Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

17. detsember 2020*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Kinnisvara rendile- ja üürileandmise maksuvabastus – Liikmesriigi õigusnormid, millega vabastatakse käibemaksust korteriomanike ühisuse poolt ühisusse kuuluvatele omanikele soojusenergia tarnimine

Kohtuasjas C-449/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Baden-Württembergi (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa) 12. septembri 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. juunil 2019, menetluses

WEG Tevesstraße

versus

Finanzamt Villingen-Schwenningen,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president A. Prechal, Euroopa Kohtu president K. Lenaerts kolmanda koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud N. Wahl, F. Biltgen (ettekandja) ja L. S. Rossi,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja S. Eisenberg,

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja L. Mantl,

olles 10. septembri 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL (ELT 2010, L 10, lk 14) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud ühelt poolt korteriomanike ja hooneosade omanike ühisuse WEG Tevesstraße (edaspidi „WEG Tevesstraße“), millesse kuuluvad osaühing, ametiasutus ja kohalik omavalitsusüksus, ning teiselt poolt Finanzamt Villingen-Schwenningeni (Villingen-Schwenningeni maksuamet, Saksamaa) (edaspidi „Finanzamt“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab 2012. aastal soojuse ja elektri koostootmisjaama soetamise ja käitamise kuludelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa kindlaksmääramist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis a on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 on ette nähtud:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

5 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„„Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.“

6 Käibemaksudirektiivi artikli 15 lõikes 1 on sätestatud:

„Elektrienergia, gaas, soojus- või jahutusenergia ja muu selline loetakse materiaalseks varaks.“

7 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt l näeb ette:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

l) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.“

8 Käibemaksudirektiivi artiklis 136 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) selliste kaupade tarne, mida kasutatakse üksnes artiklite 132, 135, 371, 375, 376 ja 377, artikli 378 lõike 2, artikli 379 lõike 2 ning artiklite 380–390b alusel maksust vabastatud tegevuseks, kui nimetatud kaupade puhul ei saanud maha arvata eelmises etapis makstud maksu;

b) sellise selliste kaupade tarne, mille soetamisel või valmistamisel ei võinud artikli 176 kohaselt käibemaksu maha arvata."

Saksa õigus

9 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, *BGBl.* 2005 I, lk 386) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „UStG") on § 1 lõike 1 punktis 1 sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

1) kauba tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil ettevõtja poolt oma ettevõtluse raames. […]"

10 UStG § 4 punkti 13 alusel on käibemaksust vabastatud „teenused, mida […] korteriomanike ühisused osutavad korteriomanikele ja hooneosade omanikele, kui need teenused seisnevad ühise vara üleandmises kasutamiseks, hoolduseks, remondiks ja muudel ühise vara haldamise eesmärkidel, samuti soojusenergia tarnimises ja samalaadsete teenuste osutamises."

11 UStG § 9 lõige 1 näeb ette, et ettevõtja võib § 4 lõikes 13 sätestatud maksuvabastusest loobuda, kui tehing tehakse teise ettevõtja majandustegevuse eesmärgil.

12 UStG § 15 lõigetes 1, 2 ja 4 on muu hulgas ette nähtud:

„(1) Ettevõtjal on õigus maha arvata järgmised sisendkäibemaksusummad:

1) käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise maksukohustuslase poolt talle majandustegevusega seoses tarnitud kaubalt või muudelt teenuselt.

[…]

(2) Sisendkäibemaksu ei arvata maha tarnitud, imporditud ja ühendusesiseselt soetatud kaupadelt ning osutatud teenustelt, mida ettevõtja kasutab alljärgnevate tehingute tegemiseks:

1) maksuvabad tehingud;

[…]

(4) Juhul kui ettevõtja kasutab oma ettevõtluse raames tarnitud, imporditud või ühendusesiseselt soetatud kaupu või temale osutatud teenust üksnes osaliselt selliste tehingute tegemiseks, millelt ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, siis ei arvata maha sisendkäibemaksu seda osa, mis on nende tehingutega majanduslikult seotud […]".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 WEG Tevesstraße ehitas 2012. aastal ühisuse korteriomanikele kuuluvale maatükile soojuse ja elektri koostootmisjaama, et asuda seda käitama. Koostootmisjaamas toodetud elekter tarniti energiatarnijale, samas kui toodetud soojusenergia tarniti ühisuse korteriomanikele. WEG Tevesstraße taotles Finanzamtilt käibemaksu mahaarvamist summas 19 765,17 eurot, mis vastab koostootmisjaama soetamis- ja käitamiskuludelt 2012. aastal tasutud sisendkäibemaksule.

14 Finanzamt tegi 2014. aasta detsembris 2012. aasta käibemaksu kohta maksuotsuse, millega lubas maha arvata elektrienergia tootmisega seotud sisendkäibemaksu, mis vastab 28%-le nõutud summast, kuid ei lubanud maha arvata soojusenergia tootmisega seotud sisendkäibemaksu, mis vastab 72%-le taotletud summast. Finanzamt põhjendas oma seisukohta sellega, et soojusenergia tarnimine korteriomanike ühisuse poolt ühisusse kuuluvatele omanikele on UStG § 4 punkti 13 kohaselt käibemaksust vabastatud tehing.

15 Pärast seda, kui Finanzamt jättis WEG Tevesstraße vaide rahuldamata, esitas viimane eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse, milles taotles sisendkäibemaksu mahaarvamist soojusenergia tootmisele vastavalt summalt. Oma hagi põhjenduseks väidab ta sisuliselt, et see UStG säte on liidu õigusega vastuolus, kuna käibemaksudirektiiv ei sisalda ühtegi sätet, mis võimaldaks vabastada maksust soojusenergia tarned, mida teeb kaasomanike ühisus kaasomanikele.

16 Eelotsusetaotlusest nähtub, et sarnaselt teatud osaga Saksa õiguskirjandusest kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus selles, kas UStG § 4 punktis 13 ette nähtud maksuvabastus võib põhineda käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktil l ja seega, kas sellised riigisisesed õigusnormid on käibemaksudirektiiviga vastuolus või mitte.

17 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergi liidumaa maksukohus, Saksamaa) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on korteriomanike ühisuste poolt korteriomanikele soojuse tarnimine käibemaksust vabastatud?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti l tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis vabastavad käibemaksust korteriomanike ühisuse poolt ühisusse kuuluvatele omanikele soojusenergia tarnimise.

19 Kõigepealt tuleb märkida, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 20, et eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks tuleb arvesse võtta seda taotlust iseloomustavaid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid.

20 Sellega seoses tuleb nentida, et eelotsuse küsimus põhineb eeldusel, et põhikohtuasjas käsitletav tegevus kujutab endast käibemaksuga maksustatavat tehingut käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses.

21 Kõigepealt kinnitab seda eeldust tegelikult juba eelotsuse küsimuse ese. Käibemaksudirektiivis ette nähtud maksuvabastusi kohaldatakse nimelt üksnes selle direktiivi kohaldamisalasse kuuluvate tegevuste suhtes (vt selle kohta 11. juuni 1998. aasta kohtuotsus Fischer, C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 18; 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 59, ja 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 26), mistõttu juhul, kui

põhikohtuasjas kõne all olev soojusenergia tarnimine ei kuulu käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse, ei tekigi küsimust, kas niisugune maksuvabastus, nagu on ette nähtud UStG § 4 punktis 13, on selle direktiiviga vastuolus või mitte. Seda eeldust kinnitab ka asjaolu, et eelotsusetaotluse esitanud kohus mainib oma eelotsusetaotluses sõnaselgelt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a.

22 Edasi, nagu nähtub Saksamaa valitsuse seisukohtadest, leidis Saksamaa seadusandja, et UStG § 4 punktis 13 ette nähtud maksuvabastus on vajalik, kuna korteriomanike ühisuste poolt oma liikmetele osutatavad teenused ja tehtavad tarned on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad.

23 Lõpuks, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsusetaotluses märkis, nähtub Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) praktikast, täpsemalt 20. septembri 2018. aasta kohtuotsusest IV R 6/16 (DE:BFH:2018:U.200918.IVR6.16.0, punkt 56), et korteriomanike ühisuse poolt oma liikmetele tasu eest soojusenergia tarnimine on UStG § 1 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustatav tarne, mis peab aga olema UStG § 4 punkti 13 alusel maksust vabastatud.

24 Sellega seoses tuleb silmas pidada, et kuigi käibemaksudirektiiv määratleb käibemaksu laia kohaldamisala, on selle maksuga hõlmatud üksnes majanduslikku laadi tegevus (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktile a, mis käsitleb maksustatavaid tehinguid, maksustatakse käibemaksuga kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Mis puudutab põhikohtuasjas käsitletavat tegevust, nimelt soojusenergia tarnimist, siis tuleb märkida, et vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 15 lõikele 1 käsitatakse soojusenergiat materiaalse varana. Siit järeldub, et see tegevus on kaubatarne sama direktiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses.

27 Seoses küsimusega, kas tarne tehakse tasu eest, tuleb silmas pidada, et Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, et asjaolu, et kaubatarne tehakse „tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses, eeldab otsese seose esinemist tarnitud kauba ja saadud tasu vahel. Selline otsene seos on olemas vaid juhul, kui tarnija ja soetaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja tarnija saadud tasu vastab tarnitud kauba tegelikule väärtusele. Lisaks peab tasu kujutama endast subjektiivset, tegelikult saadavat ja rahas väljendatavat väärtust (13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab siiski kontrollima, et iga WEG Tevesstraßesse kuuluv omanik maksab ühisusele soojusenergiaga varustamise eest tasu, mille suurus määratakse kindlaks tema individuaalsel arvestil registreeritud individuaalse soojatarbimise alusel. Kui selline olukord leiab kontrollimisel kinnitust, tuleb järeldada, et põhikohtuasjas arutusel olev soojusenergia tarnimine toimub „tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses.

29 Seoses mõistega „käibemaksukohustuslane“ – kuigi näib, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei sea kahtluse alla, et selline korteriomanike ühisus nagu WEG Tevesstraße on käibemaksukohustuslane – tuleb korrata, et käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt on „maksukohustuslane“ „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“. Euroopa Kohtu praktika kohaselt annab käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 kasutatud sõnastus, eelkõige sõnad „iga isik“, mõistele „maksukohustuslane“ laia tõlgenduse, mis on keskendunud majandustegevusega tegelemisel iseseisvusele selles tähenduses, et käibemaksukohustuslasena käsitatakse iga isikut, nii füüsilist kui ka juriidilist isikut, nii avalik- kui ka eraõiguslikku isikut, samuti üksusi, mis ei ole juriidilised isikud, kes objektiivselt vastavad selles sättes toodud kriteeriumidele (vt selle kohta 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl jt, C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Selleks et tuvastada majandustegevusega tegelemise iseseisvus, tuleb kontrollida, kas asjaomane isik teostab tegevust oma nimel, enda arvel ja oma vastutusel ning kas ta kannab oma tegevuse teostamisega seotud majanduslikku riski (12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl jt, C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Kuigi lõpuks on liikmesriigi kohtul, kes ainsana on pädev faktilisi asjaolusid hindama, ülesanne käesoleva kohtuotsuse punktides 29 ja 30 esitatud kaalutlusi silmas pidades kindlaks teha, kas niisuguse korteriomanike ühisuse puhul nagu WEG Tevesstraße tuleb asuda seisukohale, et ta tegeleb „iseseisvalt“ sellise tegevusega, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mis seisneb soojusenergia tootmises ja turustamises, on Euroopa Kohus, kellelt oodatakse eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilikku vastust, pädev andma põhikohtuasja toimikust ning talle esitatud kirjalikest ja suulistest seisukohtadest tuletatud juhiseid, mis võimaldavad liikmesriigi kohtul tema menetluses oleva konkreetse vaidluse lahendada.

32 Esiteks, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 49, nähtub eelotsusetaotlusest, et Saksa õiguse kohaselt on selline korteriomanike ühisus nagu WEG Tevesstraße juriidiline isik, kes on eraldiseisev omanikest, kes selle moodustavad. Lisaks ei ole korteriomanike ühisuse ja asjaomaste omanike ühised majandushuvid piisavad tõendamaks, et ühisus ei teosta kõnealust tegevust „iseseisvalt“ käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.

33 Teiseks on tõsi, et käibemaksudirektiivi artikli 11 kohaselt võib iga liikmesriik pärast selle direktiivi artiklis 398 nimetatud käibemaksukomiteega konsulteerimist oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena. Siiski ei ole käesoleval juhul vaja analüüsida artiklit 11, kuna Euroopa Kohtule esitatud toimikust ei nähtu, et Saksamaa maksuhaldur oleks põhikohtuasjas tuginenud maksuõiguslikule üksusele selle sätte tähenduses.

34 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teises lõigus on mõiste „majandustegevus“ määratletud kui tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et selle määratluse kohaselt on mõistega „majandustegevus“ hõlmatud lai kohaldamisala ja antud sellele mõistele objektiivne olemus selles tähenduses, et tegevust käsitatakse iseseisvana, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest. Seega liigitatakse tegevus üldiselt majandustegevuseks, kui see on püsivat laadi ja toimub tasu eest, mida tehingu tegija saab (vt selle kohta 12. novembri 2009. aasta kohtuotsus, komisjon *vs.* Hispaania, C-154/08, ei avaldata, EU:C:2009:695, punkt 89 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Isegi kui eeldada, et sellise korteriomanike ühisuse nagu WEG Tevesstraße tegevus seisneb talle riigisiseste õigusnormidega antud ülesannete täitmises, ei oma see asjaolu iseenesest tähtsust nende teenuste liigitamisel majandustegevuseks (vt selle kohta 29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punktid 39 ja 40).

36 Käesoleval juhul on soojusenergia tarnimine tingitud sellest, et WEG Tevesstraße käitab koostootmisjaama. Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 28, kuigi seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, näib, et vaidlust ei ole selles, et soojusenergia tarnimise eest maksid tasu ühisusse kuuluvad omanikud. Samuti ei ole vaidlustatud seda, et ühisuse selliselt saadud tulu oli kestev. Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et koostootmisjaama toodetud elektrienergia tarnitakse energiajaotusettevõtjale ja et ka selle tarne eest saadi tasu.

37 Nii käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 sõnastusest kui ka Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et selleks, et käsitada materiaalse või immateriaalse vara kasutamist tulu saamise eesmärgil toimununa, ei oma tähtsust see, kas kasutamise eesmärk on teenida kasumit või mitte (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Seega, nagu kinnitab ka eelotsuse küsimuse aluseks olev eeldus, tuleb järeldada, et käibemaksudirektiiv on käesoleval juhul kohaldatav ja et põhikohtuasjas arutusel olev soojusenergia tarnimine kujutab endast põhimõtteliselt kaubatarnet, mis on selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses käibemaksuga maksustatav.

39 Pärast neid selgitusi tuleb esiteks analüüsida eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja Saksamaa valitsuse esitatud küsimust, kas selline maksuvabastus, nagu on sätestatud UStG § 4 punktis 13, saab kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti l kohaldamisalasse, mille kohaselt liikmesriigid vabastavad käibemaksust „kinnisasja rendile- ja üürileandmise“. Sellega seoses on oluline silmas pidada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid, kaasa arvatud mõisteid „rendileandmine“ ja „üürileandmine“, tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt eelkõige 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Lisaks, kuna käibemaksudirektiivis puudub nende mõistete määratlus, määratles Euroopa Kohus mõiste „kinnisasja üürileandmine“ selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti l tähenduses kui kinnisasja omaniku poolt üürnikule kokkulepitud ajaks tasu eest antava õiguse hõivata kinnisasi ja välistada kõigi teiste isikute samasugune õigus (vt eelkõige 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Euroopa Kohus on ühtlasi täpsustanud, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis l ette nähtud maksuvabastuse põhjendus seisneb asjaolus, et kinnisasja üürileandmine, mis on küll majandustegevus, kujutab endast tavaliselt suhteliselt passiivset tegevust, mis ei tooda olulist lisandväärtust. Sellist tegevust tuleb järelikult eristada muust tegevusest, mis on kas oma laadilt tööstuslik ja kaubanduslik või millel on eesmärk, mida saab kõige paremini kirjeldada pigem soorituse kui lihtsa vara kasutusse andmisena, nagu seda on golfiväljaku kasutamisõigus, silla ületamise õigus pärast teemaksu tasumist või ärihoonesse sigaretiautomaatide paigaldamise õigus (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (andmekeskuses majutamise teenus), C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, seisneb põhikohtuasjas arutusel olev tegevus sellise soojusenergia tarnimises, mis on toodetud koostootmisjaama käitamisega WEG Tevesstraße poolt. Soojusenergiat tarnides tegeleb ühisus lihtsalt materiaalse vara müügiga, mis on muu materiaalse vara – mõistagi kinnisasja – kasutamise tulemus, andmata soojusenergia ostjatele, st ühisusse kuuluvatele omanikele, siiski õigust kasutada kinnisasja, käesoleval juhul koostootmisjaama, ega välistada sellise õiguse kasutamine mis tahes muu isiku poolt käesoleva kohtuotsuse punktis 40 viidatud kohtupraktika tähenduses.

43 Teiseks, mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja Saksamaa valitsuse esitatud küsimust, kas selline maksuvabastus, nagu on sätestatud UStG § 4 punktis 13, põhineb Euroopa Liidu Nõukogu 17. mai 1977. aasta istungi protokollil nr 7 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 „kuues direktiiv“) artikli 13 kohta, siis tuleb märkida, et selle protokolli kohaselt „[kinnitavad] nõukogu ja [Euroopa] Komisjon, et liikmesriigid võivad maksust vabastada ühise vara üleandmise kasutamiseks, hoolduseks, remondiks ja muudel ühise vara haldamise eesmärkidel, samuti soojusenergia tarnimise ja samalaadsete teenuste osutamise, kui neid toiminguid teevad korteriomanike ühisused omanikele“.

44 Sellega seoses tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et direktiivi vastuvõtmisele eelneva ettevalmistava töö käigus tehtud avaldusi ei saa kasutada direktiivi tõlgendamisel, kui nende sisu ei kajastu kõnealuse sätte sõnastuses, ning seega ei ole sellistel deklaratsioonidel õiguslikku tähendust (vt eelkõige 22. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Swiss Re Germany Holding, C-242/08, EU:C:2009:647, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Tuleb tõdeda, et käesoleval juhul on see nii, kuna ei kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt b, mis näeb ette kinnisasja rendile- või üürileandmise maksust vabastamise, ega käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt l, millega see säte on asendatud, ei sisalda vähimatki märki, mis võimaldaks järeldada, et nõukogu ja komisjoni avaldus, mis on kantud sellesse protokolli, on nendes sätetes väljendatud.

46 Seega tuleb järeldada, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti l tuleb tõlgendada nii, et selline maksuvabastus, nagu on sätestatud UStG § 4 punktis 13, ei kuulu selle sätte kohaldamisalasse.

47 Seda järeldust ei sea kahtluse alla Saksamaa valitsuse esitatud ja kaudselt neutraalse maksustamise põhimõttele tuginev argument, mille kohaselt peaks korteriomanike ühisuse poolt ühisusse kuuluvatele omanikele soojusenergia tarnimine olema käibemaksust vabastatud, et tagada käibemaksu osas võrdne kohtlemine ühelt poolt ühepereelamute omanike ja üürnike – keda ei maksustata käibemaksuga ja kes on vastavalt käibemaksust vabastatud, kui nad tarnivad soojusenergiat endale kui omanikule või kui nad samal ajal annavad üürile hoone ja kütterajatise – ning teiselt poolt kinnisasja kaasomanike vahel, kes on kohustatud tasuma käibemaksu, kui ühisus, millesse nad kuuluvad, tarnib neile soojusenergiat.

48 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on neutraalse maksustamise põhimõttega, millega liidu seadusandja väljendab käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise üldpõhimõtet (29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika), vastuolus eelkõige see, kui sarnaseid ja seega omavahel konkureerivaid kaubatarneid või teenuseid käsitletakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (14. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika). Peale selle nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et seda põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kahe kaubatarne või teenuse osutamise, mis on tarbija seisukohalt ühesugused või sarnased ja rahuldavad viimase samu vajadusi, erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel on piisav, et tuvastada selle põhimõtte rikkumine (vt selle kohta 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 36). Tuleb siiski tõdeda, et Saksamaa valitsuse esitatud argument põhineb kahele selgelt erinevale tarbijarühmale tehtud kaubatarnete võrdlusel ning et asjaolu, et neid rühmi võidakse kohelda erinevalt, on üksnes tagajärg, mis tuleneb nendesse rühmadesse kuuluvate isikute valikust, kas omada korterit kaasomandis olevas elamus või mitte.

49 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti l tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis vabastavad käibemaksust korteriomanike ühisuse poolt ühisusse kuuluvatele omanikele soojusenergia tarnimise.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL, artikli 135 lõike 1 punkti l tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis vabastavad käibemaksust korteriomanike ühisuse poolt ühisusse kuuluvatele omanikele soojusenergia tarnimise.

Allkirjad