

**Kohtuasi C-515/20****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

14. oktoober 2020

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

10. juuni 2020

**Kaebaja:**

B AG

**Vastustaja:**

Finanzamt A

**Põhikohtuasja ese**

Direktiiv 2006/112 – Artiklis 122 sisalduva mõiste „küttepuud“ tõlgendamine – Küsimus, kas liikmesriigil on lubatud kasutada artikli 122 kohaldamisala täpse ulatuse määramiseks kombineeritud nomenklatuuri – Aluseks võetavad kriteeriumid

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

**Eelotsuse küsimused**

1. Kas direktiivi 2006/112 artiklis 122 sisalduvat mõistet „küttepuud“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab mis tahes puitu, mis on oma objektiivsete omaduste poolest ette nähtud üksnes põletamiseks?

2. Kas liikmesriik, kes kehtestab direktiivi 2006/112 artikli 122 alusel küttepuude tarnetele vähendatud maksumäära, võib vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 98 lõikele 3 kasutada selle maksumäära kohaldamisala täpse ulatuse määramiseks kombineeritud nomenklatuuri?
3. Kui teisele küsimusele vastatakse jaatavalt: Kas liikmesriik, kes kasutab direktiivi 2006/112 artiklist 122 ja artikli 98 lõikest 3 tulenevat võimalust määrata küttepuude tarnetele kehtestatud vähendatud maksumäära kohaldamisala täpne ulatus kombineeritud nomenklatuuri alusel, võib neutraalse maksustamise põhimõtet järgides kehtestada eri vormis küttepuudele, mis on oma objektiivsete tunnuste ja omaduste poolest erinevad, kuid rahuldavad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel keskmise tarbija seisukohast samu vajadusi (käesolevas asjas „kütmine“) ja seega omavahel konkureerivad, erinevad maksumäärad?

### **Viidatud liidu õigusnormid**

Nõukogu 23. juuli 1987. aasta määrus (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT 1987, L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382), mida on muudetud komisjoni 16. oktoobri 2014. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 1101/2014 (ELT 2014, L 312, lk 1) (kombineeritud nomenklatuur, edaspidi „KN“)

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/001, lk 23), mida on muudetud nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiviga 92/77/EMÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (käibemaksumäärade ühtlustamine) (EÜT 1992, L 316, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 202), eelkõige artikli 12 lõike 3 punkti a kolmas lõik koosmõjus H lisaga

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), eelkõige artiklid 98 ja 122

### **Viidatud riigisisesed õigusnormid**

Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“), eelkõige § 12 lõike 2 punkt 1 koosmõjus lisa 2 punktiga 48

### **Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Poolte vahel on vaidluse all vähendatud käibemaksumäära kohaldamine hakkepuidu tarnetele.

- 2 Kaebaja tarnis 2015. aasta detsembris klientidele hakkepuitu ja lisas neile esitatud arvetel arve summale 7% käibemaksu.
- 3 Vastustaja leiab, et kaebaja tarnetele ei ole kohaldatav mitte vähendatud maksumäär 7%, vaid harilik maksumäär (19%). Kaebaja vaidleb sellele vastu.

### Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

#### Õiguslik raamistik

##### Liidu õigus

- 4 Direktiivi 2006/112 artikli 98 sätestab:
 

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

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[...]

3. Lõikes 1 ettenähtud vähendatud maksumäärade kohaldamisel kaupade rühmade suhtes võivad liikmesriigid kasutada asjakohaste rühmade täpse ulatuse määramiseks kaupade koondnomenklatuuri.“
- 5 Direktiivi 2006/112 artikli 122 kohaselt võivad liikmesriigid kohaldada vähendatud maksumäära muu hulgas küttepuude tarnete suhtes. Viidatud artikkel on üks direktiivi erinormidest (artikkel 109 jj), mis on kohaldatavad kuni lõpliku käibemaksukorra kehtestamiseni.
- 6 Kombineeritud nomenklatuuri rubriigis 4401 on järgmised alamrubriigid:

CN-kood	Kauba kirjeldus
4401	Küttepuuit palkidena, halgudena, okstena, haokubudena vm kujul; puitlaastud ja -pilpad; saepuru ja puidujäätmed, aglomeeritud pakkudeks, brikettideks, graanuliteks vms või aglomeerimata
4401 10 00	– küttepuuit palkidena, halgudena, okstena, haokubudena vm kujul
	– puitlaastud ja -pilpad
4401 21 00	– – okaspuidust
4401 22 00	– – lehtpuidust
	– saepuru ja puidujäätmed, aglomeeritud pakkudeks, brikettideks, graanuliteks vms või aglomeerimata
4401 31 00	– – puitgraanulid e puitpelletid
4401 39	– – muud

4401 39 20	--- aglomeeritud (näiteks brikettideks)
	--- muud
4401 39 30	---- saepuru
4401 39 80	---- muud

### *Liikmesriigi õigus*

- 7 Saksa seadusandja on UStG § 12 lõike 2 punktis 1 koosmõjus lisa 2 punktiga 48 sätestanud, et ka teatud kujul puidu tarnetele – täpsemalt a) küttepuit palkidena, halgudena, okstena, haokubudena või muul kujul ja b) saepuru ja puidujäätmed, aglomeeritud pakkudeks, brikettideks, graanuliteks või muuks taoliseks või aglomeerimata – on kohaldatav vähendatud maksumäär 7%.
- 8 UStG lisa 2 viitab kombineeritud nomenklatuurile. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt tuleb kaupade klassifitseerimist KNi rubriikidesse või alamrubriikidesse – ja seega vähendatud maksumäära kohaldamisala ulatust – puudutavale küsimusele seepärast vastata üksnes tollitariifistikku reguleerivate õigusnormide ja mõistete alusel.
- 9 Kui täpse ulatuse määramisel lähtuda ettenähtud viisil tollitariifistikust, siis ei tule vähendatud maksumäära kohaldamine hakkepuidu tarnetele kõne alla, kuna hakkepuit kui pilbaste kujul puit tuleb liigitada KNi alamrubriiki 4401 21 00 või alamrubriiki 4401 22 00, mistõttu ei ole see hõlmatud UStG § 12 lõike 2 punktiga 1 koosmõjus lisa 2 punktiga 48.
- 10 Käesolevas asjas kõne all olev hakkepuit on ette nähtud üksnes küttematerjalina kasutamiseks. See konkureerib muul kujul puiduga, mida üldjuhul – nagu graanuleid ja pelletiteks või brikettideks aglomeeritud saepuru – kasutatakse küttematerjalina ja mille tarnetele on vastavalt UStG § 12 lõike 2 punktile 1 koosmõjus lisa 2 punktiga 48 kohaldatav vähendatud maksumäär.

### *Esimene küsimus*

- 11 Esimene eelotsuse küsimus puudutab direktiivi 2006/112 artiklis 122 kasutatud mõistet „küttepuid“. Kui liidu õigus – nagu käesoleval juhul artikkel 122 – ei viita sõnaselgelt liikmesriikide õigusele, on liikmesriigid kohustatud nende konkreetsete kaupade rühmade täpsustamisel, millele nad kohaldavad vähendatud käibemaksumäära, kinni pidama nende tooterühmade üldistest tunnustest, nagu neid on tõlgendanud Euroopa Kohus (vt Euroopa Kohtu 17. jaanuari 2013. aasta otsus komisjon vs. Hispaania, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 19 jj).
- 12 Direktiivi 2006/112 artiklis 122 sisalduva mõiste „küttepuid“ tõlgendamisel toetab selle mõiste tavaline tähendus tavakeeles (vt Euroopa Kohtu 17. jaanuari 2013. aasta otsus komisjon vs. Hispaania, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 63 direktiivi 2006/112 III lisa kohta) järeldust, et kõnealune mõiste hõlmab mis tahes puitu, mis on oma objektiivsete omaduste poolest ette nähtud üksnes põletamiseks.

***Teine küsimus***

- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi, kas liikmesriikidel on direktiivi 2006/112 artiklis 122 antud võimaluse kasutamisel õigus määrata küttepuude tarnetele kehtestatud vähendatud maksumäära kohaldamisala täpne ulatus kombineeritud nomenklatuuri alusel. Direktiivi 2006/112 artikli 98 lõige 3 näeb sellise õiguse põhimõtteliselt ette. Siiski on kaheldav, kas kõnealune õigus laieneb ka artiklis 122 nimetatud kaupade tarnele või on see piiratud direktiivi III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaupade tarnetega.
- 14 Sellise piirangu kasuks võiks rääkida see, et mõistet „asjakohased rühmad“ kasutades lähtub direktiivi 2006/112 artikli 98 lõige 3 sama artikli lõike 2 sõnastusest, mis viitab „III lisas nimetatud rühmadele“. Peale selle täpsustab artikli 98 lõige 2 oma ülesehituse kohaselt sama artikli lõiget 1, millele viitab artikli 98 lõige 3, nagu nähtub selle sätte selgest sõnastusest.
- 15 Teiselt poolt võiks direktiivi 2006/112 artikli 98 lõikes 3 sisalduvat viidet „lõikes 1 ettenähtud vähendatud maksumäärade kohaldamisele“ mõista ka nii, et õigus määrata täpne ulatus kombineeritud nomenklatuuri alusel sõltub sellest, millisel sätel põhineb asjaomase liikmesriigi võimalus kohaldada vähendatud maksumäära. See oleks vastavuses asjaoluga, et artikkel 122 laiendab – üleminekuajal – võimalust kohaldada direktiivi artikli 98 lõiget 1 ja 2 tulenevat vähendatud käibemaksumäära (vt Euroopa Kohtu 5. septembri 2019. aasta otsus *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, punkt 44 direktiivi artikli 103 kohta).
- 16 Sätte kui üleminekusätte olemuse tõttu oleks õigustehniliselt olnud raske lisada direktiivi 2006/112 artiklis 122 nimetatud kaupade rühmad direktiivi artikli 98 lõikesse 2 koosmõjus III lisaga. Seda arvestades võiks asjaolu, et õigus määrata täpne ulatus kombineeritud nomenklatuuri alusel on nüüd – erinevalt varasemast korrast, mis oli sätestatud direktiivi 77/388 artikli 12 lõike 3 punkti a kolmandas lõigus koosmõjus H lisaga – reguleeritud väljaspool direktiivi 2006/112 III lisa, toetada direktiivi andja teadlikku otsustust laiendada seda õigust ka direktiivi 2006/112 artiklis 109 ja sellele artiklile järgnevates artiklites sisalduvate üleminekusätetega antud võimalusele kohaldada vähendatud maksumäära.

***Kolmas küsimus***

*Vähendatud käibemaksumäära valikuline kohaldamine, järgides (vaid) neutraalse maksustamise põhimõtet*

- 17 Kui liikmesriikidel on õigus kohaldada teatud rühmadesse kuuluvate kaupade või teenuste suhtes vähendatud maksumäära, võivad liikmesriigid vastavalt Euroopa Kohtu praktikale otsustada kohaldada vähendatud maksumäära ainult asjaomasesse rühma kuuluvate konkreetsete ja eriomaste kaupade suhtes. Kui liikmesriik otsustab kohaldada vähendatud käibemaksumäära valikuliselt, on tal siiski kohustus järgida neutraalse maksustamise põhimõtet. Selle põhimõttega on

vastuolus sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaupade või teenuste erinev käsitlemine käibemaksuga maksustamisel (vt Euroopa Kohtu 27. juuni 2019. aasta otsus Belgisch Syndicaat van Chiropraxie jt, C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 44 jj).

*Kahtlused kahe kauba sarnasuse kindlakstegemise kriteeriumi suhtes*

- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlused seoses kriteeriumiga, mida tuleb vähendatud käibemaksumäära valikulise kohaldamise korral kasutada kahe kauba sarnasuse kindlakstegemiseks.
- 19 Selle kohta on eelotsusetaotluse esitanud kohus osas, mis puudutab direktiivi 77/388 artikli 12 lõike 3 punkti a kolmandat lõiku koosmõjus H lisaga, märkinud, et kaubad, mis kuuluvad kombineeritud nomenklatuuri eri alamrubriikidesse, ei ole hoolimata identsest kasutusotstarbest sarnased ja seetõttu ei pea nende suhtes ka neutraalse maksustamise põhimõtet järgides kohaldama sama käibemaksumäära.
- 20 Vahepeal on Euroopa Kohus neutraalse maksustamise põhimõtte kohta siiski märkinud, et selleks et teha kindlaks, kas kaks kaupa või teenust on sarnased, tuleb arvesse võtta peamiselt keskmise tarbija seisukohta, vältides väheolulistel erinevustel põhinevat kunstlikku eristamist (Euroopa Kohtu 27. veebruari 2014. aasta otsus Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 53, ning 10. novembri 2011. aasta otsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 43). Kaks kaupa või teenust on sarnased, kui neil on sarnased tunnused ja nad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel rahuldavad tarbijate seisukohalt samu vajadusi, ja kui olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nimetatud kaupadest või teenustest (Euroopa Kohtu 27. juuni 2019. aasta otsus Belgisch Syndicaat van Chiropraxie jt, C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 48, ja 10. novembri 2011. aasta otsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 44).
- 21 Seda arvestades on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi, kas ta saab järgida oma praktikast, mille kohaselt välistab erinev tariifne klassifitseerimine asjaomaste kaupade sarnasuse. Nimelt samal ajal kui Euroopa Kohtu viidatud praktika kohaselt määrab keskmise tarbija seisukoht nõuab sarnasuse hindamist selle alusel, kuidas kasutab kaupa või teenust keskmise tarbija, on tariifse klassifitseerimise puhul põhimõtteliselt olulised vaid kauba objektiivsed tunnused ja omadused (vt kõige hilisem 30. aprilli 2020. aasta otsus DHL Logistics [Slovakia], C-810/18, EU:C:2020:336, punkt 25). On tõsi, et ka toote otstarve võib olla objektiivne klassifitseerimiskriteerium, kui see tuleneb nimetatud toote olemusest (30. aprilli 2020. aasta otsus DHL Logistics [Slovakia], C-810/18, EU:C:2020:336, punkt 26). Ent toote otstarve saab olla asjakohane kriteerium vaid siis, kui klassifitseerimine ainult toote objektiivsete tunnuste ja omaduste alusel ei ole võimalik (Euroopa Kohtu 5. septembri 2019. aasta otsus TDK-Lambda Germany, C-559/18, EU:C:2019:667, punkt 27).



- 22 Käesoleval juhul toovad need kaks kriteeriumi kaasa erinevad tulemused. Keskmise tarbija seisukohast ei ole hakkepuidul, millega on tegemist käesolevas asjas, olulisi erinevusi muudest küttepuude vormidest, mille tarnele on kohaldatav vähendatud maksumäär, sest hakkepuitu kasutatakse samamoodi kütteseadmetes põletamiseks ja soojuse tootmiseks. Objektivsete tunnuste ja omaduste poolst erineb hakkepuit aga märgatavalt kõnealustest muudest küttepuude vormidest, erinevused on põhjustatud eelkõige eriomasest töötlemisest, nimelt hakkimisest, sellest tulenevast kujust ja välistest asjaoludest küttematerjalina kasutamisel. Hakkepuudu ja küttepuude muude vormide sarnasust tuleb olenevalt kasutatavast kriteeriumist seega jaatada või eitada.

*Tähtsus, mida omab õigus kasutada täpse ulatuse määramiseks kombineeritud nomenklatuuri*

- 23 Sarnasuse kindlakstegemisel kohaldatava kriteeriumiga seotud kahtluste keskmes on küsimus, milline tähtsus on liikmesriikide õigusel kasutada vähendatud maksumäära kohaldamisala täpse ulatuse määramiseks kombineeritud nomenklatuuri. Kui sarnasus tuleks kindlaks teha üksnes keskmise tarbija seisukohast, jääks võimalus kasutada täpse ulatuse määramiseks kombineeritud nomenklatuuri käesolevas asjas lõppkokkuvõttes sisutühjaks ja oleks muudel juhtudel märkimisväärselt piiratud, kuigi liikmesriikidele on asjaomane võimalus direktiivi 2006/112 artikli 98 lõikega 3 sõnaselgelt antud.
- 24 Ka Euroopa Kohus on muus kontekstis juba rõhutanud, et neutraalse maksustamise põhimõtte ei saa takistada seadusandja poolt sõnaselgelt ette nähtud erandi kohaldamist ja piirata selle soovitatavat toimet (Euroopa Kohtu 8. veebruari 2018. aasta otsus komisjon vs. Saksamaa, C-380/16, EU:C:2018:76, punkt 58; vt ka kohtujuristi 8. mai 2012. aasta ettepanek kohtuasjas C-44/11, EU:C:2012:276, punkt 60). Käesolevas asjas sõltub neutraalse maksustamise põhimõtte piiramine siiski sellest, kas liikmesriik on kasutanud võimalust määrata täpne ulatus kombineeritud nomenklatuuri alusel, ja põhineb direktiivi 2006/112 sätetel seega vaid kaudselt.
- 25 Kui direktiivi 2006/112 artikli 98 lõikes 3 ette nähtud õigus kujutab endast siiski seadusandja poolt sõnaselgelt ette nähtud erandit viidatud tähenduses, ei saa hariliku maksumäära vastu, mille kohaldamine tuleneb selle maksumäära kohaldamisala täpse ulatuse määramisest kombineeritud nomenklatuuri alusel, tugineda kasutusotstarbele, mida tariifsel klassifitseerimisel ei tule arvesse võtta, ja sellele põhinevale keskmise tarbija seisukohale. See oleks vastavuses ka vähendatud maksumäärade kitsa tõlgendamise põhimõttega, mida tuleb kohaldada paralleelselt neutraalse maksustamise põhimõttega (Euroopa Kohtu 9. märtsi 2017. aasta otsus Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 32). Selline kitsas tõlgendus võiks käesolevas asjas olla põhjendatud seda enam, et direktiivi 2006/112 artiklis 122 ette nähtud erand on kohaldatav vaid ajutiselt (vt Euroopa Kohtu 28. veebruari 2012. aasta otsus komisjon vs. Prantsusmaa, C-119/11, EU:C:2012:104, punkt 29, ja 7. märtsi 2002. aasta otsus komisjon vs. Soome, C-169/00, EU:C:2002:149, punkt 34).