

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

17. november 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 26 lõike 1 punkt b – Tasuta teenuste osutamine – Tunnustamis- ja premeerimisprogrammi raames maksukohustuslase ettevõtte töötajatele ostukupongide andmine tasuta – Tehingute käsitlemine teenuste osutamisenä tasu eest – Ulatus – Neutraalse maksustamise põhimõte

Kohtuasjas C-607/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel First-tier Tribunali (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) 11. novembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. novembril 2020, menetluses

GE Aircraft Engine Services Ltd

versus

The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, Euroopa Kohtu asepresident L. Bay Larsen esimese koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud P. G. Xuereb (ettekandja), A. Kumin ja I. Ziemele,

kohtujurist: T. Župeta,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 24. novembri 2021. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- GE Aircraft Engine Services Ltd, esindajad: *barrister* L. Allen ja *solicitor* W. Shah,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskait?, X. Lewis ja V. Uher,

olles 27. jaanuari 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 26 lõike 1 punkti b tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud GE Aircraft Engine Services Ltd (edaspidi „GEAES“) ja Commissioners for His Majesty's Revenue and Customsi (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet) (edaspidi

„maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab selle käibemaksu ümberarvutamist ajavahemikus 2013. aasta detsembrist kuni 2017. aasta oktoobrini, mille GEAES jättis oma töötajatele tunnustamis- ja premeerimisprogrammi raames antud ostukupongide väärtuselt deklareerimata.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Väljaastumisleping

3 Euroopa Liidu Nõukogu kiitis 30. jaanuari 2020. aasta otsusega (EL) 2020/135 Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigi Euroopa Liidust ja Euroopa Aatomienergiaühendusest väljaastumise lepingu sõlmimise kohta (ELT 2020, L 29, lk 1; edaspidi „väljaastumisleping“) Euroopa Liidu ja Euroopa Aatomienergiaühenduse nimel heaks väljaastumislepingu, mis lisati sellele otsusele.

4 Väljaastumislepingu artikli 86 „Euroopa Liidu Kohtus pooleliolevad kohtuasjad“ lõigetes 2 ja 3 on sätestatud:

„2. Euroopa Liidu Kohtule jääb pädevus kõigis menetlustes, mille on algatanud Ühendkuningriik või mis on algatatud Ühendkuningriigi vastu enne üleminekuperioodi lõppu.

3. Käesoleva peatüki kohaldamisel loetakse, et Euroopa Liidu Kohtus on menetlust alustatud ja eelotsusetaotlus esitatud hetkel, mil menetluse alustamise dokument on registreeritud [...] Euroopa Kohtu [...] kantseleis.“

5 Vastavalt väljaastumislepingu artiklile 126 algab üleminekuperiood selle lepingu jõustumise kuupäeval ja lõpeb 31. detsembril 2020.

Käibemaksudirektiiv

6 Käibemaksudirektiivi artikli 26 lõige 1 sätestab:

„Tasu eest teenuste osutamisenä käsitatakse 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.“

Ühendkuningriigi õigus

7 Käibemaksudirektiivi artikli 26 sätteid võeti Ühendkuningriigi õiguskorda üle 1992. aasta käibemaksumääruse (teenuste osutamine) (Value Added (Supply of Services) Order 1992) artikliga 3, mis on sõnastatud järgmiselt:

„[...] kui isik, kes tegeleb ettevõtlusega, kasutab talle isiklikuks kasutamiseks osutatud teenuseid või võimaldab mõnel teisel isikul neid kasutada muul kui ettevõtluse eesmärgil, siis seaduse kohaselt loetakse, et ta osutab neid teenuseid oma ettevõtluse huvides.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud äriühing GEAES, mis kuulub rahvusvahelisse

General Electricu kontserni (edaspidi „GE kontsern“), tegutseb Ühendkuningriigis lennukimootorite tootmise sektoris.

9 GE kontsern rakendas programmi nimetusega „Above & Beyond“ („Kõrgemale ja kaugemale“), mille eesmärk oli kõige enam tunnustust väärivate ja tulemuslikemate töötajate premeerimine ning tunnustamine. Selle programmi raames võis iga töötaja esitada teise töötaja kandidatuuri tegude eest, mis tema hinnangul väärisid tunnustamist vastavalt selle programmi tingimustele ja vastavalt programmis ette nähtud preemiasüsteemile.

10 Tunnustamisprogrammis oli ette nähtud, et kõige kõrgema tunnustamise tasemele esitatud töötaja võis teatud tingimustel saada rahalise preemia, keskmise taseme preemia saamiseks esitatud töötajale anti ostukuponge (edaspidi „kõnealused ostukupongid“) ning kõige madalamale tasemele esitatud töötajat tunnustati tänukirjaga.

11 Ostukupongide kujul saadud preemia puhul tuli töötajal minna veebisaidile, kus oli nimekiri viidatud jaemüüjatest (edaspidi „viidatud jaemüüjad“), kelle hulgast sai valida, kelle juures ostukupongi kasutada.

12 Kõnealust veebilehte haldas äriühing, kes tellis asjaomased ostukupongid otse nimetatud jaemüüjatelt, et need seejärel müüa General Electric Ameerika Ühendriikidele. Viimane andis need seejärel GE kontserni teisele üksusele, mis asus samuti Ühendriikides, nimelt GE HQ-le, kes omakorda müüs need edasi GE kontserni erinevatele üksustele, sealhulgas GEASile.

13 Maksuhaldur tegi GEASi ja veel 19 GE kontserni liikme kohta otsuse, mis puudutas käibemaksu tasumist seoses programmi „Above & Beyond“ raames esitatud töötajatele kõnealuste ostukupongide andmisega. Maksuhaldur leidis nimelt, et nii GEAS kui ka teised GE kontserni liikmed oleksid pidanud nende kupongide väärtuselt deklareerima käibemaksu.

14 GEAS ja veel 19 GE kontserni liiget esitasid eelotsusetaotluse esitanud kohtule First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukollegium), Ühendkuningriik) selle otsuse peale kaebuse, kusjuures GEASi kaebus määrati pilootkohtuasjaks kõigis 20 menetluses.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et põhikohtuasi puudutab käesoleva kohtuotsuse punktis 10 välja toodud preemiasüsteemi järgi üksnes keskmise taseme preemiaid. Konkreetsemalt vaidlevad pooled selle üle, kas GEASi poolt oma töötajatele ostukupongide tasuta andmine kujutab endast tehingut, mida tuleb käsitada teenuste osutamisenä tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b tähenduses, ja kas see tehing on seetõttu käibemaksuga maksustatav.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab sellega seoses, et GEASi sõnul ei kujuta programmi „Above & Beyond“ raames ostukupongide andmine töötajatele endast käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b alusel maksustatavat teenust, kuna nimetatud programm on seotud selle äriühingu majandustegevusega ja sellest tulenev kasu nendele töötajatele on teisejärguline. Nimelt tuleb eristada majanduslikku eesmärki, mida see äriühing ostukupongide tasuta üleandmisega taotleb, ja seda, kuidas töötajad neid isiklikuks tarbeks kasutavad.

17 GEASi arvates on selline tõlgendus kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, mis tuleneb eelkõige 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsusest Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491) ja 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsusest Danfoss ja AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 Küll aga leiab maksuhaldur, et kui kõnealused ostukupongid antakse töötajatele tasuta kasutamiseks väljaspool GEASi majandustegevust, siis tuleb asuda seisukohale, et

käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b kohaldamise tingimused on täidetud. Asjaolu, et GEAES seostab kõnealuste ostukupongide andmist kaubandusliku eesmärgiga, ei ole siinkohal oluline.

19 Lisaks täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, et kõnealuste ostukupongide ostmisel GE HQ?lt tasub GEAES nende omandamisel käibemaksu pöördmaksustamise korra alusel, saades vastava sisendkäibemaksu hiljem tagasi.

20 Teiseks rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et lõpptehingus, mille käigus programmi „Above & Beyond“ raames esitatud töötaja kasutab ostukuponge selleks, et osta kaupu või teenuseid ühelt viidatud jaemüüjalt, deklareerib viimane ostukupongide väärtuselt käibemaksu.

21 Lisaks leiab nimetatud kohus, et ostukupongide andmine kujutab endast teenuste osutamist tasuta ning seega tuleb kindlaks teha, kas neid teenuseid osutatakse maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil. Eelkõige leiab see kohus, et esineb põhjendatud kahtlusi seoses käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punktis b sisalduva väljendi „tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil“ tõlgendamisel ja selle sätte kohaldamisel niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas.

22 Neil asjaoludel otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleeegium)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas see, kui maksukohustuslane annab töötajate tunnustamise programmi raames oma tulemuslikele töötajatele kolmandatest isikutest jaemüüjate kuponge, on käsitatav teenuse osutamisenä „tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil“ käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b tähenduses?

2. Kas vastust esimesele küsimusele mõjutab asjaolu, et maksukohustuslasel on töötajatele ostukupongide andmisel ettevõtlusega seotud eesmärk?

3. Kas vastust esimesele küsimusele mõjutab asjaolu, et ostukupongid on töötajatele antud nende isiklikuks kasutamiseks ja töötajad võivad neid kasutada isiklikel eesmärkidel?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

23 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et 1. veebruaril 2020 jõustunud väljaastumislepingu artikli 86 lõikest 2 tuleneb, et Euroopa Kohtule jääb pädevus lahendada eelotsusetaotlusi, mille on esitanud Ühendkuningriigi kohtud enne 31. detsembrile 2020 määratud üleminekuperioodi lõppu; käesolev eelotsusetaotlus esitati enne seda kuupäeva.

24 Nende kolme küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamisalasse kuulub niisugune teenuste osutamine, mille käigus ettevõtja annab oma töötajatele tema enda loodud programmi raames ostukuponge eesmärgiga premeerida ja tunnustada kõige enam väärtustatud ja tulemuslikemaid töötajaid.

25 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 26 lõige 1 käsitab teatud tehinguid, mille eest maksukohustuslane ei saa mingit tasu, teenuste osutamisenä tasu eest. Selle sätte eesmärk on tagada sellise käibemaksukohustuslase, kes kasutab kaupa või osutab teenuseid tema enda või oma töötajate isiklikuks tarbeks, ning lõpptarbija, kes omandab sama liiki kauba või kasutab sama liiki teenust, võrdne kohtlemine. Selle eesmärgi saavutamiseks takistab käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkt a tekkimast olukorda, kus käibemaksukohustuslane,

kellel on lubatud oma ettevõttes kasutatava kauba ostmisel käibemaksu maha arvata, hoiab kõrvale käibemaksu tasumisest, kui ta võtab selle kauba kasutusse tema enda või oma töötajate isiklikuks tarbeks, ning saab seeläbi põhjendamatut kasu võrreldes lõpptarbijaga, kes ostab selle kauba koos käibemaksuga. Samamoodi takistab selle direktiivi artikli 26 lõike 1 punkt b käibemaksukohustuslasel või tema töötajatel kasutada maksuvabalt käibemaksukohustuslase poolt osutatavaid selliseid teenuseid, mille eest eraisik oleks pidanud käibemaksu maksma (vt selle kohta 20. jaanuari 2005. aasta kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Selleks et teha kindlaks, kas teenus, mis seisneb ettevõtja poolt oma töötajatele ostukupongide andmises programmi raames, mille eesmärk on eelkõige tunnustada ja premeerida kõige enam väärtustatud ja tulemuslikemaid töötajaid, kujutab endast teenuste osutamist käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b tähenduses, tuleb hinnata kõiki selle asjaolusid, eelkõige programmi olemust ja eesmärke.

27 Käesoleva asja puhul nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust sisuliselt, et esiteks oli GEAES välja töötanud projekti „Above & Beyond“ ja eelkõige käesoleva kohtuotsuse punktis 10 märgitud premeerimissüsteemi alusel keskmisele tasemele määratud preemiad eesmärgiga tõsta oma töötajate tulemuslikkust ja aidata seeläbi kaasa ettevõtja suuremale kasumlikkusele. Seega tulenes nimetatud programmi rakendamine selle ettevõtja äritegevuse hea läbiviimise ja täiendava kasumi saamisega seotud kaalutlustest, kuivõrd sellest tulenev kasu töötajate jaoks on ettevõtja vajadustega võrreldes üksnes kõrvalise tähtsusega. Nimelt aitab nimetatud programm kaasa töötajate motivatsiooni tugevdamisele, millel on positiivne mõju tulemuslikkusele ja kasumlikkusele.

28 Seejärel tuleb märkida, et kõnealused ostukupongid annavad neid saanud töötajatele õiguse saada kaupu või teenuseid ühelt viidatud jaemüüjalt (vt analoogia alusel 27. märtsi 1990. aasta kohtuotsus Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, punkt 12). Nii ei ole GEAESi poolt programmiga „Above & Beyond“ rakendatud süsteemi kohaselt sellise ostukupongi saamine programmi raames esitatud töötaja poolt oma olemuselt midagi muud kui dokument, mis sisaldab vahendajast jaemüüjate võetud kohustust võtta raha asemel ja selle väärtuses vastu asjaomane ostukupong (vt analoogia alusel 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Argos Distributors, C-288/94, EU:C:1996:398, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika)

29 Lõpuks tuleb märkida, et GEAES tööandjana ei sekku nende kaupade ja teenuste valikusse, mida töötajad nimetatud jaemüüjatelt saavad.

30 Seega tuleb tõdeda, et kui arvesse tuleks võtta üksnes nende kasutamist, tuleb ostukuponge pidada sellisteks, mis on mõeldud töötajate isiklikuks tarbeks.

31 Tuleb siiski märkida, et ostukupongide andmine ei toimu töötajate isiklikest vajadustest lähtuvalt, pealegi puuduvad töötajatel võimalused, et kindlalt veenduda, kas neil on võimalik kuponge saada. Nimelt, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 9, tuleb algatus nende andmiseks ettevõtte teistelt töötajatelt ja see toimub rangelt tööalaste kriteeriumide alusel ning ainult siis, kui esitatud töötajaid peetakse selle kohtuotsuse punktis 10 välja toodud premeerimissüsteemi alusel keskmise taseme preemiat väärivaks.

32 Lisaks on selge, et GEAESi poolt kõnealuste ostukupongide andmine toimub tasuta või soodustatud töötajate poolt mis tahes vastutasu maksmata, ning selle kulu kannab GEAES ise. Selliste teenuste osutamisest aga saab ta ise kasu, sest tänu töötajate motivatsiooni suurenemisele ja sellest tulenevalt nende töötulemuste paranemisele on tal võimalik suurendada käivet (vt analoogia alusel 27. märtsi 1990. aasta kohtuotsus Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, punkt 13). Seetõttu on selge, et töötajate isiklik kasu on võrreldes ettevõtja

vajadustega kõrvalise tähtsusega.

33 Eeltoodud asjaolusid arvestades ja kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu läbiviidava kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, tuleb märkida, et GEAESi poolt programmi „Above & Beyond“ raames esitatud töötajatele kõnealuste ostukupongide tasuta andmise eesmärk on suurendada oma töötajate tulemuslikkust ja seeläbi ka ettevõtte head toimimist ja kasumlikkust, mistõttu tuleb asuda seisukohale, et seda teenust ei osutatud muul kui ettevõtluse eesmärgil ja järelikult ei kuulu see käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse.

34 Seda seisukohta toetab muu hulgas ka asjaolu, et niisuguse teenuse osutamisega, mis on sisuliselt võrreldav põhikohtuasjas kõne all oleva teenusega, seotud asjaolude puhul on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et teenust osutati ettevõtja huvides, kui nimetatud teenuse eesmärk oli suurendada kõnealuse äriühingu müügimahtu (vt selle kohta 27. aprilli 1999. aasta kohtuotsus Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punkt 19).

35 Lõpuks, arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 20 esile toodud asjaolu, et viidatud jaemüüjad deklareerivad käibemaksu asjaomaste ostukupongide väärtuselt, tuleb järeldada, et kuna teenuste osutamine, mis GEAESi jaoks seisneb selles, et ta pakub oma töötajatele ostukuponge programmi raames, mille eesmärk on eelkõige tunnustada ja premeerida kõige enam väärtustatud ning tulemuslikemaid töötajaid, ei kuulu käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b kohaldamisalasse, siis ei ole neutraalse maksustamise põhimõtet rikutud.

36 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamisalasse ei kuulu niisugune teenuste osutamine, mille käigus ettevõtja annab oma töötajatele tema enda loodud programmi raames ostukuponge eesmärgiga premeerida ja tunnustada kõige enam väärtustatud ning tulemuslikemaid töötajaid.

Kohtukulud

37 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, artikli 26 lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamisalasse ei kuulu niisugune teenuste osutamine, mille käigus ettevõtja annab oma töötajatele tema enda loodud programmi raames ostukuponge eesmärgiga premeerida ja tunnustada kõige enam väärtustatud ning tulemuslikemaid töötajaid.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.