

## EUROOPA KOHTU OTSUS

17. oktoober 1989\*

(Käibemaks – Maksukohustuslase kontseptsioon – Avalikud asutused)

[...]

Liidetud kohtuasjades 231/87 ja 129/88,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Commissione tributaria di secondo grado ja Commissione tributaria di primo grado, Piacenza, poolt esitatud eelotsusetaotlus, millega soovitakse nimetatud kohtus pooleliolevas menetluses järgmiste poolte vahel:

**Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda** (Piacenza)

ja

**Comune di Carpanetto Piacentino** (Piacenza), kohtuasi 231/87,

ja

**Comune di Rivergaro ja 23 muud kohalikku omavalitsust**

ja

**Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza** (Piacenza), kohtuasi 129/88,

saada eelotsust 17. mai 1977. aasta direktiivi (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) (EÜT L 145, 13.6.1977, lk 1–40) artikli 4 lõike 5 tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS,

---

\* Kohtumenetluse keel: itaalia.

koosseisus: president O. Due, kodade esimehed Sir Gordon Slynn ja F. A. Schockweiler, kohtunikud G. F. Mancini, R. Joliet, T. F. O'Higgins, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias ja F. Grévisse,

kohtujurist: J. Mischo,

kohtusekretär: H. A. Rühl, peaadministraator

olles läbi vaadanud kirjalikud märkused, mille esitasid:

– Itaalia Vabariigi valitsus, mõlemas kohtuasjas, esindaja: vaidlusi tekitavate diplomaatiliste asjade osakonna juhataja L. Ferrari Bravo, keda abistas avvocato dello Stato F. Favara,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, mõlemas kohtuasjas õigusosakonna liikme E. Traversa poolt,

– Comune di Carpaneto Piacentino, kohtuasjas 231/87, esindajad: V. Pototschnigi, F. Tesauro ja M. Avantaggiati,

– Madalmaade Kuningriigi valitsus, kohtuasjas 129/88, esindaja: välisministeeriumi kantsler H. J. Heinemann,

– Comune di Piacenza, kohtuasjas 129/88, esindaja: F. Capelli ja F. Tesauro,

– Comune di Rivergaro ja 23 muud kohalikku omavalitsust, kohtuasjas 129/88, esindajad: F. Tesauro, M. Avantaggiati ja F. Mancini,

kuulanud ära suuliseks menetluseks koostatud ettekande,

kuulanud 1. veebruari 1989. aasta istungil ära poolte kohtukõned,

kuulanud 15. märtsi 1989. aasta istungil ära kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

### **Põhjendused**

1. Oma 8. mai 1987. aasta ja 28. aprilli 1988. aasta otsustega, mis saabusid Euroopa Kohtusse vastavalt 30. juunil 1987 ja 4. mail 1988, esitasid Commissione tributaria di secondo grado di Piacenza (maksualaste kaebuste amet, Piacenza) ja Commissione tributaria

di primo grado di Piacenza (esimese astme maksuamet, Piacenza) kohtule taotluse eelotsuse tegemiseks vastavalt EMÜ asutamislepingu artiklile 177 mitmetes küsimustes, mis puudutavad nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) (EÜT L 145, 13.6.1977, lk 1–40), edaspidi „kuues direktiiv”, artikli 4 lõike 5 tõlgendamist.

2. Need küsimused kerkisid üles kahes hagimenetluses, neist üks oli Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d' Arda (Fiorenzuola d' Arda otseste maksude piirkondlik amet), Piacenza, ja Comune di Carpaneto, Piacentino, vahel ning teine Comune di Rivergaro, mida toetasid 23 muud kohalikku omavalitsust ja Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto (provintsi käibemaksuamet), Piacenza, vahel, mis puudutavad eelkõige kohalike omavalitsuste poolt teostatavate järgmiste tehingute liigitamist käibemaksukohustuse eesmärgil: kontsessioonid haudade, hauakambrite ja -kabelite suhtes, maapinna õiguste kontsessioonide müük ja maa müük koos täielike omandiõigustega seoses subsideeritud eluhoonetega, riikliku omandi väljavõtmine ning raudtee, veevarustuse teatud lõigu, avaliku sildkaalu käitamise kontsessiooni müük, puude raiest saadava puidu müük ning tarvikute müük hauakambrite jaoks.

3. Siseriiklikud kohtud otsustasid esitada need küsimused Euroopa Kohtule eelotsuse saamiseks, et lahendada nimetatud vaidlused.

4. Kohtuasjas 232/87 tahetakse siseriikliku kohtu küsimustega teha kindlaks:

„1) kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus toodud põhimõte, millega jäetakse käibemaksuga maksustava tegevuskategooria alt välja nn „institutsiooniline tegevus”, on otseselt kohaldatav konkreetse siseriikliku õigusakti puudumise korral;

2) kas ühenduse õigusaktiga taheti artikli 4 lõikes 5 toodud väljendiga „tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena” määrata kindlaks tegevuse, mida teostavad ametiasutused otse ja ainuõiguslikult vastavalt neile ametivõimudena antud volitustele, kuigi sellised volitused on neile delegeritud;

3) kas, eeldades, et institutsioonilist tegevust teostab ainuõiguslikult avalik-õiguslik organ, tahetakse ühenduse õigusaktiga, kasutades artikli 4 lõike 5 teises lõigus väljendit „selline tegevus”, viidata ülejäänud tegevusele avalike teenuste osas, millele kohaldatakse 15. oktoobri 1925. aasta kuninglikku määrust nr 2578;

4) kas artikli 4 lõike 5 teist lõiku tuleb tõlgendada selliselt, et liikmesriigid on kohustatud lisama oma käibemaksualastesse õigusaktidesse kriteeriumi „oluline konkurentsi moonutamine” nimetatud lõigus viidatud tehingute maksustamise suhtes;

5) kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmanda lõiguga, mis sätestab, et avalik-õiguslikke organeid tuleb lugeda maksukohustuslasteks seoses lisas D toodud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui tegevusmahu võib hinnata tühiseks, nõutakse liikmesriikidelt, et nad lisaksid oma maksualastesse õigusaktidesse kriteeriumi „tühine”.

5. Kohtuasjas 129/88 on siseriikliku kohtu küsimused järgmised:

„1) Kas kuuenda EMÜ direktiivi artikli 4 lõikes 5 toodud ühenduse õigussätted käibemaksu kohta on koheselt ja otseselt kohaldatavad?

2) Et viia Itaalia käibemaksusüsteem vastavusse ühenduse õigussätetega, kas kuuenda direktiivi artikli 1 alusel oli kohustuslik Itaalia õigusaktides:

a) sätestada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus toodud üldpõhimõte, nähes ette konkreetsed kriteeriumid sellise tegevuse määratlemiseks, mida kohalikud omavalitsused teevad „ametivõimudena”;

b) vabastada maksustamisest kohaline ametiasutuste tegevus, mis olenemata sellest, et seda võib kirjeldada äritegevusena, on siseriiklike õigusaktide kohaselt oma olemuselt ametivõimu tegevus;

c) mitte ühelgi juhul maksustada vastavalt artikli 4 lõike 5 teisele lõigule ametiasutuste tegevust, kui sellega ei kaasne oluline konkurentsi moonutamine, ja määratleda vajalikud kvantitatiivsed piirangud;

d) määrata kindlaks kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmanda lõigu alusel lävi, millest allpool ei kuulu kuuenda direktiivi lisas D loetletud ametiasutuste tegevusalad maksustamisele?”

6. Täpsemad andmed kohtuasja faktiliste asjaolude, menetluse käigu ning poolte väidete ja argumentide kohta on esitatud suuliseks menetluseks koostatud ettekandes ning käesolevas otsuses käsitletakse neid niivõrd, kui see on vajalik Euroopa Kohtu põhjenduste selgitamiseks.

7. Kõik kohtule esitatud küsimused puudutavad kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 tõlgendamist; nimetatud lõike tekst on järgmine:

„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 aga sellist tegevust või tehinguid teostavad, käsitatakse neid maksukohustuslasena seoses tegevuse ja tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist.

Igal juhul käsitatakse nimetatud organeid maksukohustuslasena seoses D lisas loetletud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks.

Liikmesriigid võivad nende organite tegevuse, mis on artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, lugeda nende tegevuseks ametivõimudena.”

8. Siseriiklike kohtute tõstatud küsimusi võib hõlpsasti jagada nelja rühma, mis puudutavad vastavalt artikli 4 lõike 5 esimese, teise ja kolmanda lõigu tõlgendamist ja selle õigussätte otsest mõju.

#### **Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu tõlgendamine**

9. Esimese küsimusega püütakse ühelt poolt määrata kindlaks, mis on kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus viidatud „ametivõimudena” teostatava tegevuse olulised tunnused ja teiselt poolt selgitada selle õigussättega liikmesriikidele kehtestatud kohustusi.

10. Tuleb märkida, et käibemaksu reguleerimisala määrava kuuenda direktiivi artiklist 2 nähtub, et liikmesriikide territooriumil maksustatakse käibemaksuga ainult majandusliku olemusega tegevust. Majandustegevus, vastavalt selle mõiste artikli 4 lõikes 2 toodud määratlusele, hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust.

11. Vastavalt artikli 4 lõikele 1 on „maksukohustuslane” iga isik, kes teostab iseseisvalt mis tahes sellist majandustegevust. Seega kujutab see erandit sellest reeglist, et artikli 4 lõike 5 esimese lõiguga, mille kohta esimese küsimusega taotletakse tõlgendamist, jäetakse maksukohustuslaste kategooriast välja riigid, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste omavalitsused ning teised avalik-õiguslikud organisatsioonid seoses teatava tegevuse või tehingutega, mida nad teevad, „isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.”

12. Nagu kohus leidis oma 11. juuli 1985. aasta otsuses kohtuasjas 107/84 *komisjon v. Saksamaa Liitvabariik* (1985) EKL 2663 ja 26. märtsi 1987. aasta kohtuasjas 235/85 *komisjon v. Madalmaade Kuningriik* (1987) EKL 1485, selgub sellest õigussättest, kui seda vaadelda direktiivi eesmärkide valguses, et maksukohustuse kohaldamata jätmiseks peab olema täidetud kaks tingimust: tegevus peab olema teostatud avalik-õigusliku organisatsiooni poolt ja ta peab olema seda teostanud ametivõimuna.

13. Viimatimainitud tingimuse määratlus ei saa põhineda, nagu on väidetud, avalik-õigusliku organisatsiooni poolt teostatava tegevuse sisul või eesmärgil, kuna neid tegureid on võetud arvesse direktiivi muude sätetega teistel eesmärkidel.

14. Käibemaksuga maksustavate teatud tegevusalade sisu või eesmärk on otsustav tegur ühelt poolt selleks, et piirata avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes maksukohustuse kohaldamata jätmise ulatust (kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmas lõik ja lisa D) ja teiselt poolt selleks, et määrata kindlaks direktiivi X jaotises viidatud erandid. Direktiivi selle jaotise artikli 13 A osa lõikes 1 sätestatakse muu hulgas erandid teatud tegevusalade suhtes, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või muud organid, mida nende olemuse tõttu peetakse liikmesriigi poolt ühiskondlikuks, kuna nende tegevus on avalikkuse huvides.

15. Artikli 4 lõike 5 esimese lõigu analüüs direktiivi skeemi valguses näitab, et avalik-õigusliku organisatsiooni puhul maksukohustuse kohaldamata jätmise ulatus määratakse kindlaks tegevuse teostamise viisiga. Kuivõrd selle sättega pannakse avalik-õiguslike organisatsioonide puhul maksukohustuse kohaldamata jätmise sõltuvusse sellest, kas nad tegutsevad „ametivõimudena”, jäetakse sellise mittekohaldamise alt välja tegevus, mida nad ei teosta avalik-õiguslike organisatsioonidena, vaid eraõiguslike organisatsioonidena. Seega, ainus kriteerium, mis võimaldab teha kindlat vahet nende kahe tegevuskategooria vahel, on siseriikliku õiguse kohaselt kehtiv õiguslik režiim.

16. Nähtub, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 5 esimeses lõigus viidatud avalik-õiguslikud organisatsioonid teostavad tegevust „ametivõimudena” selle õigussätte tähenduses, kui nad teevad seda neile kehtiva teatud õigusliku režiimi alusel. Teiselt poolt, kui nad tegutsevad samade õiguslike tingimuste alusel, mis kehtivad eraettevõtjatele, siis ei saa neid käsitada tegutsevana kui „ametivõimud”. Siseriikliku kohtu ülesanne on liigitada vastav tegevus selle kriteeriumi valguses.

17. Artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus toodud reegli siseriiklikku õigusesse ülevõtmise osas tuleb märkida, et kuna direktiiviga kehtestatakse kohustus saavutada tulemus, siis peab iga liikmesriik vastavalt asutamislepingu artikli kolmandale lõigule valima vastava vormi ja meetodid selle tulemuse saavutamiseks.

18. Seega, kuigi liikmesriigid on kohustatud tagama, et avalik-õiguslike organisatsioonide poolt ametivõimudena tehtava tegevuse või tehingute suhtes ei kohaldata käibemaksu niivõrd, kui nende suhtes ei kehti teises ja kolmandas lõigus toodud ükski erand, võivad nad sel eesmärgil valida sellise seadusloome tehnika, mida nad peavad kõige sobivamaks. Nii võivad nad näiteks lihtsalt lisada siseriiklikku õigusesse sätte sellises sõnastuses, mida on kasutatud kuuendas direktiivis või sellele vastava väljendi või koostada loetelu tegevusaladest, mille puhul ei loeta avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasteks.

19. Vastus esimesele küsimusele peaks olema seetõttu selline, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et selle sätte tähenduses „ametivõimudena” teostatav tegevus on selline tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid vastavalt nende suhtes kehtivale teatud õiguslikule režiimile ja mis ei hõlma tegevust, mida nad teostavad eraettevõtjatega samadel õiguslikel tingimustel. Iga liikmesriik valib ise sobiva seadusloome tehnika, et võtta siseriiklikku seadusse üle maksukohustuse kohaldamata jätmise eeskiri, mis on toodud nimetatud sättes.

#### **Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu tõlgendamine**

20. Teise küsimusega püütakse ühelt poolt määrata kindlaks kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teises lõigus toodud väljendi „selline tegevus” ulatus ja teiselt poolt selgitada, kas liikmesriigid on kohustatud lisama oma maksualastesse õigusaktidesse kriteeriumi „oluline konkurentsi moonutamine”, mis on toodud nimetatud sättes, või kehtestama kvantitatiivsed piirangud selle kriteeriumi ülevõtmiseks siseriiklikku seadusesse.

21. Kõigepealt tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 nii sõnastusest kui ka ülesehitusest nähtub, et teises lõigus toodud väljend „selline tegevus või tehingud” vastab esimeses lõigus viidatud tegevusele või tehingutele, st tegevusele või tehingutele, mida teevad avalik-õiguslikud organisatsioonid ametivõimudena, kuid mitte, nagu on eespool viidatud, tegevusele, mida nad teevad eraõiguslike isikutena.

22. Järgmisena tuleb märkida, et selle sätte teine lõik sisaldab erandit reeglist, millele vastavalt ei kohaldata avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksukohustust tegevusalade või tehingute puhul, mida nad teostavad ametivõimudena, kui selline kohaldamata jätmise tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist. Seega, pidades silmas maksude neutraalsust, mis on kuuenda direktiivi peamine eesmärk, nähakse selle sättega ette olukord, kus avalik-õiguslikud organisatsioonid teostavad neile kohaldatava teatud õigusliku režiimi alusel tegevust, mida võivad nendega konkureerides teostada ka eraettevõtjad eraõigusliku režiimi või halduskontsessioonide alusel.

23. Selles olukorras on liikmesriigid asutamislepingu artikli 189 kolmanda lõigu alusel kohustatud tagama, et avalik-õiguslike organisatsioonide käsitatakse maksukohustuslastena, kui vastupidine käsitamine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist. Teiselt poolt ei ole nad kohustatud seda kriteeriumi sõna-sõnalt oma siseriiklikku õigusesse üle võtma ega kehtestama täpseid kvantitatiivseid piiranguid maksukohustuse kohaldamata jätmise kohta.

24. Seetõttu peaks vastus teisele küsimusele olema, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teist lõiku tuleb tõlgendada selliselt, et liikmesriigid on kohustatud tagama, et avalik-õiguslike organisatsioonide käsitatakse maksukohustuslastena tegevusalade puhul, mida võivad nendega konkureerides teostada ka eraettevõtjad, juhtudel, kui maksukohustuse selliste organite suhtes kohaldamata jätmise tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist, kuid nad ei ole kohustatud seda kriteeriumi sõna-sõnalt üle võtma oma siseriiklikku õigusesse ega kehtestama täpsed kvantitatiivsed piiranguid sellise käsitamise kohta.

### **Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmanda lõigu tõlgendamine**

25. Kolmanda küsimusega püütakse määrata kindlaks, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmanda lõiguga nõutakse liikmesriikidelt, et nad võtaksid üle oma maksualastesse õigusaktidesse kriteeriumi tegevuse tühise mahu kohta, mis on tingimuseks avalik-õiguslike organisatsioonide käsitamiseks maksukohustuslastena direktiivi lisas D loetletud tegevusalade suhtes, ning kas nad peavad sel eesmärgil kehtestama läve, millest allpool ei kohaldata sellistele organitele maksukohustust.

26. Seetõttu tuleb märkida, et selle sätestamisega, et avalik-õiguslike organisatsioonide tuleb igal juhul käsitada maksukohustuslastena lisas D loetletud tegevusalade suhtes tingimusel, et tegevuse maht ei ole tühine, siis määratakse kõnealuse sättega reegel, et selliseid organeid ei käsitata maksukohustuslastena, arvestades piirangut, mis tuleb lisada esimeses lõigus toodud tingimusest tulenevatele piirangutele, nimelt, et tegevust tuleb teostada ametivõimudena, ja teises lõigus sätestatud erandist tulenevatele piirangutele juhtudel, mil maksukohustuse

kohaldamata jätmise tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist. Artikli 4 lõike 5 kolmanda lõiguga püütakse seega tagada, et teatud majandustegevuse kategooriate suhtes, mille tähtsus tuleneb nende sisust, ei kohaldata käibemaksu sel põhjusel, et sellist tegevust teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid ametivõimudena.

27. Kuid kohustus käsitada avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslastena direktiivi lisas D loetletud tegevusalade suhtes on kehtestatud liikmesriikidele ainult niivõrd, kui kõnealuse tegevuse maht ei ole tühine. Arvestades kõnealuse sätte ülesehitust, tuleb seda tõlgendada selliselt, et liikmesriikidel on vabadus jätta kohustusliku käsitamise alt välja lisas D loetletud tegevusalad niivõrd, kui neid teostatakse tühises mahus, kuid nad ei ole kohustatud seda tegema. Järelikult ei ole nad ka kohustatud määrama piirmäära maksukohustuse kohaldamata jätmiseks selliste tegevusalade suhtes.

28. Vastus kohtule esitatud küsimusele peaks seetõttu olema, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega ei nõuta, et liikmesriigid võtaksid üle oma maksualastesse õigusaktidesse tegevuse tühise mahu kriteeriumi kui tingimuse lisas D loetletud tegevusalade käsitamiseks maksustavatena.

#### **Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 otsene mõju**

29. Neljanda küsimusega püütakse teha kindlaks, kas avalik-õiguslik organisatsioon võib toetuda kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 5, et seista vastu siseriikliku õigusakti rakendamisele, millega allutatakse ta käibemaksule mis tahes tegevusala puhul, mida ta teostas ametivõimuna ja mis ei ole loetletud lisas D, kui sellise tegevusala puhul maksukohustuse kohaldamata jätmise ei too kaasa olulist konkurentsi moonutamist.

30. Nagu kohus on pidevalt leidnud (vt eriti 19. jaanuari 1982. aasta otsust kohtuasjas 8/81 *Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt* (1982) EKL 53, et mil iganes direktiivi sätted on oma sisu suhtes tingimusteta ja piisavalt täpsed, siis võib, kui ettenähtud tähtaja jooksul ei ole vastu võetud rakendusmeetmeid, toetuda nendele õigussätetele mis tahes siseriiklike õigusaktide vastu, mis on vastuolus direktiiviga, või niivõrd, kui need õigussätted määratlevad õigused, mida eraisikud saavad esitada liikmesriigi vastu.

31. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 5 täidab need kriteeriumid, kuna selles õigussättes on selgelt määratletud organisatsioonid ja tegevusalad, mille suhtes kohaldatakse maksukohustuse kohaldamata jätmise eeskirja. Avalik-õiguslikel organisatsioonidel, mida selles kontekstis tuleb samastada eraisikutega, ei ole seetõttu õigus toetuda sellele eeskirjale tegevusalade puhul, mida nad teostavad ametivõimudena, kuid mis ei ole loetletud direktiivi lisas D.

32. Seda järeldust ei muuda tühiseks asjaolu, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõikega nõutakse tegevusalade käsitamist maksustavatena, kui nende puhul maksukohustuse kohaldamata jätmise tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist. Maksukohustuse kohaldamata jätmise eeskirjale kehtestatud see piirang on seega ainult tingimuslik piirang ja



kuigi on tõsi, et selle rakendamisel on vaja hinnata majandusliike asjaolusid, ei ole see hinnang vabastatud kohtulikust läbivaatusest.

33. Vastus neljandale küsimusele peab seega olema, et avalik-õiguslik organisatsioon võib toetuda kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 5, et seista vastu siseriikliku õigusakti rakendamisele, millega allutatakse ta käibemaksule mis tahes tegevusala puhul, mida ta teostas ametivõimuna ja mis ei ole loetletud lisas D, kui sellise tegevusala puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine ei too kaasa olulist konkurentsi moonutamist.

### **Kohtukulud**

34. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Itaalia Vabariigi, Madalmade valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulud ei hüvitata, ning et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes,

## **EUROOPA KOHUS**

vastates talle Commissione tributaria di secondo grado ja Commissione tributaria di primo grado, Piacenza, poolt vastavalt 8. mail 1987. aasta ja 28. aprillil 1988. aasta otsusega esitatud küsimustele, otsustab:

**1. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et selle sätte tähenduses „ametivõimudena” teostatav tegevus on selline tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid vastavalt nende suhtes kehtivale teatud õiguslikule režiimile ja mis ei hõlma tegevust, mida nad teostavad eraettevõtjatega samadel õiguslikel tingimustel. Iga liikmesriik valib ise sobiva seadusloome tehnika, et võtta siseriiklikku seadusse üle maksukohustuse kohaldamata jätmise eeskiri, mis on toodud nimetatud sättes.**

**2. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teist lõiku tuleb tõlgendada selliselt, et liikmesriigid on kohustatud tagama, et avalik-õiguslikke organisatsioone käsitatakse maksukohuslastena tegevusalade puhul, mida võivad nendega konkureerides teostada ka eraettevõtjad, juhtudel, kui maksukohustuse selliste organite suhtes kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist, kuid nad ei ole kohustatud seda kriteeriumi sõna-sõnalt üle võtma oma siseriiklikku õigusesse ega kehtestama täpsed kvantitatiivsed piirangud sellise käsitamise kohta.**

**3. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega ei nõuta, et liikmesriigid võtaksid üle oma maksualastesse õigusaktidesse tegevuse tühise**

