

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

27. september 2012(\*)

Käibemaks – Kinnisasja üürileandmise maksuvabastus – Äriruumide üürileandmine – Sellise üürileandmisega seotud teenused – Tehingu liigitamine käibemaksuga maksustamisel – Tehing, mis koosneb ühest või mitmest iseseisvast sooritusest

Kohtuasjas C-392/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel First-tier Tribunali (Tax Chamber) (Ühendkuningriik) 14. juuli 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. juulil 2011, menetluses

**Field Fisher Waterhouse LLP**

*versus*

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja esimees U. Lõhmus, kohtunikud A. Rosas (ettekandja) ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikus menetluses ja 20. juuni 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Field Fisher Waterhouse LLP, esindajad: *advocate* N. Beecham, D. Goy, QC, ja *barrister* M. Jones,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: A. Robinson, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Poola valitsus, esindaja: M. Szpunar,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja R. Lyal,

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

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

2 Taotlus on esitatud Field Fisher Waterhouse LLP (edaspidi „FFW”) ja Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs’i (edaspidi „Commissioners”) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab FFW üüritud äriruumidega seotud teenuste eest tasutud käibemaksu tagasimaksmist.

### **Õiguslik raamistik**

3 Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teine lõik sätestab:

„Igaltehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.”

4 Selle direktiivi artikkel 2 sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.

5 Nimetatud direktiivi artiklis 135 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

l) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.

[...]”.

6 Sama direktiivi artikkel 137 sätestab:

„1. Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

[...]

d) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.

2. Liikmesriigid kehtestavad lõikes 1 ettenähtud valikuõiguse kasutamise üksikasjalikud eeskirjad.

Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala.”

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

7 FFW on advokaadibüroo, mis võttis üürile Londonis (Ühendkuningriik) asuvad bürooruumid.

8 FFW ja üürileandja vahel sõlmitud üürilepingu kohaselt koosneb ruumide eest makstav üür kolme liiki tasudest. Esiteks tasu ruumide kasutamise eest, teiseks FFW osa hoone kindlustuse eest ja kolmandaks tasu teenuste eest, mida üürilepingu kohaselt tuleb osta üürileandjalt. Kolmandat liiki tasu hõlmab kulusid (edaspidi „kommunaalkulud”), mis kaasnevad selliste teenuste osutamisega nagu veevarustus, kogu hoone kütmine, ehitise ja selle juurde kuuluvate seadmete

(sealhulgas lifti) remont, üldruumide koristamine ning hoone valve. Üürilepingus on sätestatud, et juhul kui üürnik ei tasu nimetatud kolme liiki tasusid, võib üürileandja lepingu lõpetada.

9 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei kasutanud üürileandja kinnisasja üürileandmise maksustamise suhtes valikuõigust käibemaksudirektiivi artikli 137 lõike 1 punkti d mõttes. Seetõttu on põhikohtuasjas kõnealuse kinnisasja üürileandmine käibemaksust vabastatud.

10 Lisaks ei märkinud üürileandjad FFW-le osutatud teenuste kohta esitatud arvetele käibemaksu, kuna leidsid, et need on samuti käibemaksust vabastatud.

11 FFW leiab, et sellised teenused, mida üürileandja osutas, kujutavad endast käibemaksuga maksustatavaid tehinguid. Seetõttu esitas FFW Commissionersile nende teenuste eest tasutud käibemaksu tagastamise taotluse. Kuna Commissioners jättis selle taotluse rahuldamata, tuues peamise põhjusena välja selle, et asjaomane üürileandmine ja teenuste osutamine kujutab tema arvates vaid ühte tehingut, mis on käibemaksust vabastatud, pöördus FFW kaebusega eelotsusetaotluse esitanud kohtusse. FFW väitis viimati nimetatud kohtus, et nende teenuste osutamist, mille eest tuli tasuda põhikohtuasjas kõne all olevaid kommunaalkulusid, tuleb käsitada kui käibemaksuga maksustatavaid tehinguid.

12 Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Käesolevas kohtuasjas on peamine küsimus selles, kas teenuseid, mida üürileandjad osutavad üürilepingu alusel oma üürnikele (edaspidi „teenused”), tuleb pidada kinnisasja üürileandmises seisneva üheainsa tehingu osaks seetõttu, et teenused moodustavad objektiivselt ühe lepingust lahutamatu majandustehingu, või seetõttu, et teenused on üürileandmises seisneva põhiteenuse (edaspidi „põhiteenus”) „kõrvalteenused”. Kui oluline on selle küsimuse lahendamisel, ja arvestades Euroopa Kohtu 11. juuni 2009. aasta otsust kohtuasjas C-572/07: RLRE Tellmer Property (EKL 2009, lk I-4983), see, et teenuseid võivad osutada (kuid tegelikult ei osuta) kolmandad isikud peale üürileandja, olgugi et kõnealuse üürilepingu tingimuste kohaselt ei olnud üürnikel muud valikut kui saada teenuseid üürileandjalt?

2. Kas selleks, et tuvastada, kas tegu on ühe tehinguga, on oluline see, et kui üürnik jätab teenustasu maksmata, annab see üürileandjale õiguse mitte ainult keelduda teenuste osutamisest, vaid ka lõpetada üürileping?

3. Kui esimesele küsimusele antava vastuse kohaselt on oluline asjaolu, et kolmandad isikud võivad osutada teenuseid üürnikule otse, siis kas see on kõigest kaasaaitav või määrav tegur selle tuvastamisel, kas teenused on üks lahutamatu majandustehing, mille osadeks jaotamine oleks kunstlik, või põhiteenuse kõrvalteenus? Kui see on kõigest kaasaaitav tegur või ei ole üldse oluline, siis millised muud tegurid on olulised selle tuvastamiseks, kas teenused kujutavad endast kõrvalteenust? Täpsemalt, kui oluline on see, kas teenuseid osutatakse üürilepinguga üürile antud ruumides või nendega seoses või hoone teistes osades?

4. Kui asjaolu, et teenuseid võivad osutada kolmandad isikud, on oluline, siis milline aspekt täpsemalt: kas see, et õiguslikult saavad kolmandad isikud teenuseid osutada, isegi kui selle korraldamine või kokkuleppimine omanikuga oleks praktikas keeruline, või on oluliseks kaalutluseks selliste teenuste osutamise praktiline võimalus või tava?

5. Käesoleval juhul kujutavad teenused endast rida teenuseid, mida osutatakse ühe ja sama teenustasu eest. Kui mõningad nendest teenustest (nt üldruumide koristamine, valveteenuste osutamine) ei ole ühe lahutamatu majandustehingu osa või kui neid tuleb pidada põhiteenuse kõrvalteenuseks, samal ajal kui teised teenused on seesuguse tehingu osa, siis kas on õige

jaotada kogu tasu eri teenuste vahel, et määrata kindlaks käibemaksuga maksustatav osa ja see osa, mida käibemaksuga ei maksustata? Või on õige pidada seda osutatavate teenuste kogumit nii tihedalt omavahel seotuks, et need moodustavad „ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jaotamine oleks kunstlik” ja mis ise kujutab endast ühte, kinnisasja üürileandmisest eraldiseisvat tehingut?”

## Eelotsuse küsimused

13 Nende küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas tuleb kinnisasja üürileandmist ja sellega seotud teenuste osutamist käsitleda ühe tehinguna, mis on täielikult käibemaksust vabastatud, või mitme sõltumatu tehinguna, mis on käibemaksuga maksustamisel vaadeldavad eraldi. Nimetatud kohus soovib eelkõige teada, milline tähtsus on antud asjaoludel esiteks sellel, et üürilepingu kohaselt on üürnik kohustatud kasutama üürileandja pakutavaid teenuseid, kuigi põhimõtteliselt võiks ta vähemalt osaliselt kasutada kolmandate isikute pakutavaid teenuseid, ning teiseks sellel, et üürniku poolt kommunaalkulude tasumata jätmine annab üürileandjale õiguse üürileping lõpetada. Lisaks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kuidas tuleks tegutseda olukorras, kus osad nimetatud teenustest on sarnaselt kinnisasja üürileandmise põhiteenusele käibemaksust vabastatud, samas kui teised on sõltumatute teenustena käibemaksuga maksustatavad.

14 Kõigepealt tuleb meenutada, et käibemaksuga maksustamisel tuleb iga teenust pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, nagu nähtub ka käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust (vt selle kohta 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN, EKL 2007, lk I-2697, punkt 22; 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-461/08: Don Bosco Onroerend Goed, EKL 2009, lk I-11079, punkt 35, ja 2. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-276/09: Everything Everywhere, EKL 2010, lk I-12359, punkt 21).

15 Sellegipoolest, kui üks tehing koosneb mitmest osast, tekib küsimus, kas seda tuleb käibemaksu mõttes käsitada üheainsa tehinguna või mitme eraldiseisva ja sõltumatu tehinguna. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et teatud asjaoludel tuleb paljusid formaalselt eraldiseisvaid teenuseid, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluvad eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud (21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-425/06: Part Service (EKL 2008, lk I-897, punkt 51).

16 Selle kohta on Euroopa Kohus oma otsuses leidnud, et sooritust tuleb pidada üheks soorituseks siis, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (vt selle kohta 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank, EKL 2005, lk I-9433, punkt 22, ja eespool viidatud kohtuotsus Everything Everywhere, punktid 24 ja 25).

17 Nii on see ka juhul, kui üks või mitu teenust moodustavad ühe põhiteenuse ja kui muu(d) teenus(ed) moodustavad ühe või mitu kõrvalteenust, mida maksustatakse samamoodi nagu põhiteenust. Teenust käsitatakse põhiteenuse kõrvalteenusena eriti siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (vt selle kohta 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP, EKL 1999, lk I-973, punkt 30; eespool viidatud kohtuotsus Part Service, punkt 52, ning 10. märtsi 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09: Bog jt, EKL 2011, lk I-1457, punkt 54).

18 Võttes arvesse kahte asjaolu, millest esimese kohaselt tuleb iga tehingut üldjuhul pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks ning teise kohaselt ei tohi majanduslikus mõttes ühest teenusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada, et vältida käibemaksusüsteemi toimimise

moonutamist, siis tuleb uurida asjaomase tehingu iseloomulikke tunnuseid, et teha kindlaks, kas osutatud teenused kujutavad endast mitut eraldiseisvat põhiteenust või ühte teenust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused CPP, punkt 29; Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 20; Aktiebolaget NN, punkt 22; Everything Everywhere, punktid 21 ja 22, ning Bog jt, punkt 53).

19 Siiski puudub teenuse ulatuse kindlakstegemisel käibemaksu mõttes absoluutne reegel, mistõttu tuleb teenuse ulatuse kindlakstegemisel võtta arvesse asjaolusid kogumis (vt eespool viidatud kohtuotsus CPP, punkt 27).

20 ELTL artikliga 267 kehtestatud koostöö raames on siseriiklike kohtute ülesanne teha kindlaks, kas maksukohustuslane osutab konkreetset juhul ühte teenust, ning hinnata selles osas lõplikult fakte (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused CPP, punkt 32; Part Service, punkt 54; Bog jt, punkt 55, ning 19. jaanuari 2012. aasta määrus kohtuasjas C-117/11: Purple Parking ja Airparks Services, punkt 32). Euroopa Kohtu ülesanne on aga anda nendele kohtutele kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel (eespool viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 23).

21 Siinkohal tuleb märkida, et Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest on näha, et põhikohtuasjas sätestab üürniku ja üürileandja vahel sõlmitud üürileping, et lisaks üürnikule ruumide üürile andmisele osutab üürileandja talle ka teatavaid teenuseid. Nende eest on üürnik kohustatud tasuma lepingus ette nähtud tasu. Lisaks on üürileandjal õigus nende tasude maksmata jätmise korral leping lõpetada.

22 Neil asjaoludel tuleb selleks, et kõiki üürileandja poolt üürnikule osutatavaid teenuseid saaks käibemaksu mõttes lugeda üheks teenuseks, analüüsida, kas antud juhul moodustavad osutatud teenused ühe majanduslikus mõttes lahutamatu teenuse, mille osadeks jaotamine oleks kunstlik, või kas see kujutab endast põhiteenust, mille suhtes muud teenused on kõrvalteenused.

23 Selle analüüsi raames võib üürilepingu sisu olla oluline tegur teenuse üheks teenuseks liigitamisel. Põhikohtuasjas näib lepingu sõlmimise majanduslik põhjendus olevat mitte üksnes õigus asjaomaseid ruume kasutada, vaid üürniku õigus kasutada kõiki teenuseid. Niisiis on selles lepingus määratletud üks teenus, milles üürileandja ja üürnik on kokku leppinud. Lisaks tuleb märkida, et kinnisasja üürileandmine ning sellega seotud teenused, mida on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 8, võivad objektiivselt kujutada endast sellist teenust. Nimelt ei tule asjaomaste teenuste saamist vaadelda kui omaette eesmärki sellise keskmise üürniku jaoks, kes üürib niisuguseid ruume, nagu on kõne all põhikohtuasjas, vaid pigem nii, et see on põhiteenuse, milleks on äriruumide üürimine, parimatel tingimustel saamise vahend.

24 Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei kuulu sellised teenused, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tingimata käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis I sätestatud kinnisasja üürileandmise mõiste alla (vt selle kohta 13. juuli 1989. aasta otsus kohtuasjas 173/88: Henriksen, EKL 1989, lk 2763, punkt 14, ja 4. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-102/08: SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, EKL 2009, lk I-4629, punkt 38). See aga ei tähenda, et need teenused, mis on seotud kinnisasja üürileandmisega ja mille osutamine on üürilepingus ette nähtud, ei võiks endast kujutada kõrvalteenuseid või olla üürileandmisest lahutamatud.

25 Seetõttu, isegi kui põhikohtuasja asjaoludel räägib kõnesolevasse üürilepingusse teenuste lisamine ühe teenuse kasuks, tuleb märkida, et pelk asjaolu, et teenus on lisatud üürilepingusse, ei ole iseenesest selles osas määrav. Seega on neil teenustel, juhul kui üürileping näeb ette selliste teenuste osutamise, mida nende sisu tõttu ei saa objektiivselt pidada kinnisasja üürileandmise põhiteenusega võrreldes lahutamatuks või kõrvaliseks, vaid mis on sellest sõltumatud, põhiteenusega üksnes kunstlik seos, kuna need ei moodusta osa ühe tehinguna käsitatavast kinnisasja üürileandmisest, mis on käibemaksust vabastatud. Põhikohtuasjas ei näi kõnealuste

teenuste saamine, nagu on sedastatud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 23, olevat üürniku jaoks eesmärk omaette.

26 Mis puudutab selle mõju, et põhimõtteliselt võivad teatavaid teenuseid osutada ka kolmandad isikud, siis tuleb märkida, et niisuguse võimaluse olemasolu ei ole samuti iseenesest määrav. Nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, siis võimalus, et ühe teenuse mitut osa pakutakse teistsugustel asjaoludel eraldi, on üheainsa tehingu mõistest lahutamatu, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 15 (vt selle kohta eespool viidatud määrus kohtuasjas Purple Parking ja Airparks Services, punkt 31).

27 Mis puudutab võimalust, et erinevaid teenuseid pakutakse ühe üldise teenustasu eest, kuid mille puhul on teatavad teenused sarnaselt põhiteenusele käibemaksust vabastatud, samas kui teised on eraldiseisvana maksustatavad, siis tuleb sellisel juhul üüritasud jaotada erinevate teenuste vahel, et määrata kindlaks nende tasude käibemaksuga maksustatav osa ja see osa, mis on käibemaksust vabastatud.

28 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et kinnisasja üürileandmine ja sellega seotud teenused, mis on kõne all põhikohtuasjas, võivad endast kujutada ühte tehingut käibemaksu mõttes. Üürilepingus üürileandjale antud õigus lõpetada leping juhul, kui üürnik ei tasu üürimakseid, toetab käsitlust, mille kohaselt on tegemist ühe tehinguga, kuigi see ei ole tingimata niisuguse tehingu olemasolu hindamisel määrav. Seevastu asjaolu, et põhikohtuasjas kõne all olevaid teenuseid võib põhimõtteliselt osutada kolmas isik, ei luba asuda seisukohale, et need teenused ei või põhikohtuasja asjaoludel endast kujutada ühte tehingut. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on, lähtudes käesolevas kohtuotsuses Euroopa Kohtu antud tõlgendamissuunistest ja võttes arvesse nimetatud kohtuasja konkreetseid asjaolusid, teha kindlaks, kas kõnealused teenused on omavahel sedavõrd seotud, et neid tuleb pidada üheks kinnisasja üürileandmise tehinguks.

## **Kohtukulud**

29 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 (kuues koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et kinnisasja üürileandmine ja sellega seotud teenused, mis on kõne all põhikohtuasjas, võivad endast kujutada ühte tehingut käibemaksu mõttes. Üürilepingus üürileandjale antud õigus lõpetada leping juhul, kui üürnik ei tasu üürimakseid, toetab käsitlust, mille kohaselt on tegemist ühe tehinguga, kuigi see ei ole tingimata niisuguse tehingu olemasolu hindamisel määrav. Seevastu asjaolu, et põhikohtuasjas kõne all olevaid teenuseid võib põhimõtteliselt osutada kolmas isik, ei luba asuda seisukohale, et need teenused ei või põhikohtuasja asjaoludel endast kujutada ühte tehingut. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on, lähtudes käesolevas kohtuotsuses Euroopa Kohtu antud tõlgendamissuunistest ja võttes arvesse nimetatud kohtuasja konkreetseid asjaolusid, teha kindlaks, kas kõnealused teenused on omavahel sedavõrd seotud, et neid tuleb pidada üheks kinnisasja üürileandmise tehinguks.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: inglise.