



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
GIOVANNI PITRUZZELLA
esitatud 8. detsembril 2022¹

Kohtuasi C-516/21

Finanzamt X
versus
Y

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Kinnisvara rendile- ja üürileandmise maksuvabastus – Spetsiaalse sisseseadega kalkunikasvatushoone rendileandmine – Seadmete ja masinate andmine kellegi kasutusse põllumajandushoone rentimise kõrvalsooritusena – Üks sooritus – Maksuvabastusest tehtava erandi kohaldamisala

1. Kuigi Euroopa Kohus on oma praktikas mõistet „üks sooritus“ palju käsitlenud, tuleb tal nüüd täpsustada, kas see kohtupraktika tuleb kõrvale jätta ning jääda selle juurde, et sooritusi on mitu – ja seega on ka mitu käibemaksumäära –, kui mõni neist võib kuuluda üldise süsteemi alla, mis on ette nähtud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivis 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“),² ning seega saab seda sellisena maksustada.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

2. Käibemaksudirektiivi 3. peatükis „Muude tegevuste maksuvabastused“ on artikli 135 lõike 1 punkt l sõnastatud nii:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

l) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.“

¹ Algkeel: prantsuse.

² ELT 2006, L 347, lk 1.

3. Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 2 on sätestatud, et „[l]õike 1 punktis 1 nimetatud maksuvabastus ei kehti järgmiste tehingute puhul:

- a) liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites, sealhulgas majutamine puhkelaagrites või telkimiseks ettenähtud paikades;
- b) ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks;
- c) alaliselt paigaldatud seadmete ja masinate rendileandmine;
- d) seifide üürimine.

Liikmesriigid võivad lõike 1 punktis 1 nimetatud maksuvabastuse kohaldamisalas teha lisaerandeid.“

Rakendusmäärus (EL) nr 282/2011

4. Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärust (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed,³ on muu hulgas muudetud nõukogu 7. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 1042/2013,⁴ millega lisati rakendusmäärusesse nr 282/2011 artikkel 13b.

5. Selle artikli 13b punkti d kohaselt⁵ käsitatakse käibemaksudirektiivi kohaldamisel kinnisasjana mis tahes osa, seadet või masinat, mis paigaldatakse hoonesse või rajatisse püsivalt ja mida ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada.

Saksa õigus

6. Saksa 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“)⁶ § 4 punkti 12 esimese lause kohaselt on muude selle seaduse § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud tehingute hulgas käibemaksust vabastatud:

„(a) kinnisasja [...] üürile ja rendile andmine [...]“.

7. UStG § 4 punkti 12 teises lauses on täpsustatud, et „maksust ei ole vabastatud [...] käitise juurde kuuluvate masinate või mis tahes muude seadmete (käitise sisseseade) üürile ja rendile andmine, isegi kui need on kinnisasja olulised osad“.

Põhikohtuasi, eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus

8. Aastatel 2010–2014 andis Y rendile kalkunikasvatushooned koos sinna alaliselt paigaldatud seadmete ja masinatega. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel on need seadmed ja masinad, mille hulgas on näiteks tööstuslik tigukonveier ning lindude kasvuperioodil sobivat temperatuuri

³ ELT 2011, L 77, lk 1.

⁴ ELT 2013, L 284, lk 1.

⁵ Rakendusmääruse nr 1042/2013 artikli 3 kolmanda lõigu kohaselt hakati rakendusmäärusesse nr 282/2011 lisatud artiklit 13b kohaldama alles 1. jaanuaril 2017.

⁶ *BGBI.* 2005 I, lk 386.

ja valgust hoidev kütte-, ventilatsiooni- ja valgustussüsteem, mõeldud kalkunite söötmiseks ja vajalike kasvutingimuste tagamiseks, et nad saavutaksid tapaküpsuse, ning olid spetsiaalselt kohandatud selleks, et hoonet saaks vastavalt lepingule nende lindude kasvatushoonena kasutada.

9. Rendilepingu tingimuste kohaselt sai Y kõige selle eest üht renditasu, mitte üht osa kasvatushoone kasutamise ning teist osa seadmete ja masinate kasutamise eest. Y-i hinnangul oli kogu tema renditehing käibemaksust vabastatud.

10. Seevastu Finanzamt X (X-i maksubüroo, Saksamaa) leidis, et kõnealuste seadmete ja masinate rendileandmine ei ole maksust vabastatud ning kokkulepitud terviklik renditasu, millest 20% moodustab masinate ja seadmete renditasu, tuleb selles ulatuses käibemaksuga maksustada. See maksubüroo koostas vaidlusaluste aastate kohta korrigeerivad maksuotsused. Y kaebas need otsused edasi.

11. Niedersächsisches Finanzgericht (Alam-Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa), kes tugines nii Euroopa Kohtu kui ka Bundesfinanzgerichtshofi (liitvabariigi kõrgeim maksukohus) praktikale, rahuldab Y-i kaebuse nende otsuste peale, leides, et need tehingud on tervikuna maksust vabastatud. Selle kohtu hinnangul kujutab seadmete ja masinate kasutada andmine endast kasvatushoone kasutada andmise kõrvalsooritust, kuna nende spetsiaalselt kohandatud sisseseadeosade ainus mõte on see, et kalkunikasvatushoonet saaks lepingu kohaselt optimaalsetel tingimustel käitada. Sellest järeldas ta, et käibemaksust on vabastatud ka renditasu nende osade kasutamise eest ning järelikult on maksust vabastatud kogu renditasu.

12. X-i maksubüroo esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), kes on esitanud käesolevas asjas eelotsusetaotluse. Sellel kohtul on kahtlusi käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti c tõlgendamise suhtes.

13. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul, mis põhineb kohtuotsusel Mailat,⁷ on ka tööstusliku tigukonveieri, kütte- ja ventilatsioonisüsteemi ning valgustussüsteemi rendileandmine käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti l alusel käibemaksust vabastatud. Sellist tõlgendust kinnitab ka rakendusmääruse nr 282/2011 (rakendusmäärusega nr 1042/2013 muudetud redaktsiooni) artikli 13b punkt d ja Saksa tsiviilõigus, mille kohaselt on loomakasvatushoonesse alaliselt paigaldatud esemed kinnisasja olulised osad.⁸

14. Alustuseks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuigi erinevalt teistest käibemaksudirektiivi artikli 135 keeleversioonidest on selle direktiivi artikli 135 lõike 2 punkti c saksakeelses versioonis juttu üksnes seadmete ja masinate üürileandmisest, ei ole see nimetatud sätte tõlgendamisel tähtis, kuna neid kaht mõistet – „üürileandmine“ ja „rendileandmine“ – tuleb üldiselt pidada sünonüümideks.

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab Euroopa Kohtu praktikale,⁹ mille kohaselt on soorituste kogumist koosnevad majandustehingud vaja vaadelda tervikuna, et teha kindlaks, kas üht või mitut sooritust saab sellest eraldada, ning sel juhul tuleb neid kõiki üldiselt pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks. Samuti on Euroopa Kohus leidnud, et üht tehingut ei tohi kunstlikult osadeks jagada ning ühe tehinguga on tegemist, kui kaks või enam maksukohustuslase poolt kliendile osutatud teenuse osa või tehtud toimingut on nii tihedalt seotud, et need

⁷ 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus (C-17/18, EU:C:2018:1038).

⁸ Siin viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus Saksa kohtupraktikale, mis puudutab ühe sigala söötis- ja ventilatsioonisüsteemi.

⁹ Eelotsusetaotluse esitanud kohus mainib siinkohal 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsust Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167).

moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine ei oleks realistlik. Ühe majandustehinguga on tegemist siis, kui selle üht või mitut osa tuleb käsitada põhisoorituseks, samas kui teisi osi tuleb vaadelda ühe või mitme kõrvalsoorituseks, mida maksustatakse samamoodi nagu põhisooritust. Esimene kriteerium, mida tuleb arvesse võtta, on see, kas keskmise tarbija seisukohast puudub sooritusel iseseisev eesmärk. Teine kriteerium seisneb selles, et võetakse arvesse iga majandustehingut moodustava soorituse suhteline väärtus, millest üks osutub teisega võrreldes väiksemaks või isegi tähtsusetuks.

16. Esimese astme kohus leidis, et kui anti kasutada sellised seadmed ja masinad, mis olid spetsiaalselt kohandatud kalkunikasvatustehingu käitamiseks optimaalsetel tingimustel ning ainult selleks otstarbeks mõeldud, oli see kinnisasja rendileandmise kui põhisoorituse kõrvalsooritus. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on hinnang, et tegemist on ühe sooritusega, Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas.¹⁰

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti c on võimalik tõlgendada kahel viisil.

18. Neist esimese kohaselt on Euroopa Kohtu väljatöötatud põhimõtted selle kohta, kuidas otsustada, et tegemist on ühe tehinguga, käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti c suhtes esimuslikud, mis leiab kinnitust, kui analüüsida Euroopa Kohtu praktikat selle direktiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti b kohta, eriti kohtuotsuseid Henriksen,¹¹ Mailat¹² ja Stadion Amsterdam¹³. Nendest kohtuotsustest tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti c kohaldamine piirdub juhtudega, mil seadmed ja masinad antakse kellegi kasutusse eraldi ja seega vähimagi seoseta sellega, et kasutada antakse ka ehitist või maatükk.

19. Teise tõlgenduse kohaselt võib käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punktist c järeldada, et nõutav on osadeks jaotamine, nii et üks terviktehing tuleks jagada maksuvabaks osaks (selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti l alusel) ja maksustatavaks osaks (artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti c alusel). Selline tõlgendus leiab kinnitust Euroopa Kohtu praktikast,¹⁴ mille kohaselt ei ole kinnisvara üürileandmise maksuvabastus, mille alus on üürileandmise kui niisuguse käsitamine passiivsena, enam põhjendatud siis, kui üürileandmisega kaasneb muid tegevusi, mis võivad olla ka ärilised, või muude rajatiste kasutada andmine ja seega ei saa seda enam käsitada põhisoorituseks. Järelikult ei anta käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punktis c nimetatud seadmeid ja masinaid kellegi kasutusse mitte passiivselt, vaid selle olemuslik aspekt on nende masinate töökorras hoidmine.

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib veel, et kuigi Euroopa Kohus leidis kohtuotsuses Mailat,¹⁵ et kui maksuvabalt renditavasse kinnisasja on selle lahutamatu osana alaliselt paigaldatud vallasasi, siis selle rendileandmine on kinnisvara rendileandmise kõrvalteenus, ei lahendanud ta sealjuures siiski käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti c kohaldamise küsimust.

¹⁰ Eelotsusetaotluse esitanud kohus mainib siinkohal 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsust Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038).

¹¹ 13. juuli 1989. aasta kohtuotsus (173/88, EU:C:1989:329).

¹² 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus (C-17/18, EU:C:2018:1038).

¹³ 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus (C-463/16, EU:C:2018:22).

¹⁴ Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab siin 2. juuli 2020. aasta kohtuotsuse Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (andmekeskuses majutamise teenus) (C-215/19, EU:C:2020:518) punktile 43.

¹⁵ 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus (C-17/18, EU:C:2018:1038).

21. Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas alaliselt paigaldatud seadmete ja masinate üürileandmise suhtes kohaldatava maksukohustusega on [käibemaksudirektiivi] artikli 135 lõike 2 [esimese lõigu] punktist c tulenevalt hõlmatud

- üksnes nimetatud seadmete ja masinate eraldi üürileandmine või ka
- nimetatud seadmete ja masinate üürileandmine (rendileandmine), kui need seadmed ja masinad on (kõrvalsooritusega) kasutusse antud samade poolte vahel sõlmitud ehitise rendilepingu alusel, mis on [käibemaksudirektiivi] artikli 135 lõike 1 punkti 1 kohaselt käibemaksust vabastatud?“

22. Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon esitasid Euroopa Kohtule kirjalikud seisukohad.

Analüüs

23. Oma ainsa Euroopa Kohtule esitatud eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, millised tingimused peavad olema täidetud, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punktist c tulenev maksukohustus oleks kohaldatav. Täpsemalt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas juhul, mil on sõlmitud kalkunikasvatuseks mõeldud hoone rendileping ja see hoone on varustatud ventilatsiooni-, kütte-, valgustus- ja söötmissüsteemiga, mis on kohandatud selle hoone loomakasvatuse funktsiooni jaoks, nõuab selle direktiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkt c, et kinnisasja rentimist ja nende süsteemide kui seadmete ja masinate üürileandmist käsitataks käibemaksu seisukohast kumbagi eraldi¹⁶.

24. Alltoodud mõttekäiguga püüan näidata, et kui väljakujunenud kohtupraktikat just uuesti üle vaatama ei hakata, siis ei saa põhikohtuasjas kõne all olevale tehingule, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus ise on kvalifitseerinud „üheks soorituseks“, kaht eri käibemaksu määra kohaldada ning selle tehingu maksustamisel tuleb lähtuda sellest, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis l.

25. Kuna eelotsuse küsimuses viidatud säte on erand artikli 135 lõike 1 punktist l, tuleb tingimata uuesti käsitleda tõlgendust, mille Euroopa Kohus on sellele kohtupraktikas andnud.

26. Enne tuleb aga meenutada kohtupraktikat ühe tehingu mõiste kohta.

¹⁶ Kõigepealt täpsustan, et direktiivist ega Euroopa Kohtu praktikast ei ilmne, et neil kahel mõistel tuleks vahet teha, seega tuleb neid üldiselt pidada sünonüümideks (vt näiteks 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 36)).

Euroopa Kohtu praktika, mis puudutab mõistet „üks tehing“

27. Euroopa Kohtu korduvast praktikast¹⁷ selgub, et käibemaksu seisukohast tuleb iga tehingut üldjuhul käsitada eraldiseisva ja sõltumatu, nagu tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 1 lõikest 2.¹⁸ Teatud asjaoludel tuleb mitut vormiliselt eraldiseisvat sooritust, mida võib teha eraldi ja mis selliselt kuuluksid eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada siiski üheainsa tehinguna, kui need ei ole üksteisest sõltumatud. Täpsemalt on ühe tehinguga tegemist siis, kui kaks või mitu selle osa või toimingut, mida maksukohustuslane teeb, on *nii tihedalt seotud*, et nad moodustavad objektiivselt *ühe lahutamatu majandustehingu*, mille osadeks jagamine oleks kunstlik ning ähvardaks kahjustada käibemaksusüsteemi toimimist.¹⁹ Nii on ka juhul, kui üks või mitu sooritust kujutavad endast üht põhisooritust ja muu(d) sooritus(ed) üht või mitut kõrvalsooritust, mida maksustatakse samamoodi nagu põhisooritust. Teenust tuleb põhiteenuse kõrvalteenusena käsitada eeskätt siis, kui see ei ole kliendi jaoks *omaette eesmärk, vaid vahend selleks, et kasutada teenuseosutaja põhiteenust parematel tingimustel*.²⁰

28. Kui tehing hõlmab mitut eri osa ja toimingut, tuleb selle kindlakstegemiseks, kas käibemaksuga maksustamise seisukohast on tehtud mitu eraldiseisvat sooritust või üks sooritus, arvesse võtta kõiki selle tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid²¹ ning uurida asjaomase tehingu iseloomulikke tunnuseid²². Mitmest osast koosneva tehingu üheks soorituseks kvalifitseerimisest endast tuleneb, et selle tehingu suhtes kohaldatakse *üht ja sama käibemaksumäära*.²³

Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti l kohaldamisala

29. Sama kindlalt väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on olukorras, kus käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis l puudub nende mõistete määratlus, selle sätte tähenduses mõistete „kinnisvara rendileandmine“ ja „kinnisvara üürileandmine“²⁴ põhitunnus see, et üürnikule antakse kokkulepitud ajaks tasu eest õigus kasutada seda kinnisasja nagu omanik ja välistada

¹⁷ Tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt l ja lõike 2 esimese lõigu punkt c kattuvad sellega, kuidas on nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendas direktiivis 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“) sõnastatud artikli 13 B osa punkt b ja punkti b alapunkt 3, ning Euroopa Kohtu praktikat nende sätete kohta saab *mutatis mutandis* üle kanda vastavatele käibemaksudirektiivi sätetele.

¹⁸ Vt eelkõige 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika); 28. juuni 2017. aasta kohtuotsus Leventis ja Vafeias (C-436/16, EU:C:2017:497, punkt 18) ning 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, punkt 37).

¹⁹ Vt 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punktid 22 ja 26).

²⁰ Vt eelkõige 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika); 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23) ning 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punktid 32–34).

²¹ Vt 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (andmekeskuses majutamise amet) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 28).

²² Vt 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

²³ Vt 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika). See kehtib isegi siis, kui on võimalik kindlaks teha igale terviksoorituse eraldi osale vastav hind (vt 3. septembri 2015. aasta kohtuotsus Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, punkt 27)).

²⁴ Artiklis 135 kasutatud mõistete autonoomsuse kohta vt analoogia alusel 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

kõigi teiste isikute samasugune õigus.²⁵ Selleks et hinnata, kas konkreetne kokkulepe vastab sellele määratlusele, tuleb arvesse võtta tehingu kõiki tunnuseid ja toimumise asjaolusid. Seejuures on määrav tehingu objektiivne sisu, olenemata sellest, kuidas pooled on tehingut nimetanud.²⁶

30. Lisaks, kuna käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt l on erand üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud, tõlgendatakse selle sätte tingimusi kitsalt.²⁷ Põhimõtteliselt tuleb liikmesriikide kohtutel, kes on ainsana pädevad hindama faktilisi asjaolusid, iga juhtumi iseloomulikke asjaolusid arvestades teha kindlaks tehingu peamised tunnused, et seda käibemaksudirektiivi seisukohast liigitada.²⁸ Siiski võib Euroopa Kohus anda neile kohtutele kõik vajalikud tõlgendamisvahendid, mis on vaidluse lahendamiseks tarvilikud.²⁹

31. Tuleb ka lisada, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti l mõtte kohta on Euroopa Kohus otsustanud, et seal sätestatud maksuvabastuse „põhjendus seisneb asjaolus, et kinnisasja rendileandmine, mis on majandustegevus, kujutab endast tavaliselt suhteliselt passiivset tegevust, mis ei tooda olulist lisandväärtust. Seda tegevust tuleb järelikult eristada teistest tegevustest, nagu tööstuslik ja kaubanduslik tegevus, mis kuuluvad [käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 2] ette nähtud erandite kohaldamisalasse, või tegevustest, millel on eesmärk, mida kõige paremini saab kirjeldada pigem soorituse kui lihtsa vara kasutusse andmisena, nagu seda on golfiväljaku kasutamiseõigus, silla ületamise õigus pärast teemaksu tasumist või ärihoonesse sigareti automaatide paigaldamise õigus“.³⁰ Seega on Euroopa Kohus seisukohal, et kinnisvara üürile- või rendileandmise passiivsus, mis põhjendab selliste tehingute käibemaksust vabastamist artikli 135 lõike 1 punkti l alusel, tuleneb „tehingu enda olemusest ja mitte sellest, kuidas rentnik seda asja kasutab“.³¹ Teisisõnu, asjaolu, et rentnik kasutab kinnisasja rendilepingu kohaselt ärilistel eesmärkidel, ei tähenda iseenesest veel seda, et selle asja omaniku suhtes ei saaks kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis l ette nähtud käibemaksuvabastust.³²

²⁵ Vt 22. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika), 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 18) ja 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (andmekeskuses majutamise teenus) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 40).

²⁶ Vt 22. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

²⁷ Vt rohke kohtupraktika hulgast 22. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punkt 23); 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika); 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (andmekeskuses majutamise teenus) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 38) ning 1. detsembri 2021. aasta kohtumäärus Pilsétas zemes dienests (C-598/20, ei avaldata, EU:C:2021:971, punkt 29). Sealjuures ei ole Euroopa Kohus loobunud nende terminite tähendust täpsustamast: vt näiteks 4. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506).

²⁸ Vt 22. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, punkt 24).

²⁹ Vt 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

³⁰ Vt analoogia alusel 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 19). Vt ka 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (andmekeskuses majutamise teenus) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 41).

³¹ Vt analoogia alusel 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 20) ja 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (andmekeskuses majutamise teenus) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 42). Euroopa Kohus osutab, et „selline maksuvabastus ei laiene tegevusele, mis ei seisne üksnes kinnisasja passiivses kasutamises, vaid hõlmab ka muid äritegevusi, nagu omanikupoolne järelevalve, haldus ja pidev hooldus ning muude rajatiste kasutusse andmine, mistõttu, kui puuduvad erilised asjaolud, ei saa selle kinnisasja üürileandmist lugeda peamiseks soorituseks“ (28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika) ja 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (andmekeskuses majutamise teenus) (C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 43).

³² Vt analoogia alusel 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 22).

Kohaldamine põhikohtuasjas

32. Viidatud kohtupraktikast tuleneb, et kui sama tehing hõlmab mitut sooritust, tuleb selle tehingu suhtes kohaldatava käibemaksumäära leidmiseks³³ uurida, kas seda tehingut tuleb käsitada kui üht tehingut, millega on tegemist siis, kui a) üks või mitu selle osa on nii tihedalt seotud, et moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik, või b) kõnealuse tehingu saab jaotada üheks põhisoorituseks ja üheks või mitmeks kõrvalsoorituseks, mispuhul maksustatakse tehingut tervikuna samamoodi nagu põhisooritust.

33. *Loomulikult* tuleb seda meetodikat rakendada siis, kui nende soorituste suhtes eraldi võetuna kohaldataks eri käibemaksumäära. Samamoodi käsitleb Euroopa Kohus põhi- ja kõrvalsooritusest koosnevaid tehinguid, mille põhisooritus on maksust vabastatud ja kõrvalsooritust maksustatakse käibemaksuga.³⁴ Lisan, et hiljuti rõhutas ka kohtujurist Kokott, et „[m]itmest osast koosnev tehingut iseloomustab see, et selle osad on lahutamatult seotud. Ühe mitmest osast koosneva teenuse puhul sulavad teenuse üksikud osad kokku uueks eraldi teenuseks, mistõttu on asjasse puutuva avalikkuse arvates tegemist üheainsa teenusega“.³⁵

34. Teisisõnu, vastupidi sellele, mida paistab väitvat Saksamaa valitsus, ei takista maksuvabastuse ja erandi vaheline suhe, mida kajastavad käibemaksudirektiivi artikli 135 lõiked 1 ja 2, põhimõtteliselt tehingu kvalifitseerimist üheks tehinguks, isegi kui see peaks koosnema käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 alusel maksust vabastatud osast ja sama direktiivi artikli 135 lõike 2 alusel käibemaksuga maksustatavast osast.

35. Seda kinnitab muu hulgas ka kohtuotsus Henriksen,³⁶ milles Euroopa Kohtul tuli vastata küsimusele, kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada nii, et mõiste „ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks“ hõlmab ka selliste kinniste garaazide üürile- või rendileandmist, mis on seotud käibemaksuvabalt üüritavate või renditavate kinnisasjadega. Olles möönnud, et selles sättes ette nähtud erandeid maksuvabastusest ei tohi tõlgendada kitsalt, arvestades, et nende eesmärk oli jätta asjaomased tehingud direktiivis kehtestatud üldise süsteemi kohaldamisalasse – ja neid seega käibemaksuga maksustada³⁷ –, täpsustas Euroopa Kohus, et mõiste „kinnisvara“, millele kohaldatakse kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 B osa punktis b ette nähtud maksuvabastust, „hõlmab tingimata lisaks üüritehingu põhiesemest vara üürimisele ka kogu selle juurde kuuluva vara üürimist“.³⁸ Euroopa Kohus järeldas sellest, et ruumide ja maatükkide üürileandmist sõidukite parkimiseks ei saa maksuvabastuse kohaldamisalast välja jätta, kui see üürileandmine on *tihedalt seotud* muuks otstarbeks, näiteks elu- või äriruumideks mõeldud kinnisvara üürile-/rendileandmisega, mis ise on maksust vabastatud, selles mõttes, et need kaks üürileandmist moodustavad *ühe majandustehingu*.³⁹ Seetõttu otsustas Euroopa Kohus, et mõiste „ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks“ hõlmab kõigi parkimiseks mõeldud pindade, sealhulgas

³³ Põhjalikumalt ja süsteemsemalt analüüsi võib leida kohtujurist Kokott'i ettepanekust kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punktid 20 jj).

³⁴ Nagu mainib ka komisjon oma seisukohtades, vt 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 32); 21. juuni 2007. aasta kohtuotsus Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punkt 20) ning 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 28).

³⁵ Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 25).

³⁶ 13. juuli 1989. aasta kohtuotsus (173/88, EU:C:1989:329).

³⁷ Vt 13. juuli 1989. aasta kohtuotsus Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punkt 12).

³⁸ 13. juuli 1989. aasta kohtuotsus Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punkt 14).

³⁹ Vt 13. juuli 1989. aasta kohtuotsus Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punkt 15).

kinniste garaažide üürile- või rendileandmist, ning et neid üürileandmisi ei saa kinnisvara üürileandmise maksuvabastuse kohaldamisalast välja jätta, kui need on tihedalt seotud muuks otstarbeks mõeldud kinnisasja üürile- või rendileandmisega, mis ise on maksust vabastatud.⁴⁰

36. See kohtuotsus kujutab endast seega järjekordset pretsedenti, kus ühe soorituse teooriat kohaldatai tehingu suhtes, mis koosnes maksuvabast põhisooritusest (eluruumideks mõeldud kinnisasja üürileandmine) ja kõrvalsooritusest, mille kohta oli sõnaselgelt sätestatud, et maksuvabastus seda ei hõlma. Niisiis ei tõlgendanud Euroopa Kohus kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunkte 1–4 nii, nagu see säte oleks tehingu osadeks jagamist nõudev klausel, millel oleks ühe soorituse mõiste kasutamise suhtes esimus või mis takistaks selle kasutamist.

37. Lisaks märgin, et Euroopa Kohus ei pea kvalifitseerima põhikohtuasja faktilisi asjaolusid, kuna selline kvalifitseerimine kuulub liikmesriigi kohtu ainupädevusse. Euroopa Kohtu ülesanne piirdub sellega, et anda liikmesriigi kohtule selline liidu õiguse tõlgendus, mis on talle lahendamiseks esitatud vaidluses otsuse tegemisel tarvilik.⁴¹ Seega on liikmesriigi kohtu ülesanne kindlaks määrata, kas maksukohustuslane teeb konkreetsel juhul ühe soorituse, ning anda selles suhtes kõigile faktilistele asjaoludele lõplik hinnang.⁴² Kohtutoimikust aga ilmnebki, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on selle analüüsiga juba tegelenud. Nimelt nõustub eelotsusetaotluse esitanud kohus hinnanguga, mille andis esimese astme kohus, kes leidis eelviidatud kohtupraktikast tulenevate põhimõtete kohaselt, et tegemist on ühe tehinguga,⁴³ mis koosneb põhisooritusest (loomakasvatushoone rendileandmine) ja kõrvalsooritusest (hoone spetsiaalse sisseseade rendileandmine, et seda loomakasvatushoone kasutada).

38. Nagu ma eespool viitasin, ei ole see, kui tehing on tunnistatud üheks soorituseks, ühitatav diferentseeritud maksukohustuse kohaldamisega, mida Euroopa Kohus väljendas selgelt, kui ta otsustas, et „mitmest osast koosneva tehingu üheks teenuseks kvalifitseerimisest endast [tuleneb], et selle tehingu suhtes kohaldatakse ühte ja sama käibemaksumäära“.⁴⁴ Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus võttis äsjaviidatud kohtupraktika põhjal eelduseks, et põhikohtuasjas on tegemist ühe sooritusega, tuli tal paratamatult järeldada, et X-i maksubüroo ei või sellele mitut eri käibemaksumäära kohaldada.

39. Minu arvates on selge, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõige 2 ei ole kohustuslikku osadeks jagamist nõudev klausel, nagu väidab Saksamaa valitsus. Kuigi on tõsi, et kohtuotsuses Sequeira Mesquita⁴⁵ kontrollis Euroopa Kohus – isegi kui ta oli juba tuvastanud, et tegemist on ühe sooritusega, mis kuulus käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti l kohaldamisalasse – seda, ega kõnealune tehing ei ole mõni selle direktiivi artikli 135 lõikes 2 nimetatud erand maksuvabastusest, piirdus ta tõdemusega, et nii see ei ole, mõõndes samas, et seda küsimust ei ole talle esitatud, ning võtmata seisukohta selle suhtes, mis järeldusi tuleks sellest tõdemusest teha.⁴⁶ Neil asjaoludel ei saa toetada Saksamaa valitsuse seisukohta, justkui oleks selle

⁴⁰ Vt 13. juuli 1989. aasta kohtuotsus Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, punkt 17).

⁴¹ Vt 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁴² Vt 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt sama kohta 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (andmekeskuses majutamise teenus) (C-215/19, EU:C:2020:518, punktid 30–32).

⁴³ Viitan siinkohal eelkõige eelotsusetaotluse punktidele 46, 48 ja 50.

⁴⁴ 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka selle kohtuotsuse punkt 36.

⁴⁵ 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus (C-278/18, EU:C:2019:160).

⁴⁶ Vt 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, punktid 32 ja 33).

kohtuotsusega ette nähtud tehingute osadeks jaotamise kohustus, mis tulenevat käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 ja millel peaks olema süsteemne esimus ühe soorituse teooria kohaldamise ees.

40. Saksamaa valitsus märgib oma seisukohtades lisaks, et liidu seadusandja otsustas kinnisvara rendileandmise käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktiga 1 käibemaksust vabastada, lähtudes asjaolust, et selline tegevus on suhteliselt passiivne, sõltub lihtsalt aja kulgemisest ega tooa olulist lisandväärtust,⁴⁷ erinevalt muudest tegevustest,⁴⁸ mis on olemuselt tööstuslikud või kaubanduslikud või millel on eesmärk, mis seisneb pigem soorituse tegemises kui lihtsalt vara kellegi kasutusse andmises. Ma ei ole aga leidnud toimikust midagi, mis saaks tehingu passiivsuse tingimuse täidetuse kahtluse alla seada, kui peaks tuvastatama, et ühe soorituse teooria kohaselt tuleks kogu põhikohtuasjas käsitletav tehing käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti 1 alusel käibemaksust vabastada. Täpsemalt ei viita toimikus miski sellele, et rendileandjal oleks konkreetne kohustus tagada asjaomase hoone lepingujärgse kasutusotstarbe jaoks spetsiaalselt kohandatud eri seadmete hooldus.⁴⁹

41. Samuti saaks põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras näha sarnasust olukorraga, mida Euroopa Kohus käsitles oma kohtuotsuses Mailat.⁵⁰ Tookord oli küsimus selles, kas äritegevuseks kasutatava kinnisasja ning kõigi selleks tegevuseks vajalike seadmete ja vallasvara rendileping kujutab endast käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti 1 tähenduses „kinnisasja rendile- ja üürileandmist“ või hoopis kompleksse teenuse osutamist. Pärast kohtutoimiku materjalide analüüsimist leidis Euroopa Kohus, et rendilepingu esemeks oleva *vallasvara* rendileandmist ei ole võimalik lahutada kinnisasja rendileandmisest. Osa vallasvara oli sellesse kinnisasja *alaliselt paigaldatud* (näiteks köögiseadmed ja -masinad) ning neid tuli pidada *kinnisasja lahutamatuks osaks*.⁵¹ Ka vallasvara, mis anti rendile (või võõrandati) kinnisasjaga samal ajal, oli restorani pidamisega seotud samal alusel nagu kinnisvara ise, mistõttu ei saanud selle vallasvara rendileandmist/võõrandamist pidada omaette eesmärgiga tegevuseks, vaid vahendiks, mille abil kasutada parimatel tingimustel põhiteenust, milleks oli kinnisasja rentimine.⁵² Euroopa Kohus otsustas seega, et sellisel juhul tuleb kinnisasja rendileandmist pidada sisseseade ja vallasvara rentimise suhtes põhisoorituseks, isegi kui need on sellesse kinnisasja alaliselt paigaldatud.⁵³

42. Seega olen ma samuti seisukohal, et põhikohtuasjas ei kätke selline rendileping, milles omanik paistab oma tasu kogu aeg saavat passiivselt, lihtsalt tänu aja möödumisele, mingeid muid sooritusi kui see, mis seisneb renditava kinnisasja andmises kellegi kasutusse, isegi kui kinnisasi on varustatud teatava hulga süsteemidega, mida on kinnisasja otstarbe jaoks vaja.

⁴⁷ Mida Euroopa Kohus on ka möönnud: vt eelkõige 18. novembri 2004. aasta kohtuotsus Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁴⁸ Vt käesoleva ettepaneku punkt 31.

⁴⁹ Jällegi: sellega, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustas, et tal on tegemist ühe sooritusega, tuvastas ta ka, et loomakasvatushoone sisseseade hulka kuuluvate seadmete rentimine ei ole rentniku jaoks omaette eesmärk, vaid vahend, mille abil sai põhiteenust parimatel tingimustel kasutada.

⁵⁰ 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus (C-17/18, EU:C:2018:1038).

⁵¹ Siis, kui see vara on alaliselt paigaldatud ja seda tuleb käsitada asjaomase kinnisasja lahutamatu osana, võib vaieldavaks muutuda ka see, kas tegemist on *vallasvaraga*. Samuti ei saa võib-olla ka päris välistada, et Euroopa Kohtul on tegemist varaga, mida saab kvalifitseerida käibemaksudirektiivi 135 lõike 2 punkti c tähenduses seadmeteks või masinateks.

⁵² Vt 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 39).

⁵³ Vt 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 41).

43. Seega tuleneb kõigist eeltoodud kaalutlustest, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punktis c ette nähtud maksustamine ei hõlma olukorda, kus seadmete ja masinate üürile- või rendileandmine on üksnes põhisoorituse ehk hoone üürile- või rendileandmise kõrvalsooritus.

44. Saksamaa valitsus on seisukohal, et sellise otsuse tulemusel muutuks käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti c kohaldamisala kaduvväikeseks, mis oleks vastuolus põhimõttega, et selles direktiivis kehtestatud üldisesse süsteemi kuuluvaid sätteid ei tõlgendata kitsendavalt.

45. Mina nende reservatsioonidega ei nõustu.

46. Esiteks ei ole minu arvates võimalik teha lõplikke järeldusi käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti c kohaldamisala kohta, kuna lõppude lõpuks sõltub see äärmiselt palju igale tehingule antavast konkreetsest hinnangust. Suudan näiteks suurepäraselt ette kujutada, et muudel asjaoludel võib seadmete või masinate üürileandmine olla põhisooritus, isegi kui sellega kaasneb ka hoone üürile- või rendileandmine. Edasi, kui „kinnisasjaks“ kvalifitseeruvate⁵⁴ seadmete ja masinate üürile- või rendileandmist on vähemalt osalt võimalik vaadelda eraldi neid ümbritseva hoone või rajatise üürile- või rendileandmisest, saab seda käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu alusel käibemaksuga ka maksustada.

47. Teiseks võib käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu mõisteid endiselt laialt määratleda, mis tähendab, et seda, mis võib olla selle sätte tähenduses „seade“ või „masin“, tuleb mõista laialt. Seevastu tõlgenduspõhimõtted, mida tuleb kasutada sätete puhul, mis kehtestavad maksuvabastusest erandi, ei nõua minu arvates iseenesest seda, et üht sooritust puudutava kohtupraktika kohaldamine tuleks välistada, ning see seisukoht tugineb kõigile eelviidatud põhjustele.

48. Neil asjaoludel leian, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti l ja artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti c tuleb tõlgendada nii, et loomakasvatushoone rendileandmise maksuvabastus hõlmab seadmete ja masinate rendileandmist selle direktiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti c tähenduses, kui need seadmed ja masinad kujutavad endast hoone loomakasvatusefunktsiooniga seotud spetsiaalset sisseseadet ning nende rendileandmine osutub hoone rendileandmise kõrvalsoorituseks.

Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 teise lõigu tõlgendamine

49. Kui Euroopa Kohus peaks vastama talle esitatud eelotsuse küsimusele nii, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkt c ei ole põhikohtuasjas kohaldatav sellepärast, et tegemist on ühe sooritusega, mis seisneb peamiselt hoone rendileandmisel, mistõttu see tehing on direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti l alusel maksust vabastatud, ei tähenda see Saksamaa valitsuse arvates automaatselt, et selline liikmesriigi õigusnorm nagu UStG § 4 punkti 12 teine lause oleks käibemaksudirektiiviga vastuolus. Siis tekib tema väitel hoopis küsimus, kas hoone sisseseadesse kuuluvate seadmete ja masinate rendileandmist võib käibemaksuga maksustada käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 2 teise lõigu alusel, ning sellele küsimusele palub Saksamaa valitsus Euroopa Kohtul vastata.

⁵⁴ Nagu ilmneb minu arvates juba käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktist l koostoimes artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punktiga c, ning nagu kinnitati ka rakendusmääruses nr 282/2011 (rakendusmäärusega nr 1042/2013 muudetud redaktsioonis) (vt käesoleva ettepaneku punkt 4).

50. Toimiku analüüsimisel ilmneb siiski, et selle sätte tõlgendamise kohta ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult selgelt ja otsesõnu midagi küsinud.⁵⁵ Mõõndes küll, et tegemist võib olla küsimusega, mis tekib põhikohtuasjas käsitletava olukorra analüüsimise hilisemas etapis, tuleb nentida, et sellele küsimusele, mille on tõstatanud üksnes Saksamaa valitsus, ei saa Euroopa Kohus vastata.

Ettepanek

51. Kõigist esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punkti l ja lõike 2 esimese lõigu punkti c

tuleb tõlgendada nii, et

loomakasvatushoone rendileandmise maksuvabastus hõlmab seadmete ja masinate rendileandmist selle direktiivi artikli 135 lõike 2 esimese lõigu punkti c tähenduses, kui need seadmed ja masinad kujutavad endast hoone loomakasvatusefunktsiooniga seotud spetsiaalset sisseseadet ning nende rendileandmine osutub hoone rendileandmise kõrvalsoorituseks.

⁵⁵ Vt muu hulgas eelotsusetaotluse esitanud kohtu vastus Euroopa Kohtu 20. oktoobri 2021. aasta teabenõudele; vastuse sai Euroopa Kohus käte 1. detsembril 2021.