

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

30. märts 2023(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Teenuste osutamine tasu eest – Artikli 9 lõige 1 – Mõisted „maksukohustuslane“ ja „majandustegevus“ – Omavalitsusüksus, kes tasuta korraldab asbesti eemaldamist kinnisasjaomanikest elanikele, kes on selleks soovi avaldanud – Pädeva vojevoodkonna toetuse arvelt kulude tagastamine omavalitsusüksusele 40–100% ulatuses – Artikli 13 lõige 1 – Omavalitsusüksuse maksukohustuse puudumine seoses avaliku võimu kandja tegevuse või tehingutega

Kohtuasjas C-616/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 16. aprilli 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. oktoobril 2021, menetluses

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

versus

Gmina L.,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president M. L. Arastey Sahún, kohtunikud N. Wahl (ettekandja) ja J. Passer,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, esindajad: B. Kołodziej, D. Pach ja T. Wojciechowski,

– Gmina L., esindaja: *radca prawny* R. Majerowska,

– Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

– Euroopa Komisjon, esindajad: ?. Habiak ja V. Uher,

olles 10. novembri 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 2 lõike 1, artikli 9 lõike 1 ja artikli 13 lõike 1 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Poolas asuva Gmina L. (omavalitsusüksus L.) ja Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riigi maksuameti infobüroo direktor, Poola) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab sellele omavalitsusüksusele adresseeritud eelotsust asbesti eemaldamise tööde, mida omavalitsusüksus L. oli tellinud, käibemaksuga maksustamise ja nendelt töödelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kohta.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõikes 1 on ette nähtud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

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

[...]“.

4 Selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„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 põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

5 Nimetatud direktiivi artikli 13 lõikes 1 on ette nähtud:

„Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

Igal juhul käsitatakse avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena seoses I lisas nimetatud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui nende tegevuste maht on tühine.“

6 Sama direktiivi artikkel 28 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste

osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

Poola õigus

7 8. märtsi 1990. aasta kohaliku omavalitsuse seadus (ustawa o samorz?dzie gminnym) (Dz. U. 1990, nr 16, jrk nr 95) (põhikohtuasjas kohaldatav redaktsioon) sisaldab artiklit 7, mille lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kogukonna avalike vajaduste rahuldamine kuulub valla omavalitsuslike ülesannete hulka. Omavalitsuslikud ülesanded on eeskätt:

1) ruumiline planeerimine, kinnisvara majandamise ja haldamisega seotud küsimused, keskkonna- ja looduskaitse ning veemajandus;

[...]

5) tervishoid [...]“.

8 27. aprilli 2001. aasta keskkonnakaitse seaduse (ustawa Prawo ochrony ?rodowiska) (Dz. U. 2001, nr 62, jrk nr 627) (põhikohtuasjas kohaldatav redaktsioon) artikli 400 lõikes 2 on ette nähtud:

„Vojevoodkondade keskkonnakaitse ja veemajanduse fondid (edaspidi „vojevoodkondade fondid“) on kohalikul tasandil tegutsevad juriidilised isikud [...]“.

9 Selle seaduse artikli 400b lõigetes 2 ja 2a on sätestatud:

„2. Vojevoodkondade fondide tegevuse eesmärk on keskkonnakaitse ja veemajanduse rahastamine ulatuses, mis on määratud artikli 400a lõike 1 punktides 2, 2a, 5–9a, 11–22 ja 24–42.

2a. Riikliku fondi ja vojevoodkondade fondide tegevuse eesmärk on ka tingimuste loomine keskkonnakaitse ja veemajanduse rahastamise rakendamiseks, eelkõige toetuse tagamise kaudu tegevustele, mis on mõeldud selliseks rakendamiseks ja selle edendamiseks, samuti koostöö kaudu teiste üksustega, sealhulgas kohaliku omavalitsuse üksuste, ettevõtjate ja asutustega, mille asukoht on väljaspool Poola Vabariiki.“

10 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku od towarów i us?ug) (Dz. U. 2004, nr 54, jrk nr 535) (põhikohtuasjas kohaldatav redaktsioon) eesmärk on võtta Poola õigusesse üle direktiiv 2006/112.

11 Selle seaduse artiklis 5 on sätestatud:

„Kaupadelt ja teenustelt kogutava maksuga maksustatakse [...]“:

1) kauba tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil;

[...]“.

12 Selle seaduse artiklis 15 on ette nähtud:

„1. Maksukohustuslased on juriidilised isikud, iseseisva õigusvõimeta organisatsioonid ja füüsilised isikud, kes teostavad iseseisvalt lõikes 2 sätestatud majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku igasugune tegevus,

sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

[...]

6. Avaliku võimu organeid ja nende asutusi ei käsitata maksukohustuslasena, kui tegemist on erisätete alusel kehtestatud ülesannetega, mille täitmiseks nad on määratud, välja arvatud eraõiguslike lepingute alusel tehtud tehingud.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 Poolas asbesti eemaldamise kava alusel, mis töötati välja Poola Vabariigi Ministrite Nõukogu 14. juuli 2009. aasta resolutsiooni alusel, millega kehtestatakse mitmeaastane kava „Asbesti eemaldamise riiklik kava aastateks 2009–2032“, tegi omavalitsusüksuse L. volikogu 26. aprilli 2019. aasta resolutsiooniga 227/VI/2019 „Asbesti eemaldamise kava ajakohastamine linna L. jaoks aastateks 2018–2032“ linnapeale ülesandeks võtta vastavad meetmed.

14 Viimasena nimetatud resolutsiooni lisa kohaselt seisnevad need meetmed asbesti sisaldavate toodete ja jäätmete eemaldamises elamutest ja ärihoonetest, välja arvatud kinnisasjad, kus toimub majandustegevus. Lisas on samuti ette nähtud, et asjaomased elanikud ei kannaks asbesti eemaldamisega seotud kulusid, vaid omavalitsusüksus L. vastutab rahastamise eest Wojewódzki Fundusz Ochrony i Gospodarki Wodnej (keskkonnakaitse ja veemajanduse vojevoodkondlik fond, edaspidi „keskkonnakaitse fond“) abiga.

15 23. septembri 2019. aasta määruses 62/9/2019 selle resolutsiooni rakendamise üksikasjaliku korra kehtestamise ning asbesti sisaldavate toodete ja jäätmete kõrvaldamise taotluste läbivaatamise eest vastutava komisjoni loomise kohta kehtestas omavalitsusüksuse L. linnapea asbesti eemaldamise toimingute praktilised aspektid. Esiteks kavatses omavalitsusüksus korraldada nende tööde tegemiseks hankemenetluse, kusjuures edukas pakkuja peab väljastama käibemaksu sisaldavad arved. Teiseks kavatses omavalitsusüksus tema tasutud arvete alusel seejärel saada sellest fondist toetusi summas, mis moodustab 40–100% kuludest olenevalt fondi sätestatud tingimuste täitmisest.

16 Selles kontekstis esitas omavalitsusüksus L., kellel on käibemaksukohustuslasena registreerimise number, 7. jaanuaril 2020 riigi maksuameti infobüroo direktorile taotluse siduva eelotsuse tegemiseks, et teha kindlaks, kas ta on nende tehingute raames käibemaksukohustuslane, sest omavalitsusüksus leidis, et see ei ole nii, kuna tema arvates tehakse selliseid tehinguid avaliku võimu kandjana.

17 Riigi maksuameti infobüroo direktor leidis oma 13. märtsi 2020. aasta eelotsuses, et omavalitsusüksus L. tegutseb käibemaksukohustuslasena ja seetõttu peaks tal olema õigus sisendkäibemaks maha arvata.

18 Omavalitsusüksus vaidlustas siduva eelotsuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinies (vojevoodkonna halduskohus Lublinis, Poola) ja siduv eelotsus tühistati. Kohus leidis 21. juuli 2020. aasta otsuses sisuliselt, et ülesande raames, mis oli kehtestatud erinormidega ja mille täitmiseks omavalitsusüksus oli määratud, tegutseb omavalitsusüksus avaliku võimu kandjana, mitte käibemaksukohustuslasena.

19 Riigi maksuameti infobüroo direktor esitas kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

20 Neil asjaoludel otsustas Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi [2006/112], eelkõige selle artikli 2 lõiget 1, artikli 9 lõiget 1 ja artikli 13 lõiget 1, tuleb tõlgendada nii, et omavalitsusüksus (avaliku võimu kandja) tuleb lugeda käibemaksukohustuslaseks, kui omavalitsusüksus viib ellu kava, mille eesmärk on eemaldada asbest omavalitsusüksuse territooriumil olevatelt kinnistutelt, mis kuuluvad omavalitsusüksuse elanikele, ja seoses selle asbesti eemaldamisega ei kanna omavalitsusüksuse elanikud mingeid kulusid, või kujutab selline tegevus endast omavalitsusüksuse kui avaliku võimu kandja tegevust, mille eesmärk on täita elanike elu ja tervise kaitsmise ning keskkonnakaitsega seotud ülesandeid, seoses millega ei loeta omavalitsusüksust käibemaksukohustuslaseks?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

21 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõiget 1, artikli 9 lõiget 1 ja artikli 13 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustatavate teenuste osutamisenä on käsitatav see, kui omavalitsusüksus tellib ettevõtjalt asbestitoodete ja -jäätmete eemaldamise ja kogumise töid omanikest elanikele, kes on selleks soovi avaldanud, kui sellise tegevuse eesmärk ei ole kestva tulu saamine ja kui need elanikud tasu ei maksa, kuna neid töid rahastatakse avalikest vahenditest.

22 Kõigepealt tuleb märkida, et põhikohtuasjas kõne all olevate tööde laadi peab kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes on ainsana pädev faktilisi asjaolusid hindama (13. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus *Termas Sulfurosas de Alcafache*, C-513/20, EU:C:2022:18, punkt 36).

23 Samas peab Euroopa Kohus siiski andma sellele kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhised, mis võivad olla tarvilikud tema menetluses oleva kohtuasja lahendamisel (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Selleks et kuuluda direktiivi 2006/112 kohaldamisalasse, peab teatavatelt kinnisasjadelt asbesti eemaldamise pakkumine, mille omavalitsusüksus teeb omanikest elanikele, ühelt poolt kujutama endast teenust, mida omavalitsusüksus osutab oma elanikele tasu eest selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, ja teiselt poolt peab pakkumine olema tehtud majandustegevuse raames nimetatud direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, mistõttu omavalitsusüksus tegutseb ka maksukohustuslasena.

Teenuste osutamine tasu eest

25 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab selleks, et teenust osutataks tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, olema otsene seos ühelt poolt teenuste osutamise ja teiselt poolt maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel. Otsene seos on tuvastatud juhul, kui ühelt poolt teenuse osutaja ja teiselt poolt teenuse saaja vahel on selline õigussuhe, mille käigus tehakse vastastikku sooritusi, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt selle kohta 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu täpsustustest, et omavalitsusüksus L. kavatses tellida ettevõtjalt oma elanikele, kes on asbesti sisaldavate kinnisasjade omanikud, nende taotlusel asbestitoodete ja -jäätmete eemaldamise ja kogumise

töid. Sellega seoses tuleb märkida, et need tööd kujutavad endast teenuste osutamist selle direktiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on siiski kindlaks teha, kes on teenuse osutaja ja teenuse saaja.

28 Selles osas nähtub eelotsusetaotlusest, et omavalitsusüksuse L. ja tema valitud ettevõtja vahel tuleb käesoleva kohtuotsuse punktis 26 nimetatud tööde kohta sõlmida leping ning omavalitsusüksus saab tööde eest ettevõtjalt arve, mille ta tasub ise, kusjuures asjaomased elanikud ei maksa asbestitoodete ja -jäätmete eemaldamise ja kogumise eest mitte mingit tasu.

29 Seega tuleb märkida, et kasu, mille omavalitsusüksus saab tasu maksmise eest, ei seisne asjaomaste elanike suhtes mitte üksnes asbestiga kokkupuutest inimeste tervisele ja elule tuleneva ohu kõrvaldamises, vaid laiemalt elukvaliteedi parandamises territooriumil, mida haldab omavalitsusüksus L.

30 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub siiski, et Poola maksuhaldur on seisukohal, et kuna asjaomased elanikud on teenuste osutamisest saadud kasu – nimelt oma kinnisasjadelt asbesti eemaldamine – peamised saajad, tuleb järeldada, et elanikud volitasid omavalitsusüksust L., kes seega tegutses käsundisaajana direktiivi 2006/112 artikli 28 tähenduses.

31 Sellest sättest tuleneb, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase arvel tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise. Seega, kui omavalitsusüksus kui käsundisaaja teeb asjaomasele ettevõtjale ülesandeks kõrvaldada asbest enda nimel, kuid asjaomaste elanike eest, siis käsitletakse teda käibemaksuga maksustamisel nii, nagu ta oleks ise nende juures asbesti eemaldanud.

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teabest aga ei nähtu – kui asjaoludele viimati nimetatud kohtu antavast kvalifikatsioonist ei tulene teisiti –, et direktiivi 2006/112 artikkel 28 oleks põhikohtuasjas kohaldatav, kuna kohtupraktika kohaselt nõuab see säte, et antud peab olema käsund, mille täitmiseks käsundisaaja osaleb käsundiandja arvel teenuse osutamises, mis tähendab, et käsundisaaja ja käsundiandja vahel peab olema kokkulepe, mille eesmärk on asjaomase käsundi andmine (vt selle kohta 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punktid 51 ja 52).

33 Seega, kui asjaomased omanikud nõustuvad osalema omavalitsusüksuse algatuses eemaldada nende kinnisvaralt asbest, esitavad nad vaid taotluse omavalitsusüksusele L., kes kontrollib, kas need kinnisasjad on asbesti eemaldamise töödeks kõlblikud. Järelikult ei tee nad sellele omavalitsusüksusele ülesandeks asbesti nende kulul kõrvaldada, vaid loodavad, et nad valitakse asbesti eemaldamise kavas osalema. Seega ei otsusta selle algatuse tulemuslikkuse üle mitte asjaomased omanikud, vaid omavalitsusüksus. Peale taotluse esitamist ei mõjuta nad teenuse osutamise tulemust.

34 Järelikult, kuigi eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 28 kohaldamise tingimused ei ole sellises olukorras nagu käesolevas kohtuasjas täidetud ja seega ei tegutsenud omavalitsusüksus L. oma asjaomaste elanike nimel, tuleb siiski kindlaks teha, kas teda võib pidada põhikohtuasjas kõne all olevate teenuste osutajaks selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

35 Ühelt poolt tuleb meenutada, et selleks, et teenust saaks pidada „tasu eest“ osutatud teenuseks direktiivi 2006/112 tähenduses, ei ole vaja, et tasu teenuse osutamise eest oleks saadud otse teenuse saajalt, vaid tasu võib olla saadud ka kolmandalt isikult (vt selle kohta 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA,

C?846/19, EU:C:2021:277, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Teiselt poolt ei ole asjaolu, et teenust osutatakse omahinnast kõrgema või madalama hinnaga ja seega tavapärasest turuhinnast kõrgema või madalama hinnaga, oluline tehingu liigitamisel tasuliste tehingute hulka, kuna see asjaolu ei saa mõjutada otsest seost osutatud või osutatava teenuse ja saadud või saadava tasu vahel, mille summa on enne kindlaks määratud ja vastab kindlatele kriteeriumidele (vt selle kohta 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Järelikult ei ole käesoleva kohtuotsuse punktides 25, 35 ja 36 viidatud kohtupraktikat arvestades määrava tähtsusega asjaolu, et omavalitsusüksus L. võtab kõigepealt ise enda kanda kõik kulud, mis tekivad väljavalitud ettevõtja poolt turuhinnaga osutatud teenuse osutamisel, ning seejärel olenevalt olukorrast teeb kolmas isik, st asjaomane vojevoodkond keskkonnakaitse fondi kaudu sellele omavalitsusüksusele tagasimakse toetuse abil, mis katab 40–100% sellest kulust.

38 Kuna fondist omavalitsusüksusele tagasimakse tegemine sõltub nende asbesti eemaldamise tööde lõpuleviimisest, mida linn ei oleks ilma fondi abita ette näinud, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangust ei tulene teisiti, siis tuleb asuda seisukohale, et vaatamata lepingu puudumisele fondi ja omavalitsusüksuse L. asjaomaste elanike vahel esineb käesoleva kohtuotsuse punktis 25 viidatud kohtupraktika tähenduses otsene seos, kuna teenuse osutamine ja tasu selle eest on vastastikku seotud, sest üks neist toimub vaid tingimusel, et toimub ka teine, ja vastupidi (vt selle kohta 11. märtsi 2020. aasta kohtuotsus San Domenico Vetraria, C?94/19, EU:C:2020:193, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Seega tuleb asuda seisukohale, et käesoleval juhul on kõrvuti kaks teenust, nimelt ühelt poolt teenus, mida osutab valitud ettevõtja ja mille eest tasub omavalitsusüksus L., ja teiselt poolt teenus, mida esiteks osutab kõnealune omavalitsusüksus, teiseks, mille saajad on selle omavalitsusüksuse asjaomased elanikud, ja kolmandaks, mille puhul keskkonnakaitse fond maksab sellele omavalitsusüksusele vastutasuks toetust.

40 Ei ole kahtlust, et esimene nendest teenustest vastab teenuse tasu eest osutamise mõistele direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks käesoleva kohtuotsuse punktides 35–38 toodud kaalutlusi arvestades jõudma faktiliste asjaolude hindamise tulemusel samale järeldusele seoses teise teenusega, see tähendab teenusega, mida osutab omavalitsusüksus L., peab ta kindlaks tegema, kas teenuseid osutatakse majandustegevuse raames, arvestades, et kohtupraktika kohaselt võib tegevuse kvalifitseerida „majandustegevuseks“ selle direktiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses üksnes siis, kui see vastab mõnele selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 nimetatud tehingutest (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

Teenuse osutamine majandustegevuse raames

41 Kõigepealt tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 sõnastuse analüüsis, milles on rõhutatud mõiste „majandustegevus“ kohaldamisala ulatust, täpsustatakse ka selle mõiste objektiivset laadi selles mõttes, et tegevust käsitatakse niisugusena, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest (25. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Gmina Wroc?aw (päruskasutusvalduse muutmine), C?604/19, EU:C:2021:132, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Seega kvalifitseeritakse tegevus üldjuhul „majandustegevuseks“, kui see on kestav ja toimub tasu eest, mida tehingu tegija saab (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punkt 47 ja seal viidatud

kohtupraktika).

43 Arvestades, et majandustegevuse täpset määratlust on keeruline välja töötada, tuleb analüüsida kõiki tingimusi, milles majandustegevus toimub (vt selle kohta 12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika), viies hindamise läbi igal üksikjuhul eraldi, lähtudes sellest, milline oleks asjaomases valdkonnas tegutseva ettevõtja, see tähendab antud juhul asbesti eemaldamise ettevõtjale tüüpiline tegevus.

44 Selles osas tuleb esiteks märkida, et kui ettevõtja eesmärk on saada oma tegevusest kestva tulu (vt selle kohta 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus AJFP Sibiu ja DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, punktid 27–29 ja seal viidatud kohtupraktika), ei võta omavalitsusüksus L. tööle töotajaid asbesti eemaldamiseks ega otsi kliente, vaid piirdub riigi tasandil kindlaks määratud kava raames asbesti eemaldamise tööde tegemisega, mis toimuvad pärast seda, kui kohaliku omavalitsusüksuse territooriumil asuvate kinnisasjade omanikud, keda kava võib puudutada, on väljendanud oma soovi kavas osaleda ja nad on tunnistanud abikõlblikuks. Pealegi ei ole asbesti eemaldamise toiming konkreetsetes omavalitsusüksuses oma määratluselt korduv, mis eristab käesolevat kohtuasja nendest, kus omavalitsusüksuse teenused olid püsivat laadi.

45 Teiseks nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest, et omavalitsusüksus L. pakub asjaomastelt kinnisasjadelt asbesti eemaldamist ning asbestitoodete ja -jäätmete kogumist tasuta, samas kui omavalitsusüksus L. maksab kõnealusele ettevõtjale kõigepealt turuhinnaga tasu.

46 Euroopa Kohtul on aga juba olnud võimalus otsustada, et kui omavalitsusüksus katab vaid väikese osa oma kantud kuludest, kusjuures ülejäänud osa rahastatakse avalikest vahenditest, välistab selline erinevus nende tasude ja pakutavate teenuste eest vastutasuna saadud summade vahel tasu olemasolu (vt selle kohta 12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika). See on nii seda enam, kui – nagu käesolevas asjas – teenuse saajate makstav vastutasu puudub.

47 Järelikult, isegi kui võtta arvesse omavalitsusüksusele L. keskkonnakaitse fondi antud toetusi, mis hõlmavad 40–100% kantud kuludest, ei vasta selline teenuste osutamise laad sellele, kuidas oleks sõltuvalt olukorrast tegutsenud asbesti eemaldamisega tegelev ettevõtja, kes oleks püüdnud oma hindade kindlaksmääramisega katta oma kulud ja teenida kasumit. Lisaks ei hüvitata kulusid, mis on seotud omavalitsusüksuse poolt oma elanikele asbesti eemaldamise kampaania korraldamisega, vaid üksnes tööd, mis on valitud ettevõtjale ülesandeks tehtud. Samuti kannab sama omavalitsusüksus üksnes kahjumiriski, ilma et tal oleks väljavaadet kasumit saada.

48 Kolmandaks ei ole sellise asbesti eemaldamisega tegeleva ettevõtja jaoks majanduslikult elujõuline, kui talle osaks saavad kulud ei jää teenuste saajate kanda, samas kui ta peab ootama, millal need kulud talle toetuse teel osaliselt hüvitatakse. Lisaks sellele, et selline mehhanism tekitab tema eelarves struktuurse puudujäägi, võttes arvesse kõigepealt kasumimarginaali puudumist, seejärel asbesti eemaldamise kampaania korraldamisega seotud kulude hüvitamata jätmist ja lõpuks tagasimaksete protsendimäära olulist kõikumist, mis võib varieeruda väljavalitud ettevõtjale makstud summadest 40–100% vahel, loob see mehhanism maksukohustuslase jaoks pealegi ebahariliku ebakindluse, kuna küsimus, kas ja mil määral hüvitab kolmas isik nii suure osa kantud kuludest, jääb tegelikult lahtiseks kuni kolmanda isiku otsuseni, mis tehakse pärast kõnealuseid töid.

49 Järelikult ei ilmne – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist –, et omavalitsusüksus L. tegeleb käesoleval juhul majandustegevusega direktiivi

2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.

Maksukohustuse puudumine, mis tuleneb sellest, et avalik-õiguslik organisatsioon on avaliku võimu kandjana teinud tehinguid

50 Kuna omavalitsusüksus L. ei tegele käesoleva kohtuotsuse punktides 41–49 esitatud kaalutlusi arvestades tegevusega, mis kuuluks direktiivi 2006/112 kohaldamisalasse, ei ole vaja kindlaks teha, kas see tegevus oleks samuti selle direktiivi artikli 13 lõike 1 kohaselt direktiivi kohaldamisalast välja jäetud.

51 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõiget 1, artikli 9 lõiget 1 ja artikli 13 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustatavate teenuste osutamisenä ei ole käsitatav see, kui omavalitsusüksus tellib ettevõtjalt asbestitoodete ja -jäätmete eemaldamise ja kogumise töid omanikest elanikele, kes on selleks soovi avaldanud, kui sellise tegevuse eesmärk ei ole kestva tulu saamine ja kui need elanikud tasu ei maksa, kuna neid töid rahastatakse avalikest vahenditest.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõiget 1, artikli 9 lõiget 1 ja artikli 13 lõiget 1

tuleb tõlgendada nii, et

käibemaksuga maksustatavate teenuste osutamisenä ei ole käsitatav see, kui omavalitsusüksus tellib ettevõtjalt asbestitoodete ja -jäätmete eemaldamise ja kogumise töid omanikest elanikele, kes on selleks soovi avaldanud, kui sellise tegevuse eesmärk ei ole kestva tulu saamine ja kui need elanikud tasu ei maksa, kuna neid töid rahastatakse avalikest vahenditest.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.