

Kohtuasi C-40/09

Astra Zeneca UK Ltd

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud VAT and Duties Tribunal, Manchester)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 2 punkt 1 – Mõiste „teenuste osutamine tasu eest” – Ostukupongid, mida äriühing töötasu maksmisel oma töötajatele annab

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksustatavad tehingud – Teenuste osutamine tasu eest

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 2 punkt 1)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (muudetud direktiiviga 95/7) artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et see, kui äriühing annab oma töötajatele ostukuponge, mille soetushinnas sisaldub käibemaks, selle vastu, et viimased loobuvad osast neile rahas makstavast töötasust, on teenuste osutamine tasu eest nimetatud sätte tähenduses.

Nimelt töötajatele kõnealuste ostukupongide andmise ja viimaste poolt selle vastu osast neile rahas makstavast töötasust loobumise vahel on olemas otsene seos, kuna selle asemel, et saada oma töötasu tervikuna rahas, tuleb neil töötajatel, kes soovivad saada ostukuponge, loobuda kupongide vastu osast töötasust, kuna selle tulemusel tehakse kõnealuse valiku teinud töötaja tulufondist konkreetne mahaarvamine. Lisaks saab tööandja ostukupongide töötajatele andmise eest tegelikult tasu ja et seda tasu saab väljendada rahas, kuna see vastab osale töötajale rahas makstavast töötasust. Veel enam, töötajate ostukupongidega varustamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu maksab selliste kaupade ja/või teenuste lõpptarbija, mida kupongide eest on võimalik osta, ehk need töötajad, kes kuponge saavad, kuna selle tehingu tulemusel nende töötajate töötasust maha arvatavas summas sisaldub kõnealuste kaupade hind ja kogu nendega seotud käibemaks.

(vt punktid 29–32, 35 ja resolutsioon)

Käibemaks – Artikli 2 punkt 1 – Mõiste „teenuste osutamine tasu eest” – Ostukupongid, mida äriühing töötasu maksmisel oma töötajatele annab

Kohtuasjas C-40/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel VAT and Duties Tribunal, Manchester (Ühendkuningriik) 16. jaanuari 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. jaanuaril 2009, menetluses

Astra Zeneca UK Ltd

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud R. Silva de Lapuerta (ettekandja), E. Juhász, T. von Danwitz ja D. Šváby,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik N. Nanchev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. märtsi 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Astra Zeneca UK Ltd, M. Conlon, QC, ja *barrister* D. Southern *solicitor* G. Salmondilt saadud volituse alusel,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: H. Walker, keda abistas N. Fleming, QC,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis ja I. Bakopoulos ning V. Karra,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso,

olles 22. aprilli 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274, edaspidi „kuues direktiiv”), artikli 2 punkti 1, artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti b ja artikli 17 lõiget 2.

2 Taotlus on esitatud Astra Zeneca UK Ltd (edaspidi „Astra Zeneca”) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (edaspidi „Commissioners”) vahelises kohtuvaidluses seoses käibemaksuga, mida seda äriühingut kohustati tasuma, kuna ta maksis oma töötajate tasustamisel neile osa töötasu ostukupongides.

Õiguslik raamistik

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkt 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

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

4 Selle direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

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

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.”

5 Nimetatud direktiivi artikli 5 lõige 1 sätestab:

„„Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.”

6 Selle direktiivi artikli 6 lõike 1 esimene lõik sätestab:

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

7 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a selle direktiivi artiklist 28f tulenevas redaktsioonis sätestab:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 Astra Zeneca on farmaatsiasektoris tegutsev äriühing.

9 See äriühing pakub oma töötajatele, kes ei ole käibemaksukohustuslased, tasustamise korda, mis koosneb iga-aastasest kindlaksmääratud tasust, mida nimetatakse „tulufondiks” (Advantage Fund, edaspidi „fond”), ja mis omakorda koosneb rahasummast ning töötaja poolt eelnevalt valitud vastavatest soodustustest, tingimusel et töötaja poolt valitud iga soodustuse alusel tehakse konkreetne mahaarvamine selle töötaja fondist.

10 Nimetatud soodustuste hulgas pakub Astra Zeneca oma töötajatele ostukuponge, millega saab konkreetsetes kauplustes maksta.

11 Ostukupongide nimiväärtus on 10 Inglise naela, kuid nende alusel arvatakse töötaja tulufondist maha väiksem summa (9,25 kuni 9,55 Inglise naela).

12 Astra Zeneca täitis oma käibemaksudeklaratsiooni, lähtudes põhimõttest, mille kohaselt tal ei tule arvestada töötajate kupongidega varustamisel käibemaksu ning tal ei ole õigust nende

kupongide ostmisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata.

13 Astra Zeneca väitis hiljem siiski, et kuna ostukupongide soetamisega seotud kulutused on osa ettevõtte üldkuludest, peab tal olema õigus kupongide soetamisega seotud käibemaksu maha arvata, ilma et tal tekiks kohustust töötajate kupongidega varustamisel käibemaksu arvestada, kuna ostukuponge ei anta töötajatele tasuta.

14 Seega taotles Astra Zeneca Commissioners'ilt oma nõude tagamiseks kõnealuste ostukupongide soetamisega seoses tasutud sisendkäibemaksu tagastamist.

15 Selles küsimuses otsustas Commissioners esiteks, et Astra Zenecal ei ole õigust arvata maha ostukupongide soetamisega seoses tasutud sisendkäibemaksu, kuna ta ei kasutanud neid kuponge maksustatavate tehingute tegemiseks.

16 Teiseks otsustas Commissioners, et teise võimalusena võib Astra Zeneca ostukupongide soetamisega seoses tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kuid on kohustatud arvestama töötajate kupongidega varustamisel käibemaksu, kuna kupongid kas anti töötajatele tasu eest, sest töötaja tulufondist tehakse mahaarvestus, või anti kupongid töötajate käsutusse muul kui ettevõtja majandustegevuse eesmärgil. Kuna viimasel juhul vastab teenuse osutamise väärtus töötajate ostukupongidega varustamise maksumusele, on Astra Zeneca kohustatud arvestama sellelt summalt käibemaksu.

17 Seega keeldus Commissioners Astra Zeneca käibemaksu tagastamise taotlust rahuldamast ja esitas maksukohustuse tagamiseks maksuteated teenuse osutamisega seoses saadud käibemaksu sissenõudmiseks juhul, kui Astra Zeneca annab töötajatele kuponge tasu eest.

18 Astra Zeneca esitas nende Commissioners'i otsuste peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

19 Neil asjaoludel otsustas VAT and Duties Tribunal, Manchester menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Võttes arvesse käesoleva kohtuasja asjaolusid, siis kas kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et kui töötajal on oma töölepingu alusel õigus kasutada võimalust võtta osa oma töötasust välja teatud nimiväärtusega kupongina, siis selle kupongi tööandja poolt töötajale andmine kujutab endast tasu eest teenuste osutamist?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas [kuuenda direktiivi] artikli 6 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et kupongi andmist töötajale tööandja poolt vastavalt töölepingule tuleb käsitada teenuste osutamisenä, kui töötaja kasutab kupongi isiklikuks tarbeks?

3. Kui kupongi andmine ei ole tasu eest teenuse osutamine [kuuenda direktiivi] artikli 2 punkti 1 tähenduses ja kui seda ei tule käsitada [kuuenda direktiivi] artikli 6 lõike 2 punktis b sätestatud teenuste osutamisenä, siis kas [selle direktiivi] artikli 17 lõiget 2 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?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

20 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada selliselt, et äriühingu poolt oma töötajatele töötasu maksmisel ostukupongide andmine on teenuse osutamine tasu eest.

21 Selles küsimuses tuleb meenutada, et kuues direktiiv määrab käibemaksu väga laia kohaldamisala, nähes maksustatavaid tehinguid puudutavas artiklis 2 selle ette lisaks kauba impordile ka kaubatarnetele või teenuste osutamisele tasu eest riigi territooriumil ja määratledes artikli 4 lõikes 1 „maksukohustuslase” kui iga isiku, kes teostab iseseisvalt majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest (vt 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon vs. Madalmaad, EKL 1987, lk 1471, punkt 6; 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-260/98: komisjon vs. Kreeka, EKL 2000, lk I-6537, punkt 24, ja 12. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-154/08: komisjon vs. Hispaania, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 87).

22 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus (vt eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Madalmaad, punkt 7; komisjon vs. Kreeka, punkt 25, ja komisjon vs. Hispaania, punkt 88).

23 Nende määratluste analüüsist ilmneb, et majandustegevuse mõistega on hõlmatud lai kohaldamisala ja selle mõiste objektiivne olemus selles mõttes, et tegevust käsitletakse iseseisvana, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest (vt eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Madalmaad, punkt 8; komisjon vs. Kreeka, punkt 26, ja komisjon vs. Hispaania, punkt 89).

24 Käibemaksu laia kohaldamisala silmas pidades tuleb märkida, et selline äriühing nagu Astra Zeneca, andes töötajatele ostukuponge selle vastu, et viimased loobuvad osast neile rahas makstavat töötasust, teostab majandustegevust kuuenda direktiivi tähenduses.

25 Põhikohtuasjas arutusel olevad ostukupongid võimaldavad neid omandanud töötajatel osta teatud kauplustes kaupu või teenuseid, nii et – nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 31 – need kupongid annavad neile tulevase ja määratlemata esemega õiguse kaubale või teenusele.

26 Seega – kuna nimetatud ostukupongide põhjal ei teki kohe kauba käsutamise õigust, ei kujuta kupongide töötajatele andmine käibemaksustamisel „kaubatarnet” kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses, vaid „teenuste osutamist” selle direktiivi artikli 6 lõike 1 tähenduses, kuna selle sätte kohaselt on teenuste osutamine mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

27 Seoses küsimusega, kuidas teha kindlaks, kas selline teenuste osutamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas, toimub tasu eest, tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldab „teenuste osutamine tasu eest” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses otsest seost osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel (vt 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council, EKL 1988, lk 1443, punkt 12; 16. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-258/95: Fillibeck, EKL 1997, lk I-5577, punkt 12; eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Kreeka, punkt 29, ja komisjon vs. Hispaania, punkt 92).

28 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb samuti, et kauba tarnimise või teenuse osutamise puhul on maksustatavaks summaks selle eest tegelikult saadud tasu. Niisiis on see tasu subjektiivne väärtus, st tegelikult saadud summa, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaks määratud. Lisaks peab olema seda tasu võimalik rahas väljendada (vt eespool viidatud kohtuotsus Fillibeck, punktid 13 ja 14 ning seal viidatud kohtupraktika).

29 Mis puudutab põhikohtuasjas arutusel olevat tehingut, siis tuleb märkida, et selle puhul on

olemas otsene seos Astra Zeneca poolt töötajatele kõnealuste ostukupongide andmise ja viimaste poolt selle vastu osast neile rahas makstavast töötasust loobumise vahel.

30 Selle asemel, et saada oma töötasu tervikuna rahas, tuleb neil Astra Zeneca töötajatel, kes soovivad saada ostukuponge, loobuda kupongide vastu osast töötasust, kuna selle tulemusel tehakse kõnealuse valiku teinud töötaja tulufondist konkreetne mahaarvamine.

31 Lisaks ei ole kahtlust selles, et Astra Zeneca saab ostukupongide töötajatele andmise eest tegelikult tasu ja et seda tasu saab väljendada rahas, kuna see vastab osale töötajale rahas makstavast töötasust.

32 Veel enam, nagu märgiti kohtuistungil, siis töötajate ostukupongidega varustamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu maksab selliste kaupade ja/või teenuste lõpptarbija, mida kupongide eest on võimalik osta, ehk need Astra Zeneca töötajad, kes kuponge saavad, kuna selle tehingu tulemusel nende töötajate töötasust maha arvatavas summas sisaldub kõnealuste kaupade hind ja kogu nendega seotud käibemaks.

33 Seega, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 45, kui töötaja soovib ostukuponge kasutada, siis piisab sellest, et ta esitab need kupongid, mis sisaldavad käibemaksu, asjaomasele kauba tarnijale või teenuse osutajale, et saada nende vastu omal valikul kaupu või teenuseid, kuna see töötaja on tasunud sel ajal, mil ta valis võimaluse saada ostukuponge selle vastu, et ta loobub osast oma töötasust, asjaomaste kaupade või teenuste hinna, kaasa arvatud käibemaks, ja kuna kauba tarnija või teenuste osutaja tasub maksuhaldurile nimetatud kaupade või teenustega seotud käibemaksu üksnes siis, kui asjaomane töötaja neid kuponge kasutab.

34 Neil asjaoludel on põhikohtuasjas arutusel oleva tehingu puhul tegemist teenuste osutamisega tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses.

35 Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et see, kui äriühing annab oma töötajatele ostukuponge, mille soetushinnas sisaldub käibemaks, selle vastu, et viimased loobuvad osast neile rahas makstavast töötasust, on teenuste osutamine tasu eest nimetatud sätte tähenduses.

Teine ja kolmas küsimus

36 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele ja kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

37 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 (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et see, kui äriühing annab oma töötajatele ostukuponge, mille soetushinnas sisaldub käibemaks, selle vastu, et viimased loobuvad osast neile rahas makstavast töötasust, on teenuste osutamine tasu eest nimetatud sätte tähenduses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.