EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

4. juuni 2009 *

Kohtuasjas C-102/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 20. detsembri 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. märtsil 2008, menetluses

Finanzamt Düsseldorf-Süd

versus

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka ja A. Arabadjiev (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 21. jaanuari 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, esindajad: *Wirtschaftsprüfer/Steuerberater* U. Prinz ja *Rechtsanwalt* A. Cordewener,

– Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,

– Iirimaa, esindajad: D. O'Hagan, M. MacGrath ja N. Travers, *BL*,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 4 lõike 5 teise ja neljanda lõigu tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Finanzamt Düsseldorf-Südi (Düsseldorf-Südi maksuhaldur, edaspidi „Finanzamt") ja äriühingu SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG (edaspidi „Salix") vahelises kohtuvaidluses sellise sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse üle, mis maksti sellise hoone ehitamisel, mis hiljem anti üürile avalik-õiguslikule isikule, kes omakorda andis sellest osa pikaajalisele allüürile käibemaksukohustuslastest kolmandatele isikutele.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

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

4 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 5 on sätestatud:

„Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad aga sellist tegevust või tehinguid teostavad, käsitatakse neid maksukohustuslasena seoses tegevuse ja tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist.

Igal juhul käsitatakse nimetatud organeid maksukohustuslasena seoses D lisas loetletud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks.

Liikmesriigid võivad nende organite tegevuse, mis on artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, lugeda nende tegevuseks ametivõimudena."

5 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b esimesele lõigule vabastavad liikmesriigid maksust sellised tegevusalad nagu „kinnisvara liising [mõiste „liising" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine"] ja rendileandmine, v.a: […] ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks".

6 Sama direktiivi artikli 13 C osa jätab liikmesriikidele võimaluse anda kinnisvara rendile- ja üürileandmise korral maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõigus ja lubab liikmesriikidel niihästi piirata valikuõiguse ulatust kui ka kehtestada selle kasutamise täpsem kord.

Siseriiklikud õigusnormid

7 1993. aasta Umsatzsteuergesetzi (1993. aasta käibemaksuseadus, *BGBl.* 1993 I, lk 565) 1995. aastal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „UStG") olid § 2 lõiked 1 ja 3 sõnastatud järgmiselt:

„(1) Ettevõtja on isik, kes tegutseb oma nimel kas majandus- või kutsetegevuse valdkonnas. Ettevõte hõlmab kogu ettevõtja majandus- või kutsetegevust. Majandus- või kutsetegevus on igasugune tulu saamisele suunatud alaline tegevus, isegi kui kasumi saamise kavatsus puudub või kui isikute rühm tegutseb vaid suhetes oma liikmetega.

[…]

(3) Avalik-õiguslikel juriidilistel isikutel on õigus tegutseda majandus- ja kutsetegevuse valdkonnas ainult oma majandus- (Körperschaftsteuergesetz § 1 lõike 1 punkt 6 ja § 4) ning põllumajandus- või metsandusettevõtete kaudu […].”

8 UStG § 4 lõike 12 punktis a oli sätestatud, et UStG § 1 lõike 1 punktides 1–3 loetletud käibe osas on maksust vabastatud „kinnisvara ja nende õiguste, mille suhtes kohaldatakse kinnisasjade kohta kehtivaid tsiviilõiguse sätteid, samuti kinnisasjade ja maatükkide kasutamist puudutavate riigi eesõiguste üürile- ja rendileandmine”.

9 UStG § 9 lõike 1 kohaselt võib ettevõtja „käsitleda tehinguid, mis on § 4 […] punkti 12 […] alusel maksust vabastatud, maksustamisele kuuluvatena, kui ta teostab neid tehinguid seoses teise ettevõtja majandustegevusega”.

10 UStG § 9 lõike 2 kohaselt on maksuvabastusest loobumine lubatud „üksnes siis, kui teenuse saaja kasutab või kavatseb kinnisasja kasutada üksnes tehingute jaoks, mis ei välista sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Ettevõtjal on kohustus tõendada nende tingimuste järgimist.”

11 Körperschaftsteuergesetzi (ettevõtte tulumaksu seadus, *BGBl.* 1991 I, lk 637) 1995. aastal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „KStG”) § 1 lõike 1 punktis 6 oli sätestatud, et avalik-õiguslike juriidiliste isikute „majandustegevuseks mõeldud üksustel”, mille juhatus või asukoht on riigi territooriumil, on täieulatuslik juriidilise isiku maksukohustus.

12 KStG § 4 sätestas:

„(1) Avalik-õiguslike juriidiliste isikute majandustegevuseks mõeldud üksused § 1 lõike 1 punkti 6 tähenduses on kõik üksused, mis tegelevad väljaspool põllumajandus- või metsandussektorit kestvalt ettevõtlusega tulu saamise eesmärgil ning mille tegevus eristub juriidilise isiku üldisest tegevusest just majanduslikus aspektis, kui lõikes 5 ei ole sätestatud teisiti. Kasumi saamise eesmärk ja üldises majandustegevuses osalemine ei ole nõutav.

(2) Majandustegevuseks mõeldud üksusel on täieulatuslik maksukohustus ka siis, kui ta on ise avalik-õiguslik juriidiline isik.

[…]

(4) Majandustegevusena on vaadeldav ka sellise üksuse rendileandmine.

(5) Majandustegevuseks mõeldud üksus ei ole üksus, mille põhitegevus on avaliku võimu teostamine (haldusasutus). Haldusasutusena käsitamiseks ei piisa sellest, et tegemist on sunnivahendite kohaldamise õiguste või monopoliga.”

13 Eelotsusetaotlusest nähtub, et ettevõtte tulumaksu käsitlevates õigusaktides ei loeta kinnisvara pikaajalist üürileandmist „majandustegevuseks mõeldud üksuse" tegevuse hulka kuuluvaks. See hinnang tuleneb teatud juhtudel KStG § 4 lõike 4 õiguslikust fiktsioonist ja muudel juhtudel 1977. aasta Abgabenordnungi (1977. aasta maksuseadustik) 1995. aastal kehtinud redaktsiooni (edaspidi „AO") §-st 14.

14 AO § 14 sätestas, et „majandustegevus on kestev iseseisev tegevus, mis võimaldab saada tulu või muid majanduslikke hüvesid ja mis läheb kaugemale vara haldamise raamidest. Kasumi saamise eesmärk ei ole nõutav. Üldreeglina on tegu vara haldamisega, kui kinnisvara kasutatakse tulu teenimiseks, näiteks kui põhivara on investeeritud ja teenib intressi või kui kinnisasi on antud üürile või rendile."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Kinnisvara üürileandmisega tegelev äriühing Salix sõlmis 20. märtsil 1995 „kinnisvara liisingulepingu" Industrie- und Handelskammer Offenbachiga (Offenbachi kaubandus-tööstuskoda, edaspidi „IHK"), mis on avalik-õiguslik isik. Selle lepinguga kohustus ta andma IHK-le 27 aastaks üürile valmiva haldushoone koos maa-aluse garaažiga.

16 Samal aastal viis Salix ehitustööd lõpule ja andis hoone IHK kasutusse. Viimati nimetatu võttis osa kontoriruume oma tarbeks kasutusele ja andis ülejäänud kontoriruumid pikaajalisele allüürile käibemaksukohustuslastest kolmandatele isikutele. Ka maa-aluses garaažis jättis IHK osa kohti omaenda kasutusse, osa kohti andis pikaajalisele allüürile kontoriruumide üürnikele ning ülejäänud kohad andis tasu eest lühiajaliseks kasutamiseks väljastpoolt hoonet tulevatele isikutele.

17 Selleks et saaks maha arvata hoone ehitamisel makstud sisendkäibemaksu, loobus Salix selles osas, milles ta annab hoone IHK-le allüürile, vastavalt StG § 9 lõikele 1 üüritehingute käibemaksust vabastamisest UStG § 4 lõike 12 punkti a alusel. Tema hinnangul andis loobumine talle mahaarvamisõiguse, kuna ta andis hoone üürile teise ettevõtja, nimelt IHK vajadusteks, kes omakorda kasutas hoonet osaliselt tehinguteks, mis annavad õiguse sisendkäibemaksu maha arvata.

18 Ometi keelas maksuinspektor Salixis läbiviidud maksukontrolli tulemusena tal teha mahaarvamist seoses hoone selle osaga, mis on antud pikaajalisele allüürile, põhjendusel, et allüürile andes ei tegutsenud IHK „ettevõtjana" UStG § 9 lõike 1 tähenduses.

19 Selle kohta selgitas maksuinspektor, et tulenevalt UStG § 2 lõike 3 esimesest lausest saab avalik-õiguslik juriidiline isik tegeleda ettevõtlusega ainult „majandustegevuseks mõeldud üksuse" raames, nagu see on määratletud KStG § 1 lõike 1 punktis 6 ja §-s 4.

20 Maksuinspektori sõnul võis „majandustegevuseks mõeldud üksuse" tegevuse raamidesse nende sätete tähenduses arvata ainult lühiajalise üürileandmise, kuid pikaajaline üürileandmine kui lihtne „vara haldamine" selle tegevuse hulka ei kuulu.

21 Selle tulemusena andis Finanzamt 20. aprillil 2001 välja muudetud käibemaksuteate 1995. aasta kohta, millega ta keelas maha arvata sisendkäibemaksu, mille Salix on tasunud hoone ehitamise käigus ja mis vastab hoone sellele osale, mille IHK on andnud pikaajalisele allüürile.

22 IHK pädev maksuhaldur ei olnud aga samal seisukohal. Ta kinnitas, et IHK tegutseb allüürile andmisel kõikidel juhtudel ettevõtjana ning tema loobumine selle tegevuse maksuvabastusest on õiguspärane.

23 Kui muudetud käibemaksuteate peale esitatud vaie jäeti rahuldamata, pöördus Salix Finanzgericht Düsseldorfi poole (Düsseldorfi maksukohus).

24 Finanzgericht Düsseldorf rahuldas Salixi kaebuse. Kuigi Finanzgericht Düsseldorf leidis, et pikaajalise üürileandmise tehinguid sooritades ei tegutsenud IHK ettevõtjana Saksa maksuõiguse tähenduses, järeldas ta, et selles osas tuleb IHK tegevust siiski pidada maksukohustuslasena ja seega „ettevõtjana" tegutsemiseks siseriikliku õiguse sellise tõlgenduse alusel, mis on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise ja neljanda lõiguga.

25 Finanzgericht Düsseldorf asus seisukohale, et kui jätta IHK ilma võimalusest kasutada maksustamise suhtes valikuõigust ja selle tulemusena õigusest sisendkäibemaksu maha arvata, siis asetab tema ettevõtja staatuse tunnustamisest keeldumine ta ebasoodsamasse seisu võrreldes eraõiguslike konkurentidega asjaomasel turul. See võib tuua kaasa „olulist konkurentsi moonutamist", mida kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu kohaselt tuleb vältida.

26 Finanzamt kaebas edasi Bundesfinanzhofile, nõudes Finanzgericht Düsseldorfi kohtuotsuse tühistamist ja Salixi kaebuse rahuldamata jätmist. Finanzamt väitis oma edasikaebust põhjendades, et lähtudes Euroopa Kohtu praktikast, tuleb „olulist konkurentsi moonutamist" mõista nii, et selle ainus eesmärk on kaitsta majanduse erasektorit, eeskätt maksukohustuslastest eraettevõtjaid konkurentsi eest, mida

pakuvad avalik-õiguslikud isikud, kes ei ole maksukohustuslased. Järelikult oleks selle sätte kohaldamine ka avalik-õiguslike isikute kaitseks vastuolus selle sätte eesmärgiga.

27 Esiteks leiab Bundesfinanzhof, et liikmesriigid saavad üksnes siis tugineda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljandas lõigus ette nähtud võimalusele lugeda avalik-õiguslike isikute tegevus, mis on artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, nende tegevuseks ametivõimudena, kui see on seadusesättega sõnaselgelt ette nähtud.

28 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Saksamaal ei ole vastu võetud ühtki seadusesätet, mis sõnaselgelt käsitleks kinnisvara rendile- ja üürileandmisega tegelevate avalik-õiguslike isikute maksukohustust. Põhikohtuasjas sõltub nende isikute selliste tehingute maksustamine ainuüksi mõiste „vara haldamine" tõlgendamisest. Seda mõistet ei leidu asjassepuutuvates õigusnormides, st ei UStG § 2 lõikes 3, KStG § 1 lõike 1 punktis 6, KStG §-s 4 ega ka nende sätetega haldusorganile delegeeritud seadusandlikes volitustes.

29 Teiseks tekkis Bundesfinanzhofil küsimus, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljanda lõigu kohaldamine põhikohtuasjas on välistatud tulenevalt asjaolust, et oluline konkurentsi moonutamine selle sätte tähenduses võib kahjustada pigem IHK-d ennast kui tema eraõiguslikke konkurente, kui leitakse, et need pikaajalised allüüritehingud ei ole maksustatavad.

30 Bundesfinanzhof leiab, et kuigi kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu esmane eesmärk on kaitsta majanduse erasektorit avalik-õiguslike isikute maksuvaba tegevuse eest, ei ole sellega veel välistatud, et selles sättes ette nähtud konkurentsitingimust võiks kohaldada ka nende isikute kaitseks. Seoses sellega tuleb märkida, et kõnealuse teise

lõigu sõnastusest ei nähtu ühtki piirangut seoses selle konkurentsitingimusega, see lõik näeb ette olulise konkurentsi moonutamise ilmnemise sõltumata sellest, keda see kahjustab. Bundesfinanzhof arvab siiski, et emb-kumb neist vastukäivatest tõlgendustest võib leida toetust Euroopa Kohtu praktikas.

31 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas liikmesriigid saavad ainult siis „lugeda" riikide, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutuste ning teiste avalik-õiguslike isikute tegevuse, mis on […] kuuenda direktiivi […] artikli 13 alusel maksust vabastatud, sama direktiivi artikli 4 lõike 5 neljanda lõigu alusel tegevuseks ametivõimudena, kui see on seadusesättega sõnaselgelt ette nähtud?

2. Kas „olulise konkurentsi moonutamisega" […] kuuenda direktiivi […] artikli 4 lõike 5 neljanda lõigu tähenduses koosmõjus teise lõiguga on tegemist vaid siis, kui avalik-õigusliku isiku puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine toob endaga kaasa olulist konkurentsi moonutamist konkureerivate eraõiguslike maksukohustuslaste kahjuks, või hõlmab see ka juhtumid, mil avalik-õigusliku isiku puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine toob endaga kaasa olulist konkurentsi moonutamist tema enda kahjuks?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

32 Esimese küsimusega soovib Bundesfinanzhof selgitust, kas liikmesriigid saavad üksnes siis tugineda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljandas lõigus ette nähtud võimalusele lugeda avalik-õiguslike isikute tegevus, mis on selle direktiivi artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, nende tegevuseks ametivõimudena, kui see on seadusesättega sõnaselgelt ette nähtud.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

33 Salixi hinnangul tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et liikmesriigid peavad selleks, et tugineda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljandas lõigus ette nähtud võimalusele, vastu võtma oma õigusaktid, mis sellele võimalusele sõnaselgelt viitavad. Ühenduse direktiivide ülevõtmisel on ju liikmesriikidel kohustus valida siseriiklikus õiguses ette nähtud siduvad normatiivsed vahendid, et kehtestada täpne õiguslik raamistik, mis on ühetähenduslik ja kõigile ettevõtjatele selgelt mõistetav. Ta lisab, et nende aktidega võib siiski delegeerida haldusorganile neis ette nähtud tingimustel täidesaatvaid volitusi.

34 Saksamaa valitsus leiab omalt poolt, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljanda lõigu ülevõtmiseks on vaja vastu võtta seadusesäte, kuid see ei pea tingimata olema sõnaselge. Nimetatud lõigus ette nähtud võimaluse ülevõtmiseks piisab sellest, et seadusandja

tahe on kohaldatavatest seadusesätetest selgelt tuletatav õiguse tõlgendamise üldtunnustatud meetodite abil. Vastupidi sellele, mida osutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, on seadusesätted selle lõigu ülevõtmiseks vastu võetud.

35 Iirimaa väidab, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast nähtub, et kui liikmesriigid võtavad direktiivi üle oma siseriiklikku õiguskorda, on nad kohustatud saavutama selles direktiivis ette nähtud eesmärgid, kuid võivad vabalt valida nende eesmärkide saavutamiseks sobiva vormi ja vahendid. Iirimaa valitsuse hinnangul annavad Saksa õigusnormid, mis teevad selget vahet vara haldamise ja majandustehingute vahel, põhikohtuasjas piisavalt kindla seadusliku aluse kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljanda lõigu kohaldamiseks, nii et sõnaselgete sätete puudumine ei oma tähtsust.

36 Euroopa Ühenduste Komisjon on seisukohal, et ühenduse õiguse üldpõhimõtete järgimiseks on nõutav, et ühenduse direktiivide ülevõtmine toimuks selgete, vormikohaste siseriikliku õiguse normidega, millel on kodanike suhtes vahetu õigusmõju, mis peavad olema ametlikult avaldatud ja mida ei saa haldusorgani suval muuta. Seega peaksid liikmesriigid kehtestama õigusnormid seaduse või määrusega. Põhikohtuasjas on sõnaselget ja täpselt määratletud sätet vaja seda enam, et tegu on erandi kohaldamisala kindlaksmääramisega põhimõttest, et maksukohustuslane on iga isik, kes teostab iseseisvalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust.

Euroopa Kohtu hinnang

37 Sissejuhatuseks olgu märgitud, et nagu nähtub kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b esimesest lõigust, ei kuulu sõidukite parkimiskohtade üürileandmine maksust vabastatud tegevusalade hulka. Järelikult ei saa seda tegevust kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljanda lõigu alusel käsitada kui tegevust ametivõimudena selle sätte esimese lõigu tähenduses, juhul kui see tegevus ise sellele tingimusele ei vasta (vt selle kohta 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-446/98: Fazenda Pública, EKL 2000, lk I-11435, punkt 44).

38 Olgu siiski täpsustatud, et mõiste „kinnisvara üürileandmine", mille suhtes kehtib kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis b sätestatud maksuvabastus, hõlmab lisaks kinnisasja üürileandmisele, mis on selle üürisuhte peamine ese, paratamatult ka asja kõigi päraldiste üürileandmist. Seega ei saa välistada, et selliselt sätestatud maksuvabastus hõlmab ka sõidukite parkimiskohtade üürileandmist, kui see on tihedalt seotud muu sihtotstarbega hoonete üürileandmisega selles mõttes, et kaks üürisuhet moodustavad üheainsa majandustehingu (13. juuli 1989. aasta otsus kohtuasjas 173/88: Henriksen, EKL 1989, lk 2763, punktid 14 ja 15).

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on põhikohtuasjas kõiki olulisi asjaolusid arvestades vajaduse korral kontrollida, kas see, et IHK andis osa sõidukite maa-aluseks parkimiseks määratud kohtadest pikaajalisele allüürile samas hoones asuvate kontoriruumide pikaajalistele üürnikele, on üheainsa majandustehingu osa eelmises punktis osutatud kohtupraktika tähenduses. Kui see nii ei ole, siis ei saa nende parkimiskohtade allüürile andmist IHK poolt mingil juhul käsitada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljanda lõigu alusel tegevusena, mis on tehtud ametivõimudena selle sätte esimese lõigu tähenduses.

40 Küsimuses, kas liikmesriigid saavad üksnes siis tugineda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljandas lõigus ette nähtud võimalusele, kui nad on selle kohta eelnevalt vastu võtnud sõnaselge seadusesätte, olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei ole direktiivi siseriiklikku õigusesse ülevõtmiseks tingimata vaja formaalset ja sõnasõnalist direktiivi sätete kordamist sõnaselges ja konkreetses õigusnormis, vaid see võib piirduda üldise õigusliku raamistikuga, kui see tegelikult tagab direktiivi täieliku kohaldamise piisavalt selgelt ja täpselt (28. veebruari 1991. aasta otsus kohtuasjas C-131/88: komisjon *vs*. Saksamaa, EKL 1991, lk I-825, punkt 6; 15. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-49/00: komisjon *vs*. Itaalia, EKL 2001, lk I-8575, punkt 21, ja 28. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-410/03: komisjon *vs*. Itaalia, EKL 2005, lk I-3507, punkt 60).

41 Õiguskindluse nõude täitmiseks on eriti tähtis, et kui direktiiviga soovitakse üksikisikutele õigusi luua, on õiguse adressaatidele antud võimalus kõigi nende õigustega tutvuda ja neile vajaduse korral siseriiklikes kohtutes tugineda (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa, punkt 6; eespool viidatud 15. novembri 2001. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Itaalia, punktid 21 ja 22, ning eespool viidatud 28. aprilli 2005. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Itaalia, punkt 60).

42 Iga liikmesriik on ju kohustatud direktiive ellu viima viisil, mis vastab täielikult õiguslike olukordade selguse ja kindluse nõuetele, mille ühenduse seadusandja on liikmesriikides asuvate asjaomaste isikute huvides kehtestanud. Selleks tuleb direktiivi sätteid rakendada vaieldamatu kohustusliku jõuga ning nõutava konkreetsuse, täpsuse ja selgusega (18. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-354/99: komisjon *vs*. Iirimaa, EKL 2001, lk I-7657, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Pelka halduspraktikat, mis võib muutuda haldusasutuse suval ja mida ei ole piisavalt avalikustatud, ei saa pidada EÜ asutamislepingust tulenevate kohustuste nõuetekoha-

seks täitmiseks (vt 7. märtsi 1996. aasta otsus kohtuasjas C-334/94: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 1996, lk I-1307, punkt 30, ja 13. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-197/96: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 1997, lk I-1489, punkt 14).

44 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata, kas käesoleva kohtuotsuse punktides 40–43 esitatud ülevõtmise tingimused on põhikohtuasjas täidetud, võib Euroopa Kohus sellele kohtule tarviliku vastuse andmiseks siiski anda talle suuniseid, mida ta peab vajalikuks (vt eelkõige 1. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-49/07: MOTOE, EKL 2008, lk I-4863, punkt 30, ja 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/07: Magoora, EKL 2008, lk I-10921, punkt 33).

45 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et Saksa maksuõiguse alusel sõltub IHK õigus teha maksustamise suhtes valik ainuüksi küsimusest, kas kinnisasja üürileandmist avalik-õiguslike isikute poolt käsitatakse ettevõtja tegevusena majandustegevuseks mõeldud üksuse raames või lihtsalt vara haldamisena.

46 Ühtlasi nähtub selle kohta eelotsusetaotlusest, nagu on esile toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 28, et vara haldamise mõistet, millel on määrav tähtsus, ei leidu asjassepuutuvates õigusnormides, st ei UStG-s, KStG-s ega nende sätetega haldusorganile delegeeritud seadusandlikes volitustes.

47 Kuigi Saksamaa valitsus osutab, et AO § 14 sätestab vara haldamise mõiste ja eristab seda ettevõtja tegevusest, tuleb selles osas siiski toonitada, et nagu nähtub eelotsusetaotlusest, ei kuulu sellised olukorrad nagu põhikohtuasjas otseselt mainitud artikli 14 kohaldamisalasse.

48 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on esiteks täpsustanud, et vara haldamise ja ettevõtja tegevuse eristamine ei ole ette nähtud asjassepuutuvate seadusesätetega. Teiseks on ta sõnaselgelt märkinud, et kuigi seda vahetegu peetakse ettevõtte tulumaksu süsteemis siiski kohaldatavaks, tuleneb see hinnang vaid järeldusest, mis lisaks kõigele põhineb teatud juhtudel AO §-l 14 ja muudel juhtudel KStG § 4 lõikel 4.

49 Viimaks nähtub eelotsusetaotlusest, et erinevalt Finanzamtist leidis maksuhaldur, kelle pädevuses on IHK sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluse lahendamine, et pikaajaline rendileandmine on samuti ettevõtja tegevus, mis lõpuks annab mahaarvamisõiguse. Seega tuleb nentida, et halduspraktikas on erinevusi.

50 Lisaks ilmneb eelotsusetaotlusest, et Saksamaal ei ole vastu võetud ühtki seadusesätet, mis sõnaselgelt käsitleks kinnisvara rendile- ja üürileandmisega tegelevate avalik-õiguslike isikute maksukohustust.

51 Selles osas tuleb rõhutada, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljas lõik näeb ette liikmesriikide võimaluse, mitte aga kohustuse lugeda avalik-õiguslike isikute tegevus, mis on kuuenda direktiivi artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, nende tegevuseks ametivõimudena. Järelikult ei ole selle sätte ülevõtmine siseriiklikku õigusesse kohustuslik.

52 Siit tulenevalt peavad liikmesriigid selleks, et kõnealuses sättes ette nähtud võimalust saaks kasutada, otsustama sellele tugineda.

53 Samuti olgu märgitud, et see võimalus lubab liikmesriikidel selle tegevuse osas tugineda erandile, mis on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimeses lõigus sama direktiivi artikli 2 punktis 1 ja artikli 4 lõigetes 1 ja 2 sätestatud üldreegli suhtes, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga põhimõtteliselt igasugune majanduslikku laadi tegevus.

54 Kuna kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljas lõik näeb ette erandi ühest selle direktiiviga kehtestatud üldpõhimõttest, tuleb seda sätet tõlgendada kitsalt.

55 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et liikmesriigid peavad selleks, et tugineda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljandas lõigus ette nähtud võimalusele, tegema konkreetse valiku selle kasuks. Niisiis peavad nad ette nägema, et avalik-õiguslike isikute määratletud tegevus, mis on kuuenda direktiivi artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, loetakse nende tegevuseks ametivõimudena.

56 Seoses sellega olgu täpsustatud, et liikmesriikidel on võimalus valida normitehnika, mis tundub neile kõige sobivam. Nii võivad nad näiteks piirduda siseriiklikus õigusaktis kuuenda direktiivi sõnastuse kordamise või sama tähendusega väljendi kasutamisega või kehtestada avalik-õiguslike isikute tegevuste loetelu, mis on kuuenda direktiivi artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud ja mida loetakse nende tegevuseks ametivõimudena (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 18).

57 Täitevvõimule võib seadusesättega anda õiguse määratleda, millised avalik-õiguslike isikute toimingud on kuuenda direktiivi artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud loetuna nende tegevuseks ametivõimudena, tingimusel et need rakendusaktid on vaieldamatu kohustusliku jõuga, vastavad konkreetsuse, täpsuse ja selguse nõuetele, nii et on tagatud kindlus õiguslikes olukordades ja siseriiklikud kohtud saavad teostada nende üle kontrolli (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Fazenda Pública, punkt 35).

58 Eelnevat arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et liikmesriigid peavad kehtestama sõnaselge sätte selleks, et nad saaksid tugineda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 neljandas lõigus ette nähtud võimalusele, mille kohaselt avalik-õiguslike isikute määratletud tegevus, mis on selle direktiivi artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, loetakse nende tegevuseks ametivõimudena.

Teine küsimus

59 Teise küsimusega taotleb Bundesfinanzhof sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et avalik-õiguslikke isikuid tuleb käsitada maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena mitte ainult siis, kui nende puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist, mis kahjustab nende eraõiguslikke konkurente, vaid ka siis, kui see toob kaasa olulist konkurentsi moonutamist nende endi kahjuks.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

60 Salix, Saksamaa valitsus ja komisjon juhivad tähelepanu sellele, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teine lõik viitab vahet tegemata kõikidele „olulistele konkurentsi moonutamistele" sõltumata sellest, keda need kahjustavad. Nende organisatsioonide puhul võib maksukohustuse kohaldamata jätmisega, mis välistab nende õiguse sisendkäibemaksu maha arvata, kaasneda selline konkurentsi moonutamine, mis kahjustab mittemaksukohustuslast. Seega kui konkurentsi moonutatakse, olgu see siis kasulik avalik-õiguslikele isikutele või nende eraõiguslikele konkurentidele, tuleb järeldada, et on rikutud neutraalse maksustamise põhimõtet, milles väljendub võrdse kohtlemise põhimõte käibemaksu valdkonnas. Selline tõlgendus sobib konkurentsi kui sellise kaitse loogikaga, arvestamata asjaomase konkreetse ettevõtja subjektiivset olukorda.

61 Iirimaa seevastu osutab, et kuigi kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teises lõigus ei ole täpsemalt määratletud mõistet „oluline konkurentsi moonutamine", viitab sama artikli 4 lõige 5 eesmärgile jätta avalik-õiguslikud isikud kuuenda direktiivi kohaldamisalast välja. Ühenduse seadusandja tahe ei ole kunagi seisnenud selles, et lubada avalik-õiguslikel isikutel endil tugineda sellele erandile, et saada oma tegevuses maksukohustuslasest ettevõtja staatust. Lisaks muudab selline tõlgendus sisutühjaks kaalutlusõiguse, mis on antud liikmesriikidele selle sätte neljanda lõiguga, ning läheb pealegi veel vastuollu sama sätte teise lõiguga taotletava eesmärgiga, mis arvestades Euroopa Kohtu praktikat seisneb selles, et kaitsta eraõiguslikke konkurente avalik-õiguslike isikute tegevuse eest.

Euroopa Kohtu hinnang

62 Sissejuhatuseks olgu meenutatud, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu kohaselt ei käsitata avalik-õiguslikke isikuid maksukohustuslasena majandusliku sisuga tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, ja et sama sätte neljanda lõigu alusel võivad liikmesriigid nende isikute tegevuse, mis on nimetatud direktiivi artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, lugeda nende tegevuseks ametivõimudena.

63 Kuid isegi juhul, kui need isikud tegutsevad ametivõimudena, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena artikli 4 lõike 5 teise lõigu alusel selles osas, milles nende puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist.

64 Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kõigepealt kindlaks teha, kas IHK tegevus üürileandmisel on avalik-õigusliku isiku tegevus ametivõimudena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese või neljanda lõigu tähenduses. Ainult juhul, kui see on nii, kuulub kohaldamisele artikli 4 lõike 5 teine lõik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Fazenda Pública, punkt 43, ja 16. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-288/07: Isle of Wight Council jt, EKL 2008, lk I-7203, punktid 30–32).

65 Esiteks olgu meenutatud, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu kohaselt tuleb avalik-õiguslikke isikuid, kui nad tegutsevad või teevad tehinguid ametivõimudena,

käsitada maksukohustuslasena seoses tegevuse ja tehingutega, „mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist".

66 Seega ei ole kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu sõnastuses täpsustatud, kes on need isikud, keda selle sättega kaitstakse olulise konkurentsi moonutamise eest, mis on tingitud avalik-õiguslike isikute puhul maksukohustuse kohaldamata jätmisest.

67 Teiseks olgu meenutatud, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teine lõik, mis näeb ette erandi põhimõttest, et avalik-õiguslike isikute puhul maksukohustust ei kohaldata seoses tegevuse ja tehingutega, mida nad teostavad ametivõimudena, on suunatud sellele, et taaskehtestada direktiivi artikli 2 punktis 1 ning artikli 4 lõigetes 1 ja 2 sätestatud üldreegel, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga põhimõtteliselt igasugune majanduslikku laadi tegevus (vt eespool viidatud kohtuotsus Isle of Wight Council jt, punkt 38).

68 Seega ei saa kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teist lõiku tõlgendada kitsalt (vt eespool viidatud kohtuotsus Isle of Wight Council jt, punkt 60).

69 Kolmandaks ei osuta miski kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu eesmärkide osas, millele viitab eeskätt Iirimaa, et selle sätte eesmärk on tagada, et avalik-õiguslikud isikud kannaksid olulise konkurentsi moonutamise tagajärgi, mida võib põhjustada nende puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine selle sätte esimese või neljanda lõigu alusel.

70 Neljandaks olgu meenutatud, et kuuenda direktiivi artiklist 17 ja sellele järgnevatest artiklitest tulenev mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Seda tuleb kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt eelkõige 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 18; 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43, ja 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 47).

71 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ju leevendada ettevõtja poolt kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse igasuguse majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 24; 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE, EKL 2005, lk I-3123, punkt 70, ning eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punkt 48).

72 Eelnevast tulenevalt on mahaarvamisõigus põhimõtteliselt kohaldatav kogu kaubatarnete ja teenuste ahelas, mida maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, on teinud või osutanud teiste maksukohustuslaste majandustegevuse vajadusteks (vt selle kohta 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punkt 52, ning eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punkt 45).

73 Ei saa siiski välistada, et teatavat tegevust või teatavaid toiminguid teostanud avalik-õigusliku isiku puhul takistab maksukohustuse kohaldamata jätmine käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist ja võib põhjustada häireid kaubatarnete ja teenuste osutamise ahelas erasektoris tegutsevate maksukohustuslaste kahjuks.

74 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 17–21, takistas põhikohtuasjas IHK puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine Salixil, kes on eraõiguslik juriidiline isik, sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist.

75 Eeltoodust tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu eesmärk hõlmab ka avalik-õiguslikke isikuid kahjustavat konkurentsi moonutamist.

76 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et avalik-õiguslikke isikuid tuleb käsitada maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena mitte ainult siis, kui nende puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine selle sätte esimese või neljanda lõigu alusel tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist, mis kahjustab nende eraõiguslikke konkurente, vaid ka siis, kui see tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist nende endi kahjuks.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Liikmesriigid peavad kehtestama sõnaselge sätte selleks, et nad saaksid tugineda nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 4 lõike 5 neljandas lõigus ette nähtud võimalusele, mille kohaselt avalik-õiguslike isikute määratletud tegevus, mis on selle direktiivi artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, loetakse nende tegevuseks ametivõimudena.**

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 5 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et avalik-õiguslikke isikuid tuleb käsitada maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena mitte ainult siis, kui nende puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine selle sätte esimese või neljanda lõigu alusel tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist, mis kahjustab nende eraõiguslikke konkurente, vaid ka siis, kui see tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist nende endi kahjuks.**

Allkirjad