

Kohtuasi C-288/07

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

versus

Isle of Wight Council jt

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division))

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 4 lõige 5 – Avalik-õigusliku isiku teostatav tegevus – Tasuliste parklate haldamine – Konkurentsi moonutamine – Väljendite „tooks kaasa” ja „oluline” tähendus

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksukohustuslased – Avalik-õiguslikud isikud*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 4 lõike 5 teine lõik)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksukohustuslased – Avalik-õiguslikud isikud*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 4 lõike 5 teine lõik)

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksukohustuslased – Avalik-õiguslikud isikud*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 4 lõike 5 teine lõik)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 4 lõike 5 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et olulist konkurentsi moonutamist, mille võib kaasa tuua maksukohustuse kohaldamata jätmine avalik-õiguslikele organisatsioonidele, kes tegutsevad ametivõimudena, tuleb hinnata asjasepuutuva tegevuse kui sellise põhjal, ilma et hinnang puudutaks konkreetset kohalikku turgu.

Avalik-õiguslik organisatsioon võib ju olla siseriikliku õiguse järgi kohustatud teostama teatavat peamiselt majanduslikku laadi tegevust talle omase erilise õiguskorra raames, sellal kui sama tegevust võivad paralleelselt teostada eraettevõtjad, mille tagajärjena võib nimetatud organisatsioonile käibemaksukohustuse kohaldamata jätmine kaasa tuua teatavat konkurentsi moonutamist.

Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmanda lõigu eesmärk on vältida seda ebasoovitavat tagajärge, nähes ette, et selle direktiivi D lisas täpselt loetletud tegevusalad on käibemaksuga maksustatavad „igal juhul”, välja arvatud siis, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks, isegi kui neid teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid, kes tegutsevad ametivõimudena. Teisisõnu toob nende tegevusalade osas avalik-õiguslikele organisatsioonidele käibemaksu kohaldamata jätmine eeldatavalt kaasa konkurentsi moonutamise, välja arvatud juhul, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmandast lõigust nähtub niisiis, et nende organisatsioonide maksustamine käibemaksuga tuleneb selle direktiivi D lisas loetletud tegevuste

kui selliste teostamisest, sõltumata asjaolust, kas konkreetne avalik-õiguslik organisatsioon kohtab kohaliku turu tasandil, kus ta tegutseb, konkurentsi või mitte.

Pealegi võib riiklikul tasandil esineda muid, kuuenda direktiivi D lisas loetlemata majanduslikku laadi tegevusalasid, mille nimekiri võib liikmesriigiti või majandussektorite kaupa erineda ja mida teostavad paralleelselt nii ametivõimudena tegutsevad avalik-õiguslikud organisatsioonid kui ka eraettevõtjad. Just nendele tegevusaladele kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teist lõiku, mis näeb ette, et avalik-õiguslikke organisatsioone – isegi kui nad tegutsevad ametivõimudena – käsitatakse maksukohustuslasena, kui maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist.

Nimetatud artikli 4 lõike 5 teine ja kolmas lõik on järelikult tihedalt seotud, kuna neil on sama eesmärk, nimelt avalik-õiguslike organisatsioonide maksustamine käibemaksuga, isegi kui viimased tegutsevad ametivõimudena. Need lõigud alluvad seega samale loogikale, millega ühenduse seadusandja on kavatsenud piirata avalik-õiguslike organisatsioonide puhul maksukohustuse kohaldamata jätmise ulatust, et oleks tagatud selle direktiivi artikli 2 punktis 1 ja artikli 4 lõigetes 1 ja 2 väljatoodud üldreegli järgimine, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga põhimõtteliselt igasugune majanduslikku laadi tegevus. Järelikult tuleb kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teist ja kolmandat lõiku tõlgendada koos. Sellest nähtub, et avalik-õiguslike organisatsioonide maksustamine käibemaksuga, kas siis kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise või kolmanda lõigu alusel, tuleneb antud tegevuse kui sellise teostamisest, sõltumata asjaolust, kas nimetatud organisatsioonid kohtavad kohaliku turu tasandil, kus nad tegutsevad, konkurentsi või mitte.

Neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine on seega tagatud, kuna kõik avalik-õiguslikud organisatsioonid kas on või ei ole käibemaksukohustuslased, kusjuures ainus kõrvalekalle sellest põhimõttest puudutab üksnes nende organisatsioonide ja eraettevõtjate vahelisi suhteid ja seda vaid juhul, kui konkurentsi moonutamine jääb minimaalseks. Konkurentsi moonutamise esinemise hindamine nende kohalike turgude taustal, kus kohalikud omavalitsused tegutsevad, eeldab mitmete kohalike turgude konkrentsiitingimuste süstemaatilist hindamist sageli keeruliste majandusanalüüside põhjal; nende turgude kindlaksmääramine võib osutuda iseäranis raskeks, kuna turgude piirjooned ei kattu tingimata kohalike omavalitsuste territoriaalse pädevusega. Sel juhul ei saa kohalikud omavalitsused ega eraettevõtjad oma tegevuse korraldamiseks nõutava kindlusega ette näha, kas antud kohalikul turul on kohalike omavalitsuste tegevus käibemaksuga maksustatav või mitte, mis võib seada ohtu neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtte.

(vt punktid 33–41, 46, 49, 51–53, resolutsiooni punkt 1)

2. Mõistet „tooks kaasa” kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 4 lõike 5 teise lõigu mõttes tuleb tõlgendada nii, et see võtab arvesse mitte üksnes tegelikku, vaid ka potentsiaalselt konkurentsi, kui eraettevõtja võimalus siseneda asjaomasele turule on reaalne ja mitte puhtalt hüpoteetiline.

Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu alusel avalik-õiguslikele organisatsioonidele käibemaksu kohaldamata jätmine kujutab endast ju erandit üldreeglist, mille kohaselt kuulub maksustamisele igasugune majandustegevus, ja seetõttu tuleb seda sätet tõlgendada kitsalt. Selle direktiivi artikli 4 lõike 5 teine lõik taaskeskestab üldreegli vältimaks seda, et nendele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist. Seega ei saa viimatinimetatud sätet tõlgendada kitsalt.

Siiski ei saa eraettevõtja puhtalt teoreetilist võimalust siseneda asjaomasele turule, mida ei toeta ükski faktiline asjaolu, objektiivne tõend ega turuanalüüs, samastada potentsiaalse konkurentsi olemasoluga. Et see oleks olemas, peab see võimalus olema reaalne ja mitte puhtalt

hüpoteetiline.

(vt punktid 60, 64, 65, resolutsiooni punkt 2)

3. Väljendit „oluline” kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 4 lõike 5 teise lõigu mõttes tuleb mõista nii, et tegeliku või potentsiaalse konkurentsi moonutamist tuleb hinnata enamaks kui tühiseks.

Seda väljendit tuleb ju mõista nii, et selle eesmärk on piirata kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu kohaldamisala ehk avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmise ulatust seoses nimetatud tegevusega. Kui seda väljendit peaks mõistma nii, et see tähendab „märkimisväärne” või isegi „erakordne”, laiendaks see ülemäära avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmise ulatust. Seevastu kui viimastele maksukohustuse kohaldamata jätmine on lubatud üksnes juhtudel, mil see toob kaasa vaid tühise konkurentsi moonutamise, oleks selle ulatus tegelikult piiratud.

Peale selle tuleneb kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmandast lõigust, et avalik-õiguslike organisatsioonide käibemaksuga maksustamata jätmine seoses sama direktiivi D lisas loetletud tegevusaladega on lubatud vaid siis, kui nende tegevuse maht on tühine, eeldusel et sellega kaasnev konkurentsi moonutamine on samuti tühine. Et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teine ja kolmas lõik on tihedalt seotud, kuna neil on sama eesmärk ja need alluvad samale loogikale, tuleb väljendit „oluline” tõlgendada nii, et avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmine on lubatud vaid juhul, kui see toob kaasa üksnes tühise konkurentsi moonutamise.

Viimaseks, nimetatud organisatsioonide käibemaksuga maksustamata jätmine kahjustaks neutraalse maksustamise põhimõtet kõige vähem siis, kui see ei too kaasa mitte mingisugust konkurentsi moonutamist või toob kaasa üksnes tühise moonutamise.

(vt punktid 72–76, 78, 79, resolutsiooni punkt 3)

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

16. september 2008 (*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 4 lõige 5 – Avalik-õigusliku isiku teostatav tegevus – Tasuliste parklate haldamine – Konkurentsi moonutamine – Väljendite „tooks kaasa” ja „oluline” tähendus

Kohtuasjas C-288/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel High Court of Justice (England & Wales) Chancery Divisioni (Ühendkuningriik) 6. märtsi 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. juunil 2007, menetluses

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

versus

Isle of Wight Council,

Mid-Suffolk District Council,

South Tyneside Metropolitan Borough Council,

West Berkshire District Council,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas ja K. Lenaerts, kohtunikud G. Arestis, U. Lõhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešić, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh ja A. Arabadjiev (ettekandja),

kohtujurist: M. Poiares Maduro,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 1. aprilli 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council ja West Berkshire District Council, esindajad: J. Ghosh, QC, *barrister* J. Henderson ja *solicitor* R. Genn, samuti *adviser* L. Leach,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: Z. Bryanston-Cross, keda abistasid C. Vajda, QC, ja *barrister* B. Rayment,
- Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistasid A. Aston, SC, ja N. Travers, BL,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso,

olles 12. juuni 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 4 lõike 5 teise lõigu tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (edaspidi „Commissioners”) ja nelja kohaliku omavalitsuse – Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council ja West Berkshire District Council (edaspidi ühiselt „asjaomased kohalikud omavalitsused”) – vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab küsimust, kas kinniste autoparklate (*offstreet parking*; edaspidi „autoparklad”) haldamist nende ametivõimude poolt tuleks maksustada käibemaksuga.

Õiguslik raamistik

3 Kuuenda direktiivi artikkel 2, mis sisaldub selle direktiivi II jaotises pealkirjaga „Reguleerimisala”, sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

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

[...]

4 Kuuenda direktiivi artikkel 4, mis sisaldub selle direktiivi IV jaotises pealkirjaga „Maksukohustustlased”, sätestab:

„1. Maksukohustustlane 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 maksukohustustlasena 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 maksukohustustlasena seoses tegevuse ja tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist.

Igal juhul käsitatakse nimetatud organeid maksukohustustlasena 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.”

5 Kuuenda direktiivi D lisas, millele selle direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmas lõik viitab, on loetletud kolmteist tegevusala. Autoparklate haldamine aga nende hulka ei kuulu.

6 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 5, mille vahetut õigusmõju on Euroopa Kohus kinnitanud 17. oktoobri 1989. aasta otsusega liidetud kohtuasjades 231/87 ja 129/88: *Comune di Carpaneto Piacentino* jt (EKL 1989, lk 3233, punkt 33), ei ole Ühendkuningriigi õigusesse üle võetud.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 Asjaomased kohalikud omavalitsused pakuvad tasu eest kasutamiseks autoparkla kohti. Seda teenust pakub ka erasektor.

8 Ühendkuningriigis on kohalikud omavalitsused end alati pidanud käibemaksukohustuslasteks tulu osas, mida nad saavad autoparklate haldamisest. Samas esitasid ligi 127 kohalikku omavalitsust pärast 14. detsembri 2000. aasta otsust kohtuasjas C-446/98: *Fazenda Pública* (EKL 2000, lk I-11435) taotlused varem tasutud käibemaksu tagastamiseks, kuna nad leidsid, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu järgi ei ole nad käibemaksukohustuslased. Esitatud tagastustaotluste kogusumma ulatus 129 miljoni Inglise naelani. Mis puudutab võimalikku taotletavat kogusummat, siis on eelotsusetaotluses märgitud, et Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigis on 468 kohalikku omavalitsust.

9 Põhikohtuasja vaidlustes ulatub nõutud summa 1,6 miljoni Inglise naelani. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et need vaidlused on pretsedenti loovad kohtuasjad, kuna asjaomased kohalikud omavalitsused annavad esindusliku läbilõike kõikidest kohalikest omavalitsustest. Nimelt on Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council ja West Berkshire District Council vastavalt saare, maapiirkonna, linnapiirkonna ja regiooni haldusorganid.

10 Asjaomased kohalikud omavalitsused, kes leidsid, et ühenduse õiguse nõuetekohase tõlgendamise järgi ei ole nad kohustatud kõnesoleva tegevuse eest käibemaksu tasuma, esitasid taotlused eelnevalt tasutud käibemaksu tagastamiseks. Commissioners keeldus tagasimaksmisest. Seetõttu esitasid kohalikud omavalitsused Commissionersi keelduva otsuse peale kaebuse VAT and Duties Tribunal, Londonile. Leides, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teisel lõigul põhinevat avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmise küsimust tuleb uurida iga asjaomase omavalitsuse puhul eraldi, st „maksukohustuslase haaval”, jõudis VAT and Duties Tribunal, London järelduseni, et käibemaksukohustuse kohaldamata jätmine nendele ametivõimudele ei too kaasa olulist konkurentsi moonutamist. Kõik need ametivõimud on seega käibemaksust vabastatud tulude osas, mida nad saavad autoparklate haldamisest.

11 Commissioners esitas VAT and Duties Tribunal, Londoni otsuse peale apellatsioonkaebuse High Court of Justice (England & Wales) Chancery Divisionile. Tema põhjargument oli see, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 on kohaldatav siseriiklikult, mis nõuab, et uuritaks üleriigilist mõju erasektorile tervikuna olukorras, kus kohalikud omavalitsused on vabastatud käibemaksust autoparklate haldamisest saadud tulude osas. Apellatsioonkaebus puudutab ka kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teises lõigus sisalduvate mõistete „took kaasa” ning „oluline” tähendust, mis sisalduvad tekstiosas „mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist”.

12 Neil asjaoludel otsustas High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas väljendit „konkurentsi moonutamine” tuleb hinnata iga avalik-õigusliku organisatsiooni puhul eraldi, nii et käesoleva kohtuasja raames tuleb seda tõlgendada, viidates piirkonnale või piirkondadele, milles kõnesolev konkreetne asutus osutab parkimisteenust, või viidates kogu

liikmesriigi territooriumile tervikuna?

2. Mida tähendab mõiste „tooks kaasa”? Eelkõige, milline tõenäosuse või kindluse aste on nõutav, et see tingimus oleks täidetud?

3. Mida tähendab sõna „oluline”? Eelkõige, kas „oluline” tähendab sellist konkurentsile avaldatavat mõju, mis on midagi enam kui lihtsalt tähtsusetu või tühine, „märkimisväärtset” mõju või „erakordset” mõju?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

Euroopa Kohtule esitatud märkused

13 Asjaomased kohalikud omavalitsused leiavad, et väljendit „konkurentsi moonutamine” tuleb hinnata iga avalik-õigusliku organisatsiooni puhul eraldi, nii et käesoleva kohtuasja kontekstis tuleb seda tõlgendada vastavalt territooriumile või territooriumidele, kus nimetatud organisatsioon pakub autoparkla kohti tasu eest kasutamiseks, ja mitte vastavalt hüpoteetilisele turule, mis katab kogu asjaomase liikmesriigi territooriumi. Vastupidine lähenemine ei sobiks kokku konkurentsi mõistega. Kohalike omavalitsuste sõnul ei tooks neile antav käibemaksuvabastus ühelgi viisil kaasa konkurentsi moonutamist seoses eraõiguslike teenuseosutajate või kohalike omavalitsustega, kes asuvad nt Glasgow's, rääkimata „olulisest konkurentsi moonutamisest”. Pealegi ei pargi isik, kes soovib teha sisseoste Wight'i saarel, oma autot Manchesteris.

14 Ühendkuningriigi valitsus, kes tugineb eelkõige neutraalse maksustamise ja õiguskindluse üldpõhimõtetele, leiab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu tõlgendamise osas, et põhimõtteliselt on tunduvalt mõistlikum „tegevuse haaval” lähenemine, st lähenemine, mis võtab arvesse kogu siseriiklikku turgu ja mitte iga kohalikku turgu eraldi. Asjaolu, et nõudlus esineb kohalikul tasandil, tähendab seda, et isegi ühe kindla omavalitsuse halduspiirkonnas võib olla mitu kohalikku turgu, mille hulgas mõned on omavahel konkureerivad ja teised ei ole.

15 Iirimaa sõnul tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et liikmesriikidel on vabadus valida kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise ja kolmanda lõigu siseriiklikku õigusse ülevõtmiseks sobivaim meetod. Iga liikmesriigi otsustada jääb, millised riigi ja avalik-õiguslike üksuste tegevused tooksid kaasa olulist konkurentsi moonutamist juhul, kui neid käibemaksuga ei maksustata. Liikmesriigid võivad seega läheneda küsimusele kohalikul, piirkondlikul või riiklikul tasandil.

16 Itaalia valitsus teeb ettepaneku kohaldada konkurentsivaldkonnas kehtivaid põhimõtteid. Ta viitab sellega seoses komisjoni teatisele asjaomase turu mõiste kohta ühenduse konkurentsioiguses (EÜT 1997, C 372, lk 5) ja leiab selle põhjal, et põhikohtuasja vaidlustes ei saa asjaomane geograafiline turg mingil juhul hõlmata kogu riigi turgu. Autoparkla kohtade tasu eest kasutamiseks pakkumise valdkonnas ei ole mõeldav, et erinevate linnade pakutavate teenuste vahel saaks olla mingisugunegi konkurents.

17 Euroopa Ühenduste Komisjon on arvamusel, et konkurentsi moonutamise ohu hindamiseks tuleb arvesse võtta tegevuse laadi, mitte kohalikke konkurentsitingimusi. Taolise lähenemisviisi põhjendatuse võib tuletada asjaolust, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmas lõik näeb ette, et D lisas loetletud tegevusaladega seotud tehingud tuleb igal juhul käibemaksuga maksustada, välja arvatud juhul, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks. Selliselt talitades lähtub kuues direktiiv selgelt eeldusest, mille kohaselt tuleb konkurentsisuhe ja sellest tingitud moonutamise oht kindlaks määrata abstraktselt, arvestades selle tegevuse laadi ja viitamata kohalikele tingimustele.

Euroopa Kohtu vastus

- 18 Esmalt tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu kohaselt ei käsitata riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ega teisi avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena.
- 19 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, peavad selle sätte kohaldamiseks olema kumulatiivselt täidetud kaks tingimust – nimelt peab tegevust läbi viima avalik-õiguslik organisatsioon ning seda tuleb teha ametivõimuna (vt selle kohta eelkõige 25. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-202/90: Ayuntamiento de Sevilla, EKL 1991, lk I-4247, punkt 18, ja eespool viidatud kohtuotsus Fazenda Pública, punkt 15).
- 20 Nendest kahest tingimusest esimese puhul on teada, et asjaomased kohalikud omavalitsused on avalik-õiguslikud organisatsioonid kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 mõttes.
- 21 Seoses teise tingimusega tuleb meenutada, et ametivõimudena teostatav tegevus selle sätte mõttes on avalik-õiguslike organisatsioonide tegevus neile omase erilise õiguskorra raames, välja arvatud tegevus, mida nad teostavad võrdsetel tingimustel eraõiguslike ettevõtjatega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Fazenda Pública, punkt 17 ja viidatud kohtupraktika).
- 22 Teitava analüüsi olemust arvesse võttes on siseriikliku kohtu ülesanne liigitada põhikohtuasjas kõnesolev tegevus eespool toodud kriteeriumi alusel (eespool viidatud 17. oktoobri 1989. aasta otsus Comune di Carpaneto Piacentino jt, punkt 16; 15. mai 1990. aasta otsus kohtuasjas C-24/89: Comune di Carpaneto Piacentino jt, EKL 1990, lk I-1869, punkt 11, ja eespool viidatud kohtuasi Fazenda Pública, punkt 23).
- 23 Kuna küsimust, kas asjaomased kohalikud omavalitsused tegutsesid põhikohtuasja vaidlustes ametivõimuna, ei ole Euroopa Kohtult küsitud, peab lähtuma eeldusest, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab veel kontrollima ja mille kohaselt tuleb põhikohtuasjas kõnesolevat tegevust käsitleda käesoleva eelotsusetaotluse lahendamisel kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaldamisalasse kuuluvana.
- 24 Samuti tuleb meenutada, et isegi kui kohalikud omavalitsused tegutsesid ametivõimudena, tuleb neid vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teisele lõigule käsitada maksukohustuslasena, kui maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib selles osas, kas moonutamist tuleb hinnata kohalike turgude põhjal, kus iga asjaomane kohalik omavalitsus tegutseb, või tegevuse põhjal, mis toimub kogu riigi territooriumil.
- 25 Kuna kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teises lõigus puudub selle kohta igasugune märge, siis tuleb nimetatud küsimusele vastamiseks arvesse võtta selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust, samuti artikli 4 lõike 5 asetust direktiiviga loodud ühises käibemaksusüsteemis.
- 26 Sellega seoses tuleb rõhutada, et üldreeglina ja vastavalt selle direktiivi artikli 2 punktile 1 maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest.
- 27 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Mõiste „majandustegevus” on määratletud samas lõikes 2 tegevusena, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust (vt 26. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-284/04: T-Mobile Austria jt, EKL 2007, lk I-5189, punkt

33).

28 Kuuenda direktiivi artikkel 4 määratleb käibemaksu laia kohaldamisala (vt 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon vs. Madalmaad, EKL 1987, lk 1471, punkt 7, ja 4. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C?186/89: van Tiem, EKL 1990, lk I?4363, punkt 17).

29 Sellegipoolest tuleb täpsustada, et selles sättes on mõeldud üksnes majanduslikku olemust omavat tegevust (vt selle kohta 11. juuli 1996. aasta otsus kohtuasjas C?306/94: Régie dauphinoise, EKL 1996, lk I?3695, punkt 15; 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C?77/01: EDM, EKL 2004, lk I?4295, punkt 47; 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C?465/03: Kretztechnik, EKL 2005, lk I?4357, punkt 18, samuti eespool viidatud kohtuotsus T?Mobile Austria jt, punkt 34).

30 Vaid erandina sellest üldreeglist jäetakse mõned majanduslikku olemust omavad tehingud käibemaksuga maksustamata. Taoline erand on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus, mille kohaselt ei maksustata avalik-õiguslikke organisatsioone selle maksuga seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena.

31 See erand puudutab peamiselt tegevusi, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid, kes tegutsevad ametivõimudena, ja kuigi neil tegevustel on majanduslik olemus, on need tihedalt seotud avaliku võimu teostamisega. Neil asjaoludel ei ole nimetatud organisatsioonidele taolise tegevusega seoses maksukohustuse kohaldamata jätmine potentsiaalselt konkurentsivastase mõjuga, kuna seda tegevust teostab ainuüksi või praktiliselt ainuüksi avalik sektor.

32 Samas, isegi kui need organisatsioonid tegutsesid ametivõimudena, tuleb neid vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teisele ja kolmandale lõigule käsitada maksukohustuslastena, kui maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist või kui need tegevusalad on loetletud selle direktiivi D lisas, välja arvatud juhul, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks.

33 Avalik-õiguslik organisatsioon võib niisiis olla siseriikliku õiguse järgi kohustatud teostama teatavat peamiselt majanduslikku laadi tegevust talle omase erilise õiguskorra raames, sellal kui sama tegevust võivad paralleelselt teostada eraettevõtjad, mille tagajärjena võib nimetatud organisatsioonile maksukohustuse kohaldamata jätmine kaasa tuua teatavat konkurentsi moonutamist.

34 Just seda ebasoovitavat tagajärge on ühenduse seadusandja püüdnud vältida, nähes kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmandas lõigus ette, et selle direktiivi D lisas täpselt loetletud tegevusalad (nagu telekommunikatsioon, vee-, gaasi-, elektri- ja auruvarustus, kaubavedu, sadama- ja lennujaamateenused, reisijatevedu jms) on käibemaksuga maksustatavad „igal juhul”, välja arvatud siis, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks, isegi kui neid teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid, kes tegutsevad ametivõimudena.

35 Teisisõnu toob nende tegevusalade osas avalik-õiguslikele organisatsioonidele käibemaksu kohaldamata jätmine eeldatavalt kaasa konkurentsi moonutamise, välja arvatud juhul, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmandast lõigust nähtub niisiis selgelt, et nende organisatsioonide maksustamine käibemaksuga tuleneb selle direktiivi D lisas loetletud tegevuste kui selliste teostamisest sõltumata asjaolust, kas konkreetne avalik-õiguslik organisatsioon kohtab kohaliku turu tasandil, kus ta tegutseb, konkurentsi või mitte.

36 Pealegi võib riiklikul tasandil esineda muid, kuuenda direktiivi D lisas loetlemata majanduslikku laadi tegevusalasid, mille nimekiri võib liikmesriigiti või majandussektorite kaupa erineda ja mida teostavad paralleelselt nii ametivõimudena tegutsevad avalik-õiguslikud

organisatsioonid kui ka eraettevõtjad.

37 Just nendele tegevusaladele kohaldatakse kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teist lõiku, mis näeb ette, et avalik-õiguslike organisatsioone – isegi kui nad tegutsevad ametivõimudena – käsitatakse maksukohustuslasena, kui maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist.

38 Nimetatud artikli 4 lõike 5 teine ja kolmas lõik on järelikult tihedalt seotud, kuna neil on sama eesmärk, nimelt avalik-õiguslike organisatsioonide maksustamine käibemaksuga, isegi kui viimased tegutsevad ametivõimudena. Need lõigud alluvad seega samale loogikale, millega ühenduse seadusandja on kavatsenud piirata avalik-õiguslike organisatsioonide puhul maksukohustuse kohaldamata jätmise ulatust, et oleks tagatud selle direktiivi artikli 2 punktis 1 ja artikli 4 lõigetes 1 ja 2 väljatoodud üldreegli järgimine, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga põhimõtteliselt igasugune majanduslikku laadi tegevus.

39 Järelikult tuleb kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teist ja kolmandat lõiku tõlgendada koos.

40 Sellest nähtub, et avalik-õiguslike organisatsioonide maksustamine käibemaksuga, kas siis kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise või kolmanda lõigu alusel, tuleneb antud tegevuse kui sellise teostamisest sõltumata asjaolust, kas nimetatud organisatsioonid kohtavad kohaliku turu tasandil, kus nad tegutsevad, konkurentsi või mitte.

41 Seda järeldust toetavad ka maksuasjades kohaldatavad ühenduse õiguse üldpõhimõtted nagu neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõte.

42 Seega on neutraalse maksustamise põhimõttega, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (vt eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 92), vastuolus see, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt (vt eelkõige 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg, EKL 1999, lk I-4947, punkt 20).

43 Selles osas tuleb meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu eesmärgiks on kaitsta neutraalse maksustamise põhimõtet (vt 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-430/04: Feuerbestattungsverein Halle, EKL 2006, lk I-4999, punkt 24).

44 Kuigi kuues direktiiv näeb ette teatud erandid, mis võivad teatud määral kahjustada neutraalse maksustamise põhimõtte kohaldamist, nagu kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teises lõigus ettenähtud erand (vt selle kohta 2. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-378/02: Waterschap Zeeuws Vlaanderen, EKL 2005, lk I-4685, punkt 43), tuleb seda erandit – kuivõrd see säte lubab jätta käibemaksu kohaldamata avalik-õiguslikele organisatsioonidele juhul, kui neile maksukohustuse kohaldamata jätmine toob kaasa vaid minimaalse konkurentsi moonutamise – siiski tõlgendada viisil, mis kahjustaks nimetatud põhimõtet võimalikult vähe.

45 Asjaomaste kohalike omavalitsuste väite kohaselt tuleks käibemaksuga maksustada üksnes teatud kohalikud omavalitsused ja jätta teised kõrvale vastavalt sellele, millise konkurentsi moonutamise võivad nad kaasa tuua kohalikel turgudel, kus nad tegutsevad, kuigi kõnealune teenus ehk autoparklate haldamine on sisuliselt sama. See väide ei tähenda mitte üksnes seda, et eraettevõtjaid koheldakse avalik-õiguslikest organisatsioonidest erinevalt juhul, kui viimastele maksukohustuse kohaldamata jätmine toob kaasa üksnes minimaalset konkurentsi moonutamist, vaid ühtlasi seda, et erinev kohtlemine võib toimuda ka avalik-õiguslike organisatsioonide vahel.

46 Seevastu on neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine tagatud, kui analüüsida seda moonutamist tegevuse kui sellise põhjal sõltumata konkurentsitingimustest, mis valitsevad

konkreetsel kohalikul turul, kuna kõik avalik-õiguslikud organisatsioonid kas on või ei ole käibemaksukohustuslased, kusjuures ainus kõrvalekalle sellest põhimõttest puudutab üksnes nende organisatsioonide ja eraettevõtjate vahelisi suhteid ja seda vaid juhul, kui konkurentsi moonutamine jääb minimaalseks.

47 Lisaks, nagu Euroopa Kohus on korduvalt meenutanud, peavad ühenduse õigusnormid olema kindlad ja õigussubjektid peavad saama nende kohaldamist ette näha (vt eelkõige 22. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-301/97: *Madalmaal vs. nõukogu*, EKL 2001, lk I-8853, punkt 43, ja eespool viidatud kohtuotsus *Halifax jt*, punkt 72). Seda õiguskindluse põhimõtte nõuet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust (vt eelkõige 15. detsembri 1987. aasta otsus kohtuasjas 326/85: *Madalmaal vs. komisjon*, EKL 1987, lk 5091, punkt 24, ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-17/01: *Sudholz*, EKL 2004, lk I-4243, punkt 34).

48 Seega peavad õiguskindluse põhimõtet, mis on osa ühenduse õiguskorrast, järgima nii ühenduse institutsioonid kui ka liikmesriigid, kui nad teostavad neile ühenduse direktiividega antud pädevust (vt 26. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-376/02: „*Goed Wonen*”, EKL 2005, lk I-3445, punkt 32).

49 Niisiis eeldab väide, mille kohaselt tuleb konkurentsi moonutamist kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu mõttes hinnata nende kohalike turgude taustal, kus kohalikud omavalitsused pakuvad autoparkla kohti tasu eest kasutamiseks, mitmete kohalike turgude konkurentsitingimuste süstemaatilist hindamist sageli keeruliste majandusanalüüside põhjal; nende turgude kindlaksmääramine võib osutuda iseäranis raskeks, kuna viimaste piirjooned ei kattu tingimata kohalike omavalitsuste territoriaalse pädevusega. Pealegi võib ühe kohaliku omavalitsuse territooriumil asuda mitu kohalikku turgu.

50 Taoline olukord võib seega pärast iga muudatust, mis mõjutab antud kohalikul turul kehtivaid konkurentsitingimusi, tekitada hulga vaidlusi.

51 Niisiis ei saa ei kohalikud omavalitsused ega eraettevõtjad oma tegevuse korraldamiseks nõutava kindlusega ette näha, kas antud kohalikul turul on tasuliste autoparklate haldamine kohalike omavalitsuste poolt käibemaksuga maksustatav või mitte.

52 Taoline olukord võib seega ohtu seada neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtte.

53 Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, 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 kohalikku turgu.

Teine küsimus

54 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teises küsimuses sisuliselt seda, kas mõistet „tooks kaasa” olulist konkurentsi moonutamist kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu mõttes tuleb tõlgendada nii, et see võtab arvesse üksnes tegelikku konkurentsi, või nii, et see laieneb ka potentsiaalsele konkurentstile. Nimetatud kohus palub ka täpsustada, milline on nõutav tõenäosuse aste, et see tingimus oleks täidetud.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

55 Asjaomased kohalikud omavalitsused, kes tuginevad 26. juuni 2007. aasta otsuse aluseks olnud kohtuasjas C-369/04: Hutchison 3G jt (EKL 2007, lk I-5247) tehtud kohtujurist Kokott'i ettepaneku punktile 139, leiavad, et mõistet „tooks kaasa” tuleb tõlgendada nii, et esinema peab tegelik ja tõsine konkurentsi moonutamise oht.

56 Ühendkuningriigi valitsus leiab, et mõiste „tooks kaasa („would lead to”) on asendatav mõistega „võib kaasa tuua” („could lead to”), mida Euroopa Kohus kasutas eespool viidatud kohtuasjades Comune di Carpaneto Piacentino jt, mis on samuti kooskõlas kohtujurist Kokott'i analüüsiga eespool viidatud kohtuotsuse Hutchison 3G jt aluseks olnud kohtuasjas tehtud ettepaneku punktides 127 ja 131. Ta lisab, et ühest küljest esineb juba praegu paljudes Ühendkuningriigi piirkondades eraettevõtjate ning kohalike omavalitsuste vaheline konkurents ja et teisest küljest esineb potentsiaalne konkurents piirkondades, kus tänasel päeval ei tegutse ühtki eraettevõtjat.

57 Iirimaa arvates peaksid siseriiklikud pädevad ametivõimud, kes vastutavad kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaldamise eest, olema veendunud, et konkurentsi moonutamise oht on tõenäoline, mitte selline, mis võib esineda üksnes potentsiaalselt.

58 Itaalia valitsus leiab, et kui antud asjas ei ole oluline absoluutne kindlus, tuleb mõistet „tooks kaasa” tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustamata tegevuse teostamisest tulenev konkurentsi moonutamise oht on väga tõenäoline, mitte lihtsalt võimalik.

59 Selleks et asetada avalik-õiguslikud organisatsioonid ja eraettevõtjad konkurentsitingimuste osas võrdsesse seisu, ei tohiks komisjoni arvates eraettevõtjatel olla põhikohtuasjas kõnesolevale turule sisenemisel takistusi. Komisjon leiab seega, et mõiste „tooks kaasa” hõlmab potentsiaalset konkurentsi. Sellega seoses piisab, kui eraettevõtjatel, kes konkureerivad asjaomaste avalik-õiguslike organisatsioonidega, on reaalne võimalus nimetatud turule siseneda.

Euroopa Kohtu vastus

60 Tuleb meenutada, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 30, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu alusel avalik-õiguslikele organisatsioonidele käibemaksu kohaldamata jätmine kujutab endast erandit üldreeglist, mille kohaselt kuulub maksustamisele igasugune majandustegevus, ja seetõttu tuleb seda sätet tõlgendada kitsalt. Mis puudutab selle direktiivi artikli 4 lõike 5 teist lõiku, siis tuleb sedastada, et viimane taaskeskestab üldreegli vältimaks seda, et nendele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist. Seega ei saa viimatinimetatud sätet tõlgendada kitsalt.

61 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu ulatuse ülemäärase laiendamisega oleks tegu siis, kui nende organisatsioonide maksukohustust selle direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu alusel piirataks üksnes tegeliku konkurentsi moonutamise korral, mis võimaldaks jätta nendele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata juhul, kui nad on silmitsi üksnes potentsiaalse konkurentsi.

62 Lisaks võib nendele organisatsioonidele käibemaksukohustuse kohaldamata jätmine pärssida juba iseenesest potentsiaalsete konkurentide sisenemist autoparkla kohtasid tasu eest kasutamiseks pakkuvale turule.

63 Sellest tuleneb, et väljend „tooks kaasa” kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu mõttes võtab arvesse mitte ainult tegelikku, vaid ka potentsiaalset konkurentsi.

64 Siiski ei saa eraettevõtja puhtalt teoreetilist võimalust siseneda asjaomasele turule, mida ei toeta ükski faktiline asjaolu, objektiivne tõend ega turuanalüüs, samastada potentsiaalse konkurentsi olemasoluga. Et see oleks olemas, peab võimalus olema reaalne ja mitte puhtalt hüpoteetiline.

65 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et mõistet „tooks kaasa” kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu mõttes tuleb tõlgendada nii, et see võtab arvesse mitte üksnes tegelikku, vaid ka potentsiaalselt konkurentsi, kui eraettevõtja võimalus siseneda asjaomasele turule on reaalne ja mitte puhtalt hüpoteetiline.

Kolmas küsimus

66 Kolmas küsimus puudutab mõistele „oluline” kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu mõttes antavat tõlgendust ja iseäranis küsimust, kas seda tuleb tõlgendada „enama kui tähtsusetu või tühisena”, „märkimisväärsena” või „erakordsena”.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

67 Asjaomaste kohalike omavalitsuste seisukoht on, et väljend „oluline” tähendab „oluliselt ebasoodsat mõju” või „erakordset mõju” avalik-õigusliku organisatsiooni konkurentidele või muud mõju, mis on teistsugune kui see, mis tuleneb üksnes asjaolust, et avalik-õiguslik organisatsioon ei võta käibemaksu, samas kui tema eraõiguslikud konkurendid võtavad. Selles osas tuginevad nad kohtujurist Jacobsi ettepaneku punktile 41 eespool viidatud kohtuotsuseni viinud kohtuasjas Waterschap Zeeuws Vlaanderen, mille kohaselt on mõiste „oluline” „erakordse” sünonüüm.

68 Ühendkuningriigi valitsus leiab, et mõiste „oluline” puudutab igasugust konkurentsi moonutamist, mis ei ole tähtsusetu ega tühine. Ta lisab, et eespool viidatud kohtuasjas Waterschap Zeeuws Vlaanderen ei järginud Euroopa Kohus kohtujurist Jacobsi mõttekäiku tema ettepaneku punktis 41 kasutatud mõiste „erakordne” osas ega korranud nimetatud mõistet.

69 Iirimaa arvates tähendab väljend „oluline”, et konkurentsi moonutamine peab olema märkimisväärne ja tajutav, nii et see võib asjaomaseid eraettevõtjaid ilmselgelt kahjustades tekitada arvestatavaid muutusi konkurentsitingimustes, mis vastasel korral kõnesoleval turul valitseksid.

70 Itaalia valitsus leiab, et väljendit „oluline” tuleb tõlgendada nii, et sellega mõeldakse „vähemalt arvestatavat või märkimisväärselt” ja mitte üksnes „tühist”.

71 Komisjon on arvamusel, et väljend „oluline” viitab moonutamisele, mis ei ole ebaoluline ega tühine. Ta tugineb selles osas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmandale lõigule koostoimes selle direktiivi D lisaga, mille kohaselt on D lisas loetletud tegevusalad käibemaksuga maksustatavad juhul, kui need „ei ole tühised”. Igal juhul on kolmanda lõigu ülesanne maksustada käibemaksuga teatud tegevusalade kategooriad, mida muul juhul tuleks hinnata artikli 4 lõike 5 teise lõigu põhjal. Need kaks lõiku alluvad samale loogikale ja sellest võib järeldada, et mõistet „tühine” kasutades soovis seadusandja kirjeldada tegevusalasid, mis ei too kaasa „olulist” konkurentsi moonutamist.

Euroopa Kohtu vastus

72 Kõigepealt tuleb märkida, nagu nähtub ka käesoleva kohtuotsuse punktist 60, et avalik-

õiguslike organisatsioonide maksustamine seoses majanduslikku laadi tegevusega, mida nad teevad ametivõimudena ja mis on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teises lõigus, taaskestab üldreegli vältimaks seda, et nendele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist, ja seega ei saa nimetatud sätet tõlgendada kitsalt.

73 Järelikult tuleb väljendit „oluline” mõista nii, et selle eesmärk on piirata kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu kohaldamisala ehk avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmise ulatust seoses nimetatud tegevusega.

74 Kui seda väljendit peaks mõistma nii, et see tähendab „märkimisväärne” või isegi „erakordne”, laiendaks see ülemäära avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmise ulatust. Seevastu, kui viimastele maksukohustuse kohaldamata jätmine on lubatud üksnes juhtudel, mil see toob kaasa vaid tühise konkurentsi moonutamise, oleks selle ulatus tegelikult piiratud.

75 Siinkohal tasub meenutada, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmandale lõigule käsitatakse avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslastena seoses D lisas loetletud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks. Teisisõnu on nimetatud organisatsioonide käibemaksuga maksustamata jätmine lubatud vaid siis, kui nende tegevuse maht on tühine, eeldusel, et sellega kaasnev konkurentsi moonutamine on samuti tühine.

76 Seega, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 38, on kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teine ja kolmas lõik tihedalt seotud, kuna neil on sama eesmärk ja need alluvad samale loogikale, mistõttu tuleb väljendit „oluline” tõlgendada nii, et avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmine on lubatud vaid juhul, kui see toob kaasa üksnes tühise konkurentsi moonutamise.

77 Viimaseks toetab taolist tõlgendust ka kooskõla neutraalse maksustamise põhimõttega. Nimelt looks asjaomaste kohalike omavalitsuste väide, et avalik-õiguslikke organisatsioone tuleks käsitada käibemaksukohustuslastena vaid juhul, kui konkurentsi moonutamine, mis tuleneb maksukohustuse kohaldamata jätmisest, on märkimisväärne või isegi erakordne, sellise maksualase olukorra, milles tähelepanuväärset hulka eraettevõtjaid, kes teevad samu tehinguid kui avalik-õiguslikud organisatsioonid, koheldaks käibemaksuga maksustamise osas viimastest erinevalt, ja see kahjustaks oluliselt neutraalse maksustamise põhimõtet.

78 Nende organisatsioonide käibemaksuga maksustamata jätmine kahjustaks ent neutraalse maksustamise põhimõtet kõige vähem siis, kui see ei too kaasa mitte mingisugust konkurentsi moonutamist või toob kaasa üksnes tühise moonutamise.

79 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et väljendit „oluline” kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu mõttes tuleb mõista nii, et tegeliku või potentsiaalse konkurentsi moonutamist tuleb hinnata enamaks kui tühiseks.

Kohtukulud

80 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleliolevate asjade üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 4 lõike 5 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, 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 kohalikku turgu.

2. Mõistet „tooks kaasa” kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu mõttes tuleb tõlgendada nii, et see võtab arvesse mitte üksnes tegelikku, vaid ka potentsiaalselt konkurentsi, kui eraettevõtja võimalus siseneda asjaomasele turule on reaalne ja mitte puhtalt hüpoteetiline.

3. Väljendit „oluline” kuuenda direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 5 teise lõigu mõttes tuleb mõista nii, et tegeliku või potentsiaalse konkurentsi moonutamist tuleb hinnata enamaks kui tühiseks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.