

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER  
esitatud 23. novembril 2004<sup>1</sup>

I. Sissejuhatus

II. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus: kuues direktiiv

1. Rootsi Regeringsrätten'is (kõrgem halduskohtus) pooleli olev kohtuasi puudutab küsimust, kuidas tuleb hotelliettevõtja poolt oma töötajatele omahinnast madalama hinnaga pakutavat eset käsitleda seondult selle maksustamisega käibemaksuga.

3. Kuuenda direktiivi artikli 2 lõikes 1, kus määratletakse direktiivi kohaldamisala, on öeldud, et käibemaksuga maksustatakse „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil käibemaksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.” Neid kahte liiki tehinguid määratletakse allpool vastavalt artikli 5 lõikes 1 ja artikli 6 lõikes 1.

2. Otsuse tegemiseks on tal vaja teada, kas kuuenda direktiiviga,<sup>2</sup> eelkõige selle artikliga 2, artikli 5 lõikega 6 ja artikli 6 lõike 2 punktiga b on vastuolus selline siseriiklik õigusakt, milles käsitatakse oma tarbimisena tasuta tehinguid ning olukordi, kus maksukohustuslane vahendab kaupade või osutab teenuseid kaupade ostuhinnast või teenuse maksumusest madalama hinnaga.

4. Maksustatav summa arvutatakse kõigi nende summade alusel, mis on kaupade tarnimise või teenuse osutamise puhul käsitatavad tasuna ja mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otseselt seotud toetused (artikli 11 A lõike 1 punkt a).

5. Samamoodi on maksustatav ka ettevõtte põhivara hulka kuuluv kaup, mille omandab ettevõtja tema enda või tema töötajate

1 — Algselt: hispaania.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumulatsioonide käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“).

isiklikuks tarbeks ja selle tasuta äraandmine kolmandale isikule ning üldiselt selle kasutamise muuks kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt või selle osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata (artikli 5 lõige 6).

õigusakt, käsitab oma tarbimisena kauba üleandmist tasuta, ostuhinnast madalama hinnaga või kui ostuhind ei ole teada, siis üleandmise hetkel kehtivast madalama hinnaga (II peatüki artikli 2 lõige 2 koostoimes VII peatüki artikli 3 lõike 2 punktiga a).

6. Sellistel puhkudel moodustab maksustatava summa kauba ostmisel tasutud ostuhind ja ostuhinna puudumise korral omahind (artikli 11 A lõike 1 punkt b).

7. Artikli 6 lõike 2 punkti b kohaselt käsitatakse tasu eest teenuste osutamise maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamist muul kui majandustegevuse eesmärgil ehk nimelt tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks, mille puhul maksustatakse teenuste osutamisega seonduvat kogukulu (artikli 11 A lõike 1 punkt c).

9. Teenuste oma tarbimisega on tegemist, kui maksukohustuslane osutab teenuseid ise, teise isiku kaudu või muul viisil iseendale või oma töötajatele eraviisiliselt või muul kui majandustegevuse eesmärgil tasuta või teenuse osutamise hetkeväärtusest madalama hinnaga (II peatüki artikli 5 esimese lõigu esimene lause koostoimes VII peatüki artikli 3 lõike 2 punktiga b).

#### B. Rootsi õigus: *Lagen om mervärdesskatt*

8. *Lagen om mervärdesskatt* (seadus 1994:200), Rootsis käibemaksu reguleeriv

10. Mõlemal pooltel kehtib tingimus, et hinda ei või vähendada kaubanduslikel kaalutlustel; VII peatüki artikli 2 esimese lõigu kohaselt võetakse maksustamise aluseks tehingu hind, mida hinnatakse ühel seaduses märgitud viisidest.

### III. Asjaolud, põhihoituasi ja eelotsuse küsimused

13. Kõnesolev nõustamisasutus vastas 10. juuni 2002. aasta otsuses, et tegemist on toitlustusteenusega, mille maksubaas arvutatakse vastavalt Lagen om mervärdesskatt'i II peatüki artikli 5 esimese lõigu esimesele lausele koostoimes VII peatüki artikli 3 lõike 2 punktiga b.

11. Hotel Scandic Gåsabäck AB (edaspidi „Scandic“) peab hotelli ja restorani, pakkudes oma töötajatele (23–25 inimest) tööpäeva ajal einet ettevõttele kaasnevast kulust madalama hinnaga.<sup>3</sup> Töötajad saavad eine ja suunduvad sellega sööklasse. Eine lõpetanud, koristavad nad nõud ja söögiriistad laualt ja asetavad need selleks ette nähtud korvidesse.

14. Kuna Scandic selle hinnanguga ei nõustunud, pöördus ta Regeringsrätten'isse, kuna tema arvates tuleb kõnesolevat toiduainete pakkumist pidada kauba tarnimiseks, ning seega määrata maksustatav summa töötajate poolt selle eest makstud tasu alusel.

12. Kirjeldatud teenuste suhtes kehtiva maksumüsteemi kohta teabe saamiseks esitas Scandic Skatterättsnämnden'ile (eraisikute maksunõustamisasutus) kaks küsimust. Esimeses küsis ta, kas nende toimingut käsitatakse toiduainete tarnena, mida maksustatakse 12% määraga, või toitlustusteenusena, mille maksumäär on 25%. Teine küsimus puudutas maksustatavat summat, täpsustamaks, kas see tuleb määrata töötaja makstud summa alusel või vastavalt oma tarbimist käsitlevas Rootsi õigusaktis sätestatud eeskirjadele.

15. Kohus kahtleb, kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 6 ja artikli 6 lõike 2 punktis b esitatud isiklikuks tarbeks kasutamise mõiste hõlmab ainult tasuta tehinguid või sisaldab ka, nagu Rootsi seadus, tehinguid, kus saaja maksab sümboolset või kitsalt omahinnaga seonduvat tasu. Kahtluste hajutamiseks esitas ta Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas juhul, kui äriühingu poolt eine pakkumine kujutab endast kauba tarnimist, tuleb kuuenda direktiivi artiklit 2 ja artikli 5 lõiget 6 tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusaktid, millele nähakse

3 — Tegelikult maksavad töötajad eelotsusetaotluse kohaselt omahinnast veidi kõrgema summa, kuid tulevikus võimaldatakse neil tasuda sellest väiksem summa. Põhihoituasja ajendanud maksukonsultatsioon tugineb tegelikult sellele teisele oletusele.

ette, et kauba kasutamisenä isiklikuks tarbeks tuleb muu hulgas mõista seda, kui käibemaksukohustuslane annab kauba üle tasu eest, mis on väiksem kui kauba või sarnaste kaupade ostuhind või sellise väärtuse puudumisel omahind, on nende sätetega vastuolus?

17. 21. oktoobril 2004 toimus kohtuistung, kus suuliste väidete esitamisel osalesid peale kõnesoleva asutuse esindaja ka Rootsi, Kreeka ja Soome valitsuse esindajad.

2. Kas juhul, kui äriühingu poolt eine pakkumine kujutab endast toitlustusteenuse osutamist, tuleb kuuenda direktiivi artiklit 2 ja artikli 6 lõike 2 punkti b tõlgendada nii, et liikmesriigi õigusaktid, millega nähakse ette, et isiklikuks tarbeks teenuste osutamisenä tuleb muu hulgas mõista seda, et käibemaksukohustuslane osutab teenust ise, laseb seda osutada või pakub mõnel muul moel teenust käibemaksukohustuslase enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui käibemaksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil, kui teenust pakutakse tasu eest, mis on madalam kui teenuste osutamise hind, on nende sätetega vastuolus?”

#### IV. Menetlus Euroopa Kohtus

16. Euroopa Kohtu põhikirja artiklis 20 ette nähtud tähtjaks esitasid kirjalikke märkusi Euroopa Komisjon ning Rootsi, Taani ja Kreeka valitsus.

#### V. Eelotsuse küsimuste analüüs

##### *A. Eelmärkus: tehingu õiguslik kvalifitseerimine*

18. Ilmselt ei soovi Regeringsrätten teada saada Euroopa Kohtu arvamusst põhikohuasjas vaidlustatud tehingu olemuse kohta, sest ta esitas sama küsimuse kahe erineva oletuse puhul, vastavalt sellele, kas ta peab Scandici töötajatele eine pakkumist kauba tarnimiseks või teenuste osutamiseks. Tulevalt ülesannete jagunemise korrast menetluses, mille raames on esitatud eelotsuse taotlus, otsustab asjaolude õigusliku olemuse üle siseriiklik kohus, kes peab juhul, kui kohaldatavad on Euroopa õigusnormid, järgima Euroopa Kohtu antud tõlgendust.

19. Nagu märgib komisjon oma kirjalikes märkustes, tuleb kuuenda direktiivi mõisteid „kauba tarnimine” ja „teenuste osutamine”

tõlgendada ühtselt ning seega eeldavad need Euroopa Kohtu eelotsust. Järelikult tuleb vaatamata sellele, et Rootsi kohus seda ei taotlenud, meenutada sellealast väljakujunenud kohtupraktikat.

21. Seega ei tule maksustatavaid tehinguid maksustamise puhuks eraldi osadeks jagada. „Teenuste osutamise ühtsuse” põhimõttest<sup>7</sup> lähtuvalt keskendub Euroopa Kohus tervikule, mida ta käsitleb ühel või teisel viisil olenevalt selle valdavast elemendist. Selle kriteeriumi alusel peab Regeringsrätten uurima Scandici tegevust oma töötajate heaks tervikuna, pidades silmas selle valdavast elementi, mille järgi tuleb tegevust lugeda kas kauba tarnimiseks või teenuste osutamiseks.

20. Selle kohta kuulutati kohtuotsuses Faaborg-Gelting Linien,<sup>4</sup> et tehingu kvalifitseerimiseks kauba tarnimise või teenuste osutamiseks tuleb nimetatud tehingu valdavate tunnuste kindlakstegemiseks arvesse võtta kõiki selle asjaolusid (punkt 12).<sup>5</sup> Seda reeglit silmas pidades leidis Euroopa Kohus, et Faaborgi (Taani) ja Geltingi (Saksamaa) sadamate vahelisel liinil sõitvatel parvlaevaldel restorani pidamisega seotud tehinguid tuleb lugeda teenuste osutamiseks (punkt 15), kuna neid iseloomustab rida tunnuseid ja tegevusi, millest toiduga varustamine on ainult üks osa ning mille hulgas teenused on suuresti ülekaalus (punktid 13 ja 14).<sup>6</sup>

#### B. Oma tarbimine ja käibemaks

22. Asja tuum on välja selgitada, kas kuuenda direktiiviga on lubatud, et siseriiklik õigusakt käsitleb oma tarbimisena põhikohuasjas arutatavat olukorda, kus Scandici töötajad tasuvad ettevõttele toidu eest oma hinnast madalama summa.

23. Kuuenda direktiivi sõnastus ja mõte ning järelikult ühenduse seadusandja soov räägivad selle võimaluse vastu.

4 — 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien (EKL 1996, lk I-2395).

5 — Sama kriteeriumi, milleks on tehingu kõikide asjaolude arvessevõtmine, kasutati ka 17. novembri 1993. aasta otsuses kohtuasjas C-68/92: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1993, lk I-5881) selleks, et määratleda teatud tehinguid „reklaamteenustena” (punktid 16–19).

6 — Euroopa Kohus märkis, et vahetuks tarbimiseks valmis toidu ja joogi pakkumine oli rea teenuste tulemus, mis hõlmas teenuseid toiduvalmistamisest selle serveerimiseni valmisportsjonitena, ühes kliendile pakutava vajaliku infrastruktuuriga (söögisaal, garderoob, mööbel, nõud). Samas märkis Euroopa Kohus, et olukord on erinev, kui tehing on seotud kaasavõetava kulinaartoiduga ning ei toimu koos teenustega, mille eesmärgiks on sobivas ümbruses kohapeal tarbimist meeldivamaks muuta (Faaborg-Gelting Linien kohtuotsuse punktid 13 ja 14).

7 — See väljend („Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung”) on P. Haunoldi väljendi „Der Steuergegenstand” parafraaseering, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Viin 2001, lk 111.

1. Miks on vaja oma tarbimist maksustada?

24. Oma tarbimise samastamine kauba tarbimise ja teenuste osutamisega tasu eest on kooskõlas neutraalsuse põhimõttega, mis on ühise käibemaksusüsteemi põhielement,<sup>8</sup> millega tagatakse, et maksustamine ei mõjuta tootmisprotsesse<sup>9</sup> ja koheldakse võrdselt kõiki kaubandustegevuse liike, muutmata kauba hinda.<sup>10</sup> Selle põhimõte on lihtne: käibemaksuga maksustatakse tarbimine, sest tarbimine on inimeste majandusliku võimsuse kaudne avaldumine, maksustades tehinguid, mida sooritavad ettevõtjad või kutselised isikud, kes siirdetehnikat kasutades kannavad maksukoorma üle lõpptarbijatele; selliselt kehtestatakse „erapooletu“ maks maksukohustuslasele: maksu kannab vaid ahela lõplik lüli, kes on kauba või teenuse saaja.<sup>11</sup>

25. Kõnesoleva põhimõtte üheks järelmiks on sarnaste olukordade erineva kohtlemise keeld. Konkreetsetl käesolevas kohtuasjas peavad lõpptarbijad ja kõik, kes, olemata lõpptarbijad, on sarnases materiaalses olukorras, maksuma maksu samas käibemaksusüsteemis, sest kui ettevõtjad või kutsetöötajad on lõppostjad või lõpptarbijad, tuleb neid selleks pidada ning nende juriidilisi toiminguid tuleb sellele vastavalt hinnata, et „vältida [seda, et] käibemaksukohustuslase eratarbimine oleks käibemaksust vabastatud“.<sup>12</sup>

26. Selle kohta otsustati 12. märkuses viidatud De Jongi kohtuotsuses, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 6 tagab, et käibemaksukohustuslast, kes võtab kauba ettevõtte käibevarast kasutusse isiklikuks tarbeks, koheldakse võrdselt lõpptarbijaga, kes kauba ostab (punkt 15).<sup>13</sup> Kohtuotsustes Enkler<sup>14</sup> ja Fillibeck<sup>15</sup> omistati samasugune tähendus artikli 6 lõike 2 punktile a, samastades vara sellise kasutamise tasuliste teenuste osutamisega.

8 — 27. juuni 1989. aasta otsuses kohtuasjas 50/88: Kühne (EKL 1989, lk 1925, punkt 12) ja 25. mai 1993. aasta otsuses kohtuasjas C-193/91: Mohsche (EKL 1993, lk I-2615, punkt 9) peeti kõnesolevat põhimõtet käibemaksu „olemuseks“.

9 — Lohse, C., „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht“, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Viin 2001, lk 49.

10 — See järeldus, millele viitavad L. Mochón Lopez ja A. Jabalera Rodríguez oma ühisteose „*El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*“ (käibemaks, märkused selle normide kohta) sissejuhatuses, kirjastus Comares, Granada 2001, lk 14, on neutraalsuse põhimõtte põhiolemus.

11 — Seda väljendust kasutasin ma vastavalt 2004. aasta 13. jaanuaril ja 25. märtsil esitatud ettepanekute punktides 33 ja 38 kohtuasjades, milles tehti 27. mai 2004. aasta otsus C-68/03: Lipjes (EKL 2004, lk I-5879) ja sama aasta 16. septembri otsus C-382/02: Cimber Air (EKL 2004, lk I-8379).

12 — Kohtujurist Jacobsi 27. veebruari 1992. aasta ettepanek kohtuasjas, milles tehti nimetatud aasta 6. mai otsus C-20/91: De Jong (EKL 1992, lk I-2847, punkt 10).

13 — 27. jaanuari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-48/97: Kuwait Petroleum (EKL 1999, lk I-2323) ja 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-415/98: Bakcsi (EKL 2001, lk I-1831) rõhutasid sama mõtet (punktid 21 ja 42 vastavalt).

14 — 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler (EKL 1996, lk I-4517, punkt 33).

15 — 16. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-258/95: Fillibeck (EKL 1997, lk I-5577, punkt 25).

27. Ühesõnaga tahetakse vältida, et maksukohustuslane, kes on saanud oma ettevõtte jaoks ostetavalt kaubalt käibemaksu maha arvestada, võiks maksu maksmisest kõrvale hoiduda „isiklikuks tarbeks” kasutamise korral (artikli 5 lõige 6 ja artikli 6 lõike 2 punkt a) ning seega kasutada lubamatuid eeliseid võrreldes tavaostjaga, kes kauba omandas või seda kasutas, tasudes vastavat maksu.<sup>16</sup>

tekib talle sellega lubamatu eelis, võrreldes tavaostjate või -tarbijatega, kes on kohustatud maksu tasuma.<sup>17</sup> Kui maksukohustuslane osutab tasuta või sarnasel eesmärgil teenuseid oma ettevõtlustegevuse raames (artikli 6 lõike 2 punkt b) võtmata maksu, võimaldab ta endale maksuvaba, eelistega tarbimist, mis rikub neutraalsuse põhimõtet.

30. Et muuta see tõlgendus paremini mõistetavaks, tuleks tuua paar näidet.<sup>18</sup>

28. Neutraalsuse põhimõte ja sellest tulenev võrdsus süsteemis tähendavad kokkuvõttes sama, kui maksukohustuslasest ettevõtja osutab tasuta teenuseid iseenda või oma töötajate isiklikuks tarbeks, nagu sätestab artikli 6 lõike 2 punkt b. Kui eesmärk on, et samas olukorras olevaid ettevõtjaid maksustatakse võrdselt, on ettevõtja, kes kasutab oma ettevõtlustegevusega seonduvaid teenuseid oma tarbeks, käibemaksu seisukohalt täpselt samas olukorras nagu teenuste saajatest eraisikud, kes peavad maksu tasuma: mõlemad on ahela viimane lüli.

31. Sõiduautode müügiga tegelev ettevõtja võtab ühe auto oma isiklikku kasutusse või kingib sõbrale. Selle üleandmise puhul kehtib käibemaks (1000 eurot), sest vastasel juhul hoitakse lõpptarbimisel, mille jaoks maks on mõeldud, maksust kõrvale. Aga kui kõnesolev ettevõtja ei ole auto ostmisel tasunud käibemaksu maha arvanud, maksustatakse oma tarbimist ja auto suhtes toimuks topeltmaksustamine (2000 eurot), millega rikutaks neutraalsuse põhimõtet; kui aga, vastupidi, maks oleks maha arvatud, tuleks selle

29. Kokkuvõttes võib maksukohustuslane omandada (artikli 5 lõige 6) või kasutada (artikli 6 lõike 2 punkt a) ettevõtte põhivahendite hulka kuuluvat kaupa muul kui majandustegevuse eesmärgil. Kui ta arvas kauba ostmisel käibemaksu maha ja kasutab seda kaupa lõpptarbijana, tasumata maksu,

17 — See idee esineb varjatud kujul *a sensu contrario* eespool viidatud Kühne kohtuotsuses, kus Euroopa Kohus otsustas, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et see takistab ettevõtte vara amortisatsiooni maksustamise seoses selle kasutamisega isiklikuks tarbeks, kui sellelt varalt ei võinud omal ajal käibemaksu maha arvata, sest see osteti isikult, kes ei ole käibemaksukohustuslane (punkt 11). Eespool viidatud Bakcsi kohtuotsuses (punkt 44) otsustati samamoodi.

18 — Võtan eeskujuks mõnede muudatustega A. M. López Molino esitatud juhud: „Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos al IVA”, *El impuesto sobre el valor añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, kirjastus Comares, Granada 2001, lk 49 jj.

16 — Vt eespool viidatud kohtuotsused De Jong (punkt 15), Enkler (punkt 33) ja Bakcsi (punkt 42).

põhimõtte kohaselt maks tasuda, vältimaks maksustatava tehingu maksust kõrvale hoidumist. Seetõttu oleneb kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 punkti a kohaselt oma tarbimise maksustamine varem tasutud maksu maha arvamise võimalusest.

puhul tasuna käsitatava summa alusel (kuuenda direktiivi artikli 11 A lõike 1 punkt a). Oma tarbimise puhul seevastu võetakse aluseks kauba või sarnase kauba ostuhind või omahind või maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele (artikli 11 A lõike 1 punktid b ja c).

32. Teisel juhul koostab arhitekt endale ühepereelamu ehitusprojekti. Sel juhul algab ja lõpeb „tootmisahel” teenuse osutamisega, ilma eelnevate järkudeta, kus oleks võinud käibemaksu võtta, mille tõttu ei sõltu selle tehingu maksustamine varasema maksu mahaarvamisest, sest maksu ei tasutud. Eeskirja (artikli 6 lõike 2 punkti b) eesmärk on siiski sama: „vältida olukorda, kus maksukohustuslane kasutab oma ettevõtte vahendusel maksuvabu äriteenuseid, mille eest eraisikul tuleb käibemaksu maksta.”<sup>19</sup>

34. Vahepealset võimalust seega ei ole. Oma tarbimisel tuginetakse muule alusele, sest saaja ei maksa tasu, kusjuures välistatud on tehingud, mis ei ole tasuta, nagu tuleneb eespool viidatud sätete sõnastusest.

2. Oma tarbimisel maksustatav summa

33. Maksustatav summa arvutatakse üldjuhul kauba tarnimise või teenuste osutamise

35. See lähenemisviis vastab Euroopa Kohtu praktikale tasu mõiste osas, mille põhiolemus on müüja (või teenuse osutaja) ja ostja (või saaja) vaheline vastastikku siduv õiguslik suhe nii, et esimese poolt saadav tasu kujutab teisele antava eelise tegelikku väärtust,<sup>20</sup> mis kujutab endast subjektiivset parameetrit, mis näitab igal juhul tegelikult saadud summat,

<sup>19</sup> — Need on kohtujurist Jacobsi sõnad ettepanekus, mille ta esitas eespool viidatud kohtuasjas Mohsche (punkt 22).

<sup>20</sup> — Seda kinnitavad 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-16/93: Tolsma (EKL 1994, lk I-743, punkt 14) ja 14. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-172/96: First Nacional Bank of Chicago (EKL 1998, lk I-4387, punkt 26).

mitte objektiivsete kriteeriumide alusel hinnatavat summat.<sup>21</sup> Seega ei ole asjaolul, kas majandustooming tehakse omahinnast kõrgema või madalama hinnaga, tähtsust selle kindlaksmääramisel, kas tehingut tuleb käsitleda tasu eest tehtud tehinguna või mitte.

valt majandusprotsessi lõppjärgu käibes tegelikult „lisanduvale” väärtusele.<sup>23</sup>

36. Ühtlasi, nagu märgib komisjon, ei nõua kuuendas direktiivis ega kohtupraktikas miski maksustatava summa kindlaksmääramist maksustatava tehingu turuväärtuse järgi, olenemata tasutud maksumumast. Seda käsitletakse põhjalikult artiklis 11, mille kohaselt maksustatava summa kindlaksmääramisel ei tule arvesse hinnalangused, hinnaalandused ja hinnavähendid (osa A lõige 3), kusjuures tühistamise, keeldumise, osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tehingu toimumist, vähendatakse maksustatavat summat sellele vastavalt (osa C lõige 1). Maksustatava summa määrab alati saadud tasu,<sup>22</sup> mis on ka neutraalsuse põhimõttel rajanev reegel ja tugineb selle maksu kui kaudse maksu ülesehitusele, millega maksustatakse tarbimises väljenduvat majanduslikku võimsust, ning mis nõuab, et maks määratakse vasta-

37. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 6 ja artikli 6 lõike 2 punkti b alla kuuluvad ainult tasuta tehingud; ülejäänud, isegi alla omahinna toimunud tehinguid tuleb käsitada tasulistena ning vaadelda artikli 2 lõike 1 alusel. Seega ei ole nende sätetega lubatud siseriiklikud õigusaktid, mis käsitavad oma tarbimisena „kahjumiga müüki”.

38. Rootsi valitsus ei nõustu selle lähene-misviisiga, väites, et sümboolse hinnaga ja

23 — Teine näide (seekord kasutan olukorda, mille L. Mochón Lopez ja A. Jabalera Rodríguez esitavad 13. joonealuses viidatud teoses. Ettevõtja B müüb turuhinnaga (150 eurot) teatud kauba, mille ta ostis ettevõtjalt A 100 euroga. Ostul tasutud käibemaks oli 16 eurot (käibemaksu määr 16%), võttes selle kauba müügi pealt 24 eurot, mille tasub tarbija. Tasumisele kuuluv käibemaks on saadud maks mininus tasutud maks (24 — 16 = 8 eurot), samas kui lõpptarbija kanda jääb kogumaks (24 eurot). Ettevõtja B puhul täheldame, et maks on tema suhtes neutraalne. Nimelt tähendas esimesel puhul maks kulu (16 eurot), kuid pärast muutus tuluks (24 eurot), kusjuures viimane kaotas saadud celise, tasudes riigikassasse tema kasuks tekkinud vahe (8 eurot). Sel viisil ei mõjuta maks maksustatava kauba ega teenuste hinda, sest sellega ei kaasne kulu ega tulu ettevõtluses või kutsetegevuses. Kui aga ettevõtja B mingil põhjusel müüb 90 euroga kauba, mille ta ostis 100 euroga, ja millelt tasus 16 eurot maksu, ei saa käibemaksu arvutada turuhinna järgi (150 eurot), võmata arvesse tehingu tegelikku hinda (90 eurot), sest maks oleks 24 eurot 14,4 euro asemel, mille tulemusel kannaks ta kahju, sest punduks neutraalsus, millest see kaudse maksustamise süsteem peab järeldama.

21 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud Fillibecki kohtuotsus, 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs (EKL 1996, lk I-5339, punkt 27) ja 29. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-404/99: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-2667, punkt 38).

22 — Ühenduse kohtupraktikas järjepidevalt kinnitust leidnud põhimõte. Selle kohta vt 29. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-86/99: Freemans (EKL 2001, lk I-4167, punkt 27) ja selles viidatud kohtuotsused.

tasuta tehingu vahel ei ole mingit vahet. Tema väide on puhtretooriline ning ei tule käsitletavas kohtuasjas arvesse, sest eelotsusetaotluses on öeldud, et Scandic'i töötajad tasuvad toidu eest ettevõtte kulutusest suurema summa, kuigi tulevikus „võib see summa olla madalam”, seega ei kasutata mingil hetkel „sümboolse tasu” mõistet.

subsideerib oma töötajate toitlustamist teise toitlustusettevõtte kaudu, toetussumma sellele ettevõttele üle, täiendades seda sumмага, mida maksavad töötajad. Nimetatud toetus seondub otseselt hinnaga ja kuulub vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A lõike 1 punktile a maksustatava summa sisse. Tema meelest tuleb samamoodi kohelda ka tööandjat, kes osaleb töötajate toitlustamises oma enda teenustega, kuid see ei ole võimalik, kui maksustatakse ainult töötajate makstud summa.

39. Maksupettuse kartus, mis avaldub nii Rootsi kui ka Kreeka ja Soome valitsuse seisukohtades, ei õigusta seda, sest selles unustatakse, et ühenduse seadusandja on selle võimalusega arvestanud, jättes kuuenda direktiivi artiklis 27 liikmesriikidele võimaluse seda teatud asjaoludel mitte kohaldada; ning selles eiratakse asjaolu, et õiguspärast huvi seadusrikkumise vältimiseks ei saa nõuda absoluutse põhjusena, muutes erandi (tasuta tehingute puhul maksustatava summa kindlaksmääramine turuhinna järgi) üldreeglis ja laiendades maksusätte tähendust, sest, nagu allpool selgitatakse, ei saa õiguskorra selle sektori põhimõtetes analoogiati järgida.

41. Rootsi valitsus käsitleb mõistet „toetus” laias tähenduses, mis tuleb talle kahjuks, sest kuuendas direktiivis kasutatakse seda tehnilis-juriidilise soodustusvahendi tähenduses, et avalik võim saaks innustada teatud sektoreid, pakkudes eraisikutele majanduslikke eeliseid. Seetõttu nõuab Euroopa Kohus, et toetust annab ametiasutus, mis tähendab sisuliselt, et suhtesse on kaasatud kolm poolt: toetust andev asutus, toetust saav ettevõtte ja lõpptarbij. <sup>24</sup> Kokkuvõttes sisaldab kuuenda direktiivi artikli 11 A lõike 1 punkt a „ainult

40. Igal juhul näib Rootsi valitsuse seisukoht, isegi kui sellega tahetakse maksu neutraalsust kaitsta, vastuvõetamatu. Tema märkuste kohaselt kannab ettevõtte, kes

<sup>24</sup> — 22. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-184/00: Office des produits wallons (EKL 2001, lk I-9115, punkt 10). Sama mõtet on väljendatud 15. juuli 2004. aasta otsuses kohtuasjas C-381/01: komisjon v. Itaalia (EKL 2004, lk I-6845, punkt 32) ja C-144/02: komisjon v. Saksamaa (EKL 2004, lk I-6985, 31).

toetusi, mis kujutavad endast kolmanda isiku poolt müüjale või teenuse osutajale kaupade tarnimise või teenuse osutamise eest makstavat tasu või selle osa".<sup>25</sup>

tamatuks täiendiks on maksusätete analoogse tõlgendamise keeld maksumaksja vastu nii, et nende kohaldajad üldiselt ja kohtud konkreetselt ei läheks kaugemale seaduses sätestatud vajadusest, nõudes makse seaduse tekstis sätestamata tegevuse pealt. Kuuenda direktiivi artikli 11 A lõike 1 punkti a toetuse mõiste laiendamisega tugineb Rootsi valitsus sellele tõlgendusviisile, kuid selline maksualaste õigusnormide objektiivse kohaldamisala laiendamine on mõnede liikmesriikide õigussüsteemides sõnaselgelt keelatud.<sup>27</sup>

42. Tegelikult ei ole Rootsi valitsus teadlik maksuseaduse seaduslikkuse põhimõtte kohaldamisala ulatusest, mis taotleb, nagu kriminaalõigus vabaduse suhtes, et üksnes sõltumatutel õigusaktidel on kodanike õigusi piirav võim.<sup>26</sup> Kõnesoleva põhimõtte lahu-

27 — Üks näide on Ley General Tributaria (Hispaania üldine maksuseadus) artikkel 14 (seadus 58/2003, *Boletín Oficial del Estado*, 18.12.2003), mis ei võimalda kasutada analoogiat maksustatava tegevuse määramise laiendamiseks rangelt piiritletud tingimustest kaugemaleulatvalt. Saksamaal on Bundesfinanzhof (Lidumaa maksualane ülemkohus) niinimetatud tõlgenduskriteeriumi ja selle kohaldamise maksukohustuslase vastu korduvalt tagasi lükanud (*Bundessteuerblatt II* 1972, 455, 457; *Bundessteuerblatt II* 1976, 246, 248; *Bundessteuerblatt II* 1977, 283, 287; *Bundessteuerblatt II* 1978, 346; *Bundessteuerblatt II* 1979, 347; *Bundessteuerblatt II* 1982, 618). Belgias paistab olevat levinud üksmeelne arusaam maksusätete analoogilise tõlgendamise keelust, millele viitab Cour de cassation'i 13. aprilli 1978. aasta otsus kohtuasjas Belgia riigi rahandusministeerium v. Bodson Fr., A. ja M., *Pasicriste belge* 1978, 910). Seda seisukohta väljendab näiteks Tiberghien, A. jt: *Manuel de droit fiscal 2000*, kirjastus Larcier, 21. tr, Brüssel 2000, lk 68 ja 69, ning Dassesse, M., ja Milme, P.: *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, kirjastus Bruylant, 5. tr, Brüssel 2001, lk 58 ja 59. Prantsusmaal, kus avaldatud seisukohad jagunevad, ei ole olukord päris selge (vt Marchesson, P.: *L'interprétation des textes fiscaux*, kirjastus Economica, Pariis 1980, lk 197–234; Philip, L.: *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, kirjastus Economica, Pariis 1991, kd II, lk 971 ja 972; Trotabas, L., ja Cotteret, J. M.: *Droit Fiscal*, kirjastus Dalloz, 8. tr, Pariis 1996, lk 272 ja 273; Donet, F.: *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, kirjastus L.G.D.J., Pariis 1997, lk 157–164; ja Bouvier, M.: *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt*, kirjastus L.G.D.J., 5. tr, Pariis 2003, lk 42–47), sellegipoolest on Cour de cassation mõnel puhul kinnitanud, et analoogiline tõlgendamine ei ole maksuvaldkonnas lubatud (25. oktoobri 1975. aasta otsus, Bull. III nr 309, 234).

25 — Eespool viidatud kohtuotsuse Office des produits wallons resolutilvosa.

26 — Seaduslikkuse põhimõtte kujunes „kriminaal-“ ja „maksuvaldkonnas“ välja hilisel keskajal valitseja võimu piiranguna. Hispaanias võisid kogukonnad, asulad ja linnad hääletamise teel otsustada kuningale antavad toetused ning teatud käitumise karistamine eeldas esindava kogu (*cortes*) heakskiitu. Monarhia ja „poliitilise ühiskonna“ vaheliste „kokkulepete“ väljakujunemine, mis tugevdas riigi poliitilist korraldust ja peatas kuningavõimu laienema arengu, on keskaegse Hispaania kuningriikides üldine, kuigi selles on suuri erinevusi ja variandeid. Aragónis ja Navarras said *corte*d seadusliku ja maksualase kontrolli võimu XIII sajandi lõpul ja XIV keskpaiku (vt Ladero Quesada, M. A., „España: reinos y señorios medievales“, *España. Reflexiones sobre el ser de España*, Kuninglik Ajalooakadeemia, 2. tr, Madrid, 1998, lk 95–129). Castillas oli see institutsioon, mis saavutas kõrghetke XIV ja XV sajandil, väiksema osatähtsusega ja isegi kui see täitis poliitikaelus esmatähtsat rolli, olid tema volitused piiratud (Valdeón, J., „Los reinos cristianos a fines de la Edad Media“, *Historia de España*, kirjastus Historia 16, Madrid, 1986, lk 391–455, eriti lk 414–423).

## **VI. Ettepanek**

43. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Regeringsrätten'i eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklit 2, artikli 5 lõiget 6 ja artikli 6 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et siseriiklikud õigusaktid, mis käsitavad oma tarbimisena tehinguid, mis ei ole tasuta, vaid millel on hind, isegi kui see on madalam tarnitud kauba või sarnase kauba müügihinnast või osutatud teenuse omahinnast, on nendega vastuolus.