



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

30. märts 2023*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punktid a ja c – Kauba tarnimine ja teenuse osutamine tasu eest – Artikli 9 lõige 1 – Mõisted „maksukohustuslane“ ja „majandustegevus“ – Omavalitsusüksus, kes korraldab oma territooriumil taastuenergia valdkonna arendamist elanikele, kes on kinnisasja omanikud ja avaldanud soovi taastuenergiasüsteemi saamiseks – Toetuskõlblikes kuludes omaosalus suurusega kuni 25%, mis ei või ületada omavalitsusüksuse ja huvitatud omaniku vahel kokku lepitud ülempiiri – Omavalitsusüksusele pädeva vojevoodkonna poolt toetuskõlblike kulude 75% ulatuses hüvitamine – Artikli 13 lõige 1 – Omavalitsusüksusel maksukohustuse puudumine tegevuse või tehingu puhul, mis viiakse läbi avaliku võimu kandjana

Kohtuasjas C-612/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 16. aprilli 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. septembril 2021, menetluses

Gmina O.

versus

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president M. L. Arastey Sahún ning kohtunikud N. Wahl (ettekandja) ja J. Passer,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Gmina O., esindaja: *doradca podatkowy* J. Wyrzykowski,
- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, esindajad: B. Kołodziej, D. Pach ja T. Wojciechowski,

* Kohtumenetluse keel: poola.

- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja U. Małecka,

olles 10. novembri 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 2 lõike 1, artikli 9 lõike 1, artikli 13 lõike 1 ja artikli 73 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Poolas asuva Gmina O. (omavalitsusüksus O.) ja Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riigi maksuameti infobüroo direktor, Poola) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab sellele omavalitsusüksusele adresseeritud eelotsust tema käibemaksukohustuse kohta seoses tehingutega, kus omavalitsusüksus sõlmis oma teatud elanikega lepingu nende kinnisasjadele taastuenergiasüsteemide paigaldamiseks elanike makstava rahalise vastutasu eest.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõikes 1 on ette nähtud:
„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;
[...].“
- 4 Selle 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 põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

5 Nimetatud direktiivi artikli 13 lõikes 1 on ette nähtud:

„Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

Igal juhul käsitatakse avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena seoses I lisas nimetatud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui nende tegevuste maht on tühine.“

6 Direktiivi 2006/112 artikkel 73 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

Poola õigus

7 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku od towarów i usług) (*Dz. U.* 2004, nr 54, jrk nr 535) (põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis) eesmärk on võtta Poola õigusesse üle direktiiv 2006/112.

8 Käibemaksuseaduse artikli 29a lõige 1, mis reguleerib maksustatavat väärtust, sätestab:

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

9 27. aprilli 2001. aasta keskkonnakaitse seaduse (ustawa Prawo ochrony środowiska) (*Dz. U.* 2001, nr 62, jrk nr 627) (põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis) artikli 400a lõikes 1 on ette nähtud:

„Keskkonnakaitse ja veemajanduse rahastamine hõlmab järgmist:

[...]

21. õhukvaliteedi kaitsega seotud kavad;

22. kohalike taastuvate energiaallikate kasutamise toetamine ja keskkonnasäästlikumate energiakandjate kasutuselevõtt;

[...]“.

- 10 Keskkonnakaitse seaduse artikli 403 lõikes 2 on sätestatud:

„Omavalitsusüksuste ülesannete hulka kuulub keskkonnakaitse rahastamine ulatuses, mis on ette nähtud artikli 400a lõike 1 punktides 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21–25, 29, 31, 32 ja 38–42 summas, mis ei ole väiksem kui artikli 402 lõigetes 4, 5 ja 6 nimetatud tasudest ja trahvidest saadud tulu, mis kujutab endast omavalitsusüksuste eelarvetulu, mida on vähendatud vojevoodkonna fondidesse üle kantud tulude ülejäägi võrra [...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 11 Omavalitsusüksus O., kellel on Poolas käibemaksukohustuslasena registreerimise number, sõlmis linnakogukonna ja kahe muu omavalitsusüksusega, mis asuvad samuti Poolas, partnerluslepingu taastuvenergiasüsteemide paigaldamise projekti elluviimiseks nende nelja kohaliku omavalitsuse territooriumil (edaspidi „projekt“).
- 12 Projekt on osa vojevoodkonna piirkondlikust rakenduskavast aastateks 2014–2020 ja selle eesmärk on võimaldada üleminekut vähese CO₂-heitega majandusele. Linnakogukond kui projekti juht sõlmis nelja huvitatud kohaliku omavalitsusüksuse nimel kõnealuse vojevoodkonnaga projekti rahastamise lepingu. Lepingu kohaselt saab projekti juht vojevoodkonnalt toetusi, mis katavad vaid osa toetuskõlblikest kuludest, mille järel ta kannab oma partneritele üle neile kuuluva osa. Omavalitsusüksust O. rahastatakse 75% ulatuses kõigist toetuskõlblikest kuludest.
- 13 Iga lepingupooleks olev üksus arveldab hankemenetluse tulemusel valitud ettevõtjaga eraldi, kusjuures see ettevõtja koostab igale kohalikule omavalitsusüksusele vastava hankelepinguga seotud arved.
- 14 Igal lepingupooleks oleval üksusel on enda kanda jääva summa osas vabadus otsustada oma rahastamise üksikasjade üle. Omavalitsusüksus O. otsustas koguda kinnisasjaomanikelt, kellele nende taotlusel taastuvenergiasüsteem paigaldatakse, omaosaluse suurusega 25% toetuskõlblikest kuludest, kusjuures see või ületada lepingus kokku lepitud ülempiiri. Lisaks on tüüplepingus omavalitsusüksusel O. asjaomaste omanikega kokku lepitud, et kõik paigaldatud taastuvenergiasüsteemid jäävad omavalitsusüksuse O. omandisse projekti kehtivuse ajal, st viie aasta jooksul alates sellise viimase makse saamise kuupäevast, mille omavalitsusüksus saab vojevoodkonna makstud toetustest talle kuuluva osa hüvitisena. Selle ajavahemiku lõpus läheb taastuvenergiasüsteemi omand üle asjaomase kinnisasja omanikule.
- 15 Selles kontekstis esitas omavalitsusüksus O. riigi maksuameti infobüroo direktorile taotluse siduva eelotsuse tegemiseks, et saada teada, kas huvitatud omanike tasutud omaosalus ja vojevoodkonnalt tema saadud toetus peab olema käibemaksust vabastatud.
- 16 Riigi maksuameti infobüroo direktor leidis oma 7. augusti 2019. aasta eelotsuses, et omavalitsusüksus O. tuleb põhikohtuasjas kõne all olevate tehingute puhul lugeda käibemaksukohustuslaseks.
- 17 Omavalitsusüksus O. vaidlustas siduva eelotsuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (vojevoodkonna halduskohus Varssavis, Poola). See kohus jättis 10. juuli 2020. aasta otsusega kaebuse rahuldamata, kuna leidis, et omavalitsusüksus tegeles põhikohtuasjas kõne all olevate tehingute raames majandustegevusega ja omavalitsusüksus O. ei tegelenud majandustegevusega avaliku võimu kandjana.

- 18 Omavalitsusüksus O. esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 19 Esiteks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, millised tagajärjed on asjaolul, et omavalitsusüksus O. on hanke võitnud ettevõtjaga sõlmitud lepingu pool ja tasub viimasele võlgnetavad summad, millega seoses saab ta tema nimele väljastatud arve selle omavalitsusüksuse võimaliku majandustegevusega tegelemise kohta. Teiseks soovib see kohus teada – eeldusel, et omavalitsusüksus ka tegelikult sellise tegevusega tegeleb –, kas põhikohtuasjas kõne all olevaid tehinguid tehakse avalik-õigusliku regulatsiooni alusel. Kolmandaks möönab see kohus, et tegemist on majandustegevusega, mida ei teostata sellise regulatsiooni alusel, mistõttu soovib ta teada, kuidas määrata kindlaks nende tehingute maksustatav väärtus.
- 20 Neil asjaoludel otsustas Naczelný Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas direktiivi [2006/112] sätteid, eelkõige direktiivi artikli 2 lõiget 1, artikli 9 lõiget 1 ja artikli 13 lõiget 1, tuleb tõlgendada nii, et omavalitsusüksus (avaliku võimu kandja) 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 taastuvenergiasüsteemid, 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 omavalitsusüksuse (avaliku võimu kandja) saadud toetus Euroopa Liidu vahenditest, mis oli mõeldud taastuvate energiaallikatega seotud projektide rahastamiseks?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 21 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõiget 1, artikli 9 lõiget 1 ja artikli 13 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustatavaks kaubatarneks ja teenuse osutamiseks on see, kui omavalitsusüksus tarnib ja paigaldab ettevõtja vahendusel taastuvenergiasüsteeme oma elanikele, kes on omanikud ja avaldanud soovi süsteemi saamiseks, kui sellise tegevuse eesmärk ei ole kestva tulu saamine ning elanikud tasuvad selle eest üksnes ulatuses, mis katab maksimaalselt neljandiku tekkinud kuludest, kusjuures ülejäänud osa rahastatakse avalikest vahenditest.
- 22 Kõigepealt tuleb märkida, et põhikohtuasjas kõne all olevate tehingute laadi peab kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes on ainsana pädev faktilisi asjaolusid hindama (13. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus Termas Sulfurosas de Alcafache, C-513/20, EU:C:2022:18, punkt 36).
- 23 Samas peab Euroopa Kohus siiski andma sellele kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhised, mis võivad olla tarvilikud tema menetluses oleva kohtuasja lahendamisel (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 24 Selleks et kuuluda direktiivi 2006/112 kohaldamisalasse, peab omavalitsusüksuse tegevus taastuenergia edendamise raames esiteks kujutama endast kaubatarne või teenuse osutamist oma elanikele tasu eest selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punktide a ja c tähenduses ning teiseks peab see toimuma majandustegevuse raames nimetatud direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, mistõttu omavalitsusüksus tegutseb ka maksukohustuslasena.

Kauba tarnimine ja teenuse osutamine tasu eest

- 25 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab selleks, et selliseid tehinguid tehtaks tasu eest direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktide a ja c tähenduses, olema otsene seos ühelt poolt kaubatarne või teenuse osutamise ja teiselt poolt maksukohustuslase tegelikult saadud tasu vahel. Otsene seos on tuvastatud juhul, kui ühelt poolt kauba tarnija või teenuse osutaja ja teiselt poolt kauba või teenuse saaja vahel on selline õigussuhe, mille käigus tehakse vastastikku sooritusi, ja kauba tarnija või teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt saadud kaubale või teenusele (vt selle kohta 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 36).
- 26 Selles osas tuleb esiteks meenutada, et selleks, et neid tehinguid saaks lugeda tehtuks tasu eest direktiivi 2006/112 tähenduses, ei ole vaja, nagu ilmneb ka direktiivi artiklist 73, et tasu kaubatarne või teenuse osutamise eest oleks saadud otse kauba või teenuse saajalt, vaid tasu võib olla saadud ka kolmandalt isikult (vt selle kohta 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Teiseks ei ole asjaolu, et tehing tehakse omahinnast kõrgema või madalama hinnaga ja seega tavapärasest turuhinnast kõrgema või madalama hinnaga, oluline tehingu liigitamisel tasuliste 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 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu täpsustustest, et omavalitsusüksus O. teeb hanke võitnud ettevõtjale ülesandeks tarnida ja paigaldada taastuenergiasüsteemid nende omanike kinnisasjadele, kes on väljendanud huvi selles algatuses osaleda. Sellega seoses tuleb märkida, et niisuguste süsteemide omandi üleandmine kujutab endast kaubatarne direktiivi 2006/112 artikli 14 tähenduses ja süsteemide kasutusse andmine kujutab endast teenuse osutamist selle direktiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses.
- 29 Ei ole kahtlust, et omavalitsusüksuse O. ja selle ettevõtja vahel sõlmitud leping, mis puudutab taastuenergiasüsteemide paigaldamist ja omandi üleandmist sellele omavalitsusüksusele projekti kestuse ajal, võimaldab järeldada, et nimetatud ettevõtja teeb omavalitsusüksuse jaoks tasu eest tehingu, arvestades, et lisaks saab sama omavalitsusüksus selle raames samalt ettevõtjalt eraldi arve, mille ta tasub ise. Tehing hõlmab eelmises punktis esitatud kaalutlusi arvestades osaliselt kauba, see tähendab taastuenergiasüsteemide tarnimist omavalitsusüksusele O., kes saab selle kauba omanikuks, ja osaliselt teenuste osutamist, mis seisneb taastuenergiasüsteemide paigaldamises asjaomaste elanike kinnisasjadele. Kasu, mille omavalitsusüksus saab tasu maksmise eest, ei seisne mitte üksnes taastuenergiasüsteemide omandiõiguses, vaid ka tema elanike elukvaliteedi parandamises keskkonnahoidlikuma energiatootmise abil.

- 30 Siiski ei ole välistatud, et nende kinnisasjade omanikud, kuhu taastuenergiäsüsteemid on paigaldatud või kavatsetakse paigaldada, on selle kauba ja teenuse lõplikud saajad, mille omavalitsusüksus O. sel juhul tarnib ja osutab hanke tulemusel valitud ettevõtja vahendusel; selle peab kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 31 Esiteks ei ole vaidlust selles, et need elanikud muutuvad nende ja selle omavalitsusüksuse vahel sõlmitud lepingu alusel taastuenergiäsüsteemide omanikeks ning saavad süsteemidest kasu kohe pärast paigaldamist, ning teiseks panustavad nad – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 14 –toetuskõlblikesse kuludesse üldjuhul 25% ulatuses, ilma et see protsent võiks siiski ületada lepingus kokku lepitud summat nimetatud taastuenergiäsüsteemide tarnimise ja paigaldamise eest. Sellega seoses ei ole käesoleva kohtuotsuse punktides 25–27 viidatud kohtupraktikat arvestades määrava tähtsusega asjaolu, et kolmas isik, see tähendab asjaomane vojevoodkond, võtab omavalitsusüksusele O. makstava toetuse kaudu enda kanda 75% toetuskõlblikest kuludest, ega ka asjaolu, et nendele 25%-le ja 75%-le vastavad summad kokku on väiksemad kui hanke maksumus, see tähendab maksumus, mille see omavalitsusüksus tegelikult tasus hanke võitnud ettevõtjale, kuna nii nende elanike omaosalus kui ka selle vojevoodkonna toetus puudutavad üksnes toetuskõlblikke kulusid, mitte tegelikke kulusid tervikuna.
- 32 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks neid kaalutlusi arvestades jõudma järeldusele, et omavalitsusüksus O. tarnib oma elanikele tasu eest kaupu ja osutab tasu eest teenuseid direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktide a ja c tähenduses, siis peab ta kindlaks tegema, kas neid tehinguid tehti majandustegevuse raames, arvestades, et kohtupraktika kohaselt võib tegevuse kvalifitseerida majandustegevuseks selle direktiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses üksnes siis, kui see vastab mõnele selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 nimetatud tehingutest (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

Kauba tarnimine ja teenuse osutamine majandustegevuse raames

- 33 Kõigepealt tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 sõnastuse analüüsis, milles on rõhutatud mõiste „majandustegevus“ kohaldamisala ulatust, täpsustatakse ka selle mõiste objektiivset laadi selles mõttes, et tegevust käsitatakse niisugusena, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest (25. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Gmina Wrocław (päruskasutusvalduse muutmise), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Seega kvalifitseeritakse tegevus üldjuhul majandustegevuseks, kui see on kestev ja toimub tasu eest, mida tehingu tegija saab (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Arvestades, et majandustegevuse täpset määratlust on keeruline välja töötada, tuleb analüüsida kõiki tingimusi, milles majandustegevus toimub (vt selle kohta 12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika), viies hindamise läbi igal üksikjuhul eraldi, lähtudes sellest, milline oleks asjaomases valdkonnas tegutsevale ettevõtjale, see tähendab antud juhul taastuenergiäsüsteemide paigaldajale tüüpiline tegevus.
- 36 Selles osas tuleb esiteks märkida, et kui ettevõtja eesmärk on saada oma tegevusest kestvat tulu (vt selle kohta 20. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus AJFP Sibiu ja DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, punktid 27–29 ja seal viidatud kohtupraktika), märkis omavalitsusüksus O. oma

taotluses siduva eelotsuse saamiseks, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, et tal ei ole kavatsust püsivalt osutada taastuenergiiasüsteemide paigaldamise teenuseid ning ta ei võta ega plaani võtta selleks tööle töötajaid, mis eristab käesolevat kohtuasja nendest, kus omavalitsusüksuse teenused olid püsivat laadi.

- 37 Teiseks nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetest, et omavalitsusüksus O. näib piirduvat sellega, et pakub kinnisasjaomanikest elanikele, kes võivad olla huvitatud taastuenergiiasüsteemist, piirkondliku programmi raames, mille eesmärk on võimaldada üleminekut vähese CO₂-heitega majandusele, et hanke tulemusel välja valitud ettevõtja vahendusel tarnitakse ja paigaldatakse neile kõnealused taastuenergiiasüsteemid nende omaosaluse eest, mis ei ületa 25% selle tarnimise ja paigaldamisega seotud toetuskõlblikest kuludest, samas kui omavalitsusüksus tasub asjaomasele ettevõtjale sama tarnimise ja paigaldamise eest turuhinna.
- 38 Euroopa Kohtul on aga juba olnud võimalus otsustada, et kui omavalitsusüksus katab saadud omaosaluste kaudu vaid väikese osa talle tekkinud kuludest, kusjuures ülejäänud osa rahastatakse avalikest vahenditest, viitab selline erinevus nende tasude ja pakutavate teenuste eest vastutasuna saadud summade vahel sellele, et neid makseid tuleb pigem samastada maksuga kui tasuga (vt selle kohta 12. mai 2016. aasta kohtuotsus *Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika). Järelikult, isegi kui võtta arvesse asjaomase vojevoodkonna poolt omavalitsusüksusele O. tehtud makseid, mis puudutavad 75% toetuskõlblikest kuludest, jääb ühelt poolt asjaomastelt omanikelt ja teiselt poolt vojevoodkonnalt saadud maksete kogusumma struktuuriliselt alla selle omavalitsusüksuse tegelikult kantud kogukulude, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 31, mis ei vasta sellele, kuidas oleks sõltuvalt olukorrast tegutsenud taastuenergiiasüsteemi paigaldaja, kes oleks püüdnud oma hindade kindlaksmääramisega katta oma kulud ja teenida kasumit. Vastupidi kannab see omavalitsusüksus üksnes kahjumiriski, ilma et tal oleks väljaaadet kasumit saada.
- 39 Kolmandaks ei ole sellise taastuenergiiasüsteemide paigaldaja jaoks majanduslikult elujõuline jätta tema kaubatarnete ja teenuste saajate kanda kuni üks neljandik tema kantud kuludest, samas kui ta peab ootama, millal toetusena hüvitatakse peamine osa ülejäänud kolmest neljandikust kuludest. Lisaks sellele, et selline mehhanism tekitab tema eelarves struktuurse puudujäägi, loob mehhanism maksukohustuslase jaoks pealegi ebahariliku ebakindluse, kuna küsimus, kas ja mil määral hüvitab kolmas isik nii suure osa kantud kuludest, jääb tegelikult lahtiseks kuni kolmanda isiku otsuseni, mis tehakse pärast kõnealuseid tehinguid.
- 40 Järelikult ei ilmne – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist –, et omavalitsusüksus O. tegeleb käesoleval juhul majandustegevusega direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.

Maksukohustuse puudumine, mis tuleneb sellest, et avalik-õiguslik organisatsioon on avaliku võimu kandjana teinud tehinguid

- 41 Kuna omavalitsusüksus O. ei tegele eespool esitatud kaalutlusi arvestades tegevusega, mis kuuluks direktiivi 2006/112 kohaldamisalasse, ei ole vaja kindlaks teha, kas see tegevus oleks samuti direktiivi artikli 13 lõike 1 kohaselt direktiivi kohaldamisalast välja jäetud.
- 42 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 2 lõiget 1, artikli 9 lõiget 1 ja artikli 13 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustatavaks kaubatarneks ja teenuse osutamiseks ei ole see, kui omavalitsusüksus tarnib ja paigaldab ettevõtja

vahendusel taastuenergiäsüsteeme oma elanikele, kes on omanikud ja avaldanud soovi süsteemi saamiseks, kui sellise tegevuse eesmärk ei ole kestva tulu saamine ning elanikud tasuvad selle eest üksnes ulatuses, mis katab maksimaalselt neljandiku tekkinud kuludest, kusjuures ülejäänud osa rahastatakse avalikest vahenditest.

Teine küsimus

- 43 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vastamine vajalik.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõiget 1, artikli 9 lõiget 1 ja artikli 13 lõiget 1

tuleb tõlgendada nii, et

käibemaksuga maksustatavaks kaubatarneks ja teenuse osutamiseks ei ole see, kui omavalitsusüksus tarnib ja paigaldab ettevõtja vahendusel taastuenergiäsüsteeme oma elanikele, kes on omanikud ja avaldanud soovi süsteemi saamiseks, kui sellise tegevuse eesmärk ei ole kestva tulu saamine ning elanikud tasuvad selle eest üksnes ulatuses, mis katab maksimaalselt neljandiku tekkinud kuludest, kusjuures ülejäänud osa rahastatakse avalikest vahenditest.

Allkirjad