

Downloaded via the EU tax law app / web

Kohtuasi C-166/05

Heger Rudi GmbH

versus

Finanzamt Graz-Stadt

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Verwaltungsgerichtshof (Austria))

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksustatavate tehingute koht – Artikkel 9 – Kinnisvaraga seotud teenuste osutamine – Kalapüügiõiguste loovutamine voluueekogu määratletud osal

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Teenuste osutamine

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 9 lõike 2 punkt a)

Kalapüügiõiguse loovutamine kalapüügiloa tasu eest võõrandamise teel kujutab endast kinnisvaraga seotud teenuste osutamist kuuenda direktiivi 77/388 kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses.

Kalapüügiõigusi saab teostada ainult asjaomasel jõel ja vaid jõe nendel osadel, mis on lubades märgitud, seega kajastab voluueekogu ise kalapüügiloa ja järelkult ka kalapüügiõiguse võõrandamise põhilist sisu. Kuna teenuste osutamine seisneb vara, milleks on jõgi, kasutamise õiguse võõrandamises, on see kinnisvasi kõnealuse teenuse osutamise keskne ja möödapääsmatu element. Lisaks vastab koht, kus kinnisvasi asub, teenuse lõpptarbimise kohale. Nendest seikadest tuleneb, et kalapüügiõiguste võõrandamise ja voluueekogu nende osade vahel, mille suhtes need õigused kehtivad, valitseb piisavalt otsene seos.

(vt punktid 25–27 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

7. september 2006(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksustatavate tehingute koht – Artikkel 9 – Kinnisvaraga seotud teenuste osutamine – Kalapüügiõiguste loovutamine voluueekogu määratletud osal

Kohtuasjas C?166/05,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Verwaltungsgerichtshof'i (Austria) 31. märtsi 2005. aasta

otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. aprillil 2005, menetluses

Heger Rudi GmbH

versus

Finanzamt Graz-Stadt,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet (ettekandja) ja U. Lõhmus,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 7. märtsi 2006. 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 9 lõike 2 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Heger Rudi GmbH (edaspidi „Heger“) ja Finanzamt Graz-Stadt'i, kellele on üle läinud Finanzlandesdirektion für die Steiermark'i õigused, vahelises kohtuvaidluses kalapüügilubade üleandmise eest tasutud käibemaksu tagasimaksamise taotluse üle.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne“ „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“. Kooskõlas sama artikli lõike 3 punktidega a ja b võivad liikmesriigid „materiaalse varana“ käsitada vastavalt „teatavaid kinnisasjaõigusi“ ja „asjaõigusi, mis annavad nende omanikule kinnisasja kasutamise õiguse“.

4 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 1 määratleb, et „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“ või „kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda“.

5 Kõnealuse direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud järgmine üldreegel:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.”

6 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2 kehtestab teatud erandnormid. Nimetatud sätte punkti a kohaselt:

„on kinnisvaraga seotud teenuste, sealhulgas kinnisvaramaaklerite ja -ekspertide teenuste, ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks kinnisvara asukoht”.

7 Piiriüleste tarnetega seotud käibemaksu tagastamise kord on reguleeritud nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiiviga 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11, ELT eriväljaanne 09/01, lk 79, edaspidi „kaheksas direktiiv”). Osutatud direktiivist tuleneb sisuliselt see, et õigus sisendkäibemaksu tagastamisele tekib juhul, kui maksukohustuslane on asutatud teises liikmesriigis ega ole teinud käibemaksuga maksustatud tehingut selle riigi territooriumil, kus on tasutud sisendkäibemaks. Seevastu juhul, kui maksukohustuslane on hiljem teinud maksustatavaid tehinguid nimetatud territooriumil, ei ole tal enam õigust käibemaksu tagastamisele kaheksanda direktiivi alusel, kuna kohaldamisele kuulub kuuenda direktiivi artiklis 17 ja järgnevates artiklites sätestatud üldreegel mahaarvamisoiguse kohta.

Siseriiklikud õigusnormid

8 1994. aasta Austria käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1994, *BGBI.* nr 663/1994) § 3a lõige 6 sisuliselt kordab kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a sätteid.

Menetlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimus

9 Heger on Saksamaal paikneva asukohaga äriühing, millel puudub tegevuskoht Austrias. Aastatel 1997 ja 1998 ostis Heger Austrias paikneva asukohaga äriühingult Flyfishing Adventure GmbH (edaspidi „Flyfishing”) kalapüügiload püügiõigusega Gmundner Trauni jõel Ülem-Austrias. Nimetatud lubade alusel oli loa omanikul aasta jooksul teatud ajavahemikel õigus püüda kala selle jõe teatud aladel. Heger müüs need load edasi arvukatele ostjatele erinevates liikmesriikides.

10 Flyfishing esitas lisaks asjaomaste lubade müügihinnale Hegerile arve ka Austria käibemaksu tasumiseks 20% ulatuses 252 000 Austria šillingi (ligikaudu 18 300 euro) suurusest kogusummast.

11 Tuginedes sätetele, millega kaheksas direktiiv on Austria õigusesse üle võetud, saatis Heger 1999. aasta detsembris Austria pädevale ametiasutusele taotluse aastatel 1997 ja 1998 kalapüügilubade omandamisel tasutud käibemaksu tagastamiseks.

12 Eelotsusetaotlusest nähtub, et see taotlus jäeti rahuldamata põhjendusel, et kalapüügilubade edasimüük Hegeri poolt tema klientidele oli Austrias asuva kinnisasjaga seotud teenuste osutamine, millelt tasutud sisendkäibemaks ei kuulu tagastamisele.

13 Heger esitas selle otsuse peale kaebuse Verwaltungsgerichtshof'ile, kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kalapüügiõiguse loovutamine kalapüügiloa tasu eest võõrandamise teel kujutab endast „kinnisvaraga seotud teenuste osutamist” [kuuenda direktiivi] artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses?”

Eelotsuse küsimus

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et jõega seotud kalapüügilubade tasu eest võõrandamine kujutab endast kinnisvaraga seotud teenuste osutamist selle sätte tähenduses.

15 Selles osas tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 sisaldab üldreeglit maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramiseks ning sama artikli lõige 2 sätestab rea erandeid.

16 Kuuenda direktiivi artikli 9 kahe esimese lõike omavahelist suhet käsitledes on Euroopa Kohus juba asunud seisukohale, et selle artikli lõige 1 ei ole ülimuslik lõike 2 suhtes. Iga juhtumi korral tuleb küsida, kas on tegemist kõnealuse direktiivi artikli 9 lõikes 2 sätestatud erandiga. Kui sellega tegu ei ole, tuleb antud juhtumile kohaldada artikli 9 lõiget 1 (vt selle kohta 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: Dudda, EKL 1996, lk I-4595, punkt 21, samuti 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen BV ja OV Bank, EKL 2005, lk I-9433, punkt 33).

17 Siit tulenevalt ei saa kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a käsitleda kui üldreeglit tehtud erandit, mida tuleb tõlgendada kitsalt (vt selle kohta 15. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/00: SPI, EKL 2001, lk I-2361, punkt 17).

18 Seega tuleb teha kindlaks, kas selline tehing, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võib kuuluda kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 kohaldamisalasse. Selleks, et asjaomaste kalapüügilubade edasimüüki võiks käsitleda kui kinnisvaraga seotud teenuste osutamist kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 tähenduses, on esmalt vaja, et nende õiguste võõrandamine kujutaks endast „teenuste osutamist” ja et jõe osi, mille piires need load kehtisid, saaks määratleda kui „kinnisvara”.

19 Nagu kohtujurist tõi esile oma ettepaneku punktides 28 ja 29, kui ei ilmne, et Austria Vabariik oleks kasutanud liikmesriikidele kuuenda direktiivi artikli 5 lõikega 3 antud võimalust käsitada „materiale varana” teatavaid kinnisasjaõigusi ning teatavaid asjaõigusi, mis annavad nende omanikule kinnisasja kasutamise õiguse, siis ei saa põhikohtuasjas kõne all olevat kalapüügiõiguste tasu eest võõrandamist määratleda kui kaubatarnet kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses. Seega kujutab nimetatud võõrandamine endast teenuste osutamist selle direktiivi artikli 6 lõike 1 tähenduses.

20 Seoses „kinnisvara” mõistega tuleb märkida, et niisuguse vara üheks olemuslikuks tunnuseks on seotus maapinna piiritletud osaga. Euroopa Kohus on selles osas juba leidnud, et püsivalt piiritletud ala, isegi kui see on veega kaetud, võib olla määratletud kinnisvarana (vt selle kohta 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-428/02: Fonden Marselisborg Lystbådehavn, EKL 2005, lk I-1527, punkt 34).

21 Sellised kalapüügiõigused, mille Heger omandas ja edasi müüs, võimaldasid nimetatud õigust teostada asjaomase vooluveekogu teatud selgelt määratletud osadel. Need õigused, mis ei ole seotud jões voolava ja pidevalt uueneva veehulgaga, vaid hoopis teatud geograafiliste aladega, kus neid õigusi võib teostada, on seega seotud püsivalt piiritletud alaga, mis on veega kaetud.

22 Järelikult tuleb jõe neid osi, mille piires kõnealused kalapüügiloa kehtisid, käsitada

kinnisvarana kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses.

23 Neil asjaoludel tuleb veel kontrollida, kas kõnealust teenust ja kinnisvara ühendav seos on piisav. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a ülesehitusega läheks vastuollu see, kui kõnealuse erinormi kohaldamisalasse viia mis tahes teenuste osutamine, millel on ehk isegi kindel seos kinnisvaraga, sest suur hulk teenuseid on nii või teisiti kinnisvaraga seotud.

24 Niisiis kuulub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamisalasse vaid selliste teenuste osutamine, millel on piisavalt otsene seos kinnisvaraga. Niisugune seos on muide iseloomulik kõigi selles sättes loetletud teenuste osutamisele.

25 Põhikohtuasja vaidluse keskmes olevaid kalapüügiõigusi saab teostada ainult asjaomasel jõel ja vaid jõe nendel osadel, mis on lubades märgitud. Vooluveekogu ise kajastab seega kalapüügiloa ja järelikult ka kalapüügiõiguse võõrandamise põhilist sisu. Kuna selline teenuste osutamine, nagu on kõne all põhikohtuasjas, seisneb vara, milleks on jõgi, kasutamise õiguse võõrandamises, on see kinnisvasi kõnealuse teenuse osutamise keskne ja möödapääsmatu element. Lisaks vastab koht, kus kinnisvasi asub, teenuse lõpptarbimise kohale.

26 Nendest seikadest tuleneb, et kalapüügiõiguste võõrandamise ja vooluveekogu nende osade vahel, mille suhtes need õigused kehtivad, valitseb piisavalt otsene seos. Järelikult selline teenus, nagu Heger osutas, on seotud kinnisvaraga kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses.

27 Seega tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et kalapüügiõiguse loovutamine kalapüügiloa tasu eest võõrandamise teel kujutab endast kinnisvaraga seotud teenuste osutamist kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses.

Kohtukulud

28 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, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Kalapüügiõiguse loovutamine kalapüügiloa tasu eest võõrandamise teel kujutab endast kinnisvaraga seotud teenuste osutamist nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.