Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

12. mai 2016 *

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 2 lõike 1 punkt c ja artikli 9 lõige 1 — Maksukohustuslased — Majandustegevus — Mõiste — Õpilaste vedu

Kohtuasjas C-520/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaade kõrgeim kohus) 7. novembri 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. novembril 2014, menetluses

Gemeente Borsele

versus

Staatssecretaris van Financiën

ja

Staatssecretaris van Financiën

versus

Gemeente Borsele

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud F. Biltgen, A. Borg Barthet (ettekandja), E. Levits ja M. Berger,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 26. novembri 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Gemeente Borsele, esindajad: *belastingadviseur* D. Bos ja *belastingadviseur* A. T. M. Joore-van Zanten,

— Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman, M. Gijzen ja M. Noort,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

— Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: V. Kaye ja S. Simmons, keda abistas *barrister* R. Hill,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja G. Wils,

olles 23. detsembri 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1 punkti c ja artikli 9 lõiget 1.

2 Taotlus on esitatud Gemeente Borsele (Borsele omavalitsusüksus) ja Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas nimetatud omavalitsusüksusel on käibemaksu mahaarvamise õigus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga:

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

4 Direktiivi artikli 9 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

5 Direktiivi artikli 13 lõige 1 sätestab:

„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 Selle direktiivi lisa I „Artikli 13 lõike 1 kolmandas lõigus nimetatud tegevusalade loend“ punktis 5 on nimetatud „reisijatevedu“.

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 73 sätestab:

„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.“

Madalmaade õigus

8 Wet op het primair onderwijsi (algkooliseadus) artikkel 4 „Õpilasteveo kulud“ sätestab:

„1. Koolikohustuse täitmise eesmärgil hüvitavad linnapea ja volikogu liikmed lapsevanemate taotluse alusel omavalitsusüksuse territooriumil elavate õpilaste sõidukulud vajalikuks peetavas ulatuses. Omavalitsuse volikogu määrusega nähakse ette selle kohustuse täitmise üksikasjalik kord, võttes arvesse järgnevate lõigete sätteid:

[…]

4. Määrus võtab arvesse osalust, mida võib lapsevanematelt põhjendatult nõuda, ning näeb ette, et vedu võib osutada õpilase jaoks sobival viisil. Määrus kehtestab üksikasjalikud eeskirjad, mille kohaselt linnapea ja volikogu liikmed konsulteerivad valdkonna ekspertidega.

5. Määrus näeb ette, et sõidukulud hüvitatakse vahemaa osas, mis jääb õpilase elukoha ja

a) temale lähima elukohajärgse algkooli, või kui õpilane peab käima algastme erikoolis, siis talle lähima elukohajärgse algastme erikooli vahele.

b) mõne teise algastme tava- või erikooli vahele, kui transport selle kooli suunal on omavalitsusüksuse jaoks odavam kui transport algastme tavakooli või punktis a nimetatud erikooli, ning kui lapsevanemad nõustuvad transpordiga teise kooli.

c) õpilase jaoks lähima elukohajärgse algastme erikooli vahele, mis kuulub samasse koostööühingusse algkooliga, kus õpilane käib, kui lapsevanemad nõustuvad transpordiga sellesse erikooli, või

b) mõne teise punktis c nimetatud samasse koostööühingusse kuuluva algastme erikooli vahele, kui transport selle kooli suunal on omavalitsusüksuse jaoks odavam kui transport punktis c nimetatud algastme erikooli, ning kui lapsevanemad nõustuvad transpordiga teise kooli.

[…]

7. Määrusega võib ette näha, et lapsevanemate puhul, kelle ühine sissetulek ületab 17 700 eurot, kaetakse sõidukulud vaid juhul, kui need ületavad ühistranspordikulusid lõike 8 põhjal omavalitsusüksuse määratud marsruudil, mis ei või olla pikem kui kuus kilomeetrit. Sissetuleku arvutamine põhineb tulul, mis on saadud teisel kalendriaastal, mis eelneb kalendriaastale, mil algab kooliaasta, mille eest sõidukulude hüvitamist taotletakse. Esimeses lauses nimetatud ühistranspordikulud vastavad sõidukuludele, mida põhjendatult kantakse läbitud vahemaa eest, võttes arvesse reisijateveo seaduse artikli 27 lõike 1 alusel määrusega jagatud sõidutsoone, sõltumata ühistranspordi olemasolust või selle tegelikust kasutamisest. Määruse lõike 10 kohaldamisel näeb määrus ette lastevanemate osamaksed, mis arvutatakse vastavalt kolmandale lausele. Alates 1. jaanuarist 1999 kohandatakse esimeses lauses märgitud summat igal aastal täiskasvanud töötaja standardse palgataseme indeksi muutuse põhjal võrreldes eelneva aastaga, mis seejärel ümardatakse summani, mis on jagatav 450 euroga. Kohandatud summa asendab esimeses lauses märgitud summat.

8. Määrusega võib ette näha, et sõidukulusid ei hüvitata õpilase elukohajärgse kooli ja tema elukoha vahelise vahemaa põhjal, mida mõõdetakse piki kõige lühemat marsruuti, mis on õpilase jaoks piisavalt praktiline ja turvaline.

[…]

10. Määrusega võib ette näha, et omavalitsusüksus tagab ise transpordi või laseb seda teha selle asemel, et seda rahaliselt hüvitada.

11. Määrusega võib ette näha õpilaste puhul, kelle jaoks lõikes 5 nimetatud vahemaa on suurem kui 20 kilomeetrit, et hüvitatav summa sõltub vanemate maksevõimest või et transporditeenust, mille omavalitsusüksus tagab või laseb tagada, osutatakse summa eest, mis sõltub vanemate maksevõimest ning mis ei või ületada asjaomase õpilase sõidukulusid. Selle kohta sisaldab määrus ka vanemate maksevõime arvutamist käsitlevaid sätteid. Esimene lause ei ole kohaldatav nende algastme erikooli õpilaste suhtes, kes elavad kaugemal kui 20 kilomeetrit lähimast riigi või eraõiguslikust algastme erikoolist.

[…]“.

9 Wet op de expertisecentra (nõustamiskeskuste seadus) artikli 4 lõige 1 sätestab, et „määrus võtab arvesse panust, mida võib vanematelt põhjendatult nõuda, ning näeb ette, et transporditeenust võib osutada õpilase jaoks sobival viisil, arvestades, et põhiastme erikooli õpilaste sõidukulud hüvitatakse vaid juhul, kui nad oma puude tõttu peavad kasutama muud transpordivahendit kui ühistransport või ei saa puude tõttu iseseisvalt ühistranspordiga liigelda.“

10 Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (Borsele omavalitsusüksuse 2008. aasta määrus õpilaste veo kohta) näeb muu hulgas ette, et:

— lühema kui kuuekilomeetrise vahemaa korral õpilaste vedamisega seotud kulusid ei hüvitata,

— vahemaa korral, mis jääb vahemikku kuus kuni 20 kilomeetrit, osutatakse õpilaste vedu lapsevanema poolt makstava tasu eest, mille suurus vastab ühistranspordi pileti hinnale kuue kilomeetri läbimise eest.

— pikema kui 20-kilomeetrise vahemaa korral osutatakse õpilaste vedamise teenust tasu eest, mis ei või olla suurem selle veo omahinnast; lapsevanemate osamakse arvutatakse – võttes arvesse nende maksevõimet – iga perekonna kohta eraldi ja vastavalt lapsevanemate ühise sissetuleku suurusele pärast maksuvähendusi 2001. aasta tulumaksuseaduse tähenduses.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Borsele omavalitsusüksus kasutab sõiduõigust omavate õpilaste vedamiseks veoettevõtjate teenuseid. Sellega seoses tasus ta 2008. aastal käibemaksu 458 231 eurot.

12 Borsele omavalitsusüksuse 2008. aasta määrus õpilaste veo kohta näeb ette, et ligikaudu kolmandik lapsevanematest, kelle lapsed seda transporti kasutavad, on tasunud osamakseid, mille kogusumma oli 13 958 eurot, mis moodustab 3% omavalitsusüksuse poolt õpilaste vedamise teenuse rahastamiseks tasutud summadest. Omavalitsusüksus rahastas ülejäänud osa üldotstarbelistest vahenditest.

13 Borsele omavalitsusüksus väitis maksuametis, et ta on maksukohustuslane käibemaksu osas, mida ta maksis osamaksete eest osutatud õpilaste vedamise teenuse eest ning et seetõttu on tal õigus arvata maha vedajate poolt esitatud arvete alusel tasutud käibemaks. Maksuamet lükkas selle väite tagasi põhjusel, et omavalitsusüksus ei osuta õpilaste veoga seoses tasu eest teenuseid ega teosta seega majandustegevust.

14 Maksuamet määras 1. juuli 2009. aasta otsuses kindlaks summa, mis tuli käibemaksu hüvitusfondil 2008. aasta eest Borsele omavalitsusüksusele tasuda, ega lisanud selle hulka vedajate poolt omavalitsusüksusele esitatud arvetele märgitud käibemaksu.

15 Borsele omavalitsusüksus esitas nimetatud otsuse peale kaebuse Rechtbank te ’s-Gravenhagele (Haagi esimese astme kohus, Madalmaad). Viimane jättis 29. detsembri 2010. aasta otsusega kaebuse põhjendamatuse tõttu rahuldamata. Borsele omavalitsusüksus esitas seejärel apellatsioonkaebuse Gerechtshof te ’s-Gravenhagele (Haagi teise astme kohus, Madalmaad), kes tühistas 20. aprilli 2012. aasta otsusega esimese astme kohtu otsuse ning maksuameti otsused. Borsele omavalitsusüksus ning rahanduse riigisekretär esitasid mõlemad Gerechtshof te ’s-Gravenhage (Haagi teise astme kohus) otsuse peale eraldi kassatsioonkaebused Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade kõrgeim kohus).

16 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 algust ja punkti c ning artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et omavalitsusüksust tuleb seoses õpilaste veoga, mida korraldatakse käesolevas otsuses kirjeldatud korra alusel, pidada maksukohustuslaseks viidatud direktiivi tähenduses?

2. Kas sellele küsimusele vastamisel tuleb arvesse võtta korda tervikuna või tuleb seda küsimust hinnata iga veoteenuse puhul eraldi?

3. Kas juhul, kui õige on viimasena nimetatud võimalus, tuleb teha vahet selle järgi, kas tegemist on õpilaste veoga kuue kuni 20 kilomeetri pikkusel teekonnal või üle 20 kilomeetri pikkusel teekonnal?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et omavalitsusüksus, kes osutab õpilaste vedamise teenust sellistel tingimustel nagu põhikohtuasjas, tegutseb maksukohustuslasena ja kas tal tuleb seetõttu tasuda käibemaksu.

18 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

19 Järelikult selleks, et teha kindlaks, kas omavalitsusüksus tegutseb põhikohtuasjas kirjeldatud kontekstis maksukohustuslasena, tuleb välja selgitada, kas viimane teostab majandustegevust käibemaksudirektiivi mõttes.

20 Meenutagem, et selle direktiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu kohaselt on „majandustegevus“ tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus.

21 Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktis 32 märkinud, saab majandustegevusest eespool viidatud sätte tähenduses kõnelda vaid juhul, kui asjaomane tegevus vastab ühele käibemaksudirektiivi artiklis 2 sätestatud tegevusele.

22 Selleks et antud juhul kindlaks teha, kas omavalitsusüksuse poolt tagatud õpilaste vedu kujutab endast sellistel tingimustel nagu põhikohtuasjas majandustegevust selle direktiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu mõttes, tuleb kõigepealt tuvastada, kas omavalitsusüksus osutas õpilaste vedamise korraldamise raames teenust direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti c mõttes.

23 Kuivõrd eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt eelotsusetaotluses välja toodud asjaolud võimaldavad järeldada, et see nii oli, siis tuleb uurida, kas omavalitsusüksuse osutatud teenuseid võib pidada osutatuks tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c mõttes.

24 Selles küsimuses tasub meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on teenus osutatud „tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ning on seega maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt eelkõige kohtuotsused, 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14; 5.6.1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 45, ja 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, punkt 47).

25 Antud asjas tuleb sedastada, et lapsevanemate osamakset õpilaste vedamise kuludes ei arvutata osutatud teenuste tegelike kulude põhjal. Nimelt ei ole lapsevanemate osamakse suurus seotud iga päev läbitava kilomeetrite arvuga, iga veetava õpilase teekonna omahinnaga ega sõitude sagedusega.

26 Sellegipoolest ei ole asjaolul, kas majandustehing tehakse omahinnast kõrgema või madalama hinnaga, tähtsust selle kindlaksmääramisel, kas tehingut tuleb käsitada „tasu eest“ tehtud tehinguna. Viimati nimetatud mõiste eeldab üksnes seda, et kauba tarnimise või teenuse osutamise ja käibemaksukohustuslase poolt tegelikult saadud summa vahel on vahetu seos (vt selle kohta kohtuotsused, 8.3.1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, punkt 12, ja 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 22).

27 Seega, kuna ligikaudu kolmandik koolibussi kasutavate laste vanematest tasub õpilaste vedamiseks osamakseid, võimaldab see järeldada, et Borsele omavalitsusüksus on osutanud tasu eest teenuseid käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c mõttes.

28 Teiseks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 49 ja 50 märkis, tuleb täpsustada, et teenuste osutamine tasu eest eespool viidatud sätte mõttes ei ole piisav, et liigitada see majandustegevuseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 mõttes.

29 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et selleks, et teha kindlaks, kas teenuste osutamine toimus tasu eest selliselt, et seda tuleb pidada majandustegevuseks (vt selle kohta kohtuotsus, 26.3.1987, komisjon *vs.* Madalmaad, 235/85, EU:C:1987:161, punkt 15), tuleb analüüsida kogumis tingimusi, millistel teenuseid osutati (vt selle kohta kohtuotsus, 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 27).

30 Võrdlus nende tingimuste vahel, millistel huvitatud isik osutab kõnealuseid teenuseid ja nende vahel, millistel seda liiki teenuseid harilikult osutatakse, võib niisiis osutuda üheks meetodiks, mis võimaldab kontrollida, kas asjaomase tegevuse näol on tegu majandustegevusega (vt analoogia alusel kohtuotsus, 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 28).

31 Analüüsi raames võib arvesse võtta ka muid asjaolusid nagu eelkõige klientide hulk ja tulude suurus (vt analoogia alusel kohtuotsus, 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 29).

32 Kuigi kokkuvõttes tuleb põhikohtuasjas esinevate asjaolude kogumit hinnata liikmesriigi kohtul, on Euroopa Kohus, kellel palutakse anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, pädev andma põhikohtuasja toimiku ning talle esitatud kirjalike ja suuliste seisukohtade alusel juhiseid, mis võimaldavad liikmesriigi kohtul tema menetluses olevat asja lahendada.

33 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et Borsele omavalitsusüksus palub osamaksetena panustada vaid tühise osa kantavatest kuludest. Põhikohtuasjas kõne all olevaid osamakseid ei tule tasuda kõikidel kasutajatel ning neid maksab vaid kolmandik neist, mistõttu lapsevanemate osamaksed hõlmavad vaid 3% kõikidest sõidukuludest, mille ülejäänud osa kaetakse üldotstarbelistest vahenditest. Tegevuskulude ja pakutavate teenuste eest makstavate tasude erinevus on selline, et lapsevanemate osamakse tuleks pigem samastada maksuga kui tasuga (vt analoogia alusel kohtuotsus, 29.10.2009, komisjon *vs*. Soome, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 50).

34 Selline asümmeetria toob esile tasutud summa ja osutatud teenuse vahelise tegeliku seose puudumise. Seega näib, et omavalitsusüksuse osutatava veoteenuse ja lapsevanemate poolt makstava tasu vahel olev seos ei ole vajalikul määral otsene, mis on nõutav, et viimast saaks pidada tasuks nende teenuste eest ja et neid teenuseid saaks seega pidada majandustegevuseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses (vt analoogia alusel kohtuotsus, 29.10.2009, komisjon *vs*. Soome, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 51).

35 Teisalt tuleb märkida, et tingimused, millistel põhikohtuasjas kõnealust teenust osutati, erinevad tingimustest, millistel reisijatevedu harilikult teostatakse, kuna Borsele omavalitsusüksus – nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 64 märkis – ei paku teenuseid reisijateveo tavapärastel turutingimustel, vaid esineb pigem kui selliste veoteenuste saaja ja lõpptarbijana, mida ta ostab veoettevõtjatelt ja mille ta teeb üldhuviteenuse osutamise raames lapsevanematele kättesaadavaks.

36 Kõikidest eelnevatest kaalutlustest tuleneb, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele tuleb vastata järgmiselt: käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et omavalitsusüksus, kes osutab õpilaste vedamise teenust sellistel tingimustel nagu põhikohtuasjas, ei teosta majandustegevust ega ole seetõttu maksukohustuslane.

Kohtukulud

37 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et omavalitsusüksus, kes osutab õpilaste vedamise teenust sellistel tingimustel nagu põhikohtuasjas, ei teosta majandustegevust ega ole seetõttu maksukohustuslane.

Allkirjad