EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

12. juuni 2008 *

Kohtuasjas C-462/05,

mille ese on EÜ artikli 226 alusel 22. detsembril 2005 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Portugali Vabariik, esindajad: L. Fernandes, Â. Seiça Neves ja R. Laires,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: portugali.

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud R. Silva de Lapuerta (ettekandja), E. Juhász, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

kohtujurist: P. Mengozzi,
kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. märtsi 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Portugali Vabariik jättis jõusse Lissaboni Tejo jõe ületusteede teemaksude suhtes kehtestatud 5% vähendatud käibemaksumäära, on Portugali Vabariik rikkunud 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), mida on muudetud nõukogu 19. jaanuari 2001. aasta direktiiviga 2001/4/EÜ (EÜT L 22,

lk 17; ELT eriväljaanne 09/01, lk 341; edaspidi „kuues direktiiv") artiklitest 12 ja 28 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Kuues direktiiv

2 Kuuenda direktiivi üheksateistkümnendas põhjenduses on öeldud:

„arvestades, et eriti oluline on ette näha üleminekuperiood, võimaldamaks ettenähtud valdkondade siseriiklikke õigusakte järk-järgult kohandada".

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

4 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 5 kohaselt:

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

[…]

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.

[…]”

5 Mis puudutab käibemaksumäärasid, siis sätestab kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 alapunkti a esimene kuni kolmas lõik:

„Iga liikmesriik kehtestab ühtse käibemaksumäära protsendina maksustatavast summast, kusjuures maksumäär on kauba tarnimise ja teenuse osutamise puhul sama. 1. jaanuarist 2001 31. detsembrini 2005 ei või see määr olla väiksem kui 15%.

Komisjoni ettepaneku põhjal ning pärast Euroopa Parlamendi ja majandus- ja sotsiaalkomiteega konsulteerimist otsustab nõukogu ühehäälselt ühtse määra, mida kohaldatakse pärast 31. detsembrit 2005.

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 Sellised teenused, mis hõlmavad tarbijatele teemaksude tasumise kaudu maantee infrastruktuuri kättesaadavaks tegemist, ei sisaldu ei kuuenda direktiivi D lisas ega selle direktiivi H lisas asuvas nimekirjas.

7 Kuuenda direktiivi artikli 28 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Olenemata artikli 12 lõikest 3 kehtivad artiklis 28l osutatud üleminekuajal järgmised sätted.

[…]

d) Liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1991 kohaldasid toitlustusteenuste, lasterõivaste ja -jalatsite ning eluasemete suhtes vähendatud maksumäära, võivad seda määra kõnealuste tarnete suhtes ka edaspidi kohaldada.

e) Liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1991 kohaldasid vähendatud maksumäära H lisas nimetamata kaupade ja teenuste tarnete suhtes, võivad kohaldada selliste tarnete

suhtes seda vähendatud määra või üht kahest artikli 12 lõikes 3 sätestatud vähendatud määrast, tingimusel et maksumäär ei ole väiksem kui 12%.”

Siseriiklik õigus

8 Portugali käibemaksukoodeks (edaspidi „CIVA”) sätestab artikli 18 lõike 1 punktis a, et CIVA lisa I nimekirjas nimetatud import, kaubatarned ja teenuste osutamine maksustatakse 5% vähendatud käibemaksumääraga. Selle nimekirja punkt nr 2.19 mainib „Lissaboni Tejo jõe ületusteede teemaksusid”.

9 Seda liiki teemaksude suhtes kohaldatava käibemaksumääraga seotud Portugali õigusnormid arendati edasi järgnevalt:

– kuni 1. jaanuarini 1991 oli jõus 8% vähendatud käibemaksumäär, mis oli identne määrale, mida kohaldati kiirteemaksudele;

– alates 24. märtsist 1992 ja kuni 31. detsembrini 1994 kohaldati 9. märtsi 1992. aasta seaduse nr 2/92 alusel harilikku käibemaksumäära;

– alates 1. jaanuarist 1995 kohaldatakse 27. detsembri 1994. aasta seaduse nr 39-B/94 alusel 5% vähendatud käibemaksumäära Lissaboni Tejo jõe ületusteede teemaksudele, samal ajal kohaldatakse muudele teemaksudele harilikku määra.

Vaidluse asjaolud ja kohtueelne menetlus

Käesoleva vaidluse taust

10 Portugali Vabariigi poolt Lissaboni Tejo jõe ületusteede teemaksudele 5% käibemaksumäära kohaldamise küsimusega seotud esimese kohustuste rikkumise menetluse algatas komisjon 1996. aasta aprillikuus. Selle menetluse kohta tehti otsus 8. märtsil 2001 kohtuasjas komisjon *vs.* Portugal (EKL 2001, lk I-1699).

11 Nimetatud kohtuotsuse aluseks olnud asi ei puudutanud mitte üksnes Tejo jõe ületamisega seotud teenuseid maksulise silla kaudu, vaid ka tehinguid teatud kaupadega. Komisjon väitis, et kuna Portugali Vabariik kohaldas neile teenustele ja tehingutele 5% käibemaksumäära, rikkus Portugali Vabariik kuuenda direktiivi artiklitest 12 ja 28 tulenevaid kohustusi.

12 Eespool viidatud kohtuasjas komisjon *vs.* Portugal rahuldas Euroopa Kohus komisjon hagi selles osas, mis puudutas kaupu, kuid jättis hagi rahuldamata teemaksusid puudutavas osas. Nimetatud kohtuotsust põhjendati järgmiselt:

„22 Komisjoni väitel on Portugali Vabariik rikkunud kuuenda direktiivi artikli 12 lõiget 3 ja artikli 28 lõiget 2, kuna kehtestas maksulise silla kaudu Lissaboni Tejo jõe ületamise eest võetavatele teemaksudele 5% vähendatud käibemaksumäära, Portugalis hariliku 17% määra asemel.

23 Tuleb sedastada, et komisjon ei ole Euroopa Kohtule esitanud tõendeid, mis võimaldaksid viimasel tuvastada väidetava rikkumise. Peab märkima, et ei ole tõendatud, et kõnesolev teenuse osutamine oli käibemaksuga maksustatud.

24 Sellega seoses tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga üksnes teenuste osutamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

25 Selle direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaselt ei käsitata avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad tegutsevad tasu eest. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt meenutanud, näitab selle sätte analüüs nimetatud direktiivi eesmärkide taustal, et maksukohustuse kohaldamata jätmiseks peavad olema kumulatiivselt täidetud kaks tingimust, nimelt tegevust peab läbi viima avalik-õiguslik organisatsioon ning tegevus tuleb läbi viia ametivõimuna (vt eelkõige 12. septembri 2000. aasta otsused kohtuasjades C-260/98: komisjon *vs.* Kreeka, EKL 2000, lk I-6537, punkt 34; C-276/97: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2000, lk I-6251, punkt 39; C-358/97: komisjon *vs.* Iirimaa, EKL 2000, lk I-6301, punkt 37; C-359/97: komisjon *vs.* Ühendkuningriik, EKL 2000, lk I-6355, punkt 49, ja C-408/97: komisjon *vs.* Madalmaad, EKL 2000, lk I-6417, punkt 34 […]).

26 Niisiis ei ole komisjon vaidlustanud asjaolu, mida ka Portugali valitsus kohtuistungil välja tõi, et Lissaboni Tejo jõe maksulise silla kasutamise õiguse andis kasutajatele avalik-õiguslik organisatsioon, mis tegutseb ametivõimuna.

27 Seega tuleb sedastada, et kuna kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus ette nähtud tingimused olid antud juhul täidetud, ei olnud avalik-õigusliku organisatsiooni osutatavad teenused maksustatavad. Selles osas väidab komisjon ekslikult, et see säte pakub üksnes võimalust kohaldada erandit kuuenda direktiivi artikli 2 lõikes 1 sätestatud üldreeglist. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 sõnastusest tuleneb selgesti, et liikmesriikidel ei ole õigust käsitada avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslastena tegevuse teostamisel ametivõimuna,

kes ei ole nimetatud, nagu käesoleval juhul, kuuenda direktiivi artikli D lisas ja ei vasta artikli 4 lõike 5 teises lõigus esitatud tingimustele. Järelikult nad ei saa kuuenda direktiiv artikli 2 lõike 1 alusel maksustada selliste organisatsioonide teostatavaid tehinguid (vt selle kohta 17. oktoobri 1989. aasta otsus liidetud kohtuasjades 231/87 ja 129/88: Comune di Carpaneto Piacentino jt, EKL 1989, lk 3233, punkt 33).

28 Kui kõnealuse tegevuse suhtes maksukohustuse kohaldamata jätmine toob tõepoolest kaasa olulist konkurentsi moonutamist kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu mõttes, oleks asjaomase silla kasutusse andmine teemaksu tasumise teel selle sätte alusel maksustatav. Tuleb sedastada, et komisjon ei ole kohtueelse menetluse ajal kordagi viidanud sellistele moonutustele.

29 Portugali Vabariik, kehtestades või jättes jõusse vähendatud käibemaksumäära teemaksudele, mida tasutakse Tejo jõe silla ületamisel, ei ole seega, erinevalt komisjoni väidetest, rikkunud kuuenda direktiivi artikli 12 lõiget 3 ja artikli 28 lõiget 2. Käesoleva hagi raames ei ole vaja vastata küsimusele, kas nimetatud liikmesriik rikkus muid selle direktiivi sätteid. Kohtueelse menetluse käigus ei tuginenud komisjon ühelegi väitele, mis põhineks muude sätete kui kuuenda direktiivi artikli 12 lõige 3 ja artikli 28 lõige 2 rikkumisele, nii et taoline rikkumine ei kujuta endast vaidluse eset.

30 Seega tuleb komisjoni hagi jätta rahuldamata selles osas, mis puudutab Lissaboni viiva Tejo jõe ületamisega seotud teemaksusid.”

Käesolevat kohustuste rikkumise menetlust puudutav kohtueelse menetluse faas

13 Pärast eespool viidatud kohtuotsuse komisjon *vs.* Portugal väljakuulutamist otsustas komisjon algatada uue liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse. 19. detsembri 2003. aasta märgukirjas mainiti kahte kaebust Portugali Vabariigi vastu:

– esiteks, väidetav rikkumine tulenes sellest, et CIVA võib olla vastuolus kuuenda direktiivi artikli 4 lõikega 5, kuna kõnealused teenused, põhjusel, et neid osutas ettevõtja, kes ei olnud käibemaksukohustuslane, ei kuulunud maksustamisele;

– teise võimalusena, juhul, kui Portugali ametivõimud peaksid käsitlema kõnealuseid teenuseid maksustatavatena, seisneks nimetatud rikkumine selles, et CIVA võib olla vastuolus selle direktiivi artiklitega 12 ja 28, kuna antud juhul oleks sobilikum kohaldada harilikku mitte vähendatud käibemaksu määra.

14 Arvestades Portugali ametivõimude vastust nimetatud märgukirjale, saatis komisjon 9. juulil 2004 Portugali Vabariigile põhjendatud arvamuse, milles kordas oma peamisi ja täiendavaid argumente ning kutsus üles võtma vajalikke meetmeid nimetatud arvamusest tulenevate kohustuste täitmiseks kahe kuu jooksul alates selle kättesaamisest. Kuna see liikmesriik ei võtnud ettenähtud tähtaja jooksul meetmeid, millega muuta oma õigusnorme, otsustas komisjon esitada käesoleva kohustuste rikkumise hagi.

15 Komisjon tugineb oma hagi toetuseks üksnes teisele, käesoleva kohtuotsuse punktis 13 esitatud kahest kaebusest, nimelt sellele, et Lissaboni Tejo jõe ületusteega seotud teemaksudele ei kohaldata mitte käibemaksu harilikku määra, vaid 5% määra.

Hagi

16 Portugali Vabariik esitas eraldi aktiga Euroopa Kohtu kodukorra artikli 91 lõike 1 alusel vastuvõetamatuse vastuväite. Euroopa Kohus otsustas 16. jaanuari 2007. aasta otsusega vastuväite põhikohtuasja põhiküsimusega liita ja uurida neid samaaegselt.

Vastuvõetamatuse vastuväide

Poolte argumendid

17 Portugali Vabariik esitab vastuvõetamatuse vastuväite tulenevalt *res judicata* põhimõttest. Tema arvates on Euroopa Kohus juba teinud eespool viidatud kohtuasjas komisjon *vs.* Portugal otsuse küsimuses, mis tõstatati käesolevas hagis. Kuna ei faktilised asjaolud ega kohaldatav siseriiklik- või ühenduse õigus ei ole muutunud, on Euroopa Kohtu sedastusel nimetatud kohtuotsuse punktis 29, mis puudutas kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 ja artikli 28 lõike 2 rikkumise puudumist, *res judicata* õigusjõud ning seega tuleb hagi lugeda vastuvõetamatuks.

18 Nimetatud liikmesriik märgib, et kuigi käesoleva menetlusega seotud märgukiri või põhjendatud arvamus puudutab Portugali õigusnormidega muid kuuenda direktiivi rikkumisi, eelkõige viimatinimetatud direktiivi artikli 4 lõike 5 rikkumist, piirdub hagi ese kokkuvõttes selle direktiivi artiklitega 12 ja 28, millele viidati juba eespool viidatud kohtuotsuseni komisjon *vs.* Portugal viinud kohtuasjas.

19 Komisjon vaidlustab Portugali Vabariigi esitatud vastuvõetamatuse vastuväite.

20 Esiteks ta leiab, et *res judicata* põhimõte puudutab üksnes eespool viidatud kohtuotsuses komisjon *vs.* Portugal tegelikult või vältimatult ära otsustatud faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, ilma et selle otsuse punktide 23–28 sõnastusest võiks järeldada sedastust Portugali õigusnormide kooskõla kohta kuuenda direktiivi artiklitega 12 ja 28. Nimetatud kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus üksnes seda, et komisjon ei ole tõendanud, et kõnesolevate teenuste osutaja oli eraõiguslik ettevõtja.

21 Teiseks leidis komisjon, et on ilmne, et sellistes faktilistes asjaoludes, mis tuvastati 2000. aastal, on toimunud muutus, mis takistas eespool viidatud kohtuotsusel komisjon *vs.* Portugal omandamast *res judicata* õigusjõudu seoses uue menetlusega samade poolte vahel ja samas vaidluse esemes kui see, mis oli nimetatud kohtuotsuseni viinud hagil.

22 Selles osas viitab komisjon selliste erinevate varasemate seisukohtade kahemõttelisusele ja ilmselgele vasturääkivusele, millele Portugali ametivõimud järjest asusid seoses Lissaboni Tejo jõe viivate maksuliste sildade käitamise eest vastutava ettevõtja õigusliku staatuse küsimuses. Kuigi eespool viidatud kohtuotsuseni komisjon *vs.* Portugal viinud kohtuasjas toimunud istungil väitsid nimetatud ametivõimud, et ettevõtja on avalik-õiguslik isik, siis käesoleva menetluse kohtueelses faasis väitsid nad, et asjaomane ettevõtja oli eraõiguslik äriühing, täpsustades, et Euroopa Kohtu hinnang selles otsuses tulenes Portugali Vabariigi esindajate suuliste ja kirjalike märkuste vääritimõistmisest.

Euroopa Kohtu hinnang

23 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt puudutab *res judicata* põhimõte üksnes asjaomase kohtulahendiga tegelikult või vältimatult ära otsustatud faktilisi ja õiguslikke asjaolusid (19. veebruari 1991. aasta otsus kohtuasjas C-281/89: Itaalia komisjon, EKL 1989, lk I-347, punkt 14; 28. novembri 1996. aasta määrus kohtuasjas C-277/95P: Lenz *vs.* komisjon, EKL 1996, lk I-6109, punkt 50; ja 15. oktoobri 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-238/99P, C-244/99P, C-245/99P, C-250/99P–C-252/99P ning C-254/99P: Limburgse Vinyl Maatschappij jt *vs.* komisjon, EKL 2002, lk I-8375, punkt 44).

24 Kuigi antud juhul on väidetav kohustuste rikkumine nagu eespool viidatud kohtuotsuseni komisjon *vs.* Portugal viinud asjas kuuenda direktiivi artiklite 12 ja 28 rikkumine, tuleb siiski märkida, et nimetatud kohtuasjas ei maininud Portugali Vabariik kordagi, ei kohtueelse menetluse faasis ega Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes märkustes, et kõnealuseid teenuseid osutav ettevõtja on kontsessiooni saaja. Ainus kord, kui mainiti ettevõtja õiguslikku staatust oli kohtuistungil, mil selle liikmesriigi esindaja üksnes viitas kõnealusele ettevõtjale kui avalik-õiguslikule organisatsioonile, kes tegutseb ametivõimuna (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Portugal, punkt 26).

25 Portugali Vabariik siiski nõustus käesoleva kohtuasja kohtueelse menetluse käigus esmakordselt, et Lissaboni Tejo jõe sildade käitaja on Lusoponte – Concessionária para a travessia do Tejo SA (edaspidi „Lusoponte"), ettevõtjate konsortsium, mis pärast rahvusvahelist pakkumismenetlust sai kontsessiooni, mille lõpptähtaeg on 24. märts 2030 ja mis hõlmab praeguse Vasco da Gama nimelise silla projekti, ehitust, rahastamist, käitamist ja hooldust, samuti olemasoleva 25. aprilli nimelise silla käitamist ja hooldust.

26 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et kuigi EÜ artiklil 226 põhinevas liikmesriigi kohustuste rikkumise tuvastamise menetluses on komisjonil kohustus tõendada, et väidetav rikkumine on aset leidnud, on liikmesriigid siiski EÜ artikli 10 alusel kohustatud kaasa aitama komisjoni ülesannete täitmisele, mis EÜ artikli 211 kohaselt hõlmab muu hulgas kohustust tagada, et EÜ asutamislepingu sätteid ja

institutsioonide poolt selle alusel võetud meetmeid rakendatakse. Kui tegemist kontrollitakse seda, kas siseriiklikke sätteid, mille eesmärk on tagada direktiivi tõhus rakendamine, on õigesti kohaldatud, on komisjon suuresti sõltuv teabest, mille kaebuste esitajad ja asjaomane liikmesriik talle esitavad, ning seega ei saa viimane viidata komisjoni väljatoodud teabe ja praktika puhul konkreetse info puudumisele, ja järelikult ka hagi vastuvõetamatusele (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Madalmaad, punktid 15–17 ja viidatud kohtupraktika, ning 25. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-248/05: komisjon *vs.* Iirimaa, EKL 2007, lk I-9261, punktid 67 ja 68 ning viidatud kohtupraktika).

27 Tuleb sedastada, et Portugali Vabariigi uus märkus, mis puudutab kõnealuste teenuste osutaja õiguslikku staatust, kujutab endast sellise faktilise eelduse põhjalikku muutmist, mille osas Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuses komisjon *vs.* Portugal, et kohaldada tuleb kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 5 ning kaebus selle kohta, et Lissaboni Tejo jõe ületusteedega seotud teemaksudega on rikutud selle direktiivi artikleid 12 ja 28, tuleb jätta rahuldamata. Neil asjaoludel ei saa Portugali Vabariik *res judicata* põhimõttele toetuda, kuna käesoleva vaidluse ese ning asja, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Portugal, vaidluse ese on erinevad, eelkõige teabe osas, mida see liikmesriik esitas komisjonile käesoleva vaidluse raames.

28 Sellest järeldub, et Portugali Vabariigi esitatud vastuvõetamatuse vastuväide komisjoni hagi suhtes tuleb põhjendamatuse tõttu tagasi lükata.

Põhiküsimus

29 Kõigepealt tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artiklite 12 ja 28 alusel võetavate maksumäärade ebaõigest kohaldamisest tulenev kohustuste rikkumine eeldab, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 5 esimene lõik on antud asjas kohaldamatu või teatud juhul on see säte kohaldamatu koostoimes nimetatud lõike teise lõiguga.

30 Kui kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimene lõik oleks kohaldatav, ei saaks maksustada kauba tarnimist või teenuste osutamist tasu eest riigi territooriumil juhul, kui neid teostab ettevõtja, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Üksnes juhul, kus maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist, nõuab artikli 4 lõige 5, et kõnesolevad teenused tuleb maksustada käibemaksuga.

Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese ja teise lõigu kohaldamine

– Poolte argumendid esimese lõigu osas

31 Komisjon väidab, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimene lõik ei ole antud asjas kohaldatav. Portugali ametivõimud kinnitasid komisjonile kohtueelse menetluse faasis saadetud vastustes, et avalike tööde teostamiseks kontsessiooni saanud ettevõtja Lusoponte näol, kes on vastutav Lissaboni Tejo jõe sildade käitamise ja nende ületamise eest võetavate teemaksude eest alates 1. jaanuarist 1996 (25. aprilli nimelise silla osas) ja alates 29. märtsist 1998 (Vasco da Cama nimelise silla puhul), on tegemist eraõigusliku ettevõtjaga. Järelikult ei ole täidetud Euroopa Kohtu praktikaga nõutavast kahest kumulatiivsest tingimusest üks, nimelt asjaolu, et ettevõtja oleks avalik-õiguslik organisatsioon.

32 Portugali Vabariik möönab, et nimetatud tasuliste sildade käitaja on konsortsium, mille moodustavad Portugali ettevõtjad, üks Inglise ettevõtja ja üks Prantsuse ettevõtja. Sellegipoolest on tegemist avalik-õigusliku organisatsiooniga, arvestades konsortsiumile usaldatud käitise eesmärki ja kasutusotstarvet, asjaolu, et sellel on avaliku võimu teostamise õigus, ning et seda reguleerivad haldusõigusnormid.

33 Portugali Vabariik leiab, et Euroopa Kohtu praktika kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu osas ei selgita, kas käibemaksukohustuse kohaldamata jätmine ettevõtjatele, keda on selles sättes nimetatud, puudutab üksnes „avalikke organisatsioone", nimelt neid, mis on avaliku teenistuse lahutamatu osa või vastupidi, „avalik-õiguslikke organisatsioone", mis kuuluvad selle sätte kohaldamisalasse. See liikmesriik järeldab, et nii selle sätte sõnastus kui neutraalse maksustamise põhimõte nõuavad, et taoline „avalik-õiguslik organisatsioon" nagu Lusoponte kuuluks maksukohustuse kohaldamata jätmise süsteemi.

– Euroopa Kohtu hinnang

34 Kõigepealt tuleb märkida, et Euroopa Kohus on juba leidnud, et teemaksude tasumise kaudu maantee infrastruktuuri kättesaadavaks tegemine kujutab endast teenust tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 mõttes (eespool viidatud 12. septembri 2000. aasta kohtuotsused komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 36; komisjon *vs.* Iirimaa, punkt 34; komisjon *vs.* Ühendkuningriik, punkt 46; komisjon *vs.* Madalmaad, punkt 30; komisjon *vs.* Kreeka, punkt 31, ning 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-83/99: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 2001, lk I-445, punkt 11).

35 Samuti, nagu Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, näitab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu analüüs kuuenda direktiivi eesmärke silmas pidades, et selleks, et kohaldada maksukohustuse kohaldamata jätmise reeglit, peavad kaks tingimust, nimelt tegevus avalik-õigusliku organisatsioonina ja teiselt poolt tegevus ametivõimuna, olema täidetud kumulatiivselt (26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon *vs.* Madalmaad, EKL 1471, punkt 21; eespool viidatud kohtuotsus Comune Piacentino jt, punkt 12, ja 25. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-202/90: Ayuntamiento de Sevilla, EKL 1991, lk I-4247, punkt 18. Vt ka eespool viidatud kohtuotsused komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 39; komisjon *vs.* Iirimaa, punkt 37; komisjon *vs.* Ühendkuningriik, punkt 49; 12. septembri 2000. aasta otsus komisjon *vs.* Madalmaad, punkt 34; komisjon *vs.* Kreeka, punkt 34; komisjon *vs.* Hispaania, punkt 11, ja 13. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-408/06: Götz, EKL 2007, lk I-11295, punkt 40).

36 Käesolevas vaidluses toob Portugali Vabariik üksikasjalikke põhjendusi, väites, et Lusoponte on avalik-õiguslik organisatsioon, kuigi nendes põhjendustes puudub igasugune analüüs nimetatud ettevõtja korporatiivse ja institutsionaalse struktuuri kohta. Üksnes tema tegevuse eesmärk või otstarve võimaldab teda käsitada avalik-õigusliku organisatsioonina. Asjaolu, et nimetatud ettevõtja sõltub otseselt või kaudselt avalik-õiguslikust asutusest või on isegi osa sellest, ei oma antud juhul mingit tähtsust.

37 Portugali Vabariigi seisukohaga ei saa nõustuda.

38 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus toodud esimese tingimuse kohta, et ettevõtja peab olema avalik-õiguslik organisatsioon, on Euroopa Kohus leidnud, et isiku tegevus ei ole käibemaksust vabastatud üksnes seetõttu, et see hõlmab toiminguid, mis kuuluvad ametivõimude ülesannete hulka (eespool viidatud 26. märtsi 1987. aasta kohtuotsused komisjon *vs.* Madalmaad, punkt 21, ja Ayuntamiento de Sevilla, punkt 19).

39 Kui tegevus, mis hõlmab selliste toimingute teostamist, mis kuulub ametivõimude ülesannete hulka, on antud sõltumatule kolmandale isikule või seda teostavad sõltumatu majandustegevuse vormis ettevõtjad, kes ei ole osa avaliku teenistuse organisatsioonist, ei ole kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus sätestatud väljaarvamine kohaldatav (vt selle kohta eespool viidatud 26. märtsi 1987. aasta kohtuotsused komisjon *vs.* Madalmaad, punkt 22, ja Ayuntamiento de Sevilla, punkt 20).

40 Antud juhul on selge, et Lusoponte on kolmas isik, kes ei ole osa avalikust teenistusest ja kes ei ole viimasest mingil moel sõltuv. Veelgi täpsem olles, nagu on öeldud käesoleva kohtuotsuse punktis 25, on tegemist konsortsiumiga, mis koosneb aktsiaseltsist, mis kuulub Portugali ettevõtjatele ning ühele Prantsuse ja ühele Ühendkuningriigi ettevõtjale, kellele Portugali ametivõimud andsid pärast avalikku pakkumismenetlust kontsessiooni.

41 Neil asjaoludel tuleb sedastada, et Lusoponte't ei saa käsitada „avalik-õigusliku organisatsioonina" kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu mõttes. Seega ei ole nimetatud säte käesolevas vaidluses kohaldatav.

42 Kuna kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimene lõik ei ole antud asjas kohaldatav, ei ole kohaldatav ka lõike 5 teine lõik, kuna seda sätet kohaldatakse üksnes esimeses lõigus nimetatud ettevõtjatele.

Kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punktist a ja artikli 28 lõike 2 punktist e tulenevate kohustuste rikkumine

– Poolte argumendid

43 Komisjon leiab, et Portugali õigusnormid rikuvad kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a, sest kuna kõnealused teenused ei kuulu nende hulka, mis on loetletud selle direktiivi H lisas, ei ole käibemaksu vähendatud määr kohaldatav.

44 Nimetatud direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti e osas leiab komisjon, et ka see säte ei luba kohaldada CIVA-s ette nähtud vähendatud maksumäärasid. Isegi kui vähendatud määra oleks kohaldatud 1. jaanuaril 1991, kuna kõnealused teenused maksustati hariliku määraga (24. märts 1992 – 31. detsember 1994), ei saaks käesolevas asjas vähendatud maksumäära taaskehtestada. Selline lähenemine põhineb edasisel eesmärgil suurendada käibemaksumäärade ühtlustamist, nagu on märgitud nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivi 92/77/EMÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 316, lk 1; ELT

eriväljaanne 09/01, lk 202) teises põhjenduses, ning asjaolul, et tegemist on erandit loova ja üleminekusättega, mis eeldab kitsast tõlgendamist.

45 Igal juhul, isegi kui Euroopa Kohus kitsast tõlgendamist ei toeta, peab komisjon vajalikuks asuda seisukohale, et Portugali õigusnormid, mis näevad Lissaboni Tejo jõe ületusteedega seotud teemaksudele ette madalama määra kui 12%, rikuvad kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti e.

46 Portugali Vabariik väidab, et antud juhul kohaldatud maksumäär põhineb selle direktiivi artikli 28 lõike 2 punktil e, kuna erinevalt sellest, mis on ette nähtud sama lõike punktis d, on ainus tingimus, mis on sõnaselgelt väljendatud neist kahest sättes esimeses, see, et vähendatud määra võib kõnealustele teenustele kohaldada 1. jaanuaril 1991.

47 Portugali Vabariik leiab, et Euroopa Kohus ei või oma otsuse tegemisel minna kaugemale kui sedastama 5% maksumäära mittekohaldamist ja kehtestama määra, mida tuleb kohaldada CIVA-s sätestatud määra asemel. Kui Euroopa Kohus peaks tuvastama kuuenda direktiivi artiklite 12 ja 28 rikkumise, on selle liikmesriigi arvates igal juhul alust kohaldada vahepealset 12% määra hariliku 21% määra asemel.

– Euroopa Kohtu hinnang

48 Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punktis e sätestatud üleminekukorra kohaldamine põrkub antud juhul kahele takistusele.

49 Esiteks, selle sätte sõnastusest tuleneb, et kohaldatav maksumäär ei saa olla madalam kui 12%. Antud juhul, kuigi on teada, et Portugali Vabariik kohaldas 1. jaanuaril Lissaboni Tejo jõe ületusteedega seotud teemaksudele vähendatud maksumäära, on see määr sellegipoolest olnud alati madalam kui 12%.

50 Teiseks, nagu ka komisjon on märkinud, ei olnud Portugali Vabariigil õigust taaskehtestada vähendatud määra, kuna ajavahemikus 24. märts 1992 kuni 31. detsember 1994 kohaldas ta kõnealustele teenustele harilikku käibemaksumäära.

51 Tuleb meenutada, et ühine käibemaksusüsteem on EÜ artiklite 93 ja 94 raames siseriiklike õigusaktide järkjärgulise ühtlustamise tulemus. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on järjestikuste direktiividega, eelkõige kuuenda direktiiviga ellu viidud ühtlustamine hetkel alles osaline ühtlustamine (5. detsembri 1989. aasta otsus kohtuasjas C-165/88: ORO Amsterdam Beheer ja Concerto, EKL 1989, lk I-4081, punkt 21, ja 7. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-240/05: Eurodental, EKL 2006, lk I-11479, punkt 50).

52 Niisiis ei saa kavandatavat ühtlustamist teostada seni, kuni kuues direktiiv lubab artikli 28 alusel liikmesriikidel edaspidigi säilitada direktiivile eelnenud siseriiklike õigusaktide sätteid, mis ilma sellise loata oleksid direktiiviga vastuolus (vt selle kohta 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-36/99: Idéal tourisme, EKL 2000, lk I-6049, punkt 38, ja eespool viidatud kohtuotsus Eurodental, punkt 51).

53 Nagu ütleb kuuenda direktiivi XVI jaotise pealkiri ja üheksateistkümnes põhjendus on artikli 28a eesmärk võimaldada üleminekuperioodil ettenähtud valdkondade siseriiklike õigusaktide järkjärguline kohandamine.

54 Seega, mis puudutab erand- ja üleminekukorda, siis tuleb kuuenda direktiivi artiklit 28 tõlgendada kitsalt (vt selle kohta 7. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-169/00: komisjon *vs.* Soome, EKL 2002, lk I-2433, punkt 34, ja eespool viidatud kohtuotsus Eurodental, punkt 54) ja vastavalt selle eesmärgile.

55 Kuna on teada, et harilikku käibemaksumäära kohaldati kõnealustele teenustele ajavahemikus 24. märts 1992 kuni 31. detsember 1994, siis antud juhul ei olnud Portugali Vabariigil õigust taaskehtestada nende teenuste osas vähendatud maksumäära (vt selle kohta 17. oktoobri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-35/90: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 1991, lk I-5073, punkt 7; 27. oktoobri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-74/91: komisjon *vs.* Saksamaa, EKL 1992, lk I-5437, punkt 15; 16. septembri 1999. aasta otsus C-414/97: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 1999, lk I-5585, punkt 29, ning eespool viidatud kohtuotsus Eurodental, punkt 55).

56 Kuna Portugali Vabariik on kooskõlastanud kõnealuste teenuste osas sätted kuuenda direktiivi ühtlustatud sätetega, ei või ta end selle direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti e alusel kohustustest vabastada, kuna selle sätte eesmärk on täpselt vastupidine, nimelt siseriiklike sätete järkjärguline kohandamine kuuenda direktiiviga.

57 Portugali Vabariigi viidatud erinevus kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti e ja selle lõike punkti d vahel ei õigusta sellist tulemust, mis erineb kahe eelneva punkti omast, kuna üleminekusätete ühine eesmärk on järk-järgulise kohandamine.

58 Kuna kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti e rakendamise tingimused ei olnud antud asjas täidetud, oleks pidanud kõnealustele teemaksudele kohaldama harilikku käibemaksumäära.

59 Kõike eelnevat arvesse võttes tuleb sedastada, et kuna Portugali Vabariik jättis jõusse 5% vähendatud käibemaksumäära, mida kohaldatakse Lissaboni Tejo jõe ületusteedega seotud teemaksudele, on Portugali Vabariik rikkunud kuuenda direktiivi artiklitest 12 ja 28 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

60 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Portugali Vabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Kuna Portugali Vabariik jättis jõusse 5% vähendatud käibemaksumäära, mida kohaldatakse Lissaboni Tejo jõe ületusteedega seotud teemaksudele, on Portugali Vabariik rikkunud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 19. jaanuari 2001. aasta direktiiviga 2001/4/EÜ, artiklitest 12 ja 28 tulenevaid kohustusi**

2. **Mõista kohtukulud välja Portugali Vabariigilt.**

Allkirjad