

Kohtuasi C-33/03

Euroopa Ühenduste Komisjon

versus

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Kuuenda käibemaksudirektiivi artiklid 17 ja 18 – Siseriiklik õigusnorm, millega tööandjal lubatakse käibemaksu maha arvata mootorikütuse tarnetelt tema töötajatele, kui ta neile selle maksumuse hüvitab

Kohtujurist C. Stix-Hackli ettepanek, esitatud 14. detsembril 2004.

Euroopa Kohtu otsus (esimene koda), 10. märts 2005.

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaksud – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Siseriiklik õigusnorm, millega tööandjal lubatakse maksu maha arvata mootorikütuse tarnetelt tema töötajatele – Mootorikütus, mida kasutati mitte üksnes ametialastel eesmärkidel – Lubamatus

(Nõukogu direktiiv 77/338, artikli 17 lõige 2 punkt a ja artikli 18 lõige 1 punkt a)

Liikmesriik rikub kuuenda direktiivi 77/338 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõike 2 punktist a ja artikli 18 lõike 1 punktist a tulenevaid kohustusi, kui ta annab maksukohustuslastele, käesoleval juhul tööandjad, õiguse arvata maha käibemaksu teatavatelt mootorikütuse tarnetelt mitte-maksukohustuslastele, käesoleval juhul töötajad, tingimustel, mis ei taga mahaarvatava maksu seost üksnes sellise mootorikütusega, mida kasutati maksukohustuslase maksustatavate tehingute huvides.

(vt punktid 18, 26, 31 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

10. märts 2005(*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Kuuenda käibemaksudirektiivi artiklid 17 ja 18 – Siseriiklik õigusnorm, millega tööandjal lubatakse käibemaksu maha arvata mootorikütuse tarnetelt tema töötajatele, kui ta neile selle maksumuse hüvitab

Kohtuasjas C-33/03,

mille esemeks on EÜ artikli 226 alusel 28. jaanuaril 2003 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress

Luxembourgis,

hageja,

versus

Suurbritannia ja Põhja-iri Ühendkuningriik, esindajad: P. Ormond ja C. Jackson, keda abistas N. Fleming, QC, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann ning kohtunikud K. Lenaerts (ettekandja), N. Colneric, K. Schiemann ja E. Juhász;

kohtujurist: C. Stix-Hackl,

kohtusekretär: vanemametnik M. F. Contet,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. novembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 14. detsembri 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagiavalduses, et Euroopa Kohus tuvastaks, et kuna Suurbritannia ja Põhja-iri Ühendkuningriik andis, vastuolus 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; edaspidi „kuues direktiiv“) artiklitega 17 ja 18, maksukohustuslastele õiguse arvata maha käibemaksu mitte-maksukohustuslastele tarnitud mootorikütuselt, on see liikmesriik rikkunud talle EÜ asutamislepingust tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

2 Kuuenda direktiivi artiklis 4 on sätestatud:

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

[...]

4. Lõikes 1 kasutatud sõna „iseseisvalt“ vabastab maksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel.

[...]”

3 Kuuenda direktiivi artiklis 17 pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala” on sätestatud:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaup 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;

[...]”

4 Kuuenda direktiivi artiklis 18 pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse kasutamise eeskirjad” on sätestatud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane:

a) artikli 17 lõike 2 punkti a kohase mahaarvamise korral omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet;

[...]”

Siseriiklikud õigusnormid

5 VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (1991. aasta käibemaksumäärus; edaspidi „käibemaksumäärus”), mis jõustus 1. detsembril 1991, artiklites 2 ja 3 on sätestatud:

„2. Artiklit 3 kohaldatakse, kui mootorikütust tarnitakse mitte-maksukohustuslasest isikule ja kui maksukohustuslane maksab sellele isikule:

a) tema poolt tegelikult mootorikütuse eest tasutud hinna; või

b) summa, millest tervik või osa vastab ligilähedaselt mootorikütuse maksumusele ja mida makstakse selle maksumuse hüvitamiseks ning mis määratakse ära sõltuvalt:

i) seda mootorikütust kasutava sõiduki poolt läbitud vahemaast (vaatamata sellele, kas see vahemaa hõlmab vahemaasid, mis on läbitud muul otstarbel, kui maksukohustuslase tegevuse huvides) ja

ii) sõiduki silindrite arvust, vaatamata sellele, kas maksukohustuslane talle mingid muud kulutused hüvitab.

3. Käesoleva artikli kohaldamisel loetakse Value Added Tax Act 1983 (1983. aasta käibemaksuseadus) artikli 14 lõike 3 alusel autokütus tarnituks maksukohustuslasele mõne tema tegevuse sooritamiseks ja seda summas, mis võrdub sellega, mille ta tasus olenevalt olukorrast artikli 2 punkti a või b alusel (välja arvatud hüvitis muude kulude kui autokütus eest).”

6 Tuleb täpsustada, et Value Added Tax Act 1983 artikli 14 lõike 3 on vahepeal asendatud Value Added Tax Act 1994 (1994. aasta käibemaksuseadus) artikli 24 lõikega 1.

7 Kuigi käibemaksumääruse artiklid 2 ja 3 on sõnastatud üldiselt, näib, et nende normidega sätestatud käibemaksu mahaarvamise õigus puudutab tööandja poolt töötajatele hüvitatud autokütust, nagu tuleneb sellele määrusele lisatud selgitavast märkusest:

„Käesoleva määrusega, mis jõustub 1. detsembril 1991, antakse seaduse jõud kauaaegsele haldustavale. Määrusega sätestatakse, et töötajate ostetud mootorikütus loetakse tarnituks tööandjale, kui töötajale hüvitatakse see kas kilometraaži või tegelikult tasutud hinna alusel. [...]”

Kohtueelne menetlus

8 Komisjon algatas 10. mail 1995 Ühendkuningriigi valitsusele saadetud märgukirjaga EÜ artikli 226 kohase liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse, milles Ühendkuningriigile heideti esiteks ette kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti a rikkumist. Komisjon leidis, et käibemaksumääruse artiklites 2 ja 3 antud mahaarvamiseõigus ilma arve esitamise kohustusega ei ole kooskõlas direktiivi artikliga 18.

9 Pärast põhjalikumat uurimist leidis komisjon, et käibemaksumääruse artiklites 2 ja 3 sätestatud mahaarvamiseõigus rikub ka kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a. Ta saatis 17. oktoobril 1996 Ühendkuningriigi valitsusele täiendava märgukirja. Hajutamaks kahtlusi, et ta pidas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a rikkumise all silmas tööandja õigust arvata käibemaks maha töötajale mootorikütuse maksumuse hüvitamisel selle määruse artikli 2 punktide a ja b alusel, saatis komisjon 3. detsembril 1997 Ühendkuningriigile teise täiendava märgukirja.

10 Ühendkuningriik esitas oma märkused 13 juuli 1995. aasta, 16. detsembri 1996. aasta ja 28. jaanuari 1998. aasta kirjadega.

11 Kuna komisjon ei jäänud nende vastustega rahule, esitas ta 14. oktoobril 1998 Ühendkuningriigile põhjendatud arvamuse, kutsudes teda võtma selle arvamuse järgimiseks vajalikke meetmeid kahe kuu jooksul arvamuse teatavaks tegemisest.

12 Ühendkuningriik kordas 15. detsembri 1998. aasta vastuses põhjendatud arvamusele oma eriarvamust komisjoni seisukohast.

Hagi

Kuuenda direktiivi artikli 17 rikkumist puudutav väide

13 Komisjon kinnitab, et käibemaksumääruse artiklid 2 ja 3 rikuvad kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a, kuna nendega antakse maksukohustuslasele õigus käibemaksu maha arvata mitte-maksukohustuslasele tarnitud mootorikütuselt. Muuhulgas ei kehtesta need siseriiklikud sätted nõuet, et käibemaksu saab maha arvata vaid siis, kui mitte-maksukohustuslane kasutab mootorikütust maksukohustuslase maksustatavate tehingute huvides.

14 Ühendkuningriigi valitsus väidab, et kuuendas direktiivis sätestatud mahaarvamiste korraga soovitakse kergendada maksukohustuslastel nende majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu kaalu (Euroopa Kohtu 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 19). Kui isik tegeleb majandustegevusega, on kõik talle selle tegevuse tarvis tarnitud kaubad ja teenused osa tema enda tehingute maksumusest ja kogu tasutud sisendkäibemaks sellise tegevuse juures peab olema seega mahaarvatav.

15 On väljakujunenud äritava, et tööandja – maksukohustuslane – usaldab oma töötajatele – mitte-maksukohustuslastele – tema majandustegevuse raames kasutatavate kaupade omandamise. Tagamaks tööandjale võimaluse kasutada oma õigust käibemaksu maha arvata

kõigilt maksustatavate tehingutega seoses kasutatud kaupadelt, tuleb lugeda, et kui töötaja tegutseb oma tööandja nimel ja omandab tööandja poolt majandustegevuse raames kasutatavaid kaupu, on tarne toimunud tegelikult tööandjale.

16 Sellega seoses tuleb kõigepealt meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 17 sätted selgitavad täpselt, millistel tingimustel mahaarvamisoigus tekib ja mis on selle ulatus. Liikmesriikidele ei jäeta nende rakendamisel mingisugust kaalutusõigust (vt Euroopa Kohtu 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Supergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 35 ja 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-338/98: komisjon v. Madalmaad, EKL 2001, lk I-8265, punkt 43).

17 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktist a nähtub lisaks, et maksukohustuslane võib maha arvata käibemaksu, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud kaubalt või osutatud teenuselt, kui neid kaupu või teenuseid kasutatakse maksustatavate tehingutega seoses.

18 Käesolevas asjas võimaldavad käibemaksumääruse artiklid 2 ja 3 maksukohustuslasel, s.t tööandjal, maha arvata mitte-maksukohustuslastele, s.t töötajatele, tarnitud mootorikütuse käibemaks, kui see tööandja hüvitab töötajatele mootorikütuse maksumuse.

19 On tõsi, nagu Ühendkuningriigi valitsus väidab, et töötajad tegutsevad oma tööalase tegevuse raames üldiselt tööandja nimel. Nimetatud valitsuse sõnul peaks tööandjal seega olema õigus maha arvata käibemaksu töötaja poolt tööandja maksustatavateks tehinguteks ostetud mootorikütuselt.

20 Sellegipoolest tuleb aga sedastada, et käibemaksumäärus ei sea mahaarvamisoigusele tingimust, et mitte-maksukohustuslase poolt ostetud mootorikütust tuleks kasutada maksukohustuslase maksustatavateks tehinguteks. Tegelikult ei ole ei käibemaksumääruses ega selgitavas märkuses sätestatud, et käibemaksu mahaarvamise õigust saab kasutada vaid siis, kui töötaja ostetud mootorikütust kasutatakse tööandja maksustatavate tehingute vajaduseks. Vastupidi, määruse artikli 2 punkti b alapunkt i koostoimes artikliga 3 võimaldavad tööandjal käibemaksu maha arvata töötajale hüvitatud mootorikütuse summalt sõltuvalt töötaja sõiduki läbitud vahemaast „vaatamata sellele, kas see vahemaa hõlmab vahemaasid, mis on läbitud muul otstarbel, kui maksukohustuslase tegevuse huvides”.

21 Vastusena Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele tunnistas Ühendkuningriigi valitsus otseselt, et „[m]äärus ise ei sätesta kohustuslikku seost ühelt poolt tööandja õiguse vahel arvata käibemaks maha töötaja ostetud mootorikütuselt ning teiselt poolt selle vahel, et töötaja kasutab mootorikütust tööandja maksustatavate tehingute huvides”.

22 Sellest tuleneb seega, et käibemaksumääruse artiklid 2 ja 3 ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktiga a, kuna nendega antakse maksukohustuslasele, s.t tööandjale, võimalus maha arvata käibemaks mitte-maksukohustuslastele, s.t töötajatele, tarnitud mootorikütuselt sellistel tingimustel, mis ei taga, et käibemaks arvatakse maha üksnes maksukohustuslase maksustatavate tehingute huvides kasutatud mootorikütuselt.

23 Ühendkuningriigi valitsus märgib sellegipoolest, et vajalik seos käibemaksu mahaarvamise õiguse ja mootorikütuse kasutamise maksukohustuslase maksustatavate tehingute huvides vahel tagatakse Value Added Tax Act 1994 sätetega, nii nagu Briti maksuametkonnad neid kohaldavad. Nimetatud valitsus selgitab, et maksuametkondade poolt tunnustatud käibemaksu mahaarvamise õiguse andev hüvitamise kord toimib järgnevalt. Kõigepealt esitab töötaja tööandjale üksikasjaliku arvestuse kilometraažist, näidates ära, millised vahemaad läbiti ametialastel eesmärkidel ja sellele vastava kilometraaži ning kasutatud sõiduki silindrivõimsuse. Töötaja esitab tööandjale ka mootorikütuse ostmist tõendavad arved. Seejärel kasutab tööandja Inland Revenue (Briti

maksuamet) heakskiidetud määrade põhjal nimekirja, mille on kehtestanud Royal Automobile Club, Automobile Association või UK Customs (Briti tolliametkonnad), võttes arvesse sõidukitootjate poolt esitatud üksikasjalikke andmeid sõidukitüübi kütusekulu kohta kilomeetrilt. Selline süsteem võimaldab piisavalt tagada, et töötajale hüvitatud summa vastab tegelikult tööandja äritegevuse huvides kasutatud mootorikütuse maksumusele.

24 Sellega seoses tuleb sedastada, et Value Added Tax Act 1994 on üldine käibemaksu puudutav seadus, mis artiklites 24–26 sätestab selle maksu mahaarvamise põhimõtted. Kuigi selle seaduse alusel on käibemaksu mahaarvamise õigus põhimõtteliselt seotud maksukohustuslase poolt tema maksustatavate tehingute huvides kasutatud kaupade ja teenustega, ei muuda see veel käibemaksumääruse artikleid 2 ja 3 kooskõlas olevaks kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktiga a. Niivõrd, kuivõrd selle määruse artikli 3 alusel loetakse tööandja poolt töötajatele hüvitatud mootorikütust Value Added Tax Act 1994 tarvis automaatselt maksukohustuslasele tema majandustegevuse huvides tarnituks, ei taga asjaomane siseriiklik seadusandlus seda, et seal sätestatud käibemaksu mahaarvamise õigus puudutab vaid sellist kütust, mida töötajad tegelikult kasutasid tööandja maksustatavate tehingute huvides.

25 Mis puudutab Ühendkuningriigi valitsuse argumenti, et maksuametkondade järgitav tava tagab kohustusliku seose ühelt poolt tööandja õiguse vahel arvata käibemaks maha töötaja ostetud mootorikütuselt ning teiselt poolt selle vahel, et töötaja kasutab mootorikütust tööandja maksustatavate tehingute huvides, tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et siseriikliku seadusandluse vastuolu ühenduse õiguse sätetega saab kõrvaldada vaid siseriiklike kohustuslike sätetega, millel on sama jõud, kui sätetel, mida nendega muudetakse. Lihtsat haldustava ei saa lugeda ühenduse õigusest tulenevate kohustuste piisavaks täitmiseks (vt selle kohta Euroopa Kohtu 13. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-197/96: komisjon v. Prantsusmaa, EKL 1997, lk I-1489, punkt 14; 9. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-358/98: komisjon v. Itaalia, EKL 2000, lk I-1255, punkt 17 ja 7. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-145/99: komisjon v. Itaalia, EKL 2002, lk I-2235, punkt 30).

26 Eelnevast tuleneb seega, et andes maksukohustuslasele õiguse arvata maha käibemaksu teatavatelt mootorikütuse tarnetelt mitte-maksukohustuslastele tingimustel, mis ei taga mahaarvatava käibemaksu seost üksnes sellise mootorikütusega, mida kasutati maksukohustuslase maksustatavate tehingute huvides, on käibemaksumääruse artiklid 2 ja 3 vastuolus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktiga a.

27 Kõigest eelnevast tuleneb, et komisjoni esimene väide on põhjendatud.

Kuuenda direktiivi artikli 18 rikkumist puudutav väide

28 Komisjon väidab, et käibemaksumääruse artiklites 2 ja 3 sätestatud mahaarvamist lubatakse ilma arve esitamiseta, rikkudes seega kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti a.

29 Ühendkuningriigi valitsus vaidleb sellele väitele vastu vaid juhul, kui esimene väide osutub põhjendamatuks.

30 Sellises olukorras tuleb asuda seisukohale, et kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti a rikkumist puudutav väide on samuti põhjendatud.

31 Seega tuleb sedastada, et kuna Ühendkuningriik andis, vastuolus kuuenda direktiivi artiklite 17 lõike 2 punktiga a ja artikli 18 lõike 1 punktiga a, maksukohustuslastele õiguse arvata maha käibemaksu teatavatelt mootorikütuse tarnetelt mitte-maksukohustuslastele, on see liikmesriik rikkunud sellest direktiivist tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

32 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Ühendkuningriik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista Ühendkuningriigilt.

Esitatud põhjendustest lähtuvalt Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Kuna Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriik andis, vastuolus nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõike 2 punktiga a ja artikli 18 lõike 1 punktiga a, maksukohustuslastele õiguse arvata maha käibemaksu teatavatelt mootorikütuse tarnetelt mitte-maksukohustuslastele, on see liikmesriik rikkunud sellest direktiivist tulenevaid kohustusi.**
2. **Mõista kohtukulud välja Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigilt.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.