



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

19. detsember 2019*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 98 – Liikmesriikide õigus kohaldada vähendatud käibemaksumäära teatavatele kaubatarnetele ja teenuste osutamisele – III lisa punkt 12 – Vähendatud käibemaksumäärade kohaldamine laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürile andmisele – Väikesadamas veesõidukite kaikohtade üürile andmisele vähendatud maksumäära kohaldamise küsimus – Võrdlemine sõidukite parkimiseks maatükkide üürile andmisega – Võrdne kohtlemine – Neutraalse maksustamise põhimõte

Kohtuasjas C-715/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 2. augusti 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. novembril 2018, menetluses

Segler-Vereinigung Cuxhaven eV

versus

Finanzamt Cuxhaven,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president L. S. Rossi, kohtunikud J. Malenovský (ettekandja) ja F. Biltgen,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Saksamaa valitsus, esindajad: S. Eisenberg ja J. Möller,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* F. Urbani Neri,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Pethke ja N. Gossement,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 98 lõike 2 tõlgendamist koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 12.
- 2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Segler-Vereinigung Cuxhaven eV ja Finanzamt Cuxhaven (Cuxhaveni maksuamet, Saksamaa), (edaspidi „maksuamet“) ning mis käsitleb veesõidukite kaikohtade üürile andmisele kohaldatavat käibemaksumäära.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga järgmised tehingud:

„Teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustulase poolt, kes sellena tegutseb“.
- 4 Direktiivi artiklis 96 on sätestatud:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubarhete ja teenuste osutamise puhul.“
- 5 Selle direktiivi artikli 98 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisa nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubarhete ja teenuste osutamise suhtes.

[...].“
- 6 Direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti l kohaselt vabastavad liikmesriigid maksust muu hulgas „kinnisasja rendile- ja üürileandmise“.
- 7 Direktiivi artikli 135 lõikes 2 on sätestatud:

„Lõike 1 punktis l nimetatud maksuvabastus ei kehti järgmiste tehingute puhul:

a) liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites, sealhulgas majutamine puhkelaagrites või telkimiseks ettenähtud paikades;

b) ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks;

[...].“

- 8 Käibemaksudirektiivi III lisa sisaldab loendit kaubatarnetest ja teenuste osutamistest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid. Selle lisa punktis 12 on nimetatud järgmised teenused:

„[H]otellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutav majutus, sealhulgas puhkuseks pakutav majutus ning laagripiltside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürile andmine“.

Saksa õigus

- 9 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 1 lõike 1 punkt 1 näeb ette:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

tarned ja muud sooritused, mida ettevõtja riigi territooriumil majandustegevuse käigus tasu eest teeb. Maksustamine ei ole välistatud, kui tehing tehti õigus- või haldusakti alusel või kui seda loetakse tehtuks tulenevalt õigusnormist“.

- 10 UStG § 4 punkti 12 alapunkt a on sõnastatud järgmiselt:

„Paragrahvi 1 lõike 1 punktis 1 sätestatud maksust vabastatud tehingute hulka kuuluvad:

[...]

- 12 a) kinnisasjade, õiguste, mille suhtes kehtivad kinnisasjadele kohaldatavad tsiviilõigusnormid, ning maa- ja pinnasekasutusega seotud riigi suveräänsete õiguste üürile- ja rendileandmine.

[...]

Maksust ei ole vabastatud eluruumide või magamistubade üürileandmine, mida ettevõtja kasutab välismaalaste lühiajaliseks majutamiseks, sõidukite parkimiskohtade üürileandmine, kämpingukohtade lühiajaline üürileandmine ning ettevõtte põhivara hulka [...] kuuluvate masinate ja muude seadmete üürile- ja rendileandmine ka juhul, kui need on kinnisaja olulised osad.“

- 11 UStG § 12 lõike 1 kohaselt kohaldatakse harilikku 19% maksumäära.

- 12 Vastavalt UStG § 12 lõike 2 punktile 11 tuleb maksu vähendada 7%-ni maksustatavast väärtusest järgmiste tehingute puhul:

„Selliste elu- ja magamisruumide üürileandmine, mida ettevõtja kasutab kolmandate isikute lühiajaliseks majutamiseks, ning kämpingukohtade lühiajaline üürileandmine. Esimest lauset ei kohaldata teenuste suhtes, mis ei ole otseselt seotud üürileandmisega isegi kui neid teenuseid tasustatakse üürileandmise eest makstava tasuga“.

- 13 Saksamaa Liitvabariigi 23. mai 1949. aasta põhiseaduse (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland; *BGBI.* 1949, lk 1) § 3 lõige 1 sätestab, et kõik inimesed on seaduse ees võrdsed.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 14 Põhikohtuasja kaebaja on ühing, kes tegutseb avalikes huvides ja kelle eesmärk on edendada purje- ja motoveesporti. Ta haldab ligikaudu 300 kaikohta, millest umbes 50% anti aastatel 2010–2012 (edaspidi „vaidlusalused aastad“) püsivalt tema liikmete käsutusse. Liikmed pidid nõustuma sellega, et nende eemaloleku ajal kasutavad kaikohti külalised. Ülejäänud kaikohad on piiramatult külaliste käsutuses.
- 15 Vaidlusaluste aastate vältel kohaldas põhikohtuasja kaebaja kaikohtade külaliste kasutusse andmise eest saadud tasule vähendatud käibemaksumäära.
- 16 Pärast kaebaja juures läbi viidud käibemaksu revisjoni otsustas maksuamet muuta vaidlusaluste aastate kohta esitatud käibemaksuteateid ja kohaldas nimetatud tasude suhtes harilikku maksumäära.
- 17 Niedersächsische Finanzgericht (Alam-Saksi maksukohus, Saksamaa) jättis selle otsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata. Nimetatud kohtu hinnangul ei saa veesõidukite kaikohtade lühiajaline kasutusse andmine kuuluda mõiste „kämpingukohtade lühiajaline üürileandmine“ alla UStG § 12 lõike 2 punkti 11 tähenduses. Selle kohtu sõnul kuulub selline kasutusse andmine pigem mõiste „sõidukite parkimiskohtade üürileandmine“ alla, mis on sätestatud UStG artikli 4 punkti 12 teise lause teises alternatiivis, mis omakorda põhineb käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 punktil b. See tõlgendus ei ole vastuolus Saksamaa Liitvabariigi põhiseaduse artikli 3 lõikes 1 sätestatud võrdsuse üldpõhimõttega.
- 18 Põhikohtuasja kaebaja esitas Niedersächsische Finanzgerichti (Alam-Saksi maksukohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus). Põhikohtuasja kaebaja sõnul rikub veesõidukite kaikohtade üürileandmise maksustamine hariliku maksumääraga võrdsuse üldpõhimõtet, sest auto- ja haagiselamute parkimiskohtade üürileandmise suhtes kehtib vähendatud maksumäär. Tema sõnul tähendaks võrdse kohtlemise põhimõttega kooskõlaline tõlgendus seda, et mis tahes lühiajalised majutusviisid maksustatakse ühetaoliselt vähendatud käibemaksumääraga. Põhikohtuasja kaebaja viidatud teenused piirduvad kaikohtade kasutusse andmisega selleks, et pakkuda purjetamisega tegelevatele isikutele öömaja. Seega tuleks sadamamaksu (Hafengeld) tasuda üksnes ööbimise korral.
- 19 Selles olukorras otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas vähendatud maksumäära kohaldamine laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürileandmisele vastavalt [käibemaksudirektiivi] artikli 98 lõikele 2 koostoimes sama direktiivi III lisa punktiga 12 hõlmab ka veesõidukite kaikohtade üürileandmist?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 98 lõiget 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 12 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud vähendatud käibemaksumäära kohaldamine laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürileandmisele on kohaldatav ka veesõidukite kaikohtade üürileandmisele?
- 21 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 96 kohaselt kohaldab iga liikmesriik harilikku maksumäära, mis on kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul sama.
- 22 Erandina sellest põhimõttest näeb direktiivi artikkel 98 ette võimaluse kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära. Nimetatud direktiivi III lisas on ammendav loend kaubatarnetest ja teenuste osutamistest, mille suhtes võib kohaldada vähendatud maksumäärasid (9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 21).

- 23 Täpsemalt öeldes võimaldab käibemaksudirektiivi III lisa punkt 12 liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära „hotellide ja muude samalaadsete ettevõtete pakutava majutuse, sealhulgas puhkuseks pakutava majutuse ning laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürile andmise“ suhtes.
- 24 Käesoleval juhul tekib küsimus, kas kaikohtade kasutusse andmist võib samastada käibemaksudirektiivi III lisa punkti 12 tähenduses „laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürile andmisega“.
- 25 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et üldpõhimõttest erandit kehtestavaid sätteid tuleb tõlgendada kitsalt. Teiseks tuleb käibemaksudirektiivi III lisas kasutatud mõisteid tõlgendada vastavalt nende tavapärasele tähendusele (10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punktid 59 ja 60 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Käibemaksudirektiivi III lisa punktis 12 on täpsustatud erinevad „majutusteenused“, millele võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära.
- 27 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 25 viidatud kohtupraktikast, tuleb mõistet „majutus“ käibemaksudirektiivi III lisa punkti 12 tähenduses tõlgendada kitsalt ning selle sätte kohaldamisala ei laiendata teenustele, mida ei ole sätte sõnastuses nimetatud ning mis ei ole selle mõistega lahutamatult seotud.
- 28 Ent esiteks ei ole veesõidukite kaikohtade üürileandmist käibemaksudirektiivi III lisa punkti 12 sõnastuses märgitud ja teiseks ei ole see lahutamatult seotud mõistega „majutus“, vaid selle esmane eesmärk on võimaldada veesõidukite kai külge kinnitamist.
- 29 Seega ilmneb, et käibemaksudirektiivi III lisa punkti 12 ei tuleks tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil kohaldada vähendatud käibemaksumäära veesõidukite kaikohtade üürileandmisele.
- 30 Sellist tõlgendust toetavad ka vähendatud käibemaksumäärade korruga taotletavad eesmärgid.
- 31 Siinkohal tuleb märkida, et liidu seadusandjale tuleb omistada ulatuslik kaalutusruum, võttes arvesse, et tal tuleb maksumeetme vastuvõtmisel teha nii poliitilisi, majanduslikke kui ka sotsiaalseid valikuid ja seada tähtsuse järjekorda lahknevad huvid või anda keerulisi hinnanguid (7. märtsi 2017. aasta kohtuotsus RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 54).
- 32 Selles üldises kontekstis on oluline täpsustada, et käibemaksudirektiivi III lisa sätestades soovis liidu seadusandja, et esmatarbekaupadele ning sotsiaalsete ja kultuuriliste vajadustega seotud kaupadele ja teenustele, kui nendega ei kaasne konkurentsimoonusi ega neid moonutusi ei kaasne olulisel määral, võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära (4. juuni 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik, C-161/14, ei avaldata, EU:C:2015:355, punkt 25).
- 33 Täpsemalt on selle lisa punktis 12 liikmesriikidele antud võimalus kohaldada vähendatud käibemaksumäära eri majutusliikide, eelkõige puhkuseks – mis seega vastab iga reisija põhivajadusele – pakutava majutuse korral, mis hõlbustab kõnealuste teenuste laialdast kättesaadavust.
- 34 Ent vähendatud käibemaksumäära kohaldamise võimaluse andmine veesõidukite kaikohtade üürileandmisele ei ole sellise sotsiaalse eesmärgi seisukohast ilmselgelt õigustatud, kuna põhikohtuasjas käsitletavat purje- ja mootorpaadid ei ole vähemalt esmajärjekorras mõeldud kasutamiseks majutuskohtadena.
- 35 Lõpuks, erinevalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlustest ei riku käibemaksudirektiivi III lisa punkti 12 tõlgendus, nagu see on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktist 29, neutraalse maksustamise põhimõtet.

- 36 Nimelt on selle põhimõttega vastuolus see, kui sarnaseid ja seega omavahel konkureerivaid kaupu või teenuseid käsitletakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (27. juuni 2019. aasta kohtuotsus Belgisch Syndicaat van Chiropraxie jt, C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Sellega seoses piisab, kui märkida, et nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 34, siis esiteks laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürileandmise teenused ja teiseks veesõidukite kaikohtade üürileandmise teenused täidavad erinevaid funktsioone ja seetõttu ei ole need omavahel konkureerivad.
- 38 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 98 lõiget 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 12 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud vähendatud käibemaksumäära kohaldamine laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürileandmisele ei ole kohaldatav veesõidukite kaikohtade üürileandmisele.

Kohtukulud

- 39 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 98 lõiget 2 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 12 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud vähendatud käibemaksumäära kohaldamine laagriplatside ja haagissuvilate parkimiskohtade üürileandmisele ei ole kohaldatav veesõidukite kaikohtade üürileandmisele.

Allkirjad