



# Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

4. juuli 2024\*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Teenuste osutamine tasu eest – Artikli 9 lõige 1 – Mõisted „maksukohustuslane“ ja „majandustegevus“ – Euroopa Regionaalarengu Fondist (ERF) rahastatavaid projekte teostav mittetulundusühing – Koolitusteenuste osutamine alltöövõtjate kaudu – Toetuse summa lisamine maksustatava väärtuse hulka – Artikkel 73

Kohtuasjas C-87/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administratiivā apgabaltiesa (regionaalne halduskohus, Läti) 14. veebruari 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. veebruaril 2023, menetluses

**Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“**

*versus*

**Valsts ieņēmumu dienests,**

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president F. Biltgen, kohtunikud N. Wahl (ettekandja) ja J. Passer,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“, esindaja: *advokāte* A. Leškoviča,
- Läti valitsus, esindajad: J. Davidoviča, K. Pommere ja E. Bārdiņš,
- Euroopa Komisjon, esindajad: P. Carlin, M. Herold ja L. Ozola,

olles 7. märtsi 2024. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

\* Kohtumenetluse keel: läti.

on teinud järgmise

### kohtuotsuse

- 1 Eelotsusetaotlusega palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 9 lõiget 1 ning artikleid 28 ja 73.
- 2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“ (Lāti info- ja kommunikatsioonitehnoloogia ühing, edaspidi „ühing“) ja Valsts ieņēmumu dienests (maksuhaldur, Lāti) ning mis puudutab maksuhalduri keeldumist lubada ühingul maha arvata sisendkäibemaks arvetelt, mille talle esitasid ettevõtjad, kellega ta oli sõlminud alltöövõtulepingud koolitusteenuste osutamiseks.

### Õiguslik raamistik

#### *Liidu õigus*

- 3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:  
„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:  
[...]  
c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;  
[...].“
- 4 Direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:  
„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.  
„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“
- 5 Viidatud direktiivi artiklis 28 on sätestatud:  
„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“
- 6 Nimetatud direktiivi artikkel 73 on sõnastatud järgmiselt:  
„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

7 Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

i) [...] kutseõpe või ümberõpe, samuti nendega otseselt seotud teenuste osutamine ja kaubatarned nimetatud eesmärkidel tegutsevate avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide poolt;

[...]“.

### **Läti õigus**

#### *Käibemaksuseadus*

8 Direktiiv 2006/112 on Läti õigusesse üle võetud 29. novembri 2012. aasta käibemaksuseadusega (Pievienotās vērtības nodokļa likums; *Latvijas Vēstnesis*, 2012, nr 197).

#### *Ühingute ja sihtasutuste seadus*

9 30. oktoobri 2003. aasta ühingute ja sihtasutuste seaduse (Biaedrību un nodibinājumu likums; *Latvijas Vēstnesis*, 2003, nr 161) artikli 2 lõikes 1 on sätestatud, et ühing on vabatahtlik isikute ühendus, mis on loodud põhikirjas määratletud mittetulundusliku eesmärgi saavutamiseks.

10 Selle seaduse artikli 7 lõike 1 kohaselt on ühingutel ja sihtasutustel õigus tegeleda kõrvaltegevusena majandustegevusega, mis on seotud ühingu või sihtasutuse vara säilitamise või kasutamisega, samuti muu majandustegevusega, et saavutada ühingu või sihtasutuse eesmärged.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

11 Lätis asutatud ühing sõlmis 2016. aastal kaks lepingut Centrālā finanšu un līgumu aģentūrā (lepingute sõlmimise ja rahastamise kesktalitus, Läti; edaspidi „CFLA“) kahe koolitusprojekti läbiviimiseks, mida rahastati Euroopa Regionaalarengu Fondist (ERF). Tegemist oli esiteks info- ja kommunikatsioonitehnoloogia spetsialistide koolitusprojektiga (edaspidi „IKT projekt“) ning teiseks väike- ja mikroettevõtjate koolitusprojektiga (edaspidi „VMEde projekt“). Esimese projekti raames võis pakkuja olla ühing ja teise projekti raames ühing või haldusasutus.

12 IKT projekti raames sõlmis ühing lepingud koolitusteenuste saajatega neile vastavate teenuste osutamiseks. Nende lepingute kohaselt pidid koolitusteenuste saajad maksma ühingule koolituskulud ja vastava käibemaksu ning teatavatel juhtudel halduskulud, mis moodustasid 5% või 10% CFLA poolt ühingule antud toetusest, mis tuli koos sellele lisanduva käibemaksuga IKT projekti lõpus koolitusteenuste saajatele üle kanda. Ühing sõlmis lepingud ka koolitusteenuste osutajatega, et nad viiksid tema nimel läbi kõnealuseid koolitusi. Koolituse lõppedes esitasid teenuse osutajad ühingule arve teenuste koguväärtuse kohta ja lisasid sellele käibemaksu. Ühing tasus nimetatud teenuse osutajate arved ja deklareeris käibemaksu sisendkäibemaksuna. Projekti lõppedes kandis ühing CFLA-lt saadud vahendid koolitusteenuste

saajatele üle (need maksed olid muutuva suurusega summa, mis võis ulatuda 30–70%-ni osutatud teenuse väärtusest) ning esitas neile arve projekti halduskulude kohta 5% või 10% ulatuses CFLA antud toetuse summast.

- 13 VMEde projekti raames tasus ühing koolitusteenuste osutajate arved täies ulatuses koos käibemaksuga. Leping, mille alusel makse tehti, oli sõlmitud ühingu, koolitusteenuste osutaja ja nende teenuste saaja vahel. Lepingu kohaselt kohustus koolitusteenuste saaja koolitust kaasrahastama ja teenuse osutaja oli kohustatud maksma sellele kaasrahastamisele vastava summa (30% kogusummast koos käibemaksuga) ühingule. ERFist eraldatav rahaline toetus moodustas 70% kogusummast ning CFLA maksis selle ühingule projekti lõpus ilma käibemaksuta.
- 14 Kontrolli tulemusena seadis maksuhaldur kahtluse alla ühingu võimaluse sisendkäibemaksu maha arvata. Seetõttu tegi ta 2019. ja 2021. aastal kaheksa otsust, millega kohustati ühingut tasuma ajavahemiku jaanuar–oktoober 2018 eest käibemaks 87 299,37 eurot, trahv summas 611,96 eurot ja viivis summas 7707,52 eurot. Samuti jättis ta rahuldamata ühingu taotluse tagastada enammakstud käibemaks kogusummas 101 363,24 eurot 2018. aasta juuli ja sama aasta septembri kuni detsembri eest ning 2019. aasta veebruari, märtsi, mai ja detsembri eest.
- 15 Maksuhalduri sõnul sai IKT ja VMEde projekte läbi viia üksnes ühing või ametiasutus, mitte aga ettevõtja. Võttes arvesse asjaolu, et ühingul puudub tulu saamise eesmärk, ja asjaolu, et nende projektide läbiviimisel ei ole ette nähtud kasumi teenimist, ei saa nende projektide läbiviimist pidada ühingu majandustegevuseks. Ühing haldas projekte ja tegi makseid Euroopa fondidest, millest said kasu koolitusteenuste saajad, kuid ise ta neid teenuseid ei osutanud ja seega ei olnud tal õigust sisendkäibemaksu maha arvata.
- 16 Ühing vaidlustas maksuhalduri otsused, leides, et tema kui ühingu staatus ei mõjuta tema õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Ta väitis, et ta on kandud Läti käibemaksukohustuslaste registrisse ning et IKT ja VMEde projektide raames osutas ta koolitusteenuseid vahendajana.
- 17 Administratiivā rajona tiesa (rajooni halduskohus, Läti) rahuldab kaebused nende otsuste tühistamiseks. Maksuhaldur esitas kõnealuste kohtuotsuste peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Administratiivā apgabaltiesale (regionaalne halduskohus, Läti), kes liitis kõik tema menetluses olevad kohtuasjad, mis puudutasid neid kohtuotsuseid.
- 18 Neil asjaoludel otsustas Administratiivā apgabaltiesa (regionaalne halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
  - „1. Kas direktiivi [2006/112] artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et mittetulundusühingut, kelle tegevuse eesmärk on viia läbi [ERFist] rahastatud riigiabi projekte, tuleb pidada maksukohustuslaseks, kes teostab majandustegevust?
  2. Kas direktiivi [2006/112] artiklit 28 tuleb tõlgendada nii, et ühingut, kes tegelikkuses koolitusteenuseid ei osuta, tuleks pidada siiski teenuse osutajaga samaväärseks, kui teenused on hangitud mõnelt muult ettevõtjalt, et oleks võimalik viia läbi [ERFist] rahastatud riigiabi projekt?
  3. Kui teenuse osutaja saab teenuse saajalt osutatud teenuse eest ainult osa tasust (30%) ja ülejäänud teenuse maksumus tasutakse [ERFilt] saadud toetusest, siis kas vastavalt direktiivi [2006/112] artiklile 73 on maksustatav väärtus kogusumma, mille teenuse osutaja saab teenuse saajalt ja toetusena kolmandalt isikult?“

## Eelotsuse küsimuste analüüs

- 19 Tuleb tõdeda, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus puudutab direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 esineva mõiste „majandustegevus“ tõlgendamist, samas kui selle kohtu teine küsimus puudutab sisuliselt mõistet „teenuste osutamine tasu eest“ selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses koostoimes selle direktiivi artikliga 28.
- 20 Majandustegevusest direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses saab aga kõnelda vaid juhul, kui asjaomane tegevus vastab ühele selle direktiivi artiklis 2 sätestatud tegevusele (12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 21).
- 21 Seega tuleb kõigepealt vastata teisele küsimusele. Sellele antav vastus võimaldab seejärel vajaduse korral vastata kolmandale küsimusele ja määrata kindlaks, kas sellised toetused nagu need, mida CFLA käesolevas asjas andis pärast seda, kui ERF oli need talle maksnud, kuuluvad selliste teenuste maksustatava väärtuse hulka, mida osutab ühing seoses IKT ja VMEde projektidega. Lõpuks tuleb vajaduse korral analüüsida esimest küsimust.

## Teine küsimus

- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kirjeldab oma eelotsusetaotluses teenuseid, mille kohta ühing arve esitas, tuginedes kahele nende kontekstist tulenevale tunnusele, nimelt asjaolule, et ühing kasutas nende teenuste osutamiseks alltöövõtjaid, ning asjaolule, et teenuseid rahastati ERFist CFLA vahendusel.
- 23 Sellest tuleneb, et selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c koostoimes selle direktiivi artikliga 28 tuleb tõlgendada nii, et tasu eest teenuste osutamiseks saab pidada koolitusteenuste osutamist, mille kohta esitas arve mittetulundusühing, kes on suures osas sõlminud alltöövõtulepingud kolmandate isikutega, ning mille jaoks on antud Euroopa fondidest toetusi, mis võivad ulatuda kuni 70%-ni nende teenuste kogusummast.
- 24 Olgu märgitud, et põhikohtuasjas kõne all olevate tehingute laadi peab kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes on ainsana pädev faktilisi asjaolusid hindama (30. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Samas peab Euroopa Kohus siiski andma sellele kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhised, mis võivad olla tarvilikud tema menetluses oleva kohtuasja lahendamisel (30. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Siinkohal nähtub kohtupraktikast, et teenus on osutatud „tasu eest“ direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ja on seega maksustatav vaid juhul, kui esineb otsene seos ühelt poolt teenuse osutamise ja teiselt poolt maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel. Otsene seos on tuvastatud, kui ühelt poolt teenuse osutaja ja teiselt poolt teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus tehakse vastastikku sooritus, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt selle kohta 30. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 27 Selleks, et sellist tehingut saaks lugeda tehtuks „tasu eest“ selle direktiivi tähenduses, ei ole vaja, nagu ilmneb ka direktiivi artiklist 73, et tasu teenuste osutamise eest oleks saadud otse teenuse saajalt, vaid tasu võib olla saadud ka kolmandalt isikult (vt selle kohta 30. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Asjaolu, et kõnealune tehing tehti omahinnast kõrgema või madalama hinnaga ja seega tavapärasest turuhinnast kõrgema või madalama hinnaga, ei ole oluline tehingu liigitamisel „tasu eest“ tehtud tehingute hulka, kuna see asjaolu ei saa mõjutada otsest seost tehtud või tehtava tehingu ja saadud või saadava tasu vahel, mille summa on enne kindlaks määratud ja vastab kindlatele kriteeriumidele (vt selle kohta 30. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud teabest, et ühing korraldab, valmistab ette ja kontrollib koolitusi, mis on mõeldud info- ja kommunikatsioonitehnoloogia spetsialistidele (IKT projekt) ning väike- ja mikroettevõtjatele (projekt PMOE), kuid delegerib nende koolituste läbiviimise alltöövõtjatele.
- 30 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, näib IKT projekti raames olevat tegemist kahe teenuse osutamisega. Esimene seob koolitusteenuse saaja ühinguga, kellele see koolitusteenuste saaja maksab kogu nõutud hinna. Pärast seda, kui ühing on CFLA toetuse kätte saanud, kannab ta igale koolitusteenuse saajale üle summa, mille tagajärjel väheneb viimase poolt ühingu eeslugu makstud hind. Teine tuleneb ühingu ja koolitustevõtja vahel sõlmitud lepingust, mille kohaselt ühing maksab tasu osutatud teenuste eest.
- 31 Seega on selge, et ühingut tuleb pidada koolitusteenuste saajale koolitusteenuste osutajaks. Sellega seoses ei ole oluline, et ühing otsustas enda töötajate töölevõtmise asemel tagada teenuste osutamise alltöövõtjate kaudu.
- 32 Direktiivi 2006/112 artikkel 28, mille sõnastus nõuab, et maksukohustuslane tegutseks enda nimel teise isiku eest, ei ole seega sellise projekti puhul nagu IKT projekt asjakohane, kuna ühelt poolt tegutses ühing enda nimel ja arvel, nõudes koolitusteenuste saajatelt selle eest tasu, ning teiselt poolt tegutses koolitustevõtja teise isiku, st ühingu nimel ja arvel, osutades kõnealuseid koolitusteenuseid, mille eest ühing seejärel tasus.
- 33 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, näib VMEde projekti raames asi olevat mõnevõrra teistsugune, sest nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 13, eksisteerib – nagu IKT projekti puhul – ühingu ja alltöövõtja vaheline leping koolitusteenuste saajatele vastavate teenuste osutamiseks, kuid suhe viimati nimetatutega on määratletud ühes teises kolmepoolses lepingus ühingu, koolitustevõtja ja iga koolitusteenuste saaja vahel. See teine leping näeb ette, et koolitusteenuste saaja tasub 30% teenuse maksumusest, kusjuures sellele protsendimäärale vastava summa kohta esitas ilmselt arve ühing ise. CFLA maksis ühingu toetust 70% ulatuses koolitusteenuste hinnast, mis võimaldas seega ühingul saada täishinna.
- 34 Seega näib – tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollib, et ühingu ja koolitustevõtja vahel puudub käsundusleping –, et vaatamata erinevusele IKT projektist, mis seisneb eelkõige kolmepoolse lepingu olemasolus, osutas ühing alltöövõtja kaudu kõnealuseid koolitusteenuseid samuti enda nimel ja arvel, kuna neid teenuseid ei osutanud alltöövõtja enda nimel ega arvel. Seega ei ole direktiivi 2006/112 artikkel 28 eelotsusetaotluse põhjal otsustades kohaldatav.

- 35 Nende kahe projekti kohta tuleb esiteks lisada, et asjaolu, et koolitusteenuste osutamist rahastab isegi suures osas selline organisatsioon nagu CFLA, kes sai ise kõnealused summad ERFist, ei takista nende teenuste kvalifitseerimist tasu eest teenuste osutamiseks, nagu nähtub sõnaselgelt käesoleva kohtuotsuse punktis 27 meenutatud kohtupraktikast, mille kohaselt võib tasu teenuste osutamise eest saada kolmandalt isikult.
- 36 Teiseks ei takista ka asjaolu, et tulu, mis koosneb ühelt poolt CFLA kaudu ERFist saadud toetusest ja teiselt poolt koolitusteenuste saajate makstavast tasust, katab täielikult ühingu kulud, kuid ei võimalda tal vastavalt mittetulundusühingu staatusele saada kasumit, kvalifitseerida põhikohtuasjas kõne all olevaid teenuseid tasu eest osutatud teenusteks, nagu nähtub sõnaselgelt käesoleva kohtuotsuse punktis 28 mainitud kohtupraktikast, mille kohaselt tehingut, isegi kui see on tehtud omahinnast madalama hinnaga, võib pidada tehinguks, mis on tehtud tasu eest.
- 37 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et tasu eest teenuste osutamiseks saab pidada koolitusteenuste osutamist, mille kohta esitas arve mittetulundusühing, kes on suures osas sõlminud alltöövõtulepingud kolmandate isikutega, ning mille jaoks on antud Euroopa fondidest toetusi, mis võivad ulatuda kuni 70%-ni nende teenuste kogusummast, ilma et selle direktiivi artikkel 28 oleks kohaldatav, kuna puudub sõnaselge käsundusleping, mis võimaldaks tuvastada teenuste osutamise maksukohustuslase poolt enda nimel ja teise isiku eest.

### ***Kolmas küsimus***

- 38 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et kui teenuse osutaja saab teenuse saajalt teenuse eest vaid osa tasust ning selle teenuse jääkväärtuse moodustav tasu võrdub ERFi vahenditest antava toetusega, vastab maksustatav väärtus siiski teenuse osutaja saadud kogusummale.
- 39 Nii käesoleva kohtuotsuse punktis 27 viidatud kohtupraktikast kui ka selle kohtuotsuse punktis 35 esitatud kaalutlustest tuleneb, et sellele küsimusele tuleb vastata jaatavalt. Direktiivi artiklit 73 tuleb seega tõlgendada nii, et teenuse osutajale konkreetse teenuse osutamiseks Euroopa fondist makstud toetused kuuluvad selle sätte kohaselt kolmandalt isikult saadud maksena maksustatava väärtuse hulka.

### ***Esimene küsimus***

- 40 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et mittetulundusühingut, kelle tegevuse eesmärk on ERFist rahastatavate riigiabiprogrammide läbiviimine, tuleb pidada majandustegevusega tegelevaks maksukohustuslaseks.
- 41 Sellega seoses tuleb esimesena meenutada, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt põhikohtuasja faktilistele asjaoludele antavast hinnangust ei tulene teisiti, siis tuleneb teisele küsimusele antud vastusest, et kõnealused koolitusteenused vastavad kriteeriumidele, mis võimaldavad kvalifitseerida neid teenuste osutamiseks tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, mistõttu see majandustegevusega tegelemise tuvastamiseks vajalik, kuid mitte piisav tingimus on täidetud.

- 42 Teisena tāpsustatakse direktiivi artikli 9 lõike 1 sõnastuse analüüsis, milles on rõhutatud mõiste „majandustegevus“ kohaldamisala ulatust, ka selle mõiste objektiivset laadi selles mõttes, et tegevust käsitletakse niisugusena, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest (30. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 30. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Seega asjaolu, et juriidiline isik võib ettevõtlikku majandustegevusega tegeleda ainuüksi täiendavalt, ei oma tähtsust küsimuses, kas tegemist on majandustegevusega kestva tulu saamise eesmärgil, mis on majandustegevuse kriteerium nimetatud direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Järelikult leidis maksuhaldur põhikohtuasjas seda sätet vääralt tõlgendades, et ainuüksi asjaolu, et põhikohtuasja kaebaja on mittetulundusühing, takistab tal teostada majandustegevust nimetatud sätte tähenduses.
- 45 Kolmandana ei oma asjaolu, et asjaomast koolitust rahastati suures osas ERFi toetuse abil, tähtsust küsimuses, kas ühingu tegevus on majanduslik või mitte, kuna mõiste „majandustegevus“ on käesoleva kohtuotsuse punkti 42 kohaselt objektiivset laadi ja seda ei kohaldata mitte ainult olenemata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemustest, vaid olenemata ka sellest, millise rahastamisviisi ettevõtja on valinud, kaasa arvatud juhud, mil on tegemist toetustega avaliku sektori vahenditest (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 46 Neljandana tuleb arvesse võtta, et majandustegevuse täpset määratlust on keeruline välja töötada, mistõttu tuleb analüüsida kõiki tingimusi, milles majandustegevus toimub, viies hindamise läbi igal üksikjuhul eraldi, lähtudes sellest, milline oleks asjaomases valdkonnas tegutsevale ettevõtjale tüüpiline tegevus (30. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 30. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika), see tähendab käesoleval juhul ettevõtjale, kes tegutseb koolitusteenuste korraldamise ja osutamise valdkonnas, tüüpiline tegevus.
- 47 On tõsi, et asjaolu, et ühing püüab koolitusteenuste saajatelt küsitava hinna kehtestamisega katta üksnes oma tegevuskulusid, saavutamaks finantstasakaalu, ei näi vastavat ühegi ettevõtja tüüpilisele käitumisele, milleks on oma ettevõtte kasumlikkuse poole püüdlemine.
- 48 See analüüs ei vasta siiski direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 sõnastusele ning seda ei toeta ka eelotsusetaotluses esitatud faktilised asjaolud.
- 49 Kõigepealt tuleneb selle sätte sõnastusest, et maksukohustuslane on iga isik, kes teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Sellest tuleneb, et eesmärk, mida ühing taotleb ja mis seisneb üksnes tema raamatupidamisarvestuse tasakaalu saavutamises, ei ole piisav välistamiseks võimalust, et ta tegeleb majandustegevusega. Samal põhjusel on ettevõtja, kes soovib kasumit saada, kuid kelle tegevus osutub püsivalt kahjumlikuks, näiteks ootamatult kehvade tulemuste tõttu, samuti maksukohustuslane, kui kõikide selle tegevuse toimumise tingimuste analüüsi põhjal, mida on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 46, tuleb seda tegevust käsitada majanduslikku laadi tegevusena.



- 50 Jārgmisenā tūleb mārķida, et ūhing tegutseb ettevōtjana, kes korraldab ja tagab koolitusi, kui ta viib lābi CFLA kaudu ERFi rahastatavāid koolitusprojekte. Eelkōige otsib ta projekte, kliente ja koolitājāid, kellelt ta ostab teenuseid alltōōvōtu korras. Ta laseb koolitusteenuste saajatel maksta osa hinnast, hindab nende teadmiste taset ja kogub nende kommentāare koolituse kohta, mis vastab tūūpilisele kvaliteediuringule.
- 51 Samuti ei ole vaidlustatud seda, et ūhingul on oma tōōtajad nende projektide korraldamiseks lisaks alltōōvōtjatele, keda ta kasutab. Sellega seoses tūleb meenutada, et alltōōvōtulepingud on majanduselus vāga levinud.
- 52 Sellest jārēldub, et vāljastpoolt vaadatuna nāib ūhing olevat koolitusteenuste osutāja vōi selliste teenuste korraldāja, kes on vōrreldav mis tahes muu samal turul tegutseva ettevōtjaga, kellega ta seega konkureerib.
- 53 Lōpuks tūleb sedastada, et isegi kui asjaolu, et suur osa rahastamisest tūleneb riiklikest toetustest, nāib tekitavat ebakindlust ūhingu majandusliku elujōulisuse osas, on oluline rōhutada, et need toetused ja nende prognoositav suurus on tegurid, mille alusel ūhing koostab oma tōōkava ja otsib kliente.
- 54 Kōigist eeltoodud kaalutlustest tūleneb, et sellist mittetulundusūhingut nagu pōhikohtuasjas kōne all olev ūhing tūleb pidada maksukohustuslaseks, kes tegeleb majandustegevusega direktiivi 2006/112 artikli 9 lōike 1 tārēnduses, mistōttu koolitusteenused, mille kohta ta arve esitab, kuuluvad selle sārte kohaldamisalasse.
- 55 Samas peab eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski kontrollima, kas sellised teenused kuuluvad direktiivi artikli 132 lōike 1 punktis i ette nārhtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, mis puudutab „kutseōpet vōi ūmberōpet“, kuna seda kūsimust ei ole Euroopa Kohtule esitatud ja tema kāsutuses ei ole toimikus sisalduvāid andmeid, mis vōimaldaksid sellele vastata.
- 56 Eeltoodud kaalutlusi arvestādes tūleb esimesele kūsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 9 lōiget 1 tūleb tōlgendāda nii, et mittetulundusūhingu staatus ei takista seda, et analūūsi tulemusel, mis vōtab arvesse kōiki ūhingu tegevuse asjaolusid ja eelkōige asjaolu, et see tegevus on vōrreldav sama sektori ettevōtja tūūpilise tegevusega, vōib seda ūhingut pidada maksukohustuslaseks, kes tegeleb majandustegevusega selle sārte tārēnduses.

## Kohtukulud

- 57 Kuna pōhikohtuasja poolte jaoks on kāsēlev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja ūks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulused, vālja arvatud poolte kohtukulud, ei hūvitata.

Esitatud pōhjendustest lārhtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

**1. Nōukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EŪ, mis kāsitleb ūhist kāibemaksusūsteemi, artikli 2 lōike 1 punkti c**

**tuleb tōlgendāda nii, et**

**tasu eest teenuste osutamiseks saab pidada koolitusteenuste osutamist, mille kohta esitas arve mittetulundusühing, kes on suures osas sõlminud alltöövõtulepingud kolmandate isikutega, ning mille jaoks on antud Euroopa fondidest toetusi, mis võivad ulatuda kuni 70%-ni nende teenuste kogusummast, ilma et selle direktiivi artikkel 28 oleks kohaldatav, kuna puudub sõnaselge käsundusleping, mis võimaldaks tuvastada teenuste osutamise maksukohustuslase poolt enda nimel ja teise isiku eest.**

## **2. Direktiivi 2006/112 artiklit 73**

**tuleb tõlgendada nii, et**

**teenuse osutajale konkreetse teenuse osutamiseks Euroopa fondist makstud toetused kuuluvad selle sätte kohaselt kolmandalt isikult saadud maksena maksustatava väärtuse hulka.**

## **3. Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1**

**tuleb tõlgendada nii, et**

**mittetulundusühingu staatus ei takista seda, et analüüsi tulemusel, mis võtab arvesse kõiki ühingu tegevuse asjaolusid ja eelkõige asjaolu, et see tegevus on võrreldav sama sektori ettevõtja tüüpilise tegevusega, võib seda ühingut pidada maksukohustuslaseks, kes tegeleb majandustegevusega selle sätte tähenduses.**

Allkirjad