Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
23. detsember 2015[1]

Kohtuasi C-520/14

Gemeente Borsele
versus
Staatssecretaris van Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad))

Maksuõigusnormid — Käibemaks — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõige 1 — Maksukohustuslane — Majandustegevus — Omavalitsusüksuse korraldatav õpilasvedu — Lastevanemate osamaksed omavalitsusüksusele olenevalt nende sissetulekute suurusest

I. **Sissejuhatus**

1. Madalmaade omavalitsusüksused näivad olevat hästi hallatud. Vähemalt mõni neist mõtleb hämmastavalt sageli sellele, kuidas oleks võimalik kodanike kasuks maksude pealt kokku hoida. Kuna seejuures ei õnnestu siiski iga kord vältida konflikti Madalmaade maksuhalduriga, on Euroopa Kohtule varemgi esitatud eelotsusetaotlusi käibemaksu käsitlevate liidu õiguse normide tõlgendamise kohta.[2]

2. Käesolevas asjas on küsimus selles, kas õpilaste vedu koolidesse korraldades teostab Borsele omavalitsusüksus käibemaksuga maksustatavat tegevust. See oleks kooskõlas omavalitsusüksuse sooviga. Omavalitsusüksus soovib nimelt kasutada õigust maha arvata olulise osa kõnealuse tegevusega seonduvat käibemaksu veoettevõtjate osutatud õpilasveoteenuste eest makstud summadelt.

3. Käibemaksu seisukohast tuleb niisiis selgitada, kas Borsele omavalitsusüksus teostas sellega seoses „majandustegevust". Euroopa Kohus on viidatud mõiste määratlemist juba mõnel korral käsitlenud, eelkõige seoses riiklike või muude avalikes huvides teostatud tegevustega.[3] Kohtupraktikas selles suhtes kindlaks määratud kriteeriume tuleb aga veel täpsustada.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Vt käibemaksu mahaarvamist puudutavad kohtuotsused Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263) spordirajatiste üürimise kohta, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) büroohoonete rajamise kohta ja veel pooleliolev kohtuasi Gemeente Woerden (C-267/15), mis käsitleb samuti hoone rajamist; vt lisaks kohtuotsused Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) ehitusmaa võõrandamise maksuvabastuse kohta ja Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) spordiväljaku rendileandmise maksustamise kohta.

3 — Vt selle kohta kohtuotsused Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), komisjon *vs.* Madalmaad (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria jt (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G jt (C-369/04, EU:C:2007:382), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671) ja Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II. **Õiguslik raamistik**

4. Käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus reguleerib nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi[4] (ELT L 347, lk 1; edaspidi „direktiiv 2006/112"). Kuni 31. detsembrini 2006 kehtinud kuues direktiiv,[5] ei oma põhikohtuasjas otseselt tähtsust. Siiski tuleb käesoleval juhul võtta arvesse ka kuuendat direktiivi käsitlevat Euroopa Kohtu praktikat, sest mitme asjassepuutuva sätte sõnastus kattub.[6]

5. Käibemaksuga maksustatakse direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt muu hulgas „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

6. Maksukohustuslase mõiste on määratletud direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 (varem kuuenda direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2):„1. „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. Riikliku tegevuse kohta on direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikes 1 (varem kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimene kuni kolmas lõik) sätestatud erinorm:„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 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."

8. Direktiivi 2006/112 I lisa, millele viidatakse artikli 13 lõike 1 kolmandas lõigus, punkt 5 sisaldab tegevusala „reisijatevedu".

III. **Põhikohtuasi**

9. Põhikohtuasi käsitleb Madalmaade Borsele omavalitsusüksuse käibemaksuvõlga 2008. aasta detsembrikuu eest ning omavalitsusüksusele 2008. aasta eest Madalmaade käibemaksuhüvitusfondist makstavaid hüvitisi.

10. Omavalitsusüksus korraldas 2008/09. õppeaastal oma territooriumil elavate teatavate õpilaste veo koolidesse. Selleks tellis ta veoteenuse veoettevõtjatelt, kes esitasid omavalitsusüksusele käibemaksuga arved. Omavalitsusüksuse asjaomased kulud olid 458 231 eurot.

4 — ELT L 347, lk 1.

5 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (ELT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

6 — Vt direktiivi 2006/112 põhjendus 3.

11. Omavalitsusüksuselt õpilasvedu taotlenud lastevanemad tasusid omavalitsusüksusele osamakseid. Osamakse suurus kujunes kuue kuni 20 kilomeetri pikkuse veoteekonna puhul kulude järgi, mis oleksid tekkinud kuuekilomeetrise teekonna läbimisel ühistranspordiga, üle 20 kilomeetri pikkuse veoteekonna puhul võeti lisaks arvesse vanemate sissetulekuid. Sellise korra tulemusel tasus osamakseid ainult kolmandik lastevanematest. 2008. aastal tasuti osamakseid kokku 13 958 eurot.

12. Omavalitsusüksus on seisukohal, et tema tegevus õpilasveo korraldamise näol tuleb maksustada käibemaksuga. Selleks peab omavalitsusüksus ühelt poolt maksma käibemaksu õpilaste vanematelt kogutud 13 958 euro suuruselt osamaksete summalt, teiselt poolt on tal õigus maha arvata sisendkäibemaks 458 231 eurolt, s.o veoettevõtjate poolt veoteenuse eest küsitud summalt. Kokkuvõttes saaks omavalitsusüksus sel viisil taotleda maksusumma tagastamist. Madalmaade maksuhaldur on siiski seisukohal, et kui omavalitsusüksus korraldab õpilasveo, siis ei kuulu see käibemaksuga maksustamisele, kuivõrd see ei ole majandustegevus.

IV. **Menetlus Euroopa Kohtus**

13. Asja arutanud Hoge Raad der Nederlanden on seisukohal, et käibemaksu käsitlevad liidu õigusnormid on vaidluse lahendamise seisukohast määrava tähtsusega ja ta esitas Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel 18. novembril 2014 järgmised eelotsuse küsimused:

„Kas direktiivi 2006/112/EÜ artikli 2 lõike 1 punkti c ja 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? Kas sellele küsimusele vastamisel tuleb arvesse võtta korda tervikuna või tuleb seda küsimust hinnata iga veoteenuse puhul eraldi? 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?"

14. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Madalmaade Kuningriik, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik ning Euroopa Komisjon. 26. novembri 2015. aasta kohtuistungil osales ka asjaomane omavalitsusüksus.

V. **Õiguslik hinnang**

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub selgitada, millises ulatuses tegutseb omavalitsusüksus käesoleval juhul maksukohustuslasena direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses, kui ta korraldab eespool kirjeldatud õpilasvedu, ja kas see tegevus on käibemaksuga maksustatav.

16. Vastus eeltoodud küsimusele oleneb viidatud sätte esimese lõigu kohaselt kahest tingimusest. Esiteks pidi omavalitsusüksus teostama „majandustegevust" ja teiseks pidi ta seda tegema „iseseisvalt". Käesolevas asjas tekib kahtlus ainult esimese tingimuse täidetuses, nimelt, kas omavalitsusüksus teostas õpilasvedu korraldades majandustegevust.

17. Majandustegevuse mõiste legaaldefinitsioon on esitatud direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teises lõigus. Viidatud sätte kohaselt on majandustegevus käesolevas asjas olulises osas[7] „tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus".

7 — Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu teises lauses on nimetatud eelkõige „materiaalse või immateriaalse vara kasutamist" majandustegevusena, mille alla käesolevas kohtuasjas vaatlusaluse õpilasveo korraldamist ei saa mingil juhul liigitada.

18. Selline määratlus näib käesoleva juhtumi jaoks olevat üsna kitsas. Juba viidatud sätte sõnastust arvestades on kaheldav, kas omavalitsusüksus saab üldse kuuluda mõnda loetletud ettevõtjate ja kutsealade kategooriasse. Euroopa Kohus tõlgendab majandustegevuse mõistet väljakujunenud kohtupraktikas siiski laiemalt[8] ja just käesoleva asja puhul kinnitab seda tõlgendust täiendavalt ka direktiivi 2006/112 artikli 13 erinorm riikliku tegevuse kohta.

19. Direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 esimene lõik sätestab nimelt, et avalik-õiguslikke organisatsioone, kelle hulka kuuluvad sõnaselgelt ka omavalitsusüksused, ei käsitata maksukohustuslasena, seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena. Viidatud säte tähendab, et ka riik ja selle avalik-õiguslikud organisatsioonid võivad teostada majandustegevust direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses ja see on maksustatav käibemaksuga. Käesolevas asjas vaatlusaluse riikliku reisijateveo suhtes tuleneb see otseselt direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 kolmandast lõigust koostoimes I lisa punktiga 5. Viidatud sätte kohaselt käsitatakse avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena isegi seoses reisijateveoga, mida nad teostavad ametivõimudena, kui vedude maht ei ole tühine.

20. Viimati viidatud sätte põhjal ei saa siiski järeldada, et avalik-õiguslikud organisatsioonid on seoses reisijateveoga alati maksukohustuslased. Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud, et riigi teostatud tegevustele või tehingutele direktiivi 2006/112 artiklis 13 sisalduva erinormi kohaldamise eeldus on, et riik teostab konkreetsel juhul tõepoolest majandustegevust.[9] Seega ainult siis, kui avalik-õiguslik asutus tegeleb reisijateveoga, mis on majandustegevus direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses, tegutseb ta direktiivi 2006/112 I lisa punkti 5 ja artikli 13 lõike 1 kolmanda lõigu kohaselt maksukohustuslasena isegi juhul, kui ta teostab reisijatevedu ametivõimuna.

21. Kuivõrd viimati nimetatud norm oleks muul juhul sisutühi, siis tuleb sellest käesoleva analüüsi käigus uuritava juhtumi jaoks järeldada, et riiklik reisijatevedu *võib* olla majandustegevus. Järgmisena tuleb selgitada, millistel asjaoludel võib seda konkreetsel juhul eeldada.

A. *Märkused riikliku tegevuse maksustamise mõtte kohta*

22. Käesolev kohtuasi annab alust põhjalikult kaalutleda, millistel asjaoludel tuleb riiklikku tegevust pidada majandustegevuseks ja maksustada see käibemaksuga.

23. Nagu kohtujurist Jacobs on juba muudel asjaoludel sedastanud, ei ole riiklike teenuste käibemaksuga maksustamise mõte esmapilgul piisavalt selge. Kui eri ametivõimud on käibemaksu suhtes soodustatud ja kohustatud isikud, siis on lõpuks ikkagi tegemist ainult riigi tasandil finantstasakaalu loomise keeruka viisiga.[10] Ka käesoleval juhul on see niisamuti. Omavalitsusüksusele maksustamise kaudu tekkiv eelis või puudus on ühtlasi eelis või puudus maksutulu puhul, mida kogub Madalmaade maksuhaldur. Madalmaade riigieelarve seisukohast ei oma kokkuvõttes mingit tähtsust, kas käesoleval juhul maksustatakse omavalitsusüksuse asjaomane tegevus käibemaksuga või mitte.

24. Käibemaksudirektiivi artikli 13 erinormist tuleneb aga seevastu, et liidu seadusandja on otsustanud põhimõtteliselt maksustada ka riiklikud tegevused käibemaksuga, kui need on samal ajal majandustegevused käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses. Selleks on kaks mõjuvat põhjust.

8 — Vt muu hulgas kohtuotsused komisjon *vs.* Madalmaad (235/85, EU:C:1987:161, punkt 8), komisjon *vs.* Kreeka (C-260/98, EU:C:2000:429, punkt 26), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, punkt 47), komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punktid 34 ja 37) ning Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 31).

9 — Vt kohtuotsused T-Mobile Austria jt (C-284/04, EU:C:2007:381, punkt 48), Hutchison 3G jt (C-369/04, EU:C:2007:382, punkt 42), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 15), komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 53) ja komisjon *vs.* Hispaania (C-154/08, EU:C:2009:695, punkt 99).

10 — Kohtujuristi ettepanek, Jacobs, kohtuasi Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, punkt 12).

25. Esiteks aitab riikliku majandustegevuse maksustamine käibemaksuga takistada konkurentsi moonutamist. Nimelt kui riigiasutused osutavad teenuseid, mis konkureerivad eraõiguslike ettevõtjate teenustega, siis oleks riigiasutustel suur konkurentsieelis olukorras, kus nende tegevust ei maksustata samamoodi käibemaksuga. Sellist riikliku tegevuse maksustamise põhjust võetakse lisaks arvesse ka direktiivi 2006/112 artikli 13 erinormis. Viidatud sätte esimeses lõigus ei käsitata riigiasutusi maksukohustuslasena küll tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, kuid seda erandit kitsendatakse järgnevalt viidatud sätte teises ja kolmandas lõigus, käsitades riigiasutusi siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul on asjaomasel turul karta konkurentsi moonutamist.

26. Teiseks tuleb riigi majandustegevus maksustada ka selleks, et käibemaksu objekt oleks määratletud võimalikult täpselt. Maksustamine toimub käibemaksudirektiivi põhjenduse 5 kohaselt „võimalikult üldiselt". Kokkuvõtvalt maksustatakse käibemaksu rakendamise põhimõtete järgi ainult lõpptarbimine [11] ja väljakujunenud kohtupraktika kohaselt maksustatakse käibemaksuga üksnes lõpptarbijat. [12] Kui riik osutab teenuseid, mis toovad kaasa teatavate hüvede lõpptarbimise, siis lõppkokkuvõttes ei maksustataks vähemalt osaliselt riigi pakutavate hüvede lõpptarbimist, kui riigi vastavat majandustegevust ei saaks maksustada käibemaksuga. See on oluline ka liidu omavahendite puhul, mis osaliselt saadakse käibemaksust. [13]

27. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast nähtub selgesti, et riiklike tegevuste käibemaksuga maksustamine ei ole iseenesestmõistetav, vaid vajab selgitamist. Viidatud praktika kohaselt tuleb selle kontrollimisel, kas konkreetne riiklik või muu avalikes huvides teostatud tegevus on majandustegevus direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses, aluseks võtta ilmselt rangemad kriteeriumid kui eraõigusliku isiku samasuguse tegevuse puhul. [14] Selline seisukoht on õigustatud. Sest asjaomase kontrolli raames tuleb kaaluda mõlemat eriomast põhjust, millele viitasin eespool riikliku tegevuse maksustamise vajadusega seoses, selleks et veenduda, kas riigi „enda tegevuse maksustamine" on konkreetsel juhul mõttekas.

B. *Majandustegevuse eeldused*

28. Eeltoodut arvestades tuleb kontrollida, kas käesoleval juhul tuleb omavalitsusüksuse õpilasveo korraldamist käsitada majandustegevusena direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.

29. Kõigepealt tuleb käsitleda komisjoni väidet, mille kohaselt sai omavalitsusüksus teostada majandustegevust ainult siis, kui omavalitsusüksus oleks lastevanematele õpilasveo korraldamise eest esitanud käibemaksuga arved. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest seda ei nähtu.

30. Komisjoni selline hinnang rajaneb siiski vääritimõistmisel. Seda, kas asjaomane isik teostas majandustegevust, tuleb hinnata olenemata asjaolust, kas käibemaks on arvel märgitud või mitte. Pigem tuleb hoopis kontrollida, kas käibemaks on arvel õigustatult märgitud või märkimata jäetud. See oleneb muu hulgas just vastusest küsimusele, kas asjaomast tegevust tuleb pidada majandustegevuseks direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses. Vastasel korral võiks iga maksukohustuslane hoiduda maksukohustusest, esitades klientidele käibemaksuta arved.

11 — Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõige 2.

12 — Kohtuotsused Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 25) ning Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34); vt ka kohtuotsus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika) maksukohustuslase rolli kohta pelga „riigile maksukogujana" ning kohtuotsus Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika) käibemaksu põhitunnuste kohta.

13 — Nõukogu 7. juuni 2007. aasta otsus 2007/436/EÜ, Euratom Euroopa ühenduste omavahendite süsteemi kohta (ELT L 163, lk 17), artikli 2 lõike 1 punkt b.

14 — Kohtuotsused T-Mobile Austria jt (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G jt (C-369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) ja komisjon *vs*. Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 53); vt ka kohtuotsused Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) ja Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) riiklikult soodustatud teenuste maksustamise kohta.

1. Teenuste osutamine

31. Madalmaade Kuningriik kahtleb majandustegevuse teostamises käesoleval juhul eelkõige sellepärast, et tema hinnangul ei ole omavalitsusüksus üldse osutanud teenuseid direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c maksustatava teokoosseisu tähenduses.

32. Madalmaade Kuningriigiga tuleb nõustuda niivõrd, kuivõrd majandustegevusest direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses ei saa lähtuda juhul, kui asjaomase tegevuse puhul ei ole täidetud ükski direktiivi 2006/112 artiklis 2 sätestatud maksustatava teokoosseisu tingimus. Samamoodi tuleb mõista ka Euroopa Kohtu korduvaid viiteid direktiivi 2006/112 artiklis 2 sätestatud maksustatava teokoosseisu kohta viidatud direktiivi artikli 9 tõlgendamisel. [15]

33. Sisuliselt on käesoleval juhul vaja kontrollida üksnes direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktis c sätestatud maksustatava teokoosseisu esinemist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest. Seega on omavalitsusüksuse majandustegevusest lähtumise eeldus, et omavalitsusüksus osutas õpilasveo korraldamise raames teenuseid direktiivi 2006/112 artiklite 24 ja 25 määratluste tähenduses.

34. Kuivõrd Madalmaade Kuningriik siiski vaidlustab selliste teenuste olemasolu, väites, et omavalitsusüksus täidab õpilasvedu korraldades ainult seadusest tulenevat kohustust, piisab viitest direktiivi 2006/112 artikli 25 punktile c, mis näeb ette, et käibemaksuga maksustatav teenus võib olla osutatud ka „seaduse alusel". Euroopa Kohus on sellega seoses juba sedastanud, et ühe või teise tegevuse majandustegevusena käsitamise puhul ei oma tähtsust, kas see tegevus seisneb seadusega usaldatud ning reglementeeritud ülesannete täitmises üldistes huvides. [16]

35. Madalmaade Kuningriik märkis lisaks siiski, et käesoleval juhul on teenussuhe teistsugune kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud. Nagu tuleneb Madalmaade algkooliseaduse artiklist 4 ja omavalitsusüksuse poolt selle alusel vastu võetud rakenduslikest õigusaktidest, ei osuta omavalitsusüksus õpilaste vanematele teenust. Vanematel ei ole õigust nõuda omavalitsusüksuselt laste vedu ja nad ei maksa omavalitsusüksusele selle eest. Pigem võivad lastevanemad üksnes nõuda, et omavalitsusüksus hüvitaks osaliselt need kulud, mida vanemad seoses laste kooli veoga kannavad.

36. Kuivõrd Euroopa Kohus ei ole eelotsusemenetluse raames pädev kontrollima ega hindama põhikohtuasja asjaolusid [17] ega liikmesriigi siseriiklike õigusnormide tõlgendamise õigsust, [18] siis tuleb eelotsuse küsimustele vastates lähtuda eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teenussuhte kirjeldusest. Selle kohaselt tellis omavalitsusüksus ise mitmelt veoettevõtjalt veoteenust ja maksis vedude eest. Omavalitsusüksus tegi veoteenuse õpilaste vanematele nende taotlusel kättesaadavaks. Omavalitsusüksusel oli teatavatel tingimustel õigus küsida lastevanematelt selle eest osamakseid.

37. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmete põhjal osutas omavalitsusüksus õpilasvedu korraldades seega teenuseid direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Selles suhtes ei ole alust kahelda omavalitsusüksuse tegevuse majanduslikus laadis.

2. Tulu saamine

38. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb tegevust pidada majandustegevuseks ainult siis, kui seda tehakse kestva tulu saamise eesmärgil. [19]

15 — Vt näiteks kohtuotsus Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 31, ja seal viidatud kohtupraktika).

16 — Kohtuotsused komisjon *vs.* Madalmaad (235/85, EU:C:1987:161, punkt 10) ja komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 40).

17 — Vt ainult kohtuotsus Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53).

18 — Vt ainult kohtuotsus Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, punkt 13 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 — Kohtuotsus Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 18).

39. Mõnel juhul väljendas Euroopa Kohus eeltoodud tingimust ka nii, et asjaomane tegevus peab olema kestev ja teostatud „tasu eest".[20] Ka neil juhtudel rajanes Euroopa Kohtu seisukoht sõnaselgelt direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu teisel lausel, mis sätestab, et majandustegevusena käsitatakse vara kasutamist „kestva tulu saamise eesmärgil". See nõue ei kehti nimelt mitte üksnes vara kasutamisele, vaid kõikidele asjaomastele tehingutele.[21]

40. Käesoleval juhul ei vaielda omavalitsusüksuse tegevuse kestvuse üle, küll aga selle üle, kas omavalitsusüksus korraldas õpilasvedu tulu saamiseks või tasu eest väljakujunenud kohtupraktika tähenduses.

41. Madalmaade Kuningriik ja komisjon on seisukohal, et omavalitsusüksuse majandustegevusest ei saa lähtuda igal juhul seetõttu, kuna õpilasvedu ei korraldatud tasu eest. Lastevanemate poolt omavalitsusüksusele tasutud osamaksetel ei ole mingit seost selle teenuse osutamise kuludega. Selles osas tuginevad Madalmaade Kuningriik ja komisjon komisjoni ja Soome vahelises vaidluses tehtud kohtuotsusele, milles Euroopa Kohus leidis, et tasu saamine iseenesest ei anna riiklikule tegevusele majanduslikku sisu, kuivõrd võrreldes teenuse tegeliku väärtusega nõuti ainult osalist hüvitist, mille suurus olenes teenuse saajate sissetulekust ja varalisest seisundist.[22]

42. Ühendkuningriik osutab seevastu vastuolule eelviidatud kohtuotsuse ja kohtuotsuse Hotel Scandic Gåsabäck vahel, milles Euroopa Kohus leidis selgesti, et ka omahinnast madalama hinnaga tehtud tehingut on võimalik käsitada tasu eest tehtud tehinguna.[23]

a) Tasu ja tulu saamise vaheline seos

43. Eeltoodud eri seisukohtadest nähtub, et Euroopa Kohtu viidatud otsuseid on vääritimõistmise vältimiseks vaja esmalt eraldi uurida.

44. Nimelt tuleb eristada tulu saamist, mida näeb ette direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1, ja tasu saamist konkreetse teenuse osutamise või kaubatarne eest, mis on direktiivi 2006/112 artikli 2 kohaselt nende maksustamise eeltingimus ja millest tuleneb ühtlasi maksustatav väärtus direktiivi 2006/112 artikli 73 järgi.

45. Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktis c maksustatava teokoosseisuna ette nähtud tegevuse tasustatuse tuvastamise kohta sedastas Euroopa Kohus kohtuotsuses Hotel Scandic Gåsabäck üheselt mõistetavalt, et kauba tarnimise või teenuse osutamise puhul tuleb tehingut käsitada „tasu eest" tehtud tehinguna direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 tähenduses ka siis, kui majandustehing tehakse omahinnast madalama hinnaga.[24] Ei ole ka alust jätta käibemaksuga maksustamata omahinnast madalama hinnaga müük, mis teatavatel asjaoludel on majanduselus vajalik või ratsionaalne. Samuti ei saa käibemaksust vabastamist kaasa tuua hinnakujundus, mis on mingil viisil seotud kliendi sissetulekute või varalise seisundiga, nagu soodustused üliõpilastele või pensionäridele, mida majanduselus rakendatakse.

20 — Kohtuotsused Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 18) ja komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 37); vt selle kohta juba kohtuotsus Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (EÜT L 71, lk 1303) artikli 4 kohta.

21 — Kohtuotsus Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 18); vt ka kohtuotsus komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 37), mis tugineb selles osas eespool viidatud kohtuotsusele.

22 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punktid 47–51).

23 — Kohtuotsus Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 22).

24 — Kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punktid 22–24).

46. Eeltoodu kehtib kahtlemata tasu kindlaksmääramise kohta käibemaksuga maksustatava väärtuse tähenduses. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on direktiivi 2006/112 artiklis 73 määratletud „tasu" käsitletav kui „subjektiivne väärtus", st tegelikult saadud summa, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaksmääratud väärtus.[25] Euroopa Kohus märgib sellega seoses, et maks arvutatakse konkreetsel juhul vastusoorituse, mitte aga teenuse või tarnitud kauba „objektiivse väärtuse" põhjal, See tuleneb *ex contrario* selgesti ka direktiivi 2006/112 artiklist 80, mis lubab liikmesriikidel teatavatel juhtudel kasutada maksustatava väärtuse määramisel tegelikult saadud tasu asemel teenuse objektiivset turuväärtust[26].

47. Selle kindlakstegemisel, kas asjaomane tegevus tuleb liigitada majandustegevuseks direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses, lähtutakse siiski muudest kriteeriumidest.

48. Näib, et viidatud kohtuotsuses komisjon *vs.* Soome kontrollis Euroopa Kohus direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tingimust, kas riik teostas tegevust „tasu eest" ja seega tulu saamise eesmärgil, lähtudes praegu kohaldatava direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktides a ja c sätestatud maksustatavatest teokoosseisudest.[27] Nagu aga nähtub asjaomase kohtuotsuse prantsuskeelsest versioonist, milles kohus asja arutas, ei eelda Euroopa Kohus mingil juhul, et tasu mõiste on mõlemas viidatud sättes identne.[28] Euroopa Kohus nimetab majandustegevuse mõistet määratledes kohati „tasu" ainult seoses sellega, et majandustegevuse olemasolu eeldab tulu saamist. Tulu ei ole võimalik saada, kui tegevust teostatakse eranditult tasuta.[29]

49. Euroopa Kohus ei pea kohtuasjas komisjon *vs.* Soome direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1 käsitledes mõiste „tasu" all siiski silmas täpselt seda sama mõistet mis kohtuasjas Hotel Scandic Gåsabäck tõlgendatud „tasu" direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 tähenduses. Kuigi sageli on oodata samasugust tulemust, tuleb siiski teha selgesti vahet ühelt poolt tasu saamisel direktiivi 2006/112 artikli 2 tähenduses ja teiselt poolt artikli 9 raames uuritaval tulu saamisel. Sel viisil lahenevad väidetavad vastuolud Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas.[30]

50. Kokkuvõtteks võib öelda, et majandustegevust ei esine ühelt poolt alati ka siis, kui tegevuse eest *ei* nõuta tasu direktiivi 2006/112 artikli 2 lõikes 1 sätestatud maksustatava teokoosseisu tähenduses, sest asjaomasest tegevusest ei saada tulu direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu teise lause tähenduses. Teiselt poolt ei piisa väljakujunenud kohtupraktika kohaselt direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 raames nõutavaks sedastuseks, et tegevus toimub tulu saamise eesmärgil, ega majandustegevuse eeldamiseks olukorrast, kus maksukohustuslane nõuab tegevuse raames tasu maksustatava teokoosseisu tähenduses.[31]

b) Tulu saamise eesmärk käesoleval juhul

51. Seega tuleb käesoleval juhul kontrollida, kas omavalitsusüksus korraldas õpilasvedu tulu saamise eesmärgil.

25 — Vt ainult kohtuotsused Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punkt 13), Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 21) ning Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33).

26 — See on direktiivi 2006/112 artiklis 72 määratletud niinimetatud turuväärtus.

27 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Soome, (C-246/08, EU:C:2009:671, punktid 42–51); vt ka juba kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-276/97, EU:C:2000:424, punktid 32–36).

28 — Vt kohtuotsuse komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 37) prantsuskeelne versioon, milles kasutatakse majandustegevuse määratlemisel sõnastust „*effectuée contre une rémunération*", mis ei vasta väljendile „*à titre onéreux*", mida sisaldavad direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktid a ja c; vt ka kohtuotsus Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 18).

29 — Vt selle kohta juba kohtuotsus Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punkt 12).

30 — Võrdle eespool, punktid 41 ja 42.

31 — Vt selle kohta kohtuotsused Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 21) ja komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 38).

– Tasu maksustatava teokoosseisu tähenduses

52. Seda ei saa eitada eelkõige põhjusel nagu ei oleks omavalitsusüksus nõudnud üldse oma tegevuse eest tasu direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Tegelikult on asi vastupidine.

53. Tehingu tasu eest tehtavaks tehinguks liigitamine direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktides a ja c sätestatud maksustatava teokoosseisu tähenduses eeldab väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nimelt üksnes seda, et kauba tarnimise või teenuse osutamise ja käibemaksukohustuslase poolt tegelikult saadud summa vahel on vahetu seos.[32] See on nii, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused[33] ning teenus ja tasu on vastastikku sõltuvad.[34]

54. Kuivõrd üks kolmandik lastevanematest tasus õpilasveo eest osamakseid, siis on eeltoodud tingimused ilmselt täidetud. Nagu tuleneb ka eespool viidatud kohtuotsusest Hotel Scandic Gåsabäck, võib sellistel juhtudel siiski lähtuda tasu saamisest, kuigi omavalitsusüksus korraldas seda omahinnast madalama hinnaga.[35] Seega ei korralda omavalitsusüksus õpilasvedu täiesti tasuta.

– Tulu saamise eesmärk kitsamas tähenduses

55. Nagu eespool selgitatud, ei ole tasu saamine direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses piisav tuvastamaks, et vastavat tegevust teostatakse tulu saamise eesmärgil direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu teise lause tähenduses.

56. Käesoleval juhul võib tulu saamise eesmärgil teostatavas tegevuses kahelda peamiselt seetõttu, et Euroopa Kohus eitas kohtuotsuses komisjon *vs.* Soome riigiasutuste majandustegevust õigusabivaldkonnas põhjendusega, et tegevuse eest nõuti ainult osalist hüvitist, mille suurus olenes teenuse saajate sissetulekutest ja varalisest seisundist. Käesoleval juhul näib olevat tegu sarnase olukorraga.

57. Euroopa Kohus lähtus viidatud kohtuotsuses aga eelkõige sellest, et saadud hüvitis kattis ainult osa seadusega kindlaks määratud nõustamistasust.[36] Käesolevas asjas ei esine ilmselt mingit seadusega kindlaks määratud üldist veotasu.

58. Euroopa Kohtu jaoks oli otsuse tegemisel siiski oluline ka see, et hüvitise suurus olenes õigusabiteenuse saajate sissetulekutest ja varalisest seisundist.[37] Käesoleval juhul esineb vähemalt osaline sõltuvus lastevanemate sissetulekutest.

59. Peale selle leidis Euroopa Kohus viidatud kohtuotsuses, et asjaomane tegevus ei olnud majanduslikku laadi, sest tulud katsid ainult murdosa õigusabiteenuste osutamisel kantud kuludest.[38] Käesolevas asjas on tegemist samasuguse olukorraga. Omavalitsusüksus saab lastevanematelt kokku hüvitist ainult umbes 3% õpilasveo kuludest.

32 — Vt ainult kohtuotsus Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 — Vt muu hulgas kohtuotsused Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punkt 47) ja Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 29).

34 — Vt muu hulgas kohtuotsused Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punktid 13–20) ja Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punktid 12–17); vt ka kohtujuristi ettepanek, Stix-Hackl, kohtuasi Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punkt 32).

35 — Kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punktid 22–24).

36 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 47).

37 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 48).

38 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 50).

60. Kuigi mõlema kohtuvaidluse vahel on kahtlemata võimalik tõmmata paralleele, ei saa käesoleval juhul siiski ilma pikemata eitada, et omavalitsusüksuse tegevuse eesmärk on vähemalt muu hulgas ka tulu saamine. Eelkõige ei tohiks tulu saamist segamini ajada kasumi teenimise sooviga, mis ei ole väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tegevuse majandustegevuseks liigitamise alus.[39]

61. Euroopa Kohus ei märkinud otsuses komisjon *vs.* Soome seda küll sõnaselgelt, aga võttis otsuse tegemisel lõpuks aluseks, et tulu saamise eesmärgil teostatav tegevus direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu teise lause tähenduses hõlmab eriomast kaudset tingimust, nimelt turul osalemist, mis uuritud juhtumi korral siiski puudus.

– Turul osalemine

62. Euroopa Kohus eitas nimelt juba kohtuotsuses SPÖ Landesorganisation Kärnten tulu saamise eesmärgil teostatavat tegevust direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu teise lause tähenduses, sest asjaomase poliitilise erakonna sektsioon ei osalenud oma tegevust teostades ühelgi turul.[40] Niisamuti eitas Euroopa Kohus teistes otsustes riigiasutuste majandustegevust, kuivõrd neil juhtudel ei tuvastatud turul osalemist.[41]

63. Turul osalemise nõuet kinnitab ja täiendab see, et Euroopa Kohus kontrollib majandustegevuse kindlakstegemiseks vahel, kas asjaomast tegevust teostatakse samaväärselt vastava tavapärase majandustegevusega. Eelkõige on sel puhul nõutav võrdlus direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu esimeses lauses loetletud majandustegevuses osalejate tavapärase tegevusega.[42]

64. Käesoleval juhul ei ole siiski näha omavalitsusüksuse tüüpilist osalemist turul eelkirjeldatud tähenduses. Omavalitsusüksus ei paku oma tegevusega teenuseid üldisel veoteenuste turul. Pigem on omavalitsusüksus ise veoteenuseid osutavate ettevõtjate teenuste lõpptarbija, tehes veoteenuse õpilaste vanematele kättesaadavaks ainult üldhuviteenusena, olgugi et ta kogub seejuures teenuse osutamise rahastamiseks teatavaid osamakseid.

65. Eeltoodut kinnitab eelkõige tõsiasi, et omavalitsusüksus saab osamaksete kogumisega tagasi ainult väikese protsendi tema enda poolt asjaomase teenusega seoses kantavatest kuludest. Selline käitumine ei ole turul osalejale tüüpiline.

66. Sellega seoses on ka Euroopa Kohus juba varem selgitanud, et tasu *suuruse* ja majandustegevuse teostamise vahel esineb teatav seos.[43] Just nimelt sellist seost kinnitas Euroopa Kohus kohtuotsuses komisjon *vs.* Soome.[44] Kuigi teatav tegevus võib harilikus käibemaksuskeemis kulutuste ja hindade struktuuri põhjal tuua kaasa käibemaksu tagastamise, siis ei too see kaasa käibemaksule omast lisandunud väärtuse maksustamist olukorras, kus väärtuse lisandumine ei ole põhimõtteliselt võimalik.

67. Omavalitsusüksuse poolt õpilasveo korraldamise maksustamine ei ole käesoleval juhul ka vajalik kummalgi eespool märgitud põhjusel, mis õigustaksid riikliku tegevuse käibemaksuga maksustamist.[45]

39 — Vt selle kohta kohtuotsus Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 25); see tuleneb selgesti ka direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktidest l ja m ning artikli 133 punktist a, mis käsitlevad organisatsioone, mille eesmärk ei ole kasumit teenida.

40 — Kohtuotsus SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, punktid 21 ja 24).

41 — Kohtuotsused T-Mobile Austria jt (C-284/04, EU:C:2007:381, punkt 42) ja Hutchison 3G jt (C-369/04, EU:C:2007:382, punkt 36); vt selle kohta ka kohtuotsus Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 19).

42 — Kohtuotsused Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 28), Słaby jt (C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, punktid 39–41), Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 21) ja Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 24).

43 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (50/87, EU:C:1988:429, punkt 21).

44 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 50).

45 — Vt eespool punktid 25 ja 26.

68. Esiteks ei ole käibemaksuga maksustamata jätmise põhjal märgata konkurentsi moonutamist (kuigi selle kui faktiküsimuse väljaselgitamine on ainult eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne). Kui lastevanemad ei kasuta laste kooli vedamiseks omavalitsusüksuse korraldatud õpilasveo tõttu eraõiguslike veoettevõtjate teenust, siis ei tee nad seda käibemaksuga maksustamata jätmise pärast, vaid põhjusel, et osamaksed, mida omavalitsusüksus lastevanematelt kogub, kui ta neid üldse kogub, on võrreldavate veoteenuste turuhinnast väiksemad. Kõnealuse tegevuse maksustamine võib eraettevõtjate konkurentsiolukorda hoopis halvendada, sest omavalitsusüksus võib vanemate osamakseid veelgi vähendada pidevalt tekkiva käibemaksu ettemaksu tõttu.

69. Teiseks saab käibemaksu objekt olla käesoleval juhul lõpptarbimise maksustamise kaudu piisavalt selgesti määratletud ainult siis, kui omavalitsusüksuse tegevust *ei* maksustata. Nimelt kui tuleks maksustada omavalitsusüksuse poolt õpilasveo korraldamine, milleks omavalitsusüksus on kaasanud väljastpoolt lepingulise veoteenuse osutaja, siis saaks lõpuks käibemaksuga maksustada ainult vanematelt kogutavate osamaksete maksustatava väärtuse. Need osamaksed moodustavad siiski ainult väikese murdosa nende veoteenuste turuhinnast, sest osamaksed katavad kokku üksnes 3% väljastpoolt osutatud veoteenuse kuludest. Selle tulemusena vabastataks kõnealuste veoteenuste lõpptarbimine suures osas käibemaksust. Sellise olukorra takistamiseks ja veoteenuste käibemaksuga maksustamiseks vastavalt turuhinnale peab lõplik maksustamine toimuma juba omavalitsusüksuse ostetava teenuse tasandil. See eeldab, et omavalitsusüksuse poolt õpilasveo korraldamist *ei käsitata* majandustegevusena.

– Tegevuse kui terviku või iga üksikjuhu hindamine

70. Ühendkuningriik tegi aga ettepaneku, et üksikjuhtusid hinnates tuleb igal juhul pidada majandustegevuseks seda omavalitsusüksuse korraldatud vedu, mille eest omavalitsusüksus kogus vanematelt turuhinnale ligilähedasi osamakseid.

71. Turul osalemise nõude täidetus on riikliku tegevuse puhul põhimõtteliselt tuvastatav tegevuse kui terviku põhjal ega vaja hindamist iga üksiku tehingu puhul. Riikliku tegevuse maksustamise põhjuseks olev eesmärk – vältida konkurentsi moonutamist – võib siiski tuua konkreetsel juhul kaasa vajaduse jagada teatav tegevus majanduslikuks ja mittemajanduslikuks osaks.

72. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seetõttu veel kontrollima, kuivõrd võib just käibemaksuga maksustamata jätmine põhjustada käesoleval juhul konkurentsi moonutamist veoteenuseid osutavate eraõiguslike ettevõtjate suhtes. Seejuures tuleb alati arvesse võtta sisendkäibemaksu mahaarvamise mõju.

73. Omavalitsusüksuse majandusliku ja mittemajandusliku tegevuse eristamist ei ole siiski vaja, kui käesoleval juhul tehtaks kindlaks üksnes väheoluline osa üksikjuhtudest, kus omavalitsusüksuse poolt õpilasveo korraldamise maksustamata jätmisega võiks kaasneda konkurentsi moonutamine. See vastab nimelt lähenemisviisist, mis tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 teise ja kolmanda lõigu erinormidest.[46]

– Vahekokkuvõte

74. Eeldusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on kontrollinud konkurentsiolukorda, tuleb eeltoodu põhjal kõigepealt märkida, et omavalitsusüksuse poolt õpilasveo korraldamise eesmärk ei ole tulu saamine direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.

46 — Vt viidatud lähenemisviisi kohta eelkõige kohtuotsus Isle of Wight Council jt (C-288/07, EU:C:2008:505).

C. Järeldus

75. Omavalitsusüksus ei teosta seega käesoleval juhul õpilasvedu korraldades majandustegevust direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses, seda ikka eeldusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on kontrollinud konkurentsiolukorda. Järelikult ei saa omavalitsusüksust pidada selle tegevuse puhul käibemaksukohustuslaseks direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimese lõigu tähenduses.

VI. **Ettepanek**

76. Seetõttu teen ettepaneku vastata Hoge Raad der Nederlandeni esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Omavalitsusüksust, kes sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, korraldab õpilaste vedu, kaasates selleks väljastpoolt lepingulise veoteenuse osutaja, ja saab õpilaste vanematelt osamakseid 3% ulatuses veoteenuse osutamise kuludest, ei tegutse maksukohustuslasena direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks siiski tuvastama, et olulise osa puhul konkreetsetest teenustest moonutatakse konkurentsi, siis sellisel juhul on asjaomase omavalitsusüksuse puhul tegemist maksukohustuslasega.