

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

2. juuni 2016(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 9 lõige 1 – Mõisted „käibemaksukohustuslane“ ja „majandustegevus“ – Artikli 24 lõige 1 – Mõiste „teenuste osutamine“ – Maapiirkonna ehitised – Kanalisatsioonisüsteemi ehitamine ja käitamine mittetulundusühingu poolt – Mõju, mida avaldab tööde rahastamine riigiabi vahenditest ja Euroopa Liidu toetustest

Kohtuasjas C-263/15,

mille ese on Kúria (Ungari kõrgeim kohus) 14. mai 2015. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. juunil 2015, menetluses

Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,

Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV),

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president D. Šváby, kohtunikud J. Malenovský ja M. Vilaras (ettekandja),

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Ungari valitsus, esindajad: Z. Fehér ja G. Koós,
- Euroopa Komisjon, esindajad: K. Talabér-Ritz ja M. Owsiany-Hornung,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 9 lõike 1 ja artikli 24 lõike 1 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud mittetulundusühingute Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. ja Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft. kohtuvaidluses Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli

Regionális Adó Főigazgatóság (NAV) (Dél-dunántúli piirkonna maksuosakond, Ungari) õiguse üle arvata maha käibemaks, mis on märgitud Recontír BPM Kft. väljastatud arvetele nende arvel tehtud tööde eest.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkt c sätestab, et käibemaksuga maksustatakse teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Nimetatud direktiivi artikli 9 lõige 1 näeb ette:

„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 Sama direktiivi artikli 24 lõige 1 sätestab:

„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne.“

Ungari õigus

6 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. aasta CXXVII seadus käibemaksu kohta, edaspidi „käibemaksuseadus“) § 5 lõige 1 näeb ette:

„Maksukohustuslane: õigusvõimeline isik või üksus, kes teostab enda nimel mis tahes paigas majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. [...]“

7 Käibemaksuseaduse § 6 lõige 1 sätestab:

„Majandustegevus: mis tahes püsiv ja regulaarne ettevõtlustegevus, kui selle eesmärk või tulemus on tasu saamine ja kui seda teostatakse iseseisvalt.“

8 Käibemaksuseaduse § 16 sätestab:

„Kauba tarnimise ja teenuste osutamise seisukohast ei oma tähtsust see, kas vastav sooritus tehakse lepingu, õigus- või haldusnormi, kohtu- või haldusotsuse (sh otsus, mis ei käsitle sisulisi küsimusi) või enampakkumise alusel.“

9 Käibemaksuseaduse § 259 lõige 6 näeb ette:

„Tasu: mis tahes varaline eelis, sealhulgas olemasoleva võlanõude vähendamiseks võimaldatud vahendid, välja arvatud kahjuhüvitis“.

10 A gazdasági társaságról szóló 2006. évi IV. törvény (2006. aasta IV seadus äriühingute kohta) § 4 lõige 1 sätestab:

„Äriühingu võib asutada ka selleks, et teostada kollektiivset majandustegevust, mille eesmärk ei ole tulu teenimine (mittetulundusühing). Mittetulundusühingu võib asutada ja see võib tegutseda

ükskõik millises äriühingu vormis. Asjaolu, et tegemist on mittetulundusühinguga, peab nähtuma ärinimest, millest peab nähtuma ka äriühingu vorm.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Põhikohtuasja kaebuse esitajad on „mittetulundusühingud“, kelle majandustegevuse eesmärk ei ole tulu teenimine ja kes saavad tulu andvat majandustegevust teostada ainuüksi täiendavalt. Ühingud asutati eesmärgiga teha liikmete omandisse kuuluvatel maatükkidel ehitustöid, nimelt rajada kanalisatsioon, veehoidla ja tulvavee kogumise basseini, ning seejärel neid maapiirkonna rajatise käitama.

12 Nimetatud rajatiste ehitustöid rahastati riigi ja Euroopa Liidu vahenditest. Põhikohtuasja kaebuse esitajatel olid tööde tegemiseks olemas kõik haldusload ja asjassepuutuvate maatükkide omanike nõusolek. Lisaks oli ette nähtud, et põhikohtuasja kaebuse esitajad saavad kaheksa aasta vältel maaomanikelt tasu nende maapiirkonna rajatiste käitamise eest.

13 Põhikohtuasja kaebuse esitajad tegid tööde planeerimise ja teostamise ülesandeks äriühingule Recontir BPM Kft., kes väljastas tehtud tööde eest arved koos käibemaksuga, mida põhikohtuasja kaebuse esitajad soovisid maha arvata.

14 NAV ei tunnustanud siiski põhikohtuasja kaebuse esitajate taotletavat mahaarvamisõigust põhjendusel, et kavandatav tegevus ei ole „majandustegevus“ käibemaksuseaduse § 6 tähenduses ei teedevõrguga hõlmatud osas, mis on üldkasutatav, ega ka eravaldusesse kuulavas osas. Seetõttu ei ole põhikohtuasja kaebuse esitajad seda tegevust puudutavas osas „maksukohustuslased“. Ei oma liikmete ega kolmandate isikute suhtes ei saa nende tegevust pidada „teenuste osutamiseks“. Maapiirkonna rajatiste tavapärase käitamine, mis seisneb betoneeritud tee ja seda ümbritseva ala korrashoius ja vee takistusteta äravoolu tagamises, kuulub üldkasutatavate teede valdkonda, see tegevus on õigusnormide alusel kohustuslik ja tegemist ei ole teenuste osutamisega. Vähene tulu, mida põhikohtuasja kaebuse esitajad kavatsesid rajatiste käitamisega seoses teenida, ei vasta „tasu“ mõiste määratlusele käibemaksuseaduse tähenduses.

15 Kaebus, mille põhikohtuasja kaebuse esitajad keelduva otsuse peale esitasid, jäeti esimeses kohtuastmes rahuldamata samasugustel põhjendustel, nagu oli esitanud NAV.

16 Seejärel esitasid põhikohtuasja kaebuse esitajad kassatsioonkaebuse Kúriale (Ungari kõrgeim kohus), kus nad väidavad, et kuna nad mõlemad on äriühingud, siis on nad „maksukohustuslased“, sest maksukohustus põhineb objektiivsetel kriteeriumidel. Nad leiavad, et mahaarvamisõiguse teostamise võimalus sõltub sellest, kuidas teostatavat tegevust käsitada, ja et see vastaks käibemaksuseaduse artikli 6 lõikes 1 sätestatud mõiste „majandustegevus“ määratlusele, piisab sellest, et teostatakse püsivat või regulaarset laadi tegevust, mille tulemusena saadakse tasu. Majandustegevusena kvalifitseerimiseks ei ole nõutav, et saadakse tulu.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et majandustegevus on väga lai mõiste ja et selles osas ei oma mingit tähtsust ei tulu saamine ega investeringute rahastamine riigi vahenditest. Ta leiab, et tegevuse liigitamisel „teenuste osutamiseks“ ei ole tähtis, kas põhikohtuasja kaebuse esitajad täidavad seadusest tulenevat korrashoiukohustust. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on aga küsimus, kas käitamis- ja kasutuslepingu alusel makstud tasu tuleb pidada vastutasuks ning kas investeringu tulemusena maapiirkonnas ehitatud rajatiste korrashoiu ja vastutasu vahel esineb otsene seos.

18 Neil asjaoludel otsustas Kúria (Ungari kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas käesoleva kohtuasja asjaoludel tegutsevad kaebuse esitajad maksukohustuslastena, arvestades sellega, et direktiivi [2006/112] artikli 9 lõike 1 tõlgendus ei välista majandustegevuse mõiste alt äriühingute tegevust isegi mitte siis, kui need saavad ettevõtluslikku majandustegevust teostada ainuüksi täiendavalt?
2. Kas seoses küsimusega, kas [põhikohtuasja] kaebuse esitajaid saab käsitada maksukohustuslastena, omab tähtsust asjaolu, et olulist osa nende investeringutest rahastatakse riigiabi abil ning nad saavad käitamise eest tulu kogutava vähese tasu näol?
3. Kui teisele küsimusele vastatakse eitavalt, siis kas tuleb asuda seisukohale, et see „tasu“ kujutab endast vastutasu teenuse eest ning et esineb otsene seos teenuse osutamise ja vastutasu vahel?
4. Kas investeringute [tulemusel ehitatu] käitamine kujutab endast [põhikohtuasja] kaebuse esitajate poolt teenuse osutamist direktiivi [2006/112] artikli 24 tähenduses või ei saa asuda seisukohale, et tegemist on teenuste osutamisega, sest tegemist on õigusnormides ette nähtud kohustuse täitmisega?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

19 Nende nelja küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et mittetulundusühingu poolt selliste maapiirkonna rajatiste käitamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on majandustegevus selle sätte tähenduses, vaatamata sellele, et esiteks rahastati rajatiste ehitustöid suures osas riigiabist ja teiseks saadakse nende käitamise eest tulu vaid vähese tasu näol. Ta küsib veel, kas nimetatud direktiivi artiklit 24 tuleb tõlgendada nii, et nende maapiirkonna rajatiste käitamine on teenuste osutamine, ning kas teenuse ja selle eest makstava vastutasu vahel esineb otsene seos vaatamata sellele, et tegemist on õigusnormides ette nähtud kohustuse täitmisega.

20 Olgu märgitud, et kuigi direktiiv 2006/112 määratleb käibemaksu laia kohaldamisala, on selle maksuga hõlmatud üksnes majanduslikku laadi tegevus (vt eelkõige kohtuotsused, 26.6.2003 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C?305/01, EU:C:2003:377, punkt 39; 26.6.2007, T-Mobile Austria jt, C?284/04, EU:C:2007:381, punkt 34, ja 29.10.2009, komisjon vs. Soome, C?246/08, EU:C:2009:671, punkt 34).

21 Vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 2, mis käsitleb maksustatavaid tehinguid, maksustatakse käibemaksuga lisaks kauba impordile kauba ühendusesisene soetamine, kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt. Selle direktiivi artikli 9 kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest (vt eelkõige kohtuotsused, 26.3.1987, komisjon vs. Madalmaad, 235/85, EU:C:1987:161, punkt 6; 16.9.2008, Isle of Wight Council jt, C?288/07, EU:C:2008:505, punktid 26 ja 27, ning 29.10.2009, komisjon vs. Soome, C?246/08, EU:C:2009:671, punkt 35).

22 Samuti näitab mõistete „kaubatarne“ ja „teenuste osutamine“ analüüs, et neil mõistetel, mis osaliselt määratlevad direktiivi 2006/112 alusel maksustatavad tehingud, on objektiivne olemus ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemustest (vt selle kohta kohtuotsus, 12.1.2006, Optigen jt, C?354/03, C?355/03 ja C?484/03, EU:C:2006:16, punkt

44).

23 Mõiste „majandustegevus“ on direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teises lõigus määratletud tegevusena, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, muu hulgas ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil (vt eelkõige kohtuotsused, 26.6.2007, T-Mobile Austria jt, C-284/04, EU:C:2007:381, punkt 33; 29.10.2009, komisjon vs. Soome, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 36, ja 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 16).

24 Selles osas tuleb täpsustada, et vastavalt ühise neutraalse käibemaksusüsteemi põhimõtte nõuetele viitab mõiste „kasutamine“ direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses tehingu juriidilisest vormist olenemata kõikidele tehingutele, mille eesmärk on kõnealuselt varast kestva tulu saamine (vt selle kohta 26.6.2007, T-Mobile Austria jt, C-284/04, EU:C:2007:381, punkt 38, ja 13.12.2007, Götz, EU:C:2007:789, punkt 18).

25 Lisaks, direktiivi 2006/112 artikli 24 kohaselt on „teenuste osutamine“ mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne.

26 Ent teenuse osutamise puhul arvestatakse maksu teenuse eest saadud tasult ja teenuse osutamiselt tuleb tasuda maksu vaid juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos. Sellest järeldeb, et teenus on osutatud „tasu eest“ direktiivi 2006/112 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 (kohtuotsused, 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punktid 13 ja 14; 21.3.2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punkt 39, ning 6.10.2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, punkt 19).

27 Esitatud küsimustele tuleb vastata just neist seikadest lähtudes.

28 Esiteks nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas arutusel olev tegevus seisneb selliste maapiirkonna rajatiste käitamisest, nagu kanalisatsioonisüsteem, veehoidla ja tulvavee kogumise bassein. Sellist tegevust tuleb pidada „majandustegevuseks“ direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses, kui seda tehakse kestva tulu saamise eesmärgil.

29 Küsimus, kas tegevuse eesmärk on kestva tulu saamine, on faktiküsimus, mida tuleb hinnata, arvestades kõiki käesoleva juhtumi asjaolusid, mille hulka kuulub muu hulgas ka asjaomase vara olemus (vt 19.7.2012, R-dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 33, ja 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 19).

30 Teenused, mida põhikohtuasja kaebuse esitajad osutasid või osutavad, seisnevad antud juhul maapiirkonna rajatiste ja nende üldkasutatavate teede käitamisest, millega osa rajatistest on seotud, eesmärgiga tagada alaliselt, eelkõige nende rajatiste korrashoiuga, vee takistusteta äravool. Nende teenuste eest makstakse või hakatakse edaspidi maksma tasu, põhikohtuasja kaebuse esitajad soovivad koguda asjaomaste maatükkide omanikelt maapiirkonna rajatiste käitamistasu kindlaksmääratud ajavahemiku, 8 aasta jooksul.

31 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et rajatiste käitamine toimub tulu saamise eesmärgil.

32 Selles osas, kuigi ei ole kindel, et põhikohtuasja kaebuse esitajad alustasid maapiirkonna rajatiste käitamist sel kuupäeval, mil nad nõudsid sisendkäibemaksu mahaarvamist, tuleb märkida, et igaüht, kellel on objektiivsete asjaoludega tõendatud kavatsus alustada iseseisvat

„majandustegevust“ direktiivi 2006/112 artikli 9 tähenduses, ja kes teeb selleks vajalikke esmaseid investeeringuid, tuleb pidada maksukohustuslaseks (vt analoogia alusel kohtuotsused, 21.3.2000, Gabalfrisa jt, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 47, ja 8.6.2000, Breitsohl, C?400/98, EU:C:2000:304, punkt 34).

33 Lisaks tuleb nentida, et 8 aastat pikk ajavahemik, mille jooksul on ette nähtud koguda käitamistasu, näitab, et kavandatud tasu on kestev käesoleva kohtuotsuse punktis 23 viidatud kohtupraktika tähenduses.

34 Kestva tulu saamist ei saa seada kahtluse alla põhjendusega, et põhikohtuasja kaebuse esitajad võivad ettevõtlikliku majandustegevusega tegeleda ainuüksi täiendavalt.

35 Ühelt poolt tuleb osundada, et nii direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu sõnastusest endast kui ka Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et selleks, et käsitada materiaalse või immateriaalse vara kasutamist tulu saamise eesmärgil toimununa, ei oma tähtsust see, kas kasutamise eesmärk on teenida kasumit või mitte (vt eelkõige kohtuotsus, 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C?219/12, EU:C:2013:413, punkt 25), mistõttu asjaolu, et põhikohtuasja kaebuse esitajad võivad ettevõtlikliku majandustegevusega tegeleda ainuüksi täiendavalt, ei oma tähtsust küsimuses, kas tegemist on majandustegevusega kestva tulu saamise eesmärgil.

36 Teisalt vastus küsimusele, millist tähtsust omab see, et põhikohtuasjas arutusel olev tegevus võib olla ainult täiendav tegevus, sõltub maapiirkonna rajatiste kõigi käitamistingimuste kontrollimisest, et teha kindlaks, kas vara kasutatakse tõepoolest kestva tulu saamiseks (vt selle kohta kohtuotsused, 26.9.1996, Enkler, C?230/94, EU:C:1996:352, punkt 27, ja 19.7.2012, R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, punkt 34).

37 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetest, millele on juba viidatud käesoleva kohtuotsuse punktides 31 ja 34, ilmneb aga, et kavandatavat käitamistasu tuleb pika kogumisaja tõttu pidada kestvaks, millest tulenevalt rajatiste käitamist tuleb pidada „majandustegevuseks“ direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.

38 Asjaolu, et tehtud investeeringuid rahastati suures osas riigi ja Euroopa Liidu toetustest, ei oma tähtsust küsimuses, kas põhikohtuasja kaebuse esitajate teostatav või kavandatav tegevus on või ei ole majanduslik, kuna mõiste „majandustegevus“ on objektiivset laadi ja seda kohaldatakse mitte ainult olenemata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemustest, vaid olenemata ka sellest, millise rahastamisviisi ettevõtja on valinud, kaasa arvatud juhud, mil on tegemist toetustega avaliku sektori vahenditest (vt mahaarvamisõiguse piiramise keelu kohta kohtuotsused, 6.10.2005, komisjon vs. Prantsusmaa, C?243/03, EU:C:2005:589, punktid 32 ja 33, ning 23.4.2009, PARAT Automotive Cabrio, C?74/08, EU:C:2009:261, punktid 20 ja 26).

39 Teiseks võib maapiirkonna rajatiste käitamist pidada tasu eest teenuste osutamiseks ainult siis, kui põhikohtuasja kaebuse esitajate osutatud teenuse ja saadud või saadaoleva käitamistasu vahel on otsene seos ja kui tasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajatele osutatavale teenusele.

40 Teenused, mida põhikohtuasja kaebuse esitajad osutasid või osutavad, seisnevad antud juhul maapiirkonna rajatiste ja nende üldkasutatavate teede käitamisest, millega osa rajatistest on seotud, eesmärgiga tagada alaliselt, eelkõige nende rajatiste korrashoiuga, vee takistusteta äravool, ja seega on tegemist teenuste osutamisega direktiivi 2006/112 artikli 24 tähenduses.

41 Selle hindamisel, kas põhikohtuasjas arutusel olev tegevus on tasuline, ei saa olla tähtsust asjaolul, et selle tegevuse raamidesse kuulub üldkasutatavate teede korrashoid vee takistusteta

äravoolu võimaldamiseks, mis on õigusnormide alusel kohustuslik, kuna selle asjaoluga ei saa seada kahtluse alla ei seda, et sellist tegevust käsitatakse „teenuste osutamisenä“, ega seda, et teenuse ja selle eest saadava tasu vahel esineb otsene seos.

42 Kohtupraktikas on nimelt selgitatud, et kui kõnealune tegevus seisneb seadusega üldistes huvides antud ja määratletud ülesannete täitmises, ei ole sel asjaolul tähtsust hindamisel, kas tegevus kujutab endast tasu eest teenuste osutamist (vt selle kohta kohtuotsused, 12.9.2000, komisjon vs. Prantsusmaa, C?276/97, EU:C:2000:424, punkt 33, ja 29.10.2009, komisjon vs. Soome, C?246/08, EU:C:2009:671, punkt 40). Ühtlasi on kohus leidnud, et isegi siis, kui tegevuse eesmärk on täita põhiseaduslikku kohustust, mis lasub eranditult ja otseselt asjaomasel liikmesriigil, ei saa ainuüksi see asjaolu seada kahtluse alla otsest seost osutatud teenuste ja nende eest saadava tasu vahel (vt selle kohta kohtuotsus, 29.10.2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, punkt 39).

43 Ka ei leidu eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetes midagi muud, mis võiks mõjutada otsest seost, mis esineb osutatud või osutatavate teenuste ja nende eest saadud või saadaoleva tasu vahel.

44 See puudutab eriti just põhikohtuasja kaebuse esitajate poolt ette nähtud vähest käitamistasu.

45 Tuleb nimelt meenutada, et asjaolu, kas majandustehing tehti omahinnast kõrgema või madalama hinnaga ja seega turuväärtusest kõrgema või madalama hinnaga, ei ole tehingu liigitamisel tasuliste tehingute hulka asjassepuutuv (vt selle kohta kohtuotsused, 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, punkt 22; 9.6.2011, Campsa Estaciones de Servicio, C?285/10, EU:C:2011:381, punkt 25, ja 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, punktid 36 ja 37).

46 See asjaolu ei saa seega mõjutada otsest seost osutatud või osutatavate teenuste ja nende eest saadud või saadaoleva tasu vahel, mille suurus on määratud kindlaks eelnevalt ja vastavalt kokkulepitud kriteeriumidele (vt selle kohta kohtuotsus, 29.10.2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, punkt 36).

47 Pealegi on tasu suurus eelnevalt kindlaks määratud seepärast, et saadud või saadaolev tasu on vähene, nagu leiavad nii eelotsusetaotluse esitanud kohus kui ka Ungari valitsus ja Euroopa Komisjon. Samuti võib selles osas nõustuda seisukohaga, et summa suurus on kindlaks määratud kokkulepitud kriteeriumide alusel. Põhikohtuasja kaebuse esitajate osutatud või osutatavad teenused peavad nimelt vastama neil kui maapiirkonna rajatiste käitajatel lasuvale kohustusele tagada vee takistusteta äravool. Sellist kohustust võib konkreetselt täita kindlapiiriliste hooldustöödega, mida tehakse kindlate ajavahemike järel ja mille eest makstava tasu saab eelnevalt kindlaks määrata.

48 Sellises olukorras, kooskõlas 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsusega Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punktid 13 ja 14), 21. märtsi 2002. aasta kohtuotsusega Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, punkt 39) ja 6. oktoobri 2009. aasta kohtuotsusega SPÖ Landesorganisation Kärnten (C?267/08, EU:C:2009:619, punkt 19), võib isegi vähene käitamistasu olla vastavuses selle teenuse majandusliku väärtusega, mida põhikohtuasja kaebuse esitajad osutavad nende maatükkide omanikele, millel asuvad kõnealused rajatised.

49 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on selles osas kontrollida, kas saadud või saadaolev tasu võib oma suuruse poolest olla vastutasu, mis näitab, et osutatud või osutatavate teenuste ja tasu vahel on otsene seos ja et teenuseid osutatakse järelikult tasu eest. Täpsemalt tuleb tal välja selgitada, ega põhikohtuasja kaebuse esitajate poolt ette nähtud tasu ei kata

osutatud või osutatavaid teenuseid vaid osaliselt ja ega selle suurust ei ole kindlaks määratud seetõttu, et esineb muid võimalikke tegureid, mis võivad teatud olukorras seada kahtluse alla otsese seose teenuste ja nende eest makstava tasu vahel.

50 Ühtlasi tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul vajaduse korral kindlaks teha, ega tehing ei kujuta endast pelgalt fiktiivset skeemi, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust (vt selle kohta kohtuotsused, 27.10.2011, Tanoarch, C?504/10, EU:C:2011:707, punkt 51, ja 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C?326/11, EU:C:2012:461, punkt 35).

51 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata järgmiselt:

– Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selliste maapiirkonna rajatiste käitamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mittetulundusühingu poolt, kes teostab ettevõtluslikku majandustegevust ainuüksi täiendavalt, on majandustegevus selle sätte tähenduses, vaatamata sellele, et esiteks rahastati rajatiste ehitustöid suures osas riigiabist ja teiseks saadakse nende käitamise eest tulu vaid vähese tasu näol, kui kavandatavat käitamistasu tuleb selle pika kogumisaja tõttu pidada kestvaks.

– Direktiivi 2006/112 artiklit 24 tuleb tõlgendada nii, et selliste maapiirkonna rajatiste käitamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kujutab endast tasu eest teenuste osutamist, kuna neil on otsene seos saadud või saadaoleva tasuga, tingimusel et see vähene käitamistasu on vastavuses osutatud teenuse majandusliku väärtusega, ja vaatamata sellele, et nende teenustega täidetakse õigusnormides ette nähtud kohustust. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas saadud või saadaolev tasu võib oma suuruse poolest olla vastutasu, mis näitab, et osutatud või osutatavate teenuste ja tasu vahel on otsene seos ja et teenuseid osutatakse järelikult tasu eest. Täpsemalt tuleb tal välja selgitada, ega põhikohtuasja kaebuse esitajate poolt ette nähtud tasu ei kata osutatud või osutatavaid teenuseid vaid osaliselt ja ega selle suurust ei ole kindlaks määratud seetõttu, et esineb muid võimalikke tegureid, mis võivad teatud olukorras seada kahtluse alla otsese seose teenuste ja nende eest makstava tasu vahel.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

1) **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selliste maapiirkonna rajatiste käitamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mittetulundusühingu poolt, kes teostab ettevõtluslikku majandustegevust ainuüksi täiendavalt, on majandustegevus selle sätte tähenduses, vaatamata sellele, et esiteks rahastati rajatiste ehitustöid suures osas riigiabist ja teiseks saadakse nende käitamise eest tulu vaid vähese tasu näol, kui kavandatavat käitamistasu tuleb selle pika kogumisaja tõttu pidada kestvaks.**

2) **Direktiivi 2006/112 artiklit 24 tuleb tõlgendada nii, et selliste maapiirkonna rajatiste käitamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kujutab endast tasu eest teenuste osutamist, kuna neil on otsene seos saadud või saadaoleva tasuga, tingimusel et see vähene käitamistasu on vastavuses osutatud teenuse majandusliku väärtusega, ja vaatamata sellele, et nende teenustega täidetakse õigusnormides ette nähtud kohustust. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas saadud või saadaolev tasu võib oma suuruse poolest olla vastutasu, mis näitab, et osutatud või osutatavate teenuste ja tasu vahel on otsene seos ja et teenuseid osutatakse järelikult tasu eest. Täpsemalt tuleb**

tal välja selgitada, ega põhikohtuasja kaebuse esitajate poolt ette nähtud tasu ei kata osutatud või osutatavaid teenuseid vaid osaliselt ja ega selle suurus ei ole kindlaks määratud seetõttu, et esineb muid võimalikke tegureid, mis võivad teatud olukorras seada kahtluse alla otsese seose teenuste ja nende eest makstava tasu vahel.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.