



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

16. september 2020*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 17 lõike 2 punkt a – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala – Kohalikule omavalitsusüksusele kuuluva tee laiendamine – Tööde käigus tekkinud kulude arvestamine osana maksukohustustlase üldkuludest – Maksukohustustlase majandustegevusega otsese ja vahetu seose olemasolu kindlakstegemine – Tasuta tarne – Tarne, mis on käsitatav tasu eest tehtava tarnena – Artikli 5 lõige 6

Kohtuasjas C-528/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 13. märtsi 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. juulil 2019, menetluses

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

versus

Finanzamt Y,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president L. S. Rossi, kohtunikud J. Malenovský ja N. Wahl (ettekandja),

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, esindaja: *Rechtsanwalt* O.-G. Lippross,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja S. Eisenberg,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja L. Mantl,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab 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 5 lõike 6 ja artikli 17 lõike 2 punkti a tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG ja Finanzamt Y (maksuhaldur Y, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimane keeldus maha arvamast sisendkäibemaksu, mida tasuti seoses omaavalitsusüksusele kuuluva tee laiendamistöödega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 2 lõikele 1 maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.
- 4 Selle direktiivi artikli 5 lõikes 6 on sätestatud:

„Maksukohustuslase poolt tema põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muuks kui majandustegevuse eesmärgil loetakse tarneks tasu eest, kui sellelt kaubalt või selle osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata. Tarnena tasu eest ei käsitata siiski näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil.“

- 5 Nimetatud direktiivi artikli 6 lõikes 2 on ette nähtud:

„Tasu eest teenuste osutamisenä käsitatakse järgmist:

- a) põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;
- b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil.

Liikmesriigid võivad käesoleva lõike sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurents moonutamist.“

- 6 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a sätestab:

„Kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

- a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud temale teise maksukohustuslase poolt tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt.“

Saksa õigus

- 7 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) §-s 1 „Maksustatavad tehingud“ on sätestatud:

„(1) Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

1. kauba tarnimine ja teenuste osutamine, mida ettevõtja sooritab ettevõtluse raames riigi territooriumil tasu eest.

[...]“.

- 8 UStG §-s 3 on ette nähtud:

„(1) Tarned on tehingud, millega ettevõtja või tema poolt volitatud kolmas isik annab ostjale või tema nimel tegutsevale kolmandale isikule üle õiguse käsutada kaupa tema nimel (käsutusõiguse üleandmine).

[...]

(1b) 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.“

- 9 UStG § 15 „Mahaarvamine“ sätestab:

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

1. maks, mis kuulub seaduse alusel tasumisele kaupade või teenuste eest, mille tema ettevõttele on tarninud või osutanud mõni teine ettevõtja.

[...]

(2) Maksu ei või maha arvata tarnitud, imporditud ja ühendusesiseselt soetatud kaupadelt ning osutatud teenustelt, mida maksukohustuslane kasutab järgmiste tehingute tegemiseks:

1. maksuvabad tehingud;

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 10 Põhikohtuasia kaebaja Mitteldeutsche Hartstein-Industrie on äriühingute juhtimisega tegelev valdusettevõtja. Koos oma tütarettevõtjatega A GmbH ja B GmbH moodustab ta käibemaksugrupi.

- 11 Pärast seda, kui regionaalne omavalitsus oli andnud oma otsusega loa lubjakivikarjääri (edaspidi „paekarjäär“) taasavamiseks ja käitamiseks, sai A GmbH 16. veebruari 2001. aasta otsusega loa seda karjääri kasutada, korraldades sellele juurdepääsu tee kaudu, mis kuulub kohalikule omavalitsusüksusele, mille territooriumil nimetatud karjäär asub (edaspidi „kõnealune kohalik tee“). Seda otsust muudeti 2005. aastal eesmärgiga täpsustada, et sama karjääri käitamise luba kaotab kehtivuse, kui selle tee laiendamist ei lõpetata 31. detsembriks 2006.
- 12 Kuna tee laiendamine oli lubjakivi äravedamiseks vajalik, sõlmiti asjaomase kohaliku omavalitsusüksuse ja A GmbH õiguseellase vahel laiendamist puudutav leping, millega nimetatud kohalik omavalitsusüksus kohustus esiteks välja töötama ja laiendama kõnealust kohalikku teed, ja teiseks, juhul, kui viimane jääb avalikkusele avatuks, andma selle piiranguteta A GmbH õiguseellase käsutusse. Lepingus nähti ette, et vastutasuks selle eest kannab viimati nimetatud kõik teelõigu laiendamisega seotud kulud. A GmbH tellijana andis 2006. aastal B GmbH-le ülesande teha laiendustööd vastavalt kohaliku omavalitsusega sõlmitud lepingule. Pärast tööde lõpetamist kasutasid teelõiku alates 2006. aasta detsembrist nii A GmbH raskeveokid kui ka muud sõidukid.
- 13 Põhikohtuasja kaebaja ei arvestanud 2006. aasta käibedeklaratsioonides A GmbH poolt kõnealuse kohaliku teelõigu laiendamistöödega seotud kulusid, ent arvas B GmbH-lt saadud teenustelt tasutud käibemaksu maha.
- 14 Kontrolli tulemusena leidis maksuhaldur Y, et kõnealuse kohaliku omavalitsusüksuse teelõigu laiendust ehitades tegi põhikohtuasja kaebaja kohalikule omavalitsusüksusele ehitustööd tasuta, mis on UStG artikli 3 lõike 1b esimese lause punkti 3 alusel käibemaksuga maksustatav, ning väljastas 1. märtsil 2012 parandatud maksuteate 2006. aasta kohta, mis tõstis käibemaksuga maksustatavat väärtust 16% võrra.
- 15 Kuigi maksuhaldur jättis põhikohtuasja kaebaja vaide oma otsusega rahuldamata, rahuldas Hessisches Finanzgericht (Hesseni maksukohus, Saksamaa) osaliselt selle otsuse peale esitatud kaebuse. Ta leidis, et UStG artikli 3 lõike 1b teises lauses sätestatud tingimused ei ole täidetud, kuna kõnealusel kohalikul teel tehtavad tööd on maksustatavad. Seevastu oli ta seisukohal, et käibemaksu ei tule arvesse võtta nende ehitustöödega otseselt seotud ostutehingutelt, kuna Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kohtupraktika kohaselt ei ole ettevõtjal, kes teenuste saamise ajal kavatseb neid kasutada eranditult ja otseselt tasuta UStG artikli 3 lõike 1b tähenduses, õigust nende teenustega seotud käibemaksu maha arvata.
- 16 Põhikohtuasja kaebaja esitas Hessisches Finanzgerichti (Hesseni maksukohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et liikmesriigi õiguse kohaselt ei ole see kaebus põhjendatud, kuna põhikohtuasja kaebajal ei ole õigust põhikohtuasjas kõnealust käibemaksu maha arvata. Seega on käibemaksu mahaarvamine välistatud, kui B GmbH-lt saadud teenuseid kasutati kohalikule omavalitsusüksusele tasuta tarne tegemiseks. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on siiski kahtlusi, kas riigisiseste õigusnormide selline tõlgendus on liidu õigusega kooskõlas.
- 18 Esimese eelotsuse küsimuse kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasja kaebaja võib nõuda saadud teenustelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist vastavalt 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsusele Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712) ja 14. septembri 2017. aasta kohtuotsusele Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683).
- 19 Teise ja kolmanda eelotsuse küsimusega seoses rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et nende eesmärk on kindlaks teha, kas juhul, kui põhikohtuasja kaebaja võib tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, võib mahaarvamiseõigust tasakaalustada käibemaksuvõlga, mis on seotud tarnega tasu eest või

tehinguga, mida käsitatakse tarnena tasu eest kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 tähenduses, hoidmaks vastavalt viimati nimetatud sätte eesmärgile ära seda, et kohalikul omavalitsusel jääb lõpptarbimisel maks tasumata.

- 20 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, milles maksukohustuslane teeb kohaliku omavalitsusüksuse tellimusel kohaliku tee ehitustöid, on kõnealusel maksukohustuslasel, kes on kasutanud kohalikule omavalitsusüksusele üleantava tee ehitamiseks teiste maksukohustuslaste teenuseid, õigus selle eest vastavalt [...] kuuenda direktiivi [...] artikli 17 lõike 2 punktile a sisendkäibemaks maha arvata?
2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, milles maksukohustuslane teeb kohaliku omavalitsusüksuse tellimusel kohaliku tee ehitustöid, on tegemist kauba tarnimisega tasu eest, mille puhul antakse tasuna kõnealuse tee laiendamise eest luba käitada karjääri?
3. Juhul kui vastus teisele küsimusele on eitav, siis kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, milles maksukohustuslane teeb kohaliku omavalitsusüksuse tellimusel kohaliku tee ehitustöid, tuleb avalikult kasutatava tee tasuta üleandmist kohalikule omavalitsusüksusele vastavalt [kuuenda direktiivi] artikli 5 lõikele 6 käsitada kauba tasuta tarnena, ehkki üleandmine toimub majandustegevuse eesmärgil, et vältida kohaliku omavalitsusüksuse poolse lõpptarbimise maksustamata jätmist?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 21 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on õigus kohaliku omavalitsusüksuse jaoks tehtud kohaliku tee laiendamistöödelt sisendkäibemaks maha arvata.
- 22 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mis jõustus 1. jaanuaril 2007, tunnistati kuues direktiiv kehtetuks ilma seda sisuliselt muutmata. Sellest järeldub, et kuna kuuenda direktiivi asjakohased sätted on sisult identsed direktiivi 2006/112 sätetega, siis on viimati nimetatud direktiivi käsitlev Euroopa Kohtu praktika kohaldatav ka kuuendale direktiivile (17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 14).
- 23 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a ette nähtud mahaarvamisoigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata. See on kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused on üldjuhul käibemaksuga maksustatavad (vt 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 25 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a tuleneb, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb asja omandamise või teenuse saamise hetkel, kasutab seda asja või teenust oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata selle asja või teenuse eest tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on üldjuhul vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos, selleks et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust. Kaupade ja teenuste soetamisel tasutava käibemaksu mahaarvamise õigus eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulud moodustavad osa mahaarvamisõigust andva maksustatava müügitehingu hinnast (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse aga isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe osa. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Eeltoodust tuleneb, et mahaarvamisõiguse olemasolu tehakse kindlaks ostutehinguga seotud müügitehingu põhjal. Nimetatud õigus on olemas juhul, kui käibemaksuga maksustatava ostutehingu ja ühe või enama mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel on otsene ja vahetu seos. Muul juhul tuleb analüüsida, kas ostetud kaupade või teenustega seotud kulud on osa maksukohustuslase majandustegevusega seotud üldkuludest. Mõlemal juhul on otsene ja vahetu seos olemas juhul, kui ostetud teenustega seotud kulutused sisalduvad vastavalt kas konkreetse müügitehingu või maksukohustuslase poolt majandustegevuse käigus tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnas (29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 60).
- 29 Selleks et teha kindlaks, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellise maksukohustuslase nagu põhikohtuasja kaebaja puhul tuleb tunnustada õigust arvata maha käibemaks, mis on tasutud kõnealuse kohaliku tee laiendamistööde tegemiseks, tuleb seega kindlaks teha, kas esineb otsene ja vahetu seos ühelt poolt nende laiendamistööde ja teiselt poolt tema tehtud maksustatavate tehingute või tema majandustegevuse vahel.
- 30 Sellega seoses on kohane märkida, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb otsese seose kriteeriumi kohaldamisel liikmesriigi maksuhalduritel ja kohtutel võtta arvesse kõiki asjaomaste tehingutega seotud konkreetseid fakte ning üksnes neid tehinguid, mis on objektiivselt seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega. Selle seose esinemist tuleb seega hinnata kõnealuse tehingu objektiivsest sisust lähtudes (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Ent ühelt poolt nähtub eelotsusetaotlusest, et ilma kõnealuse kohaliku tee laiendamistöödeta oleks paekarjääri käitamine olnud nii praktiline kui ka õiguslikult võimatu. Nimetatud tee laiendamine võimaldas seda kohandada raskeveokite liikluseks, mis on tingitud karjääri käitamisest, ja tulenevalt 2005. aastal tehtud muudatusest 16. veebruari 2001. aasta otsusesse, millega anti luba käitada seda karjääri tingimusel, et see on ligipääsetav kõnealuse kohaliku tee laiendamise kaudu, kaotaks nimetatud karjääri kasutusluba kehtivuse, kui neid laiendamistöid ei oleks 31. detsembriks 2006 lõpetatud.

- 32 Sellest tuleneb, et kõnealuse kohaliku tee laiendamiseks tehtud tööd olid hädavajalikud selleks, et paekarjääri käitamise projekti saaks ellu viia ning et selliste tööde tegemata jätmisel ei oleks põhikohtuasja kaebaja saanud oma majandustegevusega tegeleda.
- 33 Teisest küljest märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, et saadud teenuste maksumus, mis on seotud kõnealuse kohaliku tee laiendamistöödega, kuulub põhikohtuasja kaebaja tehtud järgnevate tehingute maksumuse hulka.
- 34 Sellised asjaolud võivad tõendada otsese ja vahetu seose olemasolu kõnealuse kohaliku tee laiendamistööde ja kogu paekarjääri kasutamisega seotud majandustegevuse vahel.
- 35 Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et kohalik tee on tasuta avalikult kasutatav.
- 36 Nagu nähtub käesolevas kohtuotsuses viidatud kohtupraktikast, on tõepoolest nii, et kui maksukohustuslase soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvate tehingute tarbeks, ei või maksu järgnevas etapis arvestada ega sisendkäibemaksu maha arvata. Neil kahel juhul on nimelt katkestatud otsene ja vahetu seos ostutehingutes kantud kulude ja maksukohustuslase edasise majandustegevuse vahel (22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Asjaolul, et kõik võivad kõnealusel kohaliku omavalitsuse teel tasuta liigelda, ei ole siiski tähtsust. Nimelt nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et selle tee laiendamistööd ei tehtud mitte asjaomase kohaliku omavalitsusüksuse või avaliku liiklemise huvides, vaid selleks, et kohandada kõnealune kohaliku omavalitsuse tee raskeveokite liikluseks, mille tingib põhikohtuasja kaebaja poolt paekarjääri käitamine. Lisaks kasutasid seda teed nii raskeveokid kui ka muud sõidukid. Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 34, võib kulusid, mida põhikohtuasja kaebaja kandis seoses kõnealuse kohaliku tee laiendamisega, igal juhul seostada tema kui maksukohustuslase majandustegevusega, mistõttu need kulud ei ole seotud maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalast väljapoole jäävate tegevustega, välja arvatud juhul, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollist nähtub teisiti.
- 38 Lõpuks, mis puudutab mahaarvamisõiguse ulatust, siis peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks tegema, kas kõnealuse kohaliku tee laiendamistööd piirdusid sellega, mis oli vajalik, et tagada põhikohtuasja kaebaja poolt paekarjääri käitamine. Nimelt tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kui selle tee laiendamistööd piirduvad selleks otstarbeks vajalikega, tuleb mahaarvamisõigust tunnustada kõigi nende töödega kaasnevate kulude osas. Seevastu juhul, kui need tööd ületavad selle, mis on vajalik nimetatud karjääri käitamiseks, siis on otsene ja vahetu seos kõnealuste tööde ja põhikohtuasja kaebaja majandustegevuse vahel katkenud, mistõttu saab mahaarvamisõiguse anda vaid tasutud sisendkäibemaksu osas, millega on koormatud see osa kuludest, mis kaasnes põhikohtuasja kaebaja majandustegevuseks objektiivselt vajaliku kohaliku teelõigu laiendamistöödega (vt selle kohta 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punktid 37–39).
- 39 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on õigus maha arvata sisendkäibemaks kohaliku omavalitsusüksuse jaoks tehtud kohaliku tee laiendamistöödelt, kui seda teed kasutab nii maksukohustustlane oma majandustegevuse raames kui ka üldsus, kui need laiendamistööd ei ületanud seda, mis on maksukohustuslase majandustegevuse jaoks vajalik ja kui nende tööde maksumus sisaldub selle maksukohustuslase järgnevate tehingute maksumuses.

Teine küsimus

- 40 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, tuleb kuuendat direktiivi tõlgendada nii, et liikmesriigi ametiasutuse ühepoolset väljastatud karjääri käitamise luba kujutab endast selle maksukohustuslase poolt saadud tasu, kes on teinud kohaliku tee laiendustöid ilma rahalise tasuta, mistõttu kujutavad need tööd endast tasulist tehingut selle direktiivi tähenduses.
- 41 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis, et liidu õigust silmas pidades ei saa olla kindel, et põhikohtuasja kaebaja tegi asjaomasele kohalikule omavalitsusüksusele kaubatarne tasu eest. Samas on tal kahtlusi ka seoses sellega, kas kõnealuse kohaliku tee laiendamistöid on võimalik kvalifitseerida tasuta tarneks. Ta märgib, et kohaliku omavalitsusüksuse väljastatud paekarjääri kasutusluba võib olla vastutatu nende tööde eest, mistõttu neid töid tuleb pidada teenuse osutamiseks tasu eest, millest tekib mahaarvamisõigus, kuid millega kaasneb ka kohustus tasuda nimetatud kohaliku tee laiendamistöödelt käibemaksu.
- 42 Selle kohta tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 43 Ka Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kvalifitseerimine tehinguks tasu eest eeldab üksnes otsese seose esinemist kaubatarne või teenuse osutamise ja maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel. Selline otsene seos on tuvastatud juhul, kui soorituse tegija ja saaja vahel on õigussuhe, mille käigus tehakse vastastikku sooritusi, ja soorituse tegija saadav tasu vastab oma väärtuse poolest sooritusele, mille teine pool saab (3. juuli 2019. aasta kohtuotsus UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Euroopa Kohus on otsustanud veel, et teenuste osutamine võib olla tasu kaubatarne eest ja kujutada endast selle maksustatavat väärtust kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a tähenduses ainult siis, kui teenuste osutamise ja kaubatarne vahel on olemas otsene seos, ja kaubatarne väärtust on võimalik väljendada rahas. Sama kehtib ka siis, kui teenust vahetatakse teise teenusega, kui täidetud on samad tingimused (26. septembri 2013. aasta kohtuotsus Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 45 Lõpuks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et vahetuslepingute, mille puhul on tasuks juba määratluse järgi loonustasu, ja tehingute näol, mille eest tasutakse rahas, on nii majanduslikus kui ka kaubanduslikus mõttes tegemist kahe samasuguse olukorraga (26. septembri 2013. aasta kohtuotsus Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 46 Esimesena tuleb märkida, et asjaomase kohaliku omavalitsuse ja põhikohtuasja kaebaja vahel on õigussuhe. Nimetatud omavalitsus võttis kõne all oleva kohaliku tee renoveerimise lepinguga esiteks kohustuse teelaiendus välja töötada ja rakendada ning anda teelaiendus ilma piiranguteta põhikohtuasja kaebaja kasutusse paekarjääri võimaliku laiendamise korral, ja teiseks oli põhikohtuasja kaebaja kohustatud kandma kõik selle laiendamisega seotud kulud, ilma et see leping oleks näinud ette nimetatud omavalitsusüksuse poolse maksmiskohustuse.
- 47 Selline leping ei saa siiski kujutada endast õiguslikku raamistikku, mille alusel vahetatakse vastastikuseid sooritusi, see tähendab laiendatakse kohalikku teed ja antakse paekarjääri käitamise luba.
- 48 Nimelt, esiteks tehti käibemaksusüsteemi seisukohalt põhikohtuasjas kõne all olevaid töid kohalikule omavalitsusüksusele kuuluval teel, samas kui paekarjääri käitamise loa väljastas regionaalne haldusasutus.

- 49 Teiseks on karjääri kasutusloa andmise otsus regionaalse haldusasutuse 16. veebruari 2001. aasta ühepoolne otsus. Euroopa Kohtu praktikast aga tuleneb, et avaliku võimu ühepoolne akt ei saa põhimõtteliselt luua õigussuhet, mille raames vahetatakse vastastikuseid sooritusi (vt selle kohta 11. mai 2017. aasta kohtuotsus Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punktid 31–35).
- 50 Kolmandaks on selge, et kõnealuse kohaliku omavalitsuse tee laiendamisega seotud tööde eest rahas mingit tasu ei makstud.
- 51 Euroopa Kohus on aga otsustanud, et tasu kaubatarne või teenuste osutamise eest võib olla rahaline tasu või loonustasu. Ent kuna regionaalse haldusasutuse ühepoolse, paekarjääri käitamist lubava otsuse kohaselt oleks selline luba tühistatud, kui kohaliku tee laiendamistööd ei oleks 31. detsembril 2006 lõpetatud, ei ole need tööd vastutasu õiguse eest seda karjääri kasutada, vaid selle õiguse kasutamise *sine qua non*-tingimus.
- 52 Neid asjaolusid arvestades ei ole võimalik tuvastada otsest seost kohaliku omavalitsusüksuse tee laiendamistööde asjaomasele omavalitsusüksusele üleandmise ja põhikohtuasja kaebajale paekarjääri käitamise loa andmise vahel, kuna seda luba ei saa pidada vastutasuks selle tee laiendamistööde eest.
- 53 Teisena tuleb rõhutada, et 14. septembri 2017. aasta kohtuotsuses Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683) tunnustas Euroopa Kohus juba maksukohustuslase õigust arvata maha sisendkäibemaks teenustelt, mis seisnesid kolmanda isiku omandis oleva kinnisasja ehitamises või parendamises, juhul kui neid teenuseid kasutavad nii maksukohustuslane kui ka kolmas isik oma majandustegevuse raames, isegi kui see kolmas isik sai nende teenuste vilja tasuta.
- 54 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi ja eelkõige selle artikli 2 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi ametiasutuse ühepoolset väljastatud karjääri käitamise luba ei kujuta endast tasu, mille saab maksukohustuslane, kes on teinud kohalikule omavalitsusüksusele kuuluva tee laiendamistööd ilma rahalise tasuta, mistõttu ei kujuta need tööd endast tasu eest tehtud tehingut selle direktiivi tähenduses.

Kolmas küsimus

- 55 Kolmanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et üldsusele kasutamiseks avatud tee laiendamistööd, mida maksukohustuslane teeb kohalikule omavalitsusüksusele tasuta, kujutavad endast tehingut, mida tuleb käsitada kaubatarnena tasu eest selle sätte tähenduses.
- 56 Sellega seoses tuleb kõigepealt meelde tuletada, et mis puudutab riigisisese õiguskorra sätete tõlgendamist, siis peab Euroopa Kohus põhimõtteliselt tuginema eelotsusetaotlusest tulenevatele hinnangutele. Nimelt, vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ei ole Euroopa Kohus pädev tõlgendama liikmesriigi riigisisest õigust (17. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Naftiliaki Etaireia Thasou ja Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 ja C-129/10, EU:C:2011:163, punkt 40).
- 57 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtub oma kolmandas küsimuses eeldusest, et UStG § 3 lõike 4 kohaselt kujutavad asjaomase kohaliku omavalitsusüksuse tee laiendamistööd endast ehitustööde tarnet asjaomasele omavalitsusüksusele, kuna Saksamaa Liitvabariik on kasutanud kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 5 ette nähtud võimalust käsitada teatavate ehitustööde üleandmist kaubatarnena.
- 58 Euroopa Kohtu ülesanne ei ole seda eeldust kahtluse alla seada. Sellegipoolest, kuna põhikohtuasja kaebaja väidab esiteks, et ta osutas kõnealuseid kohaliku omavalitsusüksuse tee laiendustööd tehes teenust, mistõttu kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 6 ei ole kohaldatav, ja teiseks on kuuenda direktiivi

artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 sõnastuses, mis käsitlevad vastavalt kaubatarneid ja teenuste osutamist, olulisi erinevusi, siis on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas selle teelõigu laiendustööd kujutavad endast ehitustööde tarnet Saksa õiguse alusel.

- 59 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõikega 6 seoses tuleb märkida, et selle sätte eesmärk on tagada niisuguse maksukohustuslase, kes kasutab kaupa tema enda või oma töötajate isiklikuks tarbeks, ning lõpptarbija, kes omandab sama liiki kauba, võrdne kohtlemine (11. mai 2017. aasta kohtuotsus Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika). Seega on kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 esimeses lauses sätestatud kasutamise maksustamise eesmärk ära hoida olukordi, kus lõpptarbimist ei maksustata (30. septembri 2010. aasta kohtuotsus EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punkt 18).
- 60 Sel eesmärgil samastab nimetatud säte teatud tehingud, mille eest käibemaksukohustuslane tegelikult tasu ei saa, tasu eest toimunud kauba tarnimisega, mille suhtes kohaldatakse käibemaksu (17. juuli 2014. aasta kohtuotsus BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 23).
- 61 Täpsemalt samastab kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamise tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmise või üldiselt kasutamise muul kui ettevõtluse eesmärgil kaubatarnega tasu eest, kui nendelt kaupadelt või nende osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata (11. mai 2017. aasta kohtuotsus Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika). Kaubatarne tasu eest ei käsita see säte aga näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist ettevõtluse eesmärgil.
- 62 Samuti tuleb märkida, et esimesele ja teisele küsimusele antud vastusest tuleneb, et kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas võivad kohaliku tee laiendamistööd anda mahaarvamisoiguse ja olla käsitatavad tasuta üleandmisena, mistõttu selle direktiivi artikli 5 lõike 6 kohaldamise teatud tingimused on täidetud.
- 63 Lisaks ei kujuta selle tee laiendamistööd endast väikese väärtusega kinke ega näidiseid nimetatud sätte tähenduses.
- 64 Lõpuks tuleb märkida, et kuna tööd anti üle asjaomasele omavalitsusüksusele, siis on selge, et välistatud on olukord, kus tegemist on kasutamisega isiklikuks tarbeks või ettevõtte töötajate tarbeks, samuti on välistatud kauba kasutamine muul kui ettevõtluse eesmärgil, kui neid töid tehti põhikohtuasja kaebaja tarbeks. Viimati nimetatud asjaolu ei välista siiski kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 kohaldamist. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleneb nimelt kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 esimese lause sõnastusest, et maksukohustuslase poolt tema ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamist või selle tasuta äraandmist loetakse tarneks tasu eest ja seega käibemaksuga maksustatavaks, kui sellelt kaubalt võis maksu maha arvata, ilma et põhimõtteliselt oleks tähtsust sellel, kas üleandmine toimub ettevõtluse eesmärgil või mitte (27. aprilli 1999. aasta kohtuotsus Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, punkt 22).
- 65 Samuti ei ole kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 kohaldamisega põhimõtteliselt vastuolus eelotsusetaotluse esitanud kohtu mainitud asjaolu, et kohalik omavalitsusüksus ei kasuta vaidlusalust kohaliku omavalitsuse teed isiklikuks tarbeks, vaid vastupidi, see on avatud üldsusele tasuta liiklemiseks. Selle sätte kohaselt on kauba kasutamine niisugustel eesmärkidel igal juhul kasutamine maksukohustuslase, käesoleval juhul põhikohtuasja kaebaja poolt, mitte kolmanda isiku, st kohaliku omavalitsusüksuse poolt. Ent selle tee laiendamistööd tehti põhikohtuasja kaebaja huvides ning nende tööde tulemus, st tee, mis on kohandatud paekarjääri kasutamisest tingitud raskeveokite liikluse talumiseks, kasutati ennekõike tema tarbeks.

- 66 Kuna aga asjaolu, et põhikohtuasja kaebaja poolt asjaomasele kohalikule omavalitsusüksusele kohaliku tee laiendamistööde tasuta tarne ei ole käibemaksuga maksustatav, ei saa tekitada olukorda, kus lõpptarbimist ei maksustata või rikutakse võrdse kohtlemise põhimõtet, ei kujuta need ehitustööd endast tehingut, mida tuleb käsitada kaubatarnena tasu eest kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 tähenduses.
- 67 Isegi kui kõnealune kohalik tee on avatud üldsusele liiklemiseks, tuleb arvesse võtta selle tee tegelikku lõppkasutusotstarvet. Esimesele küsimusele antud vastusest nähtub aga, et esiteks saab selle tee laiendamistöödest kasu põhikohtuasja kaebaja ja need tekitavad otsese ja vahetu seose kogu tema majandustegevusega, mis hõlmab ka maksustatavaid tehinguid, ning teiseks on saadud teenuste maksumus, mis on seotud selle tee laiendamistöödega, osa põhikohtuasja kaebaja järgnevate tehingute maksumusest; neid asjaolusid tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida.
- 68 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et laiendamistööd, mida tehakse kohaliku omavalitsusüksuse jaoks avalikult kasutataval teel, mida oma majandustegevuse käigus kasutab nii maksukohustuslane, kes on need tööd teinud tasuta, kui ka üldsus, ei kujuta endast tehingut, mida tuleb käsitada kaubatarnena tasu eest selle sätte tähenduses.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on õigus maha arvata sisendkäibemaks kohaliku omavalitsusüksuse jaoks tehtud kohaliku tee laiendamistöödelt, kui seda teed kasutab nii maksukohustuslane oma majandustegevuse raames kui ka üldsus, kui need laiendamistööd ei ületanud seda, mis on maksukohustuslase majandustegevuse jaoks vajalik ja kui nende tööde maksumus sisaldub selle maksukohustuslase järgnevate tehingute maksumuses.
2. Kuuendat direktiivi 77/388, eriti selle artikli 2 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi ametiasutuse ühepoolset väljastatud karjääri käitamise luba ei kujuta endast tasu, mille saab maksukohustuslane, kes on teinud kohalikule omavalitsusüksusele kuuluva tee laiendamistööd ilma rahalise tasuta, mistõttu ei kujuta need tööd endast tasu eest tehtud tehingut selle direktiivi tähenduses.
3. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 5 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et laiendamistööd, mida tehakse kohaliku omavalitsusüksuse jaoks avalikult kasutataval teel, mida oma majandustegevuse käigus kasutab nii maksukohustuslane, kes on need tööd teinud tasuta, kui ka üldsus, ei kujuta endast tehingut, mida tuleb käsitada kaubatarnena tasu eest selle sätte tähenduses.

Allkirjad