



# Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
JULIANE KOKOTT  
esitatud 10. novembril 2022<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-612/21**

**Gmina O.**  
*versus*

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

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

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 2, 9 ja 13 – Teenuste osutamine tasu eest – Maksukohustuslase mõiste – Majandustegevus – Tüpoloogiline käsitlus – Avalik-õiguslik organisatsioon, kes korraldab elanike jaoks taastuvate energiaallikate kasutamise arendamist valla territooriumil 25% omaosaluse eest ja kellele 75% kuludest hüvitab kolmas isik – Ametivõimuna tehtud tehingud – Oluliste konkurentsimoонutuste puudumine

## I. Sissejuhatus

1. Taastuenergiasisüsteemide kasutamise toetamine kohalike omavalitsuste, näiteks valla poolt ei tundu just praegu mitte ainult soovitatav, vaid tõstatab ka põnevaid käibemaksuõiguse küsimusi. Kui asjaomane elanik ise oleks tellinud ettevõtjalt näiteks päikesekollektorite paigaldamise, oleks käibemaksuga maksustamine selge. Ettevõtja teeb talle maksustatava soorituse (kaupade tarne või teenus). Riik saab vastava käibemaksu. Elanikule antud riiklik toetus 75% ulatuses kuludest ei oleks käibemaksuga maksustamise seisukohast tähtis.

2. Kuidas on see aga siis, kui vald korraldab seda ja maksab selle eest, et ettevõtja paigaldab selle süsteemi valla ühe elaniku omandis olevale kinnistule? Ka sel juhul saab riik oma käibemaksu vähemalt üks kord, nimelt paigaldusettevõtjalt. Kui vald saab aga riigi vahenditest toetust 75% ulatuses ja elanikud maksavad *ca* 25% omaosalusena vallale, siis kas sellega kaasneb täiendava käibemaksu tekkimine, sest vald osutab elanikule veel ühe maksustatava teenuse?

3. Selle tulemusel tekivad tarneahel (paigaldusettevõtja poolt valla kaudu elanikule osutatud teenus) viiks tagajärjeni, et vald peaks kõnealuse käibemaksu tasuma, kuid sisendteenuselt võiks ta põhimõtteliselt nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamist. Kui toetuse ja omaosaluse summa on sama suur kui sisendkulud, on tegemist nullsummamänguga, millega kaasneb suur halduskoormus. Kui toetus koos omaosalusega on väiksem (või kui toetus ei kuulu maksustatava väärtuse hulka), tekiks sisendkäibemaksu ülejääk, mis vähendab maksutulud. Kui toetus koos

<sup>1</sup> Algkeel: saksa.

omaosalusega on suurem, tekiks täiendav maksutulu riigi toetusprogrammist. Kõik kolm tagajärge põhjustavad ebamugavust, eriti kui võtta arvesse ka valla poolt järgitavaid üldist huvi pakkuvaid eesmärke, nagu keskkonnakaitse ja energiajulgeolek.

4. Riigi vahenditest toetatava taastuenergiasüsteemide arendamise käibemaksuga maksustamine tõstatab seega mitu põhimõttelist küsimust, millele Euroopa Kohus peab ka<sup>2</sup> käesolevas eelotsusetaotluses vastama. Muu hulgas tuleb selgitada, kuidas määratakse kindlaks teenuse saaja ja teenuse osutaja. Samuti on põhjaneva tähtsusega küsimus, kas vald – eeldusel, et ta on teenuse osutaja – tegeleb sellisel juhul majandustegevusega. Kui vastus sellele on jaatav, tuleb otsustada, kas ta teeb taastuenergiasüsteemide arendamise toetamisega seotud tehinguid ametivõimuna ja kas need põhjustavad olulisi konkurentsimoonusi.

## II. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus

5. Direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi<sup>3</sup> (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1 punktid a ja c sätestavad:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

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

[...]

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

6. Käibemaksudirektiivi 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.“

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 13 on seevastu sõnastatud järgmiselt:

„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.

<sup>2</sup> Sarnased küsimused kerkivad samal ajal pooleli olevas menetluses kohtuasjas C-616/21.

<sup>3</sup> Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) (viimati muudetud nõukogu 3. juuni 2022. aasta direktiiviga (EL) 2022/890 (ELT 2022, L 155, lk 1)).

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.

2. Liikmesriigid võivad lugeda ametivõimude tegevuseks avalik-õiguslike organisatsioonide tegevuse, mis on artiklite 132, 135, 136 ja 371, artiklite 374 kuni 377, artikli 378 lõike 2, artikli 379 lõike 2 või artiklite 380 kuni 390c alusel maksust vabastatud.“

8. Käibemaksudirektiivi artikkel 73 määrab kindlaks maksustatava väärtuse:

„Artiklites 74–77 nimetamata 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.“

## **B. Poola õigus**

9. Poola Vabariik võttis käibemaksudirektiivi üle 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadusega (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) (*Dz. U.* 2018, jrk nr 2174, muudetud; edaspidi „käibemaksuseadus“).

10. Käibemaksuseaduse artikli 29a lõige 1 käsitleb maksustatavat väärtust ja sätestab:

„Maksustatav väärtus, kui lõigetest 2, 3 ja 5, artiklitest 30a–30c ja 32, artiklist 119 ning artikli 120 lõigetest 1, 4 ja 5 ei tulene teisiti, on kõik, mis kujutab endast tasu, mille kaupade tarnija või teenuste osutaja sai või peab saama seoses müügiga ostjalt, teenusesaajalt või kolmandalt isikult, sh saadud toetused, subsiidiumid ja muud sarnased maksed, millel on otsene mõju maksukohustuslase pakutavate kaupade või teenuste hinnale.“

11. 27. aprilli 2001. aasta keskkonnakaitse seaduse (Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska) (*Dz. U.* 2020, jrk nr 1219, muudetud; edaspidi „keskkonnakaitse seadus“) artikli 400a lõige 1 sätestab:

„Keskkonnakaitse ja veemajanduse rahastamine hõlmab järgmist: [...]

21) õhukaitsega seotud projektid;

22) kohalike taastuvate energiaallikate kasutamise toetamine ja keskkonnasäästlikumate energiakandjate kasutuselevõtt [...].“

12. Keskkonnakaitse seaduse artikli 403 lõige 2 sätestab:

„Omavalitsuste ülesannete hulka kuulub keskkonnakaitse rahastamine ulatuses, mis on ette nähtud artikli 400a lõike 1 punktides [...] ... 21–25 [...] summas, mis ei ole väiksem kui artikli 402 lõigetes 4, 5 ja 6 nimetatud tasudest ja trahvidest saadud tulu, mis kujutab endast omavalitsuste eelarvetulu, mida on vähendatud vojevoodkonna fondidesse üle kantud tulude ülejäägi võrra.“

### III. Faktilised asjaolud ja eelotsusemenetlus

13. Gmina O. (vald O, Poola; edaspidi „vald“) on kohaliku omavalitsuse üksus, mis täidab kohaliku omavalitsuse ülesandeid. Samal ajal on ta registreeritud käibemaksukohustuslasena.

14. Ta sõlmis koos kolme teise vallaga partnerluslepingu taastuenergiasüsteemide paigaldamise projekti elluviimiseks nende nelja valla territooriumil (edaspidi „projekt“).

15. Üks valdadest sõlmis projekti liidrina kõigi partnerite nimel vojevoodkonnaga (halduspiirkond) lepingu projekti kaasrahastamiseks. Vahendid pärinevad ühest Euroopa Liidu fondist. Saadud kaasrahastus edastatakse partneritele igat valda puudutavas osas.

16. Kaasrahastus on mõeldud üksnes abikõlblike kulude osaliseks katmiseks. Ülejäänud kulude rahastamise üle otsustab iga vald oma äranägemise järgi. Kaasrahastus, mille vald sai, hõlmab projektiga seotud kulusid ja seda võib kasutada ainult projekti elluviimiseks vajalike kulude katmiseks. Vallale määrati kaasrahastus 75% ulatuses projekti abikõlblikest kogukuludest.

17. Projekti peamine eesmärk on taastuvate energiaallikate mahu suurendamine kogu energiatootmises ja õhusaasteainete heitkoguste vähendamine, päikeseenergia kasutamise edendamine ning taastuvate energiaallikate kasutamise ergutamine üksiktarbijate seas ökoloogilisemate ja keskkonnasäästlikumate taastuenergiasüsteemide paigaldamise kaudu. Projekti raames viib vald ellu ministrite nõukogu poolt 10. novembril 2009 vastu võetud „Poola energiapoliitikat aastani 2030“, mille kohaselt peaks 20% toodetavast energiast tulema taastuvatest energiaallikatest.

18. Projekti raames paigaldatakse elanike ja juriidiliste isikute omandis olevatele kinnistutele fotogalvaanilised paneelid, õhksoojuspumbad sooja tarbevee jaoks ja päikesekollektorid. Vald sõlmis lepingud füüsiliste isikutega (elanikega) kui kinnisvaraomanikega, kes soovisid taastuenergiasüsteemide paigaldamisest kasu saada. Kinnisvaraomanikud on kohustatud tasuma kokkulepitud tähtpäevaks valla arvelduskontole omaosaluse.

19. Kinnisvaraomanikega sõlmitud lepingu kohaselt kuuluvad kõik taastuenergiasüsteemid valla omandisse projekti kestuse jooksul ehk viis aastat alates päevast, kui vald sai viimased maksed kaasrahastamise lepingu ja partnerluslepingu alusel. Pärast seda läheb taastuenergiasüsteemide omandiõigus üle kinnisvaraomanikele. Projekti kestuse ajal ei saa kinnisvaraomanik taastuenergiasüsteemi müüa. Ka vald ei või selle ajavahemiku jooksul paigaldist müüa ega lahti võtta, sest sellisel juhul peaks vald kaasrahastuse tagastama. Omanikud saavad ilma lisatasudeta kasutada taastuenergiasüsteeme lepingust tulenevate reeglite kohaselt. Kinnisvaraomanikud volitasid valda esindama neid asjakohastes haldusasutustes vajalike seadusega nõutavate lubade taotlemisel süsteemide paigaldamiseks nende kinnistule.

20. Vald kohustus valima töö tegija, koostama tööde ajakava, tegema pidevat investori järelevalvet, objektid lõplikult vastu võtma ja tegelema projekti rahalise arveldamisega.

21. Kinnisvaraomanike omaosalus on ainus makse, mille nad vallale seoses projekti elluviimisega tasuvad. See omaosalus kujutab endast osa konkreetse taastuenergiasüsteemi abikõlblikest kuludest, st töö tegijale selle konkreetse süsteemi eest makstavast tasust. See osa on 25% abikõlblikest kuludest, seejuures sisaldab kinnisvaraomanikuga sõlmitud leping omaosaluse maksimaalset summat. See tähendab, et tegelik omaosalus võib olla ka väiksem kui 25% abikõlblikest kuludest.

22. Kinnisvaraomanike omaosalus ei ole mõeldud järelevalve- ja edenduskulude katmiseks. Need abikõlblikud kulud katab vald oma vahenditest ja kaasrahastusest. Taastuenergiasisüsteemid paigaldab töö tegija – ettevõtte, mis valitakse riigihankeid käsitlevate õigusnormide alusel avatud pakkumismenetluse käigus.

23. Leping töö tegijaga on viiepoolne. Selle pooled on töö tegija ja neli valda tellijatena. Lepingus on kindlaks määratud eri valdadesse paigaldatavate taastuenergiasisüsteemide ulatus ja liik. Iga vald arveldab töö tegijaga eraldi ehk töö tegija esitab valdadele eraldi arved iga valla tellimuse ulatuses.

24. Kui töö tegija küsib eeldatust kõrgemat hinda, ei ole võimalik saada suuremat kaasrahastust. Kui töö tegija küsitav hind on madalam kui kaasrahastustootluses eeldatud, on kaasrahastus aga väiksem. Projekti kaasrahastamise lepingust, mis vojevoodkonnaga sõlmiti, ei tulene valla jaoks kohustust küsida kinnisvaraomanikelt omaosalust ja selles ei määrata kindlaks nende omaosalusmaksete suurust.

25. Kaasrahastus on mõeldud valla poolt projekti raames kantud abikõlblike kulude (sh järelevalve- ja edenduskulud) kaasrahastamiseks ning nende kulude alusel arveldab vald kaasrahastuse eraldanud asutusega. Kaasrahastuse suurus oleneb valla poolt seoses projekti elluviimisega kantud abikõlblike kulude suurusel.

26. Vald esitas taotluse maksuõiguse individuaalseks tõlgendamiseks käibemaksuga seotud juhtumi puhul ulatuses, mis puudutas valla tunnistamist käibemaksukohustuslasel seoses taastuenergiasisüsteemide paigaldamise teenustega. Valla hinnangul ei kuulu osutatud teenused käibemaksuga maksustamisele, sest neid osutatakse avalik-õigusliku korra alusel, mitte aga majandustegevuse osana. Seega ei kujuta omaosalus ja kaasrahastus endast tasu maksustatavate teenuste osutamise eest.

27. Maksuhaldur asus oma 7. augusti 2019. aasta maksualases eelotsuses seisukohale, et valla seisukoht on väär. Maksuhaldur leidis, et vald tegutseb nende tegevuste juures maksukohustuslasena. Ei valla enda ülesannete täitmisel ega projekti eesmärgist ei saa tuleneda käibemaksuga maksustamise aluse puudumine. Kirjeldatud tegevuste kohta peavad endiselt kehtima avalik-õiguslikud erinormid koos riigivõimu privileegide kasutamisega.

28. Selle maksualase eelotsuse peale esitas vald kaebuse. Esimese astme kohus jättis kaebuse rahuldamata. Kohtu hinnangul on omaosalusmaksete ebavõrdsus kõigi selliste tsiviilõiguslike suhete omadus, mille puhul saadakse kaupade või teenuste hinnale toetust. Samuti ei jaganud kohus valla seisukohta, et valla tegevuse eesmärk ei ole tulu teenimine, vaid taastuvate energiaallikate osakaalu suurendamine energiatootmises. Kohtu hinnangul ei välista teise eesmärgi täitmine esimest eesmärki. Vald saab kinnisvaraomanikelt tagasi 25% kantud abikõlblikest kuludest ja seega ei paigaldata süsteeme ilma kinnisvaraomanike rahalise osaluseta. Ka asjaolu, et vald ei saa tulu, ei mõjuta seisukohta, et valla tegevus on kvalifitseeritav majandustegevusena.

29. Vald esitas kassatsioonkaebuse Naczelný Sąd Administracyjnyle (Poola kõrgeim halduskohus). Viimane peatas menetluse ja esitas Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas käibemaksudirektiivi sätteid, eelkõige selle direktiivi artikli 2 lõiget 1, artikli 9 lõiget 1 ja artikli 13 lõiget 1, tuleb tõlgendada nii, et vald (haldusasutus) tegutseb käibemaksukohustuslasena, kui ta viib ellu projekti, mille eesmärk on suurendada taastuvate energiaallikate osakaalu, ja võtab seoses sellega endale kinnisvaraomanikega sõlmitud tsiviilõiguslike lepingute alusel kohustuse rajada taastuvate energiaallikate süsteemid, paigaldada need kinnisvaraomaniku omandis olevale kinnistule ja anda need süsteemid pärast kindlaksmääratud aja möödumist kinnisvaraomanike omandisse?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas maksustatava väärtuse hulka selle direktiivi artikli 73 tähenduses tuleks arvata ka valla (haldusasutuse) saadud toetus Euroopa Liidu vahenditest, mis oli mõeldud taastuvate energiaallikatega seotud projektide rahastamiseks?“

30. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad vald, Poola, Poola maksuhaldur ja Euroopa Komisjon. Euroopa Kohus otsustas kodukorra artikli 76 lõike 2 kohaselt kohtuistungit mitte korraldada.

#### IV. Õiguslik hinnang

##### A. Eelotsuse küsimuste analüüs

31. Kui võtta kahte eelotsuse küsimust sõna-sõnalt, siis näib esmapilgul, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib allutada konkreetsed faktilised asjaolud käibemaksudirektiivile. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on siiski ainsana pädev hindama faktilisi asjaolusid.<sup>4</sup> Sisuliselt küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus aga, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artikleid 2, 9, 13 ja 73, et siis otsustada, kas vald teostab käesoleval juhul – nagu arvab maksuhaldur – ülddse maksustatavat kaubatarnet või teenuste osutamist ning milline on selle maksustatav väärtus.

32. Selleks, et kuuluda käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse, peab valla tegevus taastuvate energiaallikate kasutamise toetamise raames olema kaupade tarnimine või teenuste osutamine oma elanikele *tasu eest* (käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktid a ja c; vt selle kohta allpool B jaotis). See kaubatarne või teenuse osutamine peab olema teostatud *majandustegevuse* raames (käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1; vt selle kohta allpool C jaotis), et vald oleks tegutsenud ka maksukohustuslasena. Valdu ei peeta siiski maksukohustuslaseks juhtudel, kui nad on teostanud majandustegevust *ametivõimuna* (käibemaksudirektiivi artikkel 13). Seetõttu tuleb järgmiseks uurida veel seda erandit (vt selle kohta allpool D jaotis).

<sup>4</sup> Vt nt 13. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus Termas Sulfurosas de Alcaface (C-513/20, EU:C:2022:18, punkt 36), 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Universitatea „Lucian Blaga“ Sibiu jt (C-644/19, EU:C:2020:810, punkt 47) ning 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Vernaza Ayovi (C-96/17, EU:C:2018:603, punkt 35).

## ***B. Kaupade tarnija ja teenuste osutaja ning kaubatarne ja teenuste saaja kindlaksmääramine***

33. Käibemaksuga kui üldise tarbimismaksuga maksustatakse tarbija suutlikkust, mis ilmneb tema varalistes kulutustes, et saada tarbitavat kasu.<sup>5</sup> Seega peab teenuse saaja olema saanud tarbitavat kasu. See kehtib kaupade tarnimise ja teenuste osutamise kohta käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktide a ja c tähenduses samamoodi.

34. Käesoleval juhul kõne all olev tarbitav kasu on taastuvenergiasüsteemi paigaldamine. Selle süsteemi omandiõiguse üleminek on tarne (käibemaksudirektiivi artikkel 14), kasutamiseõiguse loovutamine on teenuste osutamine (käibemaksudirektiivi artikli 24 lõige 1).

35. Selgitada tuleb aga, kes on selle soorituse (kaubatarne või teenus) teinud ja kellele. Kõne alla tuleb teenus, mida paigaldusettevõtja osutas vallale, sest vald tegi tellimuse, maksis ettevõtjale ja sai süsteemi kätte. Kõne alla tuleb aga ka teenus, mida ettevõtja osutas elanikule, kelle omandis olevale kinnistule süsteem paigaldatakse ja kes saab seda järgmise viie aasta jooksul kasutada ning saab seejärel selle süsteemi omanikuks ja kannab seetõttu 25% kuludest. Viimasel juhul ei oleks vald maksustatavat tehingut sooritanud. Esimesel juhul tuleb kõne alla veel üks teenus, mida vald osutas elanikule, kuna viimasega sõlmiti vastav leping süsteemi ehitamise, kasutamise ja omandiõiguse hilisema ülemineku kohta. Selle lepingu alusel ehitas vald (kaasatud alltöövõtja kaudu) tema omandis olevale kinnistule süsteemi, kusjuures selle eest tasusid elanik (25%) ja vojevoodkond (75%).

### *1. Kaudsed tõendid teenuse osutaja ja teenuse saaja kindlaksmääramiseks*

36. Kuna käibemaksu eesmärk on maksustada kulutusi, mille teenuse saaja tegi tarbekaupadele, saab *teenuse saaja kindlaksmääramisel* põhimõtteliselt lähtuda isikust, kes teenuse eest maksis. Seda seetõttu, et viimane on kandnud vastavad kulud. See on siiski ainult kaudne tõend. Selleks, et teenust saaks pidada „tasu eest“ osutatud teenuseks käibemaksudirektiivi tähenduses, ei ole vaja – nagu tuleneb ka direktiivi artiklist 73 –, et tasu teenuse eest oleks saadud otse teenuse saajalt, vaid tasu võib olla saadud ka kolmandalt isikult.<sup>6</sup> Asjaolu, et selle eest ei tasunud ainult elanik, vaid ka vojevoodkond või vald, ei välista seetõttu oletust, et teenust osutati elanikule.

37. Kuna käibemaksuõiguse kohaselt tegutseb teenuseid osutav ettevõtja riigi maksukogujana,<sup>7</sup> tuleb *teenuste osutaja kindlaksmääramisel* põhimõtteliselt lähtuda isikust, kes on saanud tasu. Seda seetõttu, et ainult see isik saab tasus sisalduva käibemaksu riigile tasuda. Selles mõttes tuleb teenuste osutajana kõne alla vald, sest ta saab süsteemi ehitamise eest teatud summa nii elanikult kui ka vojevoodkonnalt. Seejuures ei ole oluline, et vald ei ehitanud süsteeme oma töötajatega,

<sup>5</sup> Vt nt 3. mai 2012. aasta kohtuotsus Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 23), 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus KÖGÁZ jt (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 37: „maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai“) ning 18. detsembri 1997. aasta kohtuotsus Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punktid 20 ja 23: „Ainus otsustav tegur on võetud kohustuse laad: Selleks et selline kohustus kuuluks ühise käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse, peab see tähendama tarbimist.“).

<sup>6</sup> 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 40), 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 34) ning 7. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Loyalty Management UK (C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590, punkt 56).

<sup>7</sup> Nii ilmneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast: 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punkt 31), 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 31), 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 22), 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23), 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25) ja 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

vaid tellis selle töö eraettevõtjalt. Alltöövõtja kaasamine on majandustegevuses täiesti tavaline ja viib selleni, et alltöövõtja osutab teenust tellijale, kes seejärel osutab seda teenust oma teenusena oma kliendile. Seda on Euroopa Kohus juba selgitanud.<sup>8</sup>

38. Ka asjaolu, et vald täidab taastuenergia arendamist toetades avalikku ülesannet (keskkonnakaitse, energiapuudus), ei ole vastuolus võimalusega, et vald osutab teenust oma elanikele. Seda seetõttu, et kohtupraktika kohaselt võib kaubatarnete või teenuste osutamine tasu eest seisneda ka seadusega üldistes huvides antud ja määratletud ülesannete täitmisel.<sup>9</sup>

## 2. Teenuse osutaja ja teenuse saaja vaheline õigussuhe

39. Pigem on Euroopa Kohus sõnaselgelt märkinud, et selleks et teha kindlaks, kellele osutati tasu eest teenust, tuleb analüüsida, keda seob õigussuhe, mille raames nad teevad vastastikuseid sooritusi.<sup>10</sup> Sellist õigussuhet eeldab Euroopa Kohus siiski juba siis, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on piisavalt otsene seos.<sup>11</sup> Seejuures kujutavad asjaomased lepingutingimused endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, kuna lepinguline olukord peegeldab üldjuhul tehingute tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu.<sup>12</sup> Lõppkokkuvõttes peab neid õigussuhteid ja lepingutingimusi hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

40. Käesoleval juhul on tegemist valla ja paigaldusettevõtja vahel sõlmitud lepinguga, mis käsitleb süsteemi paigaldamist ja omandiõiguse üleandmist vallale. Seega ei ole kahtlust, et paigaldusettevõtja on osutanud vallale teenust. Seevastu on ilmne, et omanikul ei ole paigaldusettevõtjaga lepingulisi suhteid. Valla ja asjaomase elaniku vahel on aga sõlmitud leping tema omandis oleval kinnistul asuva süsteemi kasutamise ja sellele järgneva omandiõiguse üleandmise kohta. See näitab, et omaniku jaoks on süsteemi paigaldamine ja üleandmine valla poolt tähtis ning kujutab endast seega tema jaoks tarbitavat eelist. Seda kinnitab asjaolu, et ta maksab vallale 25% omaosaluse süsteemiga seotud kuludest. Tasu küsimuse puhul võib süsteemi täiendava rahastamise 75% ulatuses kuludest kolmanda isiku poolt seejuures koguni arvestamata jätta.

41. Seda seetõttu, et Euroopa Kohus on juba mitmel korral otsustanud, et asjaolu, et majandustehing tehakse omahinnast kõrgema või madalama hinnaga ja seega turuväärtusest kõrgema või madalama hinnaga, ei oma tähtsust tehingu liigitamisel tasuliste tehingute hulka. See asjaolu ei saa mõjutada otsest seost osutatud või osutatavate teenuste ja saadud või saadava tasu vahel, mille summa on enne kindlaks määratud ja vastab kindlatele kriteeriumidele.<sup>13</sup> Selles mõttes – nagu Poola rõhutab – on elaniku 25% omaosalus piisav, et eeldada, et vald osutab elanikule tasu eest kaubatarnet või teenuseid.

<sup>8</sup> 3. mai 2012. aasta kohtuotsus Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 34 jj): kõnekaartide edasimüüja osutab telekommunikatsiooniteenust, mille on talle eelnevalt hankinud telefoniettevõtja (alltöövõtjana).

<sup>9</sup> 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 39) ja 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 42).

<sup>10</sup> 3. mai 2012. aasta kohtuotsus Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 33); seda suunda esindab ka 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Valstybinė mokesčių inspekcija (ühise tegutsemise leping) (C-312/19, EU:C:2020:711, punkt 40 jj).

<sup>11</sup> 20. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, punkt 27), 16. septembri 2021. aasta kohtuotsus Balgarska natsionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, punkt 31), 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt Saarbrücken (C-288/19, EU:C:2021:32, punkt 29) ja 22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 39).

<sup>12</sup> 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 66); analoogiline juba 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 43).

<sup>13</sup> 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 43); vt selle kohta ka 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, punktid 45 ja 46 ning seal viidatud kohtupraktika).



### 3. Vahejärelalus

42. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkte a ja c tuleb tõlgendada nii, et selleks, et määrata kindlaks pooled, kelle vahel kaubatarne või teenuste osutamine tasu eest toimub, tuleb anda üldine hinnang olemasolevatele õigussuhetele. Kui sellest üldhinnangust nähtub otsene seos (käesoleval juhul elaniku tehtud) makse ja kaubatarne või teenuste osutamise vahel (käesoleval juhul süsteemi ehitamine, kasutamisoõiguse loovutamine ja hilisem omandioõiguse üleandmine elanikule valla poolt), siis on tegemist valla sooritusega (kaubatarne või teenus) „tasu eest“.

#### C. Majandustegevuse mõiste käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses

43. Selleks, et vald oleks selles mõttes tegutsenud maksukohustuslasena, peab ta süsteemi ehitades, kasutamisoõigust loovutades ja hiljem omandioõigust üle andes olema konkreetsel juhul tegelenud ka majandustegevusega. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu kohaselt hõlmab mõiste „majandustegevus“ tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevust, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalast tegevust ning kutsealast tegevust.

44. Euroopa Kohtu praktika kohaselt näitab see sõnastus, et mõistel „majandustegevus“ on lai kohaldamisala ja tegemist on objektiivselt määratletud mõistega, kuna vaadeldakse tegevust ennast, sõltumata selle eesmärgist ja tulemustest.<sup>14</sup>

45. Mis puudutab „vara kasutamist“, siis on käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu teises lauses selgitatud, et selle kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil *käsitatakse* majandustegevusena. Järelikult saab ka pelgalt vara haldamine – kui seda tehakse kestvalt – olla käibemaksuga maksustamise seisukohast oluline. Käesoleval juhul on aga küsitav, kas süsteemi kasutada andmist viieks aastaks koos hilisema omandioõiguse üleminekuga tuleb üldse käsitada „vara kasutamisenä“. <sup>15</sup> Mulle tundub, et lõppkokkuvõttes on tegemist pigem vara üleandmisega. Muu hulgas võib oletada, et taastuenergiäsüsteemide plaanipärane ja teatud aja jooksul toimuv arendamine on paljude kogu valla territooriumil elavate inimeste jaoks piisavalt püsivat laadi. Projekt, mille käigus vald toetab taastuenergiäsüsteemide arendamist, oli ikkagi lõimitud „Poola energiapoliitikaga aastani 2030“.

46. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb ühtlasi, et selleks, et teha kindlaks, kas teenuste osutamine toimus tasu eest selliselt, et seda tuleb pidada majandustegevuseks, tuleb analüüsida *kogumis* teenuste osutamise *tingimusi*.<sup>16</sup>

47. Seda kinnitab käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 sõnastus. Selles piiritletakse majandustegevus, mille tulemusena peetakse isikut maksukohustuslaseks erinevate konkreetsete elukutsete ja nendega „võrdsustatud“ elukutsete puhul, mille raames tehtavat tegevust loetakse majandustegevuseks.

<sup>14</sup> 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 47); analoogiline 25. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (päruskasutusvalduse muutmine) (C-604/19, EU:C:2021:13269, punkt 69); seda suunda esindab ka 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Valstybinė mokesčių inspekcija (ühise tegutsemise leping) (C-312/19, EU:C:2020:711, punkt 39).

<sup>15</sup> Puudub juba asjaomane ese ja seega võimalus võrrelda seda otsustega, milles Euroopa Kohus pidi eristama juhuslikku varahaldust majandustegevusest – vt selle kohta nt 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus AJFP Sibiu ja DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, punkt 24 jj).

<sup>16</sup> 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 48) ning 12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 29); vt selle kohta 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 34) ja 26. septembri 1996. aasta kohtuotsus Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 27).

48. Arvestades majandustegevuse täpse määratlemise keerukust, piiritleb vajaliku majandustegevuse kirjeldus koos kutsealase tegevuse tüüpiliste näidetega („tootja, ettevõtja, teenuseid osutav isik“ või „kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus“) maksukohustuslase mõiste ja selleks vajaliku majandustegevuse.

49. Erinevalt abstraktsest mõistest on selline tüpoloogiline kirjeldus avatum.<sup>17</sup> Kuuluvust tüübi alla ei tule hinnata loogilis-abstraktse subsumeerimise alusel, vaid selle määramisel saab aluseks võtta sarnasuse esialgse tüübikirjeldusega (näidis). Selline liigitamine nõuab konkreetsel juhul terviklikku vaatlust, mis võtab arvesse asjaomase avalikkuse arusaama.

50. Sellega seoses võib Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt olla asjakohane küsimus, kas hüvitise suurus on kindlaks määratud kriteeriumide põhjal, mis tagavad, et see on teenuseosutaja kulude katmiseks piisav.<sup>18</sup> Samuti võivad olla asjakohased tulu suurus ja muud asjaolud, näiteks klientide hulk.<sup>19</sup> Ent pelk asjaolu, et iga teenus eraldi võetuna ei ole tasustatud sellega kaasnevatele kuludele vastaval tasemel, ei ole piisav tõendamaks, et tegevus tervikuna ei ole tasustatav vastavalt kriteeriumidele, mis tagavad teenuseosutaja tegevuskulude katmise.<sup>20</sup> Euroopa Kohus eitas siiski majandustegevust eelkõige põhjusel, et kõnealuste teenuste saajate tasutud osamaksed katavad vaid tühise osa teenuseosutajate kõigist tegevuskuludest.<sup>21</sup>

51. Selline tüpoloogiline käsitlusviis on näiteks aluseks Euroopa Kohtu otsusele majandustegevuse kohta, mida teostab järelevalvenõukogu liige, kes saab oma tegevuse eest äriühingu järelevalvenõukogu liikmena töötasu. Lõppkokkuvõttes võrdles Euroopa Kohus seda tegevust tavalise maksukohustuslase tegevusega ja eitas selle erijooni arvestades (töötasu, mis ei sõltu osalemisest koosolekul ega tegelikest töötundidest; majandusliku riski puudumine; väike ja fikseeritud kindlasummaline tasu) majandustegevuse esinemist.<sup>22</sup> Seda tüpoloogilist lähenemist oli Euroopa Kohus juba kohaldanud kohtuotsuses Gemeente Borsele<sup>23</sup> ja teataval määral ka sellele eelnenud kohtuotsuses Enkler<sup>24</sup>.

52. Kui käsitleda valla tegevust käesolevas olukorras, on vastupidi Poola maksuhalduri seisukohale mõningaid märgatavaid erinevusi võrreldes tüüpilise sarnase kutseala maksukohustuslasega (käesoleval juhul „päikeseenergiasüsteemide paigaldaja kutseala“). Esiteks ei tegele omavalitsus ise nende teenuste osutamisega. Tal ei ole oma paigalduspersonali ega võrreldavat müügistruktuuri. Pigem sõlmitakse lepingud ainult valla elanikega, kes soovivad taastuvenergiasüsteemide arendamisest kasu saada ja registreerivad end sel eesmärgil vallas. Nad saavad suhteliselt väikese omaosaluse eest süsteemi esialgu kasutada ja viie aasta pärast läheb see

<sup>17</sup> Vt selle kohta lähemalt minu ettepanek kohtuasjas Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punkt 25).

<sup>18</sup> 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 49); vt selle kohta 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nagyszénás Településszolgáltató Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>19</sup> 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 49); vt selle kohta 12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 31), 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 38) nng 26. septembri 1996. aasta kohtuotsus Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 29).

<sup>20</sup> 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 51).

<sup>21</sup> 12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 33) ja 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 50). Seda rõhutab ka 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 52).

<sup>22</sup> 13. juuni 2019. aasta kohtuotsus IO (käibemaks – järelevalvenõukogu liikme tegevus) (C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 44).

<sup>23</sup> 12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 29 jj). Selle kohtuasja puhul ei olnud tegemist omavalitsusüksuse tüüpilise tegutsemisega turul – vt minu ettepanek kohtuasjas Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, punkt 62 jj).

<sup>24</sup> 26. septembri 1996. aasta kohtuotsus Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 28: „asjaolude vaheline võrdlus“); sellel põhineb ka 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punktid 35 ja 36).

nende omandisse. Kokkuvõttes korraldab vald ülejäänud rahastamise riigiasutuse kaudu, kes kannab suure osa kuludest. Samuti tellib ta eraettevõtja, kes paigaldab süsteemid. Viimane valitakse avatud pakkumismenetluse raames. Selle puhul ei ole tegemist tüüpilise olukorraga, kus alltöövõtja valitakse päikeseenergiasüsteemi paigaldaja poolt.

53. Seega piirdub valla tegevus üksnes sellega, et ta korraldab valla territooriumil eraettevõtja poolt uute taastuenergia süsteemide ehitamise edukat rahastamist ja elluviimist. See hõlmab eelkõige pidevat investori järelevalvet ja rahalist arveldamist. Nende korralduslike teenuste eest makstakse äärmisel juhul proportsionaalselt; vojevoodkond hüvitab maksimaalselt 75% abikõlblikest kuludest. Elanik maksab maksimaalselt 25% kaasatud „alltöövõtja“ kuludest. Tüüpiline ettevõtja lisaks seevastu just need korralduskulud koos kasumimarginaaliga oma teenuse hinnale. Igal juhul ei konkureeri vald oma vahendavate korraldusteenuste tõttu teiste eraõiguslike teenusepakkujatega.

54. Samuti ei paku ettevõtja selliseid süsteeme üldjuhul nii odavalt (kuni 25%), eelkõige juhul, kui eelnev teenus (süsteemi paigaldamine) on eelnevalt ostetud ainult kolmandalt isikult turuhinnaga.

55. Ka juhul, kui võtta arvesse vojevoodkonna makseid, kes kannab 75% abikõlblikest kuludest, jääb lisaks püsima „tavalise“ maksumaksja jaoks ebatüüpiline ebakindlus, et tasu katab äärmisel juhul kulud. Kas ja millises ulatuses hüvitab kolmas isik kantud kulud, jääb nimelt kuni kolmanda isiku (käesoleval juhul vojevoodkond) hilisema otsuseni lahtiseks. Sellega seoses ei tegutse vald ettevõtjana ja tal ei ole võimalust teenida kasumit,<sup>25</sup> nagu ka komisjon õigesti märgib. Kokkuvõttes kannab ta ainult riski saada kahjumit. Ükski tüüpiline maksumaksja ei tegeleks majandustegevusega nii, et ta korraldab midagi kliendi jaoks, kuid kannab seejuures üksnes riski saada kahjumit ja tal ei ole isegi väga pikas perspektiivis mingit kasumi saamise võimalust.

56. Samuti ei ole valla tegutsemise põhjus majanduslik. Tegemist ei ole lisatulu teenimise, olemasoleva kasumi maksimeerimise ega sellega, et üleüldse jõuda ülejäägini. Selle asemel on esiplaanil ülekaalukas avalik huvi (keskkonnakaitse ja energiajulgeolek), mis tuleb kasuks kõigile. Tüüpiline maksukohustuslane tegutseb teisiti.

57. Seega erinevad tingimused, mille alusel põhikohtuasjas käsitletavat teenust osutati, nendest, mille alusel taastuenergia süsteemide paigaldamine tavaliselt toimub. Vald ei osuta käesoleval juhul teenuseid selliste süsteemide paigaldamise tavapärasel turutingimustel, vaid esineb ise nende teenuste saaja ja lõpptarbijana. Ta ostab neid teenuseid paigaldusettevõtjalt, kellega tal (koos teiste asjaomaste valdadega) on lepingulised suhted, ja teeb need valla elanikele keskkonnakaitse eesmärkide ja nüüd ka energiajulgeoleku saavutamiseks või edendamiseks kättesaadavaks.<sup>26</sup>

58. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teist lõiku tuleb seega tõlgendada nii, et see nõuab igakülgse hindamise raames konkreetse tegevuse võrdlemist kõnealusesse kutsealarühma kuuluva tüüpilise maksukohustuslase tegevusega. Eespool kirjeldatud asjaolusid arvestades esinevad kahtlused, kas vald tegeleb majandustegevusega. Konkreetse otsuse tegemine on siiski eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

<sup>25</sup> Majandusliku riski kandmise kohta vt ka 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Valstybinė mokesčių inspekcija (ühise tegutsemise leping) (C-312/19, EU:C:2020:711, punkt 41).

<sup>26</sup> Vt peaaegu identselt sõnastatud 12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 35).

#### **D. Teise võimalusena: tehingud, mida avalik-õiguslik organisatsioon teeb „ametivõimuna“**

59. Kui eeldada siiski, et tegemist on majandustegevusega käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, tuleks selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikkel 13 on kohaldatav. See eeldab, et teatavatel tingimustel ei käsitata avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena, isegi kui nad tegelevad majandustegevusega käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses.

##### **1. Käibemaksudirektiivi artikli 13 laad ja eesmärk**

60. Käibemaksudirektiivi artikkel 13 ei sätesta maksuvabastust,<sup>27</sup> sest nii maksukohustus kui ka maksuvabastus eeldavad *maksukohustuslase* majandustegevust (vt ainult maksuvabastuste kohaldamise kohta käibemaksudirektiivi artikkel 131 jj). Käibemaksudirektiivi artikliga 13 hõlmatud tehingud sellised ei ole ega ole juba seetõttu maksustatavad. Need ei kuulu käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse.

61. Selle eelduseks on „tehingud“, mida avalik-õiguslik organisatsioon (käesoleval juhul vald) teeb ametivõimuna (lõike 1 esimene lõik), välja arvatud juhul, kui see põhjustaks olulist konkurentsi moonutamist (lõike 1 teine lõik).

62. See avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes kehtestatud erand põhineb minu arvates eeldusel, et riik ei pea konkurentsi neutraalsuse tagamiseks uuesti maksustama riigi kui maksuvõlausaldaja tegevust, mida ta teeb ametivõimuna.<sup>28</sup> Üldjuhul ei ole selline „ametivõimuna tehtud tegevus“ selle tüüpi arvestades mingil juhul majandustegevus käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses. Kui see seda siiski on, siis takistab direktiivi artikkel 13 *lihtsustamisreegli* tähenduses selle tõttu riigile maksukohustuste (registreerimis-, deklareerimis- ja maksekohustused) tekkimist. Eespool (punktis 33) kirjeldatud aktsiisimaksu ideega käibemaksudirektiivis on seda siiski raske ühitada,<sup>29</sup> kuna lõpptarbija õige maksustamine ei saa olneda sellest, kas tarne tarbijale on tehtud avaliku halduse raames või mitte.

63. Käibemaksudirektiiviga on siiski ette nähtud avalik-õiguslike organisatsioonide erikohtlemine seoses tehingutega, mida nad teevad ametivõimuna. Selle aluseks võib olla mõte, et avaliku halduse teostamisel tasu eest (nt passi väljastamine tasu eest – eeldades, et tegemist on majandustegevusega käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses) ei ole tavaliselt konkurentsi, mida kaitsta, ning et riigi enda tegevuse maksustamisel ei ole siis mõtet. Kui siiski peaksid tekkima olulised konkurentsimoonutused, sest eraettevõtjad võivad osutada sama teenust, siis takistab erandist tehtud erand, mis on sätestatud teises lõigus, konkurentsi neutraalsuse moonutamist võrreldavate teenuste osutajate vahel.

<sup>27</sup> Vastupidi Euroopa Kohtu seisukohale mõnes otsuses – nt 10. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, punkt 38), 29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Soudaçoř (C-174/14, EU:C:2015:733, punktid 71 ja 75) ning 13. detsembri 2007. aasta kohtuotsus Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 41) – või mõnes ettepanekus, nt kohtujurist Poiares Maduro ettepanekus kohtuasjas Isle of Wight Council jt (C-288/07, EU:C:2008:345, punktid 10, 12, 16, 18 ning 30).

<sup>28</sup> Vt riigi „enda tegevuse maksustamisega“ seotud probleemide kohta minu ettepanek kohtuasjas Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, punkt 23 jj).

<sup>29</sup> Vt käibemaksudirektiivi artikli 13 liigituse kohta ka minu ettepanek kohtuasjas Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, punkt 24 jj).

## 2. Tehingud ametivõimuna

64. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on ametivõimuna teostatav tegevus selle sätte tähenduses tegevus, millega avalik-õiguslikud organisatsioonid tegelevad neile omase õigusliku erikorra alusel. See ei hõlma tegevust, mida nad teostavad võrdsetel tingimustel eraõiguslike ettevõtjatega.<sup>30</sup> Ainus kriteerium, mis võimaldab neid kahte liiki tegevusi kindlalt eristada, on seega riigisese õiguse alusel kohaldatav õiguskord.<sup>31</sup> Seejuures on läbiviidava analüüsi iseloomu arvesse võttes liikmesriigi kohtu ülesanne liigitada põhikohtuasjas kõne all olev tegevus eespool toodud kriteeriumi alusel.<sup>32</sup> Euroopa Kohtu praktika näib seejuures keskenduvat peamiselt õigusliku aluse avalik-õiguslikule või eraõiguslikule iseloomule.

65. Käesoleval juhul näib, et omavalitsus tegutses tsiviilõiguse raames. Valla ja elaniku vaheline leping näib olevat „tavaline“ tsiviilõiguslik leping, mis määrab kindlaks omandiõiguse säilitamise järgmise viie aasta jooksul, elaniku kasutusõiguse selle aja jooksul ja süsteemi omandiõiguse üleandmise pärast selle aja möödumist. Seega ei ole vald tegutsenud avalik-õigusliku erikorra alusel. Selle kohaselt ei oleks käibemaksudirektiivi artikkel 13 – erinevalt kohtuasjas Gmina L. käsitletud juhtumist, kus on tegemist asbesti kõrvaldamisega valla territooriumil olevalt kinnistult – kohaldatav.<sup>33</sup>

66. Kahtlen siiski, et Euroopa Kohus soovib tõepoolest seada käibemaksudirektiivi artikli 13 kohaldamisala sõltuvusse üksnes õigusliku aluse laadist. Ta on tõepoolest märkinud, et ainus kriteerium, mis võimaldab neid kahte liiki tegevusi kindlalt eristada, on riigisiseses õiguses kohaldatav õiguskord.<sup>34</sup> Samal ajal rõhutab ta aga ka seda, et tehingud, mida avalik-õiguslik organisatsioon ametivõimuna teeb, ei hõlma tegevust, mida ta teostab võrdsetel õiguslikel tingimustel eraõiguslike ettevõtjatega.<sup>35</sup>

67. Kuid nagu majandustegevuse hindamisel selgitatud, on valla tegevusel käesoleval juhul mõni erijoon, mida eraettevõtja tegevusel ei oleks. Minu arvates välistab juba see praegusel juhul majandustegevuse olemasolu (vt eespool punkt 43 jj), mistõttu küsimust käibemaksudirektiivi artikli 13 alusel enam ei teki. Kui aga majandustegevuse mõistet tõlgendada siinkohal laialt ja kinnitada selle olemasolu, siis peaks olema võimalik eespool nimetatud erisusi vähemalt käibemaksudirektiivi artikli 13 raames arvesse võtta. See on aga võimalik ainult siis, kui ei ole oluline, millisel õiguslikul alusel on vald elanikuga lepingu sõlminud.

68. Pealegi on puhtalt formaalne viide õiguslikule alusele kaheldav, sest mõnes liikmesriigis on avalik-õiguslikel organisatsioonidel võimalik sõlmida lepingulisi suhteid mitte tsiviilõiguslikul alusel, vaid avalik-õiguslikul alusel. Käibemaksudirektiivi kohaldamisala ei tohiks siiski oleneda lepingu vormi valikust (avalik-õiguslik või tsiviilõiguslik leping), vaid sisulistest kriteeriumidest. Seetõttu peaks määrava tähtsusega olema õigussuhte ese ja kontekst, mitte selle liigitamine avalik-õiguslikuks või eraõiguslikuks asjaomase liikmesriigi õiguse alusel.

<sup>30</sup> 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus *Isle of Wight Council jt* (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 21) ning 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>31</sup> 15. mai 1990. aasta kohtuotsus *Comune di Carpaneto Piacentino jt* (C-4/89, EU:C:1990:204, punkt 10) ning 17. oktoobri 1989. aasta kohtuotsus *Comune di Carpaneto Piacentino jt* (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, punkt 15).

<sup>32</sup> Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika – vt 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus *Isle of Wight Council jt* (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

<sup>33</sup> See on pooleliolev kohtuasi C-616/21. Vt ka minu tänane ettepanek.

<sup>34</sup> 15. mai 1990. aasta kohtuotsus *Comune di Carpaneto Piacentino jt* (C-4/89, EU:C:1990:204, punkt 10) ning 17. oktoobri 1989. aasta kohtuotsus *Comune di Carpaneto Piacentino jt* (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, punkt 15).

<sup>35</sup> 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus *Isle of Wight Council jt* (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 21), 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, punkt 17) ning 12. septembri 2000. aasta kohtuotsus *komisjon vs. Ühendkuningriik* (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 50).

69. Just käesoleval juhul võib väita, et vald ei tegutse samadel õiguslikel tingimustel teiste eraõiguslike ettevõtjatega, isegi kui ta on lõppkokkuvõttes – nagu näha – sõlminud eraõigusliku lepingu asjaomase elanikuga. Eialgu toetab projekti valdade koostöö, kes on sõlminud vastava toetuslepingu Euroopa vahenditest rahastatud vojevoodkonnaga, et projekti üleüldse rahastada. Seejärel piirdub valla tegevus taastuvenergiasüsteemide arendamise edendamise korraldamisega, mis on tarbijale (elanikule) tasuta. Seejärel teostab projekti küll eraõiguslik isik, kes valiti aga avaliku õiguse kohaselt (riigihankeid käsitlevate õigusnormide alusel). Üldise sisulise hinnangu põhjal võib seega öelda, et vald ei teostanud oma tegevust võrdsetel õiguslikel tingimustel eraõiguslike ettevõtjatega, isegi kui asjaomase elanikuga oli sõlmitud eraõiguslik leping.

70. Sellise üldise sisulise hindamise korral on käibemaksudirektiivi artikli 13 lõige 1 seetõttu põhimõtteliselt kohaldatav ja valda ei tule käsitada maksukohustuslasena.

### 3. Oluliste konkurentsimoonutuste puudumine

71. Käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 teise lõigu kohaselt käsitatakse avalik-õiguslikku organisatsiooni isegi seoses tehingutega, mida ta teeb ametivõimuna, siiski taas maksukohustuslasena, kui maksukohustuse kohaldamata jätmise põhjustaks olulist konkurentsi moonutamist. Kolmanda lõigu kohaselt käsitatakse teda igal juhul maksukohustuslasena seoses I lisas nimetatud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui nende tegevuste maht on tühine. I lisas on loetletud liikmesriigi elanikele osutatavad tüüpilised kommunaalteenused. See hõlmab vee, gaasi jne tarnimist, kuid mitte taastuvenergiasüsteemide ehitamist.

72. Kõnealuse erandist tehtud erandi taustaks on see, et avalik-õiguslik organisatsioon võib riigisisese õiguse järgi olla kohustatud teostama teatavat peamiselt majanduslikku laadi tegevust oma õigusliku erikorra raames. Sama tegevust võivad paralleelselt teostada eraettevõtjad, mille tagajärjena võib nimetatud organisatsioonile maksukohustuse kohaldamata jätmise kaasa tuua teatavat konkurentsi moonutamist.<sup>36</sup> Lisaks maksustatakse osa tarbijaid käibemaksuga ja osa mitte, kuigi mõlemal juhul osutatakse sama teenust (sama tarbitav kasu). Teenuse osutaja õiguslik vorm (eraõiguslik või avalik-õiguslik organisatsioon) ei saa õigustada teenuse saajate erinevat käibemaksukoormust.

73. Seda soovimatut tagajärge püüab seadusandja vältida, nähes käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 kolmandas lõigus ette, et selle direktiivi I lisas täpselt loetletud tegevusalad on käibemaksuga maksustatavad „igal juhul“, välja arvatud siis, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks, isegi kui neid teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid, kes tegutsevad ametivõimuna.<sup>37</sup> Käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 teine ja kolmas lõik on seega tihedalt seotud, kuna neil on sama eesmärk, nimelt tarbija maksustamine käibemaksuga, isegi kui tema tarnija tegutseb ametivõimuna.

74. Need lõigud alluvad seega samale loogikale, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga põhimõtteliselt igasugune majanduslikku laadi tegevus, mis annab tarbijale tarbitavat kasu.<sup>38</sup> Järelikult tuleb käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 teist ja kolmandat lõiku tõlgendada koos.<sup>39</sup> Tervikvaatluse puhul tuleb olulist konkurentsi moonutamist, mille võib kaasa tuua

<sup>36</sup> 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus *Isle of Wight Council jt* (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 33).

<sup>37</sup> 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus *Isle of Wight Council jt* (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 34); seda suunda esindab ka 19. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, punkt 39).

<sup>38</sup> 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus *Isle of Wight Council jt* (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 38).

<sup>39</sup> 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus *Isle of Wight Council jt* (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 39).

maksukohustuse kohaldamata jätmise avalik-õiguslikele organisatsioonidele, kes tegutsevad ametivõimuna, hinnata asjasse puutuva tegevuse kui sellise põhjal, ilma et hinnang puudutaks konkreetset turgu.<sup>40</sup>

75. Hoolimata sellest Euroopa Kohtu selgitusest, tekitab see ebamäärane kriteerium (ei või põhjustada olulist konkurentsi moonutamist) praktikas endiselt probleeme. Seejuures mõistan ma Euroopa Kohtu seisukohta nii, et lõppkokkuvõttes tuleb uurida, kas ja millises ulatuses on eraettevõtjad avalik-õigusliku organisatsiooni tegevuse tõttu kõrvale jäetud tarbijate varustamisest, isegi kui see organisatsioon tegutseb ainult tema suhtes kohaldatava õigusliku erikorra raames. Käesoleval juhul näib mulle, et taastuenergiasüsteemide edendamise programmi erijoonte tõttu on oluline konkurentsi moonutamine siiski välistatud.

76. Oluline aspekt on seejuures asjaolu, et – nagu eespool C jaotises selgitatud – vald mitte ei tegutse turul tüüpilise ettevõtjana ega osuta teenuseid, vaid tegutseb hoopis ise teenuste saajana. Seda kinnitab veel ka asjaolu, et teenuste osutamiseks valitakse välja ja kaasatakse eraettevõtja riigihankeid käsitlevate õigusnormide alusel. Käesoleval juhul ei tõrju vald seega eraõiguslikku konkurenti taastuenergiasüsteemide paigaldamise turult välja, vaid üksnes vahendab – avalik-õiguslikel põhjustel üldistes huvides (keskkonnakaitse ja energiajulgeolek) – suhteid paigaldusettevõtja ja lõpptarbijate (käesoleval juhul asjaomased elanikud) vahel ning refinantseerib end osaliselt riigi vahenditest, mille on saanud mõni teine avalik-õiguslik organisatsioon.

77. Sellises olukorras leian ma, et konkurentsi moonutamine – igal juhul oluline konkurentsi moonutamine – on välistatud. Asjaolu, et käibemaksutulu on sama mis juhul, kui omanik oleks tellinud töö paigaldusettevõtjalt (valla asemel) oma kulul, räägib samuti selle kasuks, et käibemaksudirektiivi artiklit 13 tuleb kohaldada valla tegevusele eritoetusprogrammi raames.

#### *4. Vahejärelalus*

78. Käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et esiteks tuleb selle kindlakstegemisel, kas tehinguid tehakse ametivõimuna, lähtuda sisulisest üldhinnangust. Seetõttu ei ole tähtis, kui elanikuga sõlmitud leping on tsiviilõiguslikku laadi, kuid kõiki muid toetusprogrammi osi ei teostata võrdsetel õiguslikel tingimustel eraõiguslike ettevõtjatega.

79. Teiseks võib välistada märkimisväärsed konkrentsimoonutused, kui ametivõimuna läbi viidud tegevuse viisid tagavad, et eraettevõtjaid ei jäeta tarbijate varustamisest kõrvale, vaid nad on sellesse kaasatud nagu käesoleval juhul.

#### *E. Toetus kui osa maksustatavast väärtusest*

80. Kuna minu arvates ei tegele vald käesoleval juhul majandustegevusega ja isegi juhul, kui eeldada majandustegevust, ei käsitata valda käibemaksudirektiivi artikli 13 kohaselt maksukohustuslasena, ei ole teisele eelotsuse küsimusele, mis puudutab toetuse arvamist maksustatava väärtuse hulka, vaja enam vastata.

<sup>40</sup> 19. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, punkt 41) ning 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus Isle of Wight Council jt (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 53).

## V. Ettepanek

81. Seega teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkte a ja c tuleb tõlgendada nii, et esiteks tuleb selleks, et otsustada, kelle vahel toimub kauba tarnimine või teenuse osutamine tasu eest, eelkõige anda üldine hinnang olemasolevatele õigussuhetele. Kui sellest nähtub otsene seos kolmanda isiku makse ning tarne või teenuse vahel, on teenus osutatud „tasu eest“.
2. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et see nõuab konkreetse tegevuse võrdlemist kõnealusesse kutsealarühma kuuluva tüüpilise maksukohustuslase tegevusega.
3. Käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et esiteks tuleb selle kindlakstegemisel, kas tehinguid tehakse ametivõimuna, lähtuda sisulisest üldhinnangust. Seetõttu ei ole tähtis, kui üks lepingutest on tsiviilõiguslikku laadi, kuid kõiki muid toetusprogrammi osi ei teostata võrdsetel õiguslikel tingimustel eraõiguslike ettevõtjatega. Teiseks saab olulised konkurentsimoonutused välistada juhul, kui ametivõimuna läbi viidud tegevuse viisid tagavad, et eraettevõtjaid ei jäeta tarbijate varustamisest kõrvale, vaid nad on sellesse kaasatud.