EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

18. november 2004 *

Kohtuasjas C-284/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotlus,

mis on esitatud Cour d'appel de Bruxelles'i (Belgia) 19. juuni 2003. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. juulil 2003, menetluses

Belgia riik

versus

Temco Europe SA,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann ning kohtunikud A. Rosas (ettekandja), S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta ja K. Lenaerts,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kohtusekretär: vanemametnik M.-F. Contet,

arvestades kirjalikku menetlust ning 1. aprilli 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Belgia riik, esindaja: E. Dominkovits, keda abistasid advokaadid B. van de Walle de Ghelcke ja C. Louveaux,

— Temco Europe SA, esindaja: advokaat J.-P. Magremanne,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa ja C. Giolito,

olles 4. mai 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlusta-

mise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 13 B punkti b tõlgendamist.

2 Taotlus esitati kohtuvaidluses Temco Europe SA (edaspidi „Temco Europe") ja Belgia riigi vahel seoses Temco Europe'i vastu esitatud nõudega tasuda 137 125,53 eurot (5 531 639 Belgia franki) seoses käibemaksuga, mida kõnealune äriühing on alusetult vähendanud, sellest 13 708,51 eurot (553 000 Belgia franki) moodustavad trahv ja nende summade pealt makstavad seadusjärgsed intressid.

Õiguslik taust

Ühenduse õigus

3 Kuuenda direktiivi X jaotise „Maksuvabastus" artikkel 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil" sätestab:

„[...]

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:

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;

[...]".

Siseriiklik õigus

4 Belgia tsiviilseadustiku artikkel 1709 sätestab:

„Rendileping on leping, mille alusel kohustub rentija andma asja teatud ajaks rentniku kasutusse, mille eest rentnik peab talle maksma kindlaks määratud summa."

5 Code de la taxe sur la valeur ajoutée (edaspidi „käibemaksuseadustik") artikli 44 lõike 3 punkt 2 sätestab, et käibemaksust on muu hulgas vabastatud „kinnisvara rentimine, üürile andmine ning liisimine, samuti kinnisvara kasutamine artikli 19 lõikes 1 sätestatud tingimustel [...]".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

6 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kirjeldab põhikohtuasja vaidluse asjaolusid järgmiselt.

„SA Temco Europe on oma kinnisvara puhastus- ja hooldustegevuses käibemaksukohustuslane [...].

Ta on aadressidel Chaussée de Ruisbroeck 107–117 asuva kinnisvara omanik. 1993. aasta lõpust 1994. aasta alguseni lasi ta hoonet nr 111 remontida ning arvas maha nende tööde eest esitatud arvete alusel tasutud käibemaksu. Temco Europe ei tegele hoones majandustegevusega.

SA Temco Energy Management Company, SA Publi-round ning SA Petrus on kolm ühe kontserni äriühingut, koos SA Temco Europe'iga alluvad nad ühele ja samale keskjuhatusele.

1. veebruaril 1994 sõlmis SA Temco Europe nende kolme äriühinguga kolm lepingut, mida lepingupooled määratlesid kinnisvara käsutusõiguse üleandmisena [edaspidi „lepingud"], millega SA Temco Europe andis juhatuse otsuse alusel igale ülevõtjale õiguse tegutseda selles hoones ilma, et neil tekiks õigus teatud kindlale hoone osale. Ülevõtjate tegevuse aluseks olevaid dokumente ega üleandja juhatuse otsust üleandmise kohta ei ole esitatud.

Lepingud sõlmiti selliste ülevõtjate tegevuse kestuse ajaks, kellele anti nende tegevuse piirides ruumide kasutamise ainuõigus kohustusega järgida üleandja kehtestatud sisekorraeeskirju; üleandja juhatus võib aga ülevõtjalt igal ajal ilma ette teatamata nõuda üleantud pinna vabastamist.

Ülevõtja on kohustatud katma kõik tema tegevusega kaasnevad maksud. Gaasi ja elektri eest makstakse vastavalt tarbimisele, ühiskulud tasutakse vastavalt kasutatava pinna suurusele. Samuti peab ülevõtja parandama tema poolt kasutataval pinnal ilmnenud vead kriteeriumide alusel, mille on määranud üleandja juhatus.

Renti makstakse aastas 3500 [Belgia franki] m^2 kohta büroopinnalt ja 1000 [Belgia franki] m^2 kohta laopinnalt, lisaks 0,4% rentniku aastakäibest ilma käibemaksuta ning 5000 [Belgia franki] aastas iga töötaja kohta.

Pooled välistasid sõnaselgelt tsiviilseadustiku artikli 1709 kohaldamise.

Sisekorraeeskiri kehtestab hoonesse pääsemise, koristamise ja reklaami ülesseadmise korra ning üleandja poolt väljastatud luba omavate isikute piiramatu sissepääsuõiguse, samuti ülevõtjate kohustuse tagada:

— telefoni-, vee-, gaasi-, elektri- ning kütteühendused, vastavalt vajadusele kokkuleppel teiste kasutajatega;

— kõigi hoone kasutajate juurdepääsu joogiautomaatidele, sööklale ja duššidele;

— juurdepääsu sõiduteele ja parkimiskohtadele;

— heaperemeheliku hoiustamise ning reoveetorustiku kasutamise.

SA Temco Europe ei ole esitanud teavet nende lepingute täitmise kohta.

Käibemaksuameti audiitori abi 30. septembri 1996. aasta aruandes märgiti:

— et kahe hoone kasutaja suhtes kirjutati lepingule alla pärast teadaande avaldamist kõnealusesse hoonesse kolimise kohta;

— et ükski lepingupunkt ei täpsustanud ülevõtja tegevuse laadi ega hoone kasutamisviisi;

— et puudus järelevalve aastakäibega seotud rendi määra üle, mis oli SA Petrus'i puhul 7%, SA Publi-round'i puhul 6% ning 0% SA Temco Energy rendisummast;

— et hoone kasutajad omavad hoone sissekäigu võtit ning hoone on valveta ja uksehoidjata, nii et sisekorraeeskirjas mainitud sissepääsu piirang on puhas formaalsus.

Kindel on see, et menetluse ajal on äriühingud endiselt hoonete asukad."

7 Käibemaksu-, registreerimis- ja kinnisvaraameti (edaspidi „amet") inspektsiooni tulemusena järeldas amet, et lepingud olid tegelikkuses sõlmitud käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 3 punkti 2 — mis võtab üle kuuenda direktiivi artikli 13 B punkti b — alusel käibemaksust vabastatud kinnisvara rentimiseks ning seega oli Chaussée de Ruisbroek nr 111 maja renoveerimistööde maksumuselt käibemaksu mahaarvamine põhjendamatu.

8 Selle tagajärjel nõuab amet Temco Europe'ilt 137 125,53 euro (5 531 639 Belgia frangi) maksmist, kuna väidetavalt on käibemaks aluseta maha arvatud, millest 13 708,51 eurot (553 000 Belgia franki) on trahv ning nende summade pealt makstavad seadusjärgsed intressid.

9 Temco Europe keeldus nimetatud summade maksmisest ning amet tegi talle seepeale ettekirjutuse. Temco Europe vaidles ettekirjutusele vastu ning 29. novembri 2000. aasta otsusega tühistas Tribunal de première instance de Bruxelles (Belgia) selle otsuse. Belgia riik kaebas otsuse edasi eelotsusetaotluse esitanud kohtusse.

10 Cour d'appel de Bruxelles analüüsis seoses põhikohtuasja esemeks olevate lepingute sõlmimise ja täitmisega „kinnisvara rendileandmise" mõistet kuuenda direktiivi artikli 13 B punkti b tähenduses. Kohus täpsustab selles küsimuses:

„Antud juhul sõlmisid kostja, üleandja ja ülevõtja ebavõrdsed lepingud, mille alusel anti ülevõtjatele õigus hoone kasutamiseks. Lepingud sõlmiti ilmselgelt selleks, et mitte kasutada kinnisvara rendile- ja üürileandmise mõisteid.

Lepinguid ei saa analüüsida ilma, et arvesse võetaks äriühingute vahelist otsest sidet — äriühingud alluvad ühele ja samale juhatusele, mis tagab ülevõtjatele nende tegutsemise võimalikkuse ning lepingute kohase täitmise.

Lepingute täitmine näitab, et ülevõtjatel on endiselt piiramatu sissepääs hoonetesse ning neil on kindlustunne oma büroo- ja laopindade kasutamisel."

Sellises situatsioonis otsustas Cour d'appel de Bruxelles kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse 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 vastu, 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

muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus — [käibemaksuseadustiku] artikli 44 lõike 3 punkti 2 preambulis 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?"

Eelotsuse küsimus

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas kuuenda direktiivi artikli 13 B punkti b peab tõlgendama nii, et tehingud, millega üks äriühing annab paralleelselt erinevate lepingutega äriühingutele, kes on temaga seotud, ajutise ühe ja sama hoone kasutusõiguse kasutatava pinna suuruse alusel arvutatava tasu eest, on „kinnisvara rent" nimetatud sätte tähenduses.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

13 Temco Europe leiab, et lepingud, mida Belgia õigus rendilepinguteks ei pea, ei vasta rendileandmise mõistele ühenduse õiguse kohaselt, sest tegemist pole vara kasutamise ainuõigusega, õiguse olemusliku ajutise laadi ning asjaolu tõttu, et tasu pole määratud vaid vara kasutamise kestuse alusel.

14 Belgia riik väidab, et lepingutüübi kindlakstegemiseks tuleb võtta arvesse selle täitmise tingimusi, sõltumata lepingupunktide sõnastusest. Samuti viitab ta vajadusele võtta arvesse kuuenda direktiivi artikli 13 B punktis b sätestatud maksuvabastuse *ratio legis*'t, maksuvabastuse konteksti ning nimetatud direktiivi eesmärke ja ülesehitust. Lepingu kestuse kriteerium ei tähenda, et lepingu kestus peab olema kindlaks määratud lepingu sõlmimise hetkel. Kasutamise olemusliku ajutisuse kohta leiab Belgia riik, et tegu on kohustuse lõpetamise viisiga, mis ei mõjuta teenuse osutamise olemust.

15 Komisjon rõhutab, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on pidanud lepinguid ebavõrdseks ja fiktiivseks, sest need on ilmselgelt sõlmitud nii, et mitte kasutada mõistet „kinnisvara rentimine". Komisjon leiab, et siseriiklik kohtunik peab kaaluma faktilisi asjaolusid ning ei tohi piirduda lepingutes kasutatud terminitega. Samuti viidatakse sellele, et eeldada võib ka maksudest kõrvalehoidmise soovi, kuna lepingute sõlmimiseks puudus majanduslik huvi, või et siseriiklik kohus oleks võinud kohtuvaidluse lahendada, toetudes Euroopa Kohtu teistes kohtuasjades loodud õiguse väärkasutamise mõistele.

Euroopa Kohtu hinnang

16 Esiteks tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on kuuenda direktiivi artikliga 13 sätestatud maksuvabastused ühenduse õiguse autonoomsed mõisted ning nende sisu määratleb seetõttu ühendus (vt 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-358/97: komisjon *v.* Iirimaa, EKL 2000, lk I-6301, punkt 51; 16. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-315/00: Maierhofer, EKL 2003, lk I-563, punkt 25, ning 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-275/01: Sinclair Collis, EKL 2003, lk I-5965, punkt 22).

17 Teiseks peab kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastuse määratlemiseks kasutatud termineid tõlgendama kitsalt, kuna nad kujutavad endast erandit üldreeglist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igat maksukohustuslase poolt osutatud tasulist teenust (vt eriti eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Iirimaa, punkt 52; 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99: Stockholm Lindöpark, EKL 2001, lk I-493, punkt 25, ja eespool viidatud kohtuotsus Sinclair Collis, punkt 23). Nagu ka kohtujurist õigustatult oma ettepaneku punktis 37 mainib, ei tähenda selle reegli kitsas tõlgendus seda, et maksuvabastust kirjeldavaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende juriidiline mõju kaob.

18 Kuuenda direktiivi artikli 13 B punktis b sätestatud maksuvabastus ei täpsusta mõistet „rendileandmine", ega viita ka liikmesriikide vastavatele seadustele (vt 4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-326/99: „Goed Wonen", EKL 2001, lk I-6831, punkt 44, ja eespool viidatud kohtuotsus Sinclair Collis, punkt 24). Nimetatud sätet tuleb seega tõlgendada sätte konteksti, kuuenda direktiivi eesmärke ja ülesehitust arvestades, võttes eriti arvesse sätte kehtestatud maksuvabastuse *ratio legis*'t (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus „Goed Wonen", punkt 50).

19 Euroopa Kohus on mitmes kohtuotsuses defineerinud kinnisvara rendileandmise mõistet kuuenda direktiivi artikli 13 B punkti b tähenduses kui tehingut, kus rendileandja annab rentnikule kindlaks määratud ajaks tasu eest õiguse kasutada hoonet nagu omanik ning välistab kõigi teiste isikute samasuguse õiguse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus „Goed Wonen", punkt 55; 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-409/98: Mirror Group, EKL 2001, lk I-7175, punkt 31, ning C-108/99: Cantor Fitzgerald International, EKL 2001, lk I-7257, punkt 21; 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-269/00: Seeling, EKL 2003, lk I-4101, punkt 49, ja eespool viidatud kohtuotsus Sinclair Collis, punkt 25).

20 Kui kohus on nendes otsustes mitmel korral rõhutanud rendisuhte kestust, siis seda seepärast, et eristada kinnisvara rendileandmist, mis on tavaliselt suhteliselt passiivne pelgalt ajakulgu arvestav tegevus, mis ei tooda erilist lisaväärtust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus „Goed Wonen", punkt 52), teistest tööstuslikest ja kaubanduslikest tegevustest, nagu kuuenda direktiivi artikli 13 B punkti b alapunktides 1–4 sätestatud erandid, või siis on sel eesmärk, mida kõige paremini saab kirjeldada pigem teenuse osutamise kui lihtsa vara käsutusse andmisena, nagu seda on golfiväljaku kasutamisõigus (eespool viidatud kohtuotsus Stockholm Lindöpark, punktid 24–27), silla ületamise õigus pärast teemaksu tasumist (eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Iirimaa) või ärihoonesse sigaretiautomaatide paigaldamise õigus (eespool viidatud kohtuotsus Sinclair Collis, punktid 27–30).

21 Seega pole rendisuhte kestus iseenesest määrav faktor otsustamaks, kas leping on rendileping ühenduse õiguse mõttes, isegi kui majutuse lühike kestus aitab eristada hotellimajutust püsivaks elamiseks mõeldud rendileandmisest (12. veebruari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-346/95: Blasi, EKL 1998, lk I-481, punktid 23 ja 24).

22 Igal juhul pole mõõdapääsmatu, et kestus määratakse lepingu sõlmimisel. Arvesse peaks võtma tegelikke lepingulisi suhteid (eespool viidatud kohtuotsus Blasi, punkt 26). Rendisuhte ajalist kestust võivad pooled lepingu kestuse ajal ühiselt lühendada või pikendada.

23 Veelgi enam, kui rendileandja tasu, mis on otseses seoses vara kasutamise kestusega, näitab kõige paremini rendileandmise passiivset iseloomu, ei saa sellest tuletada, et teisi aspekte arvesse võttev tasu välistab selle kvalifitseerimise „kinnisvara rendileandmisena" kuuenda direktiivi artikli 13 B punkti b tähenduses, eriti kui teised arvesse võetavad aspektid on selle tasu osa, mis on sõltuvuses ajalisest kestusest, või vara kättesaadavaks tegemise teenuse eest võetava tasu suhtes vaid teisejärgulised.

24 Lõpetuseks, mis puudutab ülevõtja ainuõigust kasutada kinnisvara, tuleb märkida, et seda võib üleandjaga sõlmitud lepingus piirata ning see puudutab vaid pinda, mis on lepingus kindlaks määratud. Samas võib üleandja jätta endale õiguse külastada renditud kinnisvara. Lisaks võib rendileping puudutada majaosi, mida peab kasutama koos teiste asukatega.

25 Lepingus sisalduv renditud pindade kasutusõiguse piirang ei välista ainukasutusõigust, mis vastandub kõigi teiste seaduses või lepingus sätestamata isikute õigusele kasutada asja, mis on ühtlasi rendilepingu esemeks.

26 Põhikohtuasja vaidlusaluse tehingu puhul on siseriikliku kohtu asi võtta arvesse kõiki asjaolusid otsustamaks lepingu olemuse üle ja hindamaks seda, kas tegu on „kinnisvara rendileandmisega" kuuenda direktiivi artikli 13 B punkti b tähenduses.

27 Samuti peab kohus kontrollima, kas täidetavate lepingute eesmärk on eelkõige passiivne ruumide või kinnisvara pindade kättesaadavaks tegemine ajalisest kestusest sõltuva tasu eest või on tegu teenuse osutamisega, mida saab teisiti liigitada.

28 Seetõttu tuleb esitatud küsimusele vastata järgmiselt:

Kuuenda direktiivi artikli 13 B punkti b tuleb tõlgendada nii, et „kinnisvara rendileandmise" tehingud selle sätte tähenduses on tehingud, millega äriühing annab paralleelselt erinevate lepingutega endaga seotud äriühingutele ajutise õiguse kasutada ühte ja sama hoonet kasutatava pinna suurusest sõltuva tasu eest ning mille lepingute, nii nagu neid täidetakse, eesmärgiks on hoonete ja kinnisvara pindade passiivne kasutusse andmine kasutuse ajalisest kestusest sõltuva tasu eest ning mitte teisiti liigitatavate teenuste osutamine.

Kohtukulud

29 Et 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 nimetatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene 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 punkti b tuleb tõlgendada nii, et „kinnisvara rendileandmise" tehingud selle sätte tähenduses on tehingud, millega äriühing annab paralleelselt erinevate lepingutega endaga seotud äriühingutele ajutise õiguse kasutada ühte ja sama hoonet kasutatava pinna suurusest sõltuva tasu eest ning mille lepingute, nii nagu neid täidetakse, eesmärk on hoonete ja kinnisvara pindade passiivne kasutusse andmine kasutuse ajalisest kestusest sõltuva tasu eest ning mitte teisiti liigitatavate teenuste osutamine.

Allkirjad