EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

11. juuni 2009 *

Kohtuasjas C-572/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Krajský soud v Ústi nad Labemi (Tšehhi Vabariik) 20. novembri 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. detsembril 2007, menetluses

RLRE Tellmer Property sro

versus

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (ettekandja), P. Kūris ja L. Bay Larsen,

* Kohtumenetluse keel: tšehhi.

kohtujurist: V. Trstenjak,
kohtusekretär: ametnik K. Sztranc-Sławiczek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 6. novembri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, esindaja: J. Janoušková,

– RLRE Tellmer Property sro, esindajad: R. Lančík ja J. Rambousek,

– Tšehhi valitsus, esindaja: M. Smolek,

– Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis, S. Alexandriou ja V. Karra,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja M. Thomannová-Körnerová,

olles 9. detsembri 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 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; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 13 B osa punkti b tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud RLRE Tellmer Property sro (edaspidi „RLRE Tellmer Property") ja Finanční ředitelství v Ústí nad Labemi (Ústí nad Labemi maksukoda) vahelises kohtuvaidluses seoses küsimusega, kas üürile antud hoone üldruumide koristamise eest makstav tasu on sarnaselt üüriga käibemaksust vabastatud.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

4 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 1 täpsustab:

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

Sellised tehingud on muu hulgas:

– omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine,

– kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda;

– teenuste osutamine vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel.”

5 Kuuenda direktiivi X jaotisse „Maksuvabastus” kuuluva artikli 13 B osas on sätestatud:

„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 liising [mõiste „liising” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine”] ja rendileandmine, v.a:

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”.

Siseriiklikud õigusnormid

6 Tšehhi Vabariigis reguleerib käibemaksu kohaldamist käibemaksuseadus nr 235/2004. Selle seaduse § 56 „Maa, ehitiste, korterite ja mitteeluruumide võõrandamine ning üürileandmine, muude rajatiste üürileandmine" lõikes 4 on kinnisasja üürileandmise käibemaksuvabastuse kohta sätestatud järgmist:

„Maa, ehitiste, korterite ja mitteeluruumide üürileandmine on vabastatud käibemaksust. Maksuvabastust ei kohaldata ehitise lühiajalisele üürileandmisele, maa ja rajatiste üürileandmisele sõidukite parkimiseks, seifide või alaliselt paigaldatud seadmete või masinate üürileandmisele. Ehitise lühiajaline üürileandmine tähendab katkematut üürileandmist kuni 48 tunniks, mis hõlmab teisaldatavat sisseseadet ja vajaduse korral elektri-, kütte-, jahutus-, gaasi- või veekulu."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 Eelotsusetaotlusest nähtub, et RLRE Tellmer Property'le kuuluvad hooned, milles asuvad üürikorterid. Lisaks üürile nõuab ta üürnikelt tasu üldruumide koristamise eest, mis tuuakse arvel eraldi välja ja mida teostavad majahoidjad.

8 Maksuhaldur tuvastas, et RLRE Tellmer Property on koristusteenuselt arvestanud ettenähtust vähem käibemaksu ning määras talle 2006. aasta mais koristusteenuste eest saadud tasult 115 911 Tšehhi krooni suuruse täiendava käibemaksu.

9 Kui Finanční ředitelství v Ústí nad Labem oli 5. veebruaril 2007 kinnitanud maksuameti Litvínovi osakonna 20. septembri 2006. aasta otsuse, esitas RLRE Tellmer Property kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtusse.

10 RLRE Tellmer Property väidab, et korterite üürileandmine ja sellega seotud teenused, nagu üldruumide koristamine, on teenused, mida ei saa üksteisest lahutada ja mille suhtes kohaldatakse ühtset käibemaksukorda.

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kuidas tõlgendada käesolevas asjas kohaldatavat siseriiklikku õigust ja ühenduse õigusnorme. Nimetatud kohus pakub põhikohtuasjas tekkinud küsimustele kolme vastusevarianti.

12 Esiteks, kuna üürnikel on võimalik sõlmida eraldi üldruumide koristamise leping kolmanda isikuga, ei ole nimetatud teenus üürisuhte osa ja selle käibemaksust vabastamiseks puudub alus. Teiseks, kuna kõnealuste ruumide koristamise tasu käibemaksust vabastamine vähendab eluruumidega seotud kulusid, võivad sotsiaalsed kaalutlused nimetatud tasu maksust vabastamist õigustada. Kolmandaks ei välista eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kõnesolev küsimus tuleb jätta liikmesriikide otsustada.

13 Neil asjaoludel otsustas Krajský soud v Ústí nad Labem menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas […] kuuenda direktiivi […] artikli 6 […] ja artikli 13 […] sätteid võib tõlgendada selliselt, et korteri (või mitteeluruumi) üürileandmist ühelt poolt ning sellega seotud üldruumide koristamist teiselt poolt võib pidada iseseisvateks ja teineteisest lahutatavateks maksustatavateks tehinguteks[?]

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav […], siis kas [kuuenda direktiivi] artikkel 13 [B osa punkt b] nõuab üürileantud elamu üldruumide koristamise eest makstava tasu suhtes käibemaksu kohaldamist või välistab selle või jätab selle liikmesriigi otsustada[?]"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

14 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust kinnisasja üürileandmise ja üürileantud hoone üldkasutatavate ruumide koristamise teenuse vahelise seose kohta kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b kohaldamisel. Eelkõige küsib nimetatud kohus, kas tasu kõnealuse koristusteenuse eest kuulub mainitud artiklis sätestatud üürileandmise mõiste alla ja on seega sarnaselt kinnisasja üürileandmisega kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses käibemaksust vabastatud.

15 Selles osas tuleb esiteks meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on kuuenda direktiivi artikliga 13 sätestatud maksuvabastused ühenduse õiguse autonoomsed mõisted ning neile tuleb seetõttu anda ka ühenduse määratlus (vt 25. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-174/06: CO.GE.P., EKL 2007, lk I-9359, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

16 Kuuenda direktiivi artiklis 13 maksuvabastuste kindlaksmääramiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused kujutavad endast erandit üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga kõik teenused, mida maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt eelkõige 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99: Stockholm Lindöpark, EKL 2001, lk I-493, punkt 25, ja 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans, EKL 2005, lk I-10683, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 Teiseks, kuuenda direktiivi artiklist 2 nähtub, et iga tehingut tuleb pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks (vt 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-425/06: Part Service, EKL 2008, lk I-897, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 Siiski tuleb teatud asjaoludel paljusid formaalselt eraldiseisvaid teenuseid, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluvad eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitleda üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud. Näiteks olukord, kui tuvastatakse, et üks või mitu teenust kujutavad endast ühte põhiteenust ja ülejäänud üks või mitu teenust kujutavad endast kõrvalteenuseid, mille olukord maksustamise seisukohalt on sama, mis põhiteenuse puhul. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eriti siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (eespool viidatud kohtuotsus Part Service, punktid 51 ja 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 Ühtlasi võib leida, et tegemist on ühe teenusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehinguga hõlmatud tegurit või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (eespool viidatud kohtuotsus Part Service, punkt 53).

20 Alustuseks tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses on kinnisasja üürileandmine tehing, kus üürileandja annab üürnikule kindlaks määratud ajaks tasu eest õiguse kasutada hoonet nagu omanik ning välistab kõigi teiste isikute samasuguse õiguse (vt selle kohta 4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-326/99: „Goed Wonen”, EKL 2001, lk I-6831, punkt 55; 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-409/98: Mirror Group, EKL 2001, lk I-7175, punkt 31; 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-269/00: Seeling, EKL 2003, lk I-4101, punkt 49, ja 18. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-284/03: Temco Europe, EKL 2004, lk I-11237, punkt 19).

21 Seega, kuigi üürileantud kinnisasja kasutamisega kaasneb hoone üldruumide koristamise teenus, ei kuulu see tingimata üürileandmise mõiste alla kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses.

22 Lisaks on selge, et hoone üldkasutatavate ruumide koristusteenust võib osutada mitmel erineval viisil, eelkõige selliselt, et kolmas isik esitab teenuse kohta arve otse üürnikele või nii, et üürileandja kasutab selle teenuse osutamiseks oma töötajaid või koristusteenust osutavat ettevõtjat.

23 Tuleb märkida, et arutlusel oleval juhul esitab RLRE Tellmer Property üürnikele esitataval arvel koristusteenuse üürist eraldi.

24 Lisaks, kuna korterite üürileandmine ja hoone üldruumide koristamine võivad, nagu põhikohtuasja aluseks olevatel asjaoludel, olla eraldiseisvad teenused, ei saa nimetatud üürileandmist ja koristusteenuse osutamist käsitada terviktehinguna Euroopa Kohtu praktika mõttes.

25 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b kohaldamisel tuleb kinnisasja üürileandmist ja selle üldruumide koristusteenuste osutamist põhikohtuasja aluseks olevatel asjaoludel käsitada iseseisvate ja teineteisest lahutatavate tehingutena, nii et nimetatud teenus ei kuulu kõnesoleva sätte kohaldamisalasse.

Teine küsimus

26 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

27 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 B osa punkti b kohaldamisel tuleb kinnisasja üürileandmist ja selle üldruumide koristusteenuste osutamist põhikohtuasja aluseks olevatel asjaoludel käsitada iseseisvate ja teineteisest lahutatavate tehingutena, nii et nimetatud teenus ei kuulu kõnesoleva sätte kohaldamisalasse.

Allkirjad