Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

29. oktoober 2015*

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 13 lõige 1 — Maksukohustuse kohaldamata jätmine — Mõiste „avalik-õiguslik organisatsioon” — Aktsiaselts, kelle ülesanne on osutada teenuseid Assooride autonoomse piirkonna tervishoiuteenuste planeerimise ja korraldamise alal — Nende teenuste osutamise üksikasjade, muu hulgas tasustamise kindlaks määramine äriühingu ja piirkonna vahel sõlmitud programmlepingutega

Kohtuasjas C-174/14,

mille ese on Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) 12. märtsi 2014. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. aprillil 2014, menetluses

Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA

versus

Fazenda Pública,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: kolmanda koja president L. Bay Larsen neljanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (ettekandja) ja K. Jürimäe,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 19. märtsi 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA, esindajad: *advogado* G. Leite de Campos, *advogado* M. Clemente ja *advogado* J. Batista Pereira,

— Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes ja R. Campos Laires,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: L. Christie, keda abistas *barrister* P. Mantle,

— Euroopa Komisjon, esindajad: P. Guerra e Andrade ja L. Lozano Palacios,

olles 25. juuni 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: portugali.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab Euroopa Parlamendi ja nõukogu 31. märtsi 2004. aasta direktiivi 2004/18/EÜ ehitustööde riigihankelepingute, asjade riigihankelepingute ja teenuste riigihankelepingute sõlmimise korra kooskõlastamise kohta (ELT L 134, lk 114; ELT eriväljaanne 06/07, lk 132) artikli 1 lõike 9 ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikli 13 lõike 1 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Saudaçor – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores SA (edaspidi „Saudaçor") ja Fazenda Pública (riigikassa) vahelises kohtuvaidluses selle äriühingu kohustuse üle tasuda käibemaksu seoses tema tegevusega Assooride autonoomse piirkonna tervishoiuteenuste planeerimise ja korraldamise alal.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiiviga 2006/112 on alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks tunnistatud ja asendatud ühenduse senine käibemaksu käsitlev regulatsioon, st nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv").

4 Direktiivi 2006/112 põhjenduste 1 ja 3 kohaselt oli kuuenda direktiivi uuesti sõnastamine vajalik selleks, et esitada kohaldatavad sätted selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, ilma et see tooks põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi.

5 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkt c on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

6 Direktiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

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

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

7 Sama direktiivi artikkel 13 näeb ette:

„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.

2. Liikmesriigid võivad lugeda ametivõimude tegevuseks avalik-õiguslike organisatsioonide tegevuse, mis on artikli[…] 132 […] alusel maksust vabastatud”.

8 Direktiivi 2004/18 artikli 1 lõige 9 on sõnastatud järgmiselt:

„Ostja – riik, piirkondlikud või kohalikud omavalitsused, avalik-õiguslikud isikud ning ühest või mitmest kõnealusest organist või avalik-õiguslikust isikust koosnevad ühendused.

Avalik-õiguslik isik on mis tahes isik:

a) mis on asutatud üldistes huvides ega tegele tööstuse ega kaubandusega,

b) mis on juriidiline isik ja

c) mida põhiliselt rahastab riik, piirkondlikud või kohalikud omavalitsused või teised avalik-õiguslikud isikud või mille juhtimist need isikud kontrollivad või millel on haldus-, juhtimis- või järelevalveorgan, mille liikmetest üle poole nimetab riik, piirkondlik või kohalik omavalitsus või teised avalik-õiguslikud isikud.

Teise lõigu punktides a, b ja c nimetatud kriteeriumidele vastavate avalik-õiguslike isikute ja nende isikute kategooriate mittetäielikud nimekirjad on esitatud III lisas. […]”.

Portugali õigus

Käibemaksualased õigusnormid

9 Käibemaksuseadustiku (Código do IVA) artikli 2 lõikes 2 on sätestatud, et riik ja teised avalik-õiguslikud juriidilised isikud ei ole käibemaksukohustuslased seoses tehingutega, mida nad teevad avaliku võimu ülesandeid täites, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tehingutega makse, lõive või mis tahes tasusid, kui neile maksukohustuse kohaldamata jätmine ei põhjusta konkurentsimoonutusi.

10 Seadustiku artikli 2 lõikes 3 on ette nähtud, et riik ja teised avalik-õiguslikud juriidilised isikud on igal juhul käibemaksukohustuslased, kui nad tegelevad teatud tegevusega ja sooritavad sellest tulenevaid maksustatavaid tehinguid, välja arvatud juhul, kui on tõendatud, et nende tegevuste maht on tühine.

Saudaçori õiguslik seisund

11 Saudaçor on asutatud Assooride autonoomse piirkonna 17. oktoobri 2003. aasta seadusandliku dekreediga nr 41/2003/A, mis käsitleb Assooride autonoomse piirkonna tervishoiu rahastamise haldamise keskuse ümberkujundamist 100% avalik-õigusliku osalusega aktsiaseltsiks SAUDAÇOR – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, S.A., ja millega muudetakse 31. juuli piirkondlikku seadusandlikku dekreeti nr 28/99/A (Decreto Legislativo Regional n.° 41/2003/A, Transforma o Instituto de Gestão Financeira da Saúde da Região Autónoma dos Açores em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a designar-se SAUDAÇOR – Sociedade Gestora de Recursos e Equipamentos da Saúde dos Açores, S.A., e altera o Decreto Legislativo Regional n.° 28/99/A, de 31 de Julho; *Diário da República* I, A-seeria, nr 257, 6.11.2003, lk 7430), ning tema 100% osalus kuulus sellele autonoomsele piirkonnale.

12 Nimetatud seadusandliku dekreedi artikli 2 lõike 1 kohaselt on Saudaçori ülesanne osutada üldist majandushuvi pakkuvaid teenuseid tervishoiu valdkonnas. Ülesande eesmärk on piirkondliku tervishoiusüsteemi ning teabesüsteemide, infrastruktuuri ja sellega seotud seadmete kavandamine ja haldamine, samuti tervishoiuüksuste ja -teenistuste ehitustööde, konserveerimise, remontimise ja rekonstrueerimise teostamine iseäranis looduskatastroofide piirkondades ning ohupiirkondadeks peetavates piirkondades.

13 Seadusandliku dekreedi nr 41/2003/A artikli 3 kohaselt:

„Üldist majandushuvi pakkuvate teenuste osutamise ülesande täitmisel lasuvad Saudaçoril järgmised kohustused:

a) tsentraliseeritult varustada piirkondlikku tervishoiusektorit;

b) tarnida kaupu ja osutada teenuseid piirkondlikku tervishoiusüsteemi kuuluvatele üksustele;

c) määrata tervishoiuüksustele rahalisi toetusi kooskõlas nende raviteenuste eesmärkidega, mille osutamise on iga üksus lepingu allkirjastamisega enda kohustuseks võtnud;

d) määratleda eeskirjad ja juhtpõhimõtted tervishoiuüksuste eelarve haldamise kohta ja kontrollida eelarve haldamist;

e) hinnata majandus-finantsjuhtimist institutsioonide puhul ja piirkondlikku tervishoiusüsteemi integreeritud või viimase rahastatavate teenuste osas, samuti koostada perioodilised aruanded selle finantsolukorra ning inim- ja materiaalsete ressursside haldamise kohta;

f) edendada andmesüsteemide arendamist nende institutsioonide jaoks, kes sõltuvad piirkondlikust tervishoiusüsteemist;

g) teha piirkondliku tervishoiusüsteemiga seotud töid, mille täideviimine on avalikes huvides otstarbekas;

h) osutada tugiteenuseid ja toetada piirkondliku tervishoiusüsteemi rahastamist valdkondades, kus see osutub vajalikuks.”

14 Sama piirkondliku seadusandliku dekreedi artikli 4 lõige 1 sätestab, et Saudaçor juhindub nimetatud õigusakti sätetest, lisas avaldatud põhikirjast, 17. detsembri 1999. aasta dekreetseadusega nr 558/99 (Decreto-Lei n.° 558/99; *Diário da República* I, A-seeria, nr 292, 17.12.1999, lk 9012) kehtestatud avalik-õiguslike äriühingute õiguslikust regulatsioonist ja eraõigusest. Piirkondliku seadusandliku dekreedi artikli 4 lõike 2 kohaselt järgib Saudaçor Assooride autonoomse piirkonna piirkondliku tervishoiuteenistuse korraldamist ja toimimist reguleerivaid norme.

15 Piirkondliku seadusandliku dekreedi nr 41/2003/A artiklis 10 on ette nähtud, et oma ülesannete täitmisel on Saudaçoril samad õigused avaliku võimu teostamiseks nagu Assooride autonoomsel piirkonnal, ning seejärel on esitatud näidisloetelu tema teatud õigustest, mille hulka kuulub ka sundvõõrandamise korraldamine.

16 Muudetud sõnastuses dekreetseaduse nr 558/99 artikli 7 lõike 3 alusel kogutakse avalik-õiguslikelt äriühingutelt otseseid ja kaudseid makse kooskõlas ühise maksusüsteemiga. Samasuguses sõnastuses norm leidub 5. märtsi 2008. aasta piirkondliku seadusandliku dekreedi nr 7/2008/A, mis reguleerib Assooride autonoomse piirkonna osalusega avaliku sektori äriühingute õiguslikku olukorda (Decreto Legislativo Regional n.º 7/2008/A, Regime do sector público empresarial da Região Autónoma dos Açores; *Diário da República* I, A-seeria, nr 58, 24.3.2008, lk 1649), artikli 9 lõikes 2, mis puudutab piirkondlikke avalik-õiguslikke äriühinguid.

17 Saudaçor tegutseb programmlepingute alusel, mille ta on Assooride autonoomse piirkonna valitsusega sõlminud vastavalt oma põhikirja artikli 21 lõikele 1 ning milles on muu hulgas määratletud teenused, mida ta osutab piirkondliku tervishoiusüsteemi planeerimise ja korraldamise valdkonnas, samuti hüvitis, mida nimetatakse „rahaliseks panuseks", mida see piirkond nende teenuste eest maksab ja mis peab katma Saudaçori tegevuskulud.

18 Nii sõlmiti 23. juulil 2004 esimene programmleping, mis hõlmas ajavahemikku 2004–2008 ja milles nähti ette hüvitis kogusummas 15 905 000 eurot, sellest 3 990 000 eurot oli ette nähtud 2007. aasta eest ja 4 050 000 eurot 2008. aasta eest. Lepingu punktis 5 oli sätestatud, et kogusumma võidakse rahanduse ja tervishoiu eest vastutavate valitsuse liikmete ühismäärusega uuesti üle vaadata, kui see asjaolude muutumise tõttu osutub lepingu täitmiseks ilmselgelt ebapiisavaks. Teine programmleping sõlmiti 1. jaanuaril 2009 ajavahemikuks 2009–2012 ning selles oli ette nähtud iga-aastane hüvitis 8 500 000 eurot ja selle uuesti ülevaatamise klausel, mis sarnaneb eelmises lepingus sätestatuga. Assooride autonoomse piirkonna rahanduse ja tervishoiu eest vastutavate valitsuse liikmete 8. märtsi 2010. aasta ühismäärusega vähendati seda summat 2009. aasta osas 6 599 147 eurole.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 Riigikassa koostas 2. märtsil 2011 revisjoniakti projekti, milles ta tegi ettepaneku korrigeerida käibemaksu, mille Saudaçor pidi tasuma aastate 2007–2010 eest ja mille kogusumma oli 4 750 586,24 eurot.

20 Revisjoniakt kinnitati 6. aprillil 2011 pärast Saudaçori ärakuulamist.

21 Riigikassa leidis selles revisjoniaktis, et Saudaçori õiguslikku seisundit arvestades ei saanud ta tugineda avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes käibemaksukohustuse kohaldamata jätmisele, mis on sätestatud käibemaksuseadustiku artikli 2 lõikes 2, millega on üle võetud kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimene lõik, mille sisu vastab direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 esimesele lõigule.

22 Selle asutuse sõnul puudutavad teenused, mida Saudaçor programmlepingute alusel piirkondliku tervishoiusüsteemi planeerimise ja korraldamise valdkonnas osutab, eraalgatusel põhinevaid tegevusalasid, mis tähendab seda, et käibemaksukohustuse kohaldamata jätmine võib põhjustada konkurentsimoonutusi. See on nii näiteks piirkondliku tervishoiuinfosüsteemi haldamise ja hooldamise alal. See on tegelikult majandustegevus, mistõttu programmlepingutes sätestatud hüvitised, mille piirkondlikud ametiasutused teenuste eest on üle kandnud, kuuluvad käibemaksuga maksustamisele. Pealegi on Saudaçor ennast ise käsitanud käibemaksukohustuslasena, kuna ta taotleb kokku 2 300 273,17 euro suuruse käibemaksu mahaarvamist oma ostetud kaupadelt ja teenustelt.

23 Saudaçor esitas Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgadale (Ponta Delgada haldus- ja maksukohus) kaebuse 2007.–2010. majandusaastate käibemaksu ja tasandusintressi sissenõudmise otsuste peale, mille eest nõutakse temalt kokku 5 157 249,72 euro tasumist.

24 Nimetatud kohus jättis kaebuse oma otsusega rahuldamata põhjendusel, et direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 esimeses lõigus sätestatud avalik-õiguslikele organisatsioonidele käibemaksukohustuse kohaldamata jätmise nõude rakendamisel ei saa viidata direktiivi 2004/18 artikli 1 lõikes 9 määratletud mõistele „avalik-õiguslik isik”, kuna sellel on lai tähendus, samas kui mõistet „avalik-õiguslik organisatsioon” direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 esimese lõigu tähenduses tuleb käibemaksukohustuse kohaldamata jätmise raames tõlgendada kitsamalt, kuna tegemist on erandiga üldreeglist, mille kohaselt igasugune majandustegevus on maksustatav.

25 Sama kohtu sõnul ei hõlma käibemaksukohustuse kohaldamata jätmise nõue sellist üksust nagu Saudaçor, mille on küll asutanud Assooride autonoomne piirkond, kuid mis on piirkonnast eraldiseisev aktsiaselts, mille suhtes kehtivad eraõiguse normid, ning kes teostab oma pädevust ja täidab oma eesmärke iseseisvalt.

26 Tribunal Administrativo e Fiscal de Ponta Delgada (Ponta Delgada haldus- ja maksukohus) leiab ühtlasi, et teenused, mida Saudaçor programmlepingute alusel osutab, kuuluvad oma olemuselt majandustegevuse hulka, kuna neid osutatakse tasu eest. Assooride autonoomse piirkonna poolt makstav hüvitis on tegelikult vastutasu Saudaçori osutatud teenuste eest ja seda ei saa pidada avalik-õiguslike üksuste vaheliseks ülekandeks.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus, kellele esitati selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebus, leiab, et põhikohtuasja keskmes on küsimus, kas niisugune üksus nagu Saudaçor võib tugineda avalik-õiguslikele organisatsioonidele käibemaksukohustuse kohaldamata jätmise nõudele, mis on ette nähtud käibemaksuseadustiku artikli 2 lõikes 2, mille sisu vastab direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikele 1, ning kas käibemaksu sissenõudmise esemeks olevate summade näol on tegemist eelarvevahendite ülekandmisega avalik-õiguslike üksuste vahel.

28 Ta leiab, et kuigi Euroopa Kohtu praktika näitab selgelt, et käibemaksuga maksustamine on välistatud ainult avalik-õiguslike organisatsioonide tegevuse puhul, kui viimased tegutsevad ametivõimudena, ei võimalda kohtupraktika kindlaks teha, kas niisugune üksus nagu Saudaçor, arvestades tema õiguslikku seisundit riigiasutuse ümberkujundamise tulemusel asutatud aktsiaseltsina, on hõlmatud avalik-õigusliku organisatsiooni mõistega. Nimelt on tekkinud küsimus, kas selle mõiste ulatus kattub avalik-õigusliku isiku mõistega, mis on ette nähtud direktiivi 2004/18 artikli 1 lõikes 9 erineva kategooria „ostjate” määratlemise raames.

29 Neil asjaoludel otsustas Supremo Tribunal Administrativo (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas […] avalik-õigusliku organisatsiooni mõistet […] direktiivi 2006/112[…] artikli 13 lõike 1 esimese lõigu tähenduses tuleb tõlgendada lähtuvalt „avalik-õigusliku isiku” mõistest, mis on [määratletud] […] direktiivi 2004/18[…] artikli 1 lõikes 9?

2. Kas üksus, mis on asutatud kohaliku omavalitsusüksuse osalusega aktsiaseltsina, mille aktsiakapital kuulub 100% Assooride autonoomsele piirkonnale ja mille tegevusala on piirkondliku tervishoiusüsteemi valdkonnas nõustamis- ja haldustegevus selle süsteemi rakendamiseks ja ratsionaliseerimiseks, mis toimub programmlepingute alusel, mis on sõlmitud selle piirkonnaga, kes on talle delegeerinud oma avaliku võimu teostamise pädevuse tervishoiu valdkonnas ja kelle algne ülesanne on pakkuda avalikku tervishoiuteenust, kuulub ametivõimuna tegutseva avalik-õigusliku organisatsiooni mõiste alla direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 esimese lõigu tähenduses?

3. Kas direktiivi sätteid arvestades võib järeldada, et asjaomase äriühingu saadavat vastutasu, mis seisneb programmlepingute täitmiseks vajalike finantsvahendite ülekandmises, võib käibemaksuga maksustamise seisukohast käsitada tasuna osutatud teenuste eest?

4. Kui vastus on jaatav, siis kas see äriühing vastab vajalikele tingimustele, et tema suhtes võiks kohaldada käibemaksukohustuse kohaldamata jätmise nõuet, mis on ette nähtud direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikes 1?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Kolmas küsimus

30 Kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida esmajärjekorras, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selline tegevus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seisneb selles, et äriühing osutab piirkonnale teenuseid piirkondlike tervishoiuteenuste planeerimise ja korraldamise alal vastavalt äriühingu ja piirkonna vahel sõlmitud programmlepingutele, kujutab endast majandustegevust.

31 Euroopa Kohus on juba selgitanud, et nimetatud direktiivi ülesehitusest ja eesmärkidest, samuti selle direktiivi artikli 13 asetusest kuuenda direktiiviga kehtestatud ühises käibemaksusüsteemis nähtub, et põhimõtteliselt maksustatakse käibemaksuga igasugune majanduslikku laadi tegevus. Üldreeglina ja kooskõlas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõikega 1 maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest, kaasa arvatud avalik-õiguslike organisatsioonide osutatavad teenused. Selle direktiivi artiklid 9 ja 13 annavad seega käibemaksule väga laiaulatusliku kohaldamisala (kohtuotsus komisjon *vs.* Madalmaad, C-79/09, EU:C:2010:171, punkt 76 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Võimalus liigitada teenus tasuliseks tehinguks eeldab üksnes seda, et teenuse osutamise ja maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel oleks otsene seos. Selline otsene seos on tuvastatud juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt eelkõige kohtuotsus Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Tehtava analüüsi olemust arvesse võttes, nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud, on liikmesriigi kohtu ülesanne liigitada põhikohtuasjas arutusel olev tegevus Euroopa Kohtu antud kriteeriumi alusel (kohtuotsus Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, punkt 23, ja kohtumäärus Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, punkt 18).

34 Käesolevas kohtuasjas on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas kohtutoimiku dokumentidest ning eriti Saudaçori ja Assooride autonoomse piirkonna vahel sõlmitud programmlepingutest ilmneb, et äriühingu tegevus on tasuline ja on seega majandustegevus. Siiski võib Euroopa Kohus anda sellele kohtule eelotsusetaotluses esitatud andmetest lähtuvalt tõlgendamisjuhiseid, mis võivad aidata tal asja lahendada.

35 Selles osas nähtub eelotsusetaotlusest, et juba nende lepingute sõnastuse põhjal on Assooride autonoomne piirkond kohustatud Saudaçorile „vastutasuna” teenuste eest, mida äriühing peab osutama piirkondlike tervishoiuteenuste planeerimise ja korraldamise alal, üle kandma hüvitise, mida nimetatakse „rahaliseks panuseks” ja mille summa suurus on täpsustatud neis lepingutes.

36 Arvestades seda, et Saudaçor osutab planeerimise ja korraldamise teenuseid alaliselt ja pidevalt, ei saa asjaolu, et hüvitis ei ole kindlaks määratud üksikute teenuste lõikes, vaid on määratud kindlas summas ja aastapõhiselt eesmärgiga katta äriühingu tegevuskulud, mõjutada otsest seost osutatud teenuste ja nende eest saadava tasu vahel, mille suurus on määratud kindlaks eelnevalt ja vastavalt kokkulepitud kriteeriumidele (vt selle kohta kohtuotsus Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punktid 36 ja 37).

37 Ka ei ilmne, et sellise otsese seose olemasolu saaks seada kahtluse alla asjaolu tõttu, et Saudaçori ja Assooride autonoomse piirkonna vahel sõlmitud programmlepingud sisaldavad teatavaid klausleid, mis näevad ette, et Saudaçorile tasumisele kuuluva hüvitise summat võidakse kohandada, kui see asjaolude muutumise tõttu osutub lepingute täitmiseks ilmselgelt ebapiisavaks.

38 Nimelt, kuna nende klauslite eesmärk on määrata hüvitise suurus eelnevalt kindlaks vastavalt kokkulepitud kriteeriumidele, mis tagavad Saudaçori tegevuskulude katmiseks piisava taseme, siis võib asuda seisukohale, et nende eesmärk on kohandada kindlasummalise vastutasu suurust vastavalt teenustele, mida äriühing pidevalt ja alaliselt osutab. Lisaks, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, kui Assooride autonoomne piirkond 2009. aasta eest algselt ette nähtud hüvitist vähendas, siis selgitas Portugali valitsus kohtuistungil, ilma et Saudaçor oleks sellele vastu vaielnud, et vähendamise ainus eesmärk oli parandada ilmselge arvutusviga.

39 Samuti ei saa osutatud teenuste ja nende eest saadava tasu vahel esinevat otsest seost kahtluse alla seada asjaolu tõttu, nagu väidab Saudaçor, et tema tegevuse eesmärk on täita põhiseaduslikku kohustust, mis Portugali põhiseaduse alusel lasub eranditult ja otseselt riigil, nimelt kohustust osutada universaalset ja võimalusel tasuta riiklikku tervishoiuteenust, mida tuleb rahastada peamiselt avaliku sektori vahenditest.

40 Nimelt peetakse direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 kohaselt maksukohustuslaseks iga isikut, kes teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata selle tegevuse eesmärgist või tulemustest.

41 Lisaks, kuigi eesmärki osutada universaalset ja võimalusel tasuta riiklikku tervishoiuteenust, mida tuleb rahastada peamiselt avaliku sektori vahenditest, on ühise käibemaksusüsteemi raames arvestatud sellega, et nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 alusel peab teatavate tervishoiuteenuste osutamine, mida tagab nimelt avalik-õiguslik organisatsioon, olema käibemaksust vabastatud, on selge, et piirkondliku tervishoiuteenuse planeerimise ja korraldamise tegevus, mis on arutusel põhikohtuasjas, ei kuulu ühegi seal sätestatud maksuvabastuse alla.

42 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selline tegevus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seisneb selles, et äriühing osutab piirkonnale teenuseid piirkondlike tervishoiuteenuste planeerimise ja korraldamise alal vastavalt äriühingu ja piirkonna vahel sõlmitud programmlepingutele, kujutab endast majandustegevust selle sätte tähenduses.

Esimene, teine ja neljas küsimus

43 Esimese, teise ja neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos ja teises järjekorras, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 13 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud käibemaksukohustuse kohaldamata jätmise nõue hõlmab sellist tegevust, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seisneb selles, et äriühing osutab piirkonnale teenuseid piirkondlike tervishoiuteenuste planeerimise ja korraldamise alal vastavalt äriühingu ja piirkonna vahel sõlmitud programmlepingutele, juhul kui see tegevus on majandustegevus selle direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.

44 Selles kontekstis on eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas mõistet „teised avalik-õiguslikud organisatsioonid”, mis on sätestatud nimetatud direktiivi artikli 13 lõikes 1, tuleb tõlgendada nii, et see viitab direktiivi 2004/18 artikli 1 lõikes 9 sätestatud mõistele „avalik-õiguslik isik”.

45 Direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 sellise tõlgendamisega ei saa nõustuda.

46 Nimelt, kui mõistet „avalik-õiguslik organisatsioon” ja sellest tulenevalt ka direktiivi 2004/18 artikli 1 lõikes 9 sätestatud mõistet „ostja” määratleda laiemas tähenduses, saab selle direktiivi kohaldamisala piiritleda piisavalt ulatuslikuna, et tagada, et seda valdkonda reguleerivad nõuded, muu hulgas läbipaistvus ja diskrimineerimiskeeld, mis kehtivad riigihankelepingute sõlmimisel, on kohaldatavad kõigi riiklike üksuste suhtes, kes ei osale küll avalikus halduses, kuid kes on siiski riigi kontrolli all eelkõige nende rahastamise või juhtimise kaudu.

47 Ent kontekst, kuhu kuulub direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikes 1 sisalduv mõiste „teised avalik-õiguslikud organisatsioonid”, on põhimõtteliselt teistsugune.

48 Selle mõiste eesmärk ei ole nimelt käibemaksu kohaldamisala piiritlemine, vaid sellega tehakse hoopis erand üldreeglist, millel põhineb ühine käibemaksusüsteem ja mille kohaselt maksu kohaldamisala on määratletud väga laiaulatuslikuna, nii et see katab kõik tasu eest osutatavad teenused, kaasa arvatud need, mida osutavad avalik-õiguslikud organisatsioonid (vt selle kohta kohtuotsus komisjon *vs.* Madalmaad, C-79/09, EU:C:2010:171, punktid 76 ja 77).

49 Kuna direktiivi 2006/112 artikli 13 lõige 1 kujutab endast erandit üldreeglist, mille kohaselt igasugune majanduslikku laadi tegevus maksustatakse käibemaksuga, siis tuleb seda tõlgendada kitsamalt (vt eelkõige kohtuotsus Isle of Wight Council jt, C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 60, ning kohtumäärus Gmina Wrocław, C-72/13, EU:C:2014:197, punkt 19).

50 Siit järeldub, et kuna direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikes 1 puudub selle kohta igasugune märge, siis tuleb arvesse võtta selle direktiivi ülesehitust ja eesmärki, samuti selle sätte asetust direktiiviga kehtestatud ühises käibemaksusüsteemis (vt analoogia alusel kohtuotsus Isle of Wight Council jt, C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 25).

51 Nagu nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, näitab direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 analüüs nimetatud direktiivi eesmärkide taustal selgelt, et maksukohustuse kohaldamata jätmiseks peavad olema kumulatiivselt täidetud kaks tingimust, nimelt tegevust peab läbi viima avalik-õiguslik organisatsioon ning tegevus tuleb läbi viia ametivõimuna (vt selle kohta eelkõige kohtumäärus Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika, ning kohtuotsus komisjon *vs.* Madalmaad, C-79/09, EU:C:2010:171, punkt 79).

52 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nii liidu õiguse ühetaolise kohaldamise kui ka võrdsuse põhimõttega seonduvatest nõuetest, et sellise liidu õigusnormi mõisteid, mis ei viita sõnaselgelt liikmesriikide õigusele õigusnormi tähenduse ning ulatuse kindlaksmääramiseks, tuleb tavaliselt kogu Euroopa Liidus tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt ning selline tõlgendus tuleb leida, arvestades sätte konteksti ja asjaomase õigusakti eesmärki (vt eelkõige kohtuotsus Fish Legal ja Shirley, C-279/12, EU:C:2013:853, punkt 42).

53 Tulebki tõdeda, et direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikes 1 ei ole ühtki viidet liikmesriikide õigusele.

54 Sellest järeldub, et nimetatud sättes esinevaid mõisteid, nende hulgas mõistet „teised avalik-õiguslikud organisatsioonid”, tuleb kogu liidus tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt.

55 Peale selle, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 49, arvestades, et direktiivi 2006/112 artikli 13 lõiget 1 tuleb tõlgendada kitsamalt, kuna tegemist on erandiga, tuleb asuda seisukohale, et selles sättes esitatud loetelu on ammendav ja mõiste „teised avalik-õiguslikud organisatsioonid" on kategooria, mis hõlmab ülejäänud organisatsioone, mis ei kuulu selles sättes konkreetselt nimetatud ametivõimude alla.

56 Täpsemalt on Euroopa Kohus, käsitledes esimest direktiivi artikli 13 lõikega 1 seatud kahest tingimusest, st avalik-õigusliku organisatsiooni staatust, juba selgitanud, et isikut, kes teostab iseseisvalt avalikku võimu, kuulumata avaliku halduse süsteemi, ei saa pidada avalik-õiguslikuks organisatsiooniks selle sätte tähenduses (vt selle kohta eelkõige kohtumäärus Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 Euroopa Kohus on ühtlasi täpsustanud, et „avalik-õigusliku organisatsiooni" staatus ei saa tuleneda ainuüksi asjaolust, et asjaomane tegevus seisneb avaliku võimu teostamises (vt selle kohta eelkõige kohtumäärus Mihal, C-456/07, EU:C:2008:293, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

58 Kuigi liigitamisel ei ole määrava tähtsusega see, et kõnealusel organisatsioonil on kohaldatava siseriikliku õiguse alusel õigus teostada avalikku võimu, annab see iga avaliku võimu olulise tunnusena siiski teatava aluse tuvastamaks, et organisatsiooni tuleb pidada avalik-õiguslikuks organisatsiooniks.

59 Piirkondliku seadusandliku dekreedi nr 41/2003/A artiklis 10 on ette nähtud, et oma ülesannete täitmisel on Saudaçoril samad õigused avaliku võimu teostamiseks nagu Assooride autonoomsel piirkonnal, ning seejärel on esitatud näidisloetelu tema teatud õigustest, mille hulka kuulub ka sundvõõrandamise korraldamine.

60 Peale selle, arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 56 osundatud Euroopa Kohtu praktikat ja asjassepuutuvat siseriiklikku õigust, ei ilmne – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusena ei selgu, et see on teisiti –, et saab välistada, et Saudaçori tuleb pidada kuuluvaks Assooride autonoomse piirkonna avaliku halduse süsteemi.

61 Selles osas nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et kuna Saudaçori on asutanud riik aktsiaseltsi vormis, tehes ümberkorraldusi senise riigiorgani funktsionaalse detsentraliseerimise teel, siis läheneb ta teatud mõttes eraõiguslikule juriidilisele isikule ja tal on suhetes riigiga teatav iseseisvus oma tegevuses ja igapäevases juhtimises.

62 Sellegipoolest, kui jällegi eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusena ei selgu, et see on teisiti, räägivad Saudaçori teatavad tunnusjooned selle poolt, et lugeda ta avalik-õiguslikuks organisatsiooniks direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 tähenduses.

63 Saudaçori tegelik iseseisvus tundub nimelt olevat piiratud, kuna tema aktsiakapital, milles eraõiguslikud isikud ei saa osalust omandada, kuulub 100% Assooride autonoomsele piirkonnale, kes pealegi on tema ainus „klient", arvestamata kolmandatele isikutele osutatud teenuseid niinimetatud „kõrvaltegevuse" raames, mille puhul on selge, et nende maht on ebaoluline. Need asjaolud võivad osutada sellele, et Assooride autonoomne piirkond suudab Saudaçori tegevust otsustavalt mõjutada.

64 Seda kinnitab ka asjaolu, et vastavalt Saudaçori ja Assooride autonoomse piirkonna vahel sõlmitud esimese programmlepingu punkti 3 alapunktile a ja teise programmlepingu punkti 3 lõike 1 alapunktile a täidab äriühing oma ülesandeid kooskõlas Assooride autonoomse piirkonna antud suunistega ning et esimese lepingu punkti 3 alapunkti h ja teise lepingu punkti 3 lõike 1 alapunkti g alusel allub äriühing Assooride autonoomse piirkonna kontrollile.

65 Pealegi sätestab piirkondliku seadusandliku dekreedi nr 41/2003/A artikli 4 lõige 1, et Saudaçor juhindub nimetatud õigusakti sätetest, lisas avaldatud põhikirjast, dekreetseadusega nr 558/99 kehtestatud avalik-õiguslike äriühingute õiguslikust regulatsioonist ja eraõigusest. Selliselt määratletud raamistikus ilmneb, et eraõigus on teisene võrreldes normistikuga, mis reguleerib Saudaçori kui avalik-õigusliku äriühingu õiguslikku seisundit.

66 Lisaks, kuigi piirkondlike tervishoiuteenuste planeerimise ja korraldamise alal teenuste osutamise kord peab olema reguleeritud programmlepingutega, eriti mis puudutab tasu maksmist nende teenuste eest, mis võib viidata sellele, et Saudaçor tegutseb asjaomasel turul teiste eraõiguslike ettevõtjatega konkureerides, osutab neid teenuseid Assooride autonoomses piirkonnas ikkagi ainult Saudaçor vastavalt oma ülesandele, mis on sätestatud seadusandliku dekreedi nr 41/2003/A artikli 2 lõikes 1, ja neid ei usaldata eraõiguslikele ettevõtjatele näiteks hankemenetluse teel.

67 Ühtlasi on märgatav Saudaçori ja Assooride autonoomse piirkonna omavaheline organisatsiooniline seos kas või asjaolu tõttu, et äriühing on asutatud seadusandliku aktiga, mille on vastu võtnud piirkonna seadusandja, eesmärgiga teha talle ülesandeks „osutada üldist majandushuvi pakkuvaid teenuseid tervishoiu valdkonnas”, nagu nähtub piirkondliku seadusandliku dekreedi nr 41/2003/A artikli 2 lõikest 1.

68 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusena ei selgu, et see on teisiti, siis ei saa seega välistada, et andes hinnangu kõiki Saudaçori suhtes kohaldatavaid sätteid arvestades, jõuab see kohus järeldusele, et teda võib pidada avalik-õiguslikuks organisatsiooniks direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 tähenduses.

69 Sellegipoolest, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 51, peab selles sättes ette nähtud käibemaksukohustuse kohaldamata jätmiseks olema täidetud veel teinegi tingimus, nimelt vabastatakse käibemaksust ainult see tegevus, mille avalik-õiguslik organisatsioon viib läbi ametivõimuna.

70 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on selliseks tegevuseks nende organisatsioonide tegevus neile omase erilise õiguskorra raames, välja arvatud tegevus, mida nad teostavad võrdsetel tingimustel eraõiguslike ettevõtjatega. Ühtlasi on Euroopa Kohus täpsustanud, et tegevuse eesmärgil ei ole selles suhtes tähtsust ning asjaolu, et selles tegevuses kasutatakse õigust teostada avalikku võimu, võimaldab tuvastada, et tegevuse suhtes kehtib avalik-õiguslik regulatsioon (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, punktid 17, 19 ja 22).

71 Selles kontekstis on Euroopa Kohus märkinud, et direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 esimeses lõigus ette nähtud maksuvabastus puudutab peamiselt tegevust, mida viivad läbi avalik-õiguslikud organisatsioonid, kes tegutsevad ametivõimudena, ja kuigi tegevus on majanduslikku laadi, on see tihedalt seotud õigusega teostada avalikku võimu (kohtuotsus Isle of Wight Council jt, C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 31).

72 Ent see teine tingimus, mis on seatud nimetatud direktiivi artikli 13 lõike 1 esimese lõiguga, ei ole täidetud – nagu väidab Portugali valitsus ja kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusena ei selgu, et see on teisiti –, kui õigus teostada avalikku võimu, mis on Saudaçorile antud piirkondliku seadusandliku dekreedi nr 41/2003/A artikliga 10, ei ole selline vahend, mida ta võiks kasutada põhikohtuasjas arutusel oleva tegevuse, st piirkondliku tervishoiuteenuse planeerimise ja korraldamise tegevuse läbiviimiseks, mille maksustamine käibemaksuga on vaidlustatud, kuna see teenib muu tegevuse läbiviimise eesmärki.

73 Peale selle, isegi kui eeldada, et tuleb järeldada, et Saudaçor on avalik-õiguslik organisatsioon, ja leitakse, et ta viib põhikohtuasjas arutusel olevat tegevust läbi ametivõimuna, tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 teisest lõigust, et selline üksus nagu Saudaçor ei ole ikkagi käibemaksust vabastatud, kui peaks tuvastatama, et tema suhtes maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

74 Selles osas on Euroopa Kohus täpsustanud, et olulist konkurentsi moonutamist, mille võib kaasa tuua maksukohustuse kohaldamata jätmine avalik-õiguslikele organisatsioonidele, kes tegutsevad ametivõimudena, tuleb hinnata asjassepuutuva tegevuse kui sellise põhjal, ilma et hinnang puudutaks konkreetset turgu, ning et võetakse arvesse mitte üksnes tegelikku, vaid ka potentsiaalset konkurentsi, kui eraettevõtja võimalus siseneda asjaomasele turule on reaalne ja mitte puhtalt hüpoteetiline (kohtuotsus komisjon *vs*. Madalmaad, C-79/09, EU:C:2010:171, punkt 91).

75 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele, teisele ja neljandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 13 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud käibemaksukohustuse kohaldamata jätmise nõue hõlmab sellist tegevust, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seisneb selles, et äriühing osutab piirkonnale teenuseid piirkondlike tervishoiuteenuste planeerimise ja korraldamise alal vastavalt äriühingu ja piirkonna vahel sõlmitud programmlepingutele, juhul kui see tegevus on majandustegevus selle direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, siis kui võib järeldada, et nimetatud äriühingut tuleb pidada avalik-õiguslikuks organisatsiooniks, kes viis selle tegevuse läbi ametivõimuna – asjaolu, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne –, ja kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et selle tegevuse maksust vabastamine ei põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

Selles kontekstis ei tule mõistet „teised avalik-õiguslikud organisatsioonid” nimetatud direktiivi artikli 13 lõike 1 tähenduses tõlgendada nii, et see viitab direktiivi 2004/18 artikli 1 lõikes 9 sätestatud mõistele „avalik-õiguslik isik”.

Kohtukulud

76 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (neljas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selline tegevus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seisneb selles, et äriühing osutab piirkonnale teenuseid piirkondlike tervishoiuteenuste planeerimise ja korraldamise alal vastavalt äriühingu ja piirkonna vahel sõlmitud programmlepingutele, kujutab endast majandustegevust selle sätte tähenduses.**

2. **Direktiivi 2006/112 artikli 13 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud käibemaksukohustuse kohaldamata jätmise nõue hõlmab sellist tegevust, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seisneb selles, et äriühing osutab piirkonnale teenuseid piirkondlike tervishoiuteenuste planeerimise ja korraldamise alal vastavalt äriühingu ja piirkonna vahel sõlmitud programmlepingutele, juhul kui see tegevus on majandustegevus selle direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, siis kui võib järeldada, et nimetatud äriühingut tuleb pidada avalik-õiguslikuks organisatsiooniks, kes viis selle tegevuse läbi ametivõimuna – asjaolu, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne –, ja kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et selle tegevuse maksust vabastamine ei põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.**

   Selles kontekstis ei tule mõistet „teised avalik-õiguslikud organisatsioonid” nimetatud direktiivi artikli 13 lõike 1 tähenduses tõlgendada nii, et see viitab Euroopa Parlamendi ja nõukogu 31. märtsi 2004. aasta direktiivi 2004/18/EÜ ehitustööde riigihankelepingute, asjade riigihankelepingute ja teenuste riigihankelepingute sõlmimise korra kooskõlastamise kohta artikli 1 lõikes 9 sätestatud mõistele „avalik-õiguslik isik”.

Allkirjad