

## EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

25. juuli 1991\*

Käibemaksukohustuslased – Avalik-õiguslikud organid

Kohtuasjas C-202/90,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Andaluusia Kõrgem Kohus) (haldusvaidluste koja) esitatud taotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

**Ayuntamiento de Sevilla**

ja

**Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda**

eelotsust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) (EÜT L 145, lk 1) artikli 4 lõigete 1, 4 ja 5 tõlgendamise kohta,

## EUROOPA KOHUS (viies koda)

koosseisus: koja esimees J. C. Moitinho de Almeida, kohtunikud G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, F. Grévisse ja M. Zuleeg,

kohtujurist: G. Tesauro,

kohtusekretär: vanemametnik D. Louterman,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Ayuntamiento de Sevilla, esindaja: Ayuntamiento õigustalituse ametnik E. Barrero González,

– Hispaania valitsus, esindajad: õiguslase ja asutustevahelise koordineerimise peadirektor Carlos Bastarache Sagües ja riiklik esindaja Antonio Hierro Hernández-Mora,

---

\* Kohtumenetluse keel: hispaania.

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: õigustalituse ametnik D. Calleja y Crespo,

arvestades kohtuistungil ettekannet,

kuulanud 2. mai 1991. aasta kohtuistungil ära suulised märkused, mille esitasid: Ayuntamiento de Sevilla, Hispaania valitsus, esindaja: riiklik esindaja Rosario Silva de Lapuerta, ja komisjon,

kuulanud 4. juuni 1991. aasta kohtuistungil ära kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

1. 11. juuni 1990. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse sama aasta 2. juulil, esitas Tribunal Superior de Justicia de Andalucía EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel kaks eelotsuse küsimust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) (EÜT L 145, lk 1, edaspidi „direktiiv”) artikli 4 lõigete 1, 4 ja 5 tõlgendamise kohta.

2. Need küsimused kerkisid esile Ayuntamiento de Sevilla (Sevilla vald) ja Recaudadores de las Zonas primera y segunda (esimese ja teise piirkonna maksukogujad) vahelise vaidluse raames.

3. Toimikust selgub, et Hispaania õigusaktide järgi nimetab piirkonna maksukogujad (edaspidi „maksukogujad”) ametisse kohalik omavalitsus, kelle makse nad koguvad, ning nad peavad tasuma tagatisraha, mille viimane on kindlaks määranud. Ametikohustuste täitmisel juhib neid see kohalik omavalitsus. Neil on õigus töötasule vabatahtliku sissenõudmispreemia vormis, mis moodustab teatud protsendi sunnivahendita sissenõutud summadest ja teatud osa kohaldatud lisatasudest, kui tegemist on sunnivahendi abil sissenõudmisega. Lõpuks on sätestatud, et nad asutavad oma büroo ja võtavad ise tööle oma abipersonali.

4. Sissenõudmispreemia arvutamisel lisasid esimese ja teise piirkonna maksukogujad oma summale käibemaksu (edaspidi „käibemaks”). Sevilla vald esitas selle arvutamise peale Tribunal Económico Administrativo Provincial de Sevilla’le majandusliku halduskaebuse, mille viimane oma 31. oktoobri 1988. aasta otsusega tagasi lükkas.

5. Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, kellele esitati selle otsuse peale edasikaebus, otsustas kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

a) Kas direktiivi 77/388/EMÜ artikli 4 lõikeid 1 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et maksukoguja tegevus on kõikide omaduste poolest kutsealane tegevus, millega tegeldakse iseseisvalt, mida niisuguse tegevusena tasustatakse ja seetõttu maksustatakse?

b) Kas juhul, kui maksukoguja tegevus on tõesti tegevus, millega tegeldakse iseseisvalt, tuleb maksu kohaldamine sellegipoolest välistada seepärast, et tegemist on tegevuse või tehingutega, mida tehakse ametivõimudena selle direktiivi artikli 4 lõike 5 tähenduses?”

6. Põhikohtuasjas lahendatava vaidluse asjaolude, menetluse käigu ja Euroopa Kohtule esitatud kirjalike märkuste ulatuslikum kirjeldus on esitatud kohtuistungis ettekandes. Sellest toimikus olevast teabest tuuakse allpool ära ainult nii palju, kui on vaja Euroopa Kohtu arutluskäigu esitamiseks.

### **Esimene küsimus**

7. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 1 on sätestatud:

„„Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.”

8. Liikmesriigi kohus tahab teada, milliseid tegureid tuleb võtta arvesse, et teha kindlaks, kas niisugust tegevust nagu maksukogujate oma tuleb pidada tegevuseks, millega tegeldakse iseseisvalt selle õigusnormi tähenduses.

9. Artikli 4 lõike 4 esimeses lõigus on täpsustatud:

„lõikes 1 kasutatud sõna „iseseisvalt” vabastab maksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel”.

10. Toimikust selgub, et maksukogujad ei saa töötasu ega ole vallaga töölepingu kaudu seotud. Niisiis tuleb arutada, kas õiguslik suhe vallaga loob siiski direktiivi artikli 4 lõikes 4 kirjeldatud alluvussuhted.

11. Esiteks, mis puudutab töötingimusi, siis alluvussuhet ei ole seni, kui maksukogujad hangivad ja korraldavad ise sõltumatult, seadusega kehtestatud piirides, oma tegevuseks vajaliku personali ja varustuse.

12. Selles olukorras ei tundu maksukogujate alluvus valla ametiasutusele, kes võib neile anda juhiseid, samuti nende alluvus selle asutuse distsiplinaarkontrollile olevat otsustava tähtsusega, kui on tarvis määrata kindlaks nende õiguslik suhe vallaga direktiivi artikli 4 lõike 4 seisukohast (distsiplinaarkontrolli osas vt Euroopa Kohtu 26. märtsi 1987. aasta otsust kohtuasjas C-235/85: komisjon v. Madalmaade Kuningriik, EKL 1987, lk 1471, punkt 14).

13. Teiseks, mis puudutab tasustamistingimusi, siis alluvussuhet ei ole seetõttu, et maksukogujate tegevuses on majandusrisk, sest nende tegevuse tulu ei sõltu mitte ainult sissenõutud maksude summast, vaid ka kulutustest, mis on seotud nende tegevuseks vajaliku personali ja varustuse korraldamisega.

14. Lõpuks, mis puudutab tööandja vastutust, siis asjaolust, et valda võib pidada vastutavaks maksukogujate käitumise eest, kui nad tegutsevad ametivõimu esindajatena, ei piisa alluvussuhete olemasolu tõendamiseks.

15. Selles osas on otsustavaks kriteeriumiks vastutus, mis tuleneb maksukogujate tegevuses lepingulistest suhetest, samuti nende vastutus igasuguse kahju eest, mida nad põhjustavad kolmandatele isikutele siis, kui nad ei tegutse ametivõimu esindajatena.

16. Niisiis tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikeid 1 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et niisugust tegevust nagu maksukogujate oma tuleb pidada tegevuseks, millega tegeldakse iseseisvalt.

### **Teine küsimus**

17. Teises küsimus palutakse tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 5, mille esimeses lõigus on sätestatud:

„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.”

18. Nagu Euroopa Kohus on mitmel korral sedastanud, tuleb selle teksti analüüsimisel direktiivi eesmärkide seisukohast esile, et maksuvabastuse kohaldamiseks peab korraga olema täidetud kaks tingimust, s.t tegevusega peab tegelema avalik-õiguslik organ ja see peab olema teostatud ametivõimuna (11. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas C-107/84: komisjon v. Saksamaa Liitvabariik, EKL 1985, lk 2655, punkt 11; eelnimetatud 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas C-235/85: komisjon v. Madalmaade Kuningriik, punkt 21, ja 17. oktoobri 1989. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-231/87 ja C-129/88: Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda jt v. Comune di Carpaneto Piacentino jt, EKL 1989, lk 3233, punkt 12).

19. Mis puudutab esimest nendest kahest tingimusest, siis Euroopa Kohus on oma eelnimetatud 26. märtsi 1987. aasta otsuse punktis 21 juba täpsustanud, et tegevus, millega tegeleb eraisik, ei ole käibemaksust vabastatud ainuüksi seepärast, et tegemist on ametivõimu eesõiguste hulka kuuluvate toimingutega.

20. Sellest järeldub, et kui vald usaldab maksukogumise tegevuse iseseisvale kolmandale isikule, ei kohaldata eelnimetatud õigusnormis ette nähtud erandit.

21. Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 5 tuleb tõlgendada nii, et seda ei kohaldata, kui ametivõimu tegevusega ei tegelda otseselt, vaid see on usaldatud iseseisvale kolmandale isikule.

### **Kohtukulud**

22. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Hispaania valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kohtukulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus

liikmesriigi kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (viies koda)

vastates Tribunal Superior de Justicia de Andalucía 11. juuni 1990. aasta määrusega esitatud eelotsuse küsimustele, otsustab:

**1. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõikeid 1 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et niisugust tegevust nagu maksukogujate oma tuleb pidada tegevuseks, millega tegeldakse iseseisvalt.**

**2. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 5 tuleb tõlgendada nii, et seda ei kohaldata, kui ametivõimu tegevusega ei tegelda otseselt, vaid see on usaldatud iseseisvale kolmandale isikule.**

Mointinho de Almeida

Rodríguez Iglesias

Slynn

Grévisse

Zuleeg

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 25. juulil 1991. aastal Luxembourgis.

Kohtusekretär

Viienda koja esimees

J.-G. Giraud

J. C. Mointinho de Almeida