

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

NIILO JÄÄSKINEN

esitatud 30. juunil 2015(1)

Kohtuasi C-276/14

Gmina Wrocław

versus

Minister Finansów

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem ? Direktiiv 2006/112/EÜ ? Artiklid 9 ja 13 ? ELL artikli 5 lõige 3 ja artikli 4 lõige 2 ? Muu kui ametivõimuna tegutseva valla struktuuriüksuse teostatav majandustegevus ? Valla struktuuriüksus, kelle majandustegevus ei vasta sõltumatuse kriteeriumile ? Võimalus määratleda niisugust üksust direktiivi 2006/112 tähenduses käibemaksukohustuslasena

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus, mille esitas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgem halduskohus), tõstatab küsimuse, kas valla struktuuriüksust, mille majandustegevus ei vasta direktiivi 2006/112/EÜ(2) artikli 9 lõike 1 tähenduses iseseisvuse kriteeriumile, võib määratleda vallast, mille alla ta kuulub, eraldiseisva käibemaksukohustuslasena majandustehingute puhul, mida see üksus teeb valla arvel.
2. Konkreetselt küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult, kas seda mõistetakse „iseseisev” direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses tuleb arvesse võtta selleks, et niisugust avalik-õiguslikku organit nagu eelotsusetaotluses osutatud eelarveline vallaüksus saaks määratleda käibemaksukohustuslasena, arvestades nimetatud direktiivi artikli 13 lõiget 1 ning ELL artikli 4 lõiget 2 ja artikli 5 lõiget 3 subsidiaarsuse ja institutsioonilise autonoomia põhimõtete kohta.
3. Kohtuasja olulisus Poola Vabariigi seisukohast on seotud asjaoluga, et Poolas täidavad vallad oma avaliku teenuse ülesandeid iseseisvalt selleks loodud struktuuriüksuste, nimelt eelarveliste vallaüksuste kaudu(3), keda on seni käsitatud vallast eraldiseisvate käibemaksukohustuslastena. Käesolevas kohtuasjas on seega tõstatatud direktiivi 2006/112 artiklite 9 ja 13 tõlgendamise küsimus, mis eeldab, et tuleb kindlaks määrata, kuidas tuleks hinnata viisi, kuidas need struktuuriüksused, nimelt eelarvelised vallaüksused oma majandustegevust teostavad.
4. Küsimuse ELL artikli 5 lõikes 3 ja artikli 4 lõikes 2 kehtestatud subsidiaarsuse ja

institutsioonilise autonoomia põhimõtete kohta tõstatas eelotsusetaotluse esitanud kohus, kuivõrd ta leiab, et asjaolul, et eelarvelisi vallaüksusi nagu põhikohtuasjas ei saa registreerida vallast eraldiseisva käibemaksukohustuslasena, võivad olla tagajärjed kohalike omavalitsuste toimimise mudelile Poolas. Seega tuleb analüüsida, kas need esmase õiguse normid mõjutavad sellisel juhul asjaomaste direktiivi 2006/112 sätete tõlgendamist.

5. Nagu rõhutasid käesolevas kohtuasjas oma kirjalikud seisukohad esitanud pooled, on seda sõltumatuse kriteeriumi käsitlev Euroopa Kohtu praktika puudutanud selle kohaldamist avalikke ülesandeid täitvate füüsiliste isikute ja eraõiguslike isikute tegevuse suhtes. Järelikult palus eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul kontrollida, kas seda kohtupraktikat tuleb kohaldada samamoodi avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes.

II. Õiguslik raamistik

A. Direktiiv 2006/112

6. Direktiiv 2006/112 tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 olemasolevate ühenduse käibemaksualaste õigusaktidega, nimelt kuuenda direktiiviga(4).

7. Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1 sätestab:

„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.”

8. Direktiivi 2006/112 artikli 10 kohaselt:

„Artikli 10 lõikes 1 nimetatud tingimus, et majandustegevus peab olema iseseisva iseloomuga, vabastab käibemaksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitlevad alluvussuhted.”

9. Nimetatud direktiivi artikli 13 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt(5):

„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.”

B. Poola õigus

10. Poola õigusesse on direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1 üle võetud 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse(6) artikli 15 lõikega 1, mis on sõnastatud järgmiselt:

„Maksukohustuslane on iga juriidiline isik, õigusvõimeta üksus ja füüsiline isik, kes teostab iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevust, olenemata selle tegevuse eesmärgist või tulemustest.”

11. Siseriikliku käibemaksuseaduse artikli 15 lõige 6 näeb ette, et maksukohustuslastena ei käsitata ametivõimudena tegutsevaid organeid ning asutusi, kes toetavad neid organeid erinormidega ettenähtud ülesannete valdkonnas, mille täitmiseks on need organid loodud, välja arvatud tehingud, mida tehakse tsiviilõiguslike lepingute alusel.

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus

12. Poola haldussüsteemis täidavad vallad neile 8. märtsi 1990. aasta kohaliku omavalitsuse seadusega(7) usaldatud ülesandeid eelarveliste omavalitsusasutuse ja eelarveliste struktuuriüksuste abiga(8). Viimastel ei ole iseseisvat õigusvõimet, nad aitavad peamiselt kaasa valla ülesannete täitmisele ning nende eesmärk ei ole majandustegevuse teostamine, mida võidakse teha seoses põhitegevusega. Nende eelarveliste vallaüksuste tulud ja kulud, sealhulgas seoses nende majandustegevusega, mis on maksustatav käibemaksuga, kuuluvad valla eelarvesse. Need üksused on muu hulgas koolid ja kultuurikeskused.

13. Põhikohtuasi Gmina Wroc?aw'i (Wroc?aw'i vald) ja Minister Finansów'i (Poola rahandusminister, edaspidi „rahandusminister”) vahel sai alguse nimetatud valla taotlustest tõlgendada maksuõigust.

14. Wroc?aw'i vald küsis rahandusministrit, kas eelarvelist vallaüksust võib registreerida vallast eraldiseisva käibemaksukohustuslasena käibemaksuga maksustavate tehingute puhul või kas valla eelarvelise üksuse tehtud tehingute puhul tuleb maksukohustuslasena registreerida vald ise. Nimetatud valla sõnul ei vastanud need eelarvelised vallaüksused siseriikliku käibemaksuseaduse artikli 15 lõigetes 1 ja 2 ette nähtud sõltumatuse kriteeriumile käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks ja järelikult ei saanud neid registreerida eraldi. Lisaks kaasnevad eelarvelise vallaüksuse vallast eraldi registreerimisega teatavad praktilised ebamugavused(9).

15. Rahandusminister leidis siduvates eelotsustes, et kui valla struktuurist eraldiseisvad eelarvelised vallaüksused teostavad majandustegevust objektiivsete kriteeriumide seisukohast sõltumatult ja teostavad selle puhul käibemaksuga maksustatavat tegevust, siis tuleks neid käsitada vallast eraldiseisvate käibemaksukohustuslastena.

16. Wroc?aw'i vald esitas rahandusministri nende siduvate eelotsuste peale kaebuse Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu'le (Wroc?aw'i vojevoodi halduskohus). Kuna kohus jättis need kaebused rahuldamata, esitas vald kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

17. Naczelny S?d Administracyjny oma tavakoosseisus saatis 30. jaanuari 2013. aasta kohtumäärusega sama kohtu laiendatud koosseisule edasi küsimuse, kas eelarveline vallaüksus on kohustatud oma kaupade ja teenuste pealt käibemaksu tasuma. See laiendatud koosseis otsustas 24. juuni 2013. aasta otsusega, mis sisaldas vastust selle kohtu tavakoosseisus kojale, et nimetatud kohtuasjas osutatud eelarvelised vallaüksused ei ole käibemaksukohustuslased, sest vaatamata asjaolule, et sellised üksused on organisatsiooniliselt vallast eraldiseisvad, ei teosta nad majandustegevust iseseisvalt või vallast sõltumatult.

18. Eelotsusetaotluse kohaselt ei paista seevastu selgelt, mil määral tuleb liidu õiguse alusel kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 esitatud iseseisvuse tingimust avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes. Peale selle kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus selle iseseisvustingimuse vastavuses ELL artikli 5 lõikes 3 ja artikli 4 lõikes 2 kehtestatud subsidiaarsuse ja institutsioonilise autonoomia põhimõtetele, mille kohaselt kuulub kohalike omavalitsuste struktuur ja nende pädevuste jagunemine liikmesriikide pädevusse.

19. Kuna Naczelny Sąd Administracyjny'l tavakoosseisus oli direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 ja artikli 13 lõike 1 tõlgendamise suhtes kahtlusi, otsustas ta 10. detsembri 2013. aasta otsusega põhikohtuasjas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule selliselt sõnastatud eelotsuse küsimuse:

„Kas [ELL] artikli 4 lõiget 2 koosmõjus [ELL] artikli 5 lõikega 3 arvestades saab valla (Poola kohaliku omavalitsuse üksus) struktuuriüksust käsitada käibemaksukohustuslasena, kui tema tegevus seisneb muus kui tegutsemises ametivõimuna direktiivi [2006/112] artikli 13 tähenduses, kuigi ta ei täida sama direktiivi artikli 9 lõikes 1 sätestatud iseseisvuse (sõltumatuse) tingimust?”

20. Oma kirjalikud seisukohad esitasid Wrocławi vald, rahandusminister, Poola ja Kreeka valitsus ning Euroopa Komisjon, kes kõik peale Kreeka valitsuse olid esindatud kohtuistungil, mis toimus 5. mail 2015.

IV. Õiguslik analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtub oma eelotsuse küsimuses eeldusest, et põhikohtuasjas arutamisel olevad valla struktuuriüksused, nimelt eelarvelised vallaüksused, ei vasta direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 ettenähtud sõltumatuse kriteeriumile. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu laiendatud koosseis tõi tegelikult juba selle asjaolu välja oma vastuses nimetatud kohtu tavakoosseisule(10).

22. Kõigepealt tuleb täpsustada, et põhikohtuasjas on mõeldud ainult Wrocławi valla eelarvelisi omavalitsusüksusi, kuigi eelotsuse taotlus puudutab üldisemalt valla struktuuriüksusi, mis ei vasta sõltumatuse kriteeriumile. Valla struktuuriüksused hõlmavad mitut tüüpi üksusi, mille iseseisvuse tase oma tegevuse teostamisel võib varieeruda. Käesolevas ettepanekus käsitletakse siiski ainult põhikohtuasjas arutamisel olevaid eelarvelisi vallaüksusi.

23. Eelotsuse küsimusega tahetakse seega teada, kas põhikohtuasjas arutamisel olevaid eelarvelisi vallaüksuseid võib käsitada maksukohustuslastena vaatamata sellele, et nad ei ole oma tegevuse teostamisel iseseisvad. Sellisel juhul väidab rahandusminister, et sõltumatuse kriteeriumit ei saa kohaldada avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes, sest sellest tingimusest kinnipidamine võib viia ebaproportsionaalse sekkumiseni liikmesriikide institutsioonilisse autonoomiasse. Direktiivi 2006/112 artikkel 13 tuleks tema arvates kvalifitseerida nimetatud direktiivi artikli 9 lõike 1 suhtes erinormiks. Sellest lähtuvalt ei ole tema sõnul iseseisvuse kontrollimine avalik-õiguslike organisatsioonide puhul vajalik ega sobiv.

24. Poola valitsus omakorda teeb ettepaneku eelotsuse küsimus ümber sõnastada, et kõigepealt kontrollida, kas põhikohtuasjas arutamisel olevad eelarvelised vallaüksused vastavad sõltumatuse kriteeriumile, mis on nende suhtes kohaldatav. Tema arvates vastavad need üksused sellele kriteeriumile. Üksnes teise võimalusena, juhul kui Euroopa Kohus peaks leidma, et sõltumatuse kriteerium ei ole nende eelarveliste vallaüksuste puhul täidetud, tuleks kontrollida, kas neid saab sellegipoolest määratleda direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 alusel

maksukohustuslastena.

25. Mina aga leian, et selleks et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus, ei tule eelotsuse küsimust ümber sõnastada, vaid pigem just kontrollida, kas – ning jaatava vastuse korral kuidas – tuleb direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 sätestatud mõiste „maksukohustuslane” määratlust, mis sisaldab majandustegevuse sõltumatuse kriteeriumit, kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikes 1 osutatud avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes. Minu arvates leidub vastus Euroopa Kohtu praktikas, mida ma analüüsin järgnevalt. Alustan oma analüüsi, hinnates ühelt poolt direktiivi 2006/112 artiklite 9 ja 13 vahelist suhestatust ja teiselt poolt direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 esitatud mõistet „maksukohustuslane”.

B. *Direktiivi 2006/112 artiklite 9 ja 13 seos ja mõiste „maksukohustuslane” lai määratlus*

26. Ühises käibemaksusüsteemis kuuluvad direktiivi 2006/112 artiklid 9 ja 13 nimetatud direktiivi III jaotisesse „Maksukohustuslased”. See III jaotis sisaldab eeskirju, mis puudutavad maksustamist üldiselt kui ka erijuhtusid, nagu käibemaksurühm, ja eeskirju avalik-õiguslike asutuste kohta. Sellisel juhul on nimetatud artikkel 9 üldnorm käibemaksukohustuslaste kohta, samas kui artikkel 13 on erandkord(11).

27. Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et direktiivi 2006/112 ühetaoliseks tõlgendamiseks on oluline, et mõistet „maksukohustuslane” tõlgendataks autonoomselt ja ühetaoliselt(12).

28. Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 ette nähtud selle mõiste üldise määratluse kohaselt käsitatakse maksukohustuslasena „*iga isik[ut]*, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust”(13). See väga lai väljend hõlmab kõiki nii avalik- kui ka eraõiguslikke füüsilisi ja juriidilisi isikuid.

29. Peale selle tuleb märkida, et seda mõiste „maksukohustuslane” laia määratlust võib kohaldada isegi ilma õigusvõimeta üksuse suhtes(14). Sellest lähtuvalt ei ole asjaolu, et põhikohtuasjas arutamisel olevatel eelarvelistel vallaüksustel ei ole õigusvõimet, nende vallast eraldiseisva maksukohustuslasena registreerimise võimalikkuse seisukohast asjassepuutuv.

30. Seevastu Euroopa Kohtu praktika kohaselt on direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 kohaldamise eelduseks asjaomase tegevuse majandusliku iseloomu tuvastamine(15). Kui direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses majandustegevuse olemasolu on tõendatud, tuleb seejärel kontrollida, kas on kohaldatav selle direktiivi artikli 13 lõike 1 esimeses lõigus avalik-õiguslike organisatsioonide puhul ette nähtud erand(16).

31. Euroopa Kohus täpsustas kohtuotsuses komisjon vs. Hispaania(17) liikmesriigi kohustuste võimaliku rikkumise hindamise raames, et kõigepealt tuleb kontrollida, kas asjaomane tegevus on majandustegevus; teiseks, kas seda tegevust teostatakse *sõltumatult*, ja kolmandaks, kas igal juhul avalik-õigusliku organisatsiooni poolt ametivõimuna teostatava tegevuse käibemaksuga mitte maksustamise reeglilt(18) saab kohaldada(19).

32. Nii on Euroopa Kohus juba sõnaselgelt tuvastanud, et majandustegevuse sõltumatust hinnatakse enne käitumise hindamist direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 alusel.

33. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib siiski, kas see kohtupraktika on avalik-õiguslike organisatsioonide puhul asjassepuutuv, sest Euroopa Kohus on seni hinnanud tegevuse sõltumatuse kriteeriumit üksnes füüsiliste isikute puhul, kes täidavad avalikke ülesandeid(20). Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei tule avalik-õiguslike juriidiliste isikute puhul tegevuse sõltumatuse kriteeriumit tingimata hinnata. Ma ei nõustu eelotsusetaotluse esitanud kohtu selle seisukohaga.

34. Nimelt tuleneb ühise käibemaksusüsteemi ülesehitusest, direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 sõnastusest, mis ei sisalda piiranguid(21), nagu ka eespool viidatud kohtupraktikast, et nimetatud artiklis 9 esitatud täielikku maksukohustuslase määratlust tuleb kohaldada ühetaoliselt ja järjepidevalt iga isiku suhtes(22).

35. Ühise käibemaksusüsteemi ülesehituse suhtes tuleb meelde tuletada, et direktiivi 2006/112 artiklites 9 ja 13 määratakse käibemaksule väga lai kohaldamisala. Liidu seadusandja on tegelikult soovinud avalik-õiguslike organisatsioonide mittemaksustamise kohaldamisala piirata, et seda üldreeglit järgitaks(23).

36. Sellest lähtuvalt, kui füüsiline või juriidiline isik ei vasta direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 sätestatud kriteeriumidele selleks, et teda määratleda maksukohustuslasena, nimelt tingimusele, et majandustegevust teostataks „iseseisvalt”, siis ei ole vaja kontrollida, kas seda isikut saab direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 alusel käibemaksust vabastada.

37. Järelikult ei saa asuda seisukohale, nagu seda väidab rahandusminister, et on tarbetu kontrollida, kas avalik-õiguslikud organisatsioonid teostavad majandustegevust direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses iseseisvalt, põhjusel, et riigil on tema arvates õigus anda üksustele avalik-õigusliku organisatsiooni staatust. Minu arvates ei ole üksuse avalik-õigusliku organisatsiooni staatus sellisel juhul asjassepuutuv, kui see organisatsioon ei teosta igal juhul majandustegevust iseseisvalt.

38. Sellegipoolest avaldasid oma seisukohad esitanud pooled kahtlusi, kas seda tegevuse sõltumatuse kriteeriumi tuleb avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes kohaldada *samamoodi* nagu eraettevõtjate suhtes. Seejärel tuleb seega analüüsida Euroopa Kohtu praktikat selle kriteeriumi kohta, nagu ka selle kohaldamise kohta avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes.

C. *Euroopa Kohtu praktika majandustegevuse sõltumatuse kriteeriumi kohta direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses ja selle kriteeriumi kohaldamise kohta avalik-õiguslike organisatsioonide majandustegevuse suhtes*

39. Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 osutatud tingimus, et majandustegevus peab olema iseseisva iseloomuga, on määratletud negatiivselt selle direktiivi artiklis 10. Artikli 10 kohaselt ei teostata tegevust iseseisvalt ja selle pealt ei võeta seega käibemaksu, kui isik on tööandjaga seotud töölepinguga loodud suhtega võrreldava alluvussuhte kaudu. Selles sättes on nimetatud kolm alluvussuhte kriteeriumi, mis puudutavad sõltuvuse olemasolu töö- ja tasustamistingimustes ning vastutuse alal(24).

40. Nende kriteeriumide kohaldamisel on Euroopa Kohus välja töötanud elemendid, mida tuleb arvesse võtta direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses majandustegevuse iseseisvuse hindamisel. Arvesse võetavad kriteeriumid, mis on loetletud nimelt kohtuotsuses van der Steen(25), hõlmavad muu hulgas asjaolusid, et isik teostab tegevust oma nimel, enda arvel ja oma vastutusel ning et ta kannab oma tegevuse teostamisega seotud majanduslikku riisikot(26).

41. Selleks et tuvastada, et tegevus on iseseisev, võttis Euroopa Kohus arvesse, et ettevõtjatel,

kes ei kuulunud avalikku haldusesse, puudus ametiasutusega igasugune hierarhiline alluvussuhe, ning asjaolu, et ettevõtjad tegutsesid enda arvel ja omal vastutusel, et nad korraldasid vabalt oma tööülesannete täitmise viisi ja et nad kogusid rahalisi tasusid, mis moodustas nende sissetuleku(27).

42. Euroopa Kohtu hinnangul on majandustegevuse iseseisvuse näitaja ka asjaolu, et ettevõtjad varustavad ennast ise ja korraldavad ise seaduses ettenähtud piirides iseseisvalt oma tegevuse teostamiseks vajaliku tööjõu ja tehnika, ning asjaolu, et nad kannavad oma tegevuse teostamisel enda sõlmitud lepingulistest suhetest tulenevat vastutust ja vastutust kolmandatele isikutele tekitatud kahju eest, kui nad ei tegutse ametivõimude poolt delegeeritud ülesannetes(28).

43. Tingimust majandusliku riisiko kohta käsitleti kohtuotsuses FCE Bank(29), milles otsustati, et panga harukontor ei ole pangana iseseisev, sest kuna tal ei ole asutamiskapitali, siis ei kannata ise oma tegevuse teostamisega seotud majanduslikku riisikot. Sellest lähtuvalt ei saanud teda käsitada käibemaksukohustuslasena(30).

44. Tuletan meelde, et mõiste „maksukohustuslane” peab olema ühetaoline ja järjepidev(31). Iseseisvuse tingimuse puhul on lõpuks tegemist küsimusega seoses *majandustegevuse teostamise viisiga* ja ei millegi muuga. Tõsi küll, eespool viidatud kohtupraktika, milles on kehtestatud majandustegevuse sõltumatuse hindamise kriteeriumid, puudutab ainult füüsilisi isikuid, kes täidavad avalikke ülesandeid, ja eraõiguslikke juriidilisi isikuid. Minu arvates ei viita aga miski sellele, et need samad hindamiskriteeriumid ei oleks kohaldatavad ka majandustegevuse suhtes, mida teostavad direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikes 1 osutatud avalik-õiguslikud organisatsioonid. Nimelt, kui neid kriteeriume saab kohaldada eelkõige eraõiguslike üksuste suhtes, kelle sisestruktuur ja äritavad võivad sageli olla mitmekesisemad ja keerukamad kui avalik-õiguslikel organisatsioonidel, näib mulle, et neid kriteeriume tuleb kohaldada samamoodi avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes. Sellisel juhul seisneb avalik-õiguslike organisatsioonide eripära pigem nende tegevuses, mida nad teostavad ametivõimudena ja mida võetakse arvesse eraldi direktiivi 2006/112 artiklis 13 ette nähtud erandkorra alusel.

45. Poola valitsus väitis, et majandusliku riisiko kriteeriumit ei saa avalik-õiguslike organisatsioonide puhul kasutada, sest valla või eelarveliste vallaüksuste suhtes ei saa kohaldada maksejõuetusmenetlust. Seega ei ole tema arvates avalik-õiguslikel organisatsioonidel majanduslikke riisikoid, mis oleksid sarnased riskidega, mida kannavad majandustegevuse teostamisel eraõiguslikud organisatsioonid(32). Selle valitsuse sõnul oleks avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes sõltumatuse kriteeriumi samamoodi nagu eraõiguslike üksuste suhtes kohaldamise tagajärjeks see, et ei eelarvelised üksused ega vallad ise ei vastaks tingimustele selleks, et neid määratleda „maksukohustuslasena” direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses.

46. Minu arvates tuleb majandusliku riisiko olemasolu mõista laiemas mõttes kui väidab Poola valitsus. Nimelt võib majandusliku riisiko realiseerumine esineda eri kujul, aga minu arvates peab riski kandval isikul olema teatav vara, mille ta võib riski tõttu kaotada. Näiteks krediitiasutuse puhul võib majanduslik riisiko olla, et klient jätab laenu tagasi maksmata(33). Järeldus, et ettevõtja kannab oma tegevuse majanduslikku riisikot, võib põhineda ka asjaolul, et kasum, mida ta oma tegevusest saab, ei sõltu ainult sellega otseselt seotud summadest, vaid muu hulgas ka kuludest seoses tegevuse tööjõu ja tehnika korraldamisega(34).

47. Pealegi põhineb direktiiv 2006/112 ideel, et selle artikli 13 lõikes 1 osutatud avalik-õiguslikud organisatsioonid, nagu riik ja vallad, võivad olla käibemaksukohustuslased tegevuses, mida nad teostavad muu kui ametivõimudena tegutsedes. Nad võivad olla käibemaksukohustuslased isegi tegevuses, mida nad teostavad ametivõimudena ja „mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist”(35). Nii ei ole asjaolu, et üksuse suhtes saab alata maksejõuetusmenetluse, määrav kriteerium selleks, et

kontrollida tema maksukohustuslaseks olemist direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 alusel.

48. Minu arvates ei sõltu üksuse majandustegevuse iseseisev iseloom riskide seisukohast niivõrd sellest, kas see üksus kannab oma tegevusest tulenevat majanduslikku riisikot, kuivõrd pigem sellest, kas tegelikult kannab ühe üksuse majandustegevusega seotud riski tema asemel teine üksus oma varaga(36).

49. Kokkuvõttes on asjaolu, et üksus kannab majanduslikku riisikot, üks elementidest, mida tuleb selle üksuse majandustegevuse teostamise viisi hindamisel arvesse võtta. Teised kohtupraktikas nimetatud elemendid, mida võiks arvesse võtta, on nimelt tegevuse teostamine üksuse poolt enda nimel ja arvel, oma vara olemasolu, töö teostamise viiside, tööjõu ja tehnika vabalt korraldamine ning asjaolu, et üksus kannab lepingulist vastutust ja vastutust kolmandatele isikutele tekitatud kahju eest. Majandustegevuse direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses iseseisvat iseloomu tuleb hinnata igal üksikjuhul eraldi, võttes arvesse kõiki konkreetse juhtumi asjaolusid.

D. *ELL artikli 5 lõikes 3 ja artikli 4 lõikes 2 ette nähtud subsidiaarsuse ja institutsioonilise autonoomia põhimõtted*

50. Lõpuks tuleb rõhutada, et direktiivi 2006/112 artiklis 9 osutatud iseseisvust hinnatakse *majandustegevuse teostamise* suhtes. Küsimus ei ole, kas avalik-õiguslik organisatsioon on sõltumatu või iseseisev liikmesriigi kohalike omavalitsuste struktuuris või milline on tema staatus siseriikliku haldusõiguse seisukohast. Seega ei mõjuta eespool nimetatud järeldused üldse liikmesriikide institutsioonilist autonoomiat ELL artikli 4 lõike 2 tähenduses.

51. Kreeka valitsus leidis, et käesolevas kohtuasjas on vastav segadus tingitud eelotsusetaotluse esitanud kohtu nimetatud direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 keeleversioonide erinevustest. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul kasutatakse prantsus- ja ingliskeelsetes versioonides väljendit „sõltumatult” (inglise keeles „*independently*”), samas kui poolakeelses versioonis kasutatakse väljendit „*iseseisvalt*” (poola keeles „*samodzielnie*”(37)). Märgin, et väljendit „iseseisvalt” on kasutatud ka mitmes teises keeles(38).

52. Keeleliste erinevuste kohta tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et ühes keeleversioonis kasutatud liidu õigusnormi sõnastus ei saa olla selle sätte tõlgendamise ainus alus ja sellele keeleversioonile ei saa tõlgendamisel anda eelist teiste keeleversioonide ees. Liidu õigusnorme tuleb tõlgendada ja kohaldada ühetaoliselt, arvestades Euroopa Liidu kõigis keeltes kehtivaid versioone. Kui liidu õigusakti keeleversioonides on erinevusi, tuleb sätet tõlgendada lähtudes selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, milles see esineb(39).

53. Sellest tulenevalt ei saa direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tõlgendamiseks kasutada ainult poolakeelses versioonis kasutatud sõnastust. Sellisel juhul tuletasin ma käesoleva ettepaneku punktides 40–43 juba meelde direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tõlgendust kohtupraktikas. Igal juhul näib mulle, et oleks raske näha, milline on erinevus „sõltumatult” teostatava tegevuse ja „iseseisvalt” teostatava tegevuse vahel, arvestades Euroopa Kohtu praktikat selle kriteeriumi kohta. Tuletan muide meelde, et kohtuvaidlus ei puuduta mitte asjaomase üksuse sõltumatust või iseseisvust, vaid seda, kuidas ta oma majandustegevust teostab.

54. Tuletan samuti meelde, et käibemaksuga maksustamise kriteeriumid, mis tulenevad direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikest 1, on objektiivsed kriteeriumid, mida tuleb järgida. Nimelt ei või liikmesriik muuta valdade korraldust puudutavate siseriiklike sätete abil direktiivi 2006/112 kohaldamisala.

55. Nagu täheldas ka komisjon, võivad liikmesriigid vabalt korraldada oma avalik-õiguslike

organisatsioonide struktuuri ja tegevust, sealhulgas optimeerides nende sisestruktuuri käibemaksueeskirjade suhtes. Ühe liikmesriigi valikutel avalik-õiguslike organisatsioonide organisatsioonilise struktuuri osas võivad olla erinevad tagajärjed käibemaksu alal, ilma et see siiski piiraks selle liikmesriigi vabadust tema valikutes. Sellegipoolest, isegi kui liikmesriikidel on ELL artikli 4 lõikes 2 nimetatud valikuvabadus, on teatavate valikute tagajärjed seevastu liidu õigusega eelnevalt kindlaks määratud(40).

56. Tuleb lisaks meelde tuletada, nagu rõhutas Poola Vabariik ise, et avalik-õiguslikud organisatsioonid ei ole põhimõtteliselt ette nähtud selleks, et teostada majandustegevust, tegutsedes muu kui ametivõimudena. Avalik-õiguslike organisatsioonide võimalikku majandustegevust teostatakse kõrvaltegevusena ja see on sageli seotud avaliku teenuse ülesannete täitmisega. Avalik-õiguslike organisatsioonide käibemaksuga maksustamine majandustegevuses, mida nad teostavad muu kui ametivõimudena tegutsedes, on vaid üks element, mida liikmesriigid võivad oma halduse organisatsioonilise struktuuri kindlaksmääramisel arvesse võtta.

57. Subsidiaarsuse põhimõtte kohta tuleneb direktiivi 2006/112 põhjenduse 65(41) sõnastusest selgelt, et seda põhimõtet võttis liidu seadusandja selle direktiivi koostamisel arvesse.

58. Tuletan meelde, et näib, et põhikohtuasjas on Naczelný Sąd Administracyjny laiendatud koosseisus juba hinnanud eelotsusetaotluses osutatud eelarveliste vallaüksuste iseseisvat tegevust. Arvestades, mis laadi analüüs tuleb teha, ja vajadust tunda Poola kohaliku haldussüsteemi iseärasusi, on tõepoolest siseriiklikul kohtul kõige paremad eeldused Euroopa Kohtu välja töötatud kriteeriumidest(42) lähtudes hinnata, kas sellised eelarvelised vallaüksused nagu põhikohtuasjas teostavad oma tegevust iseseisvalt. Kuna Euroopa Kohtul ei ole kogu vajalikku teavet Poola kohaliku halduse kohta, et sellist hinnangut anda, tuleb seda teha eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

E. *Taotlus piirata kohtuotsuse mõju ajaliselt*

59. Poola valitsus taotles raskete majanduslike tagajärgede riskile tuginedes Euroopa Kohtu otsuse mõju piiramist ajaliselt, kui Euroopa Kohus peaks leidma, et eelarvelisi üksusi ei saa määratleda eraldiseisvate käibemaksukohustuslastena. Selle valitsuse sõnul mõjutaks selline seisukoht tõepoolest oluliselt kohaliku omavalitsuse toimimise mudelit Poolas, millel võiksid olla negatiivsed tagajärjed kogu riigirahanduse sektorile Poolas. Lisaks on Poola Vabariik enda sõnul heauskselt arvestanud ja arvestab praegugi, et eelarvelisi üksuseid võib määratleda käibemaksukohustuslasena.

60. Tuleb märkida, et Poola valitsus möönis kohtuistungil, et selline lahendus mõjutaks kohaliku omavalitsuse toimimise mudelit pigem tulevikus. Kohtuotsuse tagasiulatuv mõju seisneb ainult vajaduses viie eelneva aasta jooksul kogutud maksud ümber arvutada(43).

61. Tuletan siinkohal meelde, et käibemaks on tarbimismaks, mida kogutakse füüsiliste või juriidiliste isikute tehtud kulutustelt või nende poolt kaupade või teenuste lõpptarbimiselt. Teoreetiliselt peaks käibemaksu tulemusel toimuma ühekordne maksustamine selles mõttes, et kaubalt või teenuselt kogutav maks peaks täpselt vastama tarbijalt küsitava müügihinna pealt arvutatud käibemaksule, olenemata maksustamisetapile eelnenud protsessis toimunud tehingute arvust. Nii ei tohiks käibemaks teenuste pealt, mida osutavad eelarvelised vallaüksused, sõltuda valla käibemaksukohustuslasena registreerimise viisist, nimelt asjaolust, kas vald on registreeritud koos oma eelarveliste üksustega ühe maksukohustuslasena või on eelarvelised üksused vastupidi registreeritud eraldi.

62. Sellegipoolest, nagu märkis Wrocław'i vald kohtuistungil, sisaldab käibemaksusüsteem

liidu õiguse praeguse seisuga palju elemente, mis vähendavad täiuslikku maksustamise neutraalsust, nagu liikmesriikide õigus vabastada käibemaksust väikeettevõtjate majandustegevus(44). Nii ei ole vastus eelotsuse küsimusele praktikas sugugi tähtsusetu.

63. Siiski võib Euroopa Kohus vaid äärmistel erandjuhtudel, kohaldades liidu õiguskorrale omast õiguskindluse üldpõhimõtet, piirata kõikide huvitatud isikute võimalust tugineda mõnele tema tõlgendatud õigusnormile, et vaidlustada heauskselt loodud õigussuhteid. Selleks et sellist piiramist lubada, peavad olema täidetud kaks peamist tingimust, nimelt poolte heauskus ja oht tõsiste probleemide tekkimiseks(45).

64. Konkreetselt on Euroopa Kohus kasutanud seda lahendust vaid väga täpselt määratletud asjaoludel, nimelt kui esines raskete majanduslike tagajärgede tekkimise oht, mis tulenes eelkõige seaduslikult kehtivate õigusnormide alusel heas usus loodud õigussuhete suurest arvust, ja kui ilmnes, et objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus liidu õigusnormide reguleerimisala suhtes viis selleni, et isikud ja siseriiklikud ametiasutused tegutsesid vastuolus liidu õigusnormidega(46).

65. Minu arvates ei vasta Poola valitsuse esitatud elemendid nimetatud kriteeriumidele. Nimelt ei olnud Poola valitsusel võimalik hinnata võimalike majanduslike tagajärgede suurusjärku. Tuleb meelde tuletada, et käesolev kohtuasi käsitleb ainult põhikohtuasjas osutatud eelarvelisi vallaüksusi ja võimalust kindlaks määrata, kas nende tegevust teostatakse iseseisvalt. Igal juhul kuulub Euroopa Kohtu tehtava otsuse võimalike tagajärgede küsimus – ka eelarvelisi riiklikke üksusi ja poolte arutelu nimetatud eelarvelisi asutusi puudutavas osas – siseriiklikku õigusesse.

66. Kõige eelneva põhjal olen seisukohal, et puudub vajadus piirata Euroopa Kohtu otsuse mõju ajaliselt käesolevas kohtuasjas.

V. Ettepanek

67. Esitatud põhjendusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Naczelný Sąd Administracyjny (Poola) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et valla struktuuriüksust saab määratleda käibemaksukohustuslasena vaid juhul, kui ta teostab oma majandustegevust nimetatud artikli tähenduses iseseisvalt. Siseriiklikul kohtul tuleb hinnata Euroopa Kohtu poolt välja selgitatud kriteeriumeid arvestades, kas põhikohtuasjas arutamisel olevad eelarvelised vallaüksused teostavad oma majandustegevust iseseisvalt.

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1).

3 – Poola süsteem näeb ette ka muud tüüpi valla struktuuriüksusi, nagu ka riiklikke asutusi. Näiteks iseloomustab eelarvelisi vallaüksusi Wroc?aw'i valla sõnul suurem sõltumatus kui eelarvelisi vallaüksusi.

4 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv”). Vaatamata arvukatele muudetud redaktsioonidele on asjassepuutuvad direktiivi 2006/112 sätted sisuliselt identsed kuuenda direktiivi vastavate sätetega. Vt selle kohta kohtuotsus *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 6).

5 – Vt direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 mitme keeleversiooni vaheliste erinevuste kohta, nagu ka mõiste „teised avalik-õiguslikud organisatsioonid” analüüsi kohta minu ettepanek kohtuasjas *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:430, punktid 68–82).

6 – Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, *Dziennik Ustaw*, edaspidi „Dz. U.”, nr 54, punkt 535, muudatustega, edaspidi „siseriiklik käibemaksuseadus”.

7 – Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, *Dz. U.* 2001, nr 142, punkt 1591, konsolideeritud versioon. Selle seaduse artikli 9 lõige 1 sätestab, et „vald võib oma ülesannete täitmiseks luua struktuuriüksusi ja ka sõlmida lepinguid muude organisatsioonidega, sealhulgas VVOdega (valitsusväliste organisatsioonidega)”.

8 – Eelarveliste üksuste loomist reguleerib riigirahanduse seadus (ustawa o finansach publicznych, *Dz. U.* 2013, punkt 885, muudatustega).

9 – Wrocław'i vald täpsustas kohtuistungil, millised on tema arvates kohtuasja tagajärjed praktikas. Tema arvates oleks tal juhul, kui vald oleks koos kõigi oma eelarveüksustega registreeritud ühe käibemaksukohustuslasena, kergem kontrollida kogu käibemaksuarvestust, olla informeeritud oma eelarveliste üksuste tegevusest, rakendada vallas ühtset maksupoliitikat ning kõrvaldada kahtlused ja ebakindlus seoses vallasiseste tehingute maksustamisega. Vastupidisel juhul mõjutaks valla ja tema eelarveliste üksuste mitmeks käibemaksukohustuslaseks killustamine käibemaksu neutraalsuse põhimõtet. Näiteks, kui üks vald delegerib investeerimistegevuse ühele esimesele eelarveüksusele, samas kui maksustatavat majandustegevust selle investeeringu baasil teostab teine eelarveüksus, siis ei ole ilmne, et esimesel eelarveüksusel on õigus käibemaksu maha arvata, olenemata asjaolust, et mõlemad üksused kuuluvad sama valla organisatsioonilisse struktuuri.

10 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 17.

11 – Vt kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kohta, millele vastab praegu direktiivi 2006/112 artikkel 13, kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad (235/85, EU:C:1987:161, punkt 18).

12 – Kohtuotsused komisjon vs. Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 34) ja Skandia America (USA), filiaal Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 23).

13 – Kohtujuristi kursiiv.

14 – Vt kohtuotsus *Heerma* (C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 8) ja kohtujuristi ettepanek, *Léger*, kohtuotsus *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2005:582, punkt 36). Direktiivi 2006/112 selle artikli 9 lõike 1 ingliskeelses versioonis kasutatud väljendit „any person” tuleks seega lugeda tähenduses „any one” samamoodi nagu selle artikli mitmes teises keeleversioonis (vt sellisel juhul *Terra, B. ja Kajus, J., A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, 1. kd, lk 469).

15 – Vt selle kohta kohtuotsused *T-Mobile Austria jt* (C-284/04, EU:C:2007:381, punkt 48); *Götz* (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 15); *Isle of Wight Council jt* (C-288/07, EU:C:2008:505, punktid

28–30) ja komisjon vs. Soome (C?246/08, EU:C:2009:671, punktid 4 ja 39). Sellises järjekorra tehti analüüs ka kohtuotsustes komisjon vs. Prantsusmaa (C?276/97, EU:C:2000:424); komisjon vs. Iirimaa (C?358/97, EU:C:2000:425) ja komisjon vs. Ühendkuningriik (C?359/97, EU:C:2000:426). Nendes kohtuotsustes majandustegevuse sõltumatuse küsimust siiski ei tõstatatud.

16 – Kohtumäärus Gmina Wroc?aw (C?72/13, EU:C:2014:197, punkt 19).

17 – C?154/08, EU:C:2009:695, punkt 86.

18 – Nimetatud kohtuasjas asjassepuutuv artikkel oli kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 5, mis vastab praegusele direktiivi 2006/112 artiklile 13.

19 – Peale selle kasutati seda analüüsijärjekorda juba kohtuotsustes komisjon vs. Madalmaad (235/85, EU:C:1987:161) ja Ayuntamiento de Sevilla (C?202/90, EU:C:1991:332). Vt selle kohta ka kohtumäärus Mihai (C?456/07, EU:C:2008:293, punktid 21 ja 22).

20 – Need stsenaariumid hõlmavad muu hulgas notareid, kohtutäitureid, maksuinspektoreid ja Hispaania *registrador-liquidador*'e. Vt sellisel juhul käesoleva ettepaneku punktid 41 ja 42.

21 – Vt sellisel juhul käesoleva ettepaneku punkt 28. Kohtupraktikast kuuenda direktiivi artikli 4 kohta nähtub, et arvestades selle direktiivi eesmärki, mis on nimelt luua ühine käibemaksusüsteem mõiste „maksukohustuslane” ühetaolise määratluse põhjal, tuleb seda omadust hinnata ainult direktiivi artiklis 4 nimetatud kriteeriumide põhjal (vt selle kohta kohtuotsused van Tiem, C?186/89, EU:C:1990:429, punkt 25; BBL, C?8/03, EU:C:2004:650, punkt 36, ja HE, C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 41). Kuuenda direktiivi artikkel 4 hõlmab artikleid, millele praegu vastavad nimelt direktiivi 2006/112 artiklid 9 ja 13.

22 – Seega ei sõltu maksukohustuslasena määratlemine sellest, kas majandustegevust teostav isik on eraõiguslik või avalik-õiguslik (Terra, B., ja Kajus, J., *op.cit.*, lk 431).

23 – Kohtuotsused Isle of Wight Council jt (C?288/07, EU:C:2008:505, punktid 25–28 ja 38); komisjon vs. Iirimaa (C?554/07, EU:C:2009:464, punktid 39–41) ja komisjon vs. Madalmaad (C?79/09, EU:C:2010:171, punktid 76 ja 77).

24 – Kohtujuristi ettepanek, Léger, kohtuasi FCE Bank (C?210/04, EU:C:2005:582, punkt 39).

25 – C?355/06, EU:C:2007:615.

26 – Kohtuotsus van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, punktid 21–25). Vt nende samade kriteeriumide kohta ka kohtuotsus Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46, punkt 18).

27 – Kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad (235/85, EU:C:1987:161, punkt 14) ja kohtujuristi ettepanek, Léger, kohtuasi FCE Bank (C?210/04, EU:C:2005:582, punkt 39). Euroopa Kohus lähtus samast tõlgendusest Slovaki kohtutäiturite suhtes kohtumääruses Mihai (C?456/07, EU:C:2007:673, punkt 21).

28 – Kohtuotsus Ayuntamiento de Sevilla (C?202/90, EU:C:1991:332, punktid 11–15). Vt selle kohta ka kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (C?154/08, EU:C:2009:695, punktid 103–106) Hispaania *registrador-liquidador*'ide kohta.

29 – C?210/04, EU:C:2006:196.

30 – Kohtuotsus FCE Bank (C?210/04, EU:C:2006:196, punktid 35–37). Kohtujurist Léger märkis oma ettepanekus selles samas kohtuasjas lisaks, et see harukontor ei teostanud oma tegevust

enda arvel (kohtujuristi ettepanek, Léger, kohtuasi FCE Bank, C?210/04, EU:C:2005:582, punkt 46).

31 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 34.

32 – Tuleb märkida, et riigiabi osas võib ebaseaduslikuks riigiabiks pidada kaudset ja piiramatut riigigarantiid ettevõtjale, kelle suhtes ei saa kohaldada saneerimis- ja likvideerimismenetlust (vt selle kohta kohtuotsus Prantsusmaa vs. komisjon, C?559/12 P, EU:C:2014:217, punktid 97 ja 98). See järeldus ei ole direktiivi 2006/112 tõlgendamiseks siiski asjassepuutuv, sest käibemaksunormide eesmärgid erinevad teistes liidu õiguse valdkondades, nagu riigiabi või riigihanked, kehtivatest õigusnormidest. Vt selle kohta minu analüüs seoses direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 tõlgendamisega minu ettepanekus kohtuasjas Sudaçor (C?174/14, EU:C:2015:430, punktid 61–65).

33 – Kohtuotsus FCE Bank (C?210/04, EU:C:2006:196, punkt 36).

34 – Kohtuotsuses Ayuntamiento de Sevilla kandsid maksuinspektorid oma tegevuse majanduslikku riisikut, kuivõrd kasum, mida nad oma tegevusest said, sõltus mitte ainult sissenõutud maksude summast, vaid ka nende tegevuse tööjõu ja tehnika korraldamisega seotud kuludest (kohtuotsus Ayuntamiento de Sevilla, C?202/90, EU:C:1991:332, punkt 13). Kohtuotsuses komisjon vs. Hispaania tuvastas Euroopa Kohus, et nimetatud kohtuasjas arutamisel olevad *registrador-liquidador*’id kandsid oma tegevuse majanduslikku riisikut, kuivõrd kasum, mida nad oma tegevusest said, sõltus sissenõutud maksude summast, nende tegevuse tööjõu ja tehnika korraldamisega seotud kuludest, *registrador-liquidador*’ide tõhususest ja teatavatel juhtudel isegi *registrador-liquidador*’i tegevuse teostamisel määratud ja sissenõutud sanktsioonide ja trahvide protsendist (kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C?154/08, EU:C:2009:695, punkt 107).

35 – Direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 2 teise lõigu alusel.

36 – Näiteks põhikoolil, mille basseini on õhtuti ja nädalavahetustel üldkasutatav, võivad kindlasti tekkida sellest majandustegevusest negatiivsed rahalised tagajärjed, nagu kulude ja tulude tasakaalustamatus, kuid lõppkokkuvõttes kannab majanduslikku riisikut vald, sest vald peab rahastama sellest tegevusest tekkinud võimalikke kahjumeid.

37 – Seda poolakeelset väljendit võib tõlkida ka „üksi”.

38 – Nimelt taani-, saksa-, hispaania-, itaalia-, malta-, hollandi-, portugali-, rumeenia-, soome- ja rootsikeelses versioonis.

39 – Vt eelkõige kohtuotsus Ivansson jt (C?307/13, EU:C:2014:2058, punkt 40).

40 – Vt selle kohta ka kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (C?154/08, EU:C:2009:695, punktid 120–123). Selle kohtuotsuse kohaselt ei takista liidu õiguses miski liikmesriigil või liikmesriigi piirkondadel otsustada vastavalt nende suhtes kohaldatavatele õigusnormidele kasutada selliseid üksusi nagu käesoleval juhul nimetatud kohtuasjas *registrador-liquidador*’id, et sisse nõuda ja arveldada makse, mis kuuluvad vaieldamatult liikmeriikide pädevusse. Sellest ei järeldu siiski, et liikmesriik võiks vabalt nende registripidajate osutatavaid teenuseid käibemaksuga mitte maksustada, kui selgub, et neid teenuseid osutatakse iseseisva majandustegevuse vormis.

41 – Nimetatud põhjenduse 65 kohaselt „[k]una ülalmainitud põhjustel ei saa liikmesriigid käesoleva direktiivi eesmärgi piisavalt saavutada ning neid on parem saavutada ühenduse tasandil, võib ühendus võtta meetmeid kooskõlas asutamislepingu artiklis 5 sätestatud

subsidiaarsuse põhimõttega. Kõnealuses artiklis sätestatud proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt ei lähe käesolev direktiiv nimetatud eesmärkide saavutamiseks vajalikust kaugemale.”

42 – Sellisel juhul nõustun ma Poola valitsuse analüüsiga, mille kohaselt eelotsusetaotluse esitanud kohus eksis, kui ta tuvastas, nagu seda väitis nimetatud valitsus, et majandustegevuse iseseisvalt teostamise küsimust tuleb kontrollida ainult Poola õiguse põhjal.

43 – Sellisel juhul väitis Wroc?aw’i vald kohtuistungil, et mitu Poola valda on juba teatud ajast saadik kaitsnud oma huve, taotledes rahandusministrilt siduvaid eelotsuseid, nimelt lõplikke maksualaseid tõlgendusi. Nii saavad tema sõnul need vallad otsustada, kas nad tagasiulatuvalt parandavad oma maksudeklaratsioonid või saavad siduvate eelotsustega antud kaitse. Wroc?awi vald väitis samuti, et organisatsioonilisel tasandil saab ta koostada tsentraliseeritud käibemaksudeklaratsiooni.

44 – Lisaks, nagu ma märkisin oma ettepanekus kohtuasjas komisjon vs. Iirimaa (C?85/11, EU:C:2012:753, punkt 45), võib majanduslikult seotud üksuste registreerimine ühe maksukohustuslasena käibemaksugruppide puhul anda ettevõtjatele rahavooeeliseid kõigi üksuste tasandil, kuna grupisiseseid tehinguid selliste üksuste vahel käibemaksuga ei maksustata.

45 – Kohtuotsused Schulz ja Egbringhoff (C?359/11 ja C?400/11, EU:C:2014:2317, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika) ja Balazs ja Casa Jude?ean? de Pensii Cluj (C?401/13 ja C?432/13, EU:C:2015:26, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 – Kohtuotsused Schulz ja Egbringhoff (C?359/11 ja C?400/11, EU:C:2014:2317, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika) ja Balazs ja Casa Jude?ean? de Pensii Cluj (C?401/13 ja C?432/13, EU:C:2015:26, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).