



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 10. novembril 2022¹

Kohtuasi C-616/21

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
versus
Gmina L.

(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 käsitlusviis – Avalik-õiguslik organisatsioon, kes elanike jaoks tasuta korraldab asbesti kõrvaldamist valla territooriumil, kuid saab selleks toetust fondilt – Oluliste konkurentsimoonutuste puudumine

I. Sissejuhatus

1. Varasemast ajast pärinevate ohtlike saastunud objektide, näiteks asbesti sisaldavate toodete kõrvaldamine valla poolt ei teeni mitte ainult elanike tervise kaitse eesmärki, vaid tõstatab ka põnevaid käibemaksuõiguse küsimusi. Kui asjaomased elanikud ise oleksid tellinud ettevõtjalt asbesti kõrvaldamise, ei oleks küsimust selle teenuse käibemaksuga maksustamises. Ettevõtja teeb neile maksustatava soorituse. Riik saab vastava käibemaksu. Elanikele makstud riiklik toetus, mille suurus on 100% kuludest, ei oleks käibemaksuga maksustamise seisukohast tähtis.

2. Mis juhtub aga siis, kui vald korraldab asjaomaste elanike jaoks tasuta nende jäätmete kõrvaldamise tema tellitud ettevõtja poolt ning seejärel saab vald kulud, mida ta algul kandis, täielikult või osaliselt tagasi kolmandalt isikult (käesoleval juhul riiklik fond)? Ka sel juhul saab riik käibemaksu vähemalt üks kord ettevõtjalt. Kui aga vald saab riigi vahenditest toetust 40–100% kuludest, siis kas sellega kaasneb veel üks maksustatav sooritus, mille vald teeb oma elanikele, ja seega uue käibemaksu tekkimine?

3. Selle tulemusel tekkiv tarneahel (ettevõtja poolt valla kaudu elanikule osutatud teenus) viiks selleni, et vald peaks kõnealuse käibemaksu tasuma, kuid sisendteenuselt võiks ta põhimõtteliselt nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamist. Kui toetus on sama suur kui sisendkulud, on kokkuvõttes tegemist nullsummamänguga, millega kaasneb suur halduskoormus. Kui toetus on väiksem (või ei kuulu maksustatava väärtuse hulka), tekiks sisendkäibemaksu ülejääk, mis vähendab maksutulu. Kui toetus on suurem, tekiks täiendav maksutulu riigi toetuskavast. Kõik kolm tagajärge

¹ Algkeel: saksa.

põhjustavad ebamugavust, eriti kui võtta arvesse ka valla poolt järgitavaid eesmärke (keskkonnakaitse, tervisekaitse, ohutus), mis tulevad kasuks ka üldsusele, mitte ainult asjaomasele elanikule.

4. Valla territooriumil asbesti kõrvaldamise – mida toetatakse riigi vahenditest – käibemaksuga maksustamine tõstatab mitu põhimõttelist käibemaksuõiguse küsimust, millele Euroopa Kohus peab vastama käesolevas eelotsusetaotluses. Muu hulgas tuleb selgitada, kuidas määratakse kindlaks teenuse saaja ja teenuse osutaja. Samuti on määrava tähtsusega küsimus, kas vald – eeldusel, et ta on teenuse osutaja – tegeleb sellisel juhul ka majandustegevusega.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi² (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1 punkt c sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

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.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmise 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 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)).

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 28 käsitleb teenuse osutajat, kes tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest, ja on sõnastatud järgmiselt:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

9. 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

10. 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“).

11. 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.“

12. 8. märtsi 1990. aasta kohaliku omavalitsuse seaduse (Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym) (*Dz. U.* 2020, jrk nr 713, muudetud; edaspidi „kohaliku omavalitsuse seadus“) artikli 7 lõige 1 sätestab:

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

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

5) tervishoid; [...]“.

13. 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 400 lõige 2 sätestab:

„Vojevoodkondade keskkonnakaitse ja veemajanduse fondid (edaspidi „vojevoodkondade fondid“) on omavalitsuse juriidilised isikud lõikes 1 viidatud seaduse [(27. augusti 2009. aasta

riigirahanduse seadus (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych) (*Dz. U.* 2019, jrk nr 869, hiljem muudetud))] artikli 9 lõike 14 tähenduses.“

14. Keskkonnakaitse seaduse artikli 400b lõiked 2 ja 2a sätestavad:

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

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

15. Asbesti kõrvaldamist käsitlevad õigusnormid tulenevad parlamendi seadusest.³ Ministrite nõukogu võttis 14. juulil 2009 vastu resolutsiooni, millega kehtestatakse mitmeaastane kava „Asbesti kõrvaldamise riiklik kava aastateks 2009–2032“.⁴ See resolutsioon määratleb Euroopa Liidu antud pikaajalised ülesanded, sätestab kava eesmärgid ning seadusandliku, rahalise ja korraldusliku raamistiku. Resolutsioon kohustab kohaliku omavalitsuse üksusi koostama asbesti sisaldavate toodete kõrvaldamise kavad.

16. Linna L linnavalitsus, tegutsedes keskkonnakaitse seaduse alusel, võttis oma 26. aprilli 2019. aasta resolutsiooniga 227/VI/2019 vastu „Asbesti kõrvaldamise kava ajakohastamise linna L jaoks aastateks 2018–2032“. Selle elluviimine usaldati linna L linnapeale. Linna L linnapea 23. septembri 2019. aasta määruses 62/9/2019 sätestati projekti elluviimise üksikasjad. Linna L linnavalitsuse resolutsiooni lisa kohaselt hõlmab asbesti kõrvaldamine muu hulgas asbesti sisaldavate toodete kõrvaldamist ja asbesti sisaldavate jäätmete kahjutustamist linna L territooriumil.

III. Faktilised asjaolud ja eelotsusemenetlus

17. Gmina L. (vald L, Poola; edaspidi „vald“) on kohaliku omavalitsuse üksus. Ta täidab kohaliku omavalitsuse seaduse artiklis 7 nimetatud ülesandeid. Peale selle täidab ta mitut riigihalduse valdkonna ülesannet. Ta on käibemaksukohustuslane.

18. Asbesti sisaldavate toodete kõrvaldamise kava elluviimine tähendab valla seadusest tulenevate ja kohaliku omavalitsuse seaduse artikli 7 lõike 1 punktis 1 loetletud ülesannete täitmist, samuti valitsuse „Asbesti kõrvaldamise riikliku kava aastateks 2009–2032“ elluviimist. See toimub linna L linnapea 23. septembri 2019. aasta määruse alusel.

19. Selle määruse kohaselt vald kõrvaldab (kogub kokku) oma territooriumil elumajadest ja majandushoonetest asbesti sisaldavad tooted ja asbesti sisaldavad jäätmed. See tegevus ei puuduta kinnistut, millel toimub majandustegevus. Vald kavatseb rahastada kavaga hõlmatud abikõlblikest hoonetest kõiki asbesti kõrvaldamisega seotud kulusid.

³ 19. juuni 1997. aasta seadus asbesti sisaldavate toodete kasutamise keelustamise kohta (Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest) (*Dz. U.* 2020, jrk nr 1680).

⁴ Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032“, mille vastuvõtmise aluseks oli 6. detsembri 2006. aasta arengupoliitika põhimõtete seadus (Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju) (*Dz. U.* 2009, jrk nr 84, punkt 712).

20. Selle projekti korraldamise raames võtab vald vastu avaldused vallaelanikelt, kes on huvitatud asbesti kõrvaldamisest oma kinnistult. Seejärel valib ta avalike hangete seaduse alusel teenuse osutaja, kes asbesti kõrvaldab. Pärast seda sõlmib vald teenuse osutajaga lepingu teenuste osutamiseks nende elanike kinnistutel, kes esitasid valla kantseleile asjakohased avaldused.

21. Pärast teenuste osutamist esitab sel viisil valitud teenuse osutaja vallale arve koos lepingujärgselt tasult arvestatud käibemaksuga. Vald maksab oma vahenditest kogu selle tasu koos käibemaksuga. Seejärel taotleb vald sellel eesmärgil kantud kulude täielikku või osalist hüvitamist L-i vojevoodkonna keskkonnakaitse ja veemajanduse fondilt. See toetus võib moodustada 40–100% kuludest olenevalt fondi sätestatud tingimuste täitmisest. Elanikud ei kanna seoses asbesti kõrvaldamisega mingeid kulusid, vald ei sõlmi elanikega ka lepinguid nende kinnistutelt asbesti kõrvaldamise teenuse osutamiseks.

22. Vald esitas 7. jaanuaril 2020 maksuhaldurile individuaalse tõlgendamise taotluse järgmistes küsimustes:

- Kas kõnealuse kava elluviimisel tegutseb vald asutusena, kellele on viidatud käibemaksuseaduse artikli 15 lõikes 6?
- Kas seoses toetuse saamisega L-i vojevoodkonna keskkonnakaitse ja veemajanduse fondilt tekib vallal maksukohustus käibemaksuseaduse artikli 19a lõike 5 punkti 2 kohaselt koostoimes lõikega 6?
- Kas vallal on õigus arvata maha sisendkäibemaks arvete alusel, mille on väljastanud avalike hangete seaduse kohaselt valitud ettevõtja ning mis dokumenteerivad asbesti sisaldavate toodete kõrvaldamist füüsiliste isikute ja korteriühistute hoonetest, mis on abikõlblikud L-i asbesti kõrvaldamise kava kohaselt?

23. Vald oli seisukohal, et ta tegutseb haldusasutusena. Kohaliku omavalitsuse üksusena täidab ta kohaliku omavalitsuse seaduse artikli 7 lõike 1 punktist 1 ja eespool nimetatud riiklikest kavadest tulenevaid ülesandeid. Vald rahastab tasuta asbesti kõrvaldamist elanike ehk kohaliku kogukonna liikmete hüvanguks, kellelt vald ei võta selle eest mingit maksu, tasu, lisatasu ega makseid. Samuti puudub kõnealuses olukorras konkurentsi moonutamise oht käibemaksudirektiivi artikli 13 tähenduses. Seda seetõttu, et vald ei vii projekti ellu oma jõudude ja vahenditega ega oma töötajate abiga. Selle asemel peab vald avalike hangete seaduse järgi valima teenuse osutaja ja see on oma olemuselt konkurentsivõimet suurendav tegevus.

24. Maksuhaldur asus oma 13. märtsi 2020. aasta otsuses seisukohale, et valla esitatud projekt tuleb lugeda käibemaksuga maksustatavaks tegevuseks. Nimelt seisneb kõnealune tegevus selles, et valla elanikele müüakse edasi asbesti kõrvaldamise teenust, mis on ostetud valitud teenuse osutajalt. Vald ostab neid teenuseid avalike hangete seaduse alusel valitud teenuse osutaja käest enda nimel, aga kolmandate isikute jaoks. Sellega võtab vald käibemaksuseaduse artikli 8 lõike 2a kohaselt teenuseid osutava üksuse rolli, isegi kui ta elanikega lepinguid ei sõlmi. Teenuse saajateks ei ole kõik vallaelanikud, vaid ainult need, kes on esitanud asjakohased avaldused asbesti kõrvaldamiseks oma kinnistult. Seejuures ei ole oluline, et projekti tulemustest saavad kaudselt kasu kõik vallaelanikud.

25. Maksuhaldur rõhutas, et vald (ja mitte vallaelanikud) valib teenuse osutaja, vald sõlmib teenuse osutajaga lepingu, valla nimele esitatakse arved ja vald maksab oma vahenditest välja tasu. Seega osaleb vald aktiivselt teenuste osutamises. On olemas konkreetsete hüved, mida vald

pakub üksikutele kinnisvaraomanikele, kes on esitanud asjakohased avaldused, ning nende konkreetsete hüvedega kaasnevate kulude katmisega on seotud L-i vojevoodkonna keskkonnakaitse ja veemajanduse fondilt saadud toetus.

26. Eespool toodut arvesse võttes andis maksuhaldur vallale käibemaksukohustuslase staatuse, leides, et vald teeb selle maksuga maksustatavaid toiminguid ja vallal on tekkinud maksukohustus, mis hõlmab muu hulgas L-i vojevoodkonna keskkonnakaitse ja veemajanduse fondilt saadud toetust. Samal ajal on vallal õigus arvata maha sisendkäibemaks teenuse osutaja esitatud arvete alusel.

27. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (vojevoodkonna halduskohus Lublinis, Poola) tühistas 21. juuli 2020. aasta otsusega 13. märtsi 2020. aasta individuaalse tõlgenduse, mille vald oli edasi kaevanud, leides, et vald, kes saab kaasrahastust oma valla elanike kinnistutelt asbesti kõrvaldamiseks ega võta selle eest elanikelt mingit tasu, ei tegutse selle projekti elluviimisel käibemaksukohustuslasena. Valla territooriumilt, sealhulgas vallaelanike kinnistutelt, asbesti kõrvaldades ei tegele vald majandustegevusega eraõiguslike tehingute valdkonnas. Vald ei pöördu määramata arvu võimalike klientide poole pakkumisega osutada teenuseid, mis seisnevad asbesti (asbesti sisaldavad tooted ja jäätmed) kõrvaldamises, vabaturu tingimustes tegutseva ettevõtjana.

28. Kõnealustel asjaoludel täidab vald talle pandud avalikku kohustust kõrvaldada valla territooriumilt asbest kui inimeste tervist ja elu ohustav ning keskkonda kahjustav materjal. Valla kogu tegevust tuleb käsitleda eranditult üksnes avalike ülesannete täitmisena haldusametuse poolt, mis tuleneb kohalike omavalitsuste seaduse artikli 7 lõike 1 punktidest 1 ja 5 ning mille eesmärk on otseselt elanike tervise ja elu ning keskkonna kaitsmine valla hallataval territooriumil.

29. Selle otsuse peale esitati Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) kassatsioonkaebus. Kõrgeim halduskohus peatas menetluse ja esitas Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi, eelkõige selle artikli 2 lõiget 1, artikli 9 lõiget 1 ja artikli 13 lõiget 1, tuleb tõlgendada nii, et vald (haldusamet) tuleb lugeda käibemaksukohustuslaseks, kui vald viib ellu projekti, mille eesmärk on kõrvaldada asbest valla territooriumil olevatelt kinnistutelt, mis kuuluvad vallaelanikele, ja seoses selle asbesti kõrvaldamisega ei kanna vallaelanikud mingeid kulusid? Kas selline tegevus kujutab endast valla kui haldusametuse tegevust, mille eesmärk on täita vallaelanike elu ja tervise kaitsmise ning keskkonnakaitsega seotud ülesandeid, seoses millega ei loeta valda käibemaksukohustuslaseks?“

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

IV. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimus

31. Eelotsuse küsimust sõna-sõnalt võttes näib esmapilgul, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib allutada konkreetset faktilised asjaolud käibemaksudirektiivile. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on siiski ainsana pädev hindama faktilisi asjaolusid.⁵ Sisuliselt küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus aga, kuidas tõlgendada käibemaksudirektiivi artikleid 2, 9, 13 ja 73, et siis otsustada, kas vald osutab käesoleval juhul – nagu arvab maksuhaldur – elanikele maksustatavat teenust.

32. Selleks, et kuuluda käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse, peab valla tegevus asbesti kõrvaldamise raames olema oma elanikele teenuste osutamine *tasu eest* (käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt c; vt selle kohta allpool B jaotis). See teenus peab olema osutatud *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 tegelenud majandustegevusega *ametivõimudena* (käibemaksudirektiivi artikkel 13). Seetõttu tuleb järgmisena uurida veel seda erandit (vt selle kohta allpool D jaotis).

B. Teenuse osutaja ja teenuse saaja kindlaksmääramine

33. Käibemaksuga kui üldise tarbimismaksuga maksustatakse tarbija suutlikkust, mis ilmneb tema varalistes kulutustes, et saada tarbitavat kasu.⁶ 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. Käesoleval juhul kõne all olev tarbitav kasu on asbesti kõrvaldamine. Asbesti kõrvaldamine ei ole kaubatarne käibemaksudirektiivi artikli 14 tähenduses ja on seetõttu teenus selle artikli 24 lõike 1 tähenduses.

34. Selgitada tuleb aga, kes on seda teenust osutanud ja kellele. Kõne alla tuleb teenus, mida asbesti kõrvaldamisega tegelev ettevõtja osutas vallale (kuna viimane tegi tellimuse ja maksis selle eest) või elanikule (kuna tema kinnistult kõrvaldati asbest). Kõne alla tuleb aga ka teenus, mida vald osutas elanikule, kuna see esitas vallale vastava avalduse ja vald kõrvaldas (kaasatud alltöövõtja kaudu) asbesti elaniku kinnistult (vt selle kohta allpool 2. jaotis). Veel eeldab Poola maksuhaldur ilmselt, et tegemist on tehinguga, kus teenuse osutaja tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest, käibemaksudirektiivi artikli 28 tähenduses (vt selle kohta allpool 1. jaotis), mille puhul vald tegutses enda nimel, kuid asjaomase elaniku eest.

⁵ Vt nt 13. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus *Termas Sulfurosas de Alcafache* (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).

⁶ 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.“).

1. Sellise tehingu olemasolu, mille puhul teenuse osutaja tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest

35. Käibemaksudirektiivi artikkel 28 sätestab: „Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“ Seega juhul, kui vald kui komisjonär tellis asbesti kõrvaldamise ettevõtjalt enda nimel, kuid elanike eest, siis koheldakse teda nii, nagu oleks ta ise kõrvaldanud asbesti elanike kinnistutelt.

36. Sellise tehingu, mille puhul teenuse osutaja tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest, käibemaksuga maksustamine on õiguslik fiktsioon, nagu Euroopa Kohus väljakujunenud praktikas⁷ rõhutab. Tegelikult kujutab komisjonäri tegevus endast puhtalt vahendusteenust, mille eest ta saab komisjonitasu. Käibemaksuga maksustamise eesmärgil liigitatakse see vahendusteenus siiski ümber, mistõttu seda käsitatakse põhiteenusena. See on eelkõige käibemaksuvabastuste puhul otsustava tähtsusega;⁸ need laienevad seega ka komisjonäri vahendusteenusele. Lõppkokkuvõttes saavutatakse otsetehingute ja komisjonitehingute võrdne kohtlemine.

37. Sellest järeldub aga Euroopa Kohtu arvates,⁹ et selleks, et neid sätteid saaks kohaldada, peab olema täidetud kaks tingimust. Esiteks peab olema antud käsund, mille täitmiseks komisjonär osaleb käsundiandja arvel teenuste osutamises. Teiseks peavad komisjonäri ostetud teenused ning käsundiandjale müüdüd teenused olema identsed.

38. Mis puudutab esimest tingimust, siis märgib Euroopa Kohus,¹⁰ et käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktis c on sõnaselgelt kasutatud mõistet „leping“ ja selle artiklis 28 on täpsustatud, et maksukohustuslane peab tegutsema „teise isiku eest“. Sellest järeldub, et komisjonäri ja käsundiandja vahel peab olema kokkulepe, mille eesmärk on asjaomase käsundi andmine. Seetõttu nimetatakse käsundiandjat mõnes õigussüsteemis ka „printsipaaliks“.

39. Kui aga selline käsund ja sellest käsundist käsundiandjale (printsipaalile) tulenev õigus anda komisjonärile juhiseid on sellise tehingu, mille puhul teenuse osutaja tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest, oluline tunnus, siis sellist tehingut – nagu komisjon õigesti märgib – käesoleval juhul ei esine. Asjaomane elanik ei telli vallalt asbesti kõrvaldamist oma kulul, vaid ta esitab avalduse, et ta kaasataks asbesti kõrvaldamise kavasse, mida rahastab riik. Selle üle, kas see õnnestub, otsustab vald, mitte tema ise. Näib, et kuni avalduse esitamiseni ei ole elanikul mingit mõju teenuse elluviimisele. Järelikult on välistatud oletus, et tegemist on tehinguga, mille puhul teenuse osutaja tegutseb enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest.

⁷ 21. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, punkt 43); 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punktid 49 ja 50); 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Amărăști Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, punkt 37 jj); 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Valstybinė mokesčių inspekcija (ühise tegutsemise leping) (C-312/19, EU:C:2020:711, punkt 49); 4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punktid 85, 86 ja 88) ning 14. juuli 2011. aasta kohtuotsus Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 35).

⁸ Vt sõnaselgelt 14. juuli 2011. aasta kohtuotsus Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 36).

⁹ 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 51).

¹⁰ 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 52).

2. Asbesti kõrvaldamise teenuse osutaja ja teenuse saaja

40. Seega tekib põhimõtteline küsimus, kes on käesoleval juhul osutanud asbesti kõrvaldamise teenust ja kellele. See tõstatab küsimuse, kuidas tuleb kindlaks määrata teenuse osutaja ja teenuse saaja, kui mitu isikut osalevad „teenuste osutamises tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

a) Kaudsed tõendid teenuse osutaja ja teenuse saaja kindlaksmääramiseks

41. Kuna käibemaksu eesmärk on maksustada kulutusi, mille teenuse saaja tegi tarbekaupadele, saab *teenuse saaja kindlaksmääramisel* põhimõtteliselt lähtuda isikust, kes teenuse eest tasus. 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 selle artiklist 73 –, et tasu teenuse eest oleks saadud otse teenuse saajalt, vaid tasu võib olla saadud ka kolmandalt isikult.¹¹ Asjaolu, et selle eest ei tasunud mitte elanik, vaid fond või vald, ei välista seetõttu oletust, et teenust osutati elanikule.

42. Kuna käibemaksuõiguse kohaselt tegutseb teenuseid osutav ettevõtja riigi maksukogujana,¹² tuleb *teenuse osutaja kindlaksmääramisel* põhimõtteliselt lähtuda isikust, kes on saanud tasu. Seda seetõttu, et ainult see isik saab tasus sisalduva käibemaksu riigile tasuda. Selles mõttes tuleb teenuse osutajana kõne alla vald. Fond hüvitab talle nimelt teatud summa asbesti kõrvaldamise eest elaniku kinnistult. Seejuures ei ole oluline, et vald ei kõrvaldanud asbesti oma töötajatega, 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.¹³

43. Asjaolu, et vald täidab asbesti kõrvaldades avalikku ülesannet (keskkonnakaitse, energiajulgeolek), ei ole seejuures 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.¹⁴

b) Teenuse osutaja ja teenuse saaja vaheline õigussuhe

44. 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.¹⁵ Sellist õigussuhet eeldab Euroopa Kohus siiski juba siis, kui osutatud teenuse ja

¹¹ 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) ja 7. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Loyalty Management UK (C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590, punkt 56).

¹² 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).

¹³ 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).

¹⁴ 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).

¹⁵ 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).

saadud tasu vahel on piisavalt otsene seos.¹⁶ Seejuures kujutavad asjaomased lepingutingimused endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, kuna lepinguline olukord peegeldab üldjuhul tehingute tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu.¹⁷ Lõppkokkuvõttes peab neid õigussuhteid ja lepingutingimusi hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

45. Juhul, kui vald üksnes vahendas elaniku avalduse alusel lepingut elaniku ja asbesti kõrvaldamisega tegeleva ettevõtja vahel, maksis seejuures üksnes tasu kui „kolmas isik“ käibemaksudirektiivi artikli 73 tähenduses ja sai osa sellest fondilt tagasi, siis oleks tegemist otsese teenuse osutamise suhtega ettevõtja ja elaniku vahel. Ühe pidepunkti selleks annaks teadmine, kes vastutab elaniku ees, kui selle teenuse raames tekib kahju.

46. Kui aga vald sõlmis lepingu asbesti kõrvaldamisega tegeleva ettevõtjaga enda nimel ja arvel ning tegutses ka vastava elaniku (avalduse esitaja) suhtes enda nimel ja arvel – võimalik, et avaliku õiguse normide alusel –, siis võis fond ka „kolmanda isikuna“ maksta teenuse eest, mille vald osutas elanikule.

47. Kui ma saan eelotsusetaotluse esitanud kohtust õigesti aru, siis on asbesti kõrvaldamisega tegelev ettevõtja võtnud valla ees kohustuse kõrvaldada asbest kinnistutelt, mida vald on nimetanud. Vald on võtnud endale kohustuse selle eest maksta. Seega on tegemist teenusega, mida ettevõtja osutab vallale tasu eest.

48. Seevastu on ilmne, et kinnisvaraomanikul ei ole ettevõtjaga lepingulisi suhteid. Pigem on ta üksnes esitanud vallale avalduse asbesti kõrvaldamiseks oma kinnistult. See näitab, et asbesti kõrvaldamine valla poolt on talle tähtis ja kujutab endast seega tema jaoks tarbitavat kasu. Elaniku kinnistult asbesti kõrvaldamisega seotud kulud hüvitab seejärel vallale täielikult või osaliselt fond. Selles mõttes lähtun ma sellest, et esineb otsene seos asbesti kõrvaldamise vahel üksiku elaniku kasuks (vallale esitatud avalduse alusel) ja selle teenuse vähemalt osaline „hüvitamine“ vallale kolmanda isiku (fond) poolt.

49. Mõeldav oleks siiski ka see, et fondi refinantseerimine toimuks olenemata sellest, kelle kinnistult (elaniku või omavalitsusüksuse enda) asbest kõrvaldati. Sellisel juhul oleks fondi (kolmas isik käibemaksudirektiivi artikli 73 tähenduses) makse seotud teenusega, mida asbesti kõrvaldamisega tegelev ettevõtja osutab vallale, ja kujutaks endast üksnes valla refinantseerimist riigi vahenditest. Seda eelotsusetaotlusest siiski ei nähtu.

50. Kui mõnes kirjalikus seisukohas rõhutatakse, et valla ja elaniku vahel puudub leping, siis ei vii see sihile. Kindlasti puudub klassikaline tsiviilõiguslik leping. Nagu eespool juba märgitud (punkt 44), piisab siiski sellest, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos.¹⁸

¹⁶ 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).

¹⁷ 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).

¹⁸ Vt viited eespool 15. ja 16. joonealuses märkuses.

51. Otsene seos on olemas juba siis, kui kaks teenust on vastastikku seotud, st üks neist on osutatud vaid tingimusel, et osutatakse ka teine, ja vastupidi.¹⁹ Nii on see käesoleval juhul, kui refinantseerimise, mille fond vallale tagab, ja asbesti kõrvaldamise vahel konkreetse elaniku kinnistult, kes oli eelnevalt esitanud vastava avalduse, esineb selline seos,²⁰ mida peab selgitama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

52. Järelikult osutatakse käesoleval juhul kahte teenust. Ettevõtja osutab vallale teenust (asbesti kõrvaldamine), mida vaieldamatult osutatakse tasu eest. Vald osutab omalt poolt teenust (asbesti kõrvaldamine) asjaomasele elanikule – kes on selleks talle avalduse esitanud – ja seda osutatakse tõenäoliselt tasu eest, mida on maksnud kolmas isik (fondi tehtud makse).

c) *Tasu suurus*

53. Küsitavaks jääb üksnes see, kas valla saadud tasu vastab *majanduslikult väärtuselt* elanikule osutatud teenusele. See näib kaheldav, sest on võimalik, et kolmanda isiku (käesoleval juhul fond) makstud tasu katab olenevalt asjaoludest ainult osa kuludest. Eelotsusetaotlusest nähtub, et olenevalt asjaoludest moodustas see 40–100% kuludest.

54. Käibemaksudirektiiv ei sea siiski tingimuseks mõistlikku tasu. See nähtub juba käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punktist b, mis eeldab ka tasuta teenuste puhul teenuste osutamist tasu eest. Sellisel juhul peab olema *a fortiori* võimalik pidada väikese tasu eest osutatavat teenust tasuliseks teenuseks. Sama tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 80. Selle kohaselt võivad liikmesriigid ette näha, et tihedalt seotud isikute vaheliste teenuste puhul suurendatakse liiga madalat tasu turuväärtuseni. Kõigil muudel juhtudel on kokku lepitud tasu, mis on turuväärtusest väiksem, piisav ja otsustava tähtsusega.

55. Sel põhjusel on Euroopa Kohus juba mitu korda 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.²¹

56. Järelikult ei oma tasu suurus tähtsust teenuse liigitamisel tasuliste teenuste hulka käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Määrava tähtsusega on hoopis see, kas (käesoleval juhul fondi tehtud) makse on seotud konkreetse teenusega (käesoleval juhul asbesti kõrvaldamine), mida osutab makse saaja (käesoleval juhul vald). Kui vastus sellele on jaatav, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, on tegemist teenusega, mida vald osutab „tasu eest“.

¹⁹ 11. märtsi 2020. aasta kohtuotsus San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, punkt 26); vt selle kohta 2. juuni 1994. aasta kohtuotsus Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, punkt 16) ja 23. novembri 1988. aasta kohtuotsus Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, punkt 14).

²⁰ Selles laias tähenduses vt ka 20. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, punkt 27 jj).

²¹ 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

57. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et selleks, et määrata kindlaks pooled, kelle vahel teenuste osutamine tasu eest toimub, tuleb anda üldhinnang olemasolevatele õigussuhetele. Kui sellest üldhinnangust nähtub otsene seos (käesoleval juhul fondi tehtud) makse ja teenuste osutamise vahel (käesoleval juhul olukord, kus vald kõrvaldab elaniku kinnistult asbesti), siis on tegemist teenuste osutamisega „tasu eest“.

C. Majandustegevuse mõiste käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses

58. Selleks, et vald oleks selles mõttes tegutsenud maksukohustuslasena, peab ta asbesti kõrvaldades olema konkreetsel juhul tegelenud 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.

59. 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.²²

60. 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 haldamist – kui seda tehakse püsivalt – maksustada käibemaksuga. Käesoleval juhul ei ole aga tegemist „vara kasutamisega“,²³ mistõttu ei ole kestvuse kriteerium siinkohal asjakohane. Muu hulgas võib oletada, et asbesti plaanipärane ja teatud aja jooksul toimuv kõrvaldamine paljude elanike kinnistutelt vastab igati ka sellele kriteeriumile. Asbesti kõrvaldamise kava linna L jaoks oli kavandatud aastateks 2018–2032.

61. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et selleks, et teha kindlaks, kas teenuste osutamine toimus tasu eest selliselt, et seda tuleb pidada majandustegevuseks, tuleb analüüsida *kogumis* teenuste osutamise *tingimusi*.²⁴

62. 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.

²² 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).

²³ 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).

²⁴ 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).

63. 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.

64. Erinevalt abstraktsest mõistest on selline tüpoloogiline kirjeldus avatum.²⁵ 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.

65. Sellega seoses võib Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt olla asjakohane küsimus, kas hüvitise suurus on kindlaks määratud kriteeriumide põhjal, mis tagavad, et see on teenuse osutaja kulude katmiseks piisav.²⁶ Samuti võivad olla asjakohased tulu suurus ja muud asjaolud, näiteks klientide hulk.²⁷ 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 teenuse osutaja tegevuskulude katmise.²⁸ Euroopa Kohus eitas siiski majandustegevust eelkõige põhjusel, et kõnealuste teenuste saajate tasutud osamaksud katavad vaid tühise osa teenuse osutajate kõigist tegevuskuludest.²⁹

66. 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.³⁰ Seda tüpoloogilist lähenemist oli Euroopa Kohus juba kohaldanud ka kohtuotsuses *Gemeente Borsele*³¹ ja teataval määral ka sellele eelnenud kohtuotsuses *Enkler*.³²

67. Kui käsitleda valla tegevust käesolevas olukorras, on mõningaid erinevusi võrreldes tüüpilise sarnase kutsealaga maksukohustuslasega (käesoleval juhul „asbesti kõrvaldaja kutseala“). Esiteks ei tegele omavalitsus ise nende teenuste osutamisega. Tal ei ole oma töötajaid ja ta ei otsi aktiivselt kliente. Pigem saavad ainult valla elanikud esitada avalduse, et liituda avaliku õiguse normide alusel loodud kavaga asbesti kõrvaldamiseks. Alles seejärel tellib vald ettevõtja, kes kõrvaldab

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

²⁶ 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).

²⁷ 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 *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 38) ja 26. septembri 1996. aasta kohtuotsus *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 29).

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

²⁹ 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).

³⁰ 13. juuni 2019. aasta kohtuotsus *IO (käibemaks – tegevus järelevalvenõukogu liikmena)* (C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 44).

³¹ 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).

³² 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 *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, punktid 35 ja 36).

asbesti tema elanike kinnistutelt. Viimane valitakse avatud pakkumismenetluse raames. Selle puhul ei ole tegemist tüüpilise olukorraga, kus alltöövõtja valitakse asbesti kõrvaldamisega tegeleva ettevõtja poolt.

68. Valla tegevus piirdub üksnes sellega, et ta korraldab asbesti edukat kõrvaldamist, millega tegeleb eraettevõtja. Nende korralduslike teenuste eest tasu just nimelt ei maksta; fond hüvitab maksimaalselt kulud, mida on kandnud kaasatud „alltöövõtja“. Tüüpiline ettevõtja lisaks seevastu need korralduskulud oma teenuse hinnale, millele lisandub kasumimarginaal. Igal juhul ei konkureeri vald oma vahendatavate korraldusteenuste osutamisel teiste eraõiguslike teenusepakkujatega.

69. Ka valiku, kellele selle kava raames vastavat teenust osutatakse, teeb vald. Seega ei ole tegemist tavapärase olukorraga, kus elanik valib teenuse osutaja. Üldjuhul ei ole asbesti kõrvaldamise meetmed soodustatud isikule (käesoleval juhul asjaomane elanik) tasuta, eelkõige juhul, kui need teenused on eelnevalt ostetud ainult kolmandalt isikult. Ka juhul, kui võtta arvesse fondi makseid, kes kannab 40–100% kuludest, jääb püsima „tavalise“ maksukohustuslase jaoks ebatüüpiline ebakindlus, et tasu katab parimal juhul kulud.

70. See, kas ja millises ulatuses kolmas isik teenuse kulud hüvitab, jääb kuni kolmanda isiku (käesoleval juhul fond) hilisema otsuseni lahtiseks. Selles mõttes ei tegutse vald ettevõtjana ja tal ei ole võimalust teenida kasumit.³³ Kokkuvõttes kannab ta ainult riski saada kahjumit, olenevalt sellest, kuidas on sätestatud kolmanda isiku hüvitamise kord. Ükski tüüpiline maksukohustuslane ei tegeleks majandustegevusega nii, et ta korraldab midagi kliendi jaoks, kuid kannab seejuures üksnes riski saada kahjumit ja tal ei ole isegi kaugemas perspektiivis mingit võimalust teenida kasumit.

71. 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, ohutus, tervisekaitse jne), mis tuleb kasuks üldsusele või üksikisikule. Tüüpiline maksukohustuslane tegutseb teisiti.

72. Seega erinevad tingimused, mille alusel põhikohtuasjas käsitletavat teenust osutati, nendest, mille alusel asbesti kõrvaldamine tavaliselt toimub. Ka käesoleval juhul ei osuta vald asbesti kõrvaldamise teenuseid tavapärasel turutingimustel, vaid esineb ise asbesti kõrvaldamise teenuste lõpptarbijana. Ta ostab neid teenuseid asbesti kõrvaldamisega tegelevatelt ettevõtjatelt, kellega tal on lepingulised suhted, ja teeb need valla elanikele tervisekaitse ja ohutuse (või üldhuviteenuste ja keskkonnakaitse) raames kättesaadavaks.³⁴

73. 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.

³³ 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).

³⁴ 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“

74. 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

75. Käibemaksudirektiivi artikkel 13 ei sätesta maksuvabastust,³⁵ sest nii maksukohustus kui ka maksuvabastus eeldavad *maksukohustuslase* majandustegevust (vt ainult maksuvabastuste kohaldamise kohta käibemaksudirektiivi artikkel 131 jj). Käibemaksudirektiivi artikliga 13 hõlmatud tehingud kui sellised ei ole ega ole juba seetõttu maksustatavad. Need ei kuulu käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse.

76. 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).

77. 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.³⁶ Üldjuhul ei ole selline „ametivõimuna tehtud tegevus“ selle tüüpi arvestades mingil juhul majandustegevus käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses. Kui see seda siiski on, siis takistab käibemaksudirektiivi artikkel 13 *lihtsustamisreegli* tähenduses selle tõttu riigile maksukohustuste (registreerimis-, deklareerimis- ja maksekohustused) tekkimist. Eespool (punktis 33) kirjeldatud aktsiisimaksu ideega, mis on esitatud käibemaksudirektiivis, on seda siiski raske ühitada,³⁷ kuna lõpptarbija õige maksustamine ei saa oleneda sellest, kas tarne tarbijale on tehtud avaliku halduse raames või mitte.

78. Käibemaksudirektiiviga on siiski ette nähtud avalik-õiguslike organisatsioonide erikohtlemine seoses tehingutega, mida nad teevad ametivõimuna. Selle aluseks võib olla seisukoht, 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.

³⁵ 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 Soudaço (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).

³⁶ 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).

³⁷ 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*

79. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on ametivõimuna teostatav tegevus selle sätte tähenduses tegevus, millega avalik-õiguslikud organisatsioonid tegelevad neile omase õigusliku erikorra raames. See ei hõlma tegevust, mida nad teostavad võrdsetel tingimustel eraõiguslike ettevõtjatega.³⁸ Ainus kriteerium, mis võimaldab neid kahte liiki tegevusi kindlalt eristada, on seega riigisisese õiguse alusel kohaldatav õiguskord.³⁹ Seejuures on läbiviidava analüüsi iseloomu arvesse võttes liikmesriigi kohtu ülesanne liigitada põhikohtuasjas kõne all olev tegevus eespool toodud kriteeriumi alusel.⁴⁰

80. Euroopa Kohtu praktika näib seejuures keskenduvat peamiselt õigusliku aluse avalik-õiguslikule või eraõiguslikule iseloomule. Puhtalt formaalne viide õiguslikule alusele on siiski alati kaheldav juhul, kui liikmesriigi õigus võimaldab avalik-õiguslikel organisatsioonidel sõlmida lepingulisi suhteid ka avalik-õiguslikul alusel. Käibemaksudirektiivi kohaldamisala ei tohiks oleneda lepingu vormi valikust (avalik-õiguslik või tsiviilõiguslik leping), vaid sisulistest kriteeriumidest. Kui avalik-õigusliku organisatsiooni majandustegevust hinnatakse tüüpide võrdlemise teel (vt selle kohta eespool C jaotis), peaks oleks võimalik lahendada enamik probleeme juba käibemaksudirektiivi artikli 9 tasandil.

81. Käesoleval juhul näib – arvestades eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangut –, et vald tegutses avalik-õigusliku erikorra raames kohtupraktika tähenduses. Elaniku (teenusesaaja) avaldus on esitatud asbesti sisaldavate toodete kõrvaldamise avalik-õigusliku kava raames, mille on vastu võtnud linna L linnavalitsus. Linnapea (avalik-õigusliku) määruse alusel kogub vald kokku asbesti sisaldavad tooted. Järelikult võib oletada, et avaldus asbesti kõrvaldamise kavaga liitumiseks esitati ja see avaldus rahuldati avalik-õiguslikul alusel. Isegi refinantseerimine keskkonnakaitse ja veemajanduse fondi poolt põhineb tõenäoliselt avalik-õiguslikul alusel. Seega on tegemist ametivõimu tegevusega kohtupraktika tähenduses. Järelikult ei käsitata valda käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 kohaselt maksukohustuslasena.

3. *Oluliste konkurentsimoonutuste puudumine*

82. 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 jäätmete kõrvaldamist.

83. Kõnealuse erandist tehtud erandi taust on see, et avalik-õiguslik organisatsioon võib riigisisese õiguse järgi olla kohustatud teostama teatavat peamiselt majanduslikku laadi tegevust oma õigusliku erikorra raames, sellal kui sama tegevust võivad paralleelselt teostada eraettevõtjad, mille tagajärjena võib nimetatud organisatsioonile maksukohustuse kohaldamata jätmise kaasa

³⁸ 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).

³⁹ 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).

⁴⁰ 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).

tuua teatavat konkurentsi moonutamist.⁴¹ 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.

84. Seda soovimatut tagajärge soovib seadusandja vältida, nähes käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 kolmandas lõigus ette, et selle 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.⁴² 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.

85. Need lõigud alluvad seega samale loogikale, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga põhimõtteliselt igasugune majanduslikku laadi tegevus, mis annab tarbijale tarbitavat kasu.⁴³ Järelikult tuleb käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 teist ja kolmandat lõiku tõlgendada koos.⁴⁴ Tervikvaatluse puhul tuleb olulist konkurentsi moonutamist, mille võib kaasa tuua maksukohustuse kohaldamata jätmine avalik-õiguslikele organisatsioonidele, kes tegutsevad ametivõimuna, hinnata asjasse puutuva tegevuse kui sellise põhjal, ilma et hinnang puudutaks konkreetset turgu.⁴⁵

86. 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 asbesti kõrvaldamise kava erijoonte tõttu on oluline konkurentsi moonutamine siiski välistatud.

87. Oluline aspekt on seejuures asjaolu, et – nagu eespool C jaotises selgitatud – vald mitte ei tegutse turul tüüpilise ettevõtjana ega osuta teenuseid, vaid on hoopis ise üksnes teenuste saaja. Seda kinnitab veel ka asjaolu, et teenuste osutamiseks valitakse välja ja kaasatakse eraettevõtja riigihankeid käsitlevate õigusnormide raames. Käesoleval juhul ei tõrju vald seega eraõiguslikku konkurenti asbesti kõrvaldamise turult välja, vaid üksnes vahendab – avalik-õiguslikel põhjustel üldistes huvides (keskkonnakaitse, ohutus, tervisekaitse, üldhuviteenused) – suhteid asbesti kõrvaldamisega tegeleva ettevõtja ja lõpptarbija (käesoleval juhul asjaomased elanikud) vahel ning refinantseerib end osaliselt riigi vahenditest, mille on saanud mõni teine avalik-õiguslik organisatsioon.

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

⁴² 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).

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

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

⁴⁵ 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).

88. Sellises olukorras leian ma, et konkurentsi moonutamine – igal juhul oluline konkurentsi moonutamine – on välistatud. Asjaolu, et käibemaksutulu on sama mis juhul, kui (valla asemel) oleks kinnisvaraomanik tellinud töö asbesti kõrvaldamisega tegelevalt ettevõtjalt oma kulul, räägib samuti selle kasuks, et käibemaksudirektiivi artiklit 13 tuleb kohaldada valla tegevusele asbesti kõrvaldamise konkreetse kava raames.

4. Vahejärelalus

89. Käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et olulised konkurentsimoonutused saab välistada juhul, kui ametivõimuna läbi viidud tegevuse viisid tagavad, et eraettevõtjad ei jäeta tarbijate varustamisest kõrvale, vaid nad on sellesse kaasatud nagu käesoleval juhul.

V. Ettepanek

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

1. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et selleks, et otsustada, kelle vahel toimub teenuse osutamine tasu eest, tuleb eelkõige anda üldine hinnang olemasolevatele õigussuhetele. Kui sellest nähtub otsene seos kolmanda isiku makse ja 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 olulised konkurentsimoonutused on välistatud, kui ametivõimuna läbi viidud tegevuse viisid tagavad, et eraettevõtjaid ei jäeta tarbijate varustamisest kõrvale, vaid nad on sellesse kaasatud.