

**Kohtuasi C-528/19**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

10. juuli 2019

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Bundesfinanzhof (Saksamaa)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

13. märts 2019

**Kaebaja ja kassatsioonkaebuse esitaja:**

F-AG

**Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:**

Finanzamt Y

---

**Põhikohtuasja ese**

Kohaliku tee laiendustööde maksustamine käibemaksuga, sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kauba tarnimine tasu eest

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

**Eelotsuse küsimused**

1. Kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, milles maksukohustuslane teeb teatud linna tellimusel kohaliku tee ehitustöid, on kõnealusel maksukohustuslasel, kes on kasutanud kohalikule omavalitsusüksusele üleantava tee ehitamiseks teiste maksukohustuslaste teenuseid, õigus selle eest vastavalt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõike 2 punktile a sisendkäibemaks maha arvata?

2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, milles maksukohustuslane teeb teatud linna tellimisel kohaliku tee ehitustöid, on tegemist kauba tarnimisega tasu eest, mille puhul antakse tasuna kõnealuse tee laiendamise eest luba käitada karjääri?

3. Juhul kui vastus teisele küsimusele on eitav, siis kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, milles maksukohustuslane teeb teatud linna tellimisel kohaliku tee ehitustöid, tuleb avalikult kasutatava tee tasuta üleandmist kohalikule omavalitsusüksusele vastavalt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 5 lõikele 6 käsitada kauba tasuta tarnena, ehkki üleandmine toimub majandustegevuse eesmärgil, et vältida kohaliku omavalitsusüksuse poolse lõpptarbimise maksustamata jätmist?

### **Viidatud liidu õigusnormid**

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), eelkõige artikli 17 lõike 2 punkt a ja artikli 5 lõige 6

### **Viidatud riigisisised õigusnormid**

Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UstG“), eelkõige §-d 1, 3 ja 15

### **Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Kaebajaks ja kassatsioonkaebuse esitajaks (edaspidi „kaebaja“) olev aktsiaselts on äriühingute juhtimisega tegelev valdusettevõtja. Tema tütarettevõtjate hulka kuulub A-GmbH. Kaebaja ja A-GmbH moodustasid käibemaksugrupi.
- 2 A-GmbH käitis vaidlusalusel aastal (2006) muu hulgas X-is asuvat lubjakivikarjääri. Regierungspräsidium Z (Z-i regionaalne omavalitsus) andis 16. veebruari 2001. aasta otsusega loa karjääris kaevandamist ettevalmistavate tööde tegemiseks ja karjääri käitamiseks tingimusel, et sellele ligipääsuks kasutatakse avalikult kasutatavat kohalikku teed, mille omanik on linn X (edaspidi „linn“).
- 3 Kaevandatud lubjakivi äraveoks tuli kõnealust kohalikku teed laiendada. Seetõttu oli A-GmbH õiguseellane sõlminud loamenetluse käigus linnaga juba 11. detsembril 1997 lepingu kõnealuse tee laiendamise kohta. Selles võttis linn kohustuse asjaomase teelõigu laiendamine kavandada ja ellu viia. Lisaks kohustus linn andma kõnealuse tee avalik-õiguslikku otstarvet säilitades A-GmbH õiguseellasele piiramatut õigust kasutada laiendatud teelõiku karjäärile ligipääsuks

ja selle võimalikuks laiendamiseks. A-GmbH õiguseellane kohustus kandma kõik teelõigu laiendamisega seotud kulud. Leping pidi kehtima ka lepinguosaliste kõigi õigusjärglaste suhtes. 25. aprilli 2005. aasta muutmisotsusega, millega muudeti 16. veebruari 2001. aasta loaotsust, määrati kindlaks, et luba kaotab kehtivuse, kui kõnealuse tee laiendustöid ei ole 31. detsembriks 2006 lõpetatud.

- 4 Aastal 2006 tegi A-GmbH oma sõsarettevõtjale B-GmbH, kes kuulub samuti kaebaja käibemaksugruppi, ülesandeks laiendada asjaomast teelõiku vastavalt linnaga sõlmitud kokkuleppele. Laiendus valmis 2006. aasta novembris ja tehtud töö võeti vastu 2006. aasta detsembris. Teelõiku kasutasid alates 2006. aasta detsembrist A-GmbH raskeveokid ja vähemal määral sõiduaudod.
- 5 Samal ajal kui kaebaja jättis A-GmbH kulud seoses ehitustöödega 2006. aasta käibemaksudeklaratsioonides arvesse võtmata, arvas ta B-GmbH ostuhindades sisalduvad käibemaksusummad 2006. aasta käibemaksudeklaratsioonis sisendkäibemaksuna maha.
- 6 Maksukontrolli tulemusel asusid vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses (edaspidi „maksuamet“) seisukohale, et kaebaja tegi tee laiendustöid tehes käibemaksuga maksustatavaid töövõtja materjali kasutades tehtud tasuta töid vastavalt UstG § 3 lõike 1b esimese lause punktile 3. A-GmbH ja B-GmbH vahel puuduvad maksustatavad käibemaksugrupisisesed tehingud, kuna mõlemad kuulusid kaebaja käibemaksugruppi.
- 7 Maksuamet muutis 1. märtsil 2012 käibemaksuotsust 2006. aasta kohta.
- 8 Kaebaja vaie jäeti rahuldamata.
- 9 Kaebaja esitatud kaebuse rahuldab Hessische Finanzgericht (Hesseni liidumaa maksukohus) osaliselt.
- 10 Eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kassatsioonkaebuse põhjenduseks märgib kaebaja, et UstG § 15 lõike 1 tõlgendamisel kooskõlas liidu õigusega on tal õigus sisendkäibemaks maha arvata, kuna tee laiendamisega seotud kulud kuulusid tema äriühingu üldkulude hulka ning moodustavad sellistena käibemaksuga maksustatavate müügitehingute ühe kulukomponendi. Samuti ei ole tegemist tasuta kasutada andmisega UstG § 3 lõike 1b esimese lause punkti 3 tähenduses.

#### **Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte**

- 11 Riigisisisel õigusel põhineva hinnangu kooskõla liidu õigusega on mitmes aspektis kaheldav ELTL artikli 267 kolmanda lõigu tähenduses.

**Rügisisesel õigusel põhinev hinnang**

- 12 Sisendkäibemaksu mahaarvamine on Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) senise kohtupraktika kohaselt käesoleval juhul välistatud, kuna kaebaja ostis B-GmbH-lt teenuseid tasuta tarne tegemiseks linnale.
- 13 Ettevõtjal on õigus sisendkäibemaks maha arvata, kui ta teeb ostutehingud ettevõtlusega seotud eesmärkidel ja seega oma majandustegevuse eesmärgil. Vastavalt UStG § 15 lõike 1 esimese lause punktile 1 võib ettevõtja sisendkäibemaksuna maha arvata käibemaksu, mis tuleb seaduse kohaselt tasuta teenuselt, mille teine ettevõtja on talle osutanud. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on välistatud vastavalt UStG § 15 lõike 2 esimese lause punktile 1 teenuste puhul, mida ettevõtja kasutab maksust vabastatud tehingute tegemiseks.
- 14 Euroopa Kohtu ja Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on põhimõtteliselt vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos, selleks et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust (vt nt Euroopa Kohtu 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57; 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 27; 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 27; 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28).
- 15 Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (väljakujunenud kohtupraktika, vt selle kohta nt kohtuotsused SKF, EU:C:2009:665, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika; AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, punkt 28; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, punkt 29; 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 27).
- 16 Seega on ettevõtjal õigus sisendkäibemaks maha arvata, kui ta kavatses kasutada teenuseid oma ettevõtluse raames (UStG § 2 lõige 1, direktiivi 77/388/EMÜ artikkel 4) ja seega oma majandustegevuseks, et osutada tasu eest teenuseid (majandustegevus) (13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, resolutsiooni esimene lause). Sisendkäibemaksu ei ole õigust maha arvata, kui ettevõtja kavatses teenust ostes kasutada seda tasuta tehinguks ja seega mittemajanduslikuks tegevuseks, mis ei kuulu käibemaksuga maksustamisele (vt 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Vereniging Nöordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 34; 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punktid 36 ja 37).

- 17 Nende põhimõtete kohaselt ei anna B-GmbH vaidlusalused ostutehingud, mida võib käibemaksugrupi raames omistada kaebajale, õigust sisendkäibemaksu maha arvata, sest ostutehingud tehti kavatsusega kasutada neid mittemajanduslikuks tegevuseks (tasuta tarne linnale).
- 18 Teedeehituse puhul on tegemist kasutada andmisega. Kui ettevõtja ehitab – nagu käesolevas kohtuasjas – infrastruktuurirajatise kolmanda isiku maal tasu eest teatud linnaga sõlmitud arenduslepingu alusel, teeb ta töövõtja materjali kasutades tehtavat tööd (infrastruktuurirajatiste tarne) UstG § 3 lõike 4 alusel kohaliku omavalitsusüksuse jaoks.
- 19 Ka kasutada andmine toimus – Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) senise hinnangu kohaselt – tasuta. A-GmbH õiguseellase ja linna vahel sõlmitud arenduslepingust ei tulenenud kohalikule omavalitsusüksusele tasu maksmise kohustust. Ei ole piisavalt alust eeldada, et regionaalse omavalitsuse loaotsus on tasu tee laiendamise eest, mille teostas kaebaja. UstG § 3 lõike 1b esimese lause punktis 3 sätestatud tingimus, mille kohaselt peab tegemist olema eelist andva kauba sihipärase üleandmisega, tuleneb sellest, et linnale tuli anda kohaliku tee ehitustööde omandiõigus tasuta. Ei ole alust eeldada, et kaebaja tahtis vähemalt majanduslikus mõttes jätta endale kohaliku tee omandiõiguse või ka ainult kasutusõigused, mis ei lubaks eeldada hilisemat sedalaadi kasutust.
- 20 Riigisisese õiguse kohaselt ei oleks kaebajal seega õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

### ***Liidu õigusel põhinev hinnang***

#### ***Esimene eelotsuse küsimus***

- 21 Arvestades Euroopa Kohtu otsuseid kohtuasjades Sveda (EU:C:2015:712) ja Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683) ning kohtujurist Kokotti 6. aprilli 2017. aasta ettepanekut kohtuasjas Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:283), tekib kahtlus, kas riigisisese õiguse alusel antud senist hinnangut saab järgida. Pigem võiks kõne alla tulla, et kaebajal on õigus sisendkäibemaks maha arvata.
- 22 Euroopa Kohus leidis neis otsustes, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on avalikult kasutatava tee ja pumbajaama ehituse puhul, kuna osutatavate teenustega seotud kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema poolt tarnitava kauba või osutatava teenuse hinna ühe kulukomponendi. Seotusest tasuta teenuse osutamisega nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 26 tähenduses (direktiiv 2006/112/EÜ – vaidlusalusel aastal veel direktiivi 77/388/EMÜ artikli 6 lõige 2) ta seejuures ei lähtunud (kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, punkt 23), vaid märkis, et kapitalikauba vahetu tasuta kasutamine ei sea kahtluse alla otsust ja vahetut seost, mis esineb ostutehingute ja mahaarvamiseõigust andvate müügitehingute või

maksukohustuslase kogu majandustegevuse vahel (kohtuotsus Sveda, EU:C:2015:712, punkt 34). Seega näib, et niisugune tasuta kasutamine ei takista sisendkäibemaksu maha arvamast, ehkki eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on seejuures tegemist mittemajandusliku tegevusega.

### *Teine eelotsuse küsimus*

- 23 Lisaks tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul eelduse puhul, et kaebajal on õigus sisendkäibemaks maha arvata, küsimus, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tuleb tasaarvestada nõudega tasuda käibemaksu tasu eest tehtavalt tarnelt või tasuta kasutada andmiselt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 5 lõike 6 tähenduses (nüüd direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 16). Seda tuleb vastavalt riigisisesele õigusele käesolevas kohtuajajas kontrollida.
- 24 Liidu õiguse põhjal ei ole täielikult selge, kas kaebaja tarnis kõnealuse tee linnale tasu eest või mitte.
- 25 Kaupade tarnimine või teenuste osutamine „tasu eest“ eeldab seda, et kauba tarnimise või teenuste osutamise ja käibemaksukohustuslase poolt tegelikult saadud summa vahel oleks otsene seos. Selline otsene seos on olemas, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt selle kohta 26. septembri 2013. aasta kohtuotsus Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 37, ja 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 39). Teenuste osutamine võib olla tasu kaubatarne eest ainult siis, kui teenuste osutamise ja kaubatarne vahel on olemas otsene seos ja kaubatarne väärtust on võimalik väljendada rahas (vt 10. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus A, C-410/17, EU:C:2019:12, punkt 35 jj).
- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kaldub senist riigisisest käsitust arvestades tõepoolest arvama, et lähtuda tuleb sellest, et kõnealune tee tarniti linnale tasuta. Tegemist on kauba tarnimisega ja mitte teenuste osutamisega, kuna kaebaja andis linnale tee käsutusõiguse.
- 27 Siiski ei ole tasuta tarne olemasolu põhikohtuasja asjaoludel, mis sarnanevad igas suhtes kohtuasja Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments asjaoludega, liidu õiguse mõttes väljaspool kahtlust, sest kohtujurist Kokott asus oma ettepanekus kohtuasjas Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:283) seisukohale, et üldjuhul ei osuta ettevõtja võõrale kolmandale isikule mingeid teeneid, kui sellelt kolmandalt isikult ei ole vastusooritusena oodata vastavat eelist. Käesolevas kohtuasjas oleks see jaatava vastuse korral luba teha karjääris kaevandamist ettevalmistavaid töid ja kõnealust karjääri käitada, mille regionaalne omavalitsus andis ainult tingimusel, et kaebaja (õiguseellane) laiendab kõnealust teed. Lubjakivi kaevandamiseks antud loa kehtivus oleks lõppenud, kui kohaliku tee laiendamist ei oleks 31. detsembriks 2006 lõpule viidud. Sellise käsituse korral – nagu märgib kohtujurist Kokott – oleks tegemist tasu eest osutatud teenusega,

mis annab küll sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, kuid tekitab tasu eest renoveerimise osas ka samas ulatuses maksukohustuse.

### *Kolmas eelotsuse küsimus*

- 28 Kui lähtuda seevastu – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on seni eeldanud – tasuta tarnest, on endiselt kaheldav, kas see tasuta tarne tuleb vastavalt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 5 lõikele 6 (nüüd direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 16) maksustada käibemaksuga.
- 29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seda seni eeldanud. See, et tarne toimub ettevõtlusega seotud põhjustel, ei ole Euroopa Kohtu praktika kohaselt vastuolus maksustamisega vastavalt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 5 lõikele 6; seda seetõttu, et juba selle sätte sõnastusest nähtub, et direktiiv 77/388/EMÜ käsitleb tarnena tasuta eest maksukohustustase poolt tema põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamist, mille see tasuta edasi annab, juhul kui see kaup andis õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, ilma et oleks põhimõtteliselt tähtis, kas üleandmine toimub majandustegevuse eesmärgil (vt 27. aprilli 1999. aasta kohtuotsus Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punkt 22). Isegi kui toiminguid tehakse majandustegevuse eesmärgil, tuleb neid käsitleda maksustavate tarnetena, kui tegemist ei ole näidiste jagamisega (30. septembri 2010. aasta kohtuotsus EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punktid 18 ja 23) või väikese väärtusega kinkide tegemisega (vt kohtuotsus Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, punkt 23). Käesoleval juhul ei ole ilmselgelt tegemist kummagi erandiga.
- 30 Selle käsitusega võib siiski olla vastuolus asjaolu, et linn ei kasuta kohalikke teed „isiklikuks“ tarbeks, vaid (tee otstarbe tõttu) avalikuks maanteeliikluseks (vt sellega seoses kohtujurist Kokotti ettepanek kohtuasjas Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:283, punkt 51; kohtuotsus Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, punkt 35 jj).
- 31 Lisaks on maksukohustus vastavalt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 5 lõikele 6 kaheldav ka seetõttu, et liidu liikmesriigis on tehtud sellest erinev kohtuotsus: Österreichischer Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) eitab käesoleva kohtuasjaga sarnasel juhul maksustatavat kasutamist isiklikuks tarbeks, kuna tegemist on majandustegevuse eesmärgil tehtavate kulutustega, mis on seotud majandustegevuse raames tehtavate abi- või kõrvaltehingutega.
- 32 Kõnealune teise liikmesriigi kohtu – põhimõtteliselt erinev – käsitlus toob eelotsusetaotluse esitanud kohtu jaoks vastavalt ELTL artikli 267 kolmandale lõigule kaasa kohustuse esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus (vt 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punkt 64; vt ka 15. septembri 2005. aasta kohtuotsus Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, punkt 39).
- 33 Pealegi on tasuta kasutada andmise maksustamine kaheldav ka seetõttu, et see läheb vastuollu käibemaksuga maksustamise neutraalsuse põhimõttega. Kaebaja

maksustamine käibemaksuga on seotud ettevõtja üldkuludega. Direktiivi 77/388/EMÜ artikli 5 lõike 6 (nüüd direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 16) kohaldamist õigustav põhjus vältida „maksustamata lõpptarbimist“ (vt nt kohtuotsus EMI Group, EU:C:2010:559, punkt 17, mis käsitleb direktiivi 77/388/EMÜ artikli 5 lõiget 6; 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 23, mis käsitleb direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 16) ei ole paljudel käesoleva kohtuasjaga sarnastel juhtudel asjakohane, kuna vaidlusalused kulutused on korrapäraste müügitehingute hindadesse sisse arvestatud.

TÖÖDOKUMENT