Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 29. juunil 2017 [1]

Kohtuasi C-303/16

Solar Electric Martinique SARL
versus
Ministre des Finances et des Comptes publics

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu)

Eelotsusetaotlus – Euroopa Kohtu pädevus – Liikmesriigi õigusega vahetult ja tingimusteta kohaldatavaks muudetud liidu õigusnormid – Käibemaks – Ülemeredepartemangud – Ehitustööd – Mõiste – Müügi- ja hoonetele paigaldamise tehingud – Päikesepaneelid – Päikeseboilerid – „Üheks tehinguks" kvalifitseerimine

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas eelotsusetaotluses, mille saatis Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu), palutakse tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas [2], mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ [3], (edaspidi „kuues direktiiv") artikli 5 lõiget 5 ja artikli 6 lõiget 1 ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi [4] (edaspidi „käibemaksudirektiiv"), millega kuues direktiiv alates 1. jaanuarist 2007 asendati, artikli 14 lõiget 3 ja artikli 24 lõiget 1.

2. Taotlus esitati Solar Electric Martinique SARLi ja ministre des Finances et des Comptes publics'i (rahandus- ja avaliku sektori raamatupidamisarvestuse minister) vahelises kohtuvaidluses, mis käsitleb ajavahemiku 1.1.2005-31.12.2007 eest määratud täiendava käibemaksu tasumist.

3. Sisuliselt on käesolevas kohtuasjas küsimus selles, kas päikesepaneelide ja päikeseboilerite tarnimist ja paigaldamist hoone katusele või hoone varustamiseks elektri või sooja veega käsitatakse käibemaksuga maksustamise seisukohast ühe ainsa komplekstehinguna või mitme eraldi tehinguna. See küsimus tekib sellest, et käibemaksusüsteem on ühelt poolt kõnealuste seadmete tarnimise ja teiselt poolt paigaldamise puhul erinev. Kui päikesepaneelide ja päikeseboilerite tarnimisele Prantsuse

1 Algkeel: prantsuse.
2 EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.
3 EÜT 1995, L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274.
4 ELT 2006, L 347, lk 1.

ülemeredepartemangudes kehtib maksuvabastuse erikord, siis nende seadmete paigaldamine võib Prantsuse õiguse järgi kuuluda kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 5 osutatud ja käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 3 üle võetud väljendi „ehitustööd“ alla, mida käsitatakse teenuste osutamisena ja maksustatakse käibemaksuga 8,5% määras.

4. Selle probleemi lahendamine eeldab siiski, et enne tuleb lahendada küsimus, kas Euroopa Kohus on pädev eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotlusele vastama. Nimelt toimub põhikohtuasja vaidlus Martinique'il, s.o ühes Prantsuse Vabariigi ülemeredepartemangudest, mis on kuuenda direktiivi artikli 3 lõike 3 ja käibemaksudirektiivi artikli 6 lõike 1 punkti c alusel sõnaselgelt nende direktiivide vastavatest kohaldamisaladest välja jäetud.

5. Põhjustel, mida ma hiljem selgitan, leian ma nimelt, et Euroopa Kohus peaks tunnistama, et tal puudub pädevus Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) saadetud küsimusele vastata.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

6. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 2 lõikele 1 maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimist ja teenuste osutamist tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

7. Kuuenda direktiivi artikli 3 „Territoriaalne kohaldatavus“ lõikes 3 on ette nähtud, et Prantsuse Vabariigi ülemeredepartemangud ei kuulu selle liikmesriigi territooriumi alla ja jäävad selle direktiivi kohaldamisalast välja.

8. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 1 on kaubatarne määratletud kui materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

9. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 5 on ette nähtud, et liikmesriigid võivad lõike 1 tähenduses tarnena käsitada teatavate ehitusobjektide üleandmist.

10. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 kohaselt loetakse teenuste osutamiseks mis tahes tehingut, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

11. Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teises lõigus on sätestatud, et igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

12. Vastavalt artikli 6 lõike 1 punktile c Prantsuse ülemeredepartemangudes käibemaksudirektiivi ei kohaldata.

13. Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 3 on sõnastatud samamoodi nagu kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 5. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 24 lõikele 1 käsitatakse „teenuste osutamisena“ mis tahes tehingut, mis ei ole kaubatarne.

B. Prantsuse õigus

14. Üldise maksuseadustiku (code général des impôts, edaspidi „CGI“) artikli 256 (IV) lõike 1 alusel selle põhikohtuasjas vaidlusalusele maksustamisele kohaldatavas redaktsioonis „loetakse ehitustöid teenuste osutamiseks“, mis on käibemaksuga maksustatavad.

15. Sama seadustiku artikli 266 lõike 1 punkti f kohaselt moodustab ehitustööde puhul maksustatava summa hangete, nõuete loetelu või arvete summa.

16. CGI artiklis 268 a on ette nähtud, et kui isik teeb samal ajal mitmesse käesoleva peatüki artiklites ette nähtud kategooriatesse kuuluvaid tehinguid, määratakse tema käive kindlaks, kohaldades iga tehinguterühma suhtes nendes artiklites kehtestatud eeskirju.

17. CGI artiklis 295 on sätestatud:

„1. Käibemaksuvabad on:

[…]

5. Guadeloupe'i, Martinique'i ja Réunioni departemangudes:

   a) nende kaupade importimine […] mille loetelu on kehtestatud majandus- ja rahandusministri ja […] ülemeredepartemangude eest vastutava ministri ühiste määrustega;

   b) nende kaupadega, mille importimine eespool nimetatud departemangudesse on eelmiste sätete alusel maksuvaba, analoogsete kohalikult toodetud kaupade […] müük; […]"

18. CGI IV lisa artiklis 50 k (I) on nende kaupade hulgas, mille importimisel Guadeloupe'i, Martinique'i ja Réunioni departemangu võib saada käibemaksuvabastuse, nimetatud „valgustundlikud pooljuhtseadised, sh fotogalvaanilised elemendid (mooduliteks ühendatud või ühendamata paneelid)".

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus

19. Solar Electric Martinique'i tegevusala on eelkõige päikeseenergiaseadmete müük ja paigaldamine Martinique'i departemangus. Ajavahemikul 1.1.2005-31.12.2007 kohaldas see äriühing päikesepaneelide ja päikeseboilerite elamuhoonete katusele paigaldamise tehingutele käibemaksu määraga 8,5% ainult paigaldusteenuste maksumuse pealt. Ta arvestas nimelt, et nende seadmete tarnele kehtib CGI artiklis 295 ja selle seadustiku IV lisa artiklis 50 k (I) ette nähtud maksuvabastus.

20. Maksuhaldur oli pärast kontrollimist seisukohal, et päikesepaneelide ja päikeseboilerite paigaldamise tehingud on olemuselt ehitustööd ja peavad seega sisaldama nende seadmete tarnimise maksumust. Maksuhaldus korrigeeris seega CGI artikli 266 alusel nende tehingute maksubaasi.

21. Solar Electric Martinique esitas 21. septembril 2010 Tribunal administratif de Fort-de-France'ile (Fort-de-France'i halduskohus, Prantsusmaa) kaebuse nõudega, et ta vabastataks maksuhalduri määratud juurdemaksmisele kuuluva käibemaksu maksmisest.

22. Kuna see kaebus, nagu ka sellele järgnenud apellatsioonkaebus jäeti mõlemad rahuldamata, esitas Solar Electric Martinique kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu). See äriühing väidab nimelt, et kuna asja sisuliselt arutanud kohtud olid seisukohal, et tema päikesepaneelide ja päikeseboilerite paigaldamise tööd on üks tehing, mis on olemuselt ehitustööd, kuigi neid seadmeid saab paigaldada asjaomasele hoonele suurt kahju tekitamata ja kuna tavaliselt neid hoonete ehitamise käigus ei paigaldata, siis on need kohtud rikkunud õigusnormi.

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et CGI artiklis 295 ja selle seadustiku IV lisa artikli 50 k punktis I nimetatud seadmete müügi ja paigaldamise tehingud on käibemaksuga maksustatavad ainult paigaldustööde maksumuse osas, ilma seadmete ostu maksumuseta, välja arvatud juhul, kui arvestatakse, et need paigaldustööd on olemuselt ehitustööd, millisel juhul on need tehingud käibemaksuga maksustatavad kogu tellijale arvel esitatud hinna ulatuses.

24. See kohus täpsustab, et kui CGI artikkel 295 on kohaldatav ainult ülemeredepartemangudes ehk väljaspool kuuenda direktiivi territoriaalset kohaldamisala, siis selle seadustiku artikli 256 sätted ehitustööde kohta on kohaldatav ka Prantsusmaa emamaal ja nendega on Prantsuse õigusesse üle võetud kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 5 ja artikli 6 lõige 1, mille sätted on üle võetud käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikesse 3 ja artikli 24 lõikesse 1.

25. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tuleb püüda kohaldada nende direktiivide sätteid Euroopa Liidus ühetaoliselt. Seega, kuigi kohtuvaidlus, mida ta lahendab, puudutab väljaspool nende direktiivide territoriaalset kohaldamisala tehtud tehinguid, tekib küsimus, kas päikesepaneelide ja päikeseboilerite ostmine ja hoonetele paigaldamine hoonete varustamiseks elektri või sooja veega on üks ainus tehing, mis on olemuselt ehitustööd nende direktiivide tähenduses.

26. Nendel asjaoludel otsustas Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas päikesepaneelide ja päikeseboilerite müük ja paigaldamine hoonetele või hoonete varustamiseks elektri või sooja veega on üks ainus tehing, mis kujutab endast ehitustööd [kuuenda direktiivi] artikli 5 lõike 5 ja artikli 6 lõike l, nüüd käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 3 ja artikli 24 lõike 1 tähenduses?“

27. Selle küsimuse kohta esitasid kirjalikud seisukohad Prantsuse valitsus ja Euroopa Komisjon. Nende huvitatud poolte ja Solar Electric Martinique'i suulised seisukohad kuulati ära 9. veebruari 2017. aasta kohtuistungil.

IV. Õiguslik analüüs

28. Nagu ma käesolevas ettepanekus selgitan, olen ma esimese võimalusena seisukohal, et Euroopa Kohtul puudub pädevus talle esitatud küsimusele vastamiseks. Seega analüüsin eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimust sisuliselt vaid teise võimalusena, juhuks kui Euroopa Kohus ei peaks selle ettepanekuga nõustuma.

A. Esimese võimalusena Euroopa Kohtu pädevuse puudumine esitatud küsimusele vastamiseks

29. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus möönab ja nagu ma oma sissejuhatavates märkustes esile tõin, toimuvad käesoleva kohtuasja faktilised asjaolud eranditult Martinique'il, s.o ühes Prantsuse Vabariigi ülemeredepartemangudest, mis on kuuenda direktiivi ja käibemaksudirektiivi territoriaalsest kohaldamisalast sõnaselgelt välja jäetud. Põhikohtuasi jääb seega asjakohaste liidu õigusnormide kohaldamisalast välja.

30. On tõsi, et Euroopa Kohus on regulaarselt tunnistanud enda pädevust otsustada liidu õigusnormide kohta esitatud eelotsusetaotluste üle olukordades, kus põhikohtu faktilised asjaolud jäävad liidu õiguse kohaldamisalast välja, aga kus selle õiguse nimetatud normid on kohaldatavaks muudetud liikmesriigi õigusega selles nende liidu õigusnormide sisule viitamise teel[5].

5 Vt selle kohta kohtuotsused, 21.12.2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, punkt 17), ja 18.10.2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638, punkt 45), ning kohtumäärused, 3.9.2015, Orrego Arias (C-456/14, ei avaldata, EU:C:2015:550, punkt 21), ja 12.5.2016, Sahyouni (C-281/15, EU:C:2016:343, punkt 26).

31. Sellega seoses on Euroopa Kohus oma hiljutises kohtupraktikas täpsustanud, et liidu õigusnormide tõlgendamine tema poolt olukordades, mis ei kuulu selle akti kohaldamisalasse, on õigustatud, kui need sätted on muudetud selliste olukordade suhtes kohaldatavaks siseriiklike õigusnormidega *vahetult* ja *tingimusteta* ning eesmärgiga tagada selliste olukordade ja liidu õiguse kohaldamisalasse kuuluvate olukordade ühesugune kohtlemine[6].

32. Euroopa Kohus peab seega, selleks et kindlaks määrata, kas ta on pädev talle esitatud küsimusele vastama, kontrollima, kas on piisavalt täpseid näitajaid, mille põhjal ta saaks tuvastada, et liikmesriigi õiguses on tehtud selline vahetu ja tingimusteta viide liidu õigusele[7].

33. Tõsi on, et Euroopa Kohtu praegune kohtupraktika on nende piisavalt täpsete näitajate päritolu suhtes, mis talle tuleb anda, eriliselt kõikuv. Nimelt on Euroopa Kohus vahel ilmutanud jäikust, nõudes selliseid näitajaid *ainult eelotsusetaotluse esitanud kohtult*, mille puudumisel ta tunnistab, et talle esitatud küsimusele ei tule vastata[8], vahel pigem järeleandlikkust, nõustudes enda pädevust tunnistama, vaatamata lünkadele eelotsusetaotluses, huvitatud poolte, eriti Euroopa Kohtus menetlusse astunud valitsuste antud selgitustes, sealhulgas siis, kui see leiab aset ainult kohtuistungil Euroopa Kohtus[9].

34. Sellegipoolest nõuab Euroopa Kohus, et tal oleksid olemas piisavalt täpsed asjaolud, mis tõendaksid, et liikmesriigi õiguses on vahetult ja tingimusteta viidatud liidu õiguse sätetele või põhimõtetele, mille tõlgendamist taotletakse[10], eriti olukordades, mille on liidu seadusandja liidu õiguse kohaldamisalast sõnaselgelt välja jätnud[11].

35. Vaatamata sellele, et käesolevas kohtuasjas on tuvastatud, et põhikohtuasjas arutatavad tehingud jäävad kuuenda direktiivi ja käibemaksudirektiivi kohaldamisalast välja ning et CGI artikkel 295 on kohaldatav ainult ülemeredepartemangudes, on eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohal, et CGI artikliga 256, mis käsitleb „ehitustöid“, on nende direktiivide asjaomased sätted liikmesriigi õigusesse üle võetud ja et kuna see artikkel on kohaldatav ka Prantsusmaa emamaa territooriumil, tuleb tagada nende direktiivide sätete ühetaoline kohaldamine Euroopa Liidus.

36. Need selgitused mind ei veena.

37. Märgin kõigepealt, et eelotsusetaotlus saadeti just seepärast, et ülemeredepartemangude kohta, kus kuuendat direktiivi ja käibemaksudirektiivi ei kohaldata, on olemas erinormid, nimelt CGI artikkel 295 ja selle seadustiku IV lisa artikli 50k punkt I, mis näevad ette päikesepaneelide ja päikeseboilerite tarnimise maksuvabastuse.

6 Vt eelkõige kohtuotsused, 21.12.2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, punkt 17); 18.10.2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638, punkt 47); 18.12.2014, Generali-Providencia Biztosító (C-470/13, EU:C:2014:2469, punkt 23), ja 5.4.2017, Borta (C-298/15, EU:C:2017:266, punkt 34). Kuigi see liikmesriigi õiguse „vahetu ja tingimusteta“ liidu õigusele viitamise kriteerium, millest Euroopa Kohus nendes kohtuotsustes lähtub, põhineb teatavatel sellest kohtupraktikast varasematel kohtuotsustel, millest esimene näib olevat 28. märtsi 1995. aasta kohtuotsus Kleinwort Benson (C-346/93, EU:C:1995:85, punkt 16), lähtus kohtupraktika enne 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsust Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868) pigem üldisest kriteeriumist, kas liikmesriigi õiguses on (või ei ole) viidatud ühenduse või liidu õigusele (vt eelkõige kohtuotsus, 11.1.2001, Kofisa Italia (C-1/99, EU:C:2001:10, punkt 28), ja käibemaksu valdkonnas kohtumäärus 16.4.2008, Club Náutico de Gran Canaria (C-186/07, ei avaldata, EU:C:2008:227, punktid 19 ja 20), milles Euroopa Kohus tunnistas, et tal ilmselgelt puudub pädevus tõlgendada kuuenda direktiivi sätteid olukorras, mis jääb nimetatud direktiivi territoriaalsest ja esemelisest kohaldamisalast välja.

7 Vt selle kohta kohtuotsus, 18.10.2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638, punkt 48), ja kohtumäärus, 12.5.2016, Sahyouni (C-281/15, EU:C:2016:343, punkt 27). Pean oluliseks täpsustada, et see ei ole mitte vastuvõetavuse, vaid pädevuse küsimus, nagu kinnitas Euroopa Kohus kohtuotsuses, 16.6.2015, Gauweiler jt (C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 12).

8 Vt eelkõige kohtuotsus, 18.12.2014, Generali-Providencia Biztosító (C-470/13, EU:C:2014:2469, punktid 24–26), kohtumäärused, 12.5.2016, Sahyouni (C-281/15, EU:C:2016:343, punktid 28–31) ja 28.6.2016, Italsempione – Spedizioni Internazionali (C-450/15, ei avaldata, EU:C:2016:508, punktid 22–24).

9 Vt kohtuotsus, 14.1.2016, Ostas celtnieks (C-234/14, EU:C:2016:6, punktid 17–21).

10 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 21.12.2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, punktid 25–29), ja 7.11.2013, Romeo (C-313/12, EU:C:2013:718, punktid 34–36), ja kohtumäärus, 9.9.2014, Parva Investitsionna Banka jt (C-488/13, EU:C:2014:2191, punktid 34 ja 35).

11 Vt kohtuotsus, 18.10.2012, Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638, punktid 48–52), ja kohtumäärus, 9.9.2014, Parva Investitsionna Banka jt (C-488/13, EU:C:2014:2191, punktid 34 ja 35).

38. Just selle maksuvabastuse kontekstis ongi eelotsusetaotluse esitanud kohtule oluline tuvastada, kas neid kahte tehingut, mille moodustavad ühelt poolt päikesepaneelide, nagu ka päikeseboilerite tarnimine ja teiselt poolt paigaldamine, tuleb käsitada eraldi ja sõltumatute tehingutena, millisel juhul tuleks käibemaksu tasuda ainult paigaldustehingu pealt, kuna tarne oleks maksuvaba. Seevastu, kui neid kahte tehingut tuleb käsitada ühe ainsa tehinguna, mida eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul saaks niisugusena kvalifitseerida üksnes juhul, kui kõnealuste seadmete paigaldamise tehing kvalifitseeritakse „ehitustöödeks“, on maksustatav ka nende seadmete tarnimine.

39. On aga ilmne, et CGI artiklis 295 ei ole mingit vahetut ja tingimusteta viidet kuuenda direktiivi ja käibemaksudirektiivi sätetele. Selle artikliga on nimelt kehtestatud kaubatarnetele, mis tehakse ülemeredepartemangudes, mis on nende direktiivide kohaldamisalast välja jäetud, maksuvabastuse erikord – mida nende direktiividega ette nähtud ei ole.

40. Seejärel, mis puutub problemaatikasse seoses mõistega „ehitustööd“, siis on oluline meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 5, mis on nüüd käibemaksudirektiivi artikli 14 lõige 3, annab liikmesriikidele õiguse käsitada teatavate ehitusobjektide üleandmist kaubatarnena.

41. Nagu märkis oma seisukohtades komisjon, tuleneb CGI artikli 256 (IV) lõikest 1, et ehitustöid ei käsitata mitte kaubatarnena, vaid teenuste osutamisena, mis tähendab, et Prantsuse Vabariik ei ole talle kuuenda direktiivi artikli 5 lõikega 5, seejärel käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikega 3 antud õigust kasutanud, nagu Prantsuse valitsus vastuses Euroopa Kohtu esitatud küsimustele kinnitas. Nendel asjaoludel ei saa kindlasti järeldada, et CGI artikli 256 (IV) lõige 1 on vahetu ja tingimusteta viide nimetatud direktiivide eespool viidatud sätetele.

42. Mõistagi, kuna Prantsusmaa kuuenda direktiivi artikli 5 lõikega 5 ja käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikega 3 pakutud võimalust ei kasutanud, kuuluvad CGI artikli 256 (IV) lõikes 1 osutatud ehitustööd *a contrario* ja vaikimisi kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 ja käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 alla, milles on mõlemas mõistele „ehitustööd“ viitamata täpsustatud, et mis tahes tehingud, mis ei ole kaubatarne, käsitatakse „teenuste osutamisena“ [12].

43. See *a contrario* ja vaikimisi arutluskäik ei võrdu aga mingil moel CGI artikli 256 (IV) lõike 1 vahetu ja tingimusteta viitega nende direktiivide nimetatud sätetele. Vastupidi, CGI artikli 256 (IV) lõige 1 väljendab minu arvates Prantsusmaa keeldumist kasutada kuuenda direktiivi artikli 5 lõikega 5 ja käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikega 3 antud valikuvõimalust nii nimetatud direktiivide territoriaalse kohaldamisala piires kui ka väljaspool seda kohaldamisala.

44. Nagu komisjon õigesti märkis, kui Prantsusmaa oleks kuuenda direktiivi artikli 5 lõikega 5 (ja käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikega 3) ette nähtud valikuvõimalust kasutanud, kvalifitseerides ehitustööd kaubatarneks, ei oleks eelotsuse küsimust esitatud, sest ülemeredepartemangudele CGI artikli 295 alusel kohaldatava erikorra järgi oleks päikesepaneelide ja päikeseboilerite paigaldamine, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus kvalifitseerib ehitustöödeks, olnud sellisena maksuvaba, samamoodi nagu nende seadmete tarnimine ja nimetatud departemangudesse importimine.

12 Nagu ma juba märkisin oma ettepanekus kohtuasjas BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:564, punktid 62–64 ja 69), on kuuenda direktiivi ja käibemaksudirektiivi süsteemis „ehitustööd“ teenuste osutamine.

45. Lõppkokkuvõttes on esitatud eelotsuse küsimus tekkinud ühelt poolt nende asjaolude kombinatsioonist, et Prantsusmaa keeldus kuuenda direktiivi artikli 5 lõikega 5 (ja käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikega 3) ette nähtud valikuvõimalust kasutamast, ja teiselt poolt, et Prantsuse ülemeredepartemangudele kohaldatakse maksuvabastust, mida võib Prantsuse õiguses ette näha üksnes põhjusel, et need departemangud on ise nimetatud direktiivide kohaldamisalast sõnaselgelt välja jäetud [13].

46. Sellest järeldub, et Euroopa Kohtu käsutuses ei ole ilmselgelt asjaolusid, mille põhjal ta saaks tuvastada, et Prantsuse õiguses on viidatud vahetult ja tingimusteta kuuenda direktiivi ja käibemaksudirektiivi sätetele, mille tõlgendamist eelotsusetaotluse esitanud kohus taotleb.

47. Seda järeldust ei lükka ümber ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu argument, et on huvi tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 5 ja käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 3 väljendit „ehitustööd“ ühetaoliselt.

48. Nimelt, isegi kui oletada, et selle väljendi tõlgendamine on tõepoolest oluline põhikohtuasja lahendamiseks [14], nagu täpsustas Euroopa Kohus 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsuses Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638, punkt 55), siis kui liidu seadusandja mainib üheselt, et tema vastuvõetud akti teatud kindla valdkonna suhtes ei kohaldata, loobub ta vähemalt kuni võimalike uute liidu õigusnormide vastuvõtmiseni liidu õigusnormide ühetaolisest tõlgendamisest selles välistatud valdkonnas.

49. Sama mis kehtis kohtuotsuse Nolan aluseks olnud 18. oktoobri 2012. aasta kohtuasjas (C-583/10, EU:C:2012:638, punkt 55), mis puudutas ühe direktiivi *ratione materiae* kohaldamisalast sõnaselge väljajätmise juhtu, kehtib minu arvates ka kuuenda direktiivi ja käibemaksudirektiivi *ratione loci* kohaldamisalast sõnaselge väljajätmise juhul.

50. Ehkki see kohtupraktika võib näida ELTL artikliga 267 ette nähtud menetluses valitseva koostöövaimu seisukohast suhteliselt range, põhineb see peamiselt liidu seadusandja ja kohtute vahelise pädevuste jagunemise järgimisel. Seega ei tähenda asjaolu, et Prantsusmaa ülemeredepartemangudes kohaldatakse käibemaksu, mingil moel, et Euroopa Kohus oleks lihtsalt liikmesriigi kohtu soovil – kui siiras see ka ei oleks – volitatud tõlgendama kuuendas direktiivis ja käibemaksudirektiivis sisalduvaid liidu õiguse mõisteid olukorras, kus liidu seadusandja on need departemangud nimetatud direktiivide kohaldamisalast sõnaselgelt välja jätnud ja kus pealegi ükski asjaolu ei võimalda Euroopa Kohtul veenduda, et Prantsuse õiguses on viidatud vahetult ja tingimusteta nende õigusaktide sätetele, mille tõlgendamist eelotsusetaotluse esitanud kohus taotleb. Kui Euroopa Kohus peaks vastama kõikidele eelotsuse küsimustele käibemaksu kohta üksnes ettekäändel, et see maks on Prantsusmaa ülemeredepartemangudes kohaldatav, astuks ta vastu liidu seadusandja sõnaselgele valikule need departemangud kuuenda direktiivi ja käibemaksudirektiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi kohaldamisalast välja jätta.

13 Nagu üks autor kujundlikult märgib, on Prantsuse seadusandjal nendes tingimustes seetõttu, et ülemeredepartemangud, nagu Martinique, jäävad kuuenda direktiivi ja käibemaksudirektiivi kohaldamisalast välja, „nendel laiuskraadidel lai manööverdamisruum erandikordade kohaldamiseks“: vt Moraine, A., „La question préjudicielle Solar Electric Martinique: communautarisation de la TVA des DOM et définition des travaux immobiliers en TVA“, *Revue de droit fiscal*, nr 37, 2016.

14 Milles ma aga kahtlen: vt selle kohta käesoleva ettepaneku punktid 70–88.

51. Seda käsitlust ei muuda ka asjaolu, et eelotsusetaotluse on esitanud viimase astme kohus. Euroopa Kohus on juba nimelt keeldunud vastamast niisuguste kohtute esitatud küsimustele, kelle otsuste peale ei saa riigisiseses õiguses edasi kaevata, vastavalt kohtupraktikale, mis algas 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsusega Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868) ja 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsusega Nolan (C-583/10, EU:C:2012:638) [15].

52. Nendel tingimustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku tunnistada, et tal puudub pädevus eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastata.

53. Seepärast, nagu ma juba täpsustusin, analüüsin ma esitatud küsimust vaid teise võimalusena.

B. Teise võimalusena: kas tegu on ühe ainsa („ehitustöö“ laadi) või mitme eraldi tehinguga

54. Nagu ma juba välja tõin, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul sisuliselt küsimus, kas ühelt poolt päikesepaneelide ja päikeseboilerite tarnimise ja teiselt poolt nende seadmete hoone elektriga või sooja veega varustamiseks hoone katusele paigaldamise tehingud moodustavad ühe komplekstehingu, mis koosneb mitmest elemendist, või tuleb neid käsitada täiesti eraldiseisvatena.

55. Kohtutoimikust nähtub, et vastavalt Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) kohtupraktikale [16] võib neid üheks tehinguks pidada üksnes tingimusel, et kõnealuste seadmete paigaldamine kvalifitseeritakse ehitustöödeks, st seda tehakse otse hoone ehitamise käigus.

56. Seoses sellega, kas kõnealused tehingud on üks tehing või eraldiseisvad, on oluline meelde tuletada, et vastavalt nii kuuenda direktiivi kui ka käibemaksudirektiivi kehtivusajal kohaldatavale Euroopa Kohtu praktikale tuleb käibemaksu seisukohast tavaliselt iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks [17].

57. Sellest põhimõttelisest reeglist on kaks erandit.

58. Esiteks on tegu ühe tehinguga siis, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehingu osa või sellega seotud toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik [18].

59. Teiseks tuleb üheainsa tehingu esinemist tuvastada ka siis, kui teenust tuleb pidada üheks põhiteenuseks ja ülejäänud ühte või mitut teenust tuleb pidada kõrvalteenusteks, mida maksustatakse samamoodi kui põhiteenust. Eelkõige tuleb teenuse käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parimatel tingimustel kasutamise vahend [19].

15 Vt Consiglio di Stato (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu, Itaalia) eelotsusetaotluse kohta kohtumäärus 28.6.2016, Italsempione – Spedizioni Internazionali (C-450/15, ei avaldata, EU:C:2016:508, punktid 20–24) ja küsimuse kohta, mille esitas Supremo Tribunal Adminstrativo (kõrgeim halduskohus, Portugal), kohtumäärus, 7.7.2016, Sá Machado & Filhos (C-214/15, ei avaldata, EU:C:2016:548, punktid 31–34).

16 Vt eelkõige Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) kohtuotsused, 17.12.1976, SA Guillioud, nr 94852, 13.6.1980, Sté Tecres, nr 14824, ja 27.7.2001 Sté Cofindus, nr 216193.

17 Vt sellega seoses eelkõige kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohta kohtuotsused, 29.3.2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 22), 2.12.2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 21), ja 10.3.2011, Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53), ning käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teise lõigu kohta kohtuotsused, 17.1.2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), ja 8.12.2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 26).

18 Vt eelkõige kohtuotsused, 10.3.2011, Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53); 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 31) ja 8.12.2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 27).

19 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 10.3.2011, Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 54); 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 31) ja 8.12.2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 27).

60. Euroopa Kohtu praktikast nähtub samuti, et selleks, et teha kindlaks, kas osutatud teenused kujutavad endast käibemaksu seisukohast mitut eraldiseisvat teenust või ühtainsat teenust, tuleb uurida asjaomase tehingu iseloomulikke tunnuseid [20], arvestades, et ELTL artikliga 267 kehtestatud koostöö raames on siseriiklike kohtute ülesanne teha kindlaks, kas maksukohustuslane osutas konkreetsel juhul ühte teenust, ning hinnata selles osas lõplikult fakte. Euroopa Kohtu ülesanne on aga anda nendele kohtutele kõik tarvilikud liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada liikmesriigi kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel [21].

61. Käesolevas kohtuasjas on vaatamata eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teabe napisõnalisusele tuvastatud, et Solar Electric Martinique'i lepingud tema klientidega on sõlmitud üheaegselt materiaalse vara tarne ja nende kaupade paigaldamise kohta nende kasutamiseks elektri tootmiseks või sooja veega varustamiseks kas hoonel, millele need seadmed paigaldatakse, või siis edasimüümiseks [22].

62. Selle järelduse põhjal kvalifitseerib Prantsuse valitsus 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsuse Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195) loogikast lähtuvalt need mõlemad tehingud üheks komplekstehinguks. Selle valitsuse hinnangul näib nimelt samamoodi nagu kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus Aktiebolaget NN, tarnitud seadmete paigaldamine vajalik Solar Electric Martinique'i sõlmitud lepingute eesmärgi täitmiseks, sest ainult päikesepaneelide ja päikeseboilerite tarnimine ei võimalda neid kasutada.

63. Mulle näib, et Prantsuse valitsus tõlgendab 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsust Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195) mõneti lihtsustavalt.

64. Tuletan meelde, et selles kohtuasjas küsiti Euroopa Kohtult nimelt, kas merealuse valguskaabli tarnimist ja paigaldamist tuli pidada käibemaksu seisukohalt üheks tehinguks, mida muide liikmesriigi kohus ja kõik seisukohti esitanud pooled toetasid. Euroopa Kohus nõustus selle kohtu ja menetluse poolte seisukohaga, täpsustades oma kohtuotsuse punktides 24 ja 25, et kõnealuse lepingu esemeks oli paigaldatud ja töötava kaabli võõrandamine pärast paigaldamist ja katsetuste läbiviimist, millest sai järeldada, et kõik põhikohtuasjas vaatluse all olnud tehingu osad olid selle tehingu teostamiseks vajalikud ja omavahel tihedalt seotud. See täpsustus, mida korrati kohtuotsuse punktis 33 – ja mis on minu arvates otsustav – kaabli omandiõiguse ülemineku hetke kohta, see tähendab, kas see üleminek toimub enne või pärast kaabli paigaldamist ja selle töökorra katsetamist, kajastab kaheldamatult kohtujurist Léger' ettepanekut kohtuasjas Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2006:575). Kohtujurist Léger märkis nimelt oma ettepaneku punktis 45, et arvestades, et kaabli käsutamise õiguse üleminek toimub alles pärast paigaldamist ja toimimise katsetusi, ei oleks selle tehingu majandusliku tegelikkusega kooskõlas järeldada, et tellija ostis esiteks merealuse valguskaabli ning seejärel teiseks selle paigaldamisega seonduvad teenused.

65. Vastupidi sellele, mida väidab Prantsuse valitsus, ei saa seega 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsusest Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195) järeldada, et materiaalse vara tarne ja sellele järgnev paigaldamine sama maksukohustuslase poolt moodustavad käibemaksu seisukohast ühe komplekstehingu *lihtsalt seetõttu, et paigaldamine on vajalik* selleks, et tagada nimetatud materiaalse vara toimimine. Kui paigaldamine on alati vajalik, on Euroopa Kohus otsustanud, et tegu on ühe komplekstehinguga ainult kaabli tarnimise tõttu, st selle vara omandiõiguse ülemineku tõttu, mis toimub alles pärast paigaldamist.

20 Vt kohtuotsused, 17.1.2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 32); 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 32) ja 8.12.2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 28).

21 Vt selle kohta kohtuotsused, 10.3.2011, Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 55); 17.1.2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 33) ja 8.12.2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 30).

22 Täpsustan igaks juhuks, et kuigi Solar Electric Martinique'i kliendid omandavad neile üle antud seadmete omandiõiguse, ei ole nad tingimata nende hoonete omanikud, millele need seadmed on paigaldatud.

66. Sellest tuleneb, et enne kui eelotsusetaotluse esitanud kohus saab kvalifitseerida päikesepaneelide ja päikeseboilerite tarne ja paigalduse käibemaksu seisukohast ühe ainsa komplekstehingu osadeks, peaks ta minu arvates ennekõike kontrollima, millal läheb omandiõigus äriühingult Solar Electric Martinique klientidele üle, nimelt, kas enne või pärast nende seadmete paigaldamist ja töölepanemist.

67. Kui päikesepaneelide ja päikeseboilerite omandiõiguse üleminek toimub pärast nende paigaldamist ja töölepanemist, siis leian ma, et võib samamoodi nagu olukorras, milles tehti kohtuotsus Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), tuvastada, et tegu on ühe komplekstehinguga.

68. Vastupidisel juhul tuleks tehinguid minu arvates pidada üksteisest eraldiseisvateks ning igale tehingule tuleks sel juhul kohaldada oma eeskirju, kus päikesepaneelide ja päikeseboilerite tarnimine on maksuvaba, samas kui nende seadmete paigaldamise pealt nõutakse käibemaksu.

69. Kuna eelotsusetaotlusest ei nähtu, et niisugust analüüsi oleks tehtud, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne hinnata, kummaga nendest kahest juhust on põhikohtuasjas tegu.

70. Asjaolu, et neid kahte tehingut võivad teistel asjaoludel teha erinevad maksukohustuslased, ei sea kahtluse alla käesoleva ettepaneku punktis 67 vaadeldud stsenaariumi, mille kohaselt võib neid kahte tehingut käsitada ühe komplekstehingu osadena ja mida näib eelotsusetaotluse esitanud kohus tema küsimuse sõnastust arvestades õigeks pidavat.

71. Nimelt on esiteks ja üldjuhul võimalus, et ühe komplekstehingu mitut osa pakutakse teistsugustel asjaoludel eraldi, ühe komplekstehingu mõistele sisemiselt omane [23].

72. Teiseks, kui klient otsustab pöörduda põhikohtuasjas kõne all olevate seadmete tarnimiseks ja paigaldamiseks vastavalt kahe eri maksukohustuslase poole, on nende seadmete omandiõigus kliendile üle läinud juba pärast esimest tehingut, nii et paigaldus tehakse seega mitte need tarninud maksukohustuslasele, vaid tema kliendile kuuluvate seadmetega.

73. Sellegipoolest ei tähenda nende kahe tehingu kvalifitseerimine ühe komplekstehingu elementideks – vastupidi sellele, mida näib eeldavat eelotsusetaotluse esitanud kohus –, et see tehing on kuuenda direktiivi ja käibemaksudirektiivi tähenduses olemuselt pigem „teenuste osutamine“ – käesoleval juhul „ehitustööd“ – kui „kaubatarne“.

74. Nimelt tuleb selleks, et teha kindlaks, kas ühte komplekstehingut tuleb kvalifitseerida „kaubatarneks“ või „teenuste osutamiseks“, tuvastada selle tehingu olulised tunnused [24].

75. Kohtupraktika kohaselt tuleb oluline tunnus kindlaks teha, tuginedes keskmise tarbija vaatenurgale ja võttes tervikhindamise raames arvesse teenuste osutamise aspektide mitte üksnes kvantitatiivset, vaid ka kvalitatiivset tähtsust võrreldes kaubatarne aspektidega [25]. Tegu on seega keeruka hindamisega, mis põhimõtteliselt põhineb iga üksikjuhtumi eraldi analüüsimisel [26].

76. ELTL artiklis 267 ette nähtud pädevuste jagunemise raames Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute vahel on niisugune hindamine mõistagi eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses.

77. Samas leian, et kohtuotsusest Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195) võib saada teatud tarvilikke juhiseid.

23 Vt kohtuotsus, 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Vt eelkõige kohtuotsused, 29.3.2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 27) ja 10.3.2011, Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 61).

25 Vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 10.3.2011, Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Kohtuotsus, 13.12.2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, punkt 29).

78. Selle kohtuotsuse punktis 40 Euroopa Kohus sedastas pärast talle liikmesriigi kohtu esitatud asjaolude analüüsimist, et komplekstehingut, mis seisnes nii valguskaabli tarnimises kui ka selle kaabli paigaldamises, tuli pidada „kaubatarneks“ kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses, kuna kaabel anti kliendile üle, kuna selle hind moodustas selgelt ülekaaluka osa nimetatud tehingu kogukulust ning tarnija teenused piirdusid kaabli paigaldamisega ilma selle olemust muutmata ja seda kliendi erivajadustele kohandamata.

79. On huvitav märkida, et Euroopa Kohus pidas õigeks kvalifitseerida seda komplekstehingut „kaubatarneks“ mitte ainult vaatamata asjaolule, et kaabli paigaldamiseks oli vaja teha keerukaid tehnilisi toiminguid ja kasutada eriotstarbelist varustust ning spetsiifilist oskusteavet [27], vaid ka vaatamata sellele, et kaabel kui vallasasi tuli paigaldada maasse, mis lubas *a priori* mõelda, et see tehing kuulub pigem mõiste „ehitustööd“ alla ja on seega põhimõtteliselt kvalifitseeritav „teenuste osutamiseks“ kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 tähenduses [28].

80. Nimelt leidis Euroopa Kohus, et kuna kuuenda direktiivi alusel ei kaota tehing vallasasja paigaldamise tõttu oma määratlust „kaubatarnena“, ei pea asjaolu tõttu, et paigaldamise tunnuseks on selle vallasasja paigaldamine maasse, tingimata tehingut kvalifitseerima „ehitustöödeks“ kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 5 tähenduses [29] ja seega põhimõtteliselt „teenuste osutamiseks“.

81. Selles viimases punktis kinnitab Euroopa Kohtu arutluskäiku minu arvates kohtujurist Léger’ tähelepanek kohtuasjas Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2006:575) tehtud ettepaneku punktis 52, mille kohaselt ei korratud kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 5 nõukogu direktiivi 67/228/EMÜ [30] artikli 5 lõike 2 punktis e sisaldunud märget, et vallasasja inkorporeerimine kinnisasjasse samastatakse ehitustööga.

82. Käesolevas kohtuasjas ei andnud eelotsusetaotluse esitanud kohus peaaegu üldse teavet asjaomaste seadmete ega nende paigaldamise tööde kohta, kuigi – nagu komisjon õigesti märkis – päikesepaneelide puhul on üsna mitmesuguseid variante, olenevalt mudeli tüübist, suurusest ja kaalust ning paigaldusviisidest, mis varieeruvad hoone katusele paigaldamisest lihtsalt põikpuule või raamile (niinimetatud „pealepanemise meetod“) või koguni ainult maapinnale paigaldamiseni välja. Pealegi võib nende seadmetega toodetud elektrit nii müüa elektrivõrguettevõtjale kui ka kasutada selle hoone elektriga varustamiseks, millele seadmed on paigaldatud, või koguni kasutada nendel mõlemal otstarbel. Veelgi enam, nagu komisjon samuti märkis, tegu on areneva valdkonnaga, kus tehnoloogia areneb kiiresti edasi.

83. Vastuseks Euroopa Kohtu küsimustele täpsustas Solar Electric Martinique, et põhikohtuasjas kõne all olevad päikesepaneelid on eri kaaluga vahemikus 9-19 kg, olenevalt mudelist, ja tagasihoidliku suurusega. Need paigaldatakse pealepanemise meetodil katusele, st katuse sisse ehitamiseta ja seega ilma katuse elemente muutmata või lahti võtmata. See paigaldusmeetod ei nõua eritehnikat ega -oskusteadmisi ning on vähese maksumusega. Paneele saab paigaldada ja vajaduse korral maha võtta kergesti ja kiiresti.

84. Arvestades asjaolusid, mille põhjal Euroopa Kohus sedastas 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsuses Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 40), et valguskaabli tarnimine oli oluline tehing, millest tulenevalt tuli selles kohtuasjas kõne all olev komplekstehing kvalifitseerida „kaubatarneks“, näib mulle, et tunnused, mida Solar Electric Martinique välja tõi – tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus neid kontrollib – peaksid viima samale järeldusele. Päikesepaneelide paigaldamine pealepanemise

27 Kohtuotsus, 29.3.2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 29).

28 Selles kohtuasjas pooldasid põhikohtuasjas pooled nimelt seda teesi, kusjuures Rootsi oli lisaks Prantsusmaa eeskujul otsustanud mitte kasutada kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 5 pakutud valikuvõimalust käsitleda teatavate ehitusobjektide üleandmist „kaubatarnena“.

29 Kohtuotsus, 29.3.2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 35).

30 11. aprilli 1967. aasta direktiiv käibemaksuga seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja rakenduseeskirjad [mitteametlik tõlge] (EÜT 1967, 71, lk 1303).

meetodil ei paista nimelt mingil moel selgelt ülekaaluka osana ühe komplekstehingu kogumaksumusest, kuna tarnija teenused näivad piirduvat nende paneelide paigaldamisega, neid muutmata ja kliendi spetsiifilistele vajadustele kohandamata. Lisaks osutub päikesepaneelide paigaldamine suhteliselt kiireks ja tehniliselt lihtsaks, vastupidi valguskaabli paigaldamisele, mis oli kõne all kohtuasjas, milles tehti 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195), mistõttu näib veelgi enam õigustatud pidada nende kaupade tarnimist ühe komplekstehingu oluliseks osaks.

85. Ei paista, et hinnang päikeseboilerite tarnimise ja paigaldamise suhtes peaks teistsugune olema.

86. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks käesoleva ettepaneku punktis 67 õigeks peetud stsenaariumi kinnitama ja kui ta peaks samuti tuvastama, et Solar Electric Martinique'i tehingud vastavad käesoleva ettepaneku punktis 84 kirjeldatud tunnustele, siis tuleks ühele komplekstehingule tervikuna kohaldada kaubatarne maksustamise korda. Järelikult peaks see tehing olema CGI artikli 295 alusel ülemeredepartemangude suhtes kohaldatava erikorra alusel käibemaksuvaba.

87. Lisan, et vastupidi sellele, mida väitis Prantsuse valitsus Euroopa Kohtus, ei ole nende seadmetega, mida Solar Electric Martinique tarnib ja paigaldab, toodetud elektri ja sooja vee sihtotstarve, ühe komplekstehingu käibemaksu seisukohast „kaubatarneks" või „teenuste osutamiseks" kvalifitseerimiseks minu arvates otseselt asjassepuutuv. Nagu nimelt on arutelud Euroopa Kohtus näidanud, tekitaks niisuguse kriteeriumi arvesse võtmine, eriti päikesepaneelide puhul, olulise õigusliku ebakindluse nii ettevõtjate kui ka nende klientide jaoks, eelkõige siis, kui toodetud elektrit kasutatakse segaotstarbel või kui otstarvet lepingu kehtivuse ajal muudetakse. Ülekaalukuse kriteeriumi analüüsi võiks muuta minu arvates pigem paigaldamise kvalitatiivne osatähtsus võrreldes seadmete tarnimisega ühe komplekstehingu tervikhinnangus, eriti esimese maksumus võrreldes teisega, mis hõlmab valitud paigaldusviisi, nagu ka nende seadmete kohandamist klientide konkreetsetele vajadustele [31].

88. Neid põhjendusi arvestades on ilmne, et terminit „ehitustööd" kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 5 ja käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 3 tähenduses ei ole vaja tõlgendada.

89. See järeldus õigustab veelgi enam minu esimese võimalusena tehtud ettepanekut, et Conseil d'État' eelotsuse küsimusele ei ole vaja vastata.

90. Kui Euroopa Kohus peaks siiski leidma, et terminit „ehitustööd" kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 5 ja käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 3 tähenduses tuleb tõlgendada, siis oleks minu arvates oluline kõigepealt meelde tuletada, et kuna seda terminit ei ole nendes artiklites määratletud, tuleb selle tähendus ja ulatus kindlaks määrata, võttes arvesse üldist konteksti, milles seda terminit kasutatakse, ning selle tavapärast tähendust tavapärases kõnes [32].

91. Tavapärases kõnes hõlmab see sõna kõiki töid, mis tehakse kinnisasjal, nagu hoone ehitus-, lammutus-, ümberehitus-, remondi- või renoveerimistööd.

92. Küsimuses, kas vallasasja paigaldamine kinnisasjale tuleb lugeda mõiste „ehitustööd" sisse, tuleb minu arvates arvesse võtta asjaolu, et nõukogu ei võtnud ei kuuenda direktiivi vastuvõtmisel ega hiljem käibemaksudirektiivi vastuvõtmisel arvesse komisjoni algset ettepanekut, mis esitati 29. juunil 1973 [33] ja mille järgi tuli vallasasja integreerimist kinnisasjasse, sealhulgas konkreetselt kõiki paigaldustöid, käsitada „ehitustöödena".

31 Vt selle kohta kohtuotsus, 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punktid 28–30) põhitarkvara ülekaaluka tähtsusega kohanduste kohta, mille tõttu komplekstehing kvalifitseeriti kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 tähenduses „teenuste osutamiseks".

32 Vt selle kohta ja analoogia alusel mõistega „ehitustööd" kohtuotsus, 13.12.2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, punktid 23 ja 25).

33 Ettepanek: nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1973, C 80, lk 1).

93. Käibemaksudirektiivi egiidi all on nõukogu 7. oktoobri 2013. aasta rakendusmääruses (EL) nr 1042/2013, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas [34], küll ette nähtud viimati nimetatud määruse teksti artikli 13 b lisamine, milles on sätestatud, et käibemaksudirektiivi kohaldamisel käsitatakse „kinnisasjana“ „hoone või rajatise mis tahes lahutamatu[t] osa, mis on hoonesse või rajatisse paigaldatud ja ilma milleta hoone või rajatis ei ole täielik, näiteks uksed, aknad, katused, trepid ja liftid“.

94. Ent, isegi kui eeldada, et see määratlus tähendab, et termin „ehitustööd“ käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 3 tähenduses hõlmab nüüdsest niisuguste elementide paigaldamist, nagu on nimetatud nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed [35] artiklis 13 b, on oluline märkida, et see artikkel jõustus vastavalt määruse nr 1042/2013 artiklile 3 alles 1. jaanuaril 2017. Seega – lisaks sellele, et see akt ei ole ülemeredepartemangudele kohaldatav – ei olnud see põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal nagunii kohaldatav.

95. Järeldan sellest, et põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal ei viita miski kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 5 ja käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 3 sellele, et mis tahes vallasasja – näiteks seda tüüpi päikesepaneelide või päikeseboilerite, mis on kõne all põhikohtuasjas – paigaldamine kinnisasjale on ehitustöö.

V. Ettepanek

96. Käesolevas ettepanekus esimese võimalusena esitatud põhjendusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku tunnistada, et tal puudub pädevus Conseil d’État’ (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) eelotsusetaotlusele vastata.

34 ELT 2013, L 284, lk 1.
35 ELT 2011, L 77, lk 1.