KOHTUJURISTI ETTEPANEK
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
esitatud 4. mail 2004 [1]

I. Sissejuhatus

1. Kuuenda käibemaksudirektiivi [2] artikli 13 B punkt b vabastab maksust „kinnisvara üürileandmise ja rendileandmise", mis on ühenduse kohtupraktikas autonoomselt ja ühtlustatult liidu õiguse kohaselt kehtestatud väljend, [3] millel on laiem sisu, kui sellel on siseriiklikes õiguskordades. [4] Euroopa Kohus mõistab selle all lepingut, millega hoone omanik annab rentnikule kindlaksmääratud ajaks rendi eest õiguse kasutada hoonet ja õiguse välistada hoone kasutamist teiste poolt. [5]

2. Käesoleva eelotsuse küsimuse eesmärk on kindlaks teha, kas see mõiste hõlmab kolme lepingut, millega üks äriühing annab talle kuuluva kinnisvara kasutusõiguse määramata ajaks temaga samasse kontserni kuuluvatele äriühingutele üle nii, et lepingu võib ükskõik millal üles öelda, ning tasu eest, mis arvutatakse enamjaolt kasutatava pinna suuruse alusel, kuigi ühelegi nendest ei omistata ainuõigust hoone konkreetse osa suhtes.

3. Täpsemalt tõstatab Cour d'appel de Bruxelles (kuues koda — maksud) kaks küsimust, mis on sama medali kaks külge. Esiteks soovib ta teada, kas asjassepuutuvate lepingute puhul on tõepoolest tegemist kinnisvara rendileandmisega viidatud maksuvabastuse

1 — Algkeel: hispaania.

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

3 — Vt Euroopa Kohtu 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-358/97: komisjon v. Iirimaa (EKL 2000, lk I-6301, punkt 51) ja otsus kohtuasjas C-359/97: komisjon v. Ühendkuningriik (EKL 2000, lk I-6355, punkt 63); 4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-326/99: „Goed Wonen" (EKL 2001, lk I-6831, punkt 47); 16. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-315/00: Maierhofer (EKL 2003, lk I-563, punkt 25); 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-269/00: Seeling (EKL 2002, lk I-4101, punkt 46) ja 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-275/01: Sinclair Collis (EKL 2003, lk I-5965, punkt 22). Käesolev lähenemine põhineb kuuenda direktiivi 11. põhjendusel, mille kohaselt tuleks koostada ühine maksuvabastuse liikide loetelu, et ühenduste omavahendeid saaks kõikides liikmesriikides koguda ühtlustatud viisil. Kohtujurist Jacobs tõi oma ettepanekus, mille ta tegi eespool viidatud kohtuasjas „Goed Wonen", esile, et seda juriidilist mõistet on võimatu üheselt määratleda ning et seda tuleks käsitleda funktsionaalselt kuuenda direktiivi konteksti ja struktuuri alusel.

4 — Eespool viidatud kohtuotsus komisjon v. Iirimaa, punkt 54; kohtuotsus komisjon v. Ühendkuningriik, punkt 66 ja kohtuotsus „Goed Wonen", punkt 49.

5 — 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-409/98: Mirror Group (EKL 2001, lk I-7175, punkt 31). Vt ka eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punkt 49 ja kohtuotsus Sinclair Collis, punkt 25.

seisukohast. Teiseks küsitakse, kas viidatud ühenduse õiguse mõiste hõlmab Temcole kuuluva kinnisvara eelmises punktis kirjeldatud viisil kasutamist muul kui tema majandustegevuse eesmärgil.

kohtu pädevusse,[7] ilma et ühenduse kohus võiks seda kontrollida, välja arvatud juhul, kui küsimusel ei ole mingit seost tegelikkuse või põhikohtuasja esemega,[8] kui see ei kuulu liidu õiguse alla[9] või kui see tuleneb kohtuasja sisu ilmselgelt ekslikust hindamisest,[10] millega ei ole aga antud juhul tegemist.

II. Õiguslik raamistik

4. Belgia riik vaidlustab oma kirjalikes märkustes viimase võimaluse, sest tema väitel tuleb arvesse võtta siseriiklikku õigusakti (Code de la taxe sur la valeur ajoutée (edaspidi „käibemaksuseadustik") artikli 44 lõike 3 punkti 2 esimene lõik[6]), mis ei ole antud juhul kohaldatav, sest seda ei ole esile toonud ei pooled ega arvesse võtnud Tribunal de première instance de Bruxelles. Selline lähenemine, mida ta kordas kohtuistungil minu küsimustele vastates ja millega ühinesid teised kohalviibivad pooled, on kergesti ümberlükatav, kui meenutada, et Euroopa Kohtu pädevuses on eelotsusemenetluse raames tõlgendada või otsustada ühenduse õiguse kehtivuse suhtes, kuid mitte kontrollida õigusakti valikut ega siseriikliku õigusakti tõlgendamist eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt, kelle kui menetluse „juhi" ülesandeks on kindlaks määrata, mil määral on teatud õigusnorm vaidluse lahendamiseks asjakohane. Ehk teisisõnu, küsimuse asjakohasuse hindamine kuulub selle tõstatanud

A. *Ühenduse õigus: kuues direktiiv*

5. Artikkel 2 määratleb maksustatavana „kauba tarnimise või teenuste osutamise tasu

6 — Seadustik võeti vastu 3. juuli 1969. aasta seadusega *(Moniteur belge*, 17.7.1969).

7 — 14. veebruari 1980. aasta otsuses kohtuasjas 53/79: Damiani (EKL 1980, lk 273) märkis Euroopa Kohus, et tema pädevuses ei ole otsustada tõstatatud küsimuse asjakohasuse üle. EÜ asutamislepingu artiklis 177 (nüüd EÜ artikkel 234) sätestatud kohtute pädevuse jaotamise raames on siseriikliku kohtu ülesandeks, kes ainsana tunneb kohtuasja faktilisi asjaolusid ja poolte esitatud argumente ning kes peab võtma kohtuotsuse tegemise eest vastutuse, asja täielikult tundes hinnata kohtuvaidluses esile kerkinud õiguslike küsimuste asjakohasust ning vajadust eelotsuse küsimuse esitamiseks, et kohtuotsuse tegemine oleks võimalik (punkt 5).

8 — 16. juuni 1981. aasta otsus kohtuasjas 126/80: Salonia (EKL 1981, lk 1563, punkt 6) ja 28. novembri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-186/90: Durighello (EKL 1991, lk I-5773, punkt 9).

9 — 22. novembri 1978. aasta otsuses kohtuasjas 93/78: Mattheus (EKL 1978, lk 2203) teatas Euroopa Kohus, et ta ei ole pädev tõlgendama ühenduse poolt alles vastu võtmata dokumente.

10 — 19. detsembri 1968. aasta otsus kohtuasjas 13/68: Salgoil (EKL 1968, lk 661, punkt 1) ja 26. septembri 1985. aasta otsus kohtuasjas 166/84: Thomasdünger (EKL 1985, lk 3001, punkt 11).

eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

6. Samas defineerib artikli 4 lõige 1 maksukohustuslast järgmiselt:

„[...] isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest".

Nimetatud lõige 2 sätestab, et majandustegevus on nimelt „materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil".

7. Ülejäänud osas viitab artikli 6 lõige 1 maksustatavale „teenuste osutamisele" („mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne"), millena lõike 2 punkti a kohaselt käsitatakse põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata.

8. Artikkel 13 sätestab:

„Maksuvabastus riigi territooriumil

[...]

B. Muu maksuvabastus

Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

b) kinnisvara liisimine ja rendileandmine, v.a [mõiste „liising" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine"]:

1. liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites, sh

majutamine puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades;

2. ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks;

3. alaliselt paigaldatud seadmete ja masinate rendileandmine;

4. seifide rendileandmine.

Liikmesriigid võivad käesoleva maksuvabastuse kohaldamisalas teha lisaerandeid. [11]

[...]

C. Valikuõigus

Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

a) kinnisvara rendileandmine ja üürileandmine;

[...]

Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala ning kehtestavad selle kasutamise üksikasjaliku korra."

B. *Belgia õigus: Code de la taxe sur la valeur ajoutée*

9. Artikli 44 lõike 3 punkt 2 sätestab, et käibemaksust on vabastatud kinnisvara rentimine ja kasutamine artikli 19 lõikes 1 sätestatud tingimustel, see tähendab tasu eest ja muul kui maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil. Maksuvabastuse alla ei kuulu liisimine, ruumide ja maatükkide

11 — Hispaania keeles on lause järgmine: „Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos". Sellel lausel on täiesti erinev tähendus kuuenda direktiivi teistes keeleversioonides: „Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen" (saksa keel); „Les États membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération" (prantsuse keel); „Member States may apply further exclusions to the scope of this exemption" (inglise keel); ning „Gli Stati membri possono stabilire ulteriori esclusioni al campo di applicazione di tale esenzione" (itaalia keel).

kasutuseleandmine sõidukite parkimiseks, vara hoiustamiseks ja kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikadena, majutamine hotellides ja sama ülesandega ettevõtetes ning seifide rendileandmine.

— Lepingute kestus sõltub sündmuste käigust, kuid omaniku juhatus võib igal ajal ilma ette teatamata nõuda üleantud pinna vabastamist.

III. Asjaolud ja põhikohtuasi

— Kulud jäävad kolme äriühingu kanda; vee ja gaasi eest makstakse vastavalt tarbimisele, ühiskulud määratakse vastavalt kasutatava pinna suurusele, samuti remondikulud.

10. Temco Europe aktsiaselts (edaspidi „Temco"), käibemaksukohustuslasest hoonete koristuse ja hooldusega tegelev Belgia ettevõte, on niisuguse Brüsselis asuva ehitise omanik, kus ei ole tema ametlik asukoht ning milles ta tegi remonti aastatel 1993 ja 1994.

— Renti makstakse aastas 3500 Belgia franki (praegu sellele vastav summa eurodes) ruutmeetri kohta büroopinnalt ja 1000 Belgia franki sama mõõtühiku kohta laopinnalt. Lõppsummale lisandub 0,4% rentnike aastakäibest ja 5000 franki aastas iga töötaja kohta.

11. 1. veebruaril 1994 sõlmis ta temaga samasse kontserni kuuluva ja samale keskjuhatusele alluva kolme äriühinguga kolm lepingut, mida lepingupooled käsitlesid kinnisvara kasutusõiguse „üleandmisena" neile hoone kasutusõiguse andmise eesmärgil järgmistel tingimustel:

— Nimetatud ülevõtjad äriühingud tegutsevad selles hoones Temco juhatuse poolt lubatud eesmärgil ilma, et neil tekiks õigus hoone teatud kindlale osale.

— Sisekorra eeskiri kehtestab hoonesse pääsemise ja hoone koristamise ning üleandja poolt väljastatud luba omavate isikute piiramatu sissepääsuõiguse.

— Pooled välistasid rendileandmist defineeriva Belgia tsiviilseadustiku artikli 1709 kohaldamise.

12. Omanik arvas maha remonditööde eest esitatud arvete alusel tasutud käibemaksu; Belgia maksuameti hinnangul aga on kirjeldatud lepingud tegelikult käibemaksust vabastatud rendilepingud, mille tõttu ei saa käibemaksu maha arvata. Selle tulemusena tegi amet 16. aprillil 1997 maksu tasumise ettekirjutuse, millest pärast seda, kui see kinnitati ja kui see tunnistati täitmisele pööratavaks, teatati Temcole, kes vaidles sellele vastu.

13. Tribunal de première instance de Bruxelles tühistas 29. septembri 2000. aasta kohtuotsuses ettekirjutuse, keelates selle täitmisele pööramise jätkamise; Belgia riik kaebas selle otsuse edasi.

IV. Eelotsuse küsimus

14. Cour d'appel peatas menetluse ja esitas enne otsuse tegemist Euroopa Kohtule järgmise küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 13 B punkti b võib tõlgendada nii, et tehingud, mis Belgia õiguse kohaselt on määratlemata lepingud, millega äriühing annab üksteisega seotud äriühingutele ajutise õiguse kasutada ühte ja sama hoonet vaid osaliselt kindlaks määratud tasu eest, mis suuremalt jaolt arvutatakse kasutatava pinna suuruse alusel, on ühenduse õiguse tähenduses kinnisvara rendileandmine, kui võtta arvesse, et õiguse ajutine iseloom on välistatud üleandja ja ülevõtja ühise juhatuse tõttu; või teisisõnu, kas ühenduse õiguse autonoomne mõiste „kinnisvara rendileandmine" kuuenda direktiivi artikli 13 B punktis b hõlmab kinnisvara kasutamist muul kui maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil — käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 3 punkti 2 esimeses lõigus kasutatud määratlus —, näiteks ajutise kasutamisõiguse andmist määramata ajaks igakuise kõikuva suuruse ning osaliselt lepingupoole tuludest sõltuva tasu eest, kusjuures õiguse ajutine iseloom on välistatud üleandja ja ülevõtja ühise juhatuse tõttu?"

V. Menetlus Euroopa Kohtus

15. Euroopa Kohtu põhikirja artiklis 20 ettenähtud tähtajaks esitasid kirjalikke märkusi Belgia valitsus, Temco ja komisjon.

16. 1. aprillil 2004 toimunud kohtuistungil esitasid suuliselt väiteid need pooled, kes olid osalenud kirjalikus menetluses.

VI. Eelotsuse küsimuste analüüs

A. *Esimene küsimus*

17. Belgia kohtu mahukas ja mitmetahuline küsimus sisaldab kahte üksteist täiendavat, ent erinevat küsimust. Esimesega püütakse välja selgitada, kas põhikohtuasjas vaatluse all olevaid lepinguid võib pidada „kinnisvara rendileandmiseks" kuuenda direktiivi artikli 13 B punkti b tähenduses, nagu Euroopa Kohus seda tõlgendas.

18. Teine küsimus on väljendatud üsna segaselt. Pika küsimuse viimase osa pealiskaudsel vaatlusel võiks ära tunda asjatu kordamise nii, et sama probleemi korratakse eri väljenduses. Vihje Code de la taxe sur la valeur ajoutée' artikli 44 lõike 3 punktile 2 ja edasine viide selle artikli 19 lõikele 1 annab mõista, et tegelik küsimus, millele püütakse vastust leida, seisneb selles, et kui arvestada, et vaidlusalused ei ole rendilepingud, siis kas on võimalik pidada neid hoone kasutamiseks tasu eest muul kui Temco majandustegevuse eesmärgil. Juhul, kui asutakse uurima seda alternatiivi, on vaja välja selgitada, kas liikmesriigid võivad kuuenda direktiivi nimetatud sättes toodud maksuvabastuse kohaldamisala laiendada selliselt, et see hõlmaks muid valdkondi peale kinnisvara rendileandmise.

19. Selle ettepaneku alguses täpsustasin, kuidas Euroopa Kohus mõistab kuuenda direktiivi artikli 13 B punkti b alguses olevate sõnade sisu. Tegelikult ei olegi palju lisada, ilma et tekiks oht ületada Euroopa Kohtu pädevuse piire eelotsusemenetluses, minnes ühenduse õigusaktide lõpliku tõlgendaja ülesandest kaugemale siis, kui ta võtab voli otsustada nende kohaldamise üle konkreetsel juhul ja sekkub nii eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevusse.[12] Aga selles „ei olegi paljus" peitubki võti Cour d'appel de Bruxelles'i esitatud küsimusele vastuse andmiseks.

20. Ühenduse kohtupraktika kohaselt on käibemaksust vabastatud 1) kinnisvara kasutusõiguse üleandmine omaniku poolt teisele isikule, 2) samasuguse õiguse välistamisega

12 — Vt minu arutluskäiku Euroopa Kohtu ja siseriiklike kohtute vahelise rollide jaotuse teemal eelotsuse küsimuste kohtuasjas C-30/02: Recheio, 11. detsembri 2003 esitatud ettepaneku punktis 35 (17. juuni 2004. aasta kohtuotsus, EKL 2004, lk I-6051, I-6053).

kõigile ülejäänutele, 3) kinnisvara kasutamiseks ja valdamiseks, 4) kokkulepitud tähtajaks, 5) rendi eest. Selleks et hinnata, kas see määratlus sobib konkreetsele lepingule, tuleb arvesse võtta kõiki tehingu komponente ja tehingu sooritamise asjaolusid, [13] kusjuures otsustavaks osutub selle objektiivne sisu, [14] olenemata sellest, mis tähenduse omistavad sellele lepingupooled. [15]

21. Temco poolt sõlmitud lepingud sisaldavad esimest ja kolmandat elementi, kusjuures eelotsusemenetluses keskendus arutelu üleandmise ainuõiguse nõuetele, selle kestusele ja lepingulise hinna olemusele.

1. Rentniku valdus

22. Kinnisvara rendileandmist iseloomustab omaniku õiguste, välja arvatud käsutusõiguse üleandmine, ja seega õigus välistada ülejäänute — sealhulgas omaniku — õigus kasutada hoonet. Ent ainuvaldus ei ole siiski ainsa valdaja sünonüüm, sest see hõlmab ka kaasvaldust [16] ühe või mitme lepingu alusel. Otsustavaks teguriks on üürnike monopol üüritud vara kasutamisel kõikide teiste suhtes, millega nad võivad teistele keelata selle vara kasutamise.

23. Sellest tulenevalt ei ole tähtis, kas üleantud õigusi kasutab ainult üks isik või mitu isikut ja kas teisel juhul toimub üleandmine ühe või mitme lepingu tagajärjel. Nimelt ei ole Euroopa Kohtu poolt välja töötatud mõiste puhul tähtis, kas igale kasutajale on määratud teatud kindel hoone osa või jagamatud, mõttelised osad. [17]

24. Kuuenda direktiivi artikli 13 B punkti b maksuvabastus puudutab äritegevust, mis kujutab selle sama ühenduse õigusakti artikli 4 tähenduses majandustegevust, kuid mis oma olemuselt ei tooda erilist lisaväärtust,

13 — Vt 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99: Stockholm Lindöpark (EKL 2001, lk I-493, punkt 26).

14 — 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International (EKL 2001, lk I-7257, punkt 33).

15 — Eespool viidatud kohtuotsus Maierhofer, punkt 39.

16 — Ettepanekus, mille esitas eespool viidatud kohtuasjas komisjon *v.* Iirimaa kohtujurist Alber, pidas ta lubatavaks mitut isikut rentniku õiguslikus seisundis (punkt 65).

17 — Komisjon toob oma kirjalikes märkustes välja, et 1. veebruaril 1994 sõlmitud lepingud annavad igale rentnikule selgelt kindlaks määratud pinna, mida nad kasutavad ainuõiguslikult, millele Belgia riik lisab asjaolu, et renti määrav põhielement on vastavalt kasutatav pind. Teiselt poolt on sellistes õiguslikes suhetes nagu põhikohtuasjas materiaalselt võimatu, et ei toimu hoone osade konkreetset omistamist, ilma et see piiraks ühise pinna ühiskasutust. Igal juhul moodustavad kolm äriühingut ühe üksuse kolmandate isikute suhtes, kes on hoone kasutamisest välistatud.

mille tõttu on maksukohustusest vabastamine soovitav rahaliste põhjuste tõttu; [18] samad kaalutlused selgitavad maksuvabastusest tehtavaid erandeid selle osas, kuivõrd toimub kinnisvara aktiivsem kasutamine. [19]

25. Asja võtmeks on seega tehingu iseloom ja selle majanduslik tegelikkus, olenemata juriidilisest olemusest, mille pooled on tehingule omistanud, sest vastasel juhul seataks ohtu maksu üldine iseloom ja neutraalsus, mis võimaldaks materiaalselt võrdsete tehingute erinevat kohtlemist. Nimelt nendel põhjendustel leidis Euroopa Kohus kohtuotsuses „Goed Wonen", et kuuenda direktiivi artikli 13 B punktiga b ja artikli 13 C punktiga a ei ole vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis käibemaksuvabastuse kohaldamise eesmärgil võimaldab käsitada kinnisvara üürileandmise või rendileandmisena kinnisvara kasutusvaldusõiguse andmist kokkulepitud tähtajaks ja tasu eest selle vara kasutajale.

26. Nendel asjaoludel on siseriikliku kohtu pädevuses analüüsida vaidlusaluste lepingute sisu ja täitmise tingimusi, [20] et kindlaks määrata, kas need annavad ülevõtjatele ettevõtetele kinnisvara kasutusõiguse kõikide ülejäänute ja eelkõige omaniku suhtes.

2. Rendilepingu kestus

27. Aeg on seda liiki lepingute puhul otsustav tegur, mille tõttu Euroopa Kohus keeldus ülalnimetatud kohtuotsustes komisjon *v.* Iirimaa ja komisjon *v.* Ühendkuningriik (vastavalt punktid 56 ja 68) pidamast rendileandmiseks juhtumeid, kus poolte kokkuleppes aega arvesse ei võeta, nagu näiteks maanteede infrastruktuuri kasutamine teemaksu tasumise eest. Sarnastel põhjustel näitab kohtuotsus Stockholm Lindöpark, et kolmandate isikute poolt golfiväljaku tasu eest kasutamise kestus on üks parameetritest, mida siseriiklik kohus peab arvestama

18 — Olenemata valikuõigusest, mille liikmesriigid võivad artikli 13 C alusel maksumaksjatele maksustamise suhtes anda. 8. juuni 2000. aasta otsuse ettevalmistamisel kohtuasjas C-396/98: Schlossstrasse (EKL 2000, lk I-4279) esitatud ettepanekus ma märkisin, et vastavalt viidatud sättele on liikmesriikidel vabadus otsustada hetke majanduslikust kontekstist lähtuvalt, kas on asjakohane seda õigust anda ja kui, siis millistel tingimustel ja mil määral (punkt 20).

19 — Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus „Goed Wonen", punktid 52 ja 53. Kohtujurist Jacobs tõi oma ettepanekus, mille ta esitas 12. veebruari 1998. aasta otsuse ettevalmistamisel kohtuasjas C-346/95: Blasi (EKL 1998, lk I-481), välja huvitavaid kaalutlusi kinnisvara käsitlemise kohta kuuendas direktiivis (punktid 15 ja 16). Juba ligi kolm aastakümmet tagasi tõi J. C. Scholsem väljaandes *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Université de Liège, Faculté de Droit, 1975, lk 123 jj välja rendileandmise maksustamisega seonduvad probleemid.

20 — Oma kirjalikes märkustes käsitlevad Belgia riik ja Temco põhjalikult neid elemente, mida edaspidi hindab Cour d'appel de Bruxelles, kelle pädevuses on otsustada põhiküsimuse üle.

selleks, et otsustada, kas tehing on käibemaksuvaba (punktid 27 ja 28), millele kohtuotsus Blasi (punktid 23–26) lisab, et kasutusõiguse üleandmise ajavahemik on peamine, mille järgi eristada eramu rendileandmist majutustehingutest, mille kuuenda direktiivi artikli 13 B punkt b jätab maksuvabastuse alt välja.

28. Sellele vaatamata, isegi kui valduse kestus on teatud määral oluline, on see vaid osa kinnisvara rendileandmisest ning seetõttu ei ole sobiv tuua seda esile kui ainsat „näitajat" selleks, et lepingut pidada rendilepinguks, olenemata mis tahes muust hinnangust ja eelkõige suhte tegelikust kestusest. Kohtuotsuses Blasi täpsustas Euroopa Kohus, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu asi on kontrollida, kas lepingus märgitud ajavahemik peegeldab poolte tegelikku kavatsust, sest kui see nii ei ole, mõõdab ta tegelikku aega, mille vältel hoonet vallatakse.

29. Teiselt poolt ei ole „kokkulepitud tähtaeg" „määratud tähtaja" vaste, nii et hoone kasutusõiguse üleandmine määramata ajaks ei tähenda üksnes selle asjaolu tõttu rendileandmist kuuenda direktiivi tähenduses.[21] Aeg võib olla oluline, kui see on nii lühike, et kohtuotsuse Blasi reegli kohaselt tuleks seda nimetada majutamiseks, kuid see ei oma tähtsust, kui see kestab edasi pärast minimaalse ajakünnise ületamist. Selles osas on vähe tähtsust sellel, et suhte kestus võidakse seada sõltuvusse ühe poole või mõlema poole tahtest, sealhulgas nende tahtest sõltumatust välisest tegurist, sest igal juhul antakse lepinguline nõusolek kavatsusega anda vara üle mingiks ajavahemikuks, isegi kui selle kestus on määramata.

30. Ükskõik millal ülesöeldava kasutamisõiguse üleandmine ei kaota sel puhul oma rendileandmise staatust asjaolu tõttu, et nende aegumine sõltub omaniku tahtest. Arvesse tuleb võtta iga juhtumi tegelikke asjaolusid ja nagu kohtuasjas Blasi, hinnata õigusliku suhte ajalist kestust, mis on samuti siseriikliku kohtu ülesanne.[22] Nagu Belgia riik oma kirjalikes märkustes täheldab, rikuks otsus jätta maksuvabastuse kohaldamisalast välja rendilepingud, mida võib ükskõik millal üles öelda, neutraalsuse põhimõtet, sest nii koheldaks olemuselt võrdseid

21 — Kohtuasjas „Goed Wonen" esitatud ettepaneku punktis 84 määratles kohtujurist Jacobs artikli 13 B punktis b viidatud tehingut lepinguna, millega „üks pooltest annab teisele õiguse kasutada kinnisvara omaniku seisuses ja hoida seda oma kasutusvalduses kokkulepitud ajani *(määratud või määramata)* nimetatud kestusega seonduva tasu eest" (kohtujuristi kursiiv).

22 — Põhikohtuasja puhul sõlmiti lepingud 1. veebruaril 1994 ja näib, et need on siiani jõus.

tehinguid erinevalt. Belgia riigil on täiesti õigus, kui ta täheldab, et seda ühenduse õiguse mõistet tuleb määratleda pigem lähtuvalt osutatud teenuse olemusest kui lõppemise viisist, nii et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb hoone kasutamise üleandmist omaniku poolt rendimakse vastu lugeda rendileandmiseks. [23]

3. Rent

32. Temco rõhutab eriti renti selleks, et mitte pidada 1994. aastal sõlmitud kokkuleppeid olemuselt rendilepinguteks, täpsustades, et renti ei määrata üksnes kasutamise kestuse alusel, vaid arvestades ka üürnike käivet ja töötajate arvu. See väide ei paista esmapilgul täiesti õige, sest hinna põhikomponent on kasutatav pind. Lisaks ei mõjuta toimikus esitatud andmete järgi aeg rendi kindlaksmääramist.

31. Eelmised põhjendused kinnitavad seda, et asjaolu, et põhikohtuasja osalised hoone omanik ja ülevõtjad ettevõtted kuuluvad samasse kontserni ning alluvad ühisele juhatusele, ei ole oluline, sest isegi kui see võib kompenseerida lepingu iseloomu, mis võimaldab rendileandmise igal ajal üles öelda, ei anna see lepingutele rohkemal määral „rendilepingu olemust": kui üürileandmise määramatu kestus ja ebakindlus on ebaolulised selle klassifitseerimiseks rendileandmisena vastavalt kuuendale direktiivile, osutub selle ebakindluse vähendamine omakorda vähetähtsaks.

33. Hinda tuleb väljendada natuuras või seaduslikus vääringus; mõlemal puhul viitavad põhinäitajad tavaliselt üleantud kinnistu suurusele, selle asukohale, seisukorrale, kasutusotstarbele ja -kestusele. Võib olla veel teisi näitajaid, nagu käesolevas asjas, ja teisi mõeldavaid tegureid, kuid seda tingimusel, et need ei ole vastuolus õiguskorra, heade tavade või kommetega. Ka on lubatav, et mõni sellistest kriteeriumidest puudub, näiteks ajaline näitaja, kuid leping säilitab sellele vaatamata oma rendilepingu olemuse. Nii ei ole midagi erilist selles, kui renti makstakse kuu kaupa, samas kui suhte kestus sätestatakse aastates. Seega ei ole hinna kehtestamiseks kasutatavate muutujate ja tehingu õigusliku olemuse vahel vastastikust sõltuvust.

23 — 15. detsembri 1993. aasta otsuse ettevalmistamisel kohtuasjas C-63/92: Lubbock Fine (EKL 1993, lk I-6665) esitatud ettepaneku 27. joonealuses märkuses kinnitas kohtujurist Darmon, et ühenduse käibemaksuõiguse seisukohast on kasutamise leping, mille võib igal ajal üles öelda, rendileandmine.

34. Kokkuvõtvalt viitab kuuenda direktiivi artikli 13 B punkt b lepingule, millega kinnisvara omanik annab selle vara kasutusõiguse tasu eest teatud ajaks üle teisele, välistades samasuguse õiguse ülejäänutele, kaasa arvatud omanikule. Otsustamine selle üle, kas konkreetne tehing täidab nimetatud nõudeid, kuulub siseriikliku kohtu pädevusse, kes peab selleks lisaks tehingu toimumise olulistele asjaoludele arvesse võtma kõiki tehingu elemente, kusjuures ei oma tähtsust:

1) juriidiline kvalifikatsioon, mille pooled lepingule omistavad;

2) ülevõtjate arv, ühe või mitme lepingu olemasolu sama kinnistu kohta ning sel viimasel juhul teatud kindla pinna või osade või mõtteliste osade määramine;

3) tähtaja ja lõppkuupäeva suurem või väiksem määramatus, kusjuures on lubatav, et see ei ole sõnaselgelt kokku lepitud ja et see seatakse sõltuvusse ühe poole otsusest, mõlema poole kokkuleppest või nende tahtest sõltumatust välisest tegurist;

4) õigusliku suhte mõlema osapoole ettevõtete kuulumine samasse kontserni ja nende sõltuvus ühisest juhatusest;

5) viis ning parameetrid, mille alusel rent määratakse; eelkõige kasutusõiguse üleandmise kestuse määramata jätmine.

4. Märkus võimaliku petturliku tahte kohta ja maksuvabastuste kitsa tõlgendamise põhimõte

35. Selleks et vältida artikli 13 B esimese lõigu kohaselt „võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist või kuritarvitusi",[24] peab eelotsusetaotluse esitanud kohus selle ülesande täitmisel uurima, kas maksukohustuslast ajendavad petturli-

24 — Mendizábal Allende, R. kinnitab väljaandes *Actualidad Administrativa*, nr 1, 1996, lk 1 avaldatud töös „La infracción tributaria y el delito fiscal" („Maksualane õiguserikkumine ja maksukuritegu"), et ei ole midagi vanemat kui pettus, ja jutustab selle tõenduseks, et oma reisil Egiptuses Sakkarasse jõudes võis ta astmelise Djoseri püramiidi lähedal asuvas hauakambris näha ilmekat pettuse ja altkäemaksu kujutust. Ühel seinal on kujutatud kuni neljaliikmelise talupoegade või kaupmeeste rühma piitsutamist sama paljude vaarao ametnike poolt. „Maksuvõlgnikud saavad riigikassa inspektoritelt karistada." Nende pea kohal hoiatab hieroglüüfkirjas „sildi" sees pealkiri paljutähendavalt: „Nad ei maksa, mis nad võlgnevad vaaraole, selle asemel annavad hoopis altkäemaksu oma kirjutajatele, et nad neid ei karistaks".

kud huvid või kas teatud maksuvõlg riigikassale on tekkinud ilma pettuse kavatsuseta [25]. Ta peab fakte hindama oma pädevuse piires, juhindudes sellest viimasest tõlgendamiskriteeriumist, et kontrollida, kas vajalikud tingimused tehingu maksust vabastamiseks on täidetud.

36. Siseriiklikud kohtud on kohustatud äärmise rangusega käsitlema juhtumeid, mille puhul neil on tegemist keerukate juriidiliste skeemidega, mis on välja mõeldud õigusakti kohaldamise vältimiseks, ning kohaldama ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevat neutraalsuse põhimõtet.

andmist muudel juhtudel peale õigusaktis käsitletud juhtude, kuid mitte tehingute puhul, mis vaatamata sellele, kuidas nad välja paistavad, on väga sarnased maksust vabastatud tegevusega, nõnda et need peavad maksuvabastuse alla kuuluma. Nagu tunnustas kohtujurist Jacobs kohtuasjas Seeling esitatud ettepanekus, ei tähenda selle reegli kitsa tõlgendamise nõue seda, et maksuvabastust kirjeldavaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende juriidiline mõju kaob (punkt 32).

B. *Teine küsimus*

37. Selline lähenemine võimaldab käsitleda „kinnisvara rendileandmisena" lepinguid, mida esmapilgul tuleks kvalifitseerida teisiti ning see ei ole vastuolus Euroopa Kohtu poolt palju korratud reegliga selle kohta, et maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt. [26] See põhimõte takistab maksusoodustuste

38. Cour d'appel de Bruxelles küsib samuti, kas põhikohtuasja lepingud võivad kujutada endast hoone kasutamist Temco poolt tasu eest muul kui majandustegevuse eesmärgil artikli 44 punkti 3 lõike 2 alusel koostoimes Code de la taxe sur la valeur ajoutée' artikli 19 lõikega 1. See on tegelikult küsimus, millele peab vastuse leidma Belgia kohus ise, tuginedes oma pädevuse piires vaidluse faktilistele ja õiguslikele asjaoludele. Euroopa Kohtu pädevusse ei kuulu tehingu klassifitseerimine selleks, et teha kindlaks, kas sellele siseriiklikku õigusnormi kohaldada või mitte.

25 — Euroopa Kohus tunnustas kuuendas direktiivis kasutatud maksude vältimise mõiste objektiivset olemust (12. juuli 1988. aasta otsus liidetud kohtuasjades 138/86 ja 139/86: Direct Cosmetics, EKL 1988, lk 3937, punktid 21–23).

26 — Vt 26. juuni 1990. aasta otsus kohtuasjas C-185/89: Velker International Oil Company (EKL 1990, lk I-2561, punkt 19); 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-2/95: SDC (EKL 1997, lk I-3017, punkt 20); 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-359/97: komisjon v. Ühendkuningriik (EKL 2000, lk I-6355, punkt 64) ja 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-240/99: Skandia (EKL 2001, lk I-1951, punkt 32). Kõige hilisemate hulgas tuleb välja tuua 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-8/01: Assurandør-Societetet (EKL 2003, lk I-13711, punkt 36); 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-212/01: Margarete Unterpertinger (EKL 2001, lk I-13859, punkt 34) ja 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-307/01: Peter d'Ambrumenil (EKL 2001, lk I-13989, punkt 52).

39. Nimetatud kohtu kahtlus on siiski ulatuslikum: kas kuuenda direktiiviga on vastuolus siseriiklik õigusakt, mis laiendab maksuvabastuse kohaldamisala? Teisisõnu, kas see lubab liikmesriikidel lisaks rendileandmisele maksust vabastada hoonete kasutamise tulunduslikul eesmärgil väljaspool maksukohustuslase äriettevõtet või majandustegevust?

40. Minu arvates peaks vastus olema eitav.

41. Ühenduse seadusandja eesmärk on maksustada käibemaksuga kõik liikmesriikides kasumi saamise eesmärgil toimuvad kaubatarned ja teenuste osutamised nende poolt, kes tegelevad kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 2 osutatud majandustegevusega, sealhulgas materiaalse või immateriaalse vara kasutamisega.

42. Maksumaksjal on oma vara osa suhtes, mida ta kasutab erineval otstarbel sellest, mis määrab selle vara maksustamise, kaks valikut: jätta see ühisest käibemaksusüsteemist välja või võtta see oma äritegevuse põhivahendite hulka, arvates maha sisendkäibemaksu ja makstes maksu osa, mis vastab selle vara isiklikuks tarbeks kasutamisele, vastavalt kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punktile a.[27] Selle sätte eesmärk on vältida ettevõttele kuuluva, ent isiklikuks tarbeks kasutatava vahendi maksustamata jätmist, kui selle ostmisel võidi osa käibemaksu maha arvata,[28] selleks et tagada maksukohustuslase ja lõpptarbija võrdne kohtlemine.[29]

43. Seega võimaldab artikli 4 lõige 2, loetuna koos artikli 6 lõike 2 punktiga a, kinnitada, et põhivahendite hulka kuuluva kinnisvara kasutamine, kui sellelt võib enne käibemaksu maha arvata, maksukohustuslase isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, on teenuste osutamine tulu saamise eesmärgil ja kuulub järelikult maksustamisele.[30]

44. Artikli 13 B punkt b omalt poolt vabastab maksust teatud liiki teenuste osutamise nii sel juhul,[31] kui neid teenuseid osutatakse maksumaksja majandustegevuse raames, kui ka erineval otstarbel. Sel teisel

27 — Kohtuasjas Seeling esitatud ettepaneku punktis 29 toob kohtujurist Jacobs selle alternatiivi esile.

28 — 27. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 50/88: Kühne (EKL 1989, lk 1925, punkt 8).

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

30 — Vt kohtuotsus Seeling, punkt 42 ja seal viidatud kohtuotsused.

31 — Euroopa Kohus pidas sellisteks teenusteks kinnisvara rendileandmist; vt näiteks eespool viidatud kohtuotsus Mirror Group, punkt 24 jj ning kohtuotsus Cantor Fitzgerald International, punktid 17 jj.

juhul on teenused siiski maksustatavad juhul, kui rendi objektilt võis omal ajal käibemaksu maha arvata.

45. Kuuenda direktiivi ühine süsteem ning üldisuse ja neutraalsuse põhimõtted, millest tuleneb maksuvabastuste kitsa tõlgendamise reegel, ei luba üldist maksuvabastust maksukohustuslase ettevõtlustegevuseks omandatud vara kasutamisel muul kui majandustegevuse eesmärgil, olenemata selle õiguslikust iseloomust, kui selle vara pealt võis käibemaksu tagasi nõuda.[32] Ühenduse õigusaktides ei viita miski sellele, et seda kasutamist tuleks samastada rentimisega.[33]

46. Eelnimetatud tagajärg ei ole vastuolus artikli 13 B punkti b teise lõiguga hispaaniakeelses versioonis, mille kohaselt liikmesriigid võivad laiendada seda „maksuvabastust" muudele juhtudele, sest, nagu väljendas Euroopa Kohus,[34] on eri keeleversioone ja sätte tausta arvestades selle tähendus täpselt vastupidine, nimelt lubada ühenduse liikmesriikidel jätta maksuvabastusest välja muid tehinguid peale loetelus nimetatute.[35]

47. Ülalnimetatud kohtuotsuses Amengual Far, milles Euroopa Kohus otsustas, et kuues direktiiv lubab liikmesriikidel üldreegli abil käibemaksuga maksustada kinnisvara rendileandmist ja erandina maksust vabastada üksnes eluasemeks mõeldud üürileandmise, ei muuda samuti küsitavaks lähenemist, mida mina toetan. Käesoleva otsuse tegemisel on arvesse võetud ulatuslikku kaalutlusõigust, mida ühenduse õigusakt on võimaldanud siseriiklikele seadusandjatele kinnisvara üürileandmise suhtes, nagu näitab artikli 13 B punkti b sisu ja artikli 13 C osas reguleeritud valikuõigus, kuid mis ei laiene ühelegi muule majandustehingule artikli 6 lõike 2 punktis a toodud tingimustel.

32 — Kohtuotsuses Seeling kinnitati, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktiga a ja artikli 13 B punktiga b on vastuolus siseriiklik õigusakt, mis peab maksust vabastatud teenuste osutamiseks tervikuna maksukohustuslase ettevõttele kuuluva hoone ühe osa kasutamist maksukohustuslase isiklikuks tarbeks, sest seda ei saa pidada rendile- või üürileandmiseks.

33 — Korduvalt viidatud ettepanekus kohtuasjas Seeling kirjutas kohtujurist Jacobs, et „kui ühenduse seadusandja oleks tahtnud, et artikli 6 lõike 2 punkti a tõlgendataks seoses artikli 13 B punktiga b, oleks võinud oodata, et esimesel juhul viidatakse sõnaselgelt teisele: kokkuvõtteks [olevat tegemist] maksustatava tehingu muutmisega maksuvabaks".

34 — 15. detsembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-63/92: Lubbock Fine (EKL 1993, lk I-6665, punkt 13) ja 3. veebruari 2000. aasta otsus kohtuasjas C-12/98: Amengual Far (EKL 2000, lk I-527, punkt 10).

35 — 13. juuli 1989. aasta otsuses kohtuasjas 173/88: Henriksen (EKL 1989, lk 2763) selgitas Euroopa Kohus, et artikli 13 B punkti b viimane lõik annab liikmesriikidele õiguse piirata täiendavate erandite abil maksuvabastuse ulatust, kuid ei luba maksuvabastusest välja jätud tehingute maksust vabastamist (punkt 21).

VII. Ettepanek

48. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Cour d'appel de Bruxelles'i esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kinnisvara rendileandmine, millele viitab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 B punkt b, on tehing, millega kinnisvara omanik annab selle vara kasutusõiguse tasu eest teatud ajaks üle teisele, välistades samasuguse õiguse ülejäänutele, kaasa arvatud omanikule. Otsustada selle üle, kas konkreetne tehing täidab nimetatud nõudeid, on siseriikliku kohtu ülesanne, kes peab selleks lisaks tehingu toimumise olulistele asjaoludele arvesse võtma kõiki tehingu elemente, eelkõige võimalikku pettusekavatsust või maksudest kõrvalehoidumise võimalust, kusjuures ei oma tähtsust:

   a) juriidiline kvalifikatsioon, mille pooled lepingule omistavad;

   b) ülevõtjate arv, ühe või mitme lepingu olemasolu sama kinnistu kohta ning sel viimasel juhul teatud kindla pinna või osade või mõtteliste osade määramine;

c) tähtaja ja lõppkuupäeva suurem või väiksem määramatus, kusjuures on lubatav, et see ei ole sõnaselgelt kokku lepitud ja et see seatakse sõltuvusse ühe poole otsusest, mõlema poole kokkuleppest või nende tahtest sõltumatust välisest tegurist;

d) õigusliku suhte mõlema osapoole ettevõtete kuulumine samasse kontserni ja nende sõltuvus ühisest juhatusest;

e) viis ning parameetrid, mille alusel rent määratakse; eelkõige kasutusõiguse üleandmise kestuse määramata jätmine.

2. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 13 B punkti b tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusakt, mis võimaldab üldiselt käibemaksust vabastada maksukohustuslase ettevõtlustegevuseks omandatud kinnisvara kasutamise muul kui maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil, olenemata selle vara õiguslikust iseloomust, kui sellelt võis käibemaksu maha arvata.