



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

22. veebruar 2018*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c, artikkel 9 ja artikli 13 lõige 1 – Maksukohustuse kohaldamata jätmine – Mõiste „avalik-õiguslik organisatsioon“ – 100% munitsipaalosalusega ühing, mis vastutab omavalitsusüksuse teatavate avaliku võimu ülesannete täitmise eest – Ülesannete ja nende eest makstava tasu kindlaksmääramine ühingu ja omavalitsusüksuse vahel sõlmitud lepingus

Kohtuasjas C-182/17,

mille ese on Kúria (Ungari kõrgeim kohus) 30. märtsi 2017. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. aprillil 2017, menetluses

Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president A. Rosas, kohtunikud A. Prechal (ettekandja) ja E. Jarašiūnas,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja G. Koós,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart ja L. Havas,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: ungari.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 13 lõike 1 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Nagyszénás Településszolgáltató Nonprofit Kft. (edaspidi „NTN“) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Ungari maksu- ja tolliameti vaiete lahendamise direktoraat; edaspidi „maksuamet“) vahelises kohtuvaidluses selle ühingu käibemaksukohustuse üle seoses tegevusega, mis on tema ülesanne tulenevalt Nagyszénási omavalitsusüksusega (Ungari) sõlmitud lepingust (edaspidi „asjaomane leping“).

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

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

- 4 Selle direktiivi artikli 9 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

- 5 Sama direktiivi artikkel 13 näeb ette:

„1. 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 lisa nimetatud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui nende tegevuste maht on tühine.

2. Liikmesriigid võivad lugeda ametivõimude tegevuseks avalik-õiguslike organisatsioonide tegevuse, mis on artikli [...] 132 [...] alusel maksust vabastatud.“

6 Direktiivi artikli 24 lõikes 1 on ette nähtud:

„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne.“

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 73 sätestab:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

Ungari õigus

8 Käibemaksu käsitleva 2007. aasta CXXVII seaduse (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) § 7 näeb ette:

„(1) Majandustegevuseks ei loeta Ungari põhiseaduses või selle alusel vastu võetud õigusnormi alusel avaliku võimu teostamiseks volitatud isiku või organisatsiooni tegevust, mida nad teevad ametivõimudena, ning neid ei käsitata maksukohustuslasena.

(2) Avaliku võimu teostamine on eelkõige õigusloometegevus, õigusemõistmine, haldustegevus riikliku süüdistuse, kaitse-, avaliku korra, välis- ja justiitsküsimustes, haldusalane õiguse rakendamise tegevus, haldus- ja finantskontrolli alane tegevus, seaduslikkuse järelevalve teostamine, riigieelarveliste, Euroopa Liidu ja muude rahvusvaheliste toetuste jaotamise alaste otsustega seotud tegevus.“

9 2011. aasta CLXXXIX seaduse Ungari kohaliku omavalitsuse kohta (Magyarország helyi önkormányzatokról szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény) § 13 sätestab:

„(1) Kohaliku avaliku võimu ülesannete ning kohalikul tasandil täidetavate avaliku võimu ülesannetena täidab kohalik omavalitsus eelkõige järgmisi ülesandeid:

[...]

2) asustuse avalik haldus (avalike surnuaedade ja tänavavalgustuse rajamine ja hooldus, korstnapühkijateenuste osutamise tagamine, kohalike üldkasutatavate teede ja nende infrastruktuuri ehitus ja hooldus, parkide ja muude üldkasutatavate alade väljakujundamine ja hooldus, sõidukite parkimise haldamine);

[...]

5) keskkonna ja tervise kaitse (avalik heakord, puhta keskkonna tagamine, kahjurite ja näriliste tõrje);

[...]

9) korterite ja muude ruumide haldus;

[...]

14) väiketootjatele ja põllumajandustootjatele nende õigusnormides kindlaksmääratud toodete turustamise võimaluste pakkumine, sealhulgas nädalavahetustel müügivõimaluste pakkumine;

(2) Seadusega võidakse kohalikele omavalitsustele anda ka muid ülesandeid seoses kohaliku avaliku võimu ülesannete ning kohalikul tasandil täidetavate avaliku võimu ülesannetega.“

10 Selle seaduse § 41 lõiked 6 ja 8 näevad ette:

„(6) Volikogu võib tema pädevusse kuuluvate avalike teenuste osutamiseks moodustada seaduse alusel eelarvelisi asutusi, tsiviilseadustikuga ette nähtud majandusüksusi [...], mittetulundusühendusi ja muid organisatsioone [...] ning sõlmida lepinguid füüsiliste või juriidiliste isikutega või juriidilise isiku staatusega organisatsioonidega.

[...]

(8) Seadusega võib kehtestada nõude, et teatavaid selgelt määratletud avalikke teenuseid võib osutada üksnes sel otstarbel moodustatud eelarveline asutus, riigi osalusega või vähemalt kohaliku omavalitsusüksuse enamusosalusega ühing, millel on juriidilise isiku staatus ja mille üle riigil või omavalitsusüksusel on vähemalt valitsev mõju, või juriidilise isiku staatusega ühing, mille enamusosalus kuulub eespool nimetatud ühingule ja mille üle sellel ühingul on vähemalt valitsev mõju, või kohalike omavalitsuste liit“.

11 2011. aasta CLXXXIX seaduse Ungari kohaliku omavalitsuse kohta § 112 lõikes 1 on ette nähtud:

„Kohalik omavalitsusüksus valib nende ülesannete täitmiseks sobiva õigusliku vormi ja kehtestab iseseisvalt finantseeskirjadega kooskõlas oleva osalemise korra. Kohalik omavalitsusüksus kasutab nende ülesannete täitmiseks vajalike tingimuste loomiseks omavahendeid, teiste haldusorganite poolt üle kantud vahendeid ning riigieelarvelisi toetusi.“

12 Riigirahandust käsitleva 2011. aasta CXCV seaduse (államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény) artikli 3/A lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Avaliku võimu ülesanne on riigi või kohaliku omavalitsuse ülesanne, nagu see on määratletud seadusega.

(2) Avaliku võimu ülesannete täitmine eelarveliste asutuste moodustamise ja nende tegevuse korraldamise kaudu või täitmiseks vajaliku rahalise katte tagamine toimub osaliselt või täielikult käesolevas seaduses ette nähtud vahendeid rakendades. Eelarvevälised üksused võivad avaliku võimu ülesannete täitmisel osaleda seaduses sätestatud tingimustel.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 100% Nagyszénási omavalitsusüksuse osalusega mittetulundusühing NTN sõlmis selle omavalitsusüksusega 1. juulil 2007 asjaomase lepingu „teatavate ülesannete täitmise ja varakasutuse kohta“, mille alusel ta kohustus omavalitsusüksuse poolt makstava tasu eest ja tingimusel, et selleks antakse tema kasutusse teatav omavalitsusüksuse omandis olev vara, täitma teatavaid avaliku võimu ülesandeid, mis on loetletud lepingu lisas.

14 Täpsemalt on tegemist korterite ja muude ruumide haldamise, kohalike üldkasutatavate teede haldamise, karantiini, umbrohu- ja sääsetõrje korraldamise, parkide, üldkasutatavate alade ja muude rohealade hooldamise, jäätmetehase haldamise ja tuhistamisteenuste osutamise korraldamise ning kohaliku turu haldamisega.

- 15 Nimetatud lepingu lisades on täpsustatud nende ülesannete täitmise üksikasjad. NTN on seega kohustatud erinevate ülesannete täitmise kohta arvet pidama, et omavalitsusüksus saaks kontrollida, kas ülesanded on ettenähtud tähtajaks täidetud, ning täitmata jätmise korral kehtestada nende täitmiseks uued tähtajad. Oli ette nähtud, et kui ülesanded määratud tähtaja möödumisel veel täidetud ei ole, peab NTN maksma Nagyszénási omavalitsusüksusele tagasi hüvitise selle osa, mis vastab tuvastatud rikkumise osakaalule.
- 16 Asjaomase lepingu 6. lisa on loetletud NTN-le üle antud ülesannete täitmiseks vajalikud vahendid.
- 17 Nende ülesannete täitmise eest maksis omavalitsusüksus NTN-le 2014. aasta kohta 23 850 000 Ungari forintit (HUF) ehk ligikaudu 93 000 eurot hüvitist.
- 18 NTN ei esitanud Nagyszénási omavalitsusüksusele nende ülesannete täitmise kohta arvet ega arvestanud käibemaksu nende täitmise eest vastutasuks saadud summalt.
- 19 Esimese tasandi maksuhaldur tegi läbiviidud kontrolli tulemusena kaks otsust, millega tegi kindlaks NTNi käibemaksuvõlgnevuse summa aasta kolme esimese kvartali eest ja määras sellele ühingule maksuõigusliku trahvi koos viivisega.
- 20 Maksuamet jättis need otsused muutmata sisuliselt samade põhjendustega, millest oli lähtunud esimese tasandi maksuhaldur.
- 21 NTN kinnitas maksuhalduritele, et Nagyszénási omavalitsusüksus andis talle asjaomase lepingu alusel üle avaliku võimu ülesandeid, mille täitmiseks ta sai enda kasutusse vara, ja et see leping ei ole teenuste osutamise leping. Ta väitis, et ta on „eelarveline asutus“, kuna ta täidab neid ülesandeid tänu „toetusele“, see tähendab rahalistele vahenditele, mille omavalitsusüksus annab tema käsutusse.
- 22 Maksuamet leidis täpsemalt, et NTN sai põhikohtuasjas käsitletavat hüvitist vastutasuna konkreetsete teenuste osutamise eest ja seega on tehtud maksustatav tehing, mistõttu hüvitise summa kuulub maksustamisele. Asjaolu, et Nagyszénási omavalitsusüksus võib NTNilt otseselt nõuda aruannet ja korrapäraselt esitatavaid andmeid asjaomase lepingu täitmise kohta, on veel üks tegur, mis tõendab, et see ühing ei ole saanud mitte toetust, vaid tasu konkreetsete teenuste osutamise eest.
- 23 Maksuamet leidis veel, et NTNi võib pidada maksukohustustlaseks. Ühelt poolt ei ole sel ühingul niisuguse organi staatust, kes võiks teostada avalikku võimu, kuna ta ei ole mitte riigieelarveline asutus, vaid on Nagyszénási omavalitsusüksuse asutatud ühing, mis on kantud ühingute registrisse. Teisalt ei ole NTNi tegevus ka avaliku võimu teostamine, vaid see on majandustegevus, kuna see ühing ainult osales kohaliku omavalitsuse ülesannete täitmises ega täitnud neid vahetult. Selles kontekstis omab tähtsust ka asjaolu, et NTN osutas teenuseid mitte ainult Nagyszénási omavalitsusüksusele, vaid ka teistele isikutele, ning see ühing kasutas nende teenustega seoses oma maksu mahaarvamise õigust.
- 24 Esimese astme kohus jättis NTNi kaebused maksuameti otsuste peale rahuldamata. Ta leidis, et ei saa asuda seisukohale, et NTN täitis asjaomase lepingu alusel avaliku võimu ülesandeid, kuna ta ei ole „eelarveline asutus“, vaid mittetulundusühing, ning et vastutus nende ülesannete täitmise eest lasus jätkuvalt Nagyszénási omavalitsusüksusel.
- 25 Lisaks leidis see kohus, et hüvitist maksti vastutasuks nende teenuste eest, mida NTN pidi lepingu alusel osutama, mitte tema tegevuse üldiseks rahastamiseks, mistõttu selle summa on käibemaksuga maksustatav. Asjaolu, et NTN arvas maha nende ülesannete täitmise seotud tarnetelt makstud sisendkäibemaksu, näitab samuti, et nimetatud lepingu esemeks olevad tehingud on maksustatavad.

- 26 Kúria (Ungari kõrgeim kohus), kes lahendab NTNi kassatsioonkaebust esimese astme kohtu otsuse peale, leiab, et käesolevas asjas on tekkinud küsimus, kas selline ühing nagu NTN kuulub direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 kohaldamisalasse ja kas ta on seetõttu käibemaksudkohustusest vabastatud.
- 27 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on sellele küsimusele vastamiseks kõigepealt vaja tuvastada, kas seda ühingat tuleb pidada „muuks avalik-õiguslikuks organisatsiooniks“ selle sätte tähenduses, ja teiseks, kas ta põhikohtuasjas käsitletavaid avalikke teenuseid osutades tegutses ametivõimuna.
- 28 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on teine neist tingimustest täidetud, kuna asjaomases lepingus kirjeldatud avalikke teenuseid osutades on NTN tegutsenud ametivõimuna tegevusaladel, mida käibemaksu käsitlevas 2007. aasta CXXVII seaduses on käsitatud avaliku võimu tegevusena.
- 29 Seevastu ei ole kindel, et esimene neist tingimustest on täidetud sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus 100% omavalitsusüksuse osalusega mittetulundusühing selle omavalitsusüksusega sõlmitud lepingu alusel vastutab teatavate kohaliku omavalitsuse ülesannete täitmise eest, saades omavalitsusüksuselt vastutasuks hüvitist.
- 30 Neil asjaoludel otsustas Kúria (Ungari kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas 100% esimese tasandi kohaliku omavalitsusüksuse osalusega ühing on hõlmatud direktiivi [2006/112] artikli 13 lõike 1 esimeses lõigus kasutatud mõistega „avalik-õiguslik organisatsioon“?
 2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas esimese tasandi kohaliku omavalitsuse kohustuslike ülesannete täitmist, mille esimese tasandi kohalik omavalitsus on teinud ühingu ülesandeks, saab lugeda ühingu tegutsemiseks ametivõimudena?
 3. Juhul kui vastus esimesele või teisele küsimusele on eitav, siis kas esimese tasandi kohaliku omavalitsuse poolt nende ülesannete täitmise eest makstud summat saab lugeda vastusoorituseks?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Kolmas küsimus

- 31 Kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida esimesena, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et selline tegevus nagu põhikohtuasjas, mis seisneb selles, et ühing täidab teatavaid avaliku võimu ülesandeid ühingu ja omavalitsusüksuse vahel sõlmitud lepingu alusel, on teenuste osutamine tasu eest, mis selle sätte kohaselt maksustatakse käibemaksuga.
- 32 Sellega seoses tuleb osutada, et võimalus liigitada teenus „tasuliseks tehinguks“, mis üldjuhul on direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c alusel käibemaksuga maksustatav, eeldab üksnes seda, et teenuse osutamise ja maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel oleks otsene seos. Selline otsene seos on tuvastatud juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on selline õigussuhe, mille käigus osutatakse vastastikku teenuseid, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Soudaço, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 32, ja 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 26).
- 33 Selles kontekstis on Euroopa Kohus selgitanud, et tegevus on „majandustegevus“ direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses, kui seda tehakse kestva tulu saamise eesmärgil (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 28).

- 34 Käesolevas kohtuasjas on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas kohtutoimiku dokumentidest ning eriti asjaomasest lepingust ilmneb, et NTNi tegevus on tasuline ja on seega majandustegevus direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses, millest tulenevalt NTN on maksukohustuslane. Siiski võib Euroopa Kohus anda sellele kohtule eelotsusetaotluses esitatud andmetest lähtuvalt tõlgendamisjuhiseid, mis võivad aidata tal asja lahendada (vt selle kohta 29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 34).
- 35 Selles osas on eelotsusetaotluses märgitud, et nimetatud lepingu alusel kohustus NTN „[Nagyszénási] omavalitsusüksuselt vastutasuks saadud hüvitise eest“ täitma teatavaid avaliku võimu ülesandeid, mida Ungari seaduste kohaselt peab täitma see omavalitsusüksus.
- 36 Komisjon märgib oma kirjalikes seisukohtades samuti, et NTN osutab Nagyszénási omavalitsusüksusele teenuseid ja omavalitsusüksus maksab nende eest vastutasuks hüvitist kestvalt ja jätkuvalt, mida näitab asjaolu, et NTN on asjaomases lepingus loetletud teenuseid nimetatud omavalitsusüksusele osutanud alates 2007. aastast, saades vastutasuks lepinguga ette nähtud hüvitist.
- 37 Kui see faktiline asjaolu leiab kinnitust, siis järeldub sellest, et kuigi hüvitis on käesoleval juhul kindlaks määratud mitte täpselt määratletud teenuste põhjal, vaid kindlas summas ja aasta kohta nii, et see katab ühingu tegevuskulud, ei mõjuta see tõsiasi iseenesest otsest seost osutatud teenuste ja nende eest saadava tasu vahel (29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 36).
- 38 Seda, et seos on otsene, ei saa seada kahtluse alla ka asjaolu – isegi kui eeldada, et see leiab tõendamist –, et asjaomane leping sisaldab klausleid, mis võimaldavad teatavatel tingimustel hüvitise summat korrigeerida, ega ka mitte asjaolu, et see summa on kindlaks määratud harilikust turuväärtusest madalamal tasemel, kuna hüvitise suurusjärk määratakse kindlaks eelnevalt ja selgelt väljakujunenud kriteeriumide põhjal, mis tagavad, et see on NTNi tegevuskulude katmiseks piisav (vt selle kohta 29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 38, ja 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punktid 45 ja 46).
- 39 Selle hindamisel, kas põhikohtuasjas arutusel olev tegevus on tasuline, ei saa asjaolu, et kõnealuste teenuste osutamise kohustus on Nagyszénási omavalitsusüksusele pandud seadusega, seada kahtluse alla ei seda, et sellist tegevust käsitatakse „teenuste osutamisena“, ega seda, et teenuse ja selle eest saadava tasu vahel esineb otsene seos (vt analoogia alusel 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 41).
- 40 Nimelt ei oma tõsiasi, et tegevus seisneb seadusega üldistes huvides pandud ja reguleeritud ülesannete täitmises, tähtsust selle hindamisel, kas see tegevus on teenuste osutamine tasu eest. Selles kontekstis on Euroopa Kohus selgitanud, et isegi siis, kui tegevuse eesmärk on täita põhiseaduslikku kohustust, mis lasub eranditult ja otseselt asjaomasel liikmesriigil, ei saa ainuüksi see asjaolu seada kahtluse alla otsest seost osutatud teenuste ja nende eest saadava tasu vahel (vt eelkõige 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 42).
- 41 Lisaks, kuigi üldise huvi eesmärki, mida teenivad teatavad eelkõige avalik-õiguslike organisatsioonide osutatavad teenused, on ühise käibemaksusüsteemi raames arvesse võetud, nii et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 alusel tuleb osa neist teenustest käibemaksust vabastada, on selge, et asjaomase lepinguga NTN-le pandud tegevus ei kuulu ühegi sellise erandi alla (vt analoogia alusel 29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 41).
- 42 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kui asjas tähtsust omavate faktiliste asjaolude kontrollimisel ei selgita eelotsusetaotluse esitanud kohus välja vastupidist, siis selline tegevus nagu põhikohtuasjas, mis

seisneb selles, et ühing täidab teatavaid avaliku võimu ülesandeid ühingu ja omavalitsusüksuse vahel sõlmitud lepingu alusel, on teenuste osutamine tasu eest, mis selle sätte kohaselt maksustatakse käibemaksuga.

Esimene ja teine küsimus

- 43 Esimese ja teise küsimusega, mida tuleb analüüsida koos ja teises järjekorras, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust sellele, kas direktiivi 2006/112 artikli 13 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud käibemaksukohustuse kohaldamata jätmise nõue hõlmab sellist tegevust, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seisneb selles, et ühing täidab teatavaid kohaliku omavalitsuse ülesandeid vastavalt ühingu ja omavalitsusüksuse vahel sõlmitud lepingule, juhul kui see tegevus on majandustegevus selle direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.
- 44 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast ilmneb, et direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 analüüs sama direktiivi eesmärke arvestades näitab selgelt, et maksukohustuse kohaldamata jätmiseks selle sätte alusel peavad olema kumulatiivselt täidetud kaks tingimust, nimelt tegevust peab läbi viima avalik-õiguslik organisatsioon ja tegevus tuleb läbi viia ametivõimuna (29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 45 Käsitledes esimest neist kahest tingimusest, nimelt avalik-õigusliku organisatsiooni staatust, on Euroopa Kohus selgitanud, et kuigi liigitamisel ei ole määrava tähtsusega see, et kõnealusel organisatsioonil on kohaldatava riigisisese õiguse alusel õigus teostada avalikku võimu, annab see iga avaliku võimu olulise tunnusena siiski teatava aluse tuvastamiseks, et organisatsiooni tuleb pidada „avalik-õiguslikuks organisatsiooniks“ (29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 58).
- 46 Ent käesolevas asjas ilmneb – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontroll ei selgita välja vastupidist –, et NTNil ei ole talle asjaomase lepinguga pandud avaliku võimu ülesannete täitmiseks avaliku võimu õigusi, mida evib Nagyszénási omavalitsusüksus.
- 47 NTNi mõned muud omadused viitavad samuti sellele, et teda ei tuleks pidada „avalik-õiguslikuks organisatsiooniks“ direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 tähenduses, kuna need tekitavad kahtlusi selles, kas seda ühingut võiks pidada piisavalt integreerituks omavalitsusüksuse avaliku halduse korraldamisse.
- 48 Nimelt kuna Nagyszénási omavalitsusüksus asutas NTNi mittetulundusühingu vormis, siis on tegemist ennekõike eraõigusliku juriidilise isikuga, kellel vastavalt tema suhtes kehtivatele õigusnormidele on suhetes omavalitsusüksusega teatav iseseisvus oma tegevuse ja igapäevase juhtimise korraldamisel.
- 49 Selles kontekstis ei ilmne, et NTNi ja Nagyszénási omavalitsusüksuse vahel oleks organisatsiooniline seos, kuna ühing ei ole asutatud omavalitsusüksuse poolt vastu võetud otsusega, mis määratleks teenused, mida omavalitsusüksusele tuleb osutada (vt selle kohta 29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 67).
- 50 Kuigi NTNi iseseisvus on kahtlemata piiratud põhjusel, et tema osalus, millesse eraõiguslikud isikud ei saa investeerida, kuulub 100% Nagyszénási omavalitsusüksusele, siis muud asjaolud viitavad sellele, et omavalitsusüksus ei suuda selle ühingu tegevust otsustavalt mõjutada.
- 51 Nii on selge, et Nagyszénási omavalitsusüksus ei ole NTNi ainus „klient“ ja teenused, mida ühing osutab kolmandatele isikutele, ei ole vähetähtsad, on maksustatavad ja neilt on tegelikult maksu kogutud.

- 52 Lisaks sisaldab asjaomane leping teatavaid sätteid, mis võimaldavad Nagyszénási omavalitsusüksusel kontrollida NTN-le pandud ülesannete täitmist, mis osutab pigem sellele, et omavalitsusüksuse teostatav tegelik kontroll puudub.
- 53 Lõpuks ei ilmne, et leping sisaldaks tingimusi, mis võimaldavad omavalitsusüksusel kehtestada NTN-le siduvaid juhiseid, kuidas neid ülesandeid täita.
- 54 Kui mitmesuguste faktiliste ja riigisisest õigust puudutavate asjaolude kontrollimisel, mille käigus eelotsusetaotluse esitanud kohus hindab neid kogumis – võttes arvesse ka põhimõtet, mille kohaselt direktiivi 2006/112 artikli 13 lõiget 1, mis on erand üldreeglis, mille kohaselt igasugune majanduslikku laadi tegevus maksustatakse käibemaksuga, tuleb tõlgendada kitsalt (29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika) –, ei selgu, et see on teisiti, siis ilmneb, et kõnealust ühingut ei saa pidada „avalik-õiguslikuks organisatsiooniks“ selle sätte tähenduses.
- 55 Teise tingimuse kohta, mis on seatud direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikega 1, mille kohaselt vabastatakse käibemaksust ainult see tegevus, mille avalik-õiguslik organisatsioon viib läbi ametivõimuna, piisab selle märkimisest, et arvestades Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat (29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punktid 70 ja 71 ning seal viidatud kohtupraktika), ei ilmne, et see tingimus oleks käesoleval juhul täidetud.
- 56 Kuna faktiliste ja riigisisest õigust puudutavate asjaolude põhjal, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, kehtivad NTNi suhtes tegelikult eraõiguse sätted ja tal ei ole talle asjaomase lepinguga pandud avaliku võimu ülesannete täitmiseks Nagyszénási omavalitsusüksuse avaliku võimu õigusi, nagu on sedastatud käesoleva kohtuotsuse punktis 46, siis ei saa järeldada, et see ühing tegutseb avalik-õigusliku regulatsiooni raamistikus.
- 57 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 13 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui asjas tähtsust omavate faktiliste ja riigisisest õigust puudutavate asjaolude kontrollimisel ei selgita eelotsusetaotluse esitanud kohus välja vastupidist, siis selles sättes ette nähtud käibemaksukohustuse kohaldamata jätmise nõue ei hõlma sellist tegevust, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seisneb selles, et ühing täidab teatavaid kohaliku omavalitsuse ülesandeid vastavalt ühingu ja omavalitsusüksuse vahel sõlmitud lepingule, juhul kui see tegevus on majandustegevus selle direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kui asjas tähtsust omavate faktiliste asjaolude kontrollimisel ei selgita eelotsusetaotluse esitanud kohus välja vastupidist, siis selline tegevus nagu põhikohtuasjas, mis seisneb selles, et ühing täidab teatavaid avaliku võimu ülesandeid ühingu ja omavalitsusüksuse vahel sõlmitud lepingu alusel, on teenuste osutamine tasu eest, mis selle sätte kohaselt maksustatakse käibemaksuga.**

2. **Direktiivi 2006/112 artikli 13 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui asjas tähtsust omavate faktiliste ja riigisisest õigust puudutavate asjaolude kontrollimisel ei selgita eelotsusetaotluse esitanud kohus välja vastupidist, siis selles sättes ette nähtud käibemaksukohustuse kohaldamata jätmise nõue ei hõlma sellist tegevust, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seisneb selles, et ühing täidab teatavaid kohaliku omavalitsuse ülesandeid vastavalt ühingu ja omavalitsusüksuse vahel sõlmitud lepingule, juhul kui see tegevus on majandustegevus selle direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.**

Allkirjad