

**Kohtuasi C-574/18**

**Eelotsusetaotlus**

**Saabumise kuupäev:**

13. september 2018

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

13. juuni 2018

**Kaebaja ja kassatsioonkaebuse esitaja:**

C-eG

**Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:**

Finanzamt Z

[...]

**BUNDESFINANZHOF**

Asja number XI R 5/17

**KOHTUMÄÄRUS**

Kohtuasjas

C-eG,

kaebaja ja kassatsioonkaebuse esitaja,

[...]

*versus*

Finanzamt Z,

vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses,

mis puudutab 2002. ja 2003. aasta eest tasuda tulevat käibemaksu,

tegi XI kolleegium

[...]

13. juunil 2018 järgmise kohtumääruse:

I. Euroopa Liidu Kohtule esitatakse järgmised eelotsuse küsimused: **[lk 2]**

1. Kas sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus tootjaorganisatsioon nõukogu 28. oktoobri 1996. aasta määruse (EÜ) nr 2200/96 puu- ja köögiviljaturu ühise korralduse kohta (EÜT 1996, L 297, lk 1; ELT eriväljaanne 03/020, lk 55) (edaspidi „määrus nr 2200/96“) artikli 11 lõike 1 ja artikli 15 tähenduses tarnib kaupa oma liikmeteks olevatele tootjatele ja saab selle eest tootjalt tasu, mis ei kata ostuhinda,

a) tuleb lähtuda sellest, et tegemist on rahalist hüvitist hõlmava vahetusega, kuna tootjad on vastusooritusena tehingu eest võtnud tootjaorganisatsiooni ees lepinguliselt kohustuse tarnida tootjaorganisatsioonile sihtotstarbel kasutamise tähtaja jooksul puu- ja köögivilja, millest tulenevalt on tehingu maksustatavaks väärtuseks tootjaorganisatsiooni poolt kapitalikaupade tarnijatele kapitalikaupade eest makstud ostuhind?

b) tuleb teha järeldus, et summa, mille maksab tootjaorganisatsioonile tehingu eest tegelikult rakendusfond, on tervikuna „nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetus“ nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „direktiiv 77/388/EMÜ“) artikli 11 A osa lõike 1 punkti a tähenduses, millest tulenevalt hõlmab maksustatav väärtus ka rahalist abi määruse nr 2200/96 artikli 15 tähenduses, mille on pädevad asutused andnud rakendusfondile rakenduskava alusel?

2. Kui esimesele küsimusele antud vastuse kohaselt tuleb maksustatava väärtuse arvutamisel lähtuda ainult tootjate tehtud maksetest, mitte aga tarnekohustusest ja rahalisest abist: Kas esimeses küsimuses kirjeldatud olukorras on direktiivi 77/388/EMÜ artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a vastuolus selline direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõikele 1 tuginev liikmesriigi erimeede nagu käibemaksuseaduse § 10 lõike 5 punkt 1, mille kohaselt on tootjatega tehtud tehingute maksustatavaks väärtuseks tootjaorganisatsiooni poolt kapitalikaupade tarnijatele kapitalikaupade eest makstud ostuhind, kuna tootjad on seotud isikud?

3. Kui vastus teisele küsimusele on eitav: Kas see on nii ka juhul, kui tootjatel on õigus sisendkäibemaks täielikult maha arvata, kuna kapitalikaupade suhtes on kohaldatav mahaarvamise korrigeerimine (direktiivi 77/388/EMÜ artikkel 20)? **[lk 3]**

II. Kassatsioonimenetlus peatatakse, kuni Euroopa Liidu Kohus (edaspidi „Euroopa Kohus“) teeb lõpliku otsuse.

## Põhjendused

### A.

- 1 Kaebaja ja kassatsioonkaebuse esitaja (edaspidi „kaebaja“) on registrisse kantud tulundusühistu (eingetragene Genossenschaft (eG)), kes on ühinemise tagajärjel M-eG õigusjärglane. M-eG liikmeteks olid paljud ühistu liikmed.
- 2 M-eG tegutses 2002. ja 2003. aastal (vaidlusalused aastad) puu- ja köögivilja kartulite hulgimüüjana, turustades tooteid, mille olid tootnud ja talle tarninud tema liikmed. Peale selle oli M-eG tunnustatud tootjaorganisatsioon määruse nr 2200/96 tähenduses.
- 3 Määruse nr 2200/96 artikli 15 kohaselt võivad sellised tootjaorganisatsioonid asutada niinimetatud rakendusfondi. Selline fond on eraõiguslik sihtotstarbeline varakogum juriidilise isiku tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz, KStG) § 1 lõike 1 punkti 5 tähenduses ning koosneb 50% ulatuses tootjaorganisatsiooni koondunud tootjate sissemaksetest ja 50% ulatuses rahalisest abist määruse nr 2200/96 artikli 15 lõike 1 tähenduses (rahaline abi).
- 4 Rakendusfondi vahenditest võib rahastada pädevatele riiklikele ametiasutustele esitatud ja nende heakskiidu saanud rakenduskavasid (määruse nr 2200/96 artikli 15 lõike 2 punkt b, artikli 16 lõige 1). Rakenduskavad võivad **[lk 4]** muu hulgas hõlmata investeringuid tootjaorganisatsiooni liikmete üksiktalumajapidamistesse (vt komisjoni 28. märtsi 2001. aasta määruse (EÜ) nr 609/2001, milles sätestatakse nõukogu määruse (EÜ) nr 2200/96 üksikasjalikud rakenduseeskirjad seoses rakenduskavade, rakendusfondide ja ühenduse rahalise abiga ning tunnistatakse kehtetuks määrus (EÜ) nr 411/97 (EÜT 2001, L 90, lk 4; ELT eriväljaanne 03/32, lk 39) (edaspidi „määrus nr 609/2001“), artikli 8 lõike 2 punkt o ning komisjoni 11. augusti 2003. aasta määruse (EÜ) nr 1433/2003, milles sätestatakse nõukogu määruse (EÜ) nr 2200/96 üksikasjalikud rakenduseeskirjad seoses rakendusfondide, rakenduskavade ja rahalise abiga (ELT 2003, L 203, lk 25, ELT eriväljaanne 03/039, lk 25) (edaspidi „määrus nr 1433/2003“), artikli 8 lõige 2 koosmõjus I lisa punktiga 17).
- 5 Tootjate sissemaksed rakendusfondi tehti vaidlusalustel aastatel nii, et kõik M-eG liikmed maksid rakendusfondi 3% tehingu tulust. Selle summa pidas M-eG kinni igalt tarnelt.
- 6 Investeeringute tegemiseks üksiktalumajapidamistesse sõlmis M-eG asjaomaste tootjatega ostu- ja kasutuslepingud (leping). Need on sõnastatud järgmiselt:
- 7 „§ 2 Ese

[M-eG] ja tootja lepivad kokku lepingu eseme [...] ühises omandamises võrdsetes osades määru (EÜ) nr 2200/96 [...] alusel projekti [...] raames. Lepingupooled on võrdsetes osades kaasomanikud.

### 8 § 3 Tasumine

Investeeringu maht on ligikaudu [...] (ilma käibemaksuta). Tootja tasub esialgu 50% oma osast investeeringu mahus summas [...] ettemaksuna [M-eG-le] [...].

Tarnija esitab arved [M-eG-le]. Pärast seda, kui tarne on toimunud ja tarnija on esitanud arve, kannab [M-eG] 50% tootja osast moodustava summa üle tarnijale. Seejärel tasub tootja ülejäänud summa, millest on [lk 5] maha arvatud ettemaks [...].

### 9 § 9 Kohustuse võtmise avaldus

Tootja kui [M-eG] (või selle õigusjärglase) liige kohustub sihtotstarbel kasutamise tähtaja jooksul, vähemalt aga 10 aasta jooksul alates lepingu kehtivuse algusest tarnima oma tooteid [M-eG-le].

[...]

### 10 § 10 Sihtotstarbel kasutamise tähtaeg

Sihtotstarbel kasutamise tähtaeg on vallasvara ja püsilikultuuride puhul 5 aastat ning kinnisvara (nt hooned) puhul 12 aastat. [...]

### 11 § 11 Omandi üleminek

Pärast sihtotstarbel kasutamise tähtaja lõppemist annab [M-eG] oma kaasomandi osa tasuta üle tootjale.“

12 Asjaomase lepingu eseme tellijaks oli M-eG; lepingu eseme tarnijad (kapitalikaupade tarnijad) esitasid talle arved. M-eG nõudis tootjalt sisse 50% soetuskulude netosummast, millele lisandub käibemaks. Ülejäänud 50% soetuskuludest tasus rakendusfond.

13 Pärast sihtotstarbel kasutamise tähtaja lõppemist andis M-eG oma osa lepingu eseme kaasomandist lepingujärgselt tasuta üle tootjale.

14 M-eG arvas 22. oktoobril 2003 esitatud 2002. aasta käibedeklaratsioonis ja 27. oktoobril 2004 esitatud 2003. aasta käibedeklaratsioonis kapitalikaupade tarnijate tarnetega seotud sisendkäibemaksu täielikult maha. Rakendusfondi makstud summasid ei käsitanud ta tasuna tootjatele [lk 6] tarnitud kauba eest.

15 Kaebaja juures tehtud maksurevisjoni tulemusel asus vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses (Finanzamt, maksuamet; edaspidi „FA“) 1. veebruaril 2013 vaidlusaluste aastate kohta tehtud käibemaksu ümberarvutamise otsustes seisukohale, et M-eG andis asjaomastele tootjatele algusest peale käsutusõiguse

lepingu eseme suhtes tervikuna (ja mitte ainult 50% suhtes) ning tegi seega tarne; seda seetõttu, et lepingu ese tarniti otse tootjale ja selle võttis kasutusele otse tootja. Peab paika, et rakendusfondile antud rahaline abi ei ole maksustatav toetus. M-eG müügitehingutele asjaomaste tootjatega tuleb siiski kohaldada minimaalset maksustatavat väärtust vastavalt käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 10 lõike 5 punktile 1 koosmõjus lõikega 4. M-eG ostuhinnaks on kapitalikaupade tarnijatele makstud (neto)summad. Vaie jäeti rahuldamata (14. mai 2013. aasta vaideotsus).

- 16 Finanzgericht (maksukohus, edaspidi „FG“) jättis kaebuse rahuldamata otsusega, mis avaldati maksukohtute lahendites (*Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG)*) 2017, 517. Finanzgericht eeldas, et FA lähtus lõppkokkuvõttes õigustatult sellest, et nende tarnete puhul, mille tegi M-eG rakenduskavade raames asjaomastele tootjatele, ei hõlma maksustatav väärtus mitte ainult tootjate makstud tasu. See ei tulene aga UStG § 10 lõike 5 punktist 1 koosmõjus lõikega 4 (minimaalne maksustatav väärtus), vaid UStG § 10 lõike 1 kolmandast lausest. Rakendusfondist 50% ulatuses asjaomase lepingu eseme soetuskuludest tehtavaid väljamakseid tuleb pidada kolmanda isiku makstud tasuks. [lk 7]
- 17 Kassatsioonkaebuses esitab kaebaja materiaalsoigusnormide väärade kohaldamise väite. Euroopa Liidu poolt M-eG-le makstud toetused on vastavalt määrusele nr 2200/96, määrusele nr 609/2001 ja määrusele nr 1433/2003 ette nähtud struktuuripoliitiliste ja keskkonnapoliitiliste eesmärkide saavutamiseks. Ka investeeringud üksiktalumajapidamistesse on „puu- ja köögiviljasektoris tegutsevate tootjaorganisatsioonide jätkusuutlike tegevuskavade riikliku strateegia“ osa.
- 18 Kaebaja palub algne otsus ja 14. mai 2013. aasta vaideotsus tühistada ning muuta 1. veebruaril 2013 tehtud 2002. ja 2003. aasta käibemaksuotsuseid nii, et 2002. aasta käibemaksu vähendatakse 11 908,08 euro võrra ja 2003. aasta käibemaksu 20 602,23 euro võrra.
- 19 FA palub jätta kassatsioonkaebus põhjendamatu tõttu rahuldamata.
- 20 FA jääb vaidlustatud algse otsuse juurde.

## B.

- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peatab menetluse maksukohtumenetluse seaduse (Finanzgerichtsordnung, FGO) §-de 74, 121 alusel ja esitab Euroopa Kohtule Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL) artikli 267 kolmanda lõigu alusel resolutsioonis sõnastatud eelotsuse küsimused.
- 22 **I. Asjaomased õigusnormid**
- 23 **1. Liikmesriigi õigus**

Asjaomased liikmesriigi õigusnormid on sõnastatud järgmiselt: [lk 8]

24 **UStG § 1 Maksustatavad tehingud**

„(1) Käibemaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

1. kauba tarnimine või soorituse tegemine ettevõtja poolt oma majandustegevuse raames tasu eest Saksamaa territooriumil [...]

25 **§ 3 Kauba tarnimine või muu soorituse tegemine**

(1) Ettevõtja kaubatarne on tehing, millega ettevõtja või tema volitatud kolmas isik annab kauba saajale või viimase volitatud kolmandale isikule üle kauba käsutamise õiguse (käsutusõiguse üleandmine).

[...]

(12) Vahetusega on tegemist juhul, kui tarne eest tasutakse teise tarnega. Vahetusetaolise tehinguga on tegemist juhul, kui muu soorituse eest tasutakse tarne või muu sooritusega.

26 **§ 10 Tarnete, muude soorituste ja ühendusesiseste soetamiste maksustatav väärtus**

(1) Tarnete ja muude soorituste (§ 1 lõike 1 punkti 1 esimene lause) [...] korral arvestatakse käive tasu põhjal. Tasu on kõik see, mida soorituse saaja kulutab soorituse saamiseks ja millest on maha arvatud käibemaks. Tasu hõlmab ka seda, mida keegi teine isik peale soorituse saaja on ettevõtjale soorituse eest maksnud. [...]

(2) [...] Vahetuse (§ 3 lõike 12 esimene lause), vahetusetaoliste tehingute (§ 3 lõike 12 teine lause) ja [...] korral loetakse ühe tehingu väärtust tasuks teise tehingu eest. Käibemaks ei sisaldu tasus.

[...]

(4) Käibe maksustatav väärtus arvutatakse

1. kauba toomisel ühendusse § 1a lõike 2 ja § 3 lõike 1a tähenduses ning kauba tarnimisel § 3 lõike 1a tähenduses ostuhinna alusel, millele lisanduvad kauba või samalaadse kauba kõrvalkulud, või ostuhinna puudumise korral omahinna alusel, nagu need on tehingu tegemise hetkel;

2. [...]

3. [...]

Käibemaks ei sisaldu maksustatavas väärtuses.

(5) Lõige 4 on *mutatis mutandis* kohaldatav

1. kaupade ja muude soorituste suhtes, mida tarnivad või teevad organisatsioonid ja isikuühendused juriidilise isiku tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz) § 1 lõike 1 punktide 1–5 tähenduses, õigusvõimeta isikuühendused ning ühingud oma tegevuse raames oma osanikele, liikmetele, nendes osalevatele isikutele või nendega seotud isikutele ning füüsilisest isikust ettevõtjad nendega [lk 9] seotud isikutele;

2. [...]

kui lõike 4 kohane maksustatav väärtus on suurem kui lõike 1 kohane tasu.“

27 **Juriidilise isiku tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz, KStG) § 1 Täielik maksukohustus**

„(1) Juriidilise isiku tulumaksu on täieulatuslikult kohustatud tasuma järgmised ettevõtjad, isikuühendused ja fondid [...], kelle juhtkond või asukoht on Saksamaa territooriumil:

[...]

5. õigusvõimeta ühingud, asutused, sihtasutused ja muud eraõiguslikud sihtotstarbelised fondid; [...]“

28 **2. Liidu õigus**

Käesoleva asja seisukohast olulised liidu õigusnormid on (vaidlusalustel aastatel veel kohaldatava) direktiivi 77/388/EMÜ artiklid 2 ja 11 ning artikli 27 lõige 1 ja määrus nr 2200/96, määrus nr 609/2001 ja määrus nr 1433/2003.

29 **II. Hindamine liikmesriigi õiguse alusel**

Kui võtta aluseks üksnes liikmesriigi õigus, siis tuleb kaebus mitmel (üksteisest sõltumatul) põhjusel rahuldamata jätta.

30 1. Menetlusosalised ja FG lähtuvad õigusega üksmeelselt sellest, et M-eG tarnis asjaomased lepingu esemeks olevad kaubad asjaomastele tootjatele juba vaidlusalustel aastatel (mitte ei andnud neile üle üksnes 50% kaasomandist) (vt selle kohta [...] Euroopa Kohtu 4. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, [...] punktid 33 ja 34). Need kaubad tarniti tasu eest ja menetlusosalised ei eita seda ([...]). [lk 10]

31 2. Menetlusosalised ja FG ei pööranud aga tähelepanu sellele, et seoses tarnega võtsid tootjad lisaks oma osa tasumise kohustusele lepingu §-s 9 kohustuse tarnida M-eG-le investeeringu perioodil, vähemalt aga 10 aasta jooksul puu- ja köögivilja.

32 a) Tehingute puhul võiks kõne alla tulla rahalise hüvitisega seotud vahetus (UStG § 3 lõige 12), mille korral on tasuks tarne eest rahalise hüvitise ja tarne kombinatsioon. ([...]). Pooled on kahepoolses lepingus kohustunud tegema üksteisele sooritusi (vt selle nõude kohta Euroopa Kohtu 3. septembri 2009. aasta

kohtuotsus RCI Europe C-37/08, EU:C:2009:507, punkt 33; 26. septembri 2013. aasta kohtuotsus Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, [...] punkt 41). Tõsiasi, et määruse nr 2200/96 artikli 11 lõike 1 punkti c alapunktist 3 tulenevalt on põhikirja kohaselt nagunii tarnekohustus (liikmesuse ajal), ei ole selle hinnanguga vastuolus, kuna tootja on tarnekohustuse võtnud pikemaks ajaks (sihtotstarbelise kasutamise tähtaeg vähemalt 10 aastat) (lepingu § 9).

- 33 Asjaomane tarne ei oleks ka niinimetatud kasutada andmine ([...]), **[lk 11]** kuna asjaomane lepingu ese ei ole kasutada antav kaup.
- 34 b) Liikmesriigi õiguse kohaselt loetakse sellisel juhul ühe tehingu väärtus tasuks teise tehingu eest (UStG § 10 lõike 2 teine lause); maksustatavaks väärtuseks on (pärast rahalise hüvitisega seotud saldeerimist, [...]) 50% M-eG poolt lepingu eseme tarnijatele tasutud ostuhinnast ([...]).
- 35 3. Kui rahalise hüvitisega seotud vahetust siiski ei esine, siis on FG õigusega eeldanud, et UStG § 10 lõike 1 kolmanda lause ([...]) kohaselt ei kuulu nende tarnete eest makstava tasu hulka mitte ainult tootjatelt sisse nõutud summad, vaid ka rakendusfondist tehtud maksed ([...]).
- 36 M-eG-le rakendusfondist tehtavate maksete puhul on tegemist kolmanda isiku maksetega ja mitte omaenda rahaliste vahendite ümberpaigutamisega, kuna rakendusfond on liikmesriigi **[lk 12]** õiguse kohaselt (KStG § 1 lõike 1 punkt 5, UStG § 2) sihtotstarbelise varakogumina maksustatav juriidilise isiku tulumaksuga ja võib olla õigusvõimeline ka käibemaksu kohaldamise seisukohast ([...]). Tegemist on sihtotstarbelise varakogumiga, mida M-eG ei saanud vabalt käsutada, vaid mida tohtis kasutada üksnes määruse nr 2200/96 artikli 15 lõikes 2, määruse nr 609/2001 artiklis 3 ja määruse nr 1433/2003 artiklis 5 nimetatud otstarbel. Tõsiasi, et EL maksed rakendusfondidele on (menetlusosaliste ja FG üksmeelse seisukoha järgi) üldistes huvides, ei muuda liikmesriigi õiguse kohaselt rakendusfondist tehtud makse vahetut seotust, mida järeldas FG lepingu põhjal, mille oli M-eG sõlminud asjaomaste tootjatega, ja seda järeldust ei saa kassatsioonimenetluses kahtluse alla seada.
- 37 4. Juhul kui rahalise hüvitisega seotud vahetust ei esine ja FG seisukoht, et rakendusfondist tehtud makse on kolmanda isiku makstud tasu, ei ole õige, siis on FA lähtunud õigesti sellest, et käesoleval juhul on liikmesriigi õiguse kohaselt ostuhinnad, mille tasus M-eG lepingu eseme tarnijatele, M-eG poolt tootjatele tarnitud kauba maksustatavaks väärtuseks. See tuleneks UStG § 10 lõike 5 punktist 1 koosmõjus lõike 4 esimese lause punktiga 1.
- 38 a) Tootjate kui seotud isikute poolt makstud tasu ei ole turul tavapärane, samuti ei tasunud M-eG tehingutelt maksu nende tehingute tavapärasest ulatusest turul ([...]). **[lk 13]**
- 39 b) BFH senise praktika kohaselt ei takista käesolevas asjas minimaalse maksustatava väärtuse kohaldamist see, et mõnel tootjal võib olla õigus sisendkäibemaks täielikult maha arvata ([...]); nimelt on lepingu esemeteks

olevate kapitalikaupade suhtes, mida kaebaja tootjatele tarnis, vastavalt UStG § 15a lõikele 1 kohaldatav mahaarvamise korrigeerimine tootjate juures.

#### 40 III. Liidu õiguse alusel antav hinnang

Siiski on punktis B.II. kirjeldatud ja liikmesriigi õigusele tugineva hinnangu kooskõla liidu õigusega ELTL artikli 267 kolmanda lõigu tähenduses mitmest aspektist kaheldav.

- 41 1. Kui Euroopa Kohus peaks lepingu §-s 9 võetud kohustuse alusel, mis läheb ajaliselt kaugemale määruse nr 2200/96 artikli 11 lõike 1 punkti c alapunktis 3 sisalduvast kohustusest, asuma seisukohale, et sellises olukorras nagu põhikohtuasjas on liidu õigusest lähtudes tegemist rahalise hüvitisega seotud vahetusega, siis tuleks maksustatav väärtus – kuna liidu õigus ei sisalda UStG § 10 lõike 2 teise lausega võrreldavat erinormi maksustatava väärtuse arvutamiseks vahetuse korral – määrata direktiivi 77/388/EMÜ artikli 11 A osa lõike 1 punkti a alusel (vt Euroopa Kohtu 3. juuli 2001. aasta kohtuotsus Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:372, [...] punkt 17; 26. septembri 2013. aasta kohtuotsus Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, [...] punkt 38). **[lk 14]** Selle kohaselt on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.
- 42 a) Seejuures tuleks arvesse võtta tootjate võetud tarnekohustust, kuna tootjad on selle võtnud ainult tarne alusel, ja kaubatarne maksustatavaks väärtuseks on kõik, mis tarnija saab tarnega vahetus seoses vastusoorituseks, kui seda saab väljendada rahas ja sellel on subjektiivne väärtus (vt Euroopa Kohtu 23. novembri 1987. aasta kohtuotsus *Naturally Yours Cosmetics*, C-230/87, EU:C:1988:508, [...] punktid 12 ja 16).
- 43 b) Käesoleval juhul on see nii osas, mis puudutab M-eG madalama hinnaga tarnet ja tootjate kohustust tarnida toodetud puu- ja köögivilja M-eG-le. Käesolevas asjas sai M-eG kauba tarne eest asjaomaselt tootjalt tasu rahas ja tarnekohustuse näol; maksustatavaks väärtuseks on siin erinevus M-eG ostuhinnast (vt Euroopa Kohtu 2. juuni 1994. aasta kohtuotsus *Empire Stores*, C-33/93, EU:C:1994:225, [...] punkt 19); seda seetõttu, et tootjad kohustusid nimetatud lepingus tulevikus kaupa tarnima (vt selle kohta Euroopa Kohtu otsused *RCI Europe*, EU:C:2009:507, [...] punktid 31 ja 33; ning *Serebryannay vek*, EU:C:2013:599, [...] punkt 41).
- 44 c) Liidu õiguse seisukohast on siiski kaheldav juba **[lk 15]** rahalise hüvitisega seotud vahetuse olemasolu, kuna tootjatel on vastavalt liidu õigusel põhinevale põhikirjale nagunii (lühem) tarnekohustus (vt määruse nr 220/96 artikli 11 lõike 1 punkti c alapunkt 3).
- 45 d) Peale selle võib sellise hinnangu andmist takistada tõsiasi, et selleks et käibemaks saaks muutuda sissenõutavaks puu- ja köögivilja edaspidiste tarnete suhtes, on vaja, et kõik maksustatava teokoosseisu asjaomased tunnused, st

tulevikus tehtav tarne oleks juba teada ning seega on eelkõige vaja, et kaup oleks täpselt määratletud (vt Euroopa Kohtu 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, [...] punkt 48; 23. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Air France-KLM jt, C-250/14 ja C-289/14, EU:C:2015:841, [...] punkt 39). Niisiis ei saa käibemaksuga maksustada veel selgelt määratlemata kaubatarnete ja teenuste osutamise eest tasutud ettemakseid (vt Euroopa Kohtu 15. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Mac Donald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, [...] punkt 31; 19. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, [...] punkt 28).

- 46 e) Eelotsusetaotluse esitanud kohus kaldub Euroopa Kohtu otsuste RCI Europe (EU:C:2009:507, [...]) ja Serebryannay vek (EU:C:2013:599, [...]) põhjal eeldama, et piisab siiski kohustusest tarnida veel täpselt määratlemata puu- ja köögivilja; täiesti selge see aga ei ole. Sellest tuleneb esimese eelotsuse küsimuse punkt a.
- 47 2. Olenemata sellest tuleb vastavalt esimese eelotsuse küsimuse punktile b selgeks teha, kas sellises olukorras nagu põhikohtuasjas on rakendusfondi poolt tootjaorganisatsioonile makstud rahaline abi määruse nr 2200/96 [lk 16] artikli 15 tähenduses „tarnitud kauba hinnaga seotud toetus“, mille on andnud „kolmas isik“.
- 48 a) Direktiivi 77/388/EMÜ artikli 11 A osa lõike 1 punkti a kohaselt peab selles määratletud juhtudel käibemaksuga maksustatav summa sisaldama maksukohustuslastele makstud toetusi ning selle sätte eesmärk on maksustada käibemaksuga kaupade ja teenuste koguväärtus, et selle kaudu ära hoida toetuste maksimisega kaasnev maksutulu vähenemine (vt Euroopa Kohtu 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C-144/02, EU:C:2004:444, [...] punkt 26). Säte puudutab kolme osalisega juhtumeid: toetust andev isik (avalik-õiguslik asutus), toetust saav ettevõtja ja toetuse saanud ettevõtja poolt tarnitud kaupa ostev isik (vt Euroopa Kohtu 13. juuni 2002. aasta kohtuotsus Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, [...] punkt 23). Hõlmatud on vaid toetused, mis on täielikult või osaliselt tasu tarnitud kauba või osutatud teenuste eest ja mille on kauba müüjale või teenuse osutajale maksnud kolmas isik (vt Euroopa Kohtu 22. novembri 2001. aasta kohtuotsus Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, [...]). Mitte ühtegi muud toetust ei arvestata maksustatava summa hulka ega „maksustata kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a alusel käibemaksuga“ (vt kohtujurist Geelhoedi 27. novembri 2003. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades C-381/01, C-495/01, C-144/02 ja C-463/02, EU:C:2003:642, punkt 46).
- 49 b) Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et liidu õiguse seisukohast ei ole selge juba see, kes on sellises olukorras nagu põhikohtuasjas [lk 17] „kolmas isik“ direktiivi 77/388/EMÜ artikli 11 A osa lõike 1 punkti a tähenduses.
- 50 aa) Liikmesriigi õigusest lähtudes on selleks – nagu eespool kirjeldatud (B.II.3.) – rakendusfond, kes on maksuõiguse kohaldamise aspektist õigusvõimeline.

- 51 bb) Küsimusele, kas see on siiski nii ka liidu õiguse alusel, ei saa määrusele nr 2200/96, määrusele nr 609/2001 ja määrusele nr 1433/2003 tuginedes üheti mõistetavalt vastata. Ühine rahastamine rakendusfondide kaudu on ette nähtud selleks, et anda tootjaorganisatsioonidele suurem vastutus eelkõige oma rahaliste otsuste eest ja valmistada neile määratud riiklikud ressursid ette tulevaste nõudmiste jaoks (nii määruse nr 2200/96 põhjendus 10). Rakendusfond tagab lisaks ühenduse vahendite nõuetekohase kasutamise (vt määruse nr 609/2001 põhjendus 4 ja määruse nr 1433/2003 põhjendus 5). Seepärast võivad hindamisel, kas tegemist on „tarne hinnaga seotud toetusega“, olla „kolmandaks isikuks“ pädevad asutused (või EL ise), kes oma otsuste alusel rahalist abi annavad.
- 52 c) Liidu õiguse seisukohast ei ole seetõttu täiesti selge ka see, kas rahaline abi on „tarne hinnaga otse seotud toetus“.
- 53 aa) Euroopa Kohus nõuab selles osas, et tarne ja toetuse vahel oleks vahetu seos:
- toetus peab kujutama endast kolmanda isiku poolt müüjale või teenuse osutajale kaupade tarnimise eest makstavat tasu (vt Euroopa Kohtu otsused Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [...] punktid 10, 12 ja 18; ning komisjon vs. Saksamaa, [lk 18] EU:C:2004:444, [...] punktid 28 ja 31);
  - kauba ostja peab saama kasu toetuse saajale makstud toetusest. Seetõttu on vajalik, et kauba ostja poolt makstav hind oleks määratud nii, et see väheneb võrdeliselt kauba müüjale makstava toetusega. Toetuse maksmine müüjale või teenuse osutajale peab objektiivselt vaadeldes võimaldama müüjal või teenuse osutajal kaupa tarnida või teenust osutada madalama hinnaga kui hind, mida ta oleks pidanud nõudma toetuse puudumise korral (vt Euroopa Kohtu otsused Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [...] punkt 14; ning komisjon vs. Saksamaa, EU:C:2004:444, [...] punkt 29);
  - kauba hind peab põhijoontes olema kindlaks määratud hiljemalt teokoosseisu tekkimise ajal (Euroopa Kohtu otsused Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [...] punkt 17; ning komisjon vs. Saksamaa, EU:C:2004:444, [...] punkt 30);
  - toetust maksva asutuse kohustusega maksta toetust peab kaasnema toetuse saaja õigus saada toetust alates ajast, mil ta on maksustatava tehingu teinud (Euroopa Kohtu otsused Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [...] punkt 13; ning komisjon vs. Saksamaa, EU:C:2004:444, [...] punkt 28).
- 54 bb) Madalama astme kohus leidis, et nimetatud tingimused on täidetud ja andis asjale hinnangu, mille kohaselt ei takista rakendusfondi vahenditega taotletud edendamise eesmärk lisamist maksustatavasse väärtusse.
- 55 cc) Eelotsusetaotluse esitanud kohus asub pigem seisukohale, et FG hinnang, mille andmiseks on liikmesriigi kohtud ka pädevad (vt Euroopa Kohtu otsus Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [...] punktid 14 ja 18), on [lk 19] direktiivi 77/388/EMÜ artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a kooskõlas:

- toetus antakse teatava kauba kui üksiktalumajapidamisega seotud investeeringu tegemiseks (määruse nr 609/2001 artikli 8 lõike 2 punkt o, määruse nr 1433/2003 artikli 8 lõige 2 koosmõjus I lisa punktiga 17) (lepingu § 3), mistõttu tuleb rahalise abi saamiseks vastavalt määruse nr 609/2001 artiklile 9 jj, artiklile 11, määruse nr 1433/2003 artiklile 17 jj, artikli 18 lõikele 2 esitada muu hulgas tõendid rakenduskava raames tehtud kulude ja liikmete rahaliste sissemaksete kohta (määruse nr 2200/96 artikli 15 lõike 1 teine lõik, määruse nr 609/2001 artikkel 3, määruse nr 1433/2003 artikkel 6);
  - toetusest said kasu tootjad kui kauba saajad, kuna toetuse maksmine M-eG-le võimaldas sellel objektiivselt võttes müüa kaupa madalama hinnaga kui ilma toetuseta;
  - kauba hind oli põhijoontes kindlaks määratud hiljemalt teokoosseisu tekkimise ajal (lepingu § 3, määruse nr 609/2001 artikkel 9 jj, määruse nr 1433/2003 artikkel 17 jj);
  - toetust maksva asutuse kohustusega maksta toetust kaasnes M-eG õigus saada toetus kätte ajal, mil ta tarne teeb (lepingu § 3, määruse nr 609/2001 artikkel 9 jj, määruse nr 1433/2003 artikkel 17 jj).
- 56 dd) Liidu õiguse seisukohast täiesti selge see hinnang aga ei ole; see toob kaasa esimese eelotsuse küsimuse punkti b.
- 57 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et liidu õiguse seisukohast on alust kahtlusteks seetõttu, et Euroopa Kohus on 15. juuli 2004. aasta kohtuotsustes komisjon vs. Itaalia, C-381/01 (EU:C:2004:441, [...]), **[lk 20]** komisjon vs. Soome C-495/01 (EU:C:2004:442), komisjon vs. Saksamaa C-144/02 (EU:C:2004:444, UR 2004, 625) ja komisjon vs. Rootsi (C-463/02, EU:C:2004:455) märkinud, et kuivsöödatoetused, mida maksti nõukogu 21. veebruari 1995. aasta määruse (EÜ) nr 603/95 kuivsöödaturu ühise korralduse kohta alusel, ei ole „nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused“. Euroopa Kohus põhjendas seda seisukohta muu hulgas sellega, et
- toetuskava ei ole suunatud tarbimise edendamisele, selle eesmärk ei ole õhutada kolmandaid isikuid ostma kuivsööta põhjusel, et hinnad on tänu toetusele maailmaturuhindadest madalamad. Toetuskava võimaldab kolmandatel isikutel varuda ühenduses sööta maailmaturu hinnaga võrreldava hinna eest, millega nad saaks suure tõenäosusega varuda sööta ühendusest väljaspool, kui toetuse puudumise korral puuduks ühendusesisene pakkumine või see oleks ebapiisav (kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, EU:C:2004:444, [...] punkt 38);
  - töötlemisettevõtte ei saa saadud toetust vabalt kasutada. Tal on vaid vahendaja roll toetust jagava asutuse ja sööda tootja vahel (kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, EU:C:2004:444, [...] punkt 45).
- 58 ee) Esitatud märkused puudutavad küll teistsuguste asjaoludega asja, kuid võivad sellegipoolest olla olulised ka käesolevas asjas; nimelt ei ole rahaline abi määruse

nr 2200/96 artikli 15 lõike 1 tähenduses rakenduskavade raames ette nähtud mitte tootjatele mõeldud kapitalikaupade tarbimise edendamiseks, vaid määruse nr 2200/96 artikli 11 lõike 1 punktis b ja artikli 15 lõikes 4 nimetatud eesmärkidel. Need vähendavad eelkõige puu- ja köögiviljatootjate [lk 21] tootmiskulusid. Rakendusfondil on pelgalt vahendaja roll, kes muu hulgas kontrollib vahendite kasutamist pädevate asutuste poolt. Seepärast on ELTL artikli 267 kolmanda lõigu alusel vaja paluda Euroopa Kohtul tõlgendada direktiivi 77/388/EMÜ ning määrust nr 2200/96, määrust nr 69/2001 ja määrust nr 1433/2003.

- 59 3. Kui Euroopa Kohtu arvates kuulub sellises olukorras nagu põhikohtuasjas rahalise abi andmise korral maksustatava väärtuse hulka vaid tootja makstud tasu, tekib lisaks küsimus, kas UStG § 10 lõikes 5 ette nähtud minimaalse maksustatava väärtuse kohaldamine on liidu õigusega vastuolus.
- 60 a) Viidatud säte on erandina kohaldatav liikmesriigi erimeede direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõike 1 tähenduses ([...]) ja seda tohib kohaldada vaid siis, kui see on kuritarvituste ja maksupettuste ärahoidmiseks tingimata vajalik (Euroopa Kohtu 29. mai 1997. aasta otsus Skripalle, C-63/95, EU:C:1997:263, [...] punkt 22 jj, punkt 25 jj; [...]).
- 61 b) Seotud isikute vaheliste tehingute puhul on põhimõtteliselt olemas teatav maksupettuse või maksustamise vältimise oht, mis lubab kohaldada minimaalset maksustatavat väärtust. Käesoleval juhul ei ole tootjate makstav tasu turul tavapärane, mistõttu käibemaksutulu (ja seega ka EL käibemaksualaste omavahendite osa) väheneks, kui toetus ei oleks maksustatava väärtuse osa, vaid maksustatav väärtus hõlmaks üksnes toetuse võrra vähendatud müügihinda. [lk 22]
- 62 c) Õiguse kuritarvitamise või maksupettuse ohtu aga ei esine, kui objektiivsetest asjaoludest nähtub, et maksukohustuslase tegevus oli korrektne (vt Euroopa Kohtu otsus Skripalle, EU:C:1997:263, [...] punkt 26).
- 63 d) Seepärast võiks UStG § 10 lõike 5 punkti 1 kohase minimaalse maksustatava väärtuse kohaldamine olla lubamatu, kui kauba tarnimine madalama hinnaga tuleneb sellest, et tarnija saab selleks EL rahalist abi. Sellest tuleneb teine eelotsuse küsimus.
- 64 4. Kolmanda eelotsuse küsimusega soovitakse välja selgitada, kas on lubatav kohaldada minimaalset maksustatavat väärtust, kuigi kauba saajal on sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus, kui madalama hinnaga tarnitakse kapitalikaupa, mille suhtes on kohaldatav mahaarvamise korrigeerimine (direktiivi 77/388/EMÜ artikkel 20).
- 65 a) BFH kannab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 80 käsitleva kohtupraktika, mille kohaselt ei ole minimaalne maksustatav väärtus kohaldatav juhul, kui kaupa tarnitakse täielikku mahaarvamisõigust omavale ettevõtjale (vt Euroopa Kohtu 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus Balkan and Sea Properties ja Provadinvest,

C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, [...]), selles osas põhimõtteliselt üle ka direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõikel 1 põhinevale liikmesriigi erimeetmele, nimelt UStG § 10 lõikele 5 [...]).

- 66 b) BFH lähtub seni siiski sellest, et UStG § 10 lõiget 5 **[lk 23]** võib kohaldada ka täielikku mahaarvamisõigust omavatele saajatele tarnitud kauba korral, kui kauba saaja tehtud mahaarvamise suhtes on kohaldatav mahaarvamise korrigeerimine UStG § 15a tähenduses ([...]). BFH eeldab, et sellega seoses võib tekkida kuritarvituste ja maksupettuste oht. ([...]). Kui käesolevas asjas läheks tavakorras maksustatav tootja, kellel on täielik mahaarvamisõigus, pärast lepingu eseme soetamist tavakorralt üle kindlale maksumäärale (UStG § 24, direktiivi 77/388/EMÜ artikkel 25), tooks see UStG § 15a lõike 7 kohaselt kaasa mahaarvamise korrigeerimise ([...]), mida siis tehtaks selle sisendkäibemaksu summa alusel, mis põhineb madalamal maksustataval väärtusel. Selles nägi BFH maksustamise vältimise ohtu.
- 67 c) Liidu õiguse seisukohast on kaheldav, kas selline käsitus on kooskõlas Euroopa Kohtu otsusega *Balkan and Sea Properties ja Provadinvest* (EU:C:2012:248, [...]), mis sellist piirangut ei sisalda.
- 68 5. Eraldi võetuna tähtsust omavate põhjenduste tõttu on kohtuasja lahendamise seisukohast olulised kõik eelotsuse küsimused.
- 69 6. Euroopa Kohtu poole pöördumise õiguslik alus on ELTL artikli 267 kolmas lõik. **[lk 24]**

[...]