

EUROOPA KOHTU OTSUS

12. september 2000*

Rikkumine – Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõige 5 – Teemaksu tasumisega seotud teede käikuandmine – Käibemaksu mittekohaldamine

Kohtuasjas C-408/97,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad esialgu õigustalituse ametnikud H. Michard ja B. J. Drijber, hiljem sama talituse ametnikud H. Michard ja H. van Vliet, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis, c/o sama talituse ametnik C. Gómez de la Cruz, Centre Wagner, Kirchberg,

hageja,

versus

Madalmaade Kuningriik, esindajad välisministeeriumi õigusnõuniku asetäitjad C. Wissels ja M. A. Fiestra, Bezuidenhoutseweg, 67, Haag,

kostja,

mille esemeks on nõue tuvastada, et jättes maanteeinfrastruktuuride kasutamisel klientide poolt osutatud teenuste eest tasuna saadud teemaksult arvestamata käibemaksu, nagu see on ette nähtud 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) artiklites 2 ja 4, on Madalmaad rikkunud neile asutamislepingust tulenevaid kohustusi,

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: president G. C. Rodríguez Iglesias, kodade esimehed J. C. Moitinho de Almeida (ettekandja), L. Sevón ja R. Schintgen, kohtunikud P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, V. Skouris ja F. Macken

kohtujurist: S. Alber,

kohtusekretär: vanemametnikud D. Louterman-Hubeau ja M. H. A. Rühl,

arvestades kohtuistungil ettekannet

olles 23. novembri 1999. aasta kohtuistungil ära kuulanud poolte kohtukõned,

olles 27. jaanuari 2000. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

1. Euroopa Ühenduste Komisjon esitas EÜ asutamislepingu artikli 169 (nüüd EÜ asutamislepingu artikkel 226) alusel hagi, palus tuvastada, et jättes maanteeinfrastruktuuride kasutamisel klientide poolt osutatud teenuste eest tasuna saadud teemaksult arvestamata käibemaksu, nagu see on ette nähtud 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 „kuues direktiiv“) artiklites 2 ja 4, on Madalmaad rikkunud neile asutamislepingust tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

2. Kuuenda direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2. kauba import.“

3. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõigetes 1, 2 ja 5 on sätestatud:

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

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

...

5. 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.“

4. On ilmne, et tegevus, mis seisneb sellise maantee infrastruktuuri käikuandmises, mis on seotud teemaksu tasumisega, ei kuulu ühegi kuuenda direktiivi D lisas loetletud tegevusala alla.

Kohtueelne menetlus

5. 20. aprilli 1988. aasta kirjas heitis komisjon Madalmaade valitsusele ette, et see ei ole järginud kuuendat direktiivi, jättes arvestamata käibemaksu teatavate maantee infrastruktuuride kasutamise eest võetava teemaksu pealt. Vastavalt asutamislepingu artiklile 169 nõudis komisjon, et mainitud valitsus esitaks kahe kuu jooksul oma märkused selles küsimuses.

6. Eeldades, et Madalmaade valitsus ei vastanud talle saadetud ametlikule kirjale, edastas komisjon talle 19. oktoobril põhjendatud arvamuse.

7. 8. detsembril 1989 teatas Madalmaade valitsus komisjonile, et ta oli ametlikule kirjale vastanud 5. juulil 1988, lükates oma vastuses komisjoni etteheited tagasi ning esitas komisjonile oma kirja koopia.

8. Võttes arvesse seda vastust ja leides, et Madalmaade valitsuse selgitused ei olnud piisavad, edastas komisjon 23. detsembril 1996 mainitud valitsusele täiendava põhjendatud arvamuse, milles ta väitis, et valitsus ei täida kuuendast direktiivist tulenevaid kohustusi. Seoses sellega nõudis komisjon, et valitsus võtaks kahe kuu jooksul vajalikud meetmed direktiiviga vastavuse saavutamiseks.

9. Madalmaade valitsus vastas sellele arvamusele oma 27. veebruari 1997. aasta kirjaga.

10. Kuivõrd komisjon leidis, et Madalmaade valitsuse vastus komisjoni seisukohale ei olnud rahuldav, esitas ta käesoleva hagi.

Vastuvõetavus

11. Madalmaade valitsus on väljendanud kahtlust hagi vastuvõetavuse osas. Ta väidab, et komisjoni ülesandeks on tõestada väidetava rikkumise olemasolu ja esitada Euroopa Kohtule materjalid, mis on vajalikud rikkumise olemasolu üle otsustamiseks (vt eeskätt 25. mai 1982. aasta kohtuotsust kohtuasjas 96/81: komisjon *versus* Madalmaad, EKL 1982, lk 1791, punkt 6).

12. Samas on antud juhul komisjon väidetavalt piirdunud sellega, et kinnitas oma hagi, et Madalmaade Kuningriik ei ole täitnud oma kohustusi, toomata seejuures välja, mis osas Madalmaade õigusaktid või tegevus on vastuolus kuuenda direktiiviga, ega ka seda, milliseid meetmeid oleks kõnealune liikmesriik pidanud võtma mainitud direktiiviga sätestatud kohustuste täitmiseks. Ka eelmenetluse käigus ei heitnud komisjon Madalmaade Kuningriigile ette mitte ühtegi kuuenda direktiivi konkreetset rikkumist.

13. Madalmaade valitsus täpsustab, et ei ole mitte kunagi, ei eelmenetluse käigus ega Euroopa Kohtu menetluse jooksul, tunnistanud sellise õigus- või haldusakti olemasolu, mis rikub kuuenda direktiiviga ettenähtud kohustusi. Madalmaade vastuses täiendavale põhjendatud arvamusele täpsustati, et Madalmaades on alles vaid üks tasuline maantee

infrastruktuur ning nõustuti sellega, et makstud teemaksu pealt ei arvestata käibemaksu. Samas ei anna see väide, mis käsitleb vaid üht konkreetset juhtu, komisjonile alust teha üldist järeldust, et maantee infrastruktuuride kasutamise eest makstavate teemaksude ees ei arvestata käibemaksu. Liiatigi on komisjoni selline üldine järeldus ebaõige, kuivõrd käibemaksu hakatakse arvestama tasu pealt, mida hakatakse võtma Westerscheldetunneli läbimise eest, mille ehitus peaks lõppema 2003. aastal. Seega ei ole olemas üldist eeskirja ega põhimõtet, mille kohaselt riigiasutuste poolt võetava teemaksu pealt ei arvestata käibemaksu.

14. Madalmaade valitsuse väitel ei püüa komisjon esitatud hagi mitte tuvastada teatavat konkreetset rikkumist, vaid mõista hukka üldine tava, mis komisjoni väitel on vastuolus kuuendas direktiivis sätestatud kohustustega.

15. Euroopa Kohtu kohtupraktikast tuleneb, et asutamislepingu artikli 169 alusel alustatud rikkumismenetluse puhul peab komisjon tõendama väidetama rikkumise olemasolu. Komisjon peab Euroopa Kohtule esitama materjalid, mis on vajalikud selle rikkumise tuvastamiseks ning väide selle rikkumise olemasolu kohta ei saa põhineda mingitel eeldustel (ülalmainitud 25. mai 1982 kohtuotsus komisjon *versus* Madalmaad, punkt 6).

16. Euroopa Kohtu kohtupraktikast ilmneb samuti, et liikmesriigid on EÜ asutamislepingu artikli 5 (hilisem EÜ asutamislepingu artikkel 10) kohaselt kohustatud aitama kaasa ühenduse eesmärkide saavutamisele, mis seisneb EÜ asutamislepingu artikli 155 kohaselt (nüüd EÜ asutamislepingu artikkel 211) asutamislepingu sätete ja institutsioonide poolt nende sätete alusel võetud meetmete rakendamises (22. septembri 1988. aasta kohtuotsus kohtuasjas 272/86, komisjon *versus* Kreeka, EKL lk 4875, punkt 30).

17. Seda silmas pidades, nagu märgib ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 35, ei saa liikmesriik tugineda komisjoni poolt välja toodud õiguslike asjaolude ja liikmesriigi toimingute konkreetsuse puudumisele ja nõuda selle alusel hagi tunnistamist vastuvõetamatuks, kuivõrd sellisel juhul, nagu konkreetne kohtuasi, on see institutsioon olulisel määral sõltuv asjaomase liikmesriigi poolt esitatud materjalidest.

18. Lisaks sellele ei heida Madalmaade valitsus komisjonile ette, et komisjon oleks keeldunud talle edastamast materjale, mis on valitsusele vajalikud oma kaitse ettevalmistamiseks; selline keeldumine võib mõjutada riigi rikkumist käsitleva menetluse õiguspärasust (vt eeskätt 28. märtsi 1985. aasta kohtuotsust kohtuasjas 274/83, komisjon *versus* Itaalia, EKL 1985, lk 1077, punktid 19 ja 20).

19. Ülejäänud osas, niivõrd kuivõrd Madalmaade Kuningriik vaidlustab rikkumise, milles teda süüdistatakse, tuleb seda käsitleda sisuliselt.

Põhiküsimus

20. Komisjoni väitel on teemaksu kohaldamisega seotud maantee infrastruktuuride käikuandmise näol tegemist majandustegevusega kuuenda direktiivi artiklite 2 ja 4 tähenduses. Sellist tegevust tuleks käsitleda maksukohuslase poolt teenuse osutamisenä omandi kasutamisest kestva tulu saamise eesmärgiga kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 tähenduses.

21. Asjaolu, et sellise tegevusega tegelevad, nagu Madalmaade puhul, avalik-õiguslikud organisatsioonid, ei tähenda, et selline tegevus jääb kuuenda direktiivi kohaldamisalast välja.

22. Seejuures rõhutab komisjon, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu kohaselt võib mitte käsitleda riiklike ametiasutusi või avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena ainult selliste tegevuste või tehingutega seoses, mida nad teostavad ametivõimudena. Vaidlusaluse tegevuse puhul ei ole tegemist riikliku ametiasutuse sellise tegevusega, mida ei ole mingil juhul võimalik delegeerida eraõiguslikule asutusele, arvestades, et reeglilt, mille kohaselt avalik-õiguslikku organisatsiooni ei käsitleta maksukohustuslasena, tuleb tõlgendada kitsendavalt.

23. Esiteks märgib kohus, et kuuenda direktiiviga antakse käibemaksu kohaldamisele väga lai rakendusala, kuivõrd maksustatavaid tehinguid käsitlevas direktiivi artiklis 2 osutatakse lisaks kauba impordile ka kauba tarnimisele või teenuste osutamisele tasu eest riigi territooriumil ning artikli 4 lõikes 1 antud määratluse kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest (26. märtsi 1987. aasta kohtuotsus kohtuasjas 235/85: komisjon *versus* Madalmaad, EKL lk 1471, punkt 6).

24. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 2 on majandustegevusena määratletud tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus. Seejuures käsitletakse majandustegevusena materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

25. Toodud määratluste analüüsist ilmneb, et majandustegevuse mõiste on väga laiaulatuslik ja et sellel on objektiivne iseloom selles tähenduses, et seda tegevust käsitletakse lähtuvalt sellest tegevusest endast ja sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest (ülalmainitud 26. märtsi 1987. aasta kohtuasi komisjon *versus* Madalmaad, punkt 8).

26. Võttes arvesse majandustegevuse mõiste ulatust, tuleb märkida, et kui Madalmaade ettevõtjad annavad tasu eest kasutajate käsutusse maantee infrastruktuuri, on tegemist majandustegevusega kuuenda direktiivi tähenduses.

27. Seoses majandustegevuse mõiste objektiivsusega ei oma tähtsust asjaolu, et eelmises punktis osutatud tegevuse näol on tegemist üldist huvi hõlmava, õigusaktide alusel teostatava ja õigusaktidega reguleeritava tegevusega. Seejuures on kuuenda direktiivi artiklis 6 sõnaselgelt osutatud teatavatele tegevustele mida teostatakse seaduse alusel (26. märtsi 1987. aasta kohtuasi komisjon *versus* Madalmaad, punkt 10).

28. Lisaks sellele tuleb märkida, et Euroopa Kohtu kohtupraktika kohaselt (vt eeskätt 8. märtsi 1988. aasta otsust kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council, EKL 1988, lk 1443, punkt 12 ja 16. oktoobri 1997. aasta otsust kohtuasjas C-258/95: Fillibeck, EKL 1997, lk 5577, punkt 12) eeldab tasu eest teenuse osutamine kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses vahetu seose olemasolu osutatud teenuse ja saadud tasu vahel.

29. Nagu komisjon õigustatult märkis, vastab teemaksu tasumisega seotud tee infrastruktuuri käikuandmine sellele määratlusele. Maantee infrastruktuuri kasutamise

eelduseks on teemaksu tasumine, mille suurus sõltub sõiduki kategooriast ja läbitud teelõigu pikkusest. Seega on olemas vahetu ja nõutav seos osutatud teenuse ja saadud rahalise tasu vahel.

30. Järelikult maantee infrastruktuuri käikuandmine koos teemaksu tasumise nõudega kujutab endast teenuse osutamist tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses.

31. 5. juuli 1988. aasta kirjas, mis saadeti vastuseks 20. aprilli 1988. aasta ametlikule kirjale teatas Madalamaade valitsus, et Madalmaades tegelevad kiirteemaksude kogumisega riiklikud ametiasutused ja avalik-õiguslikud organisatsioonid, et silla ja tunneli haldamisega tegelevad riiklikud ametiasutused ning et nende infrastruktuuride kasutamise eest võetava teemaksu pealt ei arvestata käibemaksu. Sama valitsuse 27. veebruari 1997. aasta vastusest 23. detsembri 1996. aasta põhjendatud arvamusele ilmneb samuti, et Dordtse Kili alune tunnel oli sel ajajärgul ainuke maantee infrastruktuur, mille kasutamise eest nõuti teemaksu tasumist, mille kogumisega tegeles avalik-õiguslik organisatsioon Wegschap Tunnel Dordtse Kil. Teiste maanteede infrastruktuuride kasutamise eest teemaksu tasumist ei nõutud. Samas kirjas teatas Madalamaade valitsus samuti, et maantee infrastruktuuride käikuandmist avalik-õiguslike organisatsioonide poolt ei käsitleta Madalmaades käibemaksuga maksustatava tegevusena.

32. Seega tuleb kontrollida, kas kõnealuste ettevõtjate suhtes oli võimalik seoses teemaksu tasumisega seotud maantee infrastruktuuri käikuandmisega kohaldada kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 5 sätestatud maksuvabastust.

33. Mainitud sätte esimeses lõigus on sätestatud, et avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena.

34. Nagu Euroopa Kohus on varem mitmel korral sedastanud, tuleneb sellest sättest, arvestades direktiivi eesmärke, et maksuvabastuse kohaldamiseks peavad olema samaaegselt täidetud kaks tingimust: tegevuse teostamine avalik-õigusliku organisatsiooni poolt ja tegevuse teostamine ametivõimuna (vt eeskätt 25. juuli 1991. aasta otsust kohtuasjas C-202/90: Ayuntamiento de Sevilla, EKL 1991, lk I-4247, punkt 18).

35. Mainitud teise tingimuse osas ilmneb Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast (17. oktoobri 1989. aasta otsus kohtuasjades 231/87 ja 129/88: Carpaneto Piacentino e.a., EKL 1989, lk 3233, punkt 16, 15. mai 1990. aasta otsus kohtuasjas C-4/89: Comune di Carpaneto Piacentino e.a., EKL 1990, lk I-1869, punkt 8 ja 6 veebruari 1997. aasta kohtuotsus Marktgemeinde Welden kohtuasjas C-247/95, EKL lk I-779, punkt 17), et ametivõimuna teostatud tegevustega kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu tähenduses on tegemist avalik-õiguslike organisatsioonide selliste tegevuste puhul, mida nad teostavad neile spetsiifiliselt kohalduva õigusliku raamistiku piires, välistades tegevused, mida nad teostavad eraõiguslike ettevõtjatega samades õiguslikes tingimustes.

36. Mainitud kohtupraktikat silmas pidades ei saa nõustuda käesoleva kohtuotsuse punktis 22 toodud komisjoni väitega, et teatav asutus tegutseb „ametivõimuna” üksnes selliste tegevuste puhul, mis on seotud ametivõimu mõistega kitsas tähenduses, mille alla ei kuulu maantee infrastruktuuri käikuandmine koos teemaksu tasumise nõudmisega.

37. Komisjon, kelle õiguslikku lähenemisviisi Euroopa Kohus ei toetanud, ei tõestanud ega isegi ei püüdnud tõestada, et Madalmaades tasulisi maantee infrastruktuure haldavad asutused tegutsevad samades tingimustes, nagu eraõiguslik ettevõtja Euroopa Kohtu kohtupraktika tähenduses.

38. Seetõttu tuleb märkida, et komisjon ei esitanud Euroopa Kohtule materjale, mis võimaldaks kohtul teha kindlaks, kas tegemist on rikkumisega mis puudutab tingimusi, mis on seotud tegevuse teostamisega ametivõimuna.

39. Samas, nagu on samuti märgitud käesoleva otsuse punktis 34, eeldab kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 5 sätestatud maksuvabastus, et lisaks sellele, et tegevust tuleb teostada ametivõimuna, peab seda tegevust teostama ka avalik-õiguslik organisatsioon.

40. Selles osas on Euroopa Kohus varasemalt otsustanud, et eraisiku tegevuse suhtes ei kohaldata käibemaksuvabastust ainuüksi seetõttu, et see tegevus seisneb ametivõimu ülesannete täitmisel (ülalmainitud 26 märtsi 1987. aasta kohtuotsus komisjon *versus* Madalmaad, punkt 21 ja ülalmainitud Ayuntamiento de Sevilla kohtuotsus, punkt 19). Ülalmainitud Ayuntamiento de Sevilla kohtuotsuse punktis 20 leidis Euroopa Kohus, et kui kohaliku omavalitsuse üksus usaldab maksukogumise tegevuse iseseisvale kolmandale isikule, ei kohaldata kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 5 sätestatud erandit. Samuti on Euroopa Kohus sedastanud ülalmainitud 26. märtsi 1987. aasta kohtuasjas komisjon *versus* Madalmaad, punktis 22, et kuigi oma avalike ülesannete täitmisel toimivad Madalmaade notarid ja kohtutäiturid ametivõimuna ja täidavad riigi ülesandeid, ei laiene neile kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 5 sätestatud maksuvabastus, sest nad täidavad neid ülesandeid mitte avalik-õigusliku organisatsioonina, kuna nad ei ole osaks riiklikust administratsioonist, vaid teevad seda vabakutseliste töötajatena sõltumatu majandustegevuse raames.

41. Antud juhul on aga ilmne, nagu tuleneb Madalmaade valitsuse 5. juuli 1988. aasta ja 27. veebruari 1997. aasta kirjadest, et Madalmaades tegelevad teemaksu tasumisega seotud maantee infrastruktuuride käikuandmisega avalik-õiguslikud organisatsioonid.

42. Kuivõrd komisjoni esitatud väiteid ei ole võimalik toetada, ei ole etteheide kuuenda direktiivi rikkumise kohta põhjendatud ja seetõttu tuleb hagi rahuldamata jätta.

Kohtukulud

43. Kodukorra artikli 69 lõike 2 kohaselt on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Madalmaade Kuningriik on nõudnud kohtukulude väljamõistmist kohtuvaidluse kaotanud komisjonilt, seega peab kohtukulud tasuma komisjon.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS

otsustab:

1) Jätta hagi rahuldamata.

2) Mõista kohtukulud välja Euroopa Ühenduste Komisjonilt.

Rodríguez Iglesias

Moitinho de Almeida

Sevón

Schintgen

Kapteyn

Gulmann

Puissochet

Jann

Ragnemalm

Skouris

Macken

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 12. septembril 2000 Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias