

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MACIEJ SZPUNAR

esitatud 17. septembril 2020(1)

Kohtuasi C-288/19

QM

versus

Finanzamt Saarbrücken

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht des Saarlandes (Saarlandi maksukohus, Saksamaa))

Eelotsusetaotlus – Maksud – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Teenuste osutamine tasu eest – Artikkel 45 – Teenuste osutamise koht – Artikkel 56 – Veovahendite rendileandmise teenuste osutamise koht – Ametisõidukite andmine töötajate kasutusse

Sissejuhatus

1. Kas maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki andmine oma töötajale kasutamiseks isiklikuks tarbeks maksustatakse lisandväärtusmaksuga (edaspidi „käibemaks“)? Millised on sellise maksustamise võimalikud tingimused ja kas see kujutab endast veovahendi rendileandmist? Euroopa Kohtul on käesolevas kohtuasjas võimalik neile küsimustele vastata, täpsustades ühtlasi oma kohtupraktikat, mis puudutab nii maksukohustuslaste poolt oma ettevõtte vara kasutusse andmist ja nende poolt isiklikuks tarbeks teenuste osutamist kui ka renditeenuse määratlemist selle kohtupraktika raames.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

2. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(2) (muudetud 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ(3), edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud järgmist:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

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

[...]“.

3. Eespool nimetatud direktiivi artikli 26 lõike 1 kohaselt:

„1. 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.“

4. Selle direktiivi artikli 45 esimese lause kohaselt:

„Mitemaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht. [...]“.

5. Direktiivi 2006/112 artikli 56 lõigetes 2 ja 3 on alates 1. jaanuarist 2013(4) kehtivas sõnastuses sätestatud:

„2. Mitemaksukohustuslasele 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“.

Saksa õigus

6. Direktiiv 2006/112 on Saksa õigusesse üle võetud käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) sätetega. UStG § 3a on sätestatud maksustatavate tehingute toimumise koha määramise üldpõhimõtted. Erandina nendest sätetest ja kooskõlas põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud UStG §-ga 3f, loetakse maksukohustuslase poolt tasuta osutatavate teenuste, mis ei ole seotud ettevõtte tegevuse või töötajate eravajadustega, osutamise kohaks selle maksukohustuslase tegevuskoht.

Faktilised asjaolud, menetluse käik ja eelotsuse küsimus

7. Äriühing QM on investeerimisfondide haldamise ettevõtte, mille registrijärgne asukoht on Luksemburgis. Äriühing andis ametisõidukid kasutusse muu hulgas kahele Saksamaal elavale töötajale. Töötajad võisid neid sõidukeid kasutada nii ameti- kui ka erasõitudeks.

8. Ühe töötaja puhul anti sõiduk kasutusse tasuta, seevastu teine töötaja tasus kulude eest oma palgast mahaarvamiseega 5688 eurot aastas.

9. QM teostab peamiselt käibemaksuvabasid tehinguid ja arveldab nende eest Luksemburgis lihtsustatud korras. See süsteem ei võimalda sisendkäibemaksu mahaarvamist kaupadelt ja teenustelt ostutehingu etapis. Eelkõige ei kasutanud QM oma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust põhikohtuasjas vaidluse esemeks oleva kahe sõiduki puhul.

10. 2014. aasta novembris registreeris QM end Saksamaal käibemaksukohustuslasena ja esitas maksudeklaratsioonid 2013. ja 2014. aasta eest, milles võttis arvesse nimetatud sõidukite kasutusse andmist. Nende deklaratsioonide põhjal tegi Finanzamt Saarbrücken (Saarbrückeni maksuhaldur, Saksamaa) maksuotsused. 2015. aasta juulis esitas QM nende otsuste peale aga vaide. Vaie lükati tagasi 2. mail 2016.

11. 2. juunil 2016 esitas QM eelotsusetaotluse esitanud kohtule viimati nimetatud otsuse peale kaebuse. Äriühing väidab, et kõnealune sõidukite kasutusse andmine ei ole maksustatav, kuna see ei ole teenuse osutamine tasu eest või vähemalt mitte tervikuna ning see ei kujuta endast veovahendi rendileandmise teenust direktiivi 2006/112 artikli 56 tähenduses.

12. Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht des Saarlandes (Saarlandi maksukohus, Saksamaa) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [direktiivi 2006/112] artikli 56 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et mõiste „mittemaksukohustuslasele veovahendi rendileandmine“ hõlmab ka maksukohustuslase ettevõttele kuuluva sõiduki (ametisõiduk) ettevõtte töötajatele kasutamiseks andmist, kui need töötajad ei maksa selle eest tasu, mis ei ole nende töötasu, seega ei maksa nad midagi, ei eralda selleks mingit osa oma rahalisest töötasust ega vali lisaks eri soodustuste vahel, mida maksukohustuslane pakub neile pooltevahelise lepingu alusel, mille kohaselt tähendab ametisõiduki kasutamise nõue muudest hüvedest loobumist?“.

13. Eelotsusetaotlus laekus Euroopa Kohtule 9. aprillil 2019. Oma kirjalikud seisukohad esitasid äriühing QM, Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon. Pärast kohtuistungit jäeti COVID-19 pandeemia tõttu vastasid pooled Euroopa Kohtu lisaküsimustele kirjalikult.

Analüüs

Sissejuhatavad märkused

14. Eelotsuse küsimuse esitamisega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas direktiivi 2006/112 artikli 56 lõikes 2 sisalduv mõiste „mittemaksukohustuslasele veovahendi rendileandmine“ hõlmab maksukohustuslase poolt oma töötajale sõiduki tasuta kasutamiseks andmist nii ameti- kui ka erasõitjateks.

15. Nagu nähtub eelotsusetaotluses esitatud teabest, puudutab vaidlus põhikohtuasjas kahte olukorda. Ühe puhul antakse auto tõepoolest tasuta kasutamiseks, teisel juhul tasub aga töötaja 5688 eurot aastas, mis arvatakse maha tema töötasust. Eelotsuse küsimuse sõnastus näib kehtivat ainult esimese olukorra kohta, kuid leian, et eelotsusetaotluse esitanud kohtule täieliku ja kasuliku vastuse andmiseks on vaja analüüsida mõlemat juhtumit. Seda enam, et Euroopa Kohtu praktika, mis puudutab ühelt poolt maksukohustuslase tegevusega mitteseotud vara kasutamist ja teiselt poolt rendilepingu määratlust, võib viia erinevate hinnanguteni.

Sõiduki andmine töötaja kasutusse tasuta

16. Üldjuhul maksustatakse tasu eest tehtavad tehingud käibemaksuga. Tasumine võib sealjuures olla rahalise hüvitise laadi või muu tasu vormis(5). Maksukohustuslase ja tema töötajate vaheliste suhete kohta leidub Euroopa Kohtu praktikas mitu viidet, mis võimaldavad kindlaks

määrata, kas töötajale antav hüvitis on tasulist laadi.

17. Vastupidi Saksamaa valitsuse kirjalikes seisukohtades esitatud väidetele nähtub sellest kohtupraktikast üsna selgelt, et maksukohustuslase ja tema töötajate vahelistes suhetes toimub tasuline tehing ainult olukorras, kus töötaja tasub kauba või teenuse eest, loobub osast töötasust või kui teatud osa tema tehtud tööst võib pidada tasuks tööandjalt saadud kauba või teenuse eest(6). Sealjuures ei oma tähtsust, et riigisisese õiguse kohaselt peetakse tööandja poolt töötajale makstavat hüvitist töötaja tulumaksuga maksustatava tulu osaks(7).

18. Sarnase seisukoha võttis käibemaksukomitee 20. oktoobri 2014. aasta koosolekul nr 101 vastu võetud suunistes – dokument H(8). Ehkki need suunised ei ole siduvad, kinnitavad need siiski Euroopa Kohtu eespool viidatud kohtupraktika sellist tõlgendamist.

19. Nagu nähtub eelotsusetaotluses sisalduvast teabest ja esitatud küsimuse enda sõnastusest, ei ole käesolevas kohtuasjas eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul igal juhul ühe äriühingu QM töötaja suhtes täidetud ükski eespool nimetatud eeltingimus, mille alusel oleks võimalik tuvastada tehingu toimumine tasu eest.

20. Seetõttu ei saa nõustuda Saksa valitsuse väitega, mille kohaselt „tuleb arvata“, et selle töötaja töötasu vähendatakse hüve väärtuse võrra, mis tuleneb talle tööandja poolt sõiduki kasutusse andmisest.

21. Euroopa Kohtu praktika kohaselt loetakse tasulise soorituse eest saadavaks tasuks eranditult maksukohustuslase tegelikult saadud tasu ning selle soorituse ja saadud tasu vahel peab olema otsene seos(9). Sellise seose olemasolu töötaja tehtud töö ja tööandjapoolse teatava hüve vahel peaks seega konkreetses olukorras tuvastama asja menetlev kohus. Siin ei saa seevastu olla juttu mingist „arvamisest“ ega ka eeldamisest(10).

22. Seoses sellega tuleb nentida, et eelotsuse küsimuses kirjeldatud olukorras ei ole tegemist teenuse osutamisega tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

23. Saksa valitsus esitab seevastu lisaargumendi, mille kohaselt ei oma töötajale sõiduki tasu eest või tasuta kasutusse andmine käesoleval juhul tähtsust, sest siin tuleb kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkti b. Selle sätte kohaselt hõlmab tasu eest teenuste osutamine muu hulgas ka maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamist oma töötajate isiklikuks tarbeks. Kuna sõiduki kasutusse andmine sellises olukorras nagu põhikohtuasja puhul on kahtlemata teenus(11), tuleb Saksa valitsuse arvates seda käibemaksuga maksustada direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt koostoimes artikli 26 lõike 1 punktiga b. Seda teenust tuleks sealjuures käsitada veovahendi rendileandmise teenusena, v.a lühiajaline rentimine, seega on kõnealuse direktiivi artikli 56 lõike 2 kohaselt teenuse osutamise kohaks teenuse saaja elukoht. See argument vajab hoolikamat kaalumist.

24. Direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 kohaselt tuleb tasu eest teenuste osutamiseks käsitada kaht olukorda: esiteks ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil. Seda kohaldatakse siiski vaid olukorras, kui nendelt kaupadelt oli kaupade soetamisel tasutud käibemaks mahaarvatav (punkt a); teiseks maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil (punkt b). Teises olukorras ei ole oluline, kas maks, mis tasuti kaupade soetamisel või teenuste osutamisel maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks, oli mahaarvatav või mitte.

25. Saksamaa valitsus eeldab ilma aruteluta, et kui maksukohustuslane annab sõiduki oma töötajale tasuta kasutamiseks, kohaldatakse direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkti b.

Saksamaa valitsus lähtub eeldusest, et selline kasutusse andmine kujutab endast veovahendi rendileandmise teenust kõnealuse direktiivi artikli 56 lõike 2 tähenduses, mille kohaselt on teenuse osutamise (ja maksustamise) koht teenuse saaja elukoht. Kui seda teenust osutatakse tasuta, tuleks vastavalt sõnasõnalisele ja kontekstist eraldatud sõnastusele kohaldada direktiivi 2006/112 eespool nimetatud artikli 26 lõike 1 punkti b.

26. See on aga vankri rakendamine hobuse ette. See arutluskäik, mis lähtub eeldusest, mis võiks kõige rohkem olla selle tagajärg, eirab täielikult direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkti a olemasolu ja küsimust, kumba nimetatud lõike kahest sättest (punkt a või punkt b) kohaldatakse olukorras, kui maksukohustuslane annab oma töötajale sõiduki kasutamiseks tasuta.

27. Seda küsimust direktiiv 2006/112 üheselt ei lahenda. Nimetatud sätete sõnasõnaline sõnastus võib viidata nende kohaldamisala kattuvusele. Seega, kui kaupade kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks ei ole võimalik maksustada kõnealuse direktiivi artikli 26 lõike 1 punkti a kohaselt, eelkõige siis, kui need kaubad ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, võib sellist kasutamist alati käsitada teenusena ja maksustada direktiivi artikli 26 lõike 1 punkti b alusel.

28. Selline tõlgendus oleks minu arvates aga vastuolus nende sätete eesmärgi ja neutraalse maksustamise põhimõttega. Samuti kaotaks sisu poolest mõtte artikli 26 lõike 1 punkt a.

29. Ehkki Euroopa Kohus ei ole oma praktikas lahendanud nende kahe sätte kohaldamisala piiritlemise küsimust(12), on see kommenteerinud nende eesmärgi ja ülesannet.

30. Euroopa Kohus otsustas, viidates kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(13) artikli 6 lõikele 2, mille sõnastus on sisult identne direktiivi 2006/112 artikli 26 lõikega 1, et selle eesmärk on tagada maksukohustuslaste ja tarbijate võrdne kohtlemine. Jutt on ettevõtte vara hulka kuuluvate isiklikuks tarbeks kasutatavate kaupade ja isiklikuks tarbeks tasuta osutatavate teenuste maksustamata jätmise vältimisest(14).

31. Viidates eelkõige direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punktile a (praegu direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkt a), leidis Euroopa Kohus, et kuna selle eesmärk oli vältida maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluvate ja isiklikuks tarbeks kasutatavate kaupade maksustamata jätmist, nõuab see säte, et sellist kasutamist peetaks tasuliseks teenuseks ja maksustataks ainult siis, kui maksukohustuslane on selle kauba soetamisel kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Teisest küljest tähendaks sellise kauba isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamine, mis küll kuulub maksukohustuslase ettevõtte vara hulka, kuid mis ei andnud maksukohustuslasele õigust selle soetamisel sisendkäibemaksu maha arvata, maksustamine neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus olevat topeltmaksustamist(15). Sealjuures ei ole tähtis, mis põhjusel ei saanud maksukohustuslane kauba ostmisel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada(16).

32. Samasuguses olukorras on maksukohustuslane, kes sarnaselt äriühingule QM teostab eranditult maksuvaba tegevust ja kellel ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust selle tegevuse tarbeks soetatavate kaupade ja teenuste ostmisel. Käibemaksusüsteemi seisukohast on selline maksukohustuslane tarbijaga sarnases olukorras, st tal lasub sisendkäibemaksu tasumise kohustus soetamisel.

33. Seoses sellega tähendaks direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkti b kohaldamine olukorras, kus selline maksukohustuslane kasutab tasuta isiklikuks tarbeks tema ettevõtte vara hulka kuuluvaid kaupu, möödaminekut sama sätte punktis a sätestatud piirangust, mille kohaselt loetakse maksustatavaks teenuseks ainult nende kaupade isiklikuks tarbeks kasutamist, mille soetamisel on maksukohustuslane kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. See

tähendaks nende kaupade topeltmaksustamist ja rikuks seega neutraalse maksustamise põhimõtet.

34. See ei oleks ka kooskõlas direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 eesmärgiga, milleks on Euroopa Kohtu eespool viidatud kohtupraktika kohaselt vältida isiklikuks tarbeks mõeldud kaupade ja teenuste maksustamata jätmist ning tagada tarbijate ja maksukohustuslaste võrdne kohtlemine. Olukorras, kus maksukohustuslane ei ole kauba soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutanud, on ja jääb selle kauba ostutehing maksustatavaks ning maksukohustuslane ise on käibemaksu seisukohast tarbijaga samas olukorras.

35. Seetõttu leian, et direktiivi 2006/112 artikli 26 lõiget 1 tuleks tõlgendada nii, et selle sätte punkti b ei kohaldata teenuste suhtes, mis seisnevad maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutusse andmises isiklikuks tarbeks või muudel eesmärkidel, mis ei ole seotud selle maksukohustuslase ettevõtlusega. Selliste teenuste suhtes kohaldatakse sama sätte punkti a, mille kohaselt käsitatakse sellist kasutusse andmist tasu eest osutatava teenusena, kuid ainult siis, kui maksukohustuslane on selle kauba soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutanud.

36. Seega leian vastupidi Saksamaa valitsuse seisukohale, et olukorras, kus maksukohustuslane annab oma töötaja kasutusse ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki, mille eest töötaja ei maksa tasu ega loobu osast maksukohustuslase poolt talle makstavast töötasust või muudest soodustustest ega tee ka lisatööd, mis on otseselt seotud selle sõiduki kasutusse andmisega, ei saa seda käsitada teenuste osutamisenä tasu eest ei direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c ega sama direktiivi artikli 26 lõike 1 punkti b kohaselt. Niisiis on küsimus kõnealuse direktiivi artikli 56 lõike 2 kohaldamise kohta ülearune.

37. Seetõttu teen ettepaneku eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c ja artikli 26 lõike 1 punkti b tuleks tõlgendada nii, et tegemist ei ole nende sätete tähenduses teenuste osutamise nä tasu eest, kui maksukohustuslane annab oma töötaja kasutusse ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki, mille eest töötaja ei maksa tasu ega loobu osast maksukohustuslase poolt talle makstavast töötasust või muudest soodustustest ega tee ka lisatööd, mis on otseselt seotud selle sõiduki kasutusse andmisega.

Sõiduki andmine töötaja kasutusse tasu eest

38. Nagu ma sissejuhatuses mainisin, siis hoolimata sellest, et eelotsuse küsimus osutab sõnaselgelt sõiduki töötajale tasuta kasutusse andmise olukorrale, puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtus algatatud menetlus kaht juhtumit, kusjuures viimasel juhul maksab töötaja tema kasutusse antud sõiduki eest tasu, mis arvatakse maha tema töötasust. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule antava vastuse täielikkuse huvides tuleks minu arvates analüüsida ka viimast olukorda.

39. Olukorras, kus maksukohustuslase töötaja maksab selle maksukohustuslase poolt talle isiklikuks kasutamiseks antud sõiduki eest tasu, on minu hinnangul tegemist teenuste osutamise nä tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Seetõttu ei ole vaja siin viidata kõnealuse direktiivi artikli 26 lõike 1 punktile a. Viimati nimetatud sätet kohaldatakse minu arvates olukordades, kus maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluvad kaubad antakse kasutusse tasuta.

40. Sellel on kaks tagajärge. Esiteks ei kohaldata direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punktis a sisalduvat eritingimust, mille kohaselt kohaldatakse seda sätet ainult nende kaupade suhtes, mille omandamisel on maksukohustuslane kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Olukorras, kus maksukohustuslane annab oma töötaja kasutusse tema ettevõtte vara hulka

kuuluva kauba, nt sõiduki, ja see toimub töösuhte raames, tuleb seda minu arvates käsitada maksukohustuslasena tegutsemisena. Selline tehing on üldjuhul maksustatav. Teisest küljest omandab maksukohustustlane ühtlasi õiguse kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaks maha arvata ja juhul, kui ta ei teosta, samamoodi nagu äriühing QM, konkreetsetes liikmesriigis maksustatavat tegevust, siis ka selle maksu tagasisaamise õiguse.

41. Teiseks tuleb maksustamise aluseks sellises olukorras võtta harilikult summa, mille maksukohustustlane tegelikult oma töötajalt kauba kasutusse andmise eest saab, ja mitte kauba soetusmaksumus, nagu see on kauba tasuta kasutusse andmise puhul.

42. Loomulikult peavad pädevad riigiasutused kindlaks tegema, kas töötaja makstud tasu on tegelikult kauba kasutusse andmise eest makstav tasu. Ühise käibemaksusüsteemi eesmärk ei ole kõigi rahavoogude maksustamine. Maksustatakse tasu eest tehtavaid tehinguid, st kaubatarneid ja teenuste osutamist. Nende tehingutega seotud rahavood on üksnes nende tehingute maksubaas, kuna loetakse, et need kajastavad tehingute väärtust. Need peavad siiski olema vastastikused ja samaväärsed, et tehinguid, millega need vood seotud on, saaks käsitada tasulisena direktiivi 2006/112 artikli 2 tähenduses(17).

43. Käesolevas kohtuasjas teatab äriühing QM vastuseks Euroopa Kohtu küsimusele, et asjaomane töötaja kannab osa auto tema kasutusse andmise kuludest, kuna auto äriühingu QM poolt soetamise (liisimise) maksumus ületab ettevõtte eelarves selleks otstarbeks ettenähtud summa. Seega hüvitab töötaja selle vahe. Minu arvates on kaheldav, kas sellises olukorras toimub vastastikuste ja samaväärsete hüvede vahetamine ning kas teenuse osutaja saadud tasu peegeldab tegelikult teenuse saajale osutatud teenuse väärtust eespool viidatud Euroopa Kohtu praktika tähenduses. Selle kahtluse lahendamine nõuab aga maksukohustuslase ja tema töötaja vahelise õigussuhte analüüsi, mida peab tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus.

44. Kui see kohus jõuab järeldusele, et põhikohtuasjas vaidlusalune veovahendi töötaja kasutusse andmine toimus käibemaksu käsitlevate sätete tähenduses tasu eest, tekib sellise teenuse osutamise koha määratlemise küsimus. Kuna maksukohustuslase töötaja on üldjuhul mittemaksukohustustlane, tuleb siin kohaldada direktiivi 2006/112 artiklit 45, mille kohaselt on teenuse osutamise kohaks teenuseosutaja registrijärgne asukoht, püsiv tegevuskoht või elukoht. Kui aga kasutusse andmine on seotud veovahendiga, tuleb vastata küsimusele, kas sellist tegevust võib käsitada muu renditeenusena kui lühiajaline rendileandmine kõnealuse direktiivi artikli 56 lõike 2 tähenduses. Sellisel juhul oleks teenuse osutamise koht töötaja kui teenuse saaja elukoht.

45. Direktiivis 2006/112 ei määratleta „renditeenuse“ mõistet. Samuti ei viita see selles osas liikmesriikide riigisisesele õigusele, mistõttu tuleb seda mõistet tõlgendada liidu õiguse iseseisva mõistena.

46. Selle mõiste tähendust on Euroopa Kohus aga kommenteerinud. Kuigi see kohtupraktika on seotud kinnisvara rendileandmisega sellise tegevuse käibemaksust vabastamise kontekstis, leian siiski, et seda saab kohaldada ka vallasasjade, sh sõidukite rendileandmise suhtes. Raamistik, mille Euroopa Kohus „rendileandmise“ mõistega seoses on määratlenud, ei ulatu kaugemale selle termini üldtunnustatud tähendusest õiguskeeles.

47. Selle kohtupraktika järgi peavad renditeenuse olemasolu kindlakstegemiseks olema täidetud kõik sellise tehingu tingimused, see tähendab, et rendieseme omanik annab rendilevõtjale rendimakse eest ja kokkulepitud aja jooksul rendieseme kasutamise õiguse, välistades teised isikud(18). Seetõttu tuleb kontrollida, kas need eeltingimused on täidetud, kui maksukohustuslane annab oma töötajale isiklikuks tarbeks kasutada sõiduki, mis kuulub maksukohustuslase ettevõtte vara hulka.

48. Kõigepealt tuleb märkida, et kuigi Euroopa Kohus mainib kohtuotsuses *Medicom* ja *Maison Patrice Alard*(19) rendilepingu eseme omanikku, tuleb selle all mõista iga rendileandjat. Asjaolu, et äriühing QM ei ole põhikohtuasjas vaidluse esemeks oleva sõiduki omanik, vaid liisinguvõtja, ei takista käsitamast selle sõiduki kasutada andmist kõnealuse äriühingu poolt rendilepinguna.

49. Olukorras, kus sõiduk antakse kasutusse tasu eest, tuleb rendi maksmise tingimus lugeda minu hinnangul põhimõtteliselt täideks.

50. Mis puutub rendilepingu kestusesse, siis ma ei arva, et seda tuleks täpsustada kindla kuupäeva või kindla ajaühikute arvuga (päevad, kuud või aastad). Rendilepingu kestuse võib kindlaks määrata ka teatud sündmuse või tingimusega, nt konkreetse töötaja töösuhte kestuse või maksukohustuslasepoolse sõiduki rendilepingu kehtivusajaga(20). Lisaks sellele ei ole liikmesriikide õigustavades üldjuhul aluseks võetud, et rendileping tuleks sõlmida tähtajaga, vaid see võib kehtida ka tähtajatult(21), koos poolte võimalusega see lõpetada, nt töösuhte lõppemise korral.

51. Sellised rendilepingu kestuse määramise meetodid vastavad minu arvates ka „kokkulepitud aja“ tingimusele. Selle tingimuse eesmärk on üksnes eristada rentimist omandiõiguse või muude samalaadsete asjaõiguste üleminekust. Käibemaksusüsteemi seisukohast on see tingimus mõeldud aga teenuste osutamise eristamiseks kaubatarnetest.

52. Seetõttu ei arva ma vastupidi äriühingu QM märkustes esitatud seisukohale, et asjaolu, et sõiduki andmine töötaja kasutusse on piiratud töösuhte kestusega, takistab selle käsitamist renditeenusena.

53. Loomulikult on tähtis, kas sõiduki kavandatud kasutusaeg ületab või ei ületa 30 päeva, sest sellest oleneb direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 või 2 kohaldamine ja seega tehingu võimaliku maksustamise koht. Määramata ajaks sõlmitud lepingut tuleks minu arvates pidada sõlmituks pikemaks ajaks kui 30 päeva.

54. Lõpuks, mis puudutab ainukasutuse tingimust, siis on see omadus, mida seostatakse tavaliselt omandiõiguse ja mõne muu asjaõigusega. See tuleneb nende asjaõiguste *erga omnes* tõhususest.

55. Euroopa Kohus tunnistas selle tingimuse renditehingu vajalikuks tunnuseks käibemaksueeskirjade tähenduses esimest korda oma 4. oktoobri 2001. aasta otsuses „*Goed Wonen*“ (C?326/99, EU:C:2001:506). Selles kohtuasjas oli tegemist küsimusega, kas „kinnisvara liisingule- või rendileandmisele“ direktiivi 77/388(22) artikli 13 B osa esimese lõigu punktis b ette nähtud maksuvabastus hõlmab kinnisvara kasutusvaldusõiguse (*ususfructus*) kehtestamist. See küsimus tõstatati kuritarvituste vastase võitluse kontekstis, mis seisnes sellise õiguse kunstlikus kehtestamises, et saada alusetult õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks asjaomase kinnisvara tarnimiselt.(23).

56. Sellistel asjaoludel väitis kohtujurist F. G. Jacobs, et rendilepingut iseloomustab muu hulgas see, et rendilevõtjal on õigus kasutada rendilepingu eset justkui selle omanikuna ning võtta seal

vastu teisi isikuid või neid mitte vastu võtta (jutt on kinnisvarast)(24). Näib, et kohtujuristi F. G. Jacobsit inspireeris sealjuures mõiste „liising“ tähendus, mida kasutatakse ka direktiivi kõnealuses sättes, mis võib anglosaksi õiguses tähendada ka piiratud asjaõigustega sarnaseid õigusi tsiviilõigussüsteemides(25).

57. Eespool nimetatud kohtuotsuses sedastas Euroopa Kohus seda pisut teisiti, väites, et kinnisvara kasutamisele asjaõiguse seadmisel seisneva tehingu põhitunnus, mis on ühtlasi omane ka rendilepingule, on asjasse puutuvale isikule kokkulepitud ajaks ja tasu eest kinnisvara omandiõiguse andmine nii, nagu see isik oleks omanik, ja kõigi teiste isikute välistamine selle õiguse kasutamise võimalusest(26).

58. Nagu sellest nähtub, kirjeldas Euroopa Kohus esiteks sel viisil kasutusvaldusõigust, mainides vaid seda, et rendilepingut iseloomustavad sarnased tunnused. Teiseks puudutab Euroopa Kohtu hinnangul teiste isikute väljaarvamine õigust kasutada asja omanikuna, mitte aga muud tegevust, mis on seotud kasutusõiguse esemega (ja võimaliku rentimisega).

59. Alles hilisemates kohtuotsustes kohaldas Euroopa Kohus seda tingimust otse rendilepingule käibemaksuvabastust käsitlevate sätete tähenduses, lihtsustades ühtlasi kohtuotsuse „Goed Wonen“ sõnastust. Selle uue sõnastuse kohaselt seisneb kinnisvara rendileandmine käibemaksuvabastust käsitlevate sätete tähenduses sisult selles, et kinnisvara omanik annab renditasu eest ja kokkulepitud ajaks rendilevõtjale selle kinnisvara kasutamise õiguse, välistades teised isikud(27).

60. Ma ei arva siiski, et Euroopa Kohus soovis sel viisil kehtestada rendilepingule eriti kõrgeid nõudeid käibemaksueeskirjade tähenduses. Need nõuded ei ulatu kaugemale seda liiki lepingutes tavapärasest rendilevõtja õigusest rendilepingu eset kasutada ning kaitsta seda õigust (ja selle teostamist) selleks volitamata kolmandate isikute sekkumise eest. See ei välista siiski õigusi, mis kuuluvad rendieseme omanikule (või laiemalt rendileandjale) kas seaduse või poolte vahel sõlmitud lepingu alusel. See ei välista ka seda, et rendilevõtjal võivad olla rendilepingu esemega seotud teatud kohustused, mis lasuvad tal muul alusel, nt tema ja rendileandja vahelise töösuhte alusel.

61. Kuna kaldun arvama, nagu juba mainisin, et eespool käsitletud kohtupraktikat võib kohaldada ka mõiste „veovahendite rendileandmine“ tõlgendamisele direktiivi 2006/112 artikli 56 tähenduses, siis ei nõustu ma äriühingu QM väitega, mille kohaselt sellest kohtupraktikast tulenevad kriteeriumid ja eelkõige rendilepingu eseme kasutamise kriteerium teisi isikuid välistades, välistavad rendilepingu olemasolu tunnistamise juhul, kui sõiduk antakse töötaja kasutusse sellises olukorras nagu põhikohtuasjas.

62. Nimelt väidab see äriühing, et kuna sõiduki kasutusse andmine toimub ka ametialastel eesmärkidel, ei kasuta töötaja seda ainuisikuliselt, kuna sõiduki kasutamine töötaja poolt ametialastel eesmärkidel (kaudselt: tööandja huvides) tähendab sisuliselt selle kasutamist tööandja poolt.

63. Selle väitega ei saa nõustuda. Asjaolu, et auto kasutamise võimalus hõlbustab töötajal tööülesannete täitmist ja et see oli muu hulgas tööandja poolt sõiduki tema kasutusse andmise eesmärk, ei muuda tõika, et tööandjaga sõlmitud lepingu kohaselt on see konkreetne sõiduk eranditult tema käsutuses. Samuti ei muuda seda asjaolu, et tööandja võib anda töötajale korraldusi, mille täitmine nõuab tema kasutusse antud sõiduki kasutamist(28). Samamoodi oleks ka siis, kui töötaja oleks selle sõiduki omanik. Teisiti oleks aga juhul, kui tööandjal oleks sõidukipark, mida töötajad saaksid kasutada vajaduse järgi (ja sõltuvalt nende sõidukite kättesaadavusest), kuid ükski neist sõidukitest ei oleks püsivalt konkreetsele töötajale määratud.

64. Samuti on direktiivi 2006/112 artikli 56 tähenduses renditehingu olemasolu hindamisel vähetähtis asjaolu, et maksukohustuslane annab sõiduki töötaja kasutusse töölepingu, mitte aga eraldi tsiviilõigusliku lepingu alusel. Käibemaksusüsteemi raames võetakse aluseks tehingute funktsionaalne määratlus, mitte aga nende ametlikust õiguslikust vormist tulenev määratlus. Seega, kui tehing vastab veovahendite renditehingu funktsionaalsetele kriteeriumidele, ei ole tähtis, mis liiki lepinguga see on vormistatud(29).

65. Eespool öeldut silmas pidades olen seisukohal, et olukorras, kus maksukohustuslane annab oma töötajale eraviisiliseks kasutamiseks tema ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki pikemaks ajaks kui 30 päevaks, tähendab see veovahendi rendileandmist direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 2 tähenduses.

66. Selline lahend on ka kooskõlas direktiivi 2008/8 eesmärgiga, milleks on maksustamine tegeliku tarbimise kohas(30). Veovahendite puhul, mida maksukohustuslase töötajad saavad kasutada isiklikuks tarbeks, tuleb teenuse tegeliku tarbimise kohana käsitada nende töötajate elukohta.

67. Seetõttu teen ettepaneku täiendada vastust eelotsuse küsimusele nii, et kui liikmesriigi kohus tuvastab, et maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki oma töötajale eraviisiliseks kasutamiseks andmine pikemaks ajaks kui 30 päevaks toimub tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c ja Euroopa Kohtu sellekohase praktika tähenduses, siis tuleks kõnealuse direktiivi artikli 56 lõiget 2 tõlgendada nii, et mõiste „veovahendi muu kui lühiajaline rendileandmine“ hõlmab sellist kasutusse andmist.

Järeldused

68. Eeltoodud kaalutlusi tervikuna silmas pidades teen ettepaneku vastata Finanzgericht des Saarlandes (Saarlandi maksukohus, Saksamaa) esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ), artikli 2 lõike 1 punkti c ja artikli 26 lõike 1 punkti b tuleks tõlgendada nii, et tegemist ei ole nende sätete tähenduses teenuste osutamisega tasu eest, kui maksukohustuslane annab oma töötaja kasutusse ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki, mille eest töötaja ei maksa tasu ega loobu osast maksukohustuslase poolt talle makstavast töötasust või muudest soodustustest ega tee ka lisatööd, mis on otseselt seotud selle sõiduki kasutusse andmisega.

2. Kui liikmesriigi kohus tuvastab, et maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva sõiduki oma töötajale eraviisiliseks kasutamiseks andmine enam kui 30 päevaks toimub tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c ja Euroopa Kohtu sellekohase praktika tähenduses, siis tuleks kõnealuse direktiivi artikli 56 lõiget 2 tõlgendada nii, et mõiste „veovahendi muu kui lühiajaline rendileandmine“ hõlmab sellist kasutusse andmist.

1 Algkeel: poola.

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

3 ELT 2008, L 44, lk 11.

4 Vt direktiivi 2008/8 artikkel 4.

- 5 Vt eelkõige 10. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus A (C?410/17, EU:C:2019:12, punktid 35 ja 36).
- 6 Vt eelkõige 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, punktid 15–17); 29. juuli 2010. aasta kohtuotsus Astra Zeneca UK (C?40/09, EU:C:2010:450, punktid 29–31); 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Medicom ja Maison Patrice Alard (C?210/11 ja C?211/11, EU:C:2013:479, punkt 30).
- 7 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Medicom ja Maison Patrice Alard (C?210/11 ja C?211/11, EU:C:2013:479, punkt 28).
- 8 Taxud.c.1[2016]1136484-832 REV; dokument on kättesaadav komisjoni veebilehel.
- 9 10. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus A (C?410/17, EU:C:2019:12, punkt 31).
- 10 Vt 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Medicom ja Maison Patrice Alard (C?210/11 ja C?211/11, EU:C:2013:479, punkt 30).
- 11 Direktiivi 2006/112 artikli 24 lõike 1 kohaselt on teenuste osutamine mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.
- 12 Võib isegi jääda mulje, et Euroopa Kohus on selle lahendamist tahtlikult vältinud (vt 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus Fillibeck, C?258/95, EU:C:1997:491, punkt 20).
- 13 Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23). Direktiiv on kehtetuks tunnistatud ja asendatud direktiiviga 2006/112.
- 14 16. oktoobri 1997. aasta kohtuotsus Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, punkt 25).
- 15 25. mai 1993. aasta kohtuotsus Mohsche (C?193/91, EU:C:1993:203, punktid 8 ja 9).
- 16 See võib olla nii näiteks juhul, kui ta ostis selle kauba mittemaksukohustuslaselt (vt 27. juuni 1989. aasta kohtuotsus Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, punkt 9).
- 17 Vt ka 10. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus A (C?410/17, EU:C:2019:12, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 18 Vt ka 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Medicom ja Maison Patrice Alard (C?210/11 ja C?211/11, EU:C:2013:479, punkt 26).
- 19 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Medicom ja Maison Patrice Alard (C?210/11 ja C?211/11, EU:C:2013:479).
- 20 Sarnaseid lahendusi leidub ka muudes valdkondades peale töösuhete, nt on üldine tava rentida digiboks kaabel- või satelliittelevisiooni lepingu kehtivuse ajaks.
- 21 Vt nt Poola tsiviilseadustiku (kodeks cywilny) artikkel 659.
- 22 Praegu sisaldub see õigusnorm direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis I.
- 23 Vt 4. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 31).

24 Kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:115, punktid 79 ja 84).

25 Vt kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:115, punktid 60 ja 74).

26 4. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 55).

27 Vt 9. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus Mirror Group (C?409/98, EU:C:2001:524, punkt 31); 8. mai 2003. aasta kohtuotsus Seeling (C?269/00, EU:C:2003:254, punkt 49) ja lõpuks 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Medicom ja Maison Patrice Alard (C?210/11 ja C?211/11, EU:C:2013:479, punkt 26).

28 Samamoodi ei tähenda hiljuti (s.o 2020. aasta kevadel) sageli praktiseeritud töötaja kaugtöötamise kohustus seda, et tööandja rikub töötaja elukohaks oleva kinnisvara omamist.

29 Vt kasutusõiguse ja kinnisvara rendileandmise vaheliste erinevuste kontekstis ka 4. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 58).

30 Direktiivi 2008/8 põhjendus 3.