

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JÁN MAZÁK

esitatud 10. juulil 2007(1)

Kohtuasi C-442/05

Finanzamt Oschatz

versus

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien

(Eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa))

Maksustamine – Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 4 lõige 5 – D lisa punkt 2 – „Veevarustus” – Artikli 12 lõike 3 punkt a – Vähendatud maksumäär – H lisa 2. rühm – „Veevarustus”

1. Käesolev EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendas direktiivis 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(2) (edaspidi „kuues direktiiv”) D lisa punktis 2 ning H lisa 2. rühmas kasutatava mõiste „veevarustus” tõlgendamist. Eelotsust taotleb Bundesfinanzhof (föderaalne finantskohus, Saksamaa) soovib eelkõige teada, kas nende mõistete alla kuulub kinnistu ühendamine ühisveevärgiga eraldi arvutatava tasu eest.

I. Seonduv ühenduse õigus

2. Kuuenda direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

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

[...]”

3. Kuuenda direktiivi artiklis 4 on „maksukohustuslane” määratletud järgmiselt:

„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. [...]

[...]

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.

[...]”

4. D lisas on „veevarustus” loetletud ühena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmandas lõigus viidatud tegevustest.

5. Kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punktis a on sätestatud:

„Iga liikmesriik kehtestab ühtse käibemaksumäära protsendina maksustatavast summast, kusjuures maksumäär on kauba tarnimise ja teenuse osutamise puhul sama.[...]”

[...]

Liikmesriigid võivad kohaldada ka üht või kaht vähendatud maksumäära. Need määrad kehtestatakse protsendina maksustatavast summast ega või olla väiksemad kui 5%, kusjuures neid kohaldatakse üksnes H lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaupade ja teenuste tarnete suhtes.”

6. H lisas on „veevarustus” loetletud ühena kaupadest ja teenustest, mille suhtes võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

II. Seonduv siseriiklik õigus

7. Põhikohtuasjas kõne all olevate sündmuste ajal kehtinud Saksa käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG”) redaktsiooni § 1 lõike 1 punkti 1 kohaselt maksustatakse Saksamaal käibemaksuga toodete ja teenuste tasu eest tarnimine ettevõtja poolt tema majandustegevuse raames.

8. UStG § 2 lõike 3 esimeses lauses on sätestatud, et avalik-õigusliku juriidilise isiku suhtes kohaldatakse käibemaksu üksnes juhul, kui tema majandustegevus või kutseala on kaubandusliku iseloomuga vastavalt ettevõtte tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz, edaspidi „KStG”) § 1 lõike 1 punkti 6 ning § 4 määratlusele. Avalik veevarustus on KStG § 4 lõikes 3 loetletud kaubandusliku iseloomuga tegevuste seas.

9. Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal oli vastavalt UStG § 12 lõikele 1 Saksamaal üldine maksumäär 16%.

10. Vastavalt UStG § 12 lõike 2 punktile 1 koostoimes UStG lisa punktiga 34 kehtis „veevarustuse” suhtes vähendatud maksumäär 7%.

III. Põhikohtuasi ja eelotsusetaotlus

11. Avalik-õiguslik ühing Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (edaspidi „hageja”) tegeleb joogiveega varustamise ning reovee ärajuhtimise ja puhastamisega. Ühingusse kuuluvad mitmed Saksimaa halduspiirkonna linnad ja vallad.

12. Lisaks oma klientide joogiveega varustamisele rajab hageja majade veeühendusi, kui kinnistuomanik esitab vastava taotluse ja kannab kulud. Majaühenduse rajamiseks ühendab hageja oma ühisveevärgiga kinnistuomaniku veevärgi. Majaühenduse torustik jääb hageja omandisse.

13. Hageja leiab, et Saksamaal veevarustusele kohaldatavat 7%-list vähendatud maksumäära tuleks kohaldada ka maja veeühenduse rajamisele, kuna ühenduse ainus eesmärk on kinnistu veega varustamine.

14. Finanzamt Oschatz (maksuhaldur, edaspidi „kostja”) leiab aga, et majaühenduse rajamist tuleks käsitada eraldi teenusena, täpsemalt „ühisveevärgiga liitumisena”, ning et seda tuleks maksustada üldise maksumääraga. Nimetatud seisukoha tegi oma 4. juuli 2000. aasta kirjaga teatavaks Bundesministerium der Finanzen (föderaalne rahandusministeerium).

15. Finanzgericht (finantskohus) rahuldab hagi, mille hageja esitas kostja vastu pärast seda, kui lükati tagasi tema vaie maksustatava summa hindamise kohta, mille kostja hageja suhtes läbi viis. Finanzgericht leidis, et hageja poolt lõpptarbijatele pakutavad teenused, täpsemalt veevarustus ja maja veeühenduse rajamine, moodustavad üheskoos ühtse „veevarustuse” teenuse ning seetõttu tuleks neid Saksamaa õiguse kohaselt maksustada 7%-lise vähendatud maksumääraga.

16. Bundesfinanzhof ei ole kindel, kas maja veeühenduse rajamine eraldi arvutatava tasu eest kuulub kuuenda direktiivi D lisa punktis 2 sätestatud „veevarustuse” mõiste alla. Juhul kui kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmandat lõiku koostoimes D lisa punktiga 2 ei kohaldata maja veeühenduse rajamise suhtes eraldi arvutatava tasu eest, siis tekib Bundesfinanzhofi arvates küsimus, kas sellist ühendust rajades tegutseb hageja kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimeses ja teises lõigus määratletud maksukohustuslasena.

17. Kohaldatava maksumäära osas liigitaks Bundesfinanzhof maja veeühenduse rajamise pigem „veevarustuse” mõiste alla, mistõttu see kuuluks maksustamisele vähendatud maksumääraga. Ta leiab aga, et selle küsimuse vastus sõltub ühenduse õiguse tõlgendamisest.

18. Tekkinud olukorras otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas vee-ettevõtja poolne kinnistu veevärgi ühendamine ühisveevärgiga (nn „maja veeühendus”) eraldi arvutatava tasu eest kuulub „veevarustuse”(3) mõiste alla nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (D lisa punkt 2 ja H lisa 2. rühm) tähenduses?”

19. Kirjalikke märkusi esitasid hageja, kostja, Saksamaa ja Itaalia valitsused ning komisjon. Suulisi märkusi esitasid 10. mai 2007. aasta istungil hageja ja komisjon.

IV. Vastuvõetavus

20. Saksamaa valitsus kahtleb, kas kuuenda direktiivi D lisa punktis 2 sisalduva mõiste „veevarustus” tõlgendamisega seonduv küsimuse osa on vastuvõetav. Ta leiab, et põhikohtuasja

tulemus ei sõltu kuuenda direktiivi D lisa punkti 2 tõlgendusest, kuna ei ole vaidlustatud, et maja veeühenduste rajamine oli hageja jaoks kaubanduslik tegevus, nagu see on sätestatud UStG § 2 lõike 3 esimeses lauses. Kuuenda direktiivi D lisa punkti 2 käsitlev küsimus on seega asjassepuutumatu ning olemuselt hüpoteetiline. Kostja märgib, et Euroopa Kohtu otsus kuuenda direktiivi D lisa punkti 2 kohta oleks põhikohtuasjas käimasoleva vaidluse seisukohalt oluline üksnes juhul, kui Euroopa Kohtult oleks küsitud, kas juhul, kui maja veeühenduse rajamine ei kuulu D lisa punktis 2 sätestatu alla, tegutses hageja ühendust rajades maksukohustuslasena direktiivi artikli 4 lõike 5 tähenduses. Seda ei ole Euroopa Kohtult aga küsitud.

21. Kui siseriikliku kohtu esitatud küsimused käsitlevad ühenduse õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus põhimõtteliselt kohustatud neile vastama.(4) Samas on Euroopa Kohus vajadusel pädev läbi vaatama talle siseriikliku kohtu poolt esitatud eelotsusetaotluse asjaolud, et hinnata, kas ta on antud asjas pädev, ning teha eelkõige kindlaks, kas taotletav ühenduse õiguse tõlgendus on seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, nii et Euroopa Kohus ei peaks koostama nõuandvaid arvamusi üldistes või hüpoteetilistes küsimustes. Kui ilmneb, et esitatud küsimus on kohtuasjas otsuse tegemiseks selgelt mittevajalik, siis peab Euroopa Kohus lõpetama kohtuasja otsust tegemata.(5)

22. Käesoleval juhul ei leia ma, et siseriikliku kohtu poolt kuuenda direktiivi D lisa punkti 2 osas taotletav ühenduse õiguse tõlgendus oleks põhikohtuasja sisuga selgelt mitteseotud või hüpoteetiline, nagu väidavad kostja ja Saksamaa valitsus.

23. See ilmneb selgelt siseriikliku kohtu eelotsusetaotlusest ning Saksamaa valitsuse väidetest, et majade veeühendusi rajades on hageja kohustatud tasuma käibemaksu vastavalt Saksamaa õigusele. Eelotsust taotlev kohus on eelotsusetaotluses aga märkinud, et vähemalt põhimõtteliselt ei näi hageja olevat kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus sätestatud maksukohustuslane. Seetõttu ei ole eelotsust taotlev kohus kindel, kas maja veeühenduse rajamine eraldi arvutatava tasu eest kuulub D lisa punktis 2 sätestatud „veevarustuse” mõiste alla ning kas hagejat võib seega käsitada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmanda lõigu kohase maksukohustuslasena.

24. Seega võib siseriikliku kohtu eelotsusetaotlusest järeldada, et siseriiklikus kohtus arutusel oleva kohtuasja keskne küsimus on seotud sellega, kas vastavalt kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punktile a koostoimes H lisa 2. rühmaga kohaldada või mitte kohaldada vähendatud maksumäära maja veeühenduse rajamise suhtes. Leian siiski, et see küsimus tekib üksnes juhul, kui ühendust rajav isik tegutseb seda tehes maksukohustuslasena, kes omakorda on kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt käibemaksukohustuslane.

25. Kuivõrd siseriiklik kohus on arutusel olevast kohtuasjast lähtudes märkinud, et hageja saab olla kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kohane maksukohustuslane üksnes juhul, kui veeühenduse rajamine eraldi arvutatava tasu eest kuulub D lisa punkti 2 alla, siis leian, et küsimus sellest, kas veeühenduse rajamine eraldi arvutatava tasu eest kuulub D lisa punktis 2 sätestatud „veevarustuse” mõiste alla, on eelotsust taotlevas kohtus arutusel oleva asja seisukohalt oluline.

26. Seepärast leian, et kuuenda direktiivi D lisa punktiga 2 seonduvale küsimuse osale tuleb vastata, et selgitada siseriiklikule kohtule kõiki ühenduse õiguse tõlgenduse aspekte, mis võivad aidata tal arutusel olevas kohtuasjas otsust teha. Seepärast tuleb vastuvõetamatus väide tagasi lükata ning tunnistada eelotsusetaotlus kuuenda direktiivi D lisa punkti 2 osas vastuvõetavaks.

V. Põhiküsimus

A. Poolte põhiargumendid

27. Hageja ja Itaalia valitsus leiavad, et maja veeühenduse rajamine kuulub kuuenda direktiivi D lisa punktis 2 ja H lisa 2. rühmas kasutatava „veevarustuse” mõiste alla. Nad leiavad, et maja veeühenduseta ei saa olla veevarustust. Itaalia valitsus leiab, et maja veeühenduse rajamine on põhiteenuse ehk veevarustuse kõrvalteenus.

28. Hageja leiab, et maja veeühenduse rajamine ei ole veevarustuse suhtes eraldi teenus. Tarbija seisukohalt on maja veeühenduse ainsaks ülesandeks veevarustuse võimaldamine ning muid eesmärgi sel ei ole. Seda kinnitab asjaolu, et õiguslikel ja praktilistel põhjustel ei ole kliendil võimalik osta vett teistelt ettevõtjatelt. Hageja märgib, et käibemaksu seisukohalt ei ole oluline, kas maja veeühenduse eest võetakse tasu erilisel viisil või ühekordselt. Majaühenduse rajamise kulud lahutatakse igakuisest abonenttasust ja tegeliku veetarbimisega seotud tasust, mis näitab, et tasu veevarustuse eest on ühtne, kuid osa sellest arvutatakse erilisel viisil. Lisaks, kuigi ühendus rajatakse ühekordselt, on see hädavajalik veevarustuse jätkumiseks ning ei ole seetõttu käsitatav eraldi teenusena. Kinnistu väärtust suurendab püsivalt mitte üksnes ühendus, vaid ka veevarustuse olemasolu. Vastupidiselt kostja väidetele ei vasta tegelikkusele eeldus, et ühendust omavates hoonetes võidakse vett mitte tarbida. Ka majaühenduse rajamise eest võetav (suur) tasu ei anna alust järeldada, et tegemist on eraldi teenusega. Kuigi ühenduse rajamine võib maksta tuhat eurot, võib majapidamise veetarbimine neljakümne-viiekümne aasta jooksul ulatuda kaheksa kuni kaheteistkümne tuhande euronini.

29. Kostja ja Saksamaa valitsus piirduvad oma argumentides kuuenda direktiivi H lisa 2. rühma tõlgendamisega. Kostja, Saksamaa valitsus ja komisjon väidavad, et maja veeühenduse rajamine ei kuulu kuuenda direktiivi H lisa 2. rühma mõiste „veevarustus” alla. Nad leiavad, et kuna vähendatud maksumäära kohaldamise eeskirjad teevad erandi kuuenda direktiivi üldreeglitest, siis tuleb neid vastavalt Euroopa Kohtu praktikale kitsalt tõlgendada. Seepärast peaks „veevarustuse” mõiste hõlmama üksnes *stricto sensu* veega varustamist ega peaks hõlmama võimalikke lisateenuseid, nagu veega varustamise võimaldamiseks tehtavad ehitustööd. Kostja ja Saksamaa valitsus leiavad seetõttu, et majaühenduse rajamist tuleks maksustada üldise maksumääraga.

30. Saksamaa valitsus lisas, et kui „veevarustuse” mõistet tõlgendada liiga laialt, siis rikuks see käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtet, kuna võrreldavaid tegevusi, nagu näiteks gaasi- või elektriühenduste rajamist, ei maksustata vähendatud maksumääraga. Kostja leiab ka, et kui hageja väidetega nõustutaks, siis maksustataks veetarnija poolset maja veeühenduse rajamist vähendatud maksumääraga, samas kui sõltumatu ehitusettevõtja poolt ühenduse rajamist maksustataks üldise maksumääraga.

31. Lisaks märgib Saksamaa valitsus, et kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmanda lõigu kohaselt võivad liikmesriigid vabalt otsustada, kas vähendatud maksumäära kohaldada või mitte.

32. Seega leiavad Saksamaa valitsus ja komisjon, et maja veeühenduse rajamist ning veevarustust tuleks käsitada kahe põhiteenusena, mis Saksamaa valitsuse sõnul kuuluvad maksustamisele erineva maksumääraga. Niisiis ei saa maja veeühendust käsitada kõrvalteenusena.

33. Komisjon nõustub, et maja veeühenduse rajamine on veevarustuse vajalik eeltingimus. Tehniliselt seisukohalt ei ole ühenduse ehitamisel aga mingit seost veevarustusega selle sõna täpsel tähenduses. Kostja, Saksamaa valitsus ja komisjon leiavad eelkõige, et maja veeühenduse eest on kohustatud tasuma hoone omanik, kuid tegeliku veetarbimise eest võib tasu võtta näiteks hoone üürnikult, mis näitab, et ühendamine ja vesi ise ei moodusta ühtset teenust. Kostja märgib ka, et ühendus toob kinnistu seisukohalt püsivat kasu. Lisaks märgivad kostja ja komisjon, et ühendus rajatakse vaid üks kord ning sellel puudub ajaline seos veevarustusega. Ka see, et maja

veeühenduse rajamine maksab keskmiselt mõni tuhat eurot, samas kui veevarustuse maksumus on üldjuhul vaid mõni sada eurot aastas, näitab, et ühenduse rajamine ei ole kõrvaltegevus. Seega on komisjoni arvates maksustamise seisukohalt tegemist kahe erineva teenusega, mida eristavad ka tarbijad. See järeldus on kooskõlas veevärgi ehitamise ja kasutusseandmise ning veevärgi kaudu veega varustamise eristamisega.(6)

34. Saksamaa valitsus väidab, et kuigi tavatarbija seisukohalt on veeühenduse rajamise ja veevarustuse majanduslik eesmärk sama, ei piisa sellest, et käsitada neid ühtse teenusena. Et tegemist oleks ühtse teenusega, peavad erinevad osad olema nii tihedalt seotud, et neid ei ole võimalik üksteisest lahutada. Antud kohtuasja puhul see nii ei ole. Saksamaa valitsus märgib ka, et maja veeühenduse rajamisega ei pruugi kaasneda vee kasutamise ja seega ka veevarustuse kohustust.

35. Mis puutub D lisa sätestatud „veevarustuse” mõiste tõlgendamisse, siis ei ole Euroopa Kohtul komisjoni hinnangul piisavalt tõendeid, et teha kindlaks, kas eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva kohtuasja hageja on kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 5 sätestatud tingimustele vastav isik. Seepärast leiab komisjon, et küsimuse D lisa käsitlevale osale peaks Euroopa Kohus vastama, et siseriikliku kohtu ülesanne on kontrollida, kas hageja tegevus on maksustatav.

B. Hinnang

36. Sisuliselt vaidlevad kohtuasja pooled selle üle, kas maja veeühenduse rajamine kuulub kuuenda direktiivi D lisa punkti 2 ja H lisa 2. rühma „veevarustuse” mõiste alla.

37. Tuleb märkida, et kuues direktiiv ei sisalda D lisa punktis 2 ja H lisa 2. rühmas sisalduva „veevarustuse” mõiste määratlust. Kuuenda direktiivi H lisa preambulis on sätestatud, et H lisa nimetatud kaubarühmade ülevõtmisel oma siseriiklikku õigusesse võivad liikmesriigid kasutada asjakohaste rühmade täpse ulatuse määramiseks kaupade koondnomenklatuuri. Nõukogu 23. juuli 1987. aasta muudetud määrusega (EMÜ) nr 2658/87(7) tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta kehtestatud koondnomenklatuur sisaldab muu hulgas üksnes kaupu hõlmavat harmoneeritud süsteemi nomenklatuuri. Sellest ei ole aga mingit abi „veevarustuse” mõiste määratlemisel.

38. Ka ei saa Euroopa Kohtule esitatud küsimustele minu arvates vastata üksnes kuuenda direktiivi D lisa punkti 2 ja H lisa 2. rühma sõnastuse alusel. Olen seisukohal, et nende sätete mõisted ei ole üheselt mõistetavad, eriti kui uurida ja võrrelda kuuenda direktiivi versioone eri keeltes. Kuigi teatavates keeltes olevad versioonid võivad toetada kuuenda direktiivi D lisa punktis 2 ja H lisa 2. rühmas sisalduvate mõistete kitsast tõlgendust, mis piiraks nende ulatuse üksnes vee kohaletoimetamisega, soosivad teistes keeltes olevad versioonid laiemat tõlgendust.(8) Neid keelelisi erinevusi silmas pidades ei saa kõnealuste mõistete ulatust kindlaks määrata üksnes grammatilise tõlgenduse põhjal. Seepärast on kohane arvesse võtta teisi tõlgendamiskriteeriume, eelkõige neid sätteid sisaldava reguleerimismehhanismi üldist ülesehitust ja eesmärki.(9)

39. Seepärast leian, et D lisa ja H lisa tuleb kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemis eraldi läbi vaadata ning uurida nende konkreetset eesmärki.

1. D lisa

40. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus on sätestatud, et riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata artikli 4 lõikes 1 sätestatud maksukohustuslastena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena.(10) Artikli 4 lõike 5 teise lõigu kohaselt peavad liikmesriigid tagama, et avalik-õiguslikke organeid koheldaks maksukohustuslastena juhul, kui teistsugune kohtlemine tooks

kaasa olulist konkurentsi moonutamist. Lisaks kohustatakse liikmesriike kuuenda direktiivi artikli 4 lõikega 5 „[i]gal juhul” käsitama avalik-õiguslikke organeid maksukohustuslasena seoses direktiivi D lisas loetletud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui kõnealuse tegevuse mahu võib hinnata tühiseks.

41. Seega leian, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teine lõik ja artikli 4 lõike 5 kolmas lõik koostoimes D lisaga on erandid või kõrvalekalded artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus sisalduvast üldreeglist. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 nii teise kui ka kolmanda lõigu eesmärk on tagada maksu erapooletus juhtudel, kus avalik-õiguslikud organid teostavad neile kehtiva erilise õigusliku regulatsiooni raames tegevusi, mida võivad nendega konkureerides teostada ka eraõiguslikud isikud eraõigusliku regulatsiooni või halduskontsessioonide raames. (11)

42. Kui mõni tegevus on loetletud D lisas, ei ole siiski vaja kontrollida seda tegevust teostava isiku õiguslikku staatust ega tegevuse kvaliteeti. Kõnealune kontroll on tarbetu, kuna juhul, kui tegevus kuulub kuuenda direktiivi D lisa mõistete alla, on seda tegevust teostav isik selle tegevuse osas põhimõtteliselt maksukohustuslane. Leian, et see tuleneb nimetatud sättes kasutatud sõnadest „igal juhul”. Nagu artikli 4 lõike 5 teise lõigu puhul, ei ole vaja ka kindlaks teha, kas avalik-õigusliku organi kohtlemine mittemaksukohustuslasena tooks kaasa olulisi konkurentsimoonusi. Kui tegevus kuulub D lisa alla, on oluline konkurentsimoonus eeldatav. Nagu märkis kohtujurist Kokott oma arvamuses kohtuasjas C-369/04, (12) loetletakse D lisas need tegevused, mida võivad teostada nii avalik-õiguslikud organid kui ka erasektori ettevõtjad ning mille puhul „majanduslik seos on esmatähtis ja selge”. (13) Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmas lõik koostoimes D lisaga on ette nähtud tagama, et avalik-õiguslikele organitele ja erasektori ettevõtetele kohaldataks D lisas loetletud tegevuste puhul sarnaseid maksustamisaluseid.

43. Kuuenda direktiivi D lisa punktis 2 tegevuste seas loetletud veevarustuse osas nähtub direktiivist 2004/17/EÜ (14) selgelt, et teatavates liikmesriikides tegutsevad veesektoris nii avalik-õiguslikud kui ka eraettevõtted, kelle konkureerivaks tegevuseks on „niisuguste püsivõrkude pakkumine või käitamine, mille eesmärgiks on pakkuda elanikkonnale joogivee tootmise, transpordi või jaotamisega seotud teenust” ning „joogivee tarnimine sellistesse võrkudesse”. (15) Lisaks kinnitas hageja käesolevas kohtuasjas peetud avalikul istungil, et Saksamaal võivad majade veeühendusi rajada mitmesugused eraõiguslikud ja avalik-õiguslikud isikud. Lisaks nähtub poolte suulistest avaldustest, et seonduvaid kulusid silmas pidades on majade veeühenduste rajamise tegevus arvestatava majandusliku tähtsusega.

44. Seega leian, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kolmanda lõigu ning D lisa mõtte ja eesmärgiga on kooskõlas, et maja veeühenduse rajamine kuulub direktiivi D lisa punktis 2 sisalduva „veevarustuse” mõiste alla.

2. H lisa

45. Kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmandas lõigus on sätestatud, et liikmesriigid võivad direktiivi H lisas nimetatud rühmadesse (16) kuuluvate kaupade ja teenuste tarnete suhtes kohaldada vähendatud käibemaksumäära. Need sätted on erandiks ühtse käibemaksumäära kohaldamise põhimõttest ning neid tuleb seepärast kitsalt tõlgendada. (17)

46. H lisa lisati kuuendasse direktiivi nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiviga 92/77/EMÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (käibemaksumäärade ühtlustamine). (18) Peale „veevarustuse” sisaldab H lisa veel kuutteist kaupade ja teenuste rühma, mille suhtes võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

47. Direktiivi 92/77 preambuli põhjendustes ja ka kuuendas direktiivis ei anta mingit selgitust H lisa eesmärgi ega ulatuse kohta. Siiski nähtub minu arvates esiteks H lisas loetletud kauba- ja

teenuseliikidest ning teiseks Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamusest direktiivi ettepaneku kohta, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ, käibemaksumäärade ühtlustamine,(19) et H lisa eesmärk on koostoimes kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmanda lõiguga võimaldada liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära olulistele igapäevastele kaupadele ja teenustele ning sotsiaalse või üldkasuliku eesmärgiga teenustele.

48. Leian, et puhas vesi on oluline igapäevatoode, mille kättesaadavus on kahtlemata rahva tervise huvides.(20) Kuna maja veeühenduse rajamisel ei ole muud eesmärki kui elamu ühendamine ühisveevärgiga ning see on ühisveevärgist vee saamiseks vajalik eeltingimus, siis leian, et liikmesriikide võimalus kohaldada nende ühenduste rajamise suhtes vähendatud maksumäära on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmanda lõigu ning H lisa eesmärgiga.

49. Seepärast leian, et H lisa 2. rühmas sisalduv „veevarustuse” mõiste hõlmab maja veeühenduse rajamist.

50. Seega tuleb käesoleval juhul minu arvates veel kontrollida, kas vähendatud käibemaksumäära võib valikuliselt kohaldada üksnes mõningatele „veevarustuse” rühma aspektidele, ja kui võib, siis kas käesoleva kohtuasja kontekstis võib jätta selle kohaldamata maja veeühenduse rajamise suhtes.(21) Kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmanda lõigu sõnastusest ning selles sättes sõna „võivad” kasutamisest nähtub, et vähendatud käibemaksumäära kasutamine on liikmesriikide jaoks vabatahtlik. Seega on liikmesriikide pädevuses otsustada, kas vähendatud käibemaksumäära kohaldada või mitte.

51. Kohtuasjas C-384/01(22) tehtud otsuses kinnitas Euroopa Kohus, et kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkt b, millega lubatakse maagaasi ja elektrienergia tarneid maksustada vähendatud käibemaksumääraga, ei keela kohaldada vähendatud käibemaksumäära valikuliselt teatavatele konkreetsetele aspektidele – nagu näiteks püsitasule, mis annab abonentidele õiguse tarbida miinimumkoguse elektrit –, kui puudub konkurentsi moonutamise oht.(23)

52. Leian, et selliselt võib tõlgendada ka kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmandat lõiku, võimaldades seega liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära veevarustuse konkreetsete üksteisest sõltumatute aspektide suhtes, pidades seejuures silmas olulist piirangut, et kahjustada ei tohi neutraalse maksustamise põhimõtet, mis on ühisest käibemaksusüsteemist lahutamatu. Et teha kindlaks, kas maja veeühenduse rajamist saab teistest „veevarustuse” rühma kuuluvatest aspektidest lahutada, on minu arvates sobiv kohaldada Euroopa Kohtu liitarnete alast kohtupraktikat.

53. Selle pretsedendiõiguse kohaselt tuleb juhul, kui tehing hõlmab mitmeid üksikasju ja toiminguid, võtta arvesse kõiki selle tehingu toimumise asjaolusid, et teha kindlaks, kas tegemist oli kahe või enama eraldi tarnega või üksnes ühe tarnega. Võttes arvesse kahte asjaolu – esiteks seda, et kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt tuleb iga tehingut üldjuhul käsitada eraldiseisva ja sõltumatuna ning teiseks seda, et käibemaksusüsteemi toimimise moonutamise vältimise huvides ei tohiks kunstlikult tükeldada tehingut, mis moodustab majanduslikus mõttes ühe tarne – tuleb esmalt välja selgitada tehingu olulised tunnused, et teha kindlaks, kas maksukohustuslane sooritab kliendile mitu eraldi põhitarneid või ühe tarne. Sellega seoses on Euroopa Kohus leidnud, et ühe tarnega on tegemist juhul, kui maksukohustustase poolt tavatarbijast kliendi jaoks sooritatavad osategevused või toimingud on sedavõrd tihedalt seotud, et need moodustavad objektiivselt ühe jagamatu majandustehingu, mida jagada oleks kunstlik.(24)

54. Lisaks nähtub Euroopa Kohtu praktikast selgelt, et kui konkreetne teenus ei ole kliendi jaoks eesmärk omaette, vaid osutatava põhiteenuse parema kasutamise vahend, siis tuleb seda

teenust käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena ning kohelda seda maksustamisel põhiteenusega samaväärselt.(25)

55. Leian, et maja veeühenduse rajamine iseenesest ei ole ühenduse rajamist taotleva isiku eesmärk. Nagu käesoleva ettepaneku punktis 48 märgitud, on ühenduse rajamist taotleva isiku jaoks maja veeühenduse rajamise ainus eesmärk võimaldada vee tarnimist ühisveevärgist elamusse. Isegi Saksamaa valitsus tunnistab oma märkustes, et tavatarbija seisukohalt on maja veeühenduse rajamisel ja veevarustusel sama majanduslik eesmärk.(26) Minu arvates oleks väga kunstlik eristada või lahutada maja veeühenduse rajamist ning selle elamu tegelikku veega varustamist kõnealuse veevärgi kaudu.

56. Maja veeühenduse olemasolu on ühisveevärgist vee saamise oluline tingimus ning seetõttu tuleks sellele minu arvates rakendada sama maksukohtlemist, kui tarnitavale veele, mida eelotsust taotleva kohtu andmetel maksustatakse Saksamaal vähendatud maksumääraga.

57. Leian, et eespool toodud analüüsi ei muuda asjaolu, et ühendus rajatakse vaid üks kord, samas kui elamut võib veega varustada pika aja jooksul, kuna ühendus on ühisveevärgist vee saamiseks püsivalt vajalik. Ka käesolevas kohtuasjas osutatud asjaolu, et näiteks veetarbimise kuutasuga võrreldes võib ühenduse rajamine olla kulukas ettemaks, ei ole minu arvates otsustava tähtsusega ega riku olemuslikku funktsionaalset seost ühenduse rajamise ning majapidamise ühisveevärgist veega varustamise vahel.

58. Leian, et Saksamaa valitsuse ja kostja eespool punktis 30 kirjeldatud väited on põhjendamatud ning et neutraalse maksustamise põhimõtet(27) käibemaksusüsteemis ei ohusta see, kui maja veeühenduse rajamine kuulub kuuenda direktiivi H lisa 2. rühma „veevarustus” mõiste alla.

59. Maja veeühenduse ning näiteks gaasi- või elektriühenduste rajamine ei ole minu arvates käibemaksu seisukohalt mingil viisil seotud. Tuleb tunnistada, et maja veeühenduse rajamisel ning gaasi või elektriga varustamiseks vajalike ühenduste rajamisel on teatavaid tehnilisi sarnasusi. Siiski on ühelt poolt gaasi- ja elektrivarustusel ja teiselt poolt veevarustusel kuuenda direktiivi kohaselt erinev õiguslik staatus. Sellega seoses piisab märkimisest, et gaasi- ja elektrivarustus sisalduvad küll koos veevarustusega kuuenda direktiivi D lisa punktis 2, kuid kuuenda direktiivi H lisas on kaupade ja teenuste rühmade hulgas loetletud üksnes „veevarustus”, mitte aga gaasi- või elektrivarustus. Leian, et seepärast ei saa ühelt poolt veevarustust ja teiselt poolt gaasi- ja elektrivarustust käsitada käibemaksu seisukohalt „võrreldavate teenustena”.

60. Sellest tulenevalt hõlmab kuuenda direktiivi H lisa 2. rühmas sisalduv „veevarustuse” mõiste maja veeühenduse rajamist. Lisaks tuleb maja veeühenduse rajamist ja kõnealuse elamu veega varustamist käsitada käibemaksu seisukohalt ühe tehinguna.

VI. Ettepanek

61. Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes leian, et Euroopa Kohus peaks andma Bundesfinanzhofi eelotsusetaotluses esitatud küsimusele järgmise vastuse:

Vee-ettevõtja poolne kinnistu veevärgi ühendamine ühisveevärgiga eraldi arvutatava tasu eest kuulub „veevarustuse” mõiste alla nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (D lisa punkt 2 ja H lisa 2. rühm) tähenduses ning seda ja kõnealusesse elamusse vee tarnimist tuleb käibemaksu seisukohalt käsitada ühe tehinguna.

1 – Algkeel: inglise.

2 – EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

3 – Tuleb märkida, et Euroopa Kohtule esitatud eelotsuseküsimuse algses saksakeelses versioonis kasutab siseriiklik kohus mõistet „Lieferungen von Wasser”, mis tuleneb asjaolust, et kuuenda direktiivi saksakeelses versioonis kasutatakse D lisa punktis 2 ja H lisa 2. rühmas identset terminoloogiat. Mõningates muukeelsetes versioonides aga ei kasutata neis sätetes identset terminoloogiat. Näiteks kuuenda direktiivi ingliskeelses versioonis kasutatakse D lisa punktis 2 mõistet „supply of water”, H lisa 2. rühmas aga mõistet „water supplies”.

4 – Vt 13. jaanuari 2000. aasta otsus kohtuasjas C-254/98: Schutzverband gegen unlauteren Wettbewerb vs. TK-Heimdienst Sass (EKL 2000, lk I-151, punkt 13).

5 – Vt 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-152/03: Ritter-Coulais (EKL 2006, lk I-1711, punkt 15).

6 – Vt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 31. märtsi 2004. aasta direktiivi 2004/17/EÜ, millega kooskõlastatakse vee-, energeetika-, transpordi- ja postiteenuste sektoris tegutsevate ostjate hankemenetlused, artikkel 4 (ELT 2004, L 134, lk 1; ELT eriväljaanne 06/07, lk 19). Vt ka kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e üheksas taane, mis käsitleb juurdepääsu maagaasi ja elektri jaotussüsteemidele.

7 – EÜT 1987, L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382.

8 – Näiteks kuuenda direktiivi D lisa punkti 2 ja H lisa 2. rühma mõistete saksakeelne versioon võib viidata kitsamale kohaldamisalale, kuna mõistet „Lieferungen von Wasser” võib tõlgendada pelgalt vee tarnimist hõlmavana. Teiselt poolt võimaldavad kuuenda direktiivi D lisa punkti 2 ingliskeelne (*the supply of water*), prantsuskeelne (*la distribution d'eau*), itaaliakeelne (*Erogazione di acqua*), hispaaniakeelne (*Distribución de agua*) ja slovakeelne (*Zásobovanie vodou*) versioon teistsugust, laiemat tõlgendust, mis võiks hõlmata ka üldisemat tegevust üldsusele veevarustusele juurdepääsu tagamiseks.

9 – Vt eelkõige 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-156/98: Saksamaa vs. Komisjon (EKL 2000, lk I-6857, punkt 50) ja 6. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-53/05: komisjon vs. Portugal (EKL 2006, lk I-6215, punkt 20).

10 – See kehtib isegi juhul, kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või muid tasusid.

11 – Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 sellist käsitlust kinnitas Euroopa Kohus viimati oma 8. juuni 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-430/04: Feuerbestattungsverein Halle (EKL 2006, lk I-4999, punkt 24).

12 – 7. septembril 2006 esitatud ettepanek kohtuasjas C-369/04: Hutchison 3G ja teised (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata).

13 – Vt kohtujurist Kokotti ettepanek kohtuasjas C-369/04: Hutchison 3G jt, punktid 93 ja 94.

14 – Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud direktiivi 2004/17/EÜ III lisa, milles loetletakse liikmesriikide joogivee tootmise, transpordi või jaotuse sektorites tegutsevad tellijad, sisaldab nii eraõiguslikke kui ka avalik-õiguslikke ettevõtteid. Direktiivi 2004/17/EÜ preambuli põhjendustest ja eelkõige kümnendast põhjendusest võib järeldada, et direktiiv võeti vastu muu hulgas selleks, et

tagada avalikus sektoris ja erasektoris tegutsevate ostjate võrdne kohtlemine.

15 – Vt direktiivi 2004/17/EÜ artikkel 2, mis käsitleb direktiivi subjekte, ja artikkel 4 pealkirjaga „Vesi”, mis sisaldab selle direktiiviga hõlmatud sektori tegevuste loendit.

16 – Mõiste „rühm” kasutamine kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmandas lõigus viitab, et direktiivi H lisas loetletud nimetused on kauba- või teenusegruppide või -liikide rühmad, millele võib kohaldada vähendatud maksumäära.

17 – Vt 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-83/99: komisjon vs. Hispaania (EKL 2001, lk I-445, punktid 18 ja 19).

18 – EÜT 1992, L 316, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 202.

19 – EÜT C 237, 12.9.1988, lk 21.

20 – Vt näiteks nõukogu 3. novembri 1998. aasta direktiivi 98/83/EÜ olmevee kvaliteedi kohta preambuli kuues põhjendus (EÜT 1998, L 330, lk 32; ELT eriväljaanne 15/04, lk 90).

21 – See tuleneb asjaolust, et Bundesministerium der Finanzeni 4. juuli 2000. aasta kirja kohaselt tuleks „ühisveevärgiga ühendamise teenust” maksustada üldise maksumääraga, samas kui eelotsust taotleva kohtu andmeil kuulub vesi Saksamaa õiguse kohaselt vähendatud maksumääraga maksustamisele.

22 – Komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2003, lk I-4395, punktid 24 ning 26–28).

23 – Oma ettepanekus kohtuasjas C-251/05: Talacre Beach Caravan Sales vs. Commissioners of Customs & Excise (EKL 2006, lk I-6269) märkis kohtujurist Kokott aga, et Euroopa Kohtu seisukohta kohtuasjas C-384/01, mille aluseks oli EÜ artikli 226 kohane hagi, ei tohiks valesti tõlgendada. Ta leiab, et kuigi Euroopa Kohus näib kohtuasjas C-384/01 tehtud otsuses nõustuvat, et „ühte osa” tarnest võib maksustada vähendatud maksumääraga, oli selles kohtuasjas põhiküsimuseks see, kas komisjon oli esitanud tõendid, et vähendatud maksumäära kohaldamine tõi sel konkreetsel juhul tõepoolest kaasa konkurentsi moonutamise. Seepärast ei ole kohtujurist Kokotti arvates võimalik Euroopa Kohtu kohtuasjas C-384/01 tehtud otsusest kaugeleulatuvaid järeldusi teha. Vt käesoleva ettepaneku punktid 33 ja 34.

24 – Vt selle kohta 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank (EKL 2005, lk I-9433, punktid 19, 20 ja 22).

25 – Vt 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: Card Protection Plan (CPP) vs. Commissioners of Customs & Excise (EKL 1999, lk I-973, punkt 30), milles osundatakse 22. oktoobri 1998. aasta otsust liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Commissioners of Customs and Excise vs. Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229, punkt 24).

26 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 34.

27 – Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et neutraalse maksustamise põhimõte välistab eelkõige sarnaste kauba- ja teenusetarnete – mis seega omavahel konkureerivad – erineva kohtlemise käibemaksustamisel, mistõttu neile kaupadele või teenustele tuleb kohaldada ühtset maksumäära; vt 23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-109/02: komisjon vs. Saksamaa (EKL 2003, lk I-12691, punkt 20) ja 3. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-481/98: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-3369, punktid 21 ja 22).