

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MICHAL BOBEK

esitatud 10. septembril 2020(1)

Kohtuasi C-449/19

WEG Tevesstraße

versus

Finanzamt Villingen-Schwenningen

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Maksuvabastus kinnisvara üürileandmise suhtes – Riigisisene säte, millega on käibemaksust vabastatud soojusenergia tarnimine korteriomaniike ühisuse poolt nende omanikele

I. Sissejuhatus

1. Korteriomanike ühisus tarnis nendele korteriomanikele soojusenergiat ja taotles selle tegevusega seotud kuludelt käibemaksu tagastamist. Maksuhaldur jättis selle taotluse rahuldamata. Ta asus seisukohale, et Saksamaa õiguse kohaselt on soojusenergia tarnimine korteriomanikele käibemaksust vabastatud.
2. Sellega seoses soovib Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa) kindlaks teha, kas direktiiviga 2006/112/EÜ(2) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) on vastuolus see, kui liikmesriigi õigusaktide kohaselt on soojusenergia tarnimine korteriomanike ühisuse poolt nendele korteriomanikele käibemaksust vabastatud. Sellele küsimusele vastates on Euroopa Kohtul võimalus anda suuniseid küsimuses, millal peetakse kauba (nagu soojus) tarnimise eest makstavat tasu piisavalt vastavaks sellest tehingust tulenevale „kasule“, et see oleks antud käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses „tasu eest“.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Käibemaksudirektiivi põhjenduses 4 on märgitud:

„Siseturu loomine eeldab liikmesriikides niisuguste kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate

õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seetõttu on vajalik ühtlustada kumuleeruvaid käibemakse käsitlevad õigusaktid käibemaksusüsteemi abil, et kõrvaldada niipalju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil.“

4. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktides a ja c on sätestatud:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

5. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1, mis käsitleb „maksukohustuslasi“, on sõnastatud järgmiselt:

„1. „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.“

6. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 on „kaubatarne“ määratletud kui „materiaalse vara omanikuna kasutamise õiguse üleminek“, samas kui artikli 15 lõikes 1 on ette nähtud, et „soojusenergia [...] loetakse materiaalseks varaks“.

7. Käibemaksudirektiivi 3. peatüki („Muude tegevuste maksuvabastused“) artiklis 135 on ette nähtud mitut liiki tehingute käibemaksust vabastamine. Selle artikli asjakohases osas on sätestatud:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

l) kinnisasja rendile? ja üürileandmine.“

B. Saksa õigus

1. Saksamaa käibemaksuseadus

8. Saksamaa käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) §?des 1 ja 4 on sätestatud üldised õigusnormid käibemaksukohustuse ja ?vabastuste kohta, mille hulka kuulub ka korteriomanike ühisuste poolt nendele samadele omanikele soojusenergia tarnimise vabastamine käibemaksust:

„§ 1. Maksustatavad tehingud

(1) Käibemaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

1. ettevõtja majandustegevuse raames sooritatud riigisisised tasulised tehingud.

Maksustamine ei ole välistatud, kui tehing tehti õigus? või haldusakti alusel või kui seda loetakse tehtuks tulenevalt õigusnormist;

[...]

§ 4 Maksuvabastus kaubatarnetelt ja teenuste osutamiselt

Käibemaksust on vabastatud järgmised § 1 lõike 1 punkti 1 kohaldamisalasse kuuluvad tehingud:

[...]

13. teenused, mida korteriomandi ja alalise elamisõiguse seaduse (Wohnungseigentumsgesetz; edaspidi „korteriomandiseadus“) tähenduses korteriomaniike ühisused [...] osutavad kinnisasjade omanikele ja kaasomanikele, kui need teenused seisnevad ühise vara üleandmisel kasutamiseks, hoolduseks, remondiks ja muudel halduseesmärkidel, samuti soojusenergia tarnimises ja samalaadsete teenuste osutamises.“

2. **Korteriomandiseadus**

9. Korteriomandiseadus reguleerib põhimõtteid, mille alusel kinnisasi omanike vahel vormiliselt jaotub. Selle seaduse asjakohastes osades on sätestatud:

„§ 10 Üldpõhimõtted

(1) Kui ei ole sõnaselgelt sätestatud teisiti, kuuluvad korteriomaniike õigused ja kohustused, sealhulgas eelkõige seoses eriomandis oleva kinnisasja osaga ja kaasomandis oleva kinnisasja osaga, vastavalt käesoleva seaduse sätetele.

[...]

§ 16 Tasud, maksed ja kulud

[...]

(2) Iga korteriomaniik on teiste korteriomaniike ees kohustatud kandma kaasomandis oleva kinnisasja osaga seotud kulusid, samuti hooldus?, remondi? jm halduskulusid ning kaasomandis oleva kinnisasja osa ühise kasutamisega seotud kulusid proportsionaalselt enda mõttelise osaga (lõike 1 teine lause).

(3) Olenemata lõikest 2 võivad korteriomaniikud häälteenamusega otsustada, et kaasomandis oleva kinnisasja osaga või eriomandis oleva kinnisasja osaga seotud [...] tegevuskulud, mida ei pea arveldama kolmandate isikutega otse, samuti halduskulud registreeritakse viitega kasutamisele või tekkimise põhjusele ning jaotatakse selle alusel või mõne muu standardi alusel, kui see on kooskõlas nõuetekohase haldamise põhimõttega.“

III. **Faktilised asjaolud, riigisisene menetlus ja eelotsuse küsimused**

10. WEG Tevesstraße (edaspidi „kaebaja“) on korteriomaniike ühisus. Need korteriomaniikud on kolm juriidilist isikut (äriühing, ametiasutus ja kohalik omavalitsus) (edaspidi „omanikud“). Nagu ilmneb, on tehtud kaebajale ülesandeks hallata mitme kasutusotstarbega kinnisasja Baden-Württembergi liidumaal (edaspidi „kinnisasi“). Kinnisasjal on 20 üürikorterit, ametiasutuse ja kohaliku omavalitsusasutuse osakonnad.

11. Kaebaja ehtas 2012. aastal kinnisasjale soojus? ja elektrienergia koostootmisjaama (edaspidi „koostootmisjaam“). Ta alustas koostootmisjaamas elektrienergia tootmist. Seejärel

müüs ta elektrienergiat elektriütletootjale ja tarnis toodetavat soojustenergiat omanikele.

12. Samal aastal esitas kaebaja esialgse käibedeklaratsiooni, milles taotles sisendkäibemaksu tagastamist summas 19 765,17 eurot, mis tulenes koostootmisjaamaga seotud soetamis- ja tegevuskuludest.

13. Villingen-Schwenningeni maksuamet nõustus 3. detsembril 2014 pärast selle taotluse hindamist sisendkäibemaksu mahaarvamisega vaid 28% ulatuses. Tema arvutuse kohaselt vastas see summa elektrienergia tootmisele omistatavale osale eespool nimetatud kuludest. Soojusenergia tootmisele omistatava sisendkäibemaksu mahaarvamise osas, mille suurus oli 72%, jättis maksuamet kaebaja taotluse rahuldamata põhjendusel, et käibemaksuseaduse § 4 lõike 13 kohaselt on kinnisasja omanikele soojustenergia tarnimine käibemaksust vabastatud.

14. Kui maksuamet selle otsuse peale esitatud vaide rahuldamata jättis, pöördus kaebaja Finanzgericht Baden-Württembergi (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa). Muu hulgas on kaebaja seisukohal, et käibemaksuseaduse § 4 lõike 13 on liidu õigusega vastuolus, niivõrd kui selles lõikes ette nähtud maksuvabastus ei tulene käibemaksudirektiivist. Kuna liidu õigus on esimuslik, peab soojustenergia tarnimine omanikele olema käibemaksuga maksustatud, mistõttu on kaebajal õigus maha arvata ka ülejäänud 72% sisendkäibemaksust.

15. Kaheldes selles, kas kohaldatavad liikmesriigi õigusnormid on liidu õigusega kooskõlas, otsustas Finanzgericht Baden-Württembergi (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa) menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmises küsimuses:

„Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on korteriomaniike ühisuste poolt korteriomaniikele soojuse tarnimine käibemaksust vabastatud?“

16. Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon on esitanud oma kirjalikud seisukohad. Samuti vastasid nad 22. mail 2020 menetlusosaliste kirjalikele küsimustele.

IV. Õiguslik analüüs

17. Käesolev ettepanek on üles ehitatud järgmiselt: alustan sissejuhatavate märkustega, sõnastades mitu hüpoteesi seoses juhtumi asjaoludega ja eeldustega, millest ma lähtun eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastamisel (A osa). Seejärel sõnastan õigusliku kriteeriumi, mille põhjal tuvastada, kas tegu on käibemaksudirektiivi tähenduses maksustatava tehinguga (B osa). Järgmiseks käsitlen Saksamaa valitsuse ja komisjoni argumente ning siis rakendan seda õiguslikku kriteeriumi loodud hüpoteetiliste stsenaariumide suhtes (C osa).

A. Sissejuhatavad märkused

18. Sisuliselt palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas käibemaksudirektiivi sätetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega on korteriomaniike ühisuse poolt nendele omanikele soojustenergia tarnimine käibemaksust vabastatud.

19. Võttes arvesse vajadust ühtse käibemaksu arvutusbaasi järele,⁽³⁾ võib tehingu käibemaksust vabastamine tekkida ühes kahest olukorrast: 1) kui maksustatavat tehingut ei olegi sooritatud; või 2) kui on kohaldatav üks käibemaksudirektiivi IX jaotises loetletud piiratud maksuvabastustest.

20. Mõlemal juhul on vaja üksikasjalikult kirjeldada vaidlusaluse tehingu asjaolusid. Käesolevas asjas on eelotsusetaotlus üsna napsõnaline, mistõttu on mitut varieeruda võivat faktilist asjaolu

teadmata keeruline kummagi olukorra esinemise kohta järeldust teha. Pean seepärast vajalikuks kirjeldada oma arusaama faktilistest asjaoludest ja vajadust teatavate eelduste järele, mis paratamatult raamistavad vastuse, mille saan eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele anda.

21. Igall juhul annavad minu arvamuses tooni kaks rühma muutujaid. Need on järgmised.

1. **Kes tarnib mida kellele ja mida köetakse?**

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on märkinud nii eelotsusetaotluses kui ka eelotsuse küsimuses, et kaebaja on see, kes tarnib elektrienergia tootmisest tekkivat soojusenergiat omanikele („die Wohnungseigentümer“). Toonitan, et soojusenergiat tarnitakse nendele juriidilistele isikutele, osutamaks, et kohtutoimikus ei ole tõendeid soojusenergia tarnimise kohta eluruumide üürnikele 20 üürikorteris, mis on samuti osa kinnisasjast (ja mille omandi küsimus on sama ebaselge). Õigupoolest näib, et ükski üürnik ei ole selle tehinguga üldse seotud.

23. See muudab olukorra veelgi keerulisemaks: kas eelotsusetaotluse esitanud kohtu määrust tuleb lugeda sõna-sõnalt? See küsimus tekib põhjusel, et määrava artikli *die* kasutamine sõna *Wohnungseigentümer* ees viitab mitmusele, mis võib tähendada, et Euroopa Kohtult palutakse arvamust soojusenergia tarnimise kohta omanikele *kollektiivselt*, eeldatavasti siis ühiskasutuses olevate alade *kollektiivseks* kasutamiseks. Või peaksin mõistma eelotsusetaotluse esitanud kohut nii, et soojusenergia tarne saajad on *die Wohnungseigentümer* kollektiivselt, kuid *isiklikuks* kasutamiseks *individuaalomandis* olevatel kinnisasja osadel?

24. Eelotsusetaotlus ei anna selgeid juhiseid kummaski suunas. Käibemaksuseaduse § 4 lõige 13 on samuti ebaselge. Selle asjakohases osas on muid täpsustusi lisamata pelgalt sätestatud, et korteriomaniike ühisuse soojusenergia tarded, mida saavad *die Wohnungseigentümer*, on käibemaksust vabastatud.

25. Selle üksikasjade nappuse tõttu on kaks võimalikku stsenaariumi. Esiteks *ühiskasutuses olevate alade* kütmine. Selle stsenaariumi kohaselt tarnib kaebaja soojusenergiat omanikele *kollektiivselt* selles mõttes, et kas omanikud või kaebaja (või vahest kaebaja ise omanike nimel) kütavad kinnisasja ühiskasutuses olevaid alasid ühise tarbimise ja kasu eesmärgil. Teiseks *individuaalalade* kütmine. Ka sellise stsenaariumi korral tarniks kaebaja omanikele soojusenergiat, kuid üsnagi teistmoodi. Sel juhul saavad omanikud soojusenergiat vahetult nende kinnisasja osade tarvis, mis on neile määratud, ja tarbivad seda *individuaalselt*.

2. **Millist tasu makstakse (kui üldse) ja kuidas seda arvutatakse?**

26. Nagu Saksamaa valitsus ja komisjon on õigesti märkinud, ei ole ka tasu küsimust eelotsusetaotluse esitanud kohtu määrmuses käsitletud. Õigupoolest ei ole viidatud, et *üldse mingit* tasu makstakse. Samuti ei ole üksikasjalikku teavet selle kohta, kuidas tasu, kui seda peaks makstama, arvutatakse.

27. Nimelt ei oleks tasu puudumise korral olemas ka maksustatavat tehingut.(4)

28. Eeldan oma hinnangu andmisel siiski, et omanikud maksavad kaebajale soojusenergia tarnimise eest teatavat tasu, sest ei ole tõenäoline, et eelotsusetaotluse esitanud kohus esitaks niisuguse küsimuse, kui üldse mingit tasu ei oleks.

29. Samuti on oluline see, kuidas tasu süsteem on kujundatud ja kuidas tasu arvutatakse. Ühest küljest võivad olla eraldi arved teatava konkreetse kulu eest. Teisisõnu on iga makse soojusenergia tarnimise eest sihtotstarbeline ja seega tehakse see *otseselt* selle konkreetse kulu katteks. Teisest küljest võib soojusenergia tarnimine olla osa sellest, mida kaebaja laiemalt pakub.

Sel juhul maksaksid omanikud eeldatavasti korrapäraselt mingi kogusumma eri jooksvate kulude katteks, sealhulgas soojusenergia tarnete eest. Sel juhul esitatakse arveid kõikide (või mõningate) jooksvate tegevuste eest ja kulud võivad olla liigendatud. Tasu makstaks *kaudselt*, „üldiste“ kulude katteks.

30. Kokkuvõttes ei seisne kaks mulle tundmatut muutujat, mis on minu arvates siiski olulised lõpuks juhtumi kohta hinnangu andmisel, mitte ainult selles, kas soojusenergia läheb kinnisasja *ühiskasutuses olevatele aladele* või *individaalaladele*, vaid ka selles, kas tasu selle tarnimise eest makstakse teatava konkreetse kulu katteks („otseselt“) või üldiste kulude katteks („kaudselt“).

B. Õiguslik kriteerium

31. Selleks et tehing oleks käibemaksudirektiivi tähenduses maksustatav, peab olema tasu eest sooritatud tehing (mis kuulub käibemaksudirektiivi artikli 2 kohaldamisalasse) liikmesriigi territooriumil (nagu nõuab sama direktiivi artikkel 5) maksukohustuslase poolt, kes sellisena tegutseb (sama direktiivi artikli 9 tähenduses). Seda juhul, kui ei kohaldu üks käibemaksudirektiivi IX jaotises sätestatud maksuvabastustest.

32. Käesolevas asjas ei ole territoriaalse kohaldamisala kriteeriumi täidetust vaidluse alla seatud. Seetõttu ma seda rohkem ei käsitle ja keskendun oma analüüsis ülejäänud teguritele.

1. Kaubatarned tasu eest?

33. Käibemaksudirektiivi artiklis 2 on ette nähtud need tehingud, mis maksustatakse käibemaksuga. Muu hulgas on seal selgitatud, et „kaubatarned tasu eest“ kuuluvad käibemaksuga maksustatavate tehingute hulka. Seda on tõlgendatud nii, et liidu seadusandja eesmärk oli maksustada vaid „tasu eest“ tarbimist, st kui kaubatarnete eest antakse vastutasu.(5) Sellist „tasu“ peetakse (vähemalt osaliseks, vahel koguni subjektiivseks) kõnealuse kauba väärtuseks, mitte objektiivsete kriteeriumide kohaselt hinnatud väärtuseks.(6)

34. „Tasu“ peab olema ka „otseselt ja vahetult seotud“ kõnealuse maksustatava tegevusega.(7) Saan kohtupraktikast aru nii, et selles on ette nähtud kaks sellekohast kumuleeruvat tingimust. Esiteks peab maksel olema teatav „põhjuslik seos“. Teisisõnu peab olema näha, et isik maksab konkreetse kauba või teenuse eest.(8) Teiseks peab tehtav makse vastama kahe tehingupoole vahelisele „õigussuhtele“.(9)

35. Peaksin siinkohal märkima, et pean mõiste „õigussuhe“ kasutamist kohtupraktikas mõnevõrra ebaõnnestunuks. Võib esineda „õigussuhte“ vastavaid tehinguid, mis ei kuulu käibemaksudirektiivi artikli 2 kohaldamisalasse. Nii puudutas kohtuasi Apple and Pear Development Council kahtlemata „õigussuhet“ Inglismaa ja Walesi kaubanduslike õuna? ja pirnikasvatavate ning seaduse kohaselt nende huve edendama määratud asutuse vahel (millesse kuulumine oli kohustuslik), ehkki Euroopa Kohus märkis, et iga õuna? ja pirnikasvataja makstud aastatasu ei vastanud piisavalt „kasule“, mis tulenes selle asutuse tegevusest.(10) See tähendab, et mõiste „õigussuhe“ kätkeb rohkemat kui pealtnäha paistab.

36. Minu jaoks on „õigussuhte“ eesmärk sedalaadi olukordades pigem see, et „kasu“ oleks samamõduline tehtud maksega. See tähendab, et nõutav „õigussuhe“ esineb vaid siis, kui tasu maksja saab ka teatava „kasu“, mis on selle tasuga samamõduline. Kohtuasjas Apple and Pear Development Council oli see „kasu samamõdulisus“ olematu, sest asutuse funktsioonid olid seotud puuviljakasvatavate kollektiivsete huvidega, mistõttu igasugune kasu, mida individaalne puuviljakasvatav nendest funktsioonidest sai, „tulenes kaudselt nendest, mis tekkisid kogu tööstusharule tervikuna“.(11)

37. Sama loogika nähtub ka kohtuotsusest komisjon vs. Soome, kus Euroopa Kohus märkis, et õigusabiteenuste osutamise eest küsitav tagasihoidlik tasu, mis on välja arvatud õigusabi saaja sissetuleku põhjal, ei ole samamõõduline saadud teenustega, olgugi et õigussuhe oli olemas.(12) Samamoodi otsustas Euroopa Kohus kohtuasjas Tolsma – kus tunnistati, et tegu on „õigussuhteta“ juhtumiga –, et möödujate annetused tänavamuusikule, ei olnud samamõõdulised kasuga, mis tekkis sellest, et ta avalikul tänaval muusikat esitas.(13)

38. Seevastu tuvastati „kasu samamõõdulisuse“ esinemine kohtuotsustes Kennemer Golf ja Le Rayon d'Or, kus kindlasummalise tasu maksmist teenuse (võimalus kasutada golfiväljakut või saada soovi korral hooldust) „alalise“ kättesaadavuse eest peeti „tasuks“, olgugi et neid teenuseid tegelikult ei kasutatudki.(14)

39. Kokkuvõttes näib seega, et „õigussuhte“ kriteeriumil on nii vormiline kui ka sisuline tahk. Peale vormilise tingimuse (või selle tingimuse raames), et tehingupoolte vahel peab olema teatavat liiki struktuurne õigussuhe, seostub õigussuhte mõiste tasu kontseptsiooniga. Selle eesmärk on omavaheline vähemalt mõningase majandusliku väärtusega vastastikuse kasu vahetamine, mille puhul on olemas tagasijälgitav põhjuslik seos kummagi poole soorituste vahel.

2. **Majandustegevus?**

40. Käibemaksudirektiivi artikkel 9 käsitleb „maksukohustuslasi“. Artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on „maksukohustuslane“ „iga isik“, kes iseseisvalt teostab „mis tahes paigas“ „mis tahes majandustegevust“, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Sama lõike teises lõigus on seejärel täpsustatud, mis on „majandustegevus“.

41. Selle sätte laia sõnastuse kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes tegeleb mis tahes kohas mis tahes majandustegevusega.(15) Samamoodi on mõistet „majandustegevus“ tõlgendatud laialt ja see on oma laadilt objektiivne selles mõttes, et seda tegevust käsitletakse kui niisugust, võtmata arvesse selle eesmärki ja tulemusi.(16)

42. Olles selgitanud käibemaksudirektiivi artiklitest 2 ja 9 tulenevat õiguslikku kriteeriumi, asun nüüd käesoleva juhtumi juurde.

C. **Käesolev juhtum**

43. Käibemaksudirektiivi artikli 15 kohaselt loetakse „soojusenergiat“ materiaalseks varaks.

44. Käesolev juhtum võib sisuliselt puudutada kahte eri stsenaariumi: ühe puhul tarnitakse soojusenergiat kinnisasja *ühiskasutuses olevatele aladele* ja teise puhul kinnisasja *individaalaladele*. Mõlemal juhul eeldan, et omanikud maksavad kaebajale kauba (soojusenergia) tarnimise eest mingil viisil *otseselt* või *kaudselt* tasu.(17)

45. Enne, kui asun neid stsenaariume ükshaaval hindama, peaksin kommenteerima kahte käesolevas asjas esitatud läbivat argumenti, mis kehtivad olenemata stsenaariumist.

46. Esimene argument puudutab „majandustegevuse“ olemust. Saksamaa valitsus ja komisjon on seisukohal, et kuna korteriomanike ühisuse moodustavad isikud (kaebaja ehk sisuliselt omanikud) on *identsed* soojusenergia tarnete saajatega (jällegi omanikud), ei saa seda tehingut pidada „majandustegevuseks“. Komisjoni sõnul laieneb see ka üldistele hooldus?, remondi? jm teenustele, mida kaebaja omanikele osutab. Kogu eespool kirjeldatud tegevus jääb väljapoole käibemaksudirektiivi kohaldamisala.

47. Ma ei saa selle arutluskäiguga nõustuda.

48. Esiteks, mis puudutab tarne olemust, on käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimeses lauses kasutatud üsnagi selget eestäiendit „mis tahes“, osutamaks, et „[m]ajandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus“. Samuti tähendavad selle lõike esimeses ja teises lõigus sätestatud abstraktsed ja tüpoloogilised määratlused omavahelises koostoimes minu arvates liidu seadusandja soovi, et mõiste „majandustegevus“ hõlmaks võimalikult laia valikut tegevusi.(18)

49. Teiseks on minu arvates üsna määrav, nagu ka eelotsusetaotluse esitanud kohus on märkinud, et kaebaja on Saksamaa õiguse kohaselt eraldi juriidiline isik. Seega tarnib üks juriidiline isik soojusenergiat kolmele teisele juriidilisele isikule. Mõistan kindlasti, et majanduslikus mõttes koosneb kaebaja mõningatest samadest isikutest, kes tema tegevusest kasu saavad. Ent vaevalt saab majanduslike huvide kattumine olla argument, millest lähtudes täielikult eirata selget õiguslikku eristust, mis liikmesriigi õiguses olemas. Seega ei ole tegu identsete isikutega ja iseendale tarnimist ei esine.

50. Seetõttu ei näe ma, kuidas saab soojusenergia tarne, mille sooritab kauba saajast erinev juriidiline isik, endast mitte kujutada käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses „majandustegevust“. Ka siis, kui vaidlusalune tegevus oleks mingi muu, ei mõjutaks see järeldust: kui kaebaja sai tasu näiteks ühiskasutuses olevate alade koristamise, hoone fassaadi korrashoiu või isegi värava fonoluku remondi eest, oli tegu individuaalse „majandustegevusega“ samamoodi, nagu seda on käesoleval juhul soojusenergia tarnimine. Ükski nendest tegevustest ei jää käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 kohaldamisalast välja.(19)

51. Teine argument puudutab käibemaksuseaduse § 4 lõike 13 olemust. Saksamaa valitsus on esitanud selle kohta kaks tähelepanekut. Esiteks on käibemaksuseaduse § 4 lõikega 13 riigisisese õiguses rakendatud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis I leiduv maksuvabastus seoses „kinnisasja rendile- ja üürileandmi[sega]“. Teiseks väidab Saksamaa valitsus, et käibemaksuseaduse § 4 lõikes 13 sätestatud erand leiab toetust ühes komisjoni ja nõukogu väljendatud seisukohas. Selles seisukohas, mida sisaldab nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(20) (edaspidi „kuues direktiiv“) vastuvõtmist käsitlev nõukogu protokoll, on märgitud, et liikmesriigid võivad vabastada käibemaksust muu hulgas soojusenergia tarnimise.

52. Ma ei saa kummagi argumendiga nõustuda.

53. Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis I on nimetatud üks tegevus, mille liikmesriigid võivad käibemaksust vabastada. See ei saa määratlada, mis kujutab endast „rendile? või üürileandmist“, samuti ei viidata selles liikmesriigi õigusnormidele.(21) See säte aga on erand tavapärasest nõudest maksta käibemaksu ning seetõttu tuleb seda sätet tõlgendada rangelt.(22)

54. Esiteks ei paista selles tekstis mulle pealtnäha ühtegi argumenti, mis toetaks Saksamaa valitsuse seisukohta, et soojusenergia tarnimine või õigupoolest mis tahes asjade, v.a kinnisasjade tarnimine korteriomanike ühisuse poolt nendele samadele omanikele peaks kuuluma selle maksuvabastuse kohaldamisalasse. Ma ei mõista, kuidas saaks „soojusenergia tarnimine kinnisasjal tarbimiseks“ eales, mis tahes mõistliku (ja kindlasti mitte kitsa) tõlgenduse kohaselt olla hõlmatud „kinnisasja rendile- ja üürileandmi[sega]“. Esimesena nimetatu on lihtsalt täiesti teistsugune tegevus, millel on tõepoolest pistmist „kinnisasjaga“, kuid see on ka kõik.

55. Teiseks võib oletada, et kui omanikud võtaksid kinnisasja rendile või üürile kaebajalt (mida käesoleval juhul ei ole olnud) ja kaebaja märgiks, et soojusenergia tarbimine oli osa kohustuslikust „rendipaketist“, saaks argumenteerida, et soojusenergia tarbimine on üüritehingu osa. Ent

kohtupraktikas on „kõrvaltarned“ käibemaksust vabastatud vaid niivõrd, kui neid maksustatakse samamoodi nagu „põhiteenust“ ja kui need ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk või teenus, mida soovitakse selle enda pärast, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend.(23) Selleks on vaja hinnata tehingu olulisi tunnuseid.(24)

56. Kuigi selle peab niisugusel juhul kindlaks tegema liikmesriigi kohus, täheldan siiski, et käesolevas asjas ei viita miski sellele, nagu oleks „kõrvaltegevus“ soojusenergia tarnimiseks rendi? või üüritehingu – kui see üldse esines – niisugune osa, mis lõpuks kujutab endast käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti 1 kohaselt „põhitegevust“.(25) Isegi kui see seda oleks, oleks mul tõsisel kahtlusi, kas niisugune tegevuste ühendamine oleks käibemaksudirektiivi kohaselt võimalik. Seetõttu on mõnevõrra keeruline liigitada soojusenergia tarnimist selle käibemaksust vabastatud „põhitegevuse“ konkreetse aspekti alla kuulumisega.(26)

57. Kolmandaks ja ilma et see mõjutaks küsimust, kas soojusenergia tarnimist saab teataval asjaoludel pidada kõrvaltegevuseks, on igal juhul tegu „aktiivse“ tehinguga. Nagu Euroopa Kohus on märkinud, oli käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti 1 eesmärk pelgalt vabastada käibemaksust „passiivne“ tehing, mis seisneb „kinnisasja rendile? või üürileandmises“.(27) Nagu komisjon õigesti märgib, on kohtuotsuses Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie selgelt leitud, et „aktiivseid“ tehinguid, nagu „vee, elektrienergia ja kütte tarnimist ning prügivedu, mis üürileandmisega kaasnevad, tuleb põhimõtteliselt pidada mitmeks eraldiseisvaks ja sõltumatuks teenuseks, mida peab käibemaksuga maksustamisel eraldi hindama“.(28)

58. Mis puudutab komisjoni ja nõukogu seisukohta kuuenda direktiivi suhtes, on vastus veelgi lihtsam. Kohtupraktikast nähtub selgelt, et niisugustel dokumentidel ei ole õiguslikku väärtust ja neid võib kasutada vaid siis, kui kõnealuse sätte sõnastuses on nende sisule viidatud.(29) Põhjus on selles, et vaidlusaluse õigusakti adressaadid peavad saama tugineda sellele, mida see õigusakt sisaldab.(30)

59. Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis 1 ei ole soojusenergia tarnimisele viidatud. Samuti ei ole sellele viidatud sellele sättele ajaliselt eelnenud kuuenda direktiivi sättes, nimelt artikli 13 B osa punktis b, millega see seisukoht on seotud. Käesolevas asjas ei saa sellele tugineda.

60. Olles käsitlenud üldisi ja läbivaid argumente, asun nüüd käsitlema kahte stsenaariumi, mis võivad käesolevas asjas tekkida.

1. **Esimene stsenaarium: ühiskasutuses olevate alade kütmine**

61. Meenutan, et esimene stsenaarium eeldab seda, et kaebaja tarnib soojusenergiat omanikele *kollektiivselt*. Seega tarnitakse soojusenergiat omanike ühistes huvides ja tarbitakse samamoodi. Soojusenergia tarnimise eest maksavad omanikud kaebajale kas *otseselt* või *kaudselt*.

62. Kuna olen välja pakkunud, et soojusenergia tarnimine kujutab endast tõenäoliselt majandustegevust, on järgmine küsimus selles, kas seda osutatakse käibemaksudirektiivi artikli 2 tähenduses tasu eest või mitte. Kuna ma ei tea kaebaja ja omanike vahelistest makse? või arvelduskokkulepetest, saan pakkuda vaid mõningaid tõepoolest üsna ebamääraseid juhiseid seoses kriteeriumidega, mis on tõenäoliselt liikmesriigi kohtu jaoks olulised.

63. Esiteks on olenevalt tasu ja arvete laadist tõenäoline, et vastusoorituse puhul esineb teatav põhjuslik seos,(31) muidugi välja arvatud juhul, kui kaebaja leiab end üpris ebatõenäolisest olukorrast, kus omanikud ei maksa neile tarnitud soojusenergia eest mitte kui midagi.

64. Teiseks, kas on olemas „õigussuhe“, mille raames vahetatakse omavahel struktureeritult sooritusi? Selline „õigussuhe“ ei eelda mitte ainult omavahelist kokkulepet, vaid ka samamõõdulist „kasu“ maksjale.(32) Selle tähendus käesoleval juhul on järgmine.

65. Olemuslikult ei tegutse kaebaja ühe individuaalse omaniku huvides ega juhatusel. Kui kaebaja tarnib soojusenergiat eesmärgiga kütta kinnisasja ühiskasutuses olevaid osi, täidab ta oma ülesandeid tõenäoliselt *kinnisasja kui terviku kasuks ja ühistes huvides*. Tasu, mida ta oma tegevuse (nagu soojusenergia tarnimine) eest saab, ei ole tegelikult kuidagi seotud „kasuga“, mis on samamõõduine selle omaniku *individuaalse osaga* selle teingu eest antavas üldises „tasus“.(33) Mis tahes „kasu“, mida saab individuaalne omanik, tuleneks otseselt omanike kollektiivsest kasust, isegi kui ei saa välistada, et mõningad omanikud võiksid eri asjaoludel saada soojusenergia tarnimisest suuremat kasu kui teised.(34)

66. Teisisõnu ei ole individuaalne „kasu“ seega piisavalt samamõõduine tehtud maksega. Seetõttu ei ole seos antud tasu ja saadud teingu vahel piisavalt otsene, et kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 kohaldamisalasse.(35)

67. On tõsi, et vähemalt Saksamaa õiguse kohaselt – eeldusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib – on omanikud seadusega kohustatud kandma oma osa kaebaja üldistest tasudest ja kuludest.(36) Siiski ei pea ma seda, et on olemas õiguslik kohustus muutuda eraldiseisva üksuse osaks (nagu kohtuasjas Apple and Pear Development Council) või õigupoolest kohustus maksta oma proportsionaalne osa selle üksuse üldkuludest (nagu oleks käesoleval juhul nõutav kohaldatavate Saksamaa õigusnormide kohaselt), määravaks küsimuses, kas esineb „kasu samamõõdulisus“. Kindlasti võib kontrolli puudumist ja kokkuleppe elementide puudumist pidada igas mõttes „viiteks“ selles suunas, et tehing ei ole „tegelikult makse teatava konkreetse tegevuse eest“, (37) kuid see ei iseloomusta asjaomase tegevuse ja tehtud makse vahelist seost.

68. Sel põhjusel arvan, et vastavalt esimesele stsenaariumile kinnisasja ühiskasutuses olevate alade jaoks soojusenergia tarnimisel ei pruugi samamoodi esineda „kasu samamõõdulisust“, kui omanikud ei ole õiguslikult kohustatud katma kaebaja tasusid ja kulusid. Nendel asjaoludel on soojusenergia tarnimine omanike ühistes huvides ja seega ei tehta seda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses „tasu eest“.

69. Seega, kui käesoleva juhtumi faktilised asjaolud on niisugused, olen seisukohal, et käibemaksuseaduse § 4 lõige 13 ei ole käibemaksudirektiiviga vastuolus. Sellisel juhul ja sellises ulatuses võiks käibemaksuseaduse § 4 lõiget 13 näha pelgalt kui liikmesriigi õiguses antud selgitust tegevuse kohta, mis ei ole igal juhul käibemaksuga maksustatav.

2. **Teine stsenaarium: individuaalalade kütmine**

70. Teise stsenaariumi korral tarnib kaebaja soojusenergiat omanikele *individuaalselt*, isiklikuks kasutamiseks nendele kuuluvates kinnisasja osades. Sel juhul tehakse niisugune tarne omaniku individuaalsetes huvides. Soojusenergiat ei tarbita kinnisasja ühiskasutuses olevatel osadel. Omanikud maksavad kaebajale *otseselt* või *kaudselt*.

71. Selles stsenaariumis on „põhjusliku seose“ kriteerium, et tasu esineks, esimese stsenaariumiga võrreldes tõenäolisemaltki täidetud. Samal ajal, kui võib ette kujutada mitmesuguseid kindlasummalisi, kogusummalisi või muud liiki hübriidmaksleid, mis on võimalikud siis, kui iga omanik peab korrapäraselt andma oma panuse ühiskasutuses olevate alade kütmissse, on üsna raske ette kujutada, et samalaadne kokkulepe kehtiks sisuliselt individuaalse tarbimise suhtes.

72. Samas näib mulle, et teist stsenaariumi eristav tegur on samamõdulise „kasu“ esinemine individuaalse omaniku jaoks. Kui omanikud saavad soojusenergiat *oma individuaalseks tarbeks* ja maksavad kaebajale selle tarnimise eest tasu, on makstav tasu sihtotstarbeline tegevuse suhtes, mis toob omanikule piisavalt otsest ja samamõdulist kasu. Kindlasti ei viita ma sellele, nagu peaks kasu olema samamõduline tehtud makse *rahalise* väärtusega. Käibemaksudirektiiv ei karista halbade majandusotsuste eest. Küsimus on hoopis selles, kas saadav kasu on piisavalt otsene, et see oleks saadud käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses „tasu eest“. Kui see nii on, antakse seda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 „tasu eest“.

73. Makseviis neid järeldusi ei muuda. On selge, et kui soojusenergia tarnimine muutub vastastikuseks tehinguks *otse* makse kaudu, millega kaetakse teatav konkreetne arve, ei ole kahtlust, et see on samamõduline soojusenergiast saadud kasuga. Tasu maksmise viisi võib muuta, kuid see järeldus jääb tõenäoliselt samaks. Soojusenergia tarnimise tehing, mille omanik muudab vastastikuseks *kaudselt*, näiteks regulaarsete kindlasummaliste maksetega, on jätkuvalt samamõduline saadava kasuga ja seega „tasu eest“ tehtud, sest see hõlmab vähemalt osaliselt tegevust, mis toob omanikule *individuaalset kasu*.

74. Nagu nähtub kohtuotsustest Kennemer Golf ja Le Rayon d'Or, peab see paika isegi siis, kui ei ole võimalik seostada summat soojusenergia igakordse isikliku kasutamisega.⁽³⁸⁾ Seega esineb „kasu samamõdulisuse“ element ka tehingus, milles tekivad „segakulud“. See tähendab olukorda, kus kaebaja teostab mitmesugust tegevust omanikele *kollektiivselt* ja peale selle tarnib omanikele *individuaalselt* soojusenergiat. Sel juhul on vähemalt osa antavast tasust sihtotstarbeline teatava *individuaalse kulu* katmiseks. Seega muutub tehing osaliselt samamõduliseks ja selles ulatuses käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses tehinguks „tasu eest“, mis kuulub käibemaksuga maksustamisele.

75. Nendel asjaoludel vabastaks käibemaksuseaduse § 4 lõige 13 tehingu tavapärasest nõudest maksta sellelt Saksamaal käibemaksu, samas kui teistes liikmesriikides või vahest isegi Saksamaal⁽³⁹⁾ kuuluks see tehing neutraalse maksustamise põhimõtte vastaselt käibemaksuga maksustamisele.⁽⁴⁰⁾ Sel juhul oleks käibemaksuseaduse § 4 lõige 13 käibemaksudirektiiviga vastuolus seetõttu, et sellega on soojusenergia tarnimine käibemaksust vabastatud.

76. Eespool kirjeldatud arvesse võttes on liikmesriigi kohtu ülesanne hinnata kaebaja ja omanike vahelise kokkuleppe üksikasju, võttes nõuetekohaselt arvesse eespool kirjeldatud kaalutlusi soojusenergia tarnimise eest tehtud võimalike maksete „kasu samamõdulisuse“ kohta. Kui liikmesriigi kohtu menetluses käsitletavas tehingus esineb samamõdulise element, on käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 ette nähtud „tasu eest“ sooritamise element tõenäoliselt samuti täidetud ja tehing muutub selles ulatuses käibemaksuga maksustatavaks.

V. Ettepanek

77. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Finanzgericht Baden-Württembergi (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa) küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,

tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisese õiguse sätted, millega on korteriomaniike ühisuse poolt nendele omanikele soojusenergia tarnimine käibemaksust vabastatud, niivõrd kui tasu, mida see ühisus saab soojusenergia tarnimise eest, katab ainult tasud ja kulud, mis on tekkinud seoses soojusenergia tarnimisega kinnisasja ühiskasutatavatele aladele.

Seevastu tuleb direktiivi 2006/112/EÜ tõlgendada nii, et samad riigisisese õiguse sätted on selle direktiiviga vastuolus, kui tasus, mida see ühisus saab soojusenergia tarnimise eest, on osaliselt või täielikult arvesse võetud soojusenergia tarnimist kinnisasja individuaalselt omatavatele osadele.

Liikmesriigi kohtu ülesanne on kontrollida, millistel asjaoludel makstakse põhikohtuasjas tasu soojusenergia tarnimise eest.

1 Algkeel: inglise.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

3 Käibemaksudirektiivi põhjendus 7 räägib vajadusest, et ühine käibemaksusüsteem peaks „tagama konkurentsi neutraalsuse“. Vt samuti 3. mai 2001. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (C-481/98, EU:C:2001:237, punkt 22).

4 5. veebruari 1981. aasta kohtuotsus Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punkt 14) ja 1. aprilli 1982. aasta kohtuotsus Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punkt 10). Nagu olen mujal välja pakkunud, ei saa tasu elemendist teadmata eeldada, et tasu element on „kaubatarnes“ olemas. Vt minu ettepanek kohtuasjas Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, punkt 57).

5 Vt eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

6 Vt 13. juuni 2018. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punkt 43).

7 Vt nt 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 Vt 5. veebruari 1981. aasta kohtuotsus Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punkt 12).

9 Vt 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 17) ja 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

10 8. märtsi 1988. aasta kohtuotsus Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 14).

11 Sealsamas, punkt 14.

12 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punktid 50–51).

13 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 17).

14 21. märtsi 2002. aasta kohtuotsus Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punktid 40–42) ja 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 37).

15 Nagu Terra ja Kajus on täheldanud, tähendab see käibemaksudirektiivi tähenduses seda, et

„satay müütajat Djakartas“ peetakse maksukohustuslaseks sellesamas tähenduses nagu „kaubamaja Amsterdamis“. Vt Terra, B.J.M. ja Kajus, J., *Introduction to European VAT*, IBFD Publications, 2018, lk 371.

16 Vrd muu hulgas 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations (C?320/17, EU:C:2018:537, punkt 22) ja 10. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PSM „K“ (C?214/18, EU:C:2019:301, punktid 41–42).

17 Üksikasjalikum kirjeldus eespool, käesoleva ettepaneku punktides 22–30.

18 Vt selle kohta kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Posnania Investment (C?36/16, EU:C:2017:134, punkt 25).

19 Sellise tegevuse *majanduslikku* laadi võib veelgi toonitada mõttekatsega: kas sellist tegevust pakuks ja saaks harilikult tasu eest pakkuda mõni teine (väljastpoolt tellitud) üksus (mitte kaebaja)? Vastus sellele küsimusele peab olema jaatav: muidugi mõista võib soojusenergiat tasu eest tarnida (ja sageli tarnibki) väline äriühing, niisamuti nagu hoones rikki läinud lifti parandamiseks kasutatakse ühe või teise äriühingu teenuseid.

20 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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).

21 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et sellise liidu õigusnormi sõnastust, mis ei viita seoses oma tähenduse ja ulatusega sõnaselgelt liikmesriikide õigusele, tuleb tavaliselt tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt ning sellise tõlgenduse andmisel tuleb arvesse võtta sätte konteksti ja asjaomase õigusakti eesmärgi (vt nt 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Vt viimati 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C?231/19, EU:C:2020:513, punkt 22).

23 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Vt 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Vt selle kohta 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, punktid 7–10 ja 31); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, punkt 23); 27. juuni 2013. aasta kohtuotsus RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C?155/12, EU:C:2013:434, punkt 24), ja 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, punkt 40).

26 Vt samamoodi 6. mai 2010. aasta kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (C?94/09, EU:C:2010:253, punkt 34).

27 4. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 52) ja 28. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Sequeira Mesquita (C?278/18, EU:C:2019:160, punkt 19). Vt samuti kohtujurist Trstenjaki ettepanek kohtuasjas RLRE Tellmer Property (C?572/07, EU:C:2008:697, punkt 32).

- 28 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C?42/14, EU:C:2015:229, punkt 47).
- 29 Vt muu hulgas 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Agrargenossenschaft Neuzelle (C?545/11, EU:C:2013:169, punkt 52).
- 30 Vt 17. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Denkavit jt (C?283/94, C?291/94 ja C?292/94, EU:C:1996:387, punkt 29).
- 31 Nagu on kirjeldatud eespool käesoleva ettepaneku punktides 26–30.
- 32 Nagu on kirjeldatud eespool käesoleva ettepaneku punktides 34–39.
- 33 Vt samuti 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punkt 14), kus on seda nimetatud „vastastikuste toimingute“ puudumiseks.
- 34 Esmane stsenaarium oleks siin näiteks ühiskasutuses olev hoolitsetud aed nullkorrusel, mis oleks nullkorrusel asuva korteri omanikule kaudselt kasulikum kui kõrgeimal korrusel asuva korteri omanikule. Vrd seoses sellega 8. märtsi 1988. aasta kohtuotsus Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 14).
- 35 Mis on selles mõttes kooskõlas Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 7. detsembri 2001. aasta kohtuotsusega kohtuasjas nr 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus on viidanud.
- 36 Olen selle arusaama tuletanud korterimandiseaduse § 16 lõikest 2.
- 37 Kohtujurist Slynni ettepanek kohtuasjas Apple and Pear Development Council (102/86, ei avaldata, EU:C:1987:466, punkt 1461).
- 38 Vt eelkõige 21. märtsi 2002. aasta kohtuotsus Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, punkt 40) ja 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, punkt 37).
- 39 Jällegi, soojusenergia (või ka elektrienergia või vee) individuaalseks tarbeks individuaalomaniiku korteris või üürikorteris tagab tavaliselt kolmas isik ja see kuulub käibemaksuga maksustamisele. Omanike ühisus näib alustavat väljaspool oma tavapäraseid (ühistegevuslikke) funktsioone teisi, tõepoolest (individualiseeritud) kaubanduslikke tarneid vaid käesoleva juhtumi üsna omalaadsete faktiliste asjaolude tekkides, mistõttu tekib tegelikult vastuolu ühest küljest tema üldiselt määratletud õigusliku laadi ja teisest küljest teatud konkreetse, sisuliselt majandustegevuse vahel.
- 40 Vt nt 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Segler-Vereinigung Cuxhaven (C?715/18, EU:C:2019:1138, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).