Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

20. jaanuar 2021 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Teenuste osutamine tasu eest – Artikli 26 lõige 1 – Tehingud, mida käsitatakse teenuste osutamisena tasu eest – Artikli 56 lõige 2 – Maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramine – Veovahendite rendile andmine – Sõidukite andmine töötajate kasutusse

Kohtuasjas C-288/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht des Saarlandes'i (Saarimaa maksukohus, Saksamaa) 18. märtsi 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. aprillil 2019, menetluses

QM

versus

Finanzamt Saarbrücken,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot (ettekandja), kohtunikud L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan ja N. Jääskinen,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– QM, esindajad: *Steuerberater* G. Hagemeister, A. Pogodda-Grünwald ja F. Schöter, keda abistasid *Rechtsanwälte* F.-J. Müller ja F. von Itter,

– Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja S. Eisenberg,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Pethke ja N. Gossement,

olles 17. septembri 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 56 lõike 2 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud äriühingu QM ja Finanzamt Saarbrückeni (Saarbrückeni maksuamet, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses, mille ese on maksuameti otsus maksustada käibemaksuga selle äriühingu poolt sõidukite andmist kahe töötaja kasutusse, kes töötavad Luksemburgis ja elavad Saksamaal.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues direktiiv

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT 1995, L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274) (edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 13 B osa punkti b kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust „kinnisvara liisingu [mõiste „liising“ asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine“] ja rendileandmise“.

4 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimeses lõigus on ette nähtud:

„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.“

Direktiiv 2006/112

5 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.“

6 Direktiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

7 Selle direktiivi artikli 24 lõike 1 kohaselt on „teenuste osutamine“ „mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne“.

8 Vastavalt direktiivi artikli 26 lõikele 1 käsitatakse tasu eest teenuste osutamisena järgmisi tehinguid:

„a) ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil, kui nendelt kaupadelt oli käibemaks täielikult või osaliselt mahaarvatav;

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

9 Selle direktiivi artiklis 56 on ette nähtud:

„1. Veovahendi lühiajalisele rendile andmise kohaks on koht, kus veovahend tegelikult kliendi käsutusse antakse.

2. Mittemaksukohustuslasele veovahendi rendile andmise kohaks, välja arvatud lühiajalise rendi puhul, on koht, kus on teenuse tarbija asukoht, tema alaline asu- või elukoht või peamine elukoht.

[…]

3. Lõigetes 1 ja 2 käsitatakse „lühiajalisena" veovahendite jätkuvat valdamist või kasutamist ajavahemikul, mis ei ole pikem kui 30 päeva, ja laevade puhul ajavahemikul, mis ei ole pikem kui 90 päeva."

Rakendusmäärus

10 Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse direktiivi 2006/112 rakendusmeetmed (ELT 2011, L 77, lk 1; edaspidi „rakendusmäärus"), artiklis 38 on sätestatud:

„1. [Direktiivi 2006/112] artiklis 56 ja artikli 59 esimese lõigu punktis g osutatud „veovahendid" hõlmavad […] sõidukeid […].

2. Lõikes 1 osutatud veovahendid hõlmavad eelkõige järgmisi sõidukeid:

a) maismaasõidukid, nt autod […];

[…]".

Saksa õigus

11 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz), mida on muudetud 26. juuni 2013. aasta seadusega vastastikuse abi direktiivi ülevõtmise ja maksusätete muutmise kohta (Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz)) (*BGBl.* I 2013, lk 1809) (edaspidi „UStG"), § 1 lõikes 1 on ette nähtud, et käibemaksuga maksustatakse kaubatarned ja muud teenused, mida ettevõtja osutab oma majandustegevuse raames tasu eest Saksamaa territooriumil.

12 UStG § 3 lõike 9a kohaselt käsitatakse tasu eest muude teenuste osutamisena järgmisi tehinguid:

„1. ettevõtte vara hulka kuuluva kauba kasutamine ettevõtja poolt muul kui majandustegevuse eesmärgil või oma töötajate isiklikuks tarbeks, välja arvatud väikese väärtusega kingid, kui sellelt kaubalt võib tasutud käibemaksu osaliselt või täielikult maha arvata; […]

2. muu tasuta teenuse osutamine ettevõtja poolt muul kui majandustegevuse eesmärgil või oma töötajate isiklikuks tarbeks, välja arvatud väikese väärtusega kingid.“

13 UStG §-s 3a on määratletud muude teenuse osutamise koht:

„(1) Muude teenuste osutamise kohaks on ettevõtja tegevuskoht, kui lõigetes 2–8 ning §-des 3b, 3e ja 3f ei ole sätestatud teisiti. […]

(2) Kui lõigetes 3–8 ning §-des 3b, 3e ja 3f ei ole sätestatud teisiti, on muu teenuse, mida osutatakse ettevõtjale ettevõtluse eesmärgil, osutamise kohaks teenuse saaja tegevuskoht. [Kui nimetatud] teenust osutatakse ettevõtja püsivale tegevuskohale, on aga määrav püsiva tegevuskoha asukoht. Esimest ja teist lauset kohaldatakse *mutatis mutandis* juhul, kui muud teenust osutatakse juriidilisele isikule, kes ei tegele üldse ettevõtlusega ja kellele on väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, ning juhul, kui muud teenust osutatakse juriidilisele isikule, kes tegeleb nii ettevõtlusega kui ka tegevusega, mis ei ole ettevõtlus; see ei kehti muudele teenustele, mis on määratud üksnes töötajate või osanike isiklikuks tarbeks.

(3) Erandina lõigetest 1 ja 2 kehtib [alates 30. juunist 2013]:

[…]

2. Veovahendi lühiajalisele rendile andmise kohaks on koht, kus veovahend tegelikult teenuse saaja käsutusse antakse. Lühiajaline esimese lause tähenduses on rent katkematu ajavahemiku jooksul, mis

a) ei ole pikem kui 90 päeva veesõidukite puhul,

b) ei ole pikem kui 30 päeva muude veovahendite puhul.

Veovahendi rendileandmine, mida ei saa pidada lühiajaliseks teise lause tähenduses, isikule, kes ei ole ettevõtja, kelle ettevõttele seda teenust osutatakse ega ole juriidiline isik, kes ei tegele ettevõtlusega ja kellele on väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, toimub kohas, kus on teenuse saaja elu- või asukoht. […]“.

14 UStG § 3f kohaselt loetakse „kaubatarned“ § 3 lõike 1b tähenduses ja „muud teenused“ § 3 lõike 9a tähenduses osutatuks kohas, kus ettevõtja tegeleb ettevõtlusega.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

15 Investeerimisfondide haldamisega tegelev ja Luksemburgis asuv äriühing QM andis kaks sõidukit kasutamiseks kahele Saksamaal elavale töötajale, kes täitsid oma tööülesandeid Luksemburgis. Sõidukeid kasutati nii ameti- kui ka erasõitudeks.

16 Aastatel 2013 ja 2014 anti sõiduk ühele töötajale tasuta kasutamiseks, seevastu teise töötaja puhul pidas QM tema palgast kinni aastas kokku 5688 eurot.

17 QM on Luksemburgis registreeritud maksukohustuslasena, kelle suhtes kohaldatakse lihtsustatud maksustamiskorda. Selles liikmesriigis ei maksustata nende kahe sõiduki kasutusse andmist käibemaksuga ning ka nende sõidukite eest tasutud sisendkäibemaksu ei ole lubatud maha arvata.

18 2014. aasta novembris registreeris QM end käibemaksukohustuslasena Saksamaal. 2015. aastal deklareeris ta nimetatud sõidukite kasutusse andmisega seotud muid maksustatavaid teenuseid 2013. aasta kohta summas 7904 eurot ja 2014. aasta kohta summas 20 767 eurot.

19 Saarbrückeni maksuamet aktsepteeris need deklaratsioonid, kuid 30. juulil 2015 esitas QM vaide nimetatud deklaratsioonide kohta tehtud maksuotsuste peale.

20 Saarbrückeni maksuamet jättis vaide 2. mail 2016 rahuldamata.

21 QM esitas selle otsuse peale 2. juunil 2016 kaebuse Finanzgericht des Saarlandes'ile (Saarimaa maksukohus, Saksamaa), milles ta väitis, et tingimused, millistel sõidukite kasutusse andmist oleks tulnud käibemaksuga maksustada, ei olnud täidetud. Esiteks ei olnud tegemist teenuse osutamisega tasu eest ning äärmisel juhul saaks sõiduki kasutusse andmist ühele kahest asjaomasest töötajast, millega kaasnes rahalise tasu maksmine, pidada teenuse osutamiseks osaliselt tasu eest. Teiseks ei olnud aga ka tegemist veovahendi rendileandmisega direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 2 tähenduses.

22 Neil põhjustel otsustas Finanzgericht des Saarlandes (Saarimaa maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [direktiivi 2006/112] artikli 56 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et „mittemaksukohustuslasele veovahendi rendile andmine" hõlmab ka maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki (ametisõiduk) kasutusse andmist maksukohustuslase töötajatele, kui viimased ei maksa selle eest sellist tasu, mis ei seisne (osas) nende tehtavast tööst, seega ei maksa nad tasu, ei kasuta selleks otstarbeks osa neile rahas makstavast töötasust ja ka pärast pooltevahelist kokkulepet, mille kohaselt on ametisõiduki kasutamise õigus seotud teistest hüvedest loobumisega, ei tee nad valikut maksukohustuslase pakutavate eri hüvede vahel?"

Eelotsuse küsimuse analüüs

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 56 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamisalasse kuulub maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki andmine maksukohustuslase poolt tema töötaja kasutusse, kui töötaja selle eest ei maksa, kui temalt ei peeta selle eest kinni osa töötasust ning kui sõiduki kasutamise õigus ei tähenda muudest hüvedest loobumist.

24 Oluline on märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 2, milles on sätestatud käibemaksuga maksustamise koht veovahendi rendile andmise puhul, kohaldamine eeldab, et kõne all olev tehing on käibemaksuga maksustatav.

25 Meenutagem siinkohal, et direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 kohaselt on kaubatarne „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek".

26 Kuna põhikohtuasjas ei ole see tingimus *a priori* täidetud, ei saa kõnealust sõidukite kasutusse andmist pidada „kaubatarneks" direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 tähenduses, vaid „teenuse osutamiseks" selle direktiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses, milles on sätestatud, et teenuste osutamine on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 14 tähenduses (vt selle kohta 29. juuli 2010. aasta kohtuotsus Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, punkt 26).

27 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

28 Käesoleval juhul ei ole vaidlust selles, et QM on maksukohustuslane ja tegutseb sellena, andes sõidukid oma töötajate kasutusse.

29 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb aga, et teenus on osutatud „tasu eest" direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ja on seega maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav

vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele. See on nii juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos (vt selle kohta 11. märtsi 2020. aasta kohtuotsus San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Taoline otsene seos võib tööandja ja töötaja vahelises suhtes seisneda selles, et töötaja peab loovutama osa talle rahas makstavast töötasust tööandja osutatava teenuse eest (vt selle kohta 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, punktid 14 ja 15, ning 29. juuli 2010. aasta kohtuotsus Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, punkt 29).

31 Käesolevas asjas viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsuse küsimuses sõiduki rendile andmisele, mille eest töötaja ei maksa tasu, ei loovuta osa talle rahas makstavast töötasust ja ka pärast pooltevahelist kokkulepet, mille kohaselt on ametisõiduki kasutamise õigus seotud teistest hüvedest loobumisega, ei ole ta teinud valikut maksukohustuslase pakutavate eri hüvede vahel.

32 Seega ei saa sellist teenust pidada teenuse osutamiseks tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, kui faktiliste asjaolude kontrolli tulemusel, mille peab läbi viima eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei ilme vastupidist.

33 Vastates küsimusele, kas seda tehingut saaks käsitada teenuse osutamisena tasu eest direktiivi artikli 26 lõike 1 tähenduses, tuleb silmas pidada, et selles artiklis võrdsustatakse tehing teenuse osutamisega tasu eest kahel juhul. Esimene, lõike 1 punktis a toodud võimalus puudutab ettevõtte vara hulka kuuluva kauba kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil, kui sellelt kaubalt oli käibemaks täielikult või osaliselt mahaarvatav; teine, lõike 1 punktis b toodud võimalus puudutab maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil.

34 Teenust, mis seisneb ettevõtte vara hulka kuuluva kauba kasutamises maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil, mida ei ole võimalik käsitada teenuse osutamisena tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkti a alusel, kuna kõnealuselt kaubalt ei saa vastupidi selles sättes nõutule sisendkäibemaksu maha arvata, ei saa teise võimalusena käsitada sellise teenusena direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkti b alusel, ilma et seataks kahtluse alla esimeses sättes ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimuse soovitav toime, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 35.

35 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et QMi suhtes kohaldati Luksemburgis lihtsustatud maksustamiskorda, mille kohaselt ei olnud tal põhikohtuasjas kõne all olevatel aastatel õigust maha arvata sisendkäibemaksu sõidukitelt, mille ta andis oma töötajale tasuta kasutamiseks.

36 Toimikust ei nähtu aga sõnaselgelt, kas selline mahaarvamise õigus oleks võinud tekkida Saksamaal.

37 Kuid isegi kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks tuvastama, et Saksamaal oli see tingimus täidetud ning sama kehtiks ka teiste direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkti a kohaldamise tingimuste kohta, ei kuuluks sellest tulenev põhikohtuasjas kõne all oleva sõiduki kasutusse andmise võrdsustamine teenuse osutamisega tasu eest kõigele vaatamata direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 2 esimese lõigu kohaldamisalasse.

38 Nimelt ei saa tehing, mida käsitatakse teenuse osutamisena tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkti a alusel, olla „veovahendi rendile andmine“ direktiivi artikli 56 lõike 2 esimese lõigu tähenduses.

39 Kuna direktiivis 2006/112 ei ole artikli 56 lõike 2 esimeses lõigus kasutatud mõistet „veovahendi rendile andmine“ määratletud ega ole viidatud liikmesriikide õigusele, on tegemist liidu õiguse autonoomse mõistega, mida tuleb liidu territooriumil tõlgendada ühetaoliselt, olenemata liikmesriikides kasutatud kvalifikatsioonist (vt analoogia alusel 9. juuli 2020. aasta kohtuotsus AJPF Caraş-Severin ja DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punkt 30).

40 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldab „kinnisvara üürileandmine“ kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses, et täidetud on mitu tingimust, see tähendab, et kinnisasja omanik annab üürnikule üüri eest ja kokku lepitud ajaks õiguse kasutada tema kinnisasja ning välistab kõigi teiste isikute samasuguse õiguse (vt selle kohta 4. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, punkt 55, ning 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Medicom ja Maison Patrice Alard, C-210/11 ja C-211/11, EU:C:2013:479, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Neid tingimusi saab *mutatis mutandis* kohaldada, määramaks kindlaks, mida tähendab direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 2 esimeses lõigus kasutatud mõiste „veovahendi rendile andmine“.

42 Eeltoodust tulenevalt eeldab taoline kvalifitseerimine, et veovahendi omanik annab rentnikule renditasu eest ja kokku lepitud ajaks õiguse seda veovahendit kasutada ning välistab kõigi teiste isikute samasuguse õiguse.

43 Renditasu tingimuse puhul on oluline täpsustada, et selle maksmise puudumist ei asenda ka asjaolu, et tulumaksu tähenduses on selline ettevõttele kuuluva vara isiklikuks tarbeks kasutamine käsitatav kui arvuliselt määratletav mitterahaline hüve ja seega mingil määral kui hüvitise osa, millest hüve saaja on loobunud vastutasuks kõnealuse vara kasutusse andmise eest (vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Medicom ja Maison Patrice Alard, C-210/11 ja C-211/11, EU:C:2013:479, punkt 28).

44 Nimelt tuleneb kohtupraktikast, et direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 2 esimese lõigu kohaldamisel ei saa üüri- või renditasu mõistet tõlgendada analoogia korras, samastades seda mitterahalise hüvega, ning et see eeldab üüri või rendi tasumist rahas (vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Medicom ja Maison Patrice Alard, C-210/11 ja C-211/11, EU:C:2013:479, punktid 29 ja 34).

45 See tingimus ei ole täidetud ettevõttele kuuluva vara tasuta kasutamisel, mida käsitatakse teenuse osutamisena tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkti a tähenduses.

46 Taoline tehing ei kuulu järelikult direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 2 esimese lõigu kohaldamisalasse.

47 Siiski tuleb lisada, et eelotsusetaotlusest ilmneb selgelt, et põhikohtuasjas oli tegemist ka sellise olukorraga, kus QM andis sõiduki ühe oma töötaja kasutusse, mille eest viimane tasus kõnealusel ajavahemikul aastas peaaegu 5700 eurot, mille võrra tema töötasu vähendati.

48 Olgugi et eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimuses seda teenust otseselt ei maininud, peab Euroopa Kohus siiski vajalikuks esitada selle kohta täiendavad märkused.

49 Sellisel juhul võib nimelt olla tegemist teenuse osutamisega tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkti c tähenduses, mis võib järelikult kuuluda direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 2 esimese lõigu kohaldamisalasse, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, võttes arvesse tema käsutuses olevaid tõendeid.

50 Euroopa Kohtule esitatud toimikust ilmneb sellega seoses, et maksukohustuslane, kes sellena tegutses, andis sõiduki kasutusse mittemaksukohustuslasele, ning et tegemist on „veovahendiga“ rakendusmääruse artikli 38 tähenduses. Näib, et vaidlust ei ole ka selles, et sõiduk anti kasutusse pikemaks ajaks kui 30 päeva ning et järelikult ei ole tegemist „lühiajalise“ rendile andmisega direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 3 tähenduses, mis jääks direktiivi artikli 56 lõike 2 esimese lõigu kohaldamisalast välja.

51 Asjaolu, et riigisisese õiguse kohaselt ei ole QM juriidilises mõttes sõiduki omanik ning et ta võis selle rendile anda muul alusel, eelkõige kuna sõiduk oli tema käsutuses liisingulepingust tulenevalt, ei takista pealegi käsitamast selle sõiduki kasutusse andmist sõiduki rendile andmise teenusena, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 56 lõikes 2, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 48.

52 Samuti ei takista sellist klassifitseerimist kahetine asjaolu, et sõidukit ei antud kasutusse töölepingust erineva lepinguga ning et rendi kestus ei olnud ajaliselt täpselt piiratud, vaid sõltus QMi ja tema töötaja vahelise töösuhte olemasolust, tingimusel et tegemist on siiski pikema ajavahemikuga kui 30 päeva.

53 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seevastu kontrollima, kas nende isikute vahel oli „tõeline kokkulepe“ sõiduki kasutamise õiguse kestuse kohta ja õiguse kohta seda kasutada ja välistada teiste isikute õigus seda kasutada, nagu on leitud eluruume käsitlevates kohtuasjades (vt analoogia alusel 8. mai 2003. aasta kohtuotsus Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254, punkt 51, ja 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, punkt 29).

54 Pealegi ei nõua tingimus, et rentnik võib sõidukit kasutada ja välistada kõigi teiste isikute samasuguse õiguse, et maksukohustuslasel ei ole võimalik ette näha, et sõidukit peab kasutama tööalaselt, küll aga eeldab see, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 63, et sõiduk on pidevalt töötaja käsutuses ja ta võib seda kasutada erasõitudeks.

55 Seda tõlgendust toetab teenuste osutamise kohta reguleerivate sätete loogika direktiivis 2006/112, mille kohaselt tuleks kaupu ja teenuseid maksustada võimaluse korral nende tarbimise kohas (vt selle kohta 13. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 29), mis vastab direktiivi artikli 56 lõike 2 esimese lõigu alusel kohale, kus on sõiduki rentinud mittemaksukohustuslase alaline või peamine elukoht.

56 Eeltoodut arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 2 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamisalasse ei kuulu maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki andmine oma töötaja kasutusse, kui see tehing ei ole teenuse osutamine tasu eest direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Artikli 56 lõike 2 esimest lõiku kohaldatakse seevastu sellisele tehingule, kui tegemist on teenuse osutamisega tasu eest artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ning kui sel töötajal on ajavahemikul, mis on pikem kui 30 päeva, renditasu eest pidev õigus kasutada sõidukit erasõitudeks ning välistada kõigi teiste isikute samasugune õigus.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ, artikli 56 lõike 2 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamisalasse ei kuulu maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki andmine oma töötaja kasutusse, kui see tehing ei ole teenuse osutamine tasu eest direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Artikli 56 lõike 2 esimest lõiku kohaldatakse seevastu sellisele tehingule, kui tegemist on teenuse osutamisega tasu eest artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ning kui sel töötajal on ajavahemikul, mis on pikem kui 30 päeva, renditasu eest pidev õigus kasutada sõidukit erasõitudeks ning välistada kõigi teiste isikute samasugune õigus.

Allkirjad