

Kohtuasi C-207/23

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

29. märts 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

22. november 2022

Vastustaja, kassaator ja vastustaja kassatsioonimenetluses:

Finanzamt X

Kaebaja, vastustaja kassatsioonimenetluses ja kassaator:

Y KG

[...]BUNDESFINANZHOF

KOHTUMÄÄRUS

Kohtuasjas

Finanzamt X

vastustaja, kassaator ja vastustaja kassatsioonimenetluses

versus

Y KG

kaebaja, vastustaja kassatsioonimenetluses ja kassaator,

[...]

mis käsitleb 2008. aasta eest tasumisele kuuluvat käibemaksu,

tegi XI kolleegium

9. novembri 2022. aasta kohtuistungil esitatud arvestades 22. novembril 2022 järgmise määruse:

R e s o l u t s i o o n

I. Euroopa Kohtule esitatakse nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 16 ja 74 tõlgendamise kohta järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas tegemist on „maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade [...] tasuta äraandmisega“ käibemaksudirektiivi artikli 16 tähenduses, kui maksukohustuslane annab oma ettevõttest soojusenergiat tasuta teisele maksukohustuslasele tema majandustegevuse jaoks (käesoleval juhul annab energiatarnija soojuse ja elektri koostootmisjaamast pärinevat soojusenergiat põllumajandusettevõtjale sparglikasvatusalade kütmiseks)?

Kas seejuures omab tähtsust, kas maksukohustuslasest soojusenergia saaja kasutab seda eesmärkidel, mis võimaldavad tal käibemaksu maha arvata?

2. Kas kauba kasutamise teokoosseis (käibemaksudirektiivi artikkel 16) piirab omahinda käibemaksudirektiivi artikli 74 tähenduses selliselt, et selle arvutamisel võetakse arvesse ainult käibemaksuga maksustatud kulud?

3. Kas omahind hõlmab ainult otseseid tootmis- või sisendkulusid või ka kaudseid kulusid, näiteks finantseerimiskulusid?

II. [...].

P õ h j e n d u s e d

I.

1 Kaebaja, kassaator ja vastustaja kassatsioonimenetluses (edaspidi „kaebaja“) käitab biogaasijaama, kus toodetakse biomassist biogaasi. Aastal 2008 (edaspidi „vaidlusalune aasta“) kasutati toodetud biogaasi soojuse ja elektri koostootmisjaamas detsentraliseeritud elektri- ja soojatootmiseks, mille käigus suunati see sisepõlemismootorisse, mis hoidis töös generaatorit.

2 Sel viisil toodetud elektrienergia edastati peamiselt üldisesse elektrivõrku ja võrguettevõtja maksis selle eest tasu.

3 Selle protsessi käigus tekkivat soojust kasutati osaliselt ka tootmisprotsessis. Vaidlusalusel aastal andis kaebaja 29. novembri 2007. aasta lepingu alusel suurema osa soojusest „tasuta“ ettevõtjale A puidu kuivatamiseks konteinerites ja 29. juuli 2008. aasta lepingu alusel seltsingule B, kes küttis sellega oma sparglikasvatusalasad. Mõlemas lepingus on sätestatud, et tasu suurus

lepitakse sõltuvalt soojatarbija majanduslikust olukorrast individuaalselt kokku ja see ei ole lepingutes fikseeritud.

- 4 Vaidlusalusel aastal sai kaebaja võrguettevõtjalt 6 714 247 kilovatt-tunni elektrienergia tarnimise eest lisaks 1 054 337,85 euro suurusele nn miinimumsoodustasule vastavalt taastuvenergia seaduse (Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz), edaspidi „EEG“) § 8 lõikele 1 selle 7. novembri 2006. aasta redaktsioonis (*BGBI. I 2006*, lk 2550), kõrgendatud tasu EEG § 8 lõike 3 kohaselt (nn soojuse ja elektri koostootmise (edaspidi „SEK“) lisatasu), kuna ta tootis elektrienergia soojus- ja elektrienergia koostootmise säilitamise, ajakohastamise ja väljaehitamise seaduse (Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz), edaspidi „KWKG“) § 3 lõike 4 tähenduses, selle 19. märtsi 2002. aasta redaktsioonis (*BGBI. I 2002*, lk 1092). Ka selle 85 070,66 euro suuruse SEK-lisatasu arvestas vastustaja, kassaator ja vastustaja kassatsioonimenetluses (Finanzamt, edaspidi „maksuamet“) vastavalt kaebaja käibemaksudeklaratsioonile maksustatavate tehingute maksustatava väärtuse hulka.
- 5 Kuna kaebaja ei võtnud soojatarbijatelt tasu, lähtus maksuhaldur kaebaja juures korraldatud maksukontrolli põhjal sellest, et A ja B soojusega varustamise puhul oli tegemist kauba tasuta üleandmisega käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 3 lõike 1b esimese lause punkti 3 tähenduses. Soojuse ostuhinna puudumise tõttu arvutati kauba üleandmise maksustatav väärtus UStG § 10 lõike 4 esimese lause punkti 1 kohaselt omahinna alusel. Maksuhalduri arvutuste kohaselt moodustas tarnitud soojus kasumiaruandesse kantud 1 104 453,35 euro suurusest kogukulust 384 791,55 eurot (= 34,84%), mistõttu määras maksuhaldur sellise maksustatava väärtuse alusel käibemaksu summas 73 110,29 eurot.
- 6 Maksukontrolli tulemuste põhjal tegi maksuamet 17. novembril 2011 maksuotsuse 2008. aasta eest tasumisele kuuluva käibemaksu kohta. Maksuotsuse peale esitatud vaide rahuldamiseks puudus maksuameti hinnangul alus ning see jäeti 1. augusti 2012. aasta vaideotsusega rahuldamata.
- 7 Oma esialgses kaebuses väitis kaebaja muu hulgas, et SEK-lisatasu on kolmandalt isikult saadud tasu. Finanzgericht (maksukohus, Saksamaa) rahuldab esimeses kohtuastmes kaebaja kaebuse. Maksuameti kassatsioonkaebuse peale tühistas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus, edaspidi „BFH“) oma 31. mai 2017. aasta otsusega – XI R 2/14 (*Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs* (edaspidi „BFHE“) 258, 191, *Bundessteuerblatt* (edaspidi „BStBl.“) II 2017, 1024) Finanzgerichti (maksukohus) otsuse ja saatis asja tagasi samale kohtule. Niinimetatud SEK-lisatasu, mida võrguettevõtja kaebajale maksis, ei olnud tasu kaebaja tarnitud „tasuta“ soojuse eest. Pigem oli võrguettevõtja makstava tasu puhul tegemist tasuga kaebaja tarnitud elektrienergia eest. Menetlusstaadium ei luba asjas otsust teha, kuna ei ole võimalik otsustada, millises ulatuses tuleb maksustada kaebaja tasuta üleantud

vara. BFH 12. detsembri 2012. aasta otsuses – XI R 3/10 (*BFHE* 239, 377, *BStBl.* II 2014, 809) ja 16. novembri 2016. aasta otsuses – V R 1/15 (*BFHE* 255, 354, *BStBl.* II 2022, 777) väljendatud põhimõtete kohaselt peaks see toimuma UStG § 10 lõike 4 esimese lause punkti 1 kohaselt. Finanzgericht (maksukohus) pidi tegema selle kohta vajalikud järeldused.

8 Teises kohtuastmes vaidlustas kaebaja muu hulgas maksuameti arvutuse seoses soojatarnete maksustatava väärtusega, mille kohaselt arvutati soojatarnete väärtus UStG § 10 lõike 4 esimese lause punkti 1 kohaselt nende omahinna alusel. Teises kohtuastmes rahaldas Finanzgericht (maksukohus) kaebuse osaliselt. Määratud käibemaksu vähendati. Kauba tasuta üleandmise puhul on UStG § 10 lõike 4 esimese lause punkti 1 kohaselt käibemaksu määramise aluseks kauba omahind, mis arvutatakse nn turuväärtuse meetodi järgi. Arvesse tuleb võtta elektri- ja soojusenergia turuväärtust kaebaja konkreetses asukohas.

9 Kassatsioonkaebuses tuginesid kaebaja ja maksuamet materiaalõiguse rikkumisele.

II.

10 [...] [Menetluse peatamine, eelotsusetaotlus]

11 **1. Õiguslik raamistik**

12 **a) Liidu õigus**

13 **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklis 16 on sätestatud:**

Maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muul kui ettevõtluse eesmärgil käsitatakse kaubatarnena tasu eest, kui nendelt kaupadelt või nende osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata.

Kaubatarnena tasu eest ei käsitata siiski näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil.

14 **Käibemaksudirektiivi artiklis 74 on sätestatud:**

Oma ettevõtte kaupade äraandmise või kasutamise puhul maksukohustuslase poolt või kaupade säilitamise puhul maksukohustuslase või tema õigusjärglaste poolt tema maksustatava majandustegevuse lõppemisel, nagu sätestatud artiklites 16 ja 18, moodustab maksustatava väärtuse kaupade või muude sarnaste kaupade ostuhind või ostuhinna puudumisel omahind, mis määratakse kindlaks nende toimingute tegemise ajal.

15 **Käibemaksudirektiivi artiklis 289 on sätestatud:**

Maksust vabastatud maksukohustuslastel ei ole õigust artiklite 167–171 ja 173–177 kohaselt käibemaksu maha arvata ega oma arvetele käibemaksu märkida.

16 **Käibemaksudirektiivi artiklis 302 on sätestatud:**

Kui kindla maksumääraga põllumajandustootja saab kindlamääralist hüvitist, pole tal õigust käibemaksu mahaarvamisele käesoleva kindla maksumääraga korra alla käivate tegevuste osas.

17 **b) Liikmesriigi õigus**

18 **UStG § 3 lõikes 1b on sätestatud:**

Tarneks tasu eest loetakse:

1. ettevõtja poolt oma ettevõtte vara kasutamine muul kui ettevõtluse eesmärgil;
2. ettevõtja poolt kauba, välja arvatud väikese väärtusega kingid, tasuta üleandmine oma töötajate isiklikuks tarbeks;
3. kauba, välja arvatud väikese väärtusega kingid ja näidised, mis tahes muu tasuta üleandmine ettevõtluse tarbeks. Kaubalt või selle koostisosadelt peab olema võimalik käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata.

19 **UStG § 10 lõikes 4 on sätestatud:**

Käive arvutatakse:

1. kauba üleandmisel § 1a lõike 2 ja § 3 lõike 1a tähenduses ning § 3 lõikes 1b nimetatud tarnete korral ostuhinna alusel, millele lisanduvad kauba või samalaadse kauba kõrvalkulud, või ostuhinna puudumise korral omahinna alusel, nagu need on tehingu tegemise hetkel;

[...]

20 **EEG § 8**

(1) Elektrienergia puhul, mida toodetakse kuni 20-megavattise (kaasa arvatud) võimsusega tootmisüksustes, milles kasutatakse eranditult biomassi lõike 7 alusel kehtestatud määruse tähenduses, on tasu suuruseks [...]

(3) Lõike 1 esimese lause kohast miinimumtasu suurendatakse 2,0 senti kilovatt-tunni kohta, kui tegemist on elektrienergiaga soojus- ja elektrienergia koostootmise seaduse (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz) § 3 lõike 4 tähenduses ja selle kohta esitatakse vastav tõend võrguettevõtjale. Esimese lause kohase tõendi asemel võib kuni 2-megavattise võimsusega standardiseeritud koostootmisjaamade

puhul esitada asjakohased tootjapoolsed dokumendid, millest nähtub soojuslik ja elektriline võimsus ning elektri- ja soojusenergia suhtarv.

21 **KWKG § 3 lõige 4**

(4) Koostoodetud elektrienergia on koostootmisjaama kasuliku soojuse ning elektri- ja soojusenergia suhtarvu põhjal leitud arvutuslik tulem. Nende koostootmisjaamade puhul, millel ei ole jääsoojuse eemaldamise seadmeid, on kogu elektrienergia netotoodang koostoodetud elektrienergia.

22 **2. Esimene eelotsuse küsimus**

23 **a) Eelotsuse küsimuse eseme piiritlemine teistest juhtumitest**

24 Esimene eelotsuse küsimus puudutab käibemaksudirektiivi artikli 16 tõlgendamist. See säte vastab varem kehtinud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi „direktiiv 77/388/EMÜ“) artikli 5 lõikele 6, mistõttu lähtub kolleegium sellest, et käibemaksudirektiivi artikli 16 tõlgendamisel tuleb arvesse võtta ka Euroopa Kohtu praktikat direktiivi 77/388/EMÜ artikli 5 lõike 6 kohta.

25 Käibemaksudirektiivi artikli 16 esimene lause võrdsustab maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta äraandmise kauba tarnimisega tasu eest neljal juhul. Need juhtumid võib kokku võtta üldnimetusega „kasutamine“. Need on „kasutamine [...] tema enda isiklikuks tarbeks [esimene juhtum], [kasutamine] tema töötajate tarbeks [teine juhtum], tasuta äraandmine [kolmas juhtum] või üldiselt [kasutamine] muul kui ettevõtluse eesmärgil [neljas juhtum]“.

26 Vaidlusalusel juhul on kaebaja rajanud koostootmisjaama, millelt oli õigus käibemaks maha arvata, ja kus toodetakse elektrit, mida kaebaja maksukohustuslasena tarnib maksustamisele kuuluvalt tasu eest. Vähemalt täielikult ettevõtluse eesmärgil kasutamise tõttu oli tal õigus käibemaks ehitus- ja käituskuludelt täies ulatuses maha arvata. [...]

27 Seevastu on küsitav, millised õiguslikud tagajärjed tekivad seoses koostootmisjaamas toodetud soojusega. Nimetatud soojust võib kasutada mitmel viisil. Seega võib maksukohustuslane, kes tarnib elektrienergiat maksustamisele kuuluvalt tasu eest ja on taotlenud koostootmisjaama eest käibemaksu mahaarvamist täies ulatuses, jätta soojuse kasutamata (juhtum A), kasutada seda füüsilise isikuna (füüsilisest isikust ettevõtjana) oma kodu kütmiseks (juhtum B), anda seda oma töötajatele nende isiklikes eluruumides tasuta kasutamiseks (juhtum C), kasutada seda avalik-õigusliku asutusena avaliku võimu teostamisega seotud eesmärkidel, näiteks ametiruumide kütmiseks ja seega käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 esimeses lõigus nimetatud tegevuseks, mida tehakse ametivõimuna (juhtum D), anda seda tasuta läheduses asuvate elanike isiklike eluruumide tarbeks (juhtum E) või anda seda tasuta teisele

maksukohustuslasele tema majandustegevuse tarbeks, millisel juhul võiks eristada ka seda, kas saaja kasutab kaupa oma majandustegevuse raames sellistel eesmärkidel, mis annavad talle käibemaksudirektiivi artikli 168 või artikli 169 kohaselt õiguse käibemaks maha arvata (juhtum F).

28 Neist enamiku juhtumite puhul ei ole hinnangu andmine maksuõiguse seisukohast problemaatiline. Seega ei ole juhtumi A puhul tegemist kauba kasutamisega, mistõttu ei ole käibemaksudirektiivi artikli 16 esimene lause juba ainuüksi sel põhjusel kohaldatav. Seevastu juhtumite B ja C puhul on täidetud käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause esimese ja teise juhtumi tingimused, mis ei piira käibemaksu mahaarvamist isegi täielikult ettevõtluse eesmärgil kasutamise korral. Juhtumi D puhul tuleb Euroopa Kohtu 12. veebruari 2009. aasta otsuse Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88) põhjal eitada käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause neljanda juhtumi kohast kasutamist muul kui ettevõtluse eesmärgil, mis tõenäoliselt piirab käibemaksu mahaarvamist koostootmisjaama ehitus- ja käituskuludelt. Juhtumi E puhul kinnitab BFH käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause kolmanda juhtumi kohast tasuta äraandmise teokoosseisu koos käibemaksu täies ulatuses mahaarvamise, kuna vastasel juhul oleks tegemist maksustamata lõpptarbimisega (BFH 25. novembri 2021. aasta otsus – V R 45/20, *BFHE* 275, 392, punkt 18).

29 Seevastu juhtumi F puhul, mis vastab vaidlusalusele juhtumile, on ühese hinnangu andmine kaheldav. Tekib küsimus, kas ka käesoleval juhul on tegemist „kaupade tasuta äraandmisega“ käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause kolmanda juhtumi tähenduses.

30 **b) Euroopa Kohtu varasem praktika käibemaksudirektiivi artikli 16 kohta**

31 Euroopa Kohus on varem korduvalt väljendanud seisukohta käibemaksudirektiivi artikli 16 (direktiivi 77/388/EMÜ artikli 5 lõike 6) konkreetsete teokoosseisude suhtes.

32 Seega on kauba äraandmisega tegemist siis, kui naftaettevõtja annab kütuse ostjale kaupa vautšerite vastu, mida kütuse ostja sai vastavalt ostetud kogusele kütuse täieliku jaehinna tasumise eest teenindusjaamas müügiedendusmeetme raames (Euroopa Kohtu 27. aprilli 1999. aasta otsus *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, teine vastus direktiivi 77/388/EMÜ artikli 5 lõike 6 kohta). See tähendab, et tegemist on käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause kolmanda juhtumi kohase kauba tasuta äraandmisega, nagu nähtub selle otsuse punktist 24. Nimetatud otsuse punktis 22 põhjendas Euroopa Kohus kauba äraandmist eelkõige asjaoluga, et sellega võib tegemist olla ka ettevõtluse eesmärgil toimuva üleandmise korral.

33 Seoses näidiste jagamisega käibemaksudirektiivi artikli 16 teise lause tähenduses – ja sellega seoses ilmselt käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese

lause esimest ja teist juhtumit silmas pidades – otsustas Euroopa Kohus, et sellist maksukohustuslast, kes kasutab kaupa enda või oma töötajate isiklikuks tarbeks, ning lõpptarbijat, kes omandab sama liiki kauba, koheldakse võrdselt ning et kaupade kasutamise maksustamise eesmärk on vältida maksustamata lõpptarbimist (Euroopa Kohtu 30. septembri 2010. aasta otsus EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punkt 17 ja järgnevad direktiivi 77/388/EMÜ artikli 5 lõike 6 kohta).

34 Lõpetuseks on Euroopa Kohus leidnud, et kauba kasutamisega ei ole tegemist siis, kui maksukohustuslane teeb oma majandustegevuse raames kohaliku omavalitsusüksuse jaoks tasuta laiendamistööd avalikult kasutataval teel, mida kasutab nii üldsus kui ka ta ise (Euroopa Kohtu 16. septembri 2020. aasta otsus Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, kolmas vastus direktiivi 77/388/EMÜ artikli 5 lõike 6 kohta). Viidates otsustele Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) ja EMI Group (EU:C:2010:559), välistab Euroopa Kohus kauba kasutamise muul kui ettevõtluse eesmärgil (käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause neljanda juhtumi tähenduses), kui neid töid tehti maksukohustuslase huvides, mis aga ei välista kauba kasutamist teiste teokoosseisude kohaselt (punkt 64). Kauba kasutamist ei välista ka laiendatud tee kasutamine avalikuks liiklemiseks. Selle tee laiendamistööd tehti siiski selleks, et võimaldada raskeveokite liiklust maksukohustuslase tarbeks (punkt 65). Tegemist ei ole maksustamata lõpptarbimisega (punkt 66), millega seoses viitab Euroopa Kohus „tegelikule lõppkasutusotstarbele“, millest nähtub, et peamiselt kasutab seda teed maksukohustuslane, võrreldes „ebaolulise“ kasutamisega avalikuks liiklemiseks (punktid 67 ja 37).

35 **c) Võimalik vastus esimesele eelotsuse küsimusele**

36 **aa) Kauba äraandmise jaatamine grammatilise tõlgenduse põhjal**

37 Käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause kolmanda juhtumi sõnastuse kohaselt on vaidlusalusel juhul tegemist kauba tasuta äraandmisega. Soojusenergia puhul on tegemist materiaalse varaga käibemaksudirektiivi artikli 15 lõike 1 tähenduses, mille kaebaja oli oma majandustegevuse käigus tootnud ja oma ettevõtte vara hulgast ära andnud. Kuna kaebajal oli tasu eest tarnitud elektri tõttu õigus käibemaks maha arvata selle koostootmisjaama eest, millega soojusenergiat toodeti, siis oli tal õigus ka soojusenergia tootmiselt käibemaks maha arvata.

38 Lisaks sellele esinevad kauba äraandmise teokoosseisu suhtes esitatavad tingimused. Äraandmisena tuleb käsitada kaupade üleandmist teisele isikule sellistel tingimustel, mida muidu käsitatakse kaubatarnena (käibemaksudirektiivi artikli 14 esimene lõige). See kehtib ka soojatarbijale soojusenergia tarnimise puhul.

39 Tasuta äraandmisega oli ühtlasi tegemist seetõttu, et soojusenergia tarnimine A-le ja B-le toimus vastupidi lepingulistele kokkulepetele tasuta [...].

40 **bb) Lõpptarbimise olulisus**

41 On kaheldav, kas kauba tasuta äraandmise teokoosseisu tuleb piirata täiendava tingimusega, mis läheb kaugemale käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause kolmanda juhtumi sõnastusest. Nimelt võib ka see kauba kasutamise teokoosseis takistada maksustamata lõpptarbimist (vt eespool II.2.b). Sellisel juhul oleks maksustamata lõpptarbimine kauba tasuta äraandmise teokoosseisu tingimus. Selline kitsendus võiks tuleneda Euroopa Kohtu otsusest *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712). Lisaks võiks sellise kitsenduse kasuks rääkida võrdne kohtlemine käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause esimese ja teise juhtumiga.

42 Sellegipoolest tuleks sellise kitsendava tõlgenduse puhul aga vastata ka küsimusele, kas maksustamata lõpptarbimise saab välistada juba siis, kui maksukohustuslasest kauba saaja kasutab üleantud kaupa oma majandustegevuse eesmärgil, või on seejuures oluline, et ta kasutab üleantud kaupa sellise majandustegevuse eesmärgil, mis annab talle käibemaksudirektiivi artikli 168 või 169 kohaselt õiguse käibemaksu maha arvata. Viimast võiks põhjendada sellega, et vastasel juhul võiks kauba saaja (antud juhul A ja B) kasutada üleantud kaupa, millelt kauba andja (käesoleval juhul kaebaja) võis käibemaksu maha arvata, eesmärkidel, mis ei anna käibemaksu mahaarvamise õigust.

43 Esimese eelotsuse küsimuse hindamisel lähtub kolleegium sellest, et sõnastust (lisatingimuse kaudu) kitsendav tõlgendus ei ole Euroopa Kohtu otsusest *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) üheselt tuletatav. Nimelt võiks käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause kolmanda juhtumi välistamine selles kohtuotsuses tugineda ka asjaolule, et omavalitsusüksuse tee laiendamist maksukohustuslase raskeveoliikluse mahutamise jaoks tuli käsitada kasutamisenähtena isiklikuks tarbeks, mistõttu juba ainuüksi kauba äraandmise teokoosseisu tasemel puudus teine isik.

44 Teine argument sõnastust kitsendava tõlgenduse vastu võib olla see, et Euroopa Kohus leidis otsuses *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203), et tegemist on kauba tasuta äraandmisega, kuigi see toimus kauba andja majandustegevuse huvides (Euroopa Kohtu otsus *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, punkt 22). Kauba saaja seisukohast võib see vastavalt viia käsituseni, et kauba äraandmisega on tegemist ka siis, kui kauba saaja kasutab äraandmise esemeks olevat kaupa oma majandustegevuses. Lisaks on Euroopa Kohus leidnud, et „see ei erista näidiste adressaate nende maksustaatusel põhjal“ (Euroopa Kohtu otsus *EMI Group*, EU:C:2010:559, punkt 52).

45 Lõpuks tuleb märkida, et liidu seadusandja kavatsuse kohaselt peaks käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause kolmanda juhtumi kohasel kauba tasuta äraandmisel olema iseseisev otstarve võrreldes käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause esimese ja teise juhtumi kohase isiklikuks tarbeks kasutamisega. Seetõttu näib kaheldav, kas kauba tasuta äraandmise suhtes tuleks kohaldada samasuguseid kitsendusi kui isiklikuks tarbeks kasutamise suhtes, sest

maksustamata lõpptarbimise kriteeriumi kohaldamise korral ei pruugi käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause kolmanda juhtumi autonoomne kohaldamisala alles jääda.

46 **cc) Õiguslike tagajärgede analüüs**

47 Analüüsida tuleb ka õiguslikke tagajärgi, mis tulenevad sõnastust kitsendava tõlgenduse kinnitamisest või selle välistamisest.

48 **(1) Kitsendav tõlgendamine**

49 Kui eitada tasuta äraandmise teokoosseisu käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause kolmanda juhtumi tähenduses tuginedes maksustamata lõpptarbimise kriteeriumile, peab kauba andja hindama, kas selline lõpptarbimine saaja puhul esineb. Seega kannab andja sellega kaasnevat ebaõige hinnangu andmise riski. Vaidlusalune juhtum näitlikustab seda. Seega ühelt poolt pidi kaebaja saama tasuta soojusenergia tarnimise eest, samas kui teiselt poolt pidid soojatarbijad A ja B kasutama soojust oma majandustegevusega seotud kindlatel eesmärkidel. Selle kokkuleppe esimest osagi ei rakendatud, sest soojuse tarnimise eest ei makstud kummalgi juhul. Samuti on vähemalt abstraktsel tasandil võimalik, et tasuta soorituse (käesoleval juhul soojusenergia) saajad (käesoleval juhul A ja B) võisid vastupidi lepingulistele kokkulepetele kasutada seda muudel kui oma majandustegevusega seotud eesmärkidel. Seega kannab kaebaja põhimõttelist riski, et füüsilisest isikust ettevõtja A ja B seltsinglased kasutavad soojusenergiat lepingu tingimuste vastaselt näiteks isiklike eluruumide tarbeks. Kui käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause kolmanda juhtumi kohaldamine sõltuks sellest, kuidas kauba saaja seda kasutab (võimalik, et koos käibemaksu mahaarvamise õigusega), peaks sellega seotud eksimise riski kandma kauba andja.

50 See võiks olla põhjus, et käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lause kolmanda juhtumi sõnastuse kohaselt võtta kauba tasuta äraandmise teokoosseisu aluseks ainult äraandmine ja selle tasustatavus, kitsendamata seda teokoosseisu maksustamata lõpptarbimise tingimusega.

51 **(2) Sõnasõnaline kohaldamine**

52 Arvestada tuleb ka sõnasõnalisest kohaldamisest tulenevaid õiguslikke tagajärgi. Neutraalse maksustamise põhimõtte (vrd nt Euroopa Kohtu 13. märtsi 2014. aasta otsus Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41) seisukohast võib pidada ebaõigeks käsitada tasuta äraandmisena seda, kui maksukohustuslasest saaja kasutab üleantud kaupa majandustegevuse eesmärgil, mis annab talle õiguse käibemaksu mahaarvamiseks. Soojusenergia tarnimine on siiski käibemaksuga maksustatav, ilma et teenuse saaja saaks seda sisendkäibemaksuna maha arvata. Sellega seoses võib olla tegemist neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumisega, kui kauba andja poolset äraandmise maksustamist ei tasakaalusta kauba saaja õigus arvata käibemaks maha.

53 Selline käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamine tundub siiski kaheldav. Seda seetõttu, et käibemaksudirektiivi artikli 16 esimene lause võrdsustab kauba äraandmise tasu eest toimuva kauba tarnimisega. Kui maksukohustuslasest kauba saaja kasutab talle käibemaksudirektiivi artikli 16 esimese lõike esimese lause kolmanda juhtumi kohaselt tarnitud kaupu käibemaksudirektiivi artiklites 168 või 169 nimetatud eesmärkidel, on käibemaksu mahaarvamise sisulised eeldused täidetud. Seoses käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a sätestatud täiendava arve esitamise nõudega võiks kauba andjat käibemaksudirektiivi artikli 226 kohaselt pidada isikuks, kes võib väljastada arve kauba äraandmise kohta. Eelkõige moodustaks see käibemaksudirektiivi artikli 74 kohase kaupade äraandmise maksustatava väärtuse (käibemaksudirektiivi artikli 226 punkt 8) ja oleks selle pealt tasumisele kuuluva käibemaksu summa (käibemaksudirektiivi artikli 226 punkt 10) kindlaks määramise aluseks. Maksenõue ei kuulu arvel esitatavate andmete hulka. Käibemaksu mahaarvamist võib seega käsitada tasuta äraandmisena, ilma et saaja peaks selle eest andjale maksma. Nimelt puudub käibemaksudirektiivi artikli 90 kohaselt nõutav „mittetasumine [...] pärast tarne toimumist“, kui see on algusest peale tasuta. Kui aga saaja maksab kauba üleandmise eest tasumisele kuuluva maksumäära, ei muuda see midagi, sest sellise maksu tasumist ei käsitata tasuta.

54 Lõpuks oleks käibemaksu mahaarvamise võimalikkuse kinnitamiseks vaja kauba äraandmise eest tasumisele kuuluvat maksu käsitada tasumisele kuuluva või tasutud maksuna käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tähenduses (selle kohta vrd Euroopa Kohtu 13. jaanuari 2022. aasta otsus *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, punkt 37).

55 **d) Esimese eelotsuse küsimuse asjakohasus kohtuvaidluse lahendamisel**

56 UStG § 3 lõige 1b põhineb käibemaksudirektiivi artiklil 16 ja vastab sellega kehtestatud nõudele (vrd BFH 16. oktoobri 2013. aasta otsus – XI R 39/12, *BFHE* 243, 77, *BStBl.* II 2014, 1024, punkt 27; 21. mai 2014. aasta otsus – V R 20/13, *BFHE* 246, 226, *BStBl.* II 2014, 1029). Mõlema normi kohaselt käsitatakse kauba tasuta äraandmist tasu eest tehtud kaubatarnena, kui kaubalt või selle osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata (UStG § 3 lõike 1b esimese lause punkt 3 ja teine lause; käibemaksudirektiivi artikli 16 esimene lause). Vaidlusalusel juhul ongi A-le ja B-le tarnitud soojusenergia puhul tegemist tasuta äraandmisega selles tähenduses, sest biogaasil töötava koostootmisjaama käitamine andis kaebajale õiguse käibemaks täielikult maha arvata.

57 Finanzgericht (maksukohus) ei teinud kindlaks faktilisi asjaolusid seoses sellega, kas A-l ja B-l on õigus käibemaks täies ulatuses maha arvata. Ei saa välistada, et A ja B on väikeettevõtjad või kasutavad põllumajandus- ja metsandustootjate kindlat maksumäära.

58 **3. Teine eelotsuse küsimus**

59 a) Maksustatava teokoosseisu mõju maksustatavale väärtusele

60 Käibemaksudirektiivi artikkel 74 aitab ellu viia käibemaksudirektiivi artiklis 16 nimetatud kauba kasutamise teokoosseisu, kuna selle maksustatav väärtus tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 74. Kollegiumi hinnangul õigustab see käibemaksudirektiivi artikli 74 tõlgendamisel ka käibemaksudirektiivi artikliga 16 taotletavate eesmärkide arvesse võtmist.

61 **b) Kauba kasutamise maksustamisega taotletavad eesmärgid**

62 Euroopa Kohus on seoses kauba kasutamise teokoosseisuga otsustanud, et „maksukohustuslast, kes kasutab oma ettevõtte vara hulka kuuluvat kaupa, ning tavatarbijat, kes soetab sama liiki kauba, koheldakse võrdselt. Seepärast ei võimalda [direktiivi 77/388/EMÜ artikli 5 lõige 6] maksukohustuslasel, kes oma ettevõtte vara hulka kuuluva kauba ostult võis käibemaksu maha arvata, jätta käibemaks tasumata siis, kui ta kasutab seda kaupa enda isiklikuks tarbeks, ja saada selle tõttu põhjendamatu eelise võrreldes tavatarbijaga, kes kauba omandamisel käibemaksu tasub“ (Euroopa Kohtu 17. mai 2001. aasta otsus Fischer ja Brandenstein, C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 56). Sellest tulenevalt oleks kauba kasutamise teokoosseisu tõlgendus, „et kui tegemist on kauba kasutamise maksukohustuslase enda isiklikuks tarbeks, tuleb seda kaupa ja selle sisseehitatud osi maksustada täies ulatuses, isegi kui kaup oli algul soetatud ilma käibemaksu mahaarvamise võimaluseta ja alles hiljem soetatud „osad“ andsid õiguse käibemaks maha arvata, [...] kooskõlas selle sättega taotletava võrdse kohtlemise eesmärgiga“ (Euroopa kohtu otsus Fischer ja Brandenstein, EU:C:2001:280, punkt 75).

63 **c) Maksustatava teokoosseisu mõju maksustatavale väärtusele**

64 Kui kauba kasutamise teokoosseisu kehtestamisega taotletav eesmärk, „et maksukohustuslane ei saaks võrreldes tavatarbijaga põhjendamatu eelist“ (Euroopa Kohtu otsus Fischer und Brandenstein, EU:C:2001:280, punkt 76; vt ka Euroopa Kohtu 16. juuni 2016. aasta otsus Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, punkt 39), on ülekantav ka käibemaksudirektiivi artiklile 74, võib sellest tuleneda, et omahinna kindlaksmääramisel tuleb arvesse võtta üksnes maksustatavaid omakulusid, kuna ka tavalisi tarbijaid, kes toodavad kaupa, maksustatakse käibemaksuga ainult selles ulatuses. See tõlgendus viib selleni, et maksukohustuslane, kes toodab kaupa, ei saa põhjendamatu eelist tavatarbija ees, kes toodab kaupa, kui tema puhul ei võeta omahinna määramisel arvesse käibemaksuga maksustamata kulusid (näiteks käibemaksudirektiivi artikli 135 kohaselt maksuvabad krediidi kulud).

65 Siiski tuleb arvestada ka ostuhinda, mida käibemaksudirektiivi artikli 74 kohaselt kohaldatakse esimesena. Sellisel juhul võiks hoiduda selle hinna jagamisest maksustatavaks ja maksustamata osaks. Lisaks juhib kollegium tähelepanu sellele, et maksuhaldur lähtub sellest, et käibemaksuga maksustamata kulud arvestatakse omakulude hulka (käibemaksu kohaldamise määruse

(Umsatzsteuer-Anwendungserlass) § 10.6 lõike 1 viienda lause kohaselt). Seda kritiseeritakse erialakirjanduses ([...]). Seni on BFH selle küsimuse lahtiseks jätnud (vrd nt BFH otsus *BFHE* 275, 392, punkt 34 f.; BFH 15. märtsi 2022. aasta otsus – V R 34/20, *BFHE* 276, 369, punkt 26).

66 **d) Teise eelotsuse küsimuse asjakohasus kohtuvaidluse lahendamisel**

67 Ka teine küsimus on kohtuvaidluse lahendamisel asjakohane. Käibemaksudirektiivi artikli 74 kohaselt moodustab „omahind“ kauba või sarnase kauba puhul maksustatava väärtuse ainult sarnase kauba ostuhinna puudumise korral (vrd. Euroopa Kohtu 23. aprilli 2015. aasta otsus *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, punkt 37; Euroopa Kohtu 28. aprilli 2016. aasta otsus *Het Oudeland Beheer*, C-128/14, EU:C:2016:306, punkt 48). Sellega on BFH praktika kohaselt tegemist ka käesoleval juhul, kuna A ja B ei ole liitunud soojusvõrguga, mis oleks võimaldanud saada teatud koguses soojusenergiat kolmandatelt isikutelt tasu eest (sellega seoses vrd BFH otsuseid *BFHE* 239, 377, *BStBl.* II 2014, 809, punkt 39; *BFHE* 276, 369, punkt 16). Sellest tulenevalt on käibemaksudirektiivi artiklis 74 nimetatud omahind vaidlusalusel juhul keskse tähtsusega. Kui omahinna hulka tuleb arvata ainult käibemaksuga maksustatavad summad, vähendab see soojusenergia äraandmise maksustatavat väärtust ja tingib seega kaebuse osalise rahuldamise.

68 **4. Kolmas eelotsuse küsimus**

69 **a) Kolmanda eelotsuse küsimuse ese**

70 Kolmanda eelotsuse küsimusega tuleb välja selgitada, kas omahinna hulka kuuluvad ainult otsesed tootmis- või sisendikulud või ka kaudsed kulud (näiteks finantseerimiskulud).

71 Sellega seotud kahtlused tulenevad Euroopa Kohtu seisukohtadest vaheintressi kohta kohtuotsuses *Property Development Company* (EU:C:2015:265, punkt 40). Nende kohaselt ei ole oluline, kas (omahinna asemel esmajärjekorras aluseks võetav) ostuhind sisaldab sarnase hoone vaheintressi, mida võidi nende hoonete ehitamisel tasuda. Nimelt erinevalt omahinnast võimaldab sarnaste kaupade ostuhinna kriteerium maksuhalduril lähtuda seda liiki kauba turuhinnast asjaomase hoone kasutamise ajal, analüüsivõimega üksikasjalikult seda, millised kulutegurid selle hinna kujundasid.

72 See viitab sellele, et omahinna puhul tuleb analüüsida, milliste kulutegurite tõttu hind selliseks kujunes. Sellest tulenevalt võiks erinevalt ostuhinnast olla omahinna kindlaks määramise puhul oluline, kas esineb näiteks vaheintress, mille võiks omahinna hulka arvestada. Selle vastu räägivad aga raskused, mis tekivad sellest, kui omahinnas sisalduksid ainult kaudsed kulud (näiteks halduskulud). Eesmärk arvestada kaupade kasutamise erinevate juhtumite väärtust lihtsustatud korras, mida kollegiumi hinnangul taotletakse, on seetõttu

vastuargument sellist liiki kulude, nagu finantseerimiskulude, arvestamisele omahinna hulka.

73 **b) Kolmanda eelotsuse küsimuse asjakohasus kohtuvaidluse lahendamisel**

74 Kolmas eelotsuse küsimus on sarnaselt teisele küsimusele kohtuvaidluse lahendamisel asjakohane. Kui finantseerimiskulud ei kuulu omahinna hulka, väheneb selle võrra soojusenergia äraandmise maksustatav summa, mis tähendab seega kaebaja jaoks nii madalamat maksukoormust kui ka kaebuse osalist rahuldamist.

75 [...]**[Menetlussätted]**

76 [...]

TÖÖDOKUMENT