

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MACIEJ SZPUNAR

esitatud 8. septembril 2016(1)

Kohtuasi C-344/15

National Roads Authority

versus

The Revenue Commissioners

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Appeal Commissioners (maksu- ja tollivaidlusi lahendav asutus, lirimaa))

Eelotsusetaotlus – Maksud – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – artikli 13 lõige 1 – Maksukohustuslased – Tegevus või tehingud, mida avalik-õiguslikud organisatsioonid teevad ametivõimudena – Tasuliste teede ehitamine ja haldamine – Konkurentsimoонutused

Sissejuhatus

1. Avalik-õiguslike organisatsioonide tegevuse, mida nad teevad ametivõimudena, maksustamine käibemaksuga võib näida mõttetuna. See toob kaasa märkimisväärse halduskoormuse, omamata riigi rahandusele peale rahaliste vahendite liigutamise ühelt arvelt teisele muud märgatavat mõju. Ometi on kaks peamist põhjust, mis kõnelevad sellise maksustamise kasuks juhul, kui avalik-õiguslike organisatsioonide tegevus sarnaneb tavapärasele majandustegevusele.
2. Esiteks käibemaksuga maksustamise üldpõhimõtte nõuab, et igasugune majandustegevus oleks võimalusel käibemaksuga maksustatud. Teiseks, konkurentsimoонutuste oht tekib siis, kui avalik-õiguslikud organisatsioonid tegutsevad samasuguse korra alusel nagu tegutsevad või võivad tegutseda eraettevõtjad(2).
3. Seetõttu on liidu seadusandja näinud ette, et avalik-õiguslike organisatsioonide tegevus peab olema maksustatud, kui maksustamata jätmine tooks kaasa konkurentsimoонutusi. Antud põhimõtet on Euroopa Kohus mitmes otsuses juba käsitlenud, kuid sellegipoolest tekitab see endiselt praktilisi probleeme. Käesolev kohtuasi pakub võimaluse mõningaid probleeme lahendada ning täiendada olemasolevat kohtupraktikat.

Õiguslik raamistik

ELi õigus

4. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, sätestab artikli 13 lõikes 1(3):

„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 sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

Igal juhul käsitatakse avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena seoses I lisas nimetatud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui nende tegevuste maht on tühine.“

liri õigus

5. liri õiguse säte, millega võeti üle direktiivi 2006/112 artikli 13 lõige 1 ja mida kohaldati põhikohtuasjas käsitletava vaidluse asjaoludele, oli 1972. aasta Value Added Tax Act (1972. aasta käibemaksuseadus) artikli 8 lõige 2A.

6. National Roads Authority (edaspidi „NRA“), kes on põhikohtuasjas kaebaja, asutati 1993. aasta Roads Act'iga (1993. aasta teedeseadus; edaspidi „Roads Act 1993“) riikliku teedevõrgu ehitamise ja haldamise eest vastutava sõltumatu ametiasutusena. Seaduse artikli 17 lõike 1 kohaselt on tema esmane ülesanne tagada ohutu ja tõhus riiklik teedevõrk.

7. Roads Act 1993 artiklid 56 ja 57 nägid ette, et NRA?l on „teedeametina“ pädevus kehtestada teatavatel riiklikel teedel teemaksude süsteem. Seaduse artikkel 61 lubab tal võtta seoses tasuliste teede süsteemiga ka rakendussätteid.

8. Vastavalt Roads Act 1993 artiklile 58 võib NRA koguda teemakse ulatuses, mille ta on ise oma rakendussätetega kehtestanud. Samas on seaduse artikli 63 kohaselt NRA?l õigus volitada lepingu alusel teemakse koguma kolmandaid isikuid. Lisaks maksude kogumisele panevad need lepingud kolmandatele isikutele kohustusi seoses tasulise tee ehitamise ja hooldamise või sellise tee ehitamise ja hooldamise rahastamisega, samuti tee haldamisega lepingu kestuse ajal.

Asjaolud, menetluse käik ja eelotsuse küsimused

9. Suuremat osa tasulisi teid lirimaal haldavad NRA?ga sõlmitud lepingute alusel eraettevõtjad. Samas haldab NRA kahte teed, nimelt Westlink Toll Road (Westlinki tasuline kiirtee) ja Dublin Tunnel (Dublini tunnel, mis ühendab Dublinit sadamaga) ning kogub neilt teedelt makse(4). Tuleb märkida, et kuni 2008. aasta augustini haldas ka Westlink Toll Roadi NRA?ga sõlmitud lepingu alusel eraettevõtja. Nimetatud ettevõtja ei soovinud aga kanda maksukogumissüsteemi muutmisega kaasnevat kulusid, mistõttu lõpetas NRA temaga lepingu ning võttis selle tee otsese haldamise üle.

10. Nii eraettevõtjate kui NRA hallatavate teede kasutajatelt kogutud maksud sisaldavad käibemaksu. Seetõttu taotles NRA Revenue Commissionersilt (pädev maksuhaldur) tema poolt otseselt hallatavatelt teedelt kogutud maksudega seoses käibemaksu tagastamist 2010. aasta juuli ja augusti eest, väites, et avalik-õigusliku organisatsioonina ei ole ta direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 kohaselt käibemaksukohustuslane. Kuna Revenue Commissioners keeldus käibemaksu

tagastamisest, esitas NRA selle otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

11. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtul oli kahtlusi, kuidas on liidu õigusnorme õigesti tõlgendada, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kui liikmesriigi avalik-õiguslik organisatsioon tegeleb tegevusalaga, nagu tasu eest teele juurdepääsu andmine, ja kui selles liikmesriigis on eraettevõtjaid, kes koguvad selle avalik-õiguslik organisatsiooniga sõlmitud lepingu alusel ja kooskõlas liikmesriigi õigusaktidega erinevatel tasulistel teedel teemakse, siis kas direktiivi 2006/112 artikli 13 [lõike 1] teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et asjaomast avalik-õiguslikku organisatsiooni tuleb pidada konkureerivaks asjaomaste eraettevõtjatega, mistõttu avalik-õigusliku organisatsiooni maksukohustuslasena käsitamata jätmine põhjustaks olulise konkurentsimoонutamise vaatamata sellele, et a) avalik-õigusliku organisatsiooni ja eraettevõtjate vahel ei ole ega saagi olla tegelikku konkurentsi ja b) ei ole olemas tõendeid selle kohta, et oleks olemas reaalne võimalus, et turule tuleb eraettevõtja, kes ehitab valmis tasulise tee ja hakkab seda haldama ja see tee hakkab konkureerima avalik-õigusliku organisatsiooni tasulise teega?

2. Kui seda eeldada ei saa, siis mida tuleb teha selleks, et kindlaks määrata, kas tegemist on olulise konkurentsimoонutamisega direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 teise lõigu tähenduses?“

12. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 6. juulil 2015. Põhikohtuasja pooled ja komisjon esitasid kirjalikke seisukohti. Nimetatud pooled ja Saksamaa ning Poola valitsus osalesid ka 25. mai 2015. aasta kohtuistungil.

Analüüs

13. Käesolevas asjas esitatud eelotsuse küsimused, mida tuleks analüüsida koos, põhinevad eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotluses selgelt väljendatud eeldusel, et NRA tegutseb teemaksude kogumisel avalik-õigusliku organisatsioonina direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 lõigu tähenduses. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et NRA?d võiks teatud juhtudel käsitada maksukohustuslasena vaid siis, kui tema tegevuse maksustamata jätmine põhjustaks olulise konkurentsimoонutuse. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palus Euroopa Kohtul tõlgendada direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 teist lõiku just seetõttu, et tema hinnangul ei ole direktiivi artikli 13 lõike 1 esimene lõik kohaldatav. Ma ei ole siiski täielikult veendunud, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud eeldus on piisavalt põhjendatud. Seetõttu pean vajalikuks esitada antud teema kohta kõigepealt paar märkust(5).

Teemaksude kogumine kui tegevus ametivõimuna

14. Direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 esimese lõigu kohaselt ei käsitata avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad „ametivõimudena“. Seega tõusetub küsimus, kas avalike teede kasutamise seotud makse kogudes tegutseb selline organisatsioon nagu NRA ametivõimuna.

15. Näib ilmne, et sobiva riikliku infrastruktuuri nagu teedevõrgu olemasolu ja toimimise tagamine on avaliku võimu ülesanne, mistõttu selle ülesande eest vastutavad asutused tegutsevad ametivõimuna. Samal ajal on Euroopa Kohus mitmes oma varasemas otsuses leidnud, et teemaksu eest teedevõrgule juurdepääsu võimaldamine on teenuse osutamine tasu eest liidu käibemaksualaste õigusnormide tähenduses(6). Seda selgitab eelkõige asjaolu, et kui maksu kogutakse sõitmise eest konkreetsetel teelõikudel, mitte üldiselt kogu riigi teevõrgu kasutamise eest või kõikide teatud liiki teede kasutamise eest, siis on tegemist kõrgema kategooria teedega (nagu kiirteed) või mittestandardsete teedega (tunnelid või pikemad sillad). Sellistel juhtudel on

üldiselt olemas ka alternatiivne maksuvaba tee, mis viib samasse sihtpunkti. Nimetatud teede kasutamise võimaldamine ei kuulu enam ametivõimude ülesannete hulka, milleks on teedevõrgu tagamine ja mis sarnaneb ärilist laadi teenustele(7).

16. Samades kohtuotsustes lükkas Euroopa Kohus ka tagasi komisjoni väite, mille kohaselt ametivõimu mõistet direktiivi 2006/112(8) artikli 13 lõike 1 esimese lõigu kehtivas tähenduses tuleb tõlgendada täht-tähele, st nii, et see hõlmaks vaid ametivõimude ülesandeid, mis välistab teemaksu eest teedevõrgule juurdepääsu andmise(9). Euroopa Kohtu selline seisukoht on mõistetav, kui võtta arvesse, et liidu käibemaksualaste õigusnormide kohaselt on maksukohustuslane isik, kes teostab majandustegevust(10). Seega välistab direktiivi 2006/112 artikkel 13 majanduslikku laadi tegevuse maksustamise, kuna mittemajanduslikule tegevusele maksukohustuse kohaldamata jätmisel puuduks igasugune mõte(11).

17. Euroopa Kohus tuletas meelde, et kohtupraktika kohaselt on ametivõimuna tehtud tegevus käsitatav avalik-õiguslike organisatsioonide tegevusena neile omase õigusliku korra raames, välja arvatud tegevus, millega nad tegelevad samadel õiguslikel tingimustel kui eraõiguslikud ettevõtjad(12).

18. Lükates tagasi komisjoni väite, nõustus Euroopa Kohus kaudselt, et teemaksude kogumist võib käsitada nii tegutsemisena ametivõimuna kui ka eraõigusliku ettevõtja majandustegevusena ja seda ka liikmesriikides, kus kehtivad koos kaks maksukogumise süsteemi(13). Ma siiski ei leia, et neist kohtuotsustest tuleks aru saada nii, et avalik-õiguslik organisatsioon, kes kogub teemaksusid, tegutseb alati ametivõimuna direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 esimese lõigu tähenduses.

19. Eespool viidatud kohtuotsused tehti vaidlustes, mis puudutasid liikmesriigi kohustuste rikkumist. Nagu Euroopa Kohus välja tõi, ei olnud komisjon tuvastanud ega isegi püüdnud tuvastada, kas erinevates kostjaks olevates liikmesriikides kogusid avalik-õiguslikud organisatsioonid teemakse samadel tingimustel nagu eraõiguslikud ettevõtjad(14). Võttes arvesse, et liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamise menetlus on võistlev menetlus, ei jää Euroopa Kohtul sellises olukorras muud võimalust kui otsustada, et kostjad ei ole rikkunud asutamislepingust tulenevaid kohustusi, kui nad jätsid avalik-õiguslike organisatsioonide kogutavad teemaksud käibemaksuga maksustamata.

20. Samas ei tähenda see minu arvates, et direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et avalik-õiguslikud organisatsioonid, kes koguvad teemakse, tegutsevad alati ametivõimuna. Seda küsimust tuleb iga üksikjuhtumi puhul analüüsida eraldi vastavalt kriteeriumile, millele ma viitasin eespool punktis 17. Tuletaksin meelde, et selle kriteeriumi kohaselt tuleb välja selgitada, kas avalik-õiguslik organisatsioon tegutseb talle omase õigusliku korra raames või üldistel õiguslikel tingimustel, mida kohaldatakse või mida võib kohaldada eraõiguslikele ettevõtjatele.

21. Tulles tagasi kõnesoleva juhtumi juurde, siis on siseriiklike kohtute ülesanne välja selgitada, kas avalik-õiguslik organisatsioon, kes kogub teemakse, tegutseb ainuüksi talle omase korra alusel või üldistel õiguslikel tingimustel. Samas tahaksin juhtida tähelepanu järgmistele punktidele.

22. Nagu nähtub eelotsusetaotluses esitatud teabest, asutati NRA Roads Act 1993 alusel, mis näeb samas ette ka asutuse tegutsemise põhimõtted. Nimetatud seaduse sätete kohaselt on NRA?l lubatud kehtestada tema hallatavatel riiklikel teedel teemaksusüsteem. Tal on ka pädevus kehtestada sellise maksusüsteemi toimimist reguleerivaid rakendussätteid. Lisaks võib ta koguda teemakse ise või volitada selleks eraettevõtjat(15).

23. Seega võib tunduda iseenesestmõistetav, et NRA tegutseb teemakse kogudes temale

omase õigusliku korra alusel, mis on vaieldamatult sätestatud seaduses Roads Act 1993. Samas tuleb meeles pidada, et eraõiguslikud ettevõtjad, kes haldavad tasulisi teid NRA?ga sõlmitud lepingute alusel, tegutsevad sama seaduse ning samade rakendussätete alusel, mille on kehtestanud NRA. Nii on ka NRA ise teemaksude kogumisel kohustatud järgima omaenda rakendussätteid, mis on kohaldatavad kõnealusele teemaksusüsteemile (st teemaksusüsteemile, mida kohaldatakse riikliku tee teatavale lõigule) samamoodi nagu eraõiguslikud ettevõtjad.

24. Seega ei ole välistatud, et NRA tegutseb avalik-õigusliku organisatsioonina üksnes siis, kui ta otsustab kehtestada teemaksusüsteemi teatavale teelõigule ning kehtestab sellekohased rakendussätted, samas kui nende maksude kogumisel tegutseb ta samadel õiguslikel tingimustel nagu eraõiguslik ettevõtja. Sellises olukorras ei oleks direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 esimeses lõigus sätestatud erand kohaldatav. Ma leian, et eelnevate kaalutluste põhjal tuleks eelotsusetaotluse esitanud kohtul vaadata üle oma eeldus, mille kohaselt NRA tegutseb teemaksude kogumisel avalik-õigusliku organisatsioonina ning vastab sellisena eespool kirjeldatud erandile. Kui järgneva analüüsi tulemusena peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus jõudma järeldusele, et NRA ei tegutse teemaksude kogumisel avalik-õigusliku organisatsioonina, kaotaksid eelotsuse küsimused käesolevas asjas mõtte.

Eelotsuse küsimuste analüüs

25. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleks analüüsida koos, selgitada seda, kas direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et kui liikmesriigi õiguse alusel võivad koguda ning koguvad teemakse nii avalik-õiguslikud organisatsioonid kui ka eraõiguslikud ettevõtjad, tuleb avalik-õiguslikke organisatsioone käsitada käibemaksukohustuslastena oluliste konkurentsimoонutuste tõttu, isegi kui puudub reaalne võimalus, et tee, millelt kogub teemakse avalik-õiguslik organisatsioon ja tee, millelt kogub teemakse eraõiguslik ettevõtja, omavahel otseselt konkureerivad.

26. Selleks, et tõlgendada direktiivi 2006/112 artikli 13 lõiget 1 õigesti, tuleb see säte asetada ühise käibemaksusüsteemi konteksti. Direktiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust. Lisaks tuletan meelde, et Euroopa Kohtu praktika(16) kohaselt on teemaksu eest teedevõrgule juurdepääsu võimaldamine selline tegevus. Tegevust teostav isik on seega maksukohustuslane. Samas nõuab direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 esimene lõik, et avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitataks maksukohustuslastena seoses tegevusega, mida nad teostavad ametivõimuna. Vastavalt eespool viidatud Euroopa Kohtu praktikale(17) on avalik-õiguslike organisatsioonide tegevus ametivõimuna teostatav talle omase õigusliku korra raames. See erand põhineb eeldusel, et avalik-õiguslik organisatsioon teostab oma tegevust teatud mõttes monopoolselt: kuna sellele tegevusele kohaldatakse nimetatud organisatsioonile omast õiguslikku korda, ei saa seda teostada teised, eelkõige eraõiguslikud ettevõtjad. Neil asjaoludel puudub konkurentsimoонutuste oht, kuna konkurents põhimõtteliselt puudub.

27. Samas kehtestab direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 teine lõik piirangu selle lõike esimeses lõigus sätestatud reeglile ning nõuab, et taas kohaldataks üldpõhimõtet, mille kohaselt peab majandustegevus olema maksustatav, kui avalik-õigusliku organisatsiooni tegevusele maksukohustuse kohaldamata jätmine võib kaasa tuua olulise konkurentsimoонutuse. Loogiliselt võttes tuleks teist lõiku kohaldada olukordadele, kus avalik-õigusliku organisatsiooni tegevus, vaatamata asjaolule, et seda teostatakse temale omase õigusliku korra alusel, ei ole monopoolne, st et seda võivad teostada ka teised organisatsioonid, eelkõige eraõiguslikud. Sellistel juhtudel eeldust, et konkurentsimoонutus puudub, kohaldada ei saa.

28. Antud loogika kohaselt leidis Euroopa Kohtu suhkru seoses avalik-õiguslike organisatsioonide hallatavate parkimiskohtade tasu eest pakkumisega, et olulist konkurentsi

moonutamist, mille võib kaasa tuua maksukohustuse kohaldamata jätmine avalik-õiguslikele organisatsioonidele, tuleb hinnata asjassepuutuva tegevuse liigi põhjal, ilma et hinnang puudutaks asjaomast turgu või võimalust, et konkurentsi tegelikult moonutatakse sellisel turul(18).

29. Euroopa Kohus jõudis sellise lahenduseni kahel põhjusel. Esiteks tuleb tema hinnangul direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 teist lõiku kehtivas sõnastuses tõlgendada selle lõike kolmandat lõiku arvestades. Nimetatud säte nõuab, et avalik-õiguslikke organisatsioone käsitataks maksukohustuslasena seoses I lisas nimetatud tegevusaladega, sõltumata sellest, kas tegelikult võidakse asjaomasel turul konkurentsi moonutada või mitte. Samamoodi tuleb direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 teist lõiku tõlgendada nii, et see viitab tegevusaladele kui sellistele ja mitte olukorrale asjaomastel turgudel(19).

30. Teiseks, Euroopa Kohtu seisukoha järgi on neutraalse maksustamise põhimõtte ja õiguskindluse põhimõttega vastuolus ka direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 praegu kehtiva teise lõigu tõlgendamine nii, et konkrentsimoonutuse tekkimise võimalust tuleb hinnata vastavalt olukorrale asjaomasel turul. See tooks kaasa mitte üksnes avalik-õiguslike ja eraõiguslike organisatsioonide erineva kohtlemise, vaid erineva kohtlemise ka avalik-õiguslike organisatsioonide vahel, millest osasid võiks sama tegevusalaga seoses pidada maksukohustuslasteks ning teisi mitte. See rikuks neutraalse maksustamise põhimõtet.(20) Lisaks eeldaks selline tõlgendus asjaomaste turgude keerulist majanduslikku analüüsi, mille tulemused võivad aja jooksul muutuda, mis läheks aga vastuollu õiguskindluse põhimõttega(21).

31. Erinevalt väidetest, mille NRA esitas käesolevas asjas esitatud kirjalikes seisukohtades, leian, et Euroopa Kohtu sellist järeldust tuleks tõlgendada konkrentsimoonutuse tekkimise eeldusena. Euroopa Kohus on sõnaselgelt otsustanud, et direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 kolmas lõik põhineb eeldusel, et konkrentsimoonutus tekib siis, kui avalik-õiguslikud organisatsioonid teostavad ühte direktiivi I lisas loetletud tegevusaladest(22). Järgmisena leidis Euroopa Kohus, et osades liikmesriikides võib olla muid tegevusalasid, mis ei ole direktiivi I lisas loetletud ja mida teostavad paralleelselt nii avalik-õiguslikud kui eraõiguslikud organisatsioonid. Direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 teine lõik on neile kohaldatav(23). Lõpuks leidis Euroopa Kohus, et mõlemad sätted (st artikli 13 lõike 1 teine ja kolmas lõik) alluvad samale loogikale(24).

32. Minu hinnangul ei saa Euroopa Kohtu põhjendusi nimetatud kohtuasjas tõlgendada teisiti kui nii, et juhul kui liikmesriigi õiguse alusel tegeleb teatud tegevusalaga avalik-õiguslik organisatsioon talle omase õigusliku korra alusel, samas kui seda tegevust võib teostada või teostab ka eraõiguslik ettevõtja üldistel õiguslikel tingimustel, siis tuleb eeldada, et seal ilmnevad konkrentsimoonutused, sõltumata tegelikult olukorrast asjaomasel turul. Seetõttu on nõutav, et avalik-õiguslikke organisatsioone käsitataks maksukohustuslastena seoses seda liiki tegevusalaga vastavalt 2006/112 artikli 13 lõike 1 teisele lõigule.

33. Euroopa Kohtu otsus eespool viidatud kohtuasjas põhines liidu õiguse nende sätete analüüsil, mis käsitlevad avalik-õiguslike organisatsioonide teostatava tegevuse maksustamist ja mitte nimetatud juhtumiga – mis oli seotud tasu eest parkimiskohtade võimaldamisega – seotud reaalse tegevuse konkreetsel laadil. Sellest tulenevalt ei näe ma ühtki põhjust, miks ei peaks nimetatud kohtupraktika olema kohaldatav muud liiki tegevusele nagu tasu eest teele juurdepääsu võimaldamine. Kui sellist tegevust teostab üksnes avalik-õiguslik organisatsioon või organisatsioonid talle/neile omase õigusliku korra alusel, kes tegutsevad seega monopoolses seisundis, siis puudub igasugune konkrentsimoonutuse oht. Avalik-õiguslikke organisatsioone, mis osalevad sellises tegevuses, ei saa niisiis käsitada maksukohustuslastena. Teisalt, kui teemakse võivad koguda ka eraõiguslikud ettevõtjad, nagu see on lirimaal, ei ole see tegevus avalik-õigusliku organisatsiooni monopoolne tegevus, mistõttu tuleks eeldada, et seal esineb konkrentsimoonutuse oht ning seetõttu tuleb maksustada ka avalik-õiguslike organisatsioonide

tehingud. Sellisel juhul ei ole vahet, et teed, millelt avalik-õiguslik organisatsioon kogub teemakse, ei konkureeri nende teedega, millelt kogub teemakse eraõiguslik ettevõtja. Siinkohal on oluline aspekt see, et tegevus oleks olemuselt identne, mitte see, milline on olukord asjaomasel turul, konkreetsetel teelõigul või teatavaid piirkondi ühendavatel teedel.

34. Osad põhjendused, mille Euroopa Kohus esitas eespool viidatud kohtuotsuses, mis tehti kohtuasjas, mis käsitles parkimiskohtade võimaldamist tasu eest mitmes Ühendkuningriigi omavalitsusüksuses, võivad olla vähem asjakohased käesolevas asjas, mis käsitleb üleriigilise pädevusega organisatsiooni poolt teemaksu eest teedele juurdepääsu võimaldamist. Esiteks ei ole siinkohal küsimus erinevates avalik-õiguslikes organisatsioonides, keda koheldakse erinevalt, kuna kõnealune organisatsioon keskasutusena on ainulaadne. Teiseks näib, et analüüs, kas konkurentsimoontonutusi esines või mitte, ei ole teelõikude juhtumi puhul sedavõrd keeruline, kui parkimiskohtade puhul. Pealegi muutuvad teed aja jooksul tavaliselt vähem kui parkimiskohtade arv ja asukoht. Otsus selle üle, kas maksustada käibemaksuga tegevus, mis hõlmab teedele juurdepääsu, võib seega tekitada õiguskindluse seisukohalt vähem küsitavusi.

35. Teisest küljest ei peaks liidu õiguse sätete tõlgendamine sõltuma eraldi iga liikmesriigi riigiasutuste struktuurist, vaid olema universaalne, mida saaks kohaldada kõikjal Euroopa Liidus. Sellegipoolest ei ole välistatud, et samad probleemid, millele Euroopa Kohus juhtis tähelepanu parkimiskohtade pakkumist hõlmava tegevusega seoses, võiks mõnes liikmesriigis tõusetuda teedele juurdepääsu võimaldamisel. Lisaks näitab käesolevas kohtuasjas vaidlus selle üle, kas ja millises ulatuses konkureerib Westlink Toll Roadi, mis on osa Dublini läänepoolsest ringteest, maksuline osa Dublini idapoolse ringtee endaga, et isegi teevõrgu puhul ei ole võimaliku konkurentsimoontonutuse analüüs alati lihtne ja iseenesestmõistetav.

36. Samas on olemas ka täiendav argument, mis minu arvates toetab direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 teise lõigu tõlgendamist nii, et konkurentsimoontonutuste esinemist tuleb analüüsida lähtudes pigem asjaomase tegevuse liigist kui olukorrast asjaomasel turul.

37. Eelotsusetaotluse esitanud kohus pidas oma taotluses reaalselt võimalikuks konkurentsi esinemise nende teelõikude vahel, millelt kogub teemakse NRA, ja muude olemasolevate või tulevaste teelõikude vahel, millelt võivad teemakse koguda eraõiguslikud ettevõtjad. Sellisele seisukohale jõudmisel võttis eelotsusetaotluse esitanud kohus arvesse üksnes konkurentsi, mis võib esineda teede vahel nende kasutajate vaatenurgast ja leidis, et seda liiki konkurentsi tekkida ei saa. Selles mõttes on antud järeldus ilmselgelt õige, kuna sõidukijuht, kes soovib liigelda punktist A punkti B, ei sõidaks punkti C pelgalt seetõttu, et siis ta maksab madalamat teemaksu.

38. Samas, eraõiguslikud ettevõtjad, kes võimaldavad teemaksu eest teedele juurdepääsu, on teenusepakkujad mitte üksnes nende teede kasutajatega seoses, vaid ka seoses riigiasutusega nagu NRA lirimaal, kes annab neile vastava volituse. Teed on osa avalikust infrastruktuurist, mille ehitamise ja hooldamise eest vastutavad riigiasutused. Need asutused võivad nimetatud ülesannete täitmise volitada eraõiguslikele ettevõtjatele õiguse eest koguda kasutajatelt teemakse. Neil asjaoludel tegutsevad eraõiguslikud ettevõtjad riigiasutuste suhtes teenusepakkujatena. Asjaolu, et tasu sellise teenuse eest ei ole olemuselt eelnevalt kokkulepitud hind, vaid esineb teemaksude kogumise õiguse vormis, ei oma tähtsust.

39. Otsus anda tasulise teelõigu haldamine üle eraõiguslikule ettevõtjale, sõltub erinevatest faktoritest. Üks neist on kahtlemata ettevõtja kogutava teemaksu summa. Teisest küljest eraõigusliku ettevõtja seisukohast teemaksu summa, mida ta võib koguda, on samuti üks peamisi faktoreid tema otsuses selles tegevuses osaleda, kuna see määrab tegevuse kasumlikkuse.

40. Kui samal ajal on riigiasutustel valida, kas volitada teede haldamiseks ja teemaksude kogumiseks eraõiguslikku ettevõtjat või teostada seda tegevust ise, on nad automaatselt

konkureerivad eraõiguslike ettevõtjatega, kes võiksid seda tegevust läbi viia. Neil asjaoludel põhjustaks avalik-õigusliku organisatsiooni tegevusele maksukohustuse kohaldamata jätmine olukorras, kus samasugune tegevus on maksustatav, kui seda teostab eraettevõtja, vältimatult konkurentsimoонutuse. Kui kasutajatelt võetav teemaksu suurus oleks sama, oleks tegevus kasumlikum juhul, kui seda teostaks avalik-õiguslik organisatsioon mitte eraettevõtja, kellel tuleks riigikassale tasumisele kuuluv käibemaks kasutajatelt võetavatest teemaksudest maha arvata. Selline kasumlikkuse erinevus ei saa jätta mõjutamata riigiasutuste otsust, kas volitada tee haldamiseks eraettevõtjaid või mitte, ning see mõju on ise piisav, et tõendada konkurentsimoонutuse olemasolu.

41. See järeldus on veelgi õigem siis, kui ametivõimudel – kellel on pädevus otsustada, kas volitada teede haldamiseks ja teemaksude kogumiseks eraõiguslikku ettevõtjat – võivad sarnaselt NRA?le määrata kindlaks kasutajatelt võetava teemaksu ülempiirid. Neil asjaoludel on eraettevõtjad selgelt halvemas olukorras, kuna teemaksudest, mille ülempiirid on eelnevalt kehtestatud, peavad nad katma mitte üksnes oma kulud ja kasumi, vaid ka käibemaksu.

42. Seda analüüsi toetab kohtuistungil esitatud Poola valitsuse argument, mille kohaselt võimalus, et eraettevõtja siseneb selliste teenuste turule, mille kaudu antakse teemaksu eest juurdepääs teele, on puhtalt teoreetiline, kuna see sõltub ametivõimude otsusest. Just olukord, kus riigiasutused otsustavad lubada eraettevõtjatel siseneda turule, tegutsedes samal ajal turul ka ise, kuid erinevatel tingimustel, kuna nad ei ole maksukohustuslased, tekitab konkurentsimoонutuse, mis põhjendab direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 teise lõigu kohaldamist.

43. Seda järeldust ei sea kahtluse alla ka kohtuistungil NRA esitatud argument, mida toetas Saksamaa valitsus, et avalik-õigusliku organisatsiooni poolt teemaksude kogumisel ametivõimuna on muu eesmärk kui pelgalt tulu saamine, nagu näiteks teatud teelõikudel liikluse piiramine või ümbersuunamine. Lisaks on see väide vastuolus väitega, et erinevate teelõikude vahel puudub konkurents.

44. Esiteks, avalik-õigusliku organisatsiooni poolt teostatava tegevuse maksustamise või maksukohustuse kohaldamata jätmise otsus selle põhjal, milline on tegevuse eesmärk, läheks täielikult vastuollu õiguskindluse põhimõttega. Teemaksusid võib tegelikult kehtestada mitmel eesmärgil. Mõnikord on selleks liikluse piiramine, mõnikord tee ehitamise kulu ülekandmine eraettevõtjale, kes saab vastutasuks õiguse koguda sellelt teelt makse ning mõnikord vahendite leidmine avalike teede ehitamiseks ja hooldamiseks. Neid eesmärke võib saavutada eraldi või ühiselt ning need võivad aja jooksul muutuda, nt juhul, kui tee-ehituse kulud on tasutud, kuid teemaksude kogumine sellelt jätkub. Niisiis ei ole see kriteerium, mis võimaldab *a priori* ja kindlalt välja selgitada, kas tegevus peaks olema maksustatud.

45. Teiseks, teistsuguste eesmärkide omamine kui pelgalt tulu saamine, ei tähenda, et teemaksude kogumiseks ei võiks volitada eraettevõtjat. Kokkuvõttes ei ole tee kasutajal vahet, kes tegelikult teemakse kogub. Seega on võimalik saavutada tee kasutajate soovitud käitumine olenemata sellest, kes kogub teemakse.

46. Kolmandaks ja lõpetuseks, direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1 näeb ette, et maksukohustuslane on iga isik, kes teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, „olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“. Seega, kuna, nagu teada,(25) on teemaksu eest juurdepääsu võimaldamine teele majandustegevus selle sätte tähenduses, ei ole nimetatud tegevuse eesmärk või tulemused sobiv kriteerium hindamiseks, kas seda tegevust teostavat organisatsiooni tuleks käsitada maksukohustuslasena.

47. Seetõttu leian, et iga kord kui avalik-õiguslik organisatsioon võib siseriikliku õiguse alusel volitada teatava tegevuse läbiviimise eraettevõtjale, või teostada seda ise, tuleb eeldada

konkurentsimoonutuste esinemist, kui tegevust ei maksustata juhul, kui seda teostab avalik-õiguslik organisatsioon, kuid maksustatakse juhul, kui seda teostab eraettevõtja.

48. Nagu Saksamaa valitsus kohtuistungil märkis, ei tähenda see, et neil asjaoludel tuleks igasugune avalik-õiguslike organisatsioonide tegevus, mille eest võetakse tasu, maksustada põhjusel, et teoreetiliselt võib selleks volitada ka eraettevõtjat. Euroopa Kohus on siiski märkinud, et konkurentsimoonutuste võimaluse hindamisel tuleks arvesse võtta mitte ainult tegelikku, vaid ka potentsiaalset konkurentsi(26). Samas täpsustas Euroopa Kohus, et eraettevõtja puhtalt teoreetilist võimalust konkreetsetes tegevuses osaleda, ei saa samastada potentsiaalse konkurentsi olemasoluga, kuna see võimalus peab olema reaalne ja mitte puhtalt hüpoteetiline(27).

49. Seda põhimõtet tuleks tõlgendada koos põhimõttega, mille kohaselt tuleb konkurentsimoonutuste olemasolu analüüsida asjaomase tegevusala põhjal, mitte olukorra põhjal asjaomasel turul. Kui seega – Saksamaa näitel – koguvad teemakse vaid ametivõimud (või tehakse seda nende nimel ja arvel), siis ei esine reaalset võimalust, et seda tegevust võiks teostada eraettevõtjad, mistõttu ei ole ka potentsiaalset konkurentsi ning seega mingit võimalust, et konkurentsi moonutatakse. Teisest küljest on Iirimaa puhul, kus võimaluse volitada teemaksude kogumiseks eraettevõtjaid näeb ette mitte üksnes seadus, vaid see on ka väga levinud praktika, kuivõrd NRA kogub teemakse vaid erandkorras kahel teelõigul, minu arvates ilmne, et eraõiguslike ettevõtjate võimalust sellises tegevuses osaleda ei saa pidada puhtalt hüpoteetiliseks.

50. Lõpuks, direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 teise lõigu kohaselt peab avalik-õigusliku organisatsiooni tegevusele maksukohustuse kohaldamata jätmisega põhjustatud konkurentsi moonutamine olema oluline. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb seda mõistet tõlgendada samamoodi nagu direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 kolmandat lõiku, ehk nii, et avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmine on lubatud vaid juhul, kui see toob kaasa üksnes tühise konkurentsi moonutamise(28).

51. Seda, kas konkurentsi moonutamine konkreetset juhul on rohkem kui tühine, on faktiküsimus, mida tuleb ilmselgelt hinnata siseriiklikel ametivõimudel ja -kohtutel. Ma rõhutaksin vaid seda, et kui konkurentsimoonutused osutuvad tühiseks, ei muuda see eeldust, et sellised moonutused on olemas, vaid üksnes lubab maksustada avalik-õiguslike organisatsioonide tegevuse moonutustest *hoolimata*.

Ettepanek

52. Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Appeal Commissionersi esitatud küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 13 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kui liikmesriigi seaduste kohaselt võivad teemakse koguda ning neid koguvad nii avalik-õiguslikud organisatsioonid kui eraõiguslikud ettevõtjad, tuleb avalik-õiguslikke organisatsioone käsitada käibemaksukohustuslastena oluliste konkurentsimoonutuste tõttu, isegi kui puudub reaalne võimalus, et tee, millelt kogub teemaksu avalik-õiguslik organisatsioon ja tee, millelt kogub teemaksu eraõiguslik ettevõtja, omavahel otseselt konkureerivad.

1 – Algkeel: poola.

2 – Vt kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, punktid 22–27).

3 – ELT 2006, L 347, lk 1.

4 – Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, on NRA teinud teemaksude kogumisega seotud tehniliste protseduuride tegemise ülesandeks kolmandatele isikutele, kuid neid reguleerivad eeskirjad erinevad nendest, mis reguleerivad 1993. aasta teeseaduse artikli 63 alusel sõlmitud halduslepinguid, nii et teemaksudest saadud tulu kantakse NRA arvele.

5 – Lisaks, selguse huvides tuleks veel märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 kolmanda lõigu kohaldamine põhikohtuasjas on välistatud, kuna teemaksude kogumine ei ole üks selle direktiivi I lisas loetletud tegevustest. Nimelt ei kuulu see kaubaveo ja reisijateveoga hõlmatud tegevuste hulka (I lisa punktid 3 ja 5): vt kohtuotsus, 12.9.2000, komisjon vs. Iirimaa (C-358/97, EU:C:2000:425, punkt 4).

6 – Vt kohtuotsused, 12.9.2000, komisjon vs. Prantsusmaa (C-276/97, EU:C:2000:424, punkt 36); komisjon vs. Iirimaa (C-358/97, EU:C:2000:425, punkt 34); komisjon vs. Ühendkuningriik (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 46) ja komisjon vs. Madalmaad (C-408/97, EU:C:2000:427, punkt 30).

7 – Vt ka kohtujurist Alberi ettepanek kohtuasjas komisjon vs. Madalmaad (C-408/97, EU:C:2000:43, punkt 52).

8 – Viidatud kohtuotsused on tehtud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977 L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) alusel. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 5 vastab direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikele 1.

9 – Vt kohtuotsused, 12.9.2000, komisjon vs. Prantsusmaa (C-276/97, EU:C:2000:424, punkt 41); komisjon vs. Iirimaa (C-358/97, EU:C:2000:425, punkt 39); komisjon vs. Ühendkuningriik (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 51); komisjon vs. Madalmaad (C-408/97, EU:C:2000:427, punkt 36).

10 – Vt direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1.

11 – Vt kohtuotsus, 16.7.2009, komisjon vs. Iirimaa, (C-554/07, avaldamata, EU:C:2009:464, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 – Kohtuotsused, 12.9.2000, komisjon vs. Prantsusmaa (C-276/97, EU:C:2000:424, punkt 40); komisjon vs. Iirimaa (C-358/97, EU:C:2000:425, punkt 38); komisjon vs. Ühendkuningriik (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 50); komisjon vs. Madalmaad (C-408/97, EU:C:2000:427, punkt 35).

13 – Vt eelkõige kohtuotsus, 12.9.2000, komisjon vs. Ühendkuningriik (C-359/97, EU:C:2000:426, punktid 56 ja 57).

14 – Vt kohtuotsused, 12.9.2000, komisjon vs. Prantsusmaa (C-276/97, EU:C:2000:424, punkt 42); komisjon vs. Iirimaa (C-358/97, EU:C:2000:425, punkt 40); komisjon vs. Ühendkuningriik (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 52); komisjon vs. Madalmaad (C-408/97, EU:C:2000:427, punkt 37).

15 – Vt käesoleva ettepaneku punktid 6–8.

16 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 15.

- 17 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 17.
- 18 – Kohtuotsus, 16.9.2008, Isle of Wight Council jt (C?288/07, EU:C:2008:505, punktid 31–40, ja resolutsioon, punkt 1).
- 19 – Kohtuotsus, 16.9.2008, Isle of Wight Council jt (C?288/07, EU:C:2008:505, punktid 38–40).
- 20 – Kohtuotsus, 16.9.2008, Isle of Wight Council jt (C?288/07, EU:C:2008:505, punktid 42–45).
- 21 – Kohtuotsus, 16.9.2008, Isle of Wight Council jt (C?288/07, EU:C:2008:505, punktid 47–51).
- 22 – Kohtuotsus, 16.9.2008, Isle of Wight Council jt (C?288/07, EU:C:2008:505, punkt 35).
- 23 – Kohtuotsus, 16.9.2008, Isle of Wight Council jt (C?288/07, EU:C:2008:505, punktid 36 ja 37).
- 24 – Kohtuotsus, 16.9.2008, Isle of Wight Council jt (C?288/07, EU:C:2008:505, punkt 38). Vt ka kohtujurist Maduro ettepane kohtuasjas Isle of Wight Council jt (C?288/07, EU:C:2008:345, punktid 18 ja 19).
- 25 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 15 ja seal viidatud kohtupraktika.
- 26 – Kohtuotsus, 16.9.2008, Isle of Wight Council jt (C?288/07, EU:C:2008:505, punktid 60–63).
- 27 – Kohtuotsus, 16.9.2008, Isle of Wight Council jt (C?288/07, EU:C:2008:505, punkt 64).
- 28– Kohtuotsus, 16.9.2008, Isle of Wight Council jt (C?288/07, EU:C:2008:505, punkt 76 ja resolutsiooni punkt 3).