

Kohtuasi C-371/07

Danfoss A/S ja AstraZeneca A/S

versus

Skatteministeriet

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Vestre Landsret)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 6 lõige 2 – Maksukohustuslase tasuta osutatavad teenused muul kui majandustegevuse eesmärgil – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Artikli 17 lõike 6 teine lõik – Liikmesriikide õigus säilitada erandid, mis sisalduvad kuuenda direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõike 6 teine lõik)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksustatavad tehingud*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 6 lõige 2)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõike 6 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus olukord, kus liikmesriik kohaldab pärast kõnealuse direktiivi jõustumist sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse erandit kuludele, mis on seotud äripartneritele ja oma töötajatele töökoosolekute ajal ettevõtete sööklate tasuta pakutavate einetega, samas kui seda erandit nimetatud kuludele tegelikult ei kohaldata, kuna halduspraktika kohaselt maksustatakse asjaomaste sööklate osutatavad teenused käibemaksuga vastavalt nende omahinnale, millega kaasneb sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus.

(vt punkt 44, resolutsiooni punkt 1)

2. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 6 lõiget 2 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – mis käibemaksuga maksustamise eesmärgil võrdsustab teatavaid tehinguid, mille eest maksukohustuslane tegelikult tasu ei saa, tasu eest kaubatarne ja teenuse osutamisega – tuleb tõlgendada nii, et esiteks see säte ei näe ette ettevõtja sööklas äripartneritele tasuta eine pakkumist koosolekute ajal, mis toimuvad ettevõtja ruumides, kuna nähtuvalt objektiivsetest andmetest – mille väljaselgitamine jääb siseriikliku kohtu ülesandeks – oli einete pakkumine rangelt seotud majandustegevusega. Teiseks, põhimõtteliselt näeb nimetatud säte ette ettevõtja ruumides töötajatele ettevõtja tasuta eine pakkumise, kui just ettevõtte nõuded – mis jääb samuti siseriikliku kohtu välja selgitada – nagu töökoosolekute jätkumise ja eduka läbiviimise tagamine, ei eelda, et einete pakkumise peab tagama tööandja. Seega toimub töötajatele eine pakkumine põhimõtteliselt nende isiklikes huvides ja sõltub töötajate valikust, millesse tööandja ei sekku, sellele vastupidi, teatud konkreetsetel asjaoludel ei ole eine pakkumine töötajate isiklikes huvides ja see toimub majandustegevuse eesmärgil.

(vt punkt 57, 62, 65, resolutsiooni punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

11. detsember 2008(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 6 lõige 2 – Maksukohustuslase tasuta osutatavad teenused muul kui majandustegevuse eesmärgil – Käibemaksu mahaarvamisõigus – Artikli 17 lõike 6 teine lõik – Liikmesriikide õigus säilitada erandid, mis sisalduvad kuuenda direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides

Kohtuasjas C-371/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Vestre Landsret'i (Taani) 1. augusti 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. augustil 2007, menetluses

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ja J. Malenovský,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 25. juuni 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Danfoss A/S, esindajad: advokaadid H. Hansen ja T. Kristjánsson,
- AstraZeneca A/S, esindajad: advokaadid M. Vesthardt ja M. Bruus,
- Taani valitsus, esindaja: B. Weis Fogh, keda abistas advokaat K. Lundgaard Hansen,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja S. Schønberg ning S. Maaløe,

olles 23. oktoobri 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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“) artikli 6 lõike 2 ja artikli 17 lõike 6 teise lõigu tõlgendamist.

2 Nimetatud eelotsusetaotlus on esitatud Danfoss A/S-i (edaspidi „Danfoss“) ja AstraZeneca A/S-i (edaspidi „AstraZeneca“) ning Skatteministeriети vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksuga maksustamist olukorras, kus ettevõtja sööklas jagatakse koosolekute ajal äripartneritele ja töötajatele tasuta einet.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimene lõik sätestab:

„Tasu eest teenuste osutamiseks 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 17 lõike 6 sätestab:

„Hiljemalt neli aastat pärast käesoleva direktiivi jõustumist otsustab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

Eespool nimetatud eeskirjade jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides.”

5 Tol hetkel ei olnud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimeses lõigus nimetatud ühenduse eeskirjad veel vastu võetud, kuna nõukogu ei olnud jõudnud kokkuleppele, milliste kulude suhtes võib käibemaksu mahaarvamise õiguse osas ette näha erandi.

6 Nõukogu 26. juuni 1978. aasta üheksanda direktiivi 78/583/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT L 194, lk 16; ELT eriväljaanne 09/01, lk 69; edaspidi „üheksas direktiiv”) artikli 1 kohaselt on teatavatel liikmesriikidel, nende hulgas Taani Kuningriik, õigus rakendada kuues direktiiv hiljemalt 1. jaanuaril 1979.

Siseriiklikud õigusnormid

7 Vastavalt 31. märtsi 1967. aasta esimesele Taani käibemaksuseadusele nr 102 (edaspidi „käibemaksuseadus”) teenuste osutamist käibemaksuga põhimõtteliselt ei maksustata, välja arvatud juhul, kui see on sõnaselgelt seadusega ette nähtud. Ettevõtja söökla haldamise raames osutatud teenuseid selle seaduse alusel nimetatud maksuga ei maksustatud ja seetõttu ei olnud neil ettevõtetel õigus asjassepuutuvatelt ostudelt käibemaksu maha arvata.

8 Käibemaksuseaduse artikli 16 lõige 3 sätestas:

„Sisendkäibemaks ei või sisaldada maksu, mida võetakse sarnastelt ostudelt ja tehingutelt, mis puudutavad:

a) ettevõtja omaniku ja töötajate sööki

[...]

e) vastuvõttu ja kingitusi.”

9 10. mai 1978. aasta seadus nr 204, mis jõustus 1. oktoobril 1978, muutis kuuenda direktiivi ülevõtmise huvides käibemaksuseadust. Direktiivi kohaselt on teenuste osutamine põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav. Seetõttu muutus toiduainete ja jookide müümine ettevõtja hallatavas sööklas maksuliseks. Küll aga jäeti muutmata käibemaksuseaduse artikli 16 lõike 3 varasemad sätted, mis puudutasid söögi ja vastuvõtuga seotud kulude osas mahaarvamiseõigusest tehtavat erandit.

10 1978. aasta novembris tegi Momsnævni (käibemaksunõukogu, kõrgeim käibemaksuküsimustes pädev haldusorgan) otsuse, mille kohaselt peab ettevõtja sööklas pakutavatelt söökidelt ja jookidelt võetav käibemaks olema igal juhul vähemalt võrdne toote omahinnaga, mis on arvatud tootmiskulude, st toorainete hinna, nende söökide ja jookide valmistamisega seotud palgakulu ning sööklate haldamiskulude põhjal (edaspidi „omahind”). Taoline halduspraktika lubas eine pakkumisel tasutud sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata. Momsnævni otsust korrati 31. detsembri 1983. aasta ringkirjas, mis puudutab konkreetselt sööklaid (nn „sööklate käibemaksu” ringkiri).

11 18. mai 1994. aasta seadusega nr 375 muudeti käibemaksuseadust. Viimati nimetatud seaduse artikli 16 lõikes 3 ette nähtud mahaarvamiseõiguse erand jäi uue seaduse artikli 42 lõike 1 punktides 1 ja 5 sisuliselt samaks.

12 Seadus nr 375 tõi käibemaksuseadusesse kaasa ka uued sätted maksustamise osas, mille eesmärk oli, et muul kui majandustegevuse eesmärgil osutatud teenuste maksustamine oleks

samaväärne tasu eest tehtud tehingutega. Need sätted, mis asuvad käibemaksuseaduse artikli 5 lõigetes 2 ja 3, on sõnastatud järgmiselt:

„2. Artikli 42 lõigetes 1 ja 2 nimetatud eesmärkidel kasutatavaid kaupu ja teenuseid käsitatakse tarnena tasu eest, kui kõnealuste kaupade või teenuste ostmise või valmistamise ajal oli nendelt õigus osaliselt või täielikult käibemaksu maha arvata.

3. Teenuste osutamist ettevõtja omaniku või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt kasutamist muuks kui majandustegevuse eesmärgil käsitatakse tarnena tasu eest.”

13 Käesoleva kohtuotsuse punktis 10 väljendatud halduspraktika tõttu ei olnud siiski küsimus koosolekute ajal ettevõtja enda sööklas äripartneritele ja töötajatele tasuta eine jagamisele tasulise tarnega seotud eeskirjade kohaldamises. Kuna taolise tasuta jagamise osas leitakse, et see toimub omahinnale vastava (fiktiivse) tasu eest, ei saa kaupu ja teenuseid käsitleda sellistena, mis on mõeldud „isiklikuks tarbeks”, kuna isikliku tarbimisega on tegu vaid siis, kui kaupade või teenuste eest ei ole tasu ette nähtud.

14 Landsskatteret (maksukohus) tunnistas halduspraktika 1999. aastal vastu võetud kolme määrusega kehtetuks. Ta leidis, et käibemaksuseaduse üldreegleid, mis puudutavad maksu arvutamist müügi korral, tuleb selleks, et mitte rikkuda kuuendat direktiivi, kohaldada ka ettevõtja hallatavale sööklale nii, et müügi korral võetav käibemaks põhineks tegelikult saadud tasul, mitte omahinnal.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

15 Danfoss on Taani õiguse alusel asutatud aktsiaselts, mis asub Taanis ja millel on esindused paljudes riikides. Nimetatud äriühing toodab ja turustab küttesüsteemide ja külmikute temperatuuri reguleerimiseks vajaminevat tööstusautomaatikat. Sööke ja jookke müüakse oma töötajatele ettevõtja sööklates, mida kasutatakse ka tasuta einete pakumiseks esiteks äripartneritele ettevõtja ruumides toimuvate koosolekute ajal ning teiseks ettevõtja töötajatele sisekoosolekute ajal.

16 AstraZeneca on ravimifirma, mis müügi- ja turustustegevuse raames kutsub arste ja teisi tervishoiuspetsialiste koosolekutele, et anda neile infot haiguste ning oma ravimite positsioneerimise ja kasutuse kohta. Olenevalt koosoleku algusajast ja selle kestusest, mis võib olla mõni tund kuni terve päev, pakutakse osalejatele tasuta einet ettevõtja sööklates, mida muidu kasutatakse söögi ja joogi müümiseks oma töötajatele.

17 Põhikohtuasja vaidlused said alguse kaebustest, mille nimetatud kaks äriühingut esitasid Vestre Landsretile Skatteministeriet peale seoses sellega, kuidas viimane kohaldas käibemaksu koosolekute ajal ettevõtte enda sööklas äripartneritele ja töötajatele tasuta eine jagamisele. AstraZeneca puhul puudutas kaebus ajavahemikku 1. oktoobrist 1994 kuni 31. detsembrini 1999 ja Danfossi puhul ajavahemikku 1. oktoobrist 1996 kuni 30. septembrini 2001.

18 Neile äriühingutele tõi alates 1978. aastast kohaldatav halduspraktika kaasa selle, et käibemaksu arvutati nimetatud einete omahinna alusel. Kõiki sööklatele mõeldud ostusid käsitleti nii nagu neid ostusid kasutataks maksustatavate tehingute puhul, kuna nendelt ostudelt makstavat käibemaksu võis täies ulatuses sööklate tasutavast käibemaksust maha arvata.

19 Landsskatteret tühistas taolise halduspraktika 1999. aastal ja kuna ta leidis, nagu on mainitud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 14, et käibemaks peaks põhinema tegelikult saadud tasul, mitte omahinnal, esitasid äriühingud käibemaksu tagasimaksmise taotluse, mis koostati äripartneritele ja töötajatele koosolekute ajal tasuta pakutud einete omahinna alusel summas 5

920 848,19 Taani krooni Danfossi puhul ja 825 275 Taani krooni AstraZeneca puhul.

20 Skatteministeriet jättis tagamismaksmise taotlused rahuldamata, kuna leidis, et äripartneritele eine pakkumine on „vastuvõtt”, mille suhtes kehtib käibemaksuseaduse artikli 42 lõike 1 punktis 5 sätestatud mahaarvamisõiguse erand ning töökoosolekute ajal töötajatele eine pakkumine on „söök”, mille suhtes kehtib nimetatud seaduse artikli 42 lõike 1 punktis 1 sätestatud erand.

21 Võttes arvesse, et Danfoss ja AstraZeneca olid vastavalt eespool mainitud halduspraktikale oma sööklates tehtud ostudelt võetava käibemaksu täies ulatuses maha arvanud, leidis Skatteministeriet, et sellistele einetele, nagu on isiklikuks tarbeks mõeldud eined, tuleb käibemaksuseaduse artikli 5 lõike 2 kohaselt kohaldada käibemaksu. Kuna nimetatud ministeeriumi arvates tuleb maks isiklikult tarbimiselt arvutada vastavalt omahinnale, nagu nüüdseks tühistatud halduspraktika raames kogutud käibemaks, asus ta seisukohale, et kõnealuseid käibemaksusummasid ei ole alust tagasi maksta.

22 Äriühingud vaidlustasid nii isiklikuks tarbeks mõeldud kaubale käibemaksu kohaldamise õigusliku aluse olemasolu kui ka käibemaksuseaduses ette nähtud mahaarvamisõiguse piiramise õiguspärasuse.

23 Neil asjaoludel otsustas Vestre Landsret menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi artikli 17 lõike 6 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusele keelata maha arvamast käibemaksu, mis on tasutud ettevõtja sööklas äripartneritele ja koosolekute ajal töötajatele pakutud eine jaoks varutud kaupadelt, laieneb tingimus, et enne direktiivi jõustumist sisaldus siseriiklikus õigusaktis õiguslik alus, mis lubas keelata kõnealuse mahaarvamise ja et maksuhaldur kasutas seda õiguslikku alust praktikas nendelt kaupadelt tasutud käibemaksu mahaarvamise keelamiseks?

2. Kas vastust esimese küsimusele võib mõjutada asjaolu, et a) enne kuuenda direktiivi rakendamist 1978. aastal ei kohaldatud tulenevalt vaadeldava liikmesriigi siseriiklikust käibemaksuõigusest ettevõtjate hallatavatele sööklatele käibemaksu, et b) mahaarvamisõigusest kehtestatud erandiga seonduvaid liikmesriigi õigusnorme ei muudetud kuuenda direktiivi rakendamisel, ja et c) üksnes tänu asjaolule, et kuuenda direktiivi rakendamisel hakati ettevõtjate hallatavatele sööklatele kohaldama käibemaksu, muutus küsimus mahaarvamisõigusest kehtestatud erandist seda tüüpi ettevõtjate jaoks aktuaalseks?

3. Kas mahaarvamisõigusest kehtestatud erand „säilib” kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu tähenduses, kui mahaarvamisõigus kõnealuste kulutuste osas oli olemas kuuenda direktiivi rakendamisest 1978. aastal kuni 1999. aastani tänu sellisele halduspraktikale nagu põhikohtuasjas?

4. Kas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et see säte näeb ette ettevõttes toimuvate koosolekute ajal äripartneritele ettevõtja tasuta eine jagamise ettevõtja sööklas?

5. Kas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et see säte näeb ette ettevõttes toimuvate koosolekute ajal oma töötajatele ettevõtja tasuta eine jagamise ettevõtja sööklas?

Esimene, teine ja kolmas küsimus

24 Esimese kolme küsimusega, mida tuleks uurida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas kavatsetavate meetmete rakendamise keelu tingimus, mis sisaldub kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus, võimaldab maksuhalduril keelduda tegemast maksukohustuslasele erandit sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest juhul, kui on keelatud maha arvata ettevõtja töötajate tootlustuskuludelt ja vastuvõtukuludelt võetavat käibemaksu, samas kui selline erand, kuigi see oli enne nimetatud direktiivi jõustumist sellisena siseriiklikus õiguses ette nähtud, ei olnud praktikas kohaldatav sööklate osutatavatele teenustele, kuna kuni 1. oktoobrini 1978 need teenused ei olnud käibemaksuga maksustatavad ja alates sama aasta novembrist nägi halduspraktika ette, et neid teenuseid maksustatakse käibemaksuga vastavalt nende omahinnale, millega kaasneb sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus.

25 Esiteks tuleb meenutada, et kuues direktiiv jõustus 1. jaanuaril 1979 (vt selle kohta 19. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?177/99 ja C?181/99: Ampafrance ja Sanofi, EKL 2000, lk I?7013, punktid 5 ja 9, samuti 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C?40/00. komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I?4539, punktid 5 ja 9; vt ka direktiivi 78/583 artiklit 1 ja lõpuks nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikli 176 teist lõiku).

26 Lisaks tuleb meenutada, et vastavalt ühise käibemaksusüsteemiga lahutamatult seotud üldpõhimõttele ja tulenevalt eelkõige kuuenda direktiivi artiklist 2 kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millelt maha arvatav käibemaksu summa on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub kuuenda direktiivi artiklites 17 ja järgmised sätestatud mahaarvamiseõigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. Iseäranis rakendub see kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid. Käibemaksu mahaarvamise õiguse igasugune piiramine mõjutab maksukoormuse taset ning seda tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi. Seetõttu võib erandeid teha üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel (vt selle kohta 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C?409/99: Metropol ja Stadler, EKL 2002, lk I?81, punkt 42 ja viidatud kohtupraktika). Niisiis tuleb käibemaksu mahaarvamise õigusest, mis tagab selle maksu neutraalsuse, erandit kehtestavaid sätteid tõlgendada kitsalt (eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 59).

27 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 sätestab sõnaselgelt ja täpselt maksukohustuslasele esitatud arvetel nähtuvate käibemaksusummade mahaarvamise põhimõtte talle tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt, juhul kui kaupa või teenuseid kasutatakse seoses maksukohustuslase maksustatavate teenustega (eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 43).

28 Nimetatud põhimõtet leevendab siiski kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sisalduv erisäte ja iseäranis selle lõike teine lõik. Liikmesriigid võivad säilitada erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides, kuni nõukogu on vastu võtnud selles artiklis ette nähtud sätteid (vt 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C?345/99: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I?4493, punkt 19, ning eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 44).

29 Igal juhul, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 5, kuna nõukogu ei ole ühtegi talle kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimese lõigu alusel komisjoni esitatud ettepanekut vastu võtnud, on liikmesriikidel õigus säilitada oma õigusaktides sisalduvad käibemaksu mahaarvamise õigust puudutavad erandid niikaua, kuni ühenduse seadusandja kehtestab ühenduse erandite süsteemi ja ühtlustab seeläbi järk-järgult liikmesriikide õigusnormid käibemaksu valdkonnas. Ühenduse õigus ei sisalda käesoleval hetkel ühtegi sätet, milles oleks loetletud kulutused, mis on käibemaksu mahaarvamise õiguse alt välja arvatud (8. detsembri 2005. otsus kohtuasjas

C?280/04: Jyske Finans, EKL 2005, lk I?10683, punkt 23 ja viidatud kohtupraktika).

30 Nagu Euroopa Kohus on eespool viidatud kohtuotsuse Metropol ja Stadler punktis 48 meenutanud, sisaldab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik nn *standstill* (kavatsetavate meetmete rakendamise keeld) tingimust, mis näeb ette käibemaksu mahaarvamise õiguse erandite säilitamise siseriiklikus õiguses, mida kohaldati kuuenda direktiivi jõustumise ajal.

31 Euroopa Kohus on selles osas täpsustanud, et nimetatud sätte eesmärk on võimaldada liikmesriikidel, kes ootavad nõukogult ühenduse tasandil käibemaksu mahaarvamise õigusest erandite tegemise korra kehtestamist, säilitada siseriiklikus õiguses kõik eeskirjad, mis puudutavad mahaarvamise õiguse erandit, mida ametivõimud kuuenda direktiivi jõustumise ajal tegelikult kohaldavad (eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 48).

32 Kontekstis, kus liikmesriigi õigusnormid muudavad olemasolevate erandite kohaldamisala, vähendades seda pärast kuuenda direktiivi jõustumist, lähenedes seeläbi kuuenda direktiivi eesmärgile, tuleb asuda seisukohale, et sellised õigusnormid on hõlmatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõiguga ja ei riku selle artikli 17 lõiget 2 (eespool viidatud 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C?345/99: komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 22, ja eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 45).

33 Seevastu ei kujuta siseriiklikud õigusnormid kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus lubatud erandit ja rikuvad selle direktiivi artikli 17 lõiget 2, kui nad toovad kaasa pärast kuuenda direktiivi jõustumist olemasolevate erandite kohaldamisala laiendamise ja kaugenevad seetõttu direktiivi eesmärgist (eespool viidatud 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C?40/00: komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 17, ja eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 46).

34 Sama kehtib kuuenda direktiivi jõustumisele järgnevate igasuguste muudatuste kohta, mis enne nimetatud muudatust kohe laiendavad kohaldatavate erandite kohaldamisala (eespool viidatud 14. juuni 2001. aasta otsuse kohtuasjas C?40/00: komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 18).

35 Nende kaalutluste taustal tuleb vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele kolmele küsimusele.

36 Esiteks tuleb sedastada, et kuni 1. oktoobrini 1978, mil Taanis jõustus käibemaksuseadus, ei olnud sööklate osutatavad teenused käibemaksuga maksustatavad. Selle asjaolu tõttu ei olnud alust kohaldada sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse erandit puudutavaid siseriiklikke eeskirju.

37 Kui pärast nimetatud seadusemuudatust hakati teenuste osutamist käibemaksuga maksustama, ei kohaldatud käibemaksuseaduses ette nähtud mahaarvamise õiguse erandit edaspidi ettevõtja söökla osutatavatele teenustele.

38 Nimelt kohe pärast seadusemuudatust novembris 1978 tegi Momsnævn otsuse, mille kohaselt esiteks peab ettevõtja sööklas müüdavatelt söökidelt ja jookidelt võetava käibemaksu baas olema vähemalt sama, mis pakutavate teenuste omahind, ja teiseks on sisendkäibemaks täies ulatuses mahaarvatav.

39 Nagu eeltoodust nähtub, ei olnud kuuenda direktiivi jõustumise ajal Taanis käibemaksuseaduse artikli 16 lõikes 3 ette nähtud eeskirjad, mis reguleerisid sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse erandeid, tegelikkuses kohaldatavad ettevõtja sööklas osutatavatele teenustele.

40 Järelikult tuleb sedastada, et kuuenda direktiivi jõustumise ajal Taanis ei olnud kõnealune

mahaarvamisõiguse erand Euroopa Kohtu praktika mõttes tegelikult kohaldatav kuludele, mis olid seotud ettevõtja sööklas äripartneritele ja oma töötajatele pakutava tasuta einega.

41 Teiseks, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 33, ei ole lubatud siseriiklikud õigusnormid, mille tulemusena on laiendatakse pärast kuuenda direktiivi jõustumist olemasolevate erandite kohaldamisala ja mis kaugenevad direktiivi eesmärgist.

42 Antud juhul tuleb sedastada, et kuna Taani maksuhaldur kehtestas halduspraktikaga, mis kehtis 1978. aasta novembrist kuni 1999. aastani, ettevõtja söökla pakutavatelt söökidelt ja jookidelt tasutud sisendkäibemaksu täies ulatuses mahaarvamise õiguse, ei kehtestanud ta hiljem selle maksu mahaarvamisõiguse piirangut. Sellega seoses tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu kontekstis tuleb arvesse võtta mitte üksnes niinimetatud seadusandlikke õigusakte, vaid ka haldusakte, nagu asjaomase liikmesriigi halduspraktika (eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 49).

43 Seega, kuna Skatteministeriet, kohaldades käibemaksuseaduse artikli 42 lõike 1 punkte 1 ja 5, keeldus ettevõtja söökla pakutavatelt söökidelt ja jookidelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest, laiendas ta selle erandi kohaldamisala kuuenda direktiivi jõustumise ajal kõnealustele einetele ja tegi muudatuse, mille tõttu Taani õigusnormid kaugenesid kuuenda direktiivi eesmärgist, mis ei ole aga selle direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus ette nähtud erandina lubatav.

44 Eelnevaid põhjendusi arvestades tuleb kolmele esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus olukord, kus liikmesriik kohaldab pärast kõnealuse direktiivi jõustumist sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse erandit kuludele, mis on seotud äripartneritele ja oma töötajatele töökoosolekute ajal ettevõtja sööklate pakutava tasuta einega, samas kui seda erandit nimetatud kuludele tegelikult ei kohaldata, kuna halduspraktika kohaselt maksustatakse asjaomaste sööklate osutatavad teenused käibemaksuga vastavalt nende omahinnale, millega kaasneb sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus.

Neljas ja viies küsimus

45 Neljanda ja viienda küsimusega, mida tuleb uurida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas käibemaksukohustuslasest äriühing, kelle sööklas pakutakse äripartneritele ja oma töötajatele tasuta einet töökoosolekute ajal, mis toimuvad asjaomases ettevõttes, osutab tasuta teenuseid muul kui majandustegevuse eesmärgil, mida võib käsitada tasu eest teenuste osutamisenä kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 mõttes.

46 Kõigepealt tuleb meenutada, et see säte käsitab tasu eest kaubatarne ja teenuse osutamisenä teatavaid tehinguid, mille eest maksukohustuslane tegelikult tasu ei saa. Selle sätte eesmärk on tagada maksukohustuslase, kes kasutab kaupa või osutab teenuseid enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks, ning lõpptarbija, kes omandab sama liiki kauba või kasutab sama liiki teenust, võrdne kohtlemine (vt 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler, EKL 1996, lk I-4517, punkt 35; 16. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-258/95: Fillibeck, EKL 1997, lk I-5577, punkt 25; 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 20. jaanuari 2005. aasta otsus kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic Gåsabäck, EKL 2005, lk I-743, punkt 23).

47 Nagu väidab Taani valitsus Euroopa Kohtule saadetud kirjalikes märkustes, et kui maksukohustuslane, kes oleks saanud oma ettevõttes kasutatava kauba ostmisel käibemaksu maha arvata, võtab selle kauba kasutusse oma ettevõtja käibevarast enda või oma töötajate isiklikuks tarbeks, muutub ta kauba lõpptarbijaks ning teda tuleb sellisena kohelda. Sellise juhul

takistab kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkt a sellel maksukohustuslasel käibemaksu isikliku kasutamise ajal tasuda ning saada seeläbi soodustusi, millele tal võrreldes sellise lõpptarbijaga, kes ostab kauba ja maksab käibemaksu, õigust ei ole (vt selle kohta 6. mai 1992. aasta otsus kohtuasjas C-20/91: de Jong, EKL 1992, lk I-2847, punkt 15; eespool viidatud kohtuotsus Enkler, punkt 33; 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-415/98: Bakcsi, EKL 2001, lk I-1831, punkt 42; eespool viidatud kohtuotsus Fischer ja Brandenstein, punkt 56, ning eespool viidatud kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck, punkt 23).

48 Samamoodi takistab kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkt b käibemaksukohustuslasel või tema töötajatel kasutada maksuvabalt käibemaksukohustuslase poolt osutatavaid selliseid teenuseid, mille eest eraisik oleks pidanud käibemaksu maksma (eespool viidatud kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck, punkt 23).

49 Eelotsusetaotlusest nähtub, et 1978. aasta novembrist kuni 1999. aastani kehtinud halduspraktika kohaselt oldi seisukohal, et äripartneritele ja oma töötajatele töökoosolekute ajal sööklates tasuta eine pakkumine toimus tasu eest, mis vastas osutatud teenuste omahinnale. Järelikult ei saa neid käsitleda sellistena, mis on mõeldud „isiklikuks tarbeks”, kuna isikliku tarbimise korral ei ole kaupade ja teenuste eest tasu ette nähtud (vt eespool viidatud kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck, punktid 22–24).

50 Kuna Landsskatteret tunnistas taolise praktika 1999. aastal kehtetuks, võib ettevõtja sööklas tasuta eine pakkumist vastupidi Danfossi väidetule käsitleda tehinguna, mille eest tegelikult tasu ei võeta ja mida seetõttu võib käsitleda isikliku tarbimisena. Viimast saab aga kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 alusel käibemaksuga maksustada vaid juhul, kui tegemist on muu kui majandustegevusega.

51 Seega tuleb esiteks uurida, kas ettevõtja sööklas äripartneritele töökoosolekute ajal maksukohustuslase tasuta eine pakkumine kujutab endast teenuste osutamist muul kui majandustegevuse eesmärgil.

52 Siinkohal tuleb meenutada, et Danfoss on äriühing, mis toodab ja turustab küttesüsteemide ja külmikute temperatuuri reguleerimiseks vajaminevat tööstusautomaatikat. AstraZeneca puhul on tegemist ravimifirmaga, mille põhieesmärk on levitada Taani turul farmatseutilisi tooteid.

53 Nii eelotsusetaotlusest kui Euroopa Kohtule põhikohtuasja poolte esitatud märkustest nähtub, et äripartneritele Danfossi ja AstraZeneca tasuta eine pakkumine toimub üksnes nende koosolekute ajal, mis toimuvad ettevõtja ruumides. Viimasena mainitud äriühing kutsub nimelt arste ja teisi tervishoiuspetsialiste koosolekutele, et anda neile infot haiguste ning oma ravimite positsioneerimise ja kasutuse kohta. Lisaks pakutakse osalejatele sööklates kõnealust einet, kui seda tingib koosolekute aeg ja selle kestus, mis võib olla terve päev.

54 Need asjaolud näitavad, et kõnesoleva eine pakkumine ei toimu muul kui majandustegevuse eesmärgil.

55 Mõistagi võib olla raske tõhusalt kontrollida, kas ettevõtja söökla pakub einet majandustegevusega seotult või mitte, sealhulgas kui pakkumine jääb söökla tavapärase tegevuse raamidesse. Järelikult, kui objektiivsetest andmetest nähtub – mille väljaselgitamine jääb siseriikliku kohtu ülesandeks –, et einete pakkumine oli rangelt seotud majandustegevusega, ei kuulu taoline pakkumine kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 kohaldamisalasse.

56 Teiseks tuleb uurida, kas oma töötajatele ettevõtja söökla tasuta eine pakkumist töökoosolekute ajal peab käsitlema sellise teenuse osutamisenä, mida maksukohustuslane teeb enda või oma töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil.

57 Tavaliselt on töötaja see, kes valib oma einetamise viisi, konkreetse kellaaja ja isegi koha. Tööandja ei sekku tema valikutesse, kuna töötaja ainus kohustus on kokkulepitud ajal töökohal tagasi olla ja oma tavapäraat tööd jätkata. Seega, nagu märkis kohtuistungil ka komisjon, toimub töötajatele eine pakkumine põhimõtteliselt nende isiklikes huvides ja sõltub töötajate valikust, millesse tööandja ei sekku. Sellest tuleneb, et tavapäraatel asjaoludel on sellised teenused, mis sisaldavad töötajatele tasuta eine pakkumist, mõeldud töötajate isiklikuks tarbeks kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 mõttes.

58 Küll aga võivad ettevõtja vajadused vastavatel asjaoludel nõuda, et tööandja ise tagaks toitlustamise (vt analoogia alusel seoses tööandja korraldatud palgatöötajate veoga töökohta, eespool viidatud kohtuotsus Fillibeck, punktid 29 ja 30).

59 Esiteks, täpsustas Danfoss, minemata vastuollu Taani valitsuse seisukohaga, et kõnealust einet, mis moodustab vähem kui 1% töötajatele pakutavatest einetest, samal ajal kui ülejäänud osa on tasu eest, pakutakse üksnes ettevõtja asukohas peetavatel koosolekutel, kuhu tulevad ettevõtja töötajad paljudest riikidest. Nagu nimetatud äriühing kohtuistungil märkis, seisneb ettevõtja huvi – hoolitseda oma töötajatele ettevõttes toimuvate koosolekute ajal pakutava eine ja joogi eest – võimes korraldada einet mõistlikul ja tõhusal viisil, kontrollides kellega, kus ja millal selliseid töölõunaid süüakse.

60 Tuleb tunnistada, et tööandjale võimaldab asjaolu, et ta tagab oma töötajatele toitlustamise, piirata koosolekute katkestamise põhjuseid. Niisiis asjaolu, et vaid tööandja võib tagada koosolekute jätkumise ja eduka läbiviimise, võib teda kohustada tagama koosolekutel osalevatele töötajatele eine pakkumise.

61 Teiseks, nagu Danfoss kohtuistungil täpsustas, on kõnealune eine peamiselt võileib ja külmroog, mida vajaduse korral serveeritakse koosolekute saalis. Nendest täpsustustest nähtub, et töötajatel ei ole õigust valida einestamise kohta, aega ega viisi, kuna selle eest vastutab tööandja ise.

62 Neil konkreetsetel asjaoludel ei ole eine pakkumine töötajate isiklikes huvides ja see toimub majandustegevuse eesmärgil. Töötajate isiklik soodustus tundub olevat võrreldes ettevõtja vajadustega kõrvaline.

63 Ettevõtte korraldusele omased iseloomulikud tunnused viitavad sellele, et teenuseid, mis seisnevad töötajatele tasuta eine pakkumises, osutatakse majandustegevuse eesmärgil.

64 Siiski on siseriikliku kohtu ülesanne tuvastada Euroopa Kohtu tõlgendust silmas pidades, kas põhikohtuasjas talle teatavakstehtud iseloomulikud tunnused, arvestades kõnealuste äriühingute nõudeid, eeldavad seda, et tööandja tagaks ettevõttes toimuvate töökoosolekute ajal äripartneritele ja oma töötajatele tasuta eine.

65 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb neljandale ja viiendale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et esiteks see säte ei näe ette ettevõtja sööklas äripartneritele tasuta eine pakkumist koosolekute ajal, mis toimuvad ettevõtja ruumides, kuna nähtuvalt objektiivsetest andmetest – mille väljaselgitamine jääb siseriikliku kohtu ülesandeks – oli einete pakkumine rangelt seotud majandustegevusega. Teiseks, põhimõtteliselt näeb nimetatud säte ette ettevõtja ruumides töötajatele ettevõtja tasuta eine pakkumise, kui just ettevõtte nõuded

– mis jääb samuti siseriikliku kohtu välja selgitada – nagu töökoosolekute jätkumise ja eduka läbiviimise tagamine, ei eelda, et einete pakkumise peab tagama tööandja.

Kohtukulud

66 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõike 6 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus olukord, kus liikmesriik kohaldab pärast kõnealuse direktiivi jõustumist sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse erandit kuludele, mis on seotud äripartneritele ja oma töötajatele töökoosolekute ajal ettevõtete sööklate tasuta pakutavate einetega, samas kui seda erandit nimetatud kuludele tegelikult ei kohaldata, kuna halduspraktika kohaselt maksustatakse asjaomaste sööklate osutatavad teenused käibemaksuga vastavalt nende omahinnale, millega kaasneb sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus.

2. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 6 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et esiteks see säte ei näe ette ettevõtja sööklas äripartneritele tasuta eine pakkumist koosolekute ajal, mis toimuvad ettevõtja ruumides, kuna nähtuvalt objektiivsetest andmetest – mille väljaselgitamine jääb siseriikliku kohtu ülesandeks – oli einete pakkumine rangelt seotud majandustegevusega. Teiseks, põhimõtteliselt näeb nimetatud säte ette ettevõtja ruumides töötajatele ettevõtja tasuta eine pakkumise, kui just ettevõtte nõuded – mis jääb samuti siseriikliku kohtu välja selgitada – nagu töökoosolekute jätkumise ja eduka läbiviimise tagamine, ei eelda, et einete pakkumise peab tagama tööandja.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: taani.