teenuste osutamine, ei puutu siinkohal asjasse, nagu ma juba märkisin, võib küsimuse sõnastada ümber nii, et sellega tahetakse Euroopa Kohtult teada, kas kupongide andmine eelkirjeldatud viisil kujutab endast tasulist tehingut, mis sellisena kuulub käibemaksu reguleerivate normide kohaldamisalasse.

37. Kui tõepoolest on tegemist käibemaksuga maksustatava tehinguga, peaks Astra Zeneca oma töötajale kupongi andmisel arvestama väljundkäibemaksu – mis sisaldub summas, mis selle kupongi eest töötaja töötasust maha arvatakse – arvates seejärel maha sisendkäibemaksu, mille Astra Zeneca on maksnud vahendajale, kellelt kupongid osteti.

38. Kui aga on tegemist tehinguga, mis käibemaksu reguleerivate normide kohaldamisalasse ei kuulu, ei tule väljundkäibemaksu arvestada. Seega võib tekkida küsimus – kuid nagu näeme, on see kolmanda eelotsuse küsimuse ese –, kas Astra Zeneca saab nõuda tagasi sisendkäibemaksu, arvestades kupongide ostmise oma majandustegevuse jaoks mõeldud üldkulude hulka.

39. Käesolevas kohtuasjas märkusi esitanud isikud on esimesele küsimusele antava vastuse osas lahkarvamusel. Ühest küljest väidavad komisjon ja Ühendkuningriigi valitsus, et kui Astra Zeneca annab oma töötajatele vara, on tegemist tasulise tehinguga, mida tuleb sellisena maksustada käibemaksuga.

40. Astra Zeneca ja Kreeka valitsus seevastu soovitavad vastata küsimusele eitavalt ning keskenduvad eriti asjaolule, et töö eest tasu maksmine ei ole käibemaksuga maksustatav tegevus.

B. *Hinnang*

41. Loogiliselt võib põhikohtuasja esemeks olevat olukorda tõlgendada käibemaksu reguleerivate normide seisukohalt kahel täiesti vastandlikul viisil: tegemist on kahe tõlgendusega, mida pooled pakuvad ja mida ma eelmistes punktides tutvustasin. Kummalgi tõlgendusel on oma head ja vead ning kumbki ei ole kohaldatavate liidu õigusnormidega silmnähtavas vastuolus.

42. Vaatenurgal, mille kohaselt on kupongide andmine tehing, mis jääb käibemaksu kohaldamisalast välja, on minu arvates siiski teatavad miinused, mis muudavad eelistatavaks komisjoni ja Ühendkuningriigi seisukoha.

43. Esiteks märgin, et tõlgendus, mis käsitab kupongide andmist tehinguna, mis jääb käibemaksu kohaldamisalast välja, on vastuvõetav ainult siis, kui eristada juhtu, mil tööandja võtab töötaja palgast kupongide eest maha täpselt sama summa, mille ta nende kupongide ostmisel maksis, ning juhtu, mil ta saab selle mahavõtmise käigus kasumit. Nimetatud tõlgendus peaks piirduma ainult esimesega neist kahest juhust. Kui aga tööandja saab „kasumit" [11], tekib kupongi üleminekul tööandja käest töötaja kätte lisandväärtus käibemaksu reguleerivate normide tähenduses, millest tuleneb maksukohustus.

44. Teisisõnu tuleks Astra Zeneca ja Kreeka valitsuse tõlgendust järgides soovitada, et töötajatele antavaid ostukuponge maksustataks käibemaksuga erinevalt, olenevalt sellest, kas palgalehel arvestatud kupongi väärtus on sama kui summa, mille tööandja kõnealuse kupongi saamisel maksis. Esimesel juhul (tööandja makstud ja palgalehel arvestatud summa samasuse puhul) jääks kupongide andmine käibemaksu kohaldamisalast välja; teisel juhul (kui tööandja poolt makstud sisendsumma on palgalehel arvestatud summast erinev) kuuluks see direktiivi kohaldamisalasse ja tööandja oleks kohustatud käibemaksu arvestama. Käesoleval juhul on tegemist esimese juhuga, kuna nagu kohtuistungil märgiti, võtab Astra Zeneca oma töötajate palgalehelt maha täpselt sama summa, mille ta ise on maksnud vahendajale. Jääb siiski tõsiasi, et tõlgendus, mida saaks kohaldada nii esimese kui ka teise juhu suhtes, ei oleks mitte ainult lihtsam, vaid ka lihtsamini

11 – See võib juhtuda näiteks siis, kui tööandja on saanud kupongid märkimisväärse allahindlusega ning otsustab sellest allahindlusest ainult osa töötajale üle kanda (kuigi töötaja saab kupongid ikkagi nimiväärtusest madalama hinnaga).

kohaldatav kui tõlgendus, mis nõuab, et nende kahe olukorra vahel tehtaks vahet.

45. Teiseks märgin, et majanduslikult võttes langeb käibemaksukoormus lõpuks ikkagi töötajale, kooskõlas ülejäänud käibemaksusüsteemiga, mille kohaselt peab käibemaks jääma lõpptarbija tasuda. Nagu Astra Zeneca kohtuistungil möönis, *on nende toodete käibemaks, mida saab selle kupongi eest jaekauplustes osta, töötaja palgalehel arvestatud kupongi väärtusesse juba sisse arvestatud*. Teisisõnu maksab töötaja (sel teel, et tema palgast arvatakse vastav summa maha) kauba ja/või teenuste hinna, mille ta hiljem jaemüüja käest ostab, ja selle hinna sees on ka käibemaks. Tegemist on käibemaksuahela viimase maksega ning käibemaks, mida töötaja maksab, sisaldab arusaadavalt nii seda käibemaksu, mis tasuti kupongi esmakordsel võõrandamisel jaemüüjalt vahendajale [12], kui ka seda, mis on kogunenud edasistes faasides, eriti seoses vahendaja saadud kasumiga. Hetkel, mil töötaja/tarbija jõuab jaemüüja juurde, et kupongi kasutada, peab ta üle andma kõigest käibemaksu sisaldava kupongi, saades vastu soovitud kaupa või teenuseid.

12 – Nagu nägime punktides 9 ja 10, peab Ühendkuningriigis kehtiva süsteemi kohaselt jaemüüja tasuma selle osa käibemaksust riigikassasse alles siis, kui kupongi kauba ja/või teenuste ostmiseks kasutatakse. Sellel süsteemi iseärasusel on, nagu märkis kohtuistungil ka komisjon, mõju ainult maksu maksmise *ajale*, mitte selle muudele aspektidele.

46. Selle kohta tasub selgitada, et hoolimata käesoleva juhu käibemaksuahela keerukusest, mis põhjustas kohtuistungil arutelu, tuleb käibemaksu siiski maksta ainult üks kord. Jaemüüja käest ostetud kauba või teenuste käibemaks sisaldub kupongis ning hetkel, mil jaemüüja kupongi kätte saab ja annab selle vastu kaupu või teenuseid, „sulgeb" ta „ringi" – olles eelnevalt maha arvanud summad, mille on ise varem sisendkäibemaksuna tasunud –, tasudes maksuametile käibemaksu, mille ta sai kupongi vahendajale võõrandades.

47. Punktis 45 esitatud tähelepanekutest tuleneb kaks järeldust.

48. Esiteks kõneleb asjaolu, et kupongide hinna sisse kuuluv käibemaks tuleb tegelikult maksta töötajal, kahest eespool esitatud tõlgendusest esimese, nimelt selle kasuks, mis nõuab käibemaksu kohaldamist. Nii hoitaks ära olukord, kus see käibemaks, mida töötaja peab nii või teisiti maksma, „haihtuks", muutudes omamoodi nähtamatuks käibemaksuks.

49. Teiseks on ilmne, et asjaolu, et Astra Zenecalt nõutakse oma töötajatele kupongide

andmisel käibemaksu arvestamist, ei ole selle äriühingu jaoks iseenesest mingi eriline majanduslik koormus, kuna lõppkokkuvõttes langeb käibemaksu koormus selle valdkonna üldpõhimõtete kohaselt toodete lõpptarbijale ehk töötajale. [13]

50. Seega tuleks osa töötasu maksmist ostukupongides minu arvates käsitada käibemaksuga maksustatava tehinguna.

51. Selles osas tuleb esiteks märkida, et Astra Zeneca töötajad võivad otsustada, et ei võta oma palgast vähimatki osa ostukupongides ning lasevad endale tasuda traditsioonilisema mudeli järgi ainult rahas. Seega saab kupongide andmist töötajatele lugeda tehinguks, mille eest töötajad tasuvad teatava rahasumma (selle osa töötasust, mille nad saaksid rahas, kui nad kuponge ei saaks).

52. Seega on käesoleval juhul täidetud kõik tingimused, mida Euroopa Kohtu praktikas on tasu eest teenuste osutamise määratlemisel nõutud: täpsemalt on olemas rahaline tasu [14], mis kujutab endast kauba või teenuste eest tegelikult võetavat summat [15]. Pealegi on juhul, kui nõustuda – nagu mina – ideega, et kupongide andmine töötajatele kujutab endast teenuste osutamist, osutatava teenuse ja saadava summa vahel otsene seos. [16]

53. Lisaks tuleb märkida, et Euroopa Kohus on juba varem, kuigi kaudselt, möönnud võimalust, et osa töötaja palgast võib lugeda tasuks (mida maksab töötaja) tasulise toimingu eest (mida sooritab töötaja jaoks tööandja). [17]

13 – Juhul, kui Astra Zeneca kannab palgalehele täpse summa, mille ta kupongide eest maksis, piirdub temapoolne käibemaksu arvestamine üksnes sellega, et ta märgib ära, et sisendkäibemaks ja arvestatud käibemaks langevad täpselt kokku ning maksuametile ei tule tasuda midagi. Juhul, kui palgast maha arvatud väärtus on suurem kui summa, mis tegelikult vahendajale maksti, on käibemaks, mida Astra Zeneca peab maksma ning mis pealegi lõpuks jääb nagunii töötaja kanda, üksnes nende väärtuste vahe.

14 – 5. veebruari 1981. aasta otsus kohtasjas 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) ja 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-288/94: Argos Distributors (EKL 1996, lk I-5311, punkt 17).

15 – Vt lisaks eelmises märkuses viidatud kohtuotsustele 27. märtsi 1990. aasta otsust kohtuasjas C-126/88: Boots Company (EKL 1990, lk I-1235, punkt 19) ja 5. mai 1994. aasta otsust kohtuasjas C-38/93: Glawe (EKL 1994, lk I-1679, punkt 8).

16 – 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council (EKL 1988, lk 1443, punkt 12) ja 16. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-258/95: Fillibeck (EKL 1997, lk I-5577, punkt 12).

17 – Vt märkuses 16 viidatud kohtuotsust Fillibeck (punkt 16). Sel juhul leidis Euroopa Kohus, et töötajad ei maksa tööandjale selle eest, et viimane osutab neile transporditeenust. Sellele seisukohale asus ta seepärast, et töötajate palk oli sama, olenemata sellest, kas töötajad kasutasid transporditeenust või mitte. Sellest võib *a contrario* järeldada, et üldiselt võib osa palgast lugeda käibemaksuga maksustatava toimingu eest makstavaks tasuks. Seda võib teha tingimusel, et see osa palgast, mis kujutab endast sellist tasu, on selgelt eristatav.

54. Viimaks märgin selleks, et nõustuda Astra Zeneca seisukohaga, mis käsitab töötajatele ostukupongidega maksmist sellise töötasuvormina, mis ei ole käibemaksuga maksustatav, tuleb praktikas võrdsustada kupongid rahaga ning lugeda need lihtsalt sularaha „alternatiiviks". Selline võrdsustamine ei ole minu arvates mõeldav. Esiteks ei saa ostukuponge erinevalt rahast kasutada igal pool, vaid ainult nende jaemüüjate juures, kes on need väljastanud. Teiseks ei tohi unustada, et üldiselt antakse kuponge rahasumma *vastu vahetuseks* ning seega võivad nad, nagu antud juhul jaemüüjalt Astra Zenecale vahendaja kaudu üle minnes, luua lisandväärtust ja (sellest tulenevalt) põhjustada käibemaksulaekumist: seda sularahaga ei juhtu.

55. Seega olen arvamusel, et kõigil esitatud põhjustel on osa töötasu maksmist ostukupongides eelistatav käsitada tasulise tehinguna, millega seoses tööandja on kohustatud käibemaksu arvestama.

56. Seega soovitan Euroopa Kohtul esimesele küsimusele vastata, et kui palka või osa sellest makstakse ostukupongides sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, on tegemist käibemaksuga maksustatava tehinguga kuuenda direktiivi tähenduses.

VI. Teine eelotsuse küsimus

57. Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul selgitada, kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on eitav, võib osa töötasu maksmist ostukupongides lugeda kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 kohaldamisalasse kuuluvaks. Nagu teada, käsitab see säte tasu eest teenuste osutamisena, mida järelikult maksustatakse käibemaksuga, mõned tegevused, millega tegeldakse tasuta: sealhulgas „maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine [...] tema töötajate isiklikuks tarbeks".

58. Arvestades, et ma soovitan vastata esimesele küsimusele jaatavalt, ei ole teisele küsimusele vaja vastata. Seega on alljärgnevad kaalutlused esitatud üksnes lisavõimalusena, juhuks, kui Euroopa Kohus ei peaks kasutama vastust, mida ma soovitan esimesele küsimusele anda.

59. Direktiivi vastuvõtja sätestas, et käibemaksuga tuleb maksustada teatavaid tegevusi, millega tegeldakse tasuta, kuid sellega tegeleva isiku enda või tema töötajate huvides; selle sätte põhjus oli ilmne. Eesmärk on takistada maksukohustuslasel, kes üldiselt saab oma ettevõttes kasutatava kauba või teenuste ostmisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, hoidumast kõrvale käibemaksu maksmisest, kui ta võtab selle kauba ettevõtte käibevarast kasutusse oma isiklikuks tarbeks. Sellega välditakse, et maksukohustuslane saaks soodustusi, võrreldes tavatarbijaga, kes maksab kauba või teenuse ostmisel käibemaksu. [18]

60. Ka teise küsimuse puhul soovitavad jaatava vastuse anda ainult komisjon ja Ühendkuningriik, kuigi teise võimalusena ja teatava vastumeelsusega. Nende arutluskäigu võib kokku võtta järgmiselt: kui esimesele küsimusele antakse eitav vastus, tuleb asuda seisukohale, et kui tööandja annab töötajale ostukuponge, toimub see tasuta. Järelikult tuleb kohaldada kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 2 sätestatud normi.

61. Mulle tundub siiski, et isegi kui esimese küsimuse vastus on eitav, ei saa automaatselt kohaldada artikli 6 lõiget 2.

62. Tegelikult tuleb märkida, et äsja viidatud õigusnormi saab kohaldada, kui täidetud on kaks eraldi tingimust. Esiteks see, et teenust – või kaupa, kui soovime arvesse võtta ka artikli 6 lõike 2 punktis a käsitletavat juhtu – kasutataks isiklikuks tarbeks või muul eesmärgil kui ettevõtte tegevusala; teiseks see, et tegevus oleks tasuta.

63. Mis puutub eriti teise tingimusse, isegi siis kui vastus esimesele küsimusele peaks olema eitav, ei tähenda see veel, et see tingimus oleks täidetud. Asjaolu, et jõutakse seisukohale, et kupongide andmine ei ole käibemaksuga maksustatav tehing, ei tähenda tingimata, et see toimuks tasuta. Nagu nägime, on võimalik leida, kuigi ma sellist lahendust ei poolda, et kupongide andmine on lihtsalt üks töötasu maksmise viis, mis sellisena jääb käibemaksu alaste õigusnormide kohaldamisalast välja. See ei tähenda siiski, et see tehing oleks tasuta.

64. Eriti ilmne on minu arvates, et olenemata kupongide andmise õiguslikust määratlusest, neid mitte ei „kingita" töötajatele, vaid need

18 – 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler (EKL 1996, lk I-4517, punkt 33); 17. mai 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-322/99 ja C-323/99: Fischer ja Brandenstein (EKL 2001, lk I-4049, punkt 56) ja 11. detsembri 2008. aasta otsust kohtuasjas C-371/07: Danfoss ja AstraZeneca (EKL I-9549, punkt 46).

kujutavad endast selgelt määratletud tasu töötajate töö eest.

65. Kuigi kupongide endi otstarve ei ole seostatav ettevõtte tegevusega, kuna kupongid on vaieldamatult mõeldud töötajate isiklikuks tarbeks [19], ei ole tingimus, et tehing toimuks tasuta, järelikult täidetud [20].

66. Seega soovitan Euroopa Kohtul vajaduse korral teisele eelotsuse küsimusele vastata, et kui palka või osa sellest makstakse ostukupongides, ei ole tegemist tasuta tegevusega kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 tähenduses.

19 – Ostudel, mille töötajad võivad kupongide eest teha, ja ettevõtte tegevusel, millega tegeleb tööandja, ei ole mingit seost. Pealegi on Euroopa Kohtu praktikas tõlgendatud asjaolusid, mille juures ettevõtte tegevusega on seos olemas, sellises kontekstis enamasti kitsalt. Vt näiteks märkuses 16 viidatud kohtuotsust Fillibeck (punktid 26 ja 29), ja märkuses 18 viidatud kohtuotsust Danfoss (punktid 57 ja 58).

20 – Lühidat äramärkimist väärib tõsiasi, et nagu Euroopa Kohtu praktikas on täpsustatud, peab tehing olema tõesti tasuta: vähendatud või omahinnast madalam hind ei tähenda, et tehingut saaks käsitada tasuta tehinguna Vt 20. jaanuari 2005. aasta otsust kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic Gåsabäck (EKL 2005, lk I-743, punktid 22–24).

VII. Kolmas eelotsuse küsimus

67. Kolmanda küsimuse on eelotsusetaotluse esitanud kohus esitanud kolmanda võimalusena. Sellega palub ta Euroopa Kohtul selgitada, kas juhul, kui vastus kahele esimesele küsimusele on eitav, võib Astra Zeneca maha arvata sisendkäibemaksu, käsitades seda, kui Astra Zeneca ostab vahendaja käest kuponge, äriühingu üldkuluna.

68. Võttes arvesse vastust, mille ma soovitan anda esimesele küsimusele, on alljärgnevad märkused ka selle küsimuse puhul esitatud täiendava võimalusena, kui Euroopa Kohus otsustab vastata esimesele küsimusele teisiti kui mina.

69. Nagu nägime, on Astra Zeneca arvamusel, et kahele esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt ning töötasu osaline maksmine ostukupongides peaks jääma käibemaksusätete kohaldamisalast välja. Nimetatud äriühing leiab siiski, et kupongide ostmine on ettevõtte toimimisega seotud üldkulu, ning järelikult võiks Ühendkuningriigi maksuametile tasutava käibemaksu kogusumma arvutamisel sisendkäibemaksu arvestada ja maha arvata.

70. Sellise lahenduse eelised Astra Zeneca jaoks on ilmsed. Kui kohustus arvestada käibemaksu siis, kui kupongid töötajale antakse, tähendaks sisendkäibemaksu ja arvestatud käibemaksu vastastikust tühistamist [21], siis see, kui kupongide andmist töötajale käsitataks käibemaksuvaba tehinguna ning sisendkäibemaks arvestataks üldkulude hulka, võimaldaks äriühingule maksusoodustust.

71. Mulle ei tundu siiski, et Astra Zeneca seisukohaga võiks nõustuda, isegi mitte juhul, kui osa töötasu maksmist ostukupongides peaks käsitatama tehinguna, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse.

72. Tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub käibemaksu mahaarvamise õigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. [22] Mahaarvamismehhanismi eesmärk on tagada igasuguse majandustegevuse neutraalne maksustamine, vabastades ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. [23]

73. On tõsi, et Euroopa Kohus on tunnustanud, et ettevõtja võib maha arvata sisendkäibemaksu, mille ta on tasunud kauba ja/või teenuste eest, mida kasutatakse käibemaksust vabastatud tegevuses või selle maksu kohaldamisalast välja jäävas tegevuses. Eriti on see nii, kui: i) ettevõtja tegeleb majandustegevusega, mis on käibemaksuga maksustatav; ii) käibemaksust vabastatud tehingutega seotud kulud moodustavad tema toodete hinna ühe koostisosa ning iii) tehingud, mille pealt tasutakse käibemaksu, on maksukohustuslase majandustegevusega vahetult ja otseselt seotud. [24]

74. Selles kohtupraktikas lähtus Euroopa Kohus aga eeldusest, et kui sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei tunnustataks, tekiks vastuolu neutraalse maksustamise põhimõttega ning osa käibemaksu tuleks lõpptarbija asemel maksta hoopis ettevõtjal. [25]

21 – Välja arvatud eespool vaadeldud juhul, kui vahendajale varem makstud summa ja hiljem töötaja palgast maha võetav summa ei kattu. Vt selle kohta märkust 13.

22 – Vt näiteks 6. juuli 1995. aasta otsust kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 18) ja 21. märtsi 2000. aasta otsust liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I-1577, punkt 43).

23 – 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19) ja 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National (EKL 2001, lk I-1361, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 – 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03, Kretztechnik (EKL 2005, lk I-4357, punktid 36 ja 37). Vt ka 29. oktoobri 2009. aasta otsust kohtuasjas C-29/08: AB SKF (EKL 2009, lk I-10413, punktid 58–68), ning minu ettepanekut selles kohtuasjas, mille ma esitasin 12. veebruaril 2009 (eriti punkte 59–62).

25 – Vt märkuses 24 viidatud kohtuotsust AB SKF (punktid 66 ja 67 ja seal viidatud kohtupraktika).

75. Käesoleval juhul ei ole me siiski sellises olukorras.

76. Nagu ma eespool märkisin [26], arvab Astra Zeneca töötaja palgalehelt maha hinna, mille äriühing ise kupongi eest maksis, mille *sisse kuulub käibemaks*. Lõppkokkuvõttes maksab töötaja oma tööga selle kauba pealt, mille ta kupongi eest ostab, käibemaksu. See maks ei jää Astra Zeneca tasuda. Seega pole mingit vajadust tunnustada tema õigust arvata maha käibemaks, mida ta kokkuvõttes ei pea maksma.

77. Kupongi ostukulud ei lisandu sugugi äriühingu üldkuludele; tegelikult annab tööandja kupongi koos selle hinnas sisalduva käibemaksuga otse üle töötajale, kes „tasub" selle hinna oma töötasust maha arvatava summa näol. Juhtudel, kui Euroopa Kohus tunnustas maksust vabastatud tehinguteks kasutatavate kaupade või teenuste ostmisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, oli see käibemaks seotud hoopis tegevustega (enamasti konsultatsiooniga), mille käibemaksu pidi vähimagi kahtluseta lõpuks tasuma äriühing. [27]

78. Viimaks ei tohi ka unustada, et käibemaksu mahaarvamise õigus kaubalt või teenustelt, mida kasutatakse maksust vabastatud tehingutes, on erandlik. [28]

79. Seega soovitan Euroopa Kohtul kolmandale küsimusele vastata, et tööandja, kes maksab osa oma töötajate tasust ostukupongides sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, ei saa maha arvata nende kupongide pealt tasutud sisendkäibemaksu, käsitades nende ostmist äriühingu üldkuluna.

26 – Vt eespool punkti 45.

27 – Vt näiteks (märkuses 23 viidatud) kohtuotsust Abbey National; (märkuses 24 viidatud) kohtuotsust Kretztechnik ja (märkuses 24 viidatud) kohtuotsust AB SKF.

28 – 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I-983, punkt 23).

VIII. Ettepanek

80. Esitatud põhjendustest lähtudes soovitan Euroopa Kohtul VAT and Duties Tribunali (Manchester) eelotsuse küsimustele vastata, et

kui palka või osa sellest makstakse ostukupongides sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, on tegemist käibemaksuga maksustatava tehinguga nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) tähenduses ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ tähenduses, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi.