

Downloaded via the EU tax law app / web

Kohtuasi C-174/06

Ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano

versus

CO.GE.P. Srl

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Corte suprema di cassazione)

Kuues direktiiv – Käibemaks – Maksuvabad tehingud – Kinnisvara rendile andmine – Riigivara

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 B osa punkt b)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada nii, et selline õigussuhe, mille raames antakse isikule õigus, sh ainuõigus vallata ja kasutada riigivara, nimelt merealaid kindlaksmääratud ajaks ja tasu eest, on hõlmatud mõistega „kinnisvara rendile andmine” nimetatud artikli mõttes. Nimelt hõlmab sellise õigussuhte fundamentaalne tunnus, mis on ühine kinnisvara rendile andmisega, tasu eest teatud pinna, nimelt ühe mereala osa kasutusse andmist, tagades teisele lepingupoolele õiguse seda vallata ja kasutada ning välistades kõigi teiste isikute samasuguse õiguse. Käibemaksu neutraalsuse põhimõttest kinnipidamine, samuti kuuenda direktiivi sätete, eelkõige maksuvabastusi puudutavate sätete ühetaoline kohaldamine viivad seega nimetatud õigussuhte samastamiseni kinnisvara rendile andmisega nimetatud direktiivi artikli 13 B osa punkti b mõttes.

(vt punktid 34–36 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

25. oktoober 2007(*)

Kuues direktiiv – Käibemaks – Maksuvabad tehingud – Kinnisvara rendile andmine – Riigivara

Kohtuasjas C-174/06,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia) 13. jaanuari 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. aprillil 2006, menetluses

Ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano

versus

CO.GE.P. srl,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud K. Schiemann, J. Makarczyk (ettekandja), J.-C. Bonichot ja C. Toader,

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Itaalia Vabariik, esindaja: S. Fiorentino,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: A. Aresu ja M. Afonso,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

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 Eelotsusetaotlus on esitatud Ministero delle Finanze – Ufficio IVA di Milano (edaspidi „Ufficio“) ja naftasaaduste valmistamise ja segamisega tegeleva osaühingu CO.GE.P (edaspidi „CO.GE.P.“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Consorzio Autonomo del Porto di Genova (Genova sadama sõltumatu konsortsium, edaspidi „konsortsium“) selliste käibemaksuarvete maksualast õiguspärasust, mida ta väljastas seoses mineraalõlide ladustamiseks, töötlemiseks ja käsitlemiseks mõeldud riigile kuuluvate merealade kontsessiooni andmisega.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi üheteistkümnenda põhjenduse kohaselt on direktiivi eesmärk eelkõige koostada ühine maksuvabastuse liikide loetelu, et ühenduste omavahendeid saaks kõikides liikmesriikides koguda ühtlustatud viisil.

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

5 Nimetatud direktiivi artikli 4 lõiked 1, 2 ja 5 sätestavad:

„1. Maksukohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

[...]

5. Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad aga sellist tegevust või tehinguid teostavad, käsitatakse neid maksukohustuslasena seoses tegevuse ja tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist.

Igal juhul käsitatakse nimetatud organeid maksukohustuslasena seoses D lisas loetletud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks.

Liikmesriigid võivad nende organite tegevuse, mis on artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, lugeda nende tegevuseks ametivõimudena.”

6 Kuuenda direktiivi X jaotisse pealkirjaga „Maksuvabastus” kuuluva artikli 13 B osa punkt b sätestab:

„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 „üürile andmine”] ja rendile andmine, v.a

1. liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites, sh majutamine puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades;

2. ruumide ja maatükkide rendile andmine sõidukite parkimiseks;

3. alaliselt paigaldatud seadmete ja masinate rendile andmine;

4. seifide rendile andmine.

Liikmesriigid võivad käesoleva maksuvabastuse kohaldamisalas teha lisaerandeid”.

Siseriiklikud õigusnormid

7 Vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeedi nr 633, mis kehtestab ja reguleerib käibemaksu, artikkel 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse riigi territooriumil ettevõtluse, ameti- või kutsetegevuse raames kauba tarnimine või teenuste osutamine ja import sõltumata seda teostanud isikust”.

8 Nimetatud dekreeedi, mida on muudetud 2. märtsi 1989. aasta dekreetseaduse nr 69 artikliga 35a (nüüd, pärast muutmist 27. aprilli 1989. aasta seadus nr 154), artikli 10 lõike 8 kohaselt on maksust vabastatud põllumajandusmaade ja -kätiste, samuti muude alade, mis ei ole mõeldud sõidukite parkimiseks, [...] hoonete, sh kõrvalhooned, kariloomade, ja üldisemalt vallasvara, mida kasutatakse kestvalt kinnisasjade huvides, v.a vahendid, mida nende iseloomulike tunnuste tõttu ei ole võimalik kasutada ilma neid oluliselt ümber tegemata ja selliste kinnisasjade üürimine ja rentimine mittetulunduslikel eesmärkidel, mis on mõeldud kasutamiseks elumajadena, mille on andnud rendile ettevõtjad, kes ehitasid need müümise eesmärgil, samuti nendega seotud lepingute võõrandamine, tühistamine ja pikendamine.

9 Kuningliku dekreediga nr 327 (Codice della navigazione approvato con Regio decreto n. 327, 30.3.1942; *Gazzetta Ufficiale* eriväljaanne 18.4.1942, nr 93) heaks kiidetud Itaalia meresõidukoodeksi artikkel 36 sätestab, et veeteede amet võib avalikes huvides anda kindlaksmääratud ajaks õiguse, sh ainuõiguse vallata ja kasutada riigivara ja territoriaal mere alasid.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

10 Kuna konsortsium leidis, et merealade kontsessiooni andmine on käibemaksuvaba, väljastas ta CO.GE.P-le arved ilma käibemaksuta. Maksuhaldur seevastu tegi viimasele teatavaks käibemaksu ümberarvutamise teated aastate 1991–1993 kohta.

11 CO.GE.P vaidlustas 30. mail 1996. aastal Commissione tributaria di primo grado di Milano’le (Milano esimese astme maksukohus) esitatud hagi eelnimetatud ümberarvutamise teated, vaidlustades konsortsiumi poolt osutatud teenuste maksustamise käibemaksuga eelkõige seetõttu, et käibemaksu kohaldamise tingimused ei olnud täidetud.

12 Kohus rahuldask nimetatud hagi 19. novembri 1996. aasta otsusega.

13 Ufficio esitas 2. veebruaril 1998 selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse, kuna leidis, et tehtud tehingud olid käibemaksuga maksustatavad kui teenused, mida osutatakse majandustegevuse raames.

14 Commissione tributaria regionale della Lombardia (piirkondlik maksukohus) jättis 1999. aasta 20. septembri ja 20. oktoobri otsusega apellatsioonkaebuse rahuldamata, nõustudes CO.GE.P väitega, mille kohaselt riigivara kontsessioone, erinevalt konkreetset kinnisasja rendile andmisest, ei saa käsitleda ei asja võõrandamise ega teenuste osutamisenä käibemaksualaste õigusnormide mõttes, mistõttu neid ei saa käibemaksuga maksustada.

15 Ufficio esitas 13. märtsil 2000 eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse.

16 Nimetatud kohtus väitis Ufficio, et konsortsium on vaieldamatult avalik-õiguslik asutus, mis tegeleb majandustegevusega.

17 Ufficio väidab ka, et kontsessioonileping, kuigi see hõlmab avaliku õigusega seotud kaalutusõigust, paistab siiski olevat sõlmitud majandus- ja kaubandustegevuse teostamise raames eesmärgiga saada tulu lõivude näol, mida avalik-õiguslik asutus majandustegevuse teostamiseks saab. Lisaks ei vasta mineraalõlide ladustamiseks antud rannaäärse lao kontsessioon, mis on kõne all põhikohtuasjas, üldistele huvidele või avaliku kasutamise huvidele, vaid puhtalt majanduslikele eesmärkidele.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib selle kohta, et Itaalia maksuhalduri arvates käsitletakse juhul, kui kontsessiooni, mis on kõne all põhikohtuasjas, annab sadamaasutus ja mitte veeteede amet, seda tehingut majandus- ja kaubandustegevusena selle asutuse tööstusliku ja kaubandusliku olemuse tõttu.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab sellega seoses siseriikliku õiguse teatud üksikasju.

20 Ta väidab, et isegi kui kontsessiooni andja ja kontsessiooni saaja vaheline seos kujutab endast ametivõimude mitmepoolset ja kaalutletud haldusakti, nõuab see eelnevalt tingimata huvitatud isiku tahteavaldust kontsessiooni saada. Kontsessiooni andja ja kontsessiooni saaja vahelisi suhteid reguleerib kahepoolne leping.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus välistab muu hulgas siseriiklikus õiguses ette nähtud võimaluse, et riigisadamate kontsessioone võiks käsitada „sadamateenustena”.

22 Lõpuks, eelotsusetaotlusest nähtub, et Corte suprema di cassazione praktika kohaselt (26. mai 1992. aasta kohtuotsus nr 6281 ja 25. juuli 2001. aasta otsus nr 10097) ei ole riigivara kontsessioonilepingud, vaatamata nende halduslikule olemusele, kui neid annavad avalik-õiguslikud sadamaasutused, võrreldavad avalik-õiguslike kontsessioonidega, mis annavad selliste asjade kasutamise ainuõiguse. Hoolimata nende kontsessioonide erinevast õiguslikust regulatsioonist samastatakse need sõnaselgelt kinnisvara rendilepingutega, kui neid antakse nende asutuste majandustegevuse raames. Seetõttu tuleb riigivara kontsessioone käsitada käibemaksuga maksustatavate tehingutena.

23 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas juhul, kui ettevõtlusega tegelev avalik-õiguslik juriidiline isik annab huvitatud isiku taotlusel – mitte lepingu alusel, vaid pigem haldusaktiga (näiteks siseriikliku õigusega reguleeritav riigivara kasutamise kontsessioon) – sellele isikule kindlaksmääratud ajaks ja vara väärtusest tunduvalt väiksema tasu eest riigivara kasutusõiguse (sh kasutamise ainuõiguse), ilma et selle eest osutataks vara kasutusõigust üleskaaluvat teenust, on tegemist kinnisvara rendile andmisega, mis on kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alusel käibemaksust vabastatud?”

Eelotsuse küsimused

24 Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsusetaotlusest nähtuvalt on konsortsium avalik-õiguslik asutus, mis tegeleb majandustegevusega ja mis tegutseb talle usaldatud ülesandena riigivara haldamisega mitte riigi – kes jääb asja omanikuks – nimel ja viimase eest, vaid oma nimel, kuna ta tegeleb nimetatud vara haldamisega, eelkõige seda puudutavate otsuste vastuvõtmisega.

25 Niisiis ei ole konsortsiumi puhul täidetud kumulatiivsed tingimused, milleks on ühelt poolt

avalik-õigusliku organisatsiooni tegevus ja teiselt poolt tegevus ametivõimuna, mis on vajalikud selleks, et oleks võimalik kohaldada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus sätestatud maksukohustuse kohaldamata jätmise reeglit (vt selle kohta 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?446/98: Fazenda Pública, EKL 2000, lk I?11435, punkt 15).

26 Mis puudutab küsimust, kas põhikohtuasjas kõnealune õigussuhe on hõlmatud mõistega „kinnisvara üürile- ja rendile andmine” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b mõttes, siis tuleb 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 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C?275/01: Sinclair Collis, EKL 2003, lk I?5965, punkt 22; 18. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?284/03: Temco Europe, EKL 2004, lk I?11237, punkt 16, ja 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C?428/02: Fonden Marselisborg Lystbådehavn, EKL 2005, lk I?1527, punkt 27).

27 Teiseks peab kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastuse määratlemiseks kasutatud termineid tõlgendama kitsalt, kuna nad kujutavad endast erandit üldreeglist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga maksukohustuslase poolt osutatud tasuline teenus (vt eelkõige 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?358/97: komisjon vs. Iirimaa, EKL 2000, lk I?6301, 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).

28 Siiski ei tähenda selle reegli kitsas tõlgendus seda, et maksuvabastust kirjeldavaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende juriidiline mõju kaob (vt eespool viidatud kohtuotsus Temco Europe, punkt 17).

29 Kolmandaks tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis b sätestatud maksuvabastus ei anna „rendile andmise” mõiste määratlust 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).

30 Nimetatud sätet tuleb seega tõlgendada sätte enda konteksti, kuuenda direktiivi eesmärgi ja ülesehitust silmas pidades, võttes eriti arvesse sätte poolt kehtestatud maksuvabastuse *ratio legis* 't (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused „Goed Wonen”, punkt 50, ja Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkt 28).

31 Euroopa Kohus on oma praktikas täpsustanud, et kinnisvara rendile andmise mõiste kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses on sisuliselt tehing, kus rendileandja annab rentnikule kindlaksmääratud ajaks tasu eest õiguse kasutada hoonet omanikuna 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; 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C?269/00: Seeling, EKL 2003, lk I?4101, punkt 49, ja eelpool viidatud kohtuotsus Temco Europe, punkt 19).

32 Põhikohtuasjas on kõne all õigussuhe, mille raames on äriühingule antud õigus, sh ainuõigus vallata ja kasutada riigile kuulvaid merealaid, nimelt rannaäärset ladu, mis on mõeldud mineraalõlide ladustamiseks, töötlemiseks ja käsitlemiseks kindlaksmääratud aja jooksul ja tasu eest, mis on märgatavalt väiksem kui vara enda väärtus.

33 Võttes arvesse taolise õigussuhte sisu, sarnaneb see lepingule, mis sõlmiti konsortsiumi tööstus- ja kaubandustegevuse raames.

34 Tuleb märkida, et nimetatud õigussuhte fundamentaalne tunnus, mis on ühine kinnisvara rendile andmisega, hõlmab tasu eest teatud pinna, nimelt ühe mereala osa kasutusse andmist,

tagades teisele lepingupoolele õiguse seda vallata ja kasutada ning välistades kõigi teiste isikute samasuguse õiguse.

35 Käibemaksu neutraalsuse põhimõttest kinnipidamine, samuti kuuenda direktiivi sätete, eelkõige maksuvabastusi puudutavate sätete ühetaoline kohaldamine viivad seega sellise õigussuhte nagu on kõne all põhikohtuasjas samastamiseni kinnisvara rendile andmisega nimetatud direktiivi artikli 13 B osa punkti b mõttes.

36 Kõike eelnevat arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada nii, et selline õigussuhe nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille raames antakse isikule õigus, sh ainuõigus vallata ja kasutada riigivara, nimelt merealasad kindlaksmääratud ajaks ja tasu eest, on hõlmatud mõistega „kinnisvara rendile andmine” nimetatud artikli mõttes.

Kohtukulud

37 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotamise 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 tuleb tõlgendada nii, et selline õigussuhe nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille raames antakse isikule õigus, sh ainuõigus vallata ja kasutada riigivara, nimelt merealasad kindlaksmääratud ajaks ja tasu eest, on hõlmatud mõistega „kinnisvara rendile andmine” nimetatud artikli mõttes.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: itaalia.