

EFTA JÄRELEVALVEAMETI OTSUS**nr 155/07/COL,****3. mai 2007,****riigiabi kohta, mida anti seoses Norra käibemaksu hüvitise seaduse artikliga 3 (Norra)**EFTA JÄRELEVALVEAMET, ⁽¹⁾

ning arvestades järgmist:

VÖTTES ARVESSE Euroopa Majanduspiirkonna lepingut, ⁽²⁾ eriti selle artikleid 61–63 ja protokoll nr 26,**I. ASJAOLUD****1. Menetlus**VÖTTES ARVESSE EFTA riikide vahelist järelevalveameti ja kohtu asutamist käsitlevat lepingut, ⁽³⁾ eriti selle artiklit 24,

16. oktoobri 2003. aasta kirjas sai järelevalveamet kaebuse, milles väideti, et mõned koolid, mis sarnaselt kaebuse esitajaga pakuvad eriteenuseid maksuvabale sektorile, saavad riigiabi käibemaksu hüvitamise kaudu, nagu on sätestatud Norra käibemaksu hüvitise seaduse artiklis 3. ⁽⁶⁾ Munitsipaalkoolid, mis osutavad sarnaselt teiste ettevõtetega teatavaid haridusteenuseid, mis on käibemaksust vabastatud, saavad kommertseesmärgil osutatud teenustega seoses ostetud kaupade ja teenuste pealt makstud käibemaksu hüvitist, mida ei anta eraettevõtjatest konkurentidele. Järelevalveamet sai ja registreeris kõnealuse kirja 20. oktoobril 2003 (dok nr 03-7325 A).

VÖTTES ARVESSE järelevalve- ja kohtulepingu protokoll nr 3 I osa artikli 1 lõiget 2 ja II osa artikli 4 lõiget 4, artiklit 6, artikli 7 lõiget 5 ning artikleid 10 ja 14,

Pärast mitmete kirjade vahetamist ⁽⁷⁾ teavitas järelevalveamet 19. juuli 2006. aasta kirjas (reg nr 363440) Norra ametiasutusi oma otsusest algatada otsusega nr 225/06/COL Norra käibemaksu hüvitise seaduse artikli 3 suhtes ametlik uurimismenetlus, mis on ette nähtud järelevalve- ja kohtulepingu protokoll nr 3 II osa artiklis 4.

VÖTTES ARVESSE järelevalveameti suuniseid ⁽⁴⁾ EMP lepingu artiklite 61 ja 62 kohaldamise ja tõlgendamise kohta,

Norra ametiasutused esitasid selle otsuse kohta märkused 18. septembri 2006. aasta kirjas (reg nr 388922).

VÖTTES ARVESSE järelevalveameti 14. juuli 2004. aasta otsust järelevalve- ja kohtulepingu protokoll nr 3 II osa artiklis 27 viidatud rakendussätete kohta,

VÖTTES ARVESSE järelevalveameti 19. juuli 2006. aasta otsust nr 225/06/COL ⁽⁵⁾ algatada Norra käibemaksu hüvitise seaduse artikli 3 suhtes ametlik uurimismenetlus,

Järelevalveameti otsus nr 225/06/COL avaldati 14. detsembri 2006. aasta *Euroopa Liidu Teatajas* C 305 ja sama kuupäeva EMP kaasandes nr 62. Pärast otsuse avaldamist kolmandatelt isikutelt rohkem märkusi ei laekunud.

OLLES KUTSUNUD Norrat ja huvitatud isikuid esitama kõnealuse otsuse kohta märkusi ning võttes Norra ametiasutuste märkusi arvesse,

2. Käibemaksu ja käibemaksu hüvitisi käsitlev Norra õiguslik raamistik

Käibemaksu hüvitise seadus hakkas kehtima 1. jaanuaril 2004 ning selle eesmärk oli vähendada käibemaksuseadusest tulenevat konkurentsi moonutamist.

⁽¹⁾ Edaspidi „järelevalveamet“.

⁽²⁾ Edaspidi „EMP leping“.

⁽³⁾ Edaspidi „järelevalve- ja kohtuleping“.

⁽⁴⁾ Suunised EMP lepingu artiklite 61 ja 62 ning järelevalve- ja kohtulepingu protokoll nr 3 artikli 1 kohaldamise ja tõlgendamise kohta, mille EFTA järelevalveamet võttis vastu ja avaldas 19. jaanuaril 1994. Avaldatud: EÜT L 231, 1994 ja EMP kaasanne 3.9.1994 nr 32. Suuniseid muudeti viimati 7. veebruaril 2007. Edaspidi „riigiabi suunised“.

⁽⁵⁾ Avaldatud: ELT C 305, 14.12.2006 ja EMP kaasanne nr 62, 14.12.2006, lk 1.

⁽⁶⁾ 12. detsembri 2003. aasta seadus nr 108 käibemaksu hüvitamise kohta kohalikele ja piirkondlikele omavalitsustele (*Lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv*). Edaspidi „käibemaksu hüvitise seadus“.

⁽⁷⁾ Üksikasjalikuma teabe saamiseks vt järelevalveameti otsust nr 225/06/COL, avaldatud: ELT C 305, 14.12.2006.

Käibemaks on tarbimismaks, mille puhul rakendatakse maksu täpselt võrdeliselt tarnitud kaupade ja osutatud teenuste hinnaga, ning see ei sõltu maksu lõpptarbijalt sissenõudmisele eelnenud tootmis- või turustusprotsessis tehtud tehingute arvust.

Tavaliselt peab kaubanduse või äritegevusega tegelev isik, kes on kohustatud registreerima end käibemaksukohustuslasena (edaspidi „maksukohustuslane“), arutama ja maksma käibemaksuseaduses nimetatud kaupade ja teenuste⁽¹⁾ pealt maksu ning võib ettevõttesiseselt kasutatavatel kaupadel ja teenustel makstud sisendkäibemaksu arvata maha müügil makstavast väljundkäibemaksust.⁽²⁾ Seega maksustatakse käibemaksusüsteemis kõiki maksukohustuslase tehtavad tarned võrdselt. Selline neutraalsus on üks käibemaksusüsteemi peamisi tunnuseid.

Käibemaksuseaduse I peatüki artiklitega 5, 5a ja 5b jäetakse käibemaksuseaduse reguleerimisalast välja mõned tehingud: teatavate asutuste, organisatsioonide jne⁽³⁾ poolne müük; kinnisvara või kinnisvaraõiguste müük ja rent; teatavate teenuste, sealhulgas tervishoiuteenuste ja terviseiga seotud teenuste, sotsiaal-, haridus- ja finantsteenuste, avaliku võimu teostamisega seotud teenuste ning teatri-, ooperi-, balleti- ja kinokülastusõiguse, tsirkuseetenduste ning galeriides ja muuseumides eksponeeritavate näituste külastusõiguse andmise kujul osutatavate teenuste, loteriiteenuste ning kooli- ja ülikooli-sööklates toidu pakkimisega seotud teenuste jne osutamine.⁽⁴⁾

Eespool esitatust tuleneb, et kõik käibemaksuseadusega käibemaksust vabastatud kaupu tarnivad ja teenuseid osutavad käibemaksukohustuslased maksavad kaupade ja teenuste ostuhinnalt sisendkäibemaksu, kuid ei saa sisendkäibemaksu oma maksukohustusest maha arvata, sest selliste ostude puhul on maksukohustuslane lõpptarbijaja.

Maksuvabastuse tulemusena peavad käibemaksust vabastatud kaupade tarnijad ja teenuste osutajad maksma lõpptarbijana ostetud teenuste ja kaupade pealt sisendkäibemaksu (ilma et neil oleks võimalik lõpptarbijalt väljundkäibemaksu küsida). See käibemaksuvabastuse loogiline tagajärg on aga põhjustanud

⁽¹⁾ Käibemaksuseaduse III peatüki artikli 10 lõige 1. Selle kohta vt käibemaksuseaduse I ja IV peatükki.

⁽²⁾ Käibemaksuseaduse VI peatüki artikkel 21.

⁽³⁾ Viidatud on käibemaksuseaduse artiklile 5, mille kohaselt on käibemaksust vabastatud teatavate üksuste (nagu muuseumid, teatrid, mittetulundusühingud jne) poolt teostatav müük. Käibemaksuseaduse artikli 5 lõikes 2 on sedastatud, et rahandusministeerium võib anda esimese lõike sätteid piiravaid ja täiendavaid määrusi ning nõuda, et esimese lõike alapunktis f nimetatud ettevõtted arvutaksid ja maksaksid siiski väljundkäibemaksu, kui sellest vabastamine tooks kaasa olulise konkurentsi moonutamise teiste samaväärseid kaupu tarnivate ja teenuseid osutavate registreeritud ettevõtete suhtes.

⁽⁴⁾ Vt käibemaksuseaduse artikkel 5b.

moonutuse teisel tasandil. Avalik-õiguslikel üksustel, nagu ka kõigil maksust vabastatud integreeritud ettevõtetel, on võimalik hankida teenused või kaubad turu asemel üksusesiseselt.⁽⁵⁾ Selleks et muuta süsteemi selliselt, et see ei ergutaks kaupade tootmiseks või teenuste loomiseks kasutama väliste allikate asemel oma ressursse, võttis Norra valitsus vastu käibemaksu hüvitise seaduse.

Käibemaksu hüvitise seaduse artiklis 2 on toodud täielik nimekiri üksustest, mida seadus reguleerib:

- a) kohalikud ja piirkondlikud omavalitsused, kes täidavad kohalike või piirkondlike ülesandeid, mille puhul nende kõrge- maks organiks on kohalike omavalitsuste seaduse⁽⁶⁾ või mõne muu kohalike omavalitsusi käsitleva õigusakti alusel kohalik volikogu, maavolikogu või mõni muu volikogu;
- b) omavalitsustevahelised ettevõtted, mis on loodud kohalike omavalitsuste seaduse või mõne muu kohalike omavalitsusi käsitleva õigusakti alusel;
- c) eraettevõtted ja mittetulundusühingud niivõrd, kui võrd nad osutavad tervishoiu-, haridus- või sotsiaalteenuseid, mis on kohalike või piirkondlike omavalitsuste seadusjärgseks kohustuseks;
- d) päevahoiuasutused, mis on nimetatud päevahoiu seaduse artiklis 6;⁽⁷⁾
- e) kirikunõukogud (*Kirkelig fellesråd*).

Käibemaksu hüvitise seaduse artiklist 3 ja artikli 4 lõikest 2 tuleneb, et Norra riik hüvitab sisendkäibemaksu, mille käibemaksu hüvitise seaduses sätestatud maksukohustuslased on maksnud kaupade ja teenuste ostmisel teistelt maksukohustuslastelt, kui neil ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata, sest nad on käibemaksuseaduse kohaselt käibemaksust vabastatud.⁽⁸⁾

⁽⁵⁾ Üksusesisene hange ei ole käibemaksukohustuse seisukohalt tehing.

⁽⁶⁾ 25. septembri 1992. aasta seadus nr 107 kohalike omavalitsuste kohta (*Lov om kommuner og fylkeskommuner*).

⁽⁷⁾ 17. juuni 2005. aasta seadus nr 64 päevahoiuasutuste kohta (*Lov om barnehager*).

⁽⁸⁾ Norra käibemaksusüsteemi toimimise kohta vt lähemalt otsuse nr 225/06/COL jaotis I.2 „Käibemaksu ja käibemaksu hüvitisi käsitlev Norra õiguslik raamistik“, lk 2.

3. Kahtlused, mida järelevalveamet on ametliku uurimismenetluse algatamise otsuses väljendanud

Otsuses nr 225/06/COL algatada käibemaksu hüvitise seaduse artikli 3 suhtes ametlik uurimismenetlus tegi järelevalveamet esialgse järelduse, et sisendkäibemaksu hüvitamine, nagu seda nähti ette käibemaksu hüvitise seaduse artiklis 3, kujutas endast riigiabi EMP lepingu artikli 61 lõike 1 tähenduses.

Järelevalveamet leidis, et hüvitist andis käibemaksu hüvitise seaduse alusel riigieelarve vahenditest riik. Järelevalveameti arvates ei olnud hinnangu andmisel oluline, kas riigi poolt hüvitamiseks tehtavate kulutuste vastukaaluks vähendati riigi tasandil kohalikele ja piirkondlikele omavalitsustele tehtavaid makseid.

Lisaks sellele jõudis järelevalveamet seisukohale, et hüvitades kaupade ja teenuste eest makstud sisendkäibemaksu üksustele, mis ei pea käibemaksu maksuma, kuid mis jäävad käibemaksu hüvitise seaduse artikli 2 reguleerimisalasse, annavad Norra ametiasutused neile ettevõtetele majandusliku eelise.

Valikulisuse hindamisel kahtles järelevalveamet, kas käibemaksu hüvitamist, mis tema arvates on vägagi valikuline meede, võiks põhjendada käibemaksusüsteemi olemuse ja loogikaga, s.t kas hüvitamine täitis käibemaksusüsteemi olemuslikke eesmärges või muid eesmärges, mis ei olnud käibemaksusüsteemiga seotud. Norra ametiasutuste selgituste kohaselt oli käibemaksu hüvitise seaduse vastuvõtmise eesmärk julgustada käibemaksu hüvitise seaduse reguleerimisalasse jäävaid maksukohustuslasi valima käibemaksuga maksustatavate kaupade ja teenuste üksusesisese ja väljast hankimise vahel ning muuta valiku tegemine hõlpsamaks. Järelevalveamet kahtles, kas seda võib nimetada käibemaksusüsteemi olemusele ja loogikale vastavaks, kuna käibemaksusüsteemi eesmärk on tarbimise maksustamine. Järelevalveameti esialgse arvamuse kohaselt ei olnud käibemaksu hüvitamine sellisena 1970. aastal loodud käibemaksusüsteemi osa, vaid eraldi meede, mis võeti kasutusele hiljem, et parandada mõned käibemaksusüsteemist tulenevad moonutused.

Järelevalveamet märkis, et kuigi käibemaksu hüvitamine leevendas moonutusi omavalitsuste hangete puhul, moonutas see samas konkurentsi käibemaksust vabastatud sektoris sama majandustegevusega tegelevate üksuste vahel.

Järelevalveamet meenutas, et käibemaksu hüvitamise kava alusel võib sisendkäibemaksu põhimõtteliselt kava tingimustel hüvitada sõltumata sellest, kas selliste sektorite ettevõtjatele antav abi kaubandust mõjutab. Mõned sektorid, mille suhtes käibemaksu hüvitise seadust kohaldatakse, on osaliselt või täielikult avatud EMP-sisesele konkurentile. Abi andmine nende sektorite ettevõtetele võib seega mõjutada EMP lepinguriikide vahelist kaubandust. Järelevalveamet pidi hindama kava kui sellist ja

mitte selle kohaldamist igas üksikus sektoris. Kohtupraktikale tuginedes jõudis järelevalveamet esialgsele otsusele, et üldise riikliku kavana võis käibemaksu hüvitise seadus mõjutada lepinguosaliste vahelist kaubandust.

Järelevalveamet kahtles veel selles, et sisendkäibemaksu hüvitamist võiks EMP lepingu riigiabi eeskirjadega kokkusobivaks pidada mõne nimetatud lepingu artikli 61 lõigetes 2 ja 3 sätestatud erandi alusel. Kuigi abi võiks mõnes olukorras pidada kokkusobivaks EMP lepingu artikli 59 lõikes 2 ettenähtud erandi alusel, oli järelevalveamet esialgsel seisukohal, et kõnealune säte ei põhjenda käibemaksu hüvitise seaduse kokkusobivust kavana.

4. Norra ametiasutuste märkused

Norra ametiasutused esitasid järelevalveameti poolt tehtud ametliku uurimismenetluse algatamise otsuse kohta märkused 18. septembri 2006. aasta kirjas (reg nr 388922). Märkused olid jagatud kolme jaotisesse.

4.1 Käibemaksu hüvitamise kava raamistik

Norra ametiasutused selgitasid, et käibemaks on üldine maks, mida rakendatakse põhimõtteliselt kogu äritegevuse suhtes, sealhulgas kaupade tootmine ja turustamine ning teenuste osutamine. Kulutustelt makstava käibemaksu saab maksumaksja tagasi ainult teenuste puhul, mis kuuluvad käibemaksuga maksustamisele. Praeguste käibemaksueeskirjade kohaselt on käibemaksust vabastatud enamik munitsipaalsektori tegevustest:

„Munitsipaalsektori tegevus jääb üldiselt käibemaksusüsteemist välja. Käibemaksuga ei maksustata selliseid peamisi munitsipaalsektori tegevusi nagu tervishoiu-, haridus- ja sotsiaalteenused. Käibemaksu ei rakendata majandustegevuse suhtes, millega omavalitsusüksused tegelevad avalik-õiguslike asutustena. Seega ei maksta tagasi ka käibemaksu, mida omavalitsusüksused on maksnud käibemaksuvaba või käibemaksuga maksustamata tegevuse käigus. Seda võib nimetada varjatud käibemaksukuluks või pidada käibemaksusüsteemi anomaaliaks. Kuna käibemaksusüsteem peaks alluma neutraalsuse põhimõttele, võib omavalitsusüksuste erinev käsitlemine käibemaksu puhul moonutada konkurentsi. Asjaolu, et omavalitsusüksused ei saa erasektorist tulevalt sisendilt makstud käibemaksu tagasi nõuda, võib panna avalik-õiguslikke asutusi eelistama käibemaksuga maksustatavate teenuste hankimisel asutusesiseseid teenuseid nende ostmisele erasektorist.”

Omavalitsusüksustele kõikide kaupade ja teenuste pealt makstud sisendkäibemaksu hüvitamisega seoses väidavad Norra ametiasutused, et käibemaksu hüvitamise üldise kava eesmärk on luua võrdsed võimalused asutusesisesele ja väljast hankimisele:

„Käibemaks ei mõjuta enam omavalitsusasutuste valikuid otsuse tegemisel, kas eelistada asutusesisesed teenuseid või erasektori pakutavaid käibemaksuga maksustatavaid teenuseid. [...] Seepärast võib käibemaksu hüvitamise kava eesmärgiks pidada neutraalsust.”

Norra ametiasutused rõhutasid juba enne uurimise algatamist väljendatud seisukohta, et käibemaksu hüvitamise kava ei ole abimeede käibemaksu hüvitise seaduse artikli 2 reguleerimisalasse jäävate ettevõtete jaoks. Seda väidet põhjendati sellega, et käibemaksu hüvitamise üldise kava kasutuselevõtmisega 2004. aastal vähendati omavalitsusüksuste assigneeringuid aastaelarves sisendkäibemaksu hüvitiste prognoositava summa võrra. Seega ei mõjuta käibemaksu hüvitamise kava valitsuse tulusid. Seda süsteemi võib seega omavalitsusüksuste eraldiste vähendamisest ja hüvituskuludest tulenevalt kirjeldada isefinantseerivana.

4.2 Riigiabi EMP lepingu artikli 61 lõike 1 tähenduses

18. septembri 2006. aasta kirjas väljendasid Norra ametiasutused oma eriarvamust järelevalveameti hinnangu suhtes, mille kohaselt käibemaksu hüvitise seadus on riigiabi järgmistel põhjustel.

Majanduslik eelis

Norra ametiasutused usuvad, et käibemaksu hüvitamist ei ole õige nimetada eeliseks, mis vabastab ettevõtted maksudest, mida nad tavaliselt oma elarvest maksavad. Kuna omavalitsused rahastavad käibemaksu hüvitamise kava ise üldise rahastamise vähendamise kaudu, ei anta tegelikult majanduslikku eelist. Samuti ei tähenda käibemaksu hüvitamise kava maksukoguse vähendamist ega maksude maksmise edasilükkamist. Järelikult on Norra ametiasutuste arvates vale võrrelda käibemaksu hüvitamise kava meetmega, mille eesmärk on hüvitise saaja maksumõõnuse tõeline vähendamine.

Valikulisus

Käibemaksu hüvitise seaduse reguleerimisala on positiivselt määratletud sellega, et ostude puhul makstud sisendkäibemaks hüvitatakse ainult seaduse artiklis 2 sätestatud juriidilistele isikutele.

Valikulist maksumeedet ei saa aga põhjendada kõnealuse maksusüsteemi olemuse ja üldise eesmärgiga. Norra ametiasutused avaldasid arvamust, et kui järelevalveamet väitis, et käibemaksu hüvitamine ei moodusta osa käibemaksusüsteemist, jätis ta kõrvale nende argumenti, et käibemaksu hüvitamist võib pidada käibemaksusüsteemi olemuse ja loogikaga kooskõlas

olevaks. Norra ametiasutused esitasid sellele seisukohale vastuväite, viidates järelevalveameti riigiabi suuniste peatükile 17B.3.1 jj, kus käsitletakse diferentseeritud meetmete eri aspekte. Nende arvates põhjendab käibemaksu hüvitamist kõnealuse maksusüsteemi olemus või üldine eesmärk ning nad viitavad riigiabi suuniste peatükile 17B.3.4 „Äriühingute otsese maksustamisega seotud abimeetmeid käsitlevate riigiabi eeskirjade rakendamine”. Käibemaksusüsteemi aluseks on põhimõte, et see süsteem peab olema neutraalne ja mittediskrimineeriv. Seega võib käibemaksusüsteemi Norra ametiasutuste arvates pidada juba olemuslikult neutraalseks. Kuna käibemaksusüsteemi olemuslik neutraalsus on ka käibemaksu hüvitamise kava eesmärk, pidasid Norra ametiasutused õigeks käsitleda käibemaksu hüvitamise kava käibemaksusüsteemi olemuse ja loogikaga kooskõlas olevana.

Lisaks sellele märkisid nad, et kui käibemaksu hüvitamise kava lõpetatakse, põhjustab käibemaksusüsteem uuesti konkurentsimoontuse: „Asjaolu, et omavalitsusüksused ei saa sisendit käibemaksu tagasi, mõjutab omavalitsusüksuste valikuid otsuste tegemisel, kas eelistada asutusesisesed teenuseid või erasektori pakutavaid käibemaksuga maksustatavaid teenuseid.”

Norra ametiasutused märkisid, et käibemaksusüsteemist tuleneva konkurentsimoontuse leevendamiseks hindas nn Rattsø komitee mitmeid võimalikke meetmeid, enne kui leidis, et käibemaksu hüvitamise kava on neist kõige sobilikum. (1) Üks võimalikest meetmetest, mida komitee kaalus, oli anda omavalitsusüksustele õigus sisendkäibemaks maha arvata. Teine võimalik meede oli maksustada omavalitsusüksused üldise käibemaksuga. Rattsø komitee ei teinud otsust anda omavalitsusüksustele õigus sisendkäibemaks maha arvata, sest sellise meetme tulemusena ei oleks käibemaks olnud enam üldine maks. Arvesse võeti ka seda, et selline meede oleks võinud tuua kaasa surve teiste rühmade poolt. Rattsø komitee ei otsustanud maksustada omavalitsusüksuseid üldise käibemaksuga. Muuseas märkis komitee, et kuna paljusid munitsipalteenuseid osutatakse tasuta, puudub käibemaksu arvutamise alus:

„Omavalitsusüksustele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmine ja nende maksustamine üldise käibemaksuga oleksid mõlemad käibemaksusüsteemi sisesed lahendused. Nende meetmete eesmärk oleks aga täpselt sama kui käibemaksu hüvitamise kaval, nimelt leevendada käibemaksusüsteemist tulenevat konkurentsimoontust. Lisaks sellele puudub majanduslikus mõttes vahe hüvitamiskava ja omavalitsusüksustele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise vahel. Seega usub ministerium, et see, et rakendada otsustati käibemaksu hüvitamise kava, ei oma siin tähtsust.”

(1) *Norges Offentlige Utredninger (NOU) 2003: 3, Merverdiavgiften og kommunene, Konkurranserevidninger mellom kommuner og private* (edaspidi „Rattsø aruanne”).

Mõju kaubandusele

Norra ametiasutused kritiseerisid kaubanduse mõjutamise hindamist järelevalveameti poolt.

„Käibemaksu hüvitamise kava abil antakse omavalitsustsüstele tagasi peamiselt nende kohustuslike ülesannete teostamiseks ostetud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaks. Seadus kohustab omavalitsusüksusi osutama teatavaid teenuseid, seda eriti haridus-, tervishoiu- ja sotsiaaalalal. Näiteks tervishoiusektoris peavad omavalitsusüksused muu hulgas osutama üldarsti teenuseid, õendusteenuseid, ämmaemanda ja hooldekodu teenuseid. Sotsiaalsektoris peavad omavalitsusüksused andma praktilist ja majanduslikku abi, nt pakkuma sotsiaalkortereid.”

„Käibemaksu hüvitise seaduse artiklite 2 ja 3 kohaselt võib käibemaksu hüvitist anda ka omavalitsusüksustele, mis tegelevad mittekohustusliku tegevusega. Peale maakonna kohalike munit-sipaalkoolide pakutavate erikoolituste ei tea ministeerium aga ühtki käibemaksusüsteemi reguleerimisalast välja jäävat valdkonda, mille puhul oleks kaheldud, kas käibemaksu hüvitise saajad osutavad oma teenuseid teiste EMP ettevõtete konkureerides.”

Järelkult uskusid Norra ametiasutused, et käibemaksuseaduse reguleerimisalast välja jäänud sektorites on Euroopa naaberriikides väga vähe ettevõtteid, mis osutaksid sarnaselt Norra ettevõtetele käibemaksu hüvitise seaduse reguleerimisalasse jäävaid teenuseid. Lisaks sellele on teenuse osutaja valikul otsustavateks teguriteks teenuseosutaja kaugus ning keelebarjäär ja muud kultuurilised näitajad.

Norra ametiasutused arvasid, et selleks, et käibemaksu hüvitamise kava EMP lepingu artikli 61 lõikes 1 sätestatud kriteeriumide alusel tõeliselt hinnata, tuleks arvesse võtta seda, et käibemaksuga maksustamata sektorites on Norra ettevõtete ja teiste EMP ettevõtete vaheline konkurents üsna väike.

Seega uskusid Norra ametiasutused, et käibemaksu hüvitamine ettevõtetele käibemaksuga maksustamata sektorites ei saa mõjutada EMP lepingu osaliste vahelist kaubandust.

4.3 Üldised märkused

Norra ametiasutused viitasid mitmele ELi liikmesriigile, mis on võtnud kasutusele kohalike omavalitsuste käibemaksuga maksustamata või sellest vabastatud tegevusega kaasnevate käibemaksukulude tagasimaksmise kava. Moonutuste vältimiseks otsuste tegemisel, kas kasutada avalike teenuste riiklikke osutajaid või hankida need teenused väljastpoolt, on Roots, Taani,

Soome, Madalamaad ja Ühendkuningriigi loonud erinevad kavad käibemaksu tagastamiseks kohalikele omavalitsustele. Oma olemuselt sarnased käibemaksu tagastamise kavad on ka Prantsusmaal, Luksemburgis, Austrias ja Portugalis.

Veel tsiteerisid Norra ametiasutused endist volinikku hr Bolkesteini. Oma 1. veebruari 2000. aasta kirjas Belgiast pärit Michel Hansenne'ile, kes küsis Euroopa Parlamendilt, kas käibemaksu hüvitamise kava Ühendkuningriigis oli kooskõlas kuuenda käibemaksudirektiiviga, väitis hr Bolkestein, et käibemaksu hüvitamise kava „ei ole vastuolus kuuenda käibemaksudirektiiviga”, sest „see toob kaasa ainult finantstehingud erinevate avalik-õiguslike organite vahel ning seda reguleerib riiklike ametiasutuste finantseerimise riiklik poliitika”.

Hr Bolkestein kommenteeris ka „võimalikku kava, mille kohaselt liri valitsus subsideeriks liri heategevust summas, mis vastaks makstud käibemaksule, mida ei saa maha arvata”. Ta väitis, et „valitsuse subsidiumide andmine ei ole iseenesest vastuolus Euroopa Liidu käibemaksuseadusega”.

Norra ametiasutused mõnsid, et ükski neist tsitaatidest ei käsitlenud otseselt riigiabi eeskirju. Kuid nende arvates tuleneb nendest tsitaatidest, et käibemaksu hüvitamise kavasid ei peeta kuuenda käibemaksudirektiiviga vastuolus olevaks. Nende arvates näitab see asjaolu, et käibemaksu hüvitamise kavad on kooskõlas käibemaksusüsteemi olemuse ja loogikaga.

II. HINDAMINE

1. Riigiabi olemasolu

1.1 Sissejuhatus

EMP lepingu artikli 61 lõikes 1 on sätestatud, et:

„Kui käesolevas lepingus ei ole sätestatud teisiti, on igasugune EÜ liikmesriikide või EFTA riikide poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, käesoleva lepinguga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see mõjutab lepinguosaliste vahelist kaubandust.”

Järelevalveamet soovib kõigepealt teha märkuse käesoleva hindamise ulatuse kohta. Käesolev otsus ei käsitle Norra ametiasutuste otsust jätta teatavad tehingud käibemaksuseaduse reguleerimisalast välja. See käsitleb ainult sisendkäibemaksu hüvitamist teatavatele käibemaksu hüvitise seaduse reguleerimisalasse jäävatele isikutele.

Lisaks sellele tahaks järelevalveamet esile tõsta kolme märkust, mis tehti juba otsuses nr 225/06/COL.

Esiteks ei hõlma EMP lepingu reeglina EFTA riigi maksusüsteemi. Igal EFTA riigil on õigus kavandada ja rakendada maksusüsteemi vastavalt enda valitud poliitikale. Selliste maksumeetmete rakendamisel, nagu on käibemaksu hüvitise seaduse artiklis 3 ettenähtud sisendkäibemaksu hüvitamine, võivad aga olla tagajärjed, mis toovad selle EMP lepingu artikli 61 lõike 1 reguleerimisalasse. Kohtupraktika kohaselt⁽¹⁾ ei erista artikli 61 lõige 1 riigiabi selle põhjuste ega eesmärkide alusel, vaid määratleb selle toime järgi.

Teiseks kerkib küsimus, kas kõnealune meede on riigiabi, ainult niivõrd, kui see on seotud majandustegevusega, s.t tegevusega, mis seisneb kaupade ja teenuste pakkumises asjaomasel turul.⁽²⁾ Meede on riigiabi ainult juhul, kui ettevõtte sellest kasu saavad. Konkurentsieeskirjade kohaldamise eesmärgil on ettevõtja „majandustegevusega tegelev mis tahes üksus, olenemata tema õiguslikust seisundist ja rahastamisviisist”.⁽³⁾ Kuigi mõned sisendkäibemaksu tagasi saavad üksused ei vasta ettevõtte määratluse tingimustele, on asjaolu, et mõned käibemaksu hüvitise seaduse alusel hüvitise saajad on ettevõtte, piisav alus, hindamaks kava tervikuna kui riigiabikava.⁽⁴⁾

Kolmandaks võib abi anda nii riigiettevõtetele kui ka eraettevõtetele.⁽⁵⁾ Selleks et riiklikku ettevõtet saaks vaadelda riigiabi saajana, ei pea ta olema riigist eraldiseisev juriidiline isik. See, et üksust reguleerib avalik õigus ning ta on mittetulundusühing, ei tähenda tingimata, et ta ei ole ettevõtte riigiabi eeskirjade tähenduses.⁽⁶⁾

Neljandaks tahaks järelevalveamet Norra ametiasutuste üldistes märkustes nimetatud sarnaste kavade olemasolu kohta Euroopa Liidus märkida, et need süsteemid võivad käibemaksu hüvitamise kavast erineda ning et järelevalveamet on Norra ametiasutuste tähelepanekutest teavitanud Euroopa Komisjoni. Lisaks sellele tuleneb kohtupraktikast, et „asutamislepingus sätestatud kohustuse mis tahes rikkumisi liikmesriigi poolt seoses artiklis

92 sätestatud keeluga ei õigusta asjaolu, et kõnealust kohustust ei täida ka teised liikmesriigid”.⁽⁷⁾

Alljärgnevalt hindab järelevalveamet, kas käibemaksu hüvitise seadus vastab kavana⁽⁸⁾ EMP lepingu artikli 61 lõikes 1 sätestatud kriteeriumidele, et seda pidada riigiabiks.

1.2 Riigi ressursid

Selleks et abi oleks riigiabi EMP lepingu artikli 61 lõike 1 tähenduses, peab see olema antud riigi poolt riigi ressurssidest.

Hüvitisi maksab vahetult riik ning seega annab riik neid riigi ressurssidest.

Norra ametiasutused väitsid, et käibemaksu hüvitamise kava ei ole abimeede, sest see on isefinantseeriv süsteem. Nende arvates rahastavad käibemaksu hüvitamise kava omavalitsusüksused ise riigieelarvest omavalitsusüksustele laekuvate üldiste summade vähendamise kaudu. Käibemaksu hüvitamise kava kasutuselevõtuga 2004. aastal vähendati omavalitsuste eraldisi aastaeelarves vastavalt käibemaksu hüvitiste prognoositavale summale.

Järelevalveamet on arvamisel, et riigiabi seisukohalt ei ole oluline, kas omavalitsusüksuste rahasummat vähendati või mitte. Oluline on see, kas ettevõtte konkurentsieeskirjade tähenduses said riigilt ja riigi ressurssidest rahalist toetust. Kui omavalitsusüksus tegutseb ettevõtteks, tuleb seda riigiabi eesmärgil vaadelda eraldi omavalitsusüksusest kui avalikust asutusest. Järeldust ei muuda see, et hüvitiste maksmisel tekkinud riigi kulud tasakaalustatakse keskvõimu tasandil kohalikele ja piirkondlikele omavalitsustele eraldatavate summade vähendamisega. Makstud sisendkäibemaksu tagasimaksmist finantseeritakse riigieelarvest ning seega toimub see riigi ressurssidest.

Lisaks sellele ei ole järelevalveameti arvates kõigi omavalitsusüksuste puhul täpselt vastavuses see, kui palju eraldist vähendati, ja see, kui palju saadi käibemaksu hüvitist.

⁽¹⁾ Kohtuasi E-6/98: Norra vs. EFTA järelevalveamet, EFTA kohtu lahendid 1999, lk 76, punkt 34; liidetud kohtuasjad E-5/04, E-6/04 ja E-7/04: Fesil ja Finnfjord, PIL jt ning Norra vs. EFTA järelevalveamet, EFTA kohtu lahendid 2005, lk 121, punkt 76; kohtuasi 173/73: Itaalia vs. komisjon, EKL 1974, lk 709, punkt 13; kohtuasi C-241/94: Prantsusmaa vs. komisjon, EKL 1996, lk I-4551, punkt 20.

⁽²⁾ Liidetud kohtuasjad C-180/98–C-184/98: Pavlov jt, EKL 2000, lk I-6451, punkt 75.

⁽³⁾ Kohtuasi C-41/90: Höfner ja Elser, EKL 1991, lk I-1979, punkt 21.

⁽⁴⁾ Kohtuasi E-2/05: EFTA järelevalveamet vs. Island, EFTA kohtu lahendid 2005, lk 202, punkt 24.

⁽⁵⁾ Kohtuasi C-387/92: Banco Exterior de España, EKL 1994, lk I-877, punkt 11.

⁽⁶⁾ Kohtuasi C-244/94: Fédération Française des Sociétés d'Assurance jt, EKL 1995, lk I-4013, punkt 21; kohtuasi 78/76: Steinike & Weinlig, EKL 1977, lk 595, punkt 1.

⁽⁷⁾ Eespool viidatud kohtuasi 78/76: Steinike & Weinlig, punkt 24; kohtuasi T-214/95: Het Vlaamse Gewest vs. komisjon, EKL 1998, lk II-717, punkt 54.

⁽⁸⁾ Järelevalveameti hinnang otsuse nr 225/06/COL jaotises II.2.1 oli see, et käibemaksu hüvitise seadus on abikava. Viidatud on sellele hinnangule.

1.3 Majanduslik eelis

Riigi poolt või riigi ressurssidest ettevõttele pakutav finantsmeede, mis vähendab ettevõtte tavalisi eelarvest kantavaid kulusid, on majanduslik eelis. ⁽¹⁾

Norra ametiasutused väitsid, et käibemaksu hüvitamise kava ei ole majanduslik eelis, sest kava ei too kaasa maksusumma vähendamist ega maksmise edasilükkamist. Käibemaksu hüvitamise kava ei vähenda hüvitisesaaja maksukoormust.

Järelevalveamet seda seisukohta ei jaga. Tema arvates ei erista Norra ametiasutused riigiabi seisukohalt piisavalt riigi toimimise eri valdkondi, s.t riiki kui maksuhaldurit, omavalitsusüksusi kui riigiasutusi ning munitispaalsettevõtteid kui eraldi üksusi.

Selleks et teha kindlaks majandusliku eelise andmine, peab järelevalveamet hindama, kas meede vabastab selle saajad maksudest, mida nad tavaliselt oma äritegevuse käigus maksavad. Sisendkäibemaksu maksmine on ettevõtte majandustegevuse käigus tehtud ostudega seotud tegevuskulu, mille tavaliselt kannab ettevõtte ise. Hüvitades ettevõtetele, mis jäävad käibemaksu hüvitise seaduse artikli 2 reguleerimisalasse, kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu, annavad Norra ametiasutused neile ettevõtetele majandusliku eelise. Neile antakse eelis, kuna tegevuskulusid, mida nad peavad kandma, vähendatakse hüvitatud sisendkäibemaksu summa võrra.

Seega annab käibemaksu hüvitise seadus hüvitise saajatele majandusliku eelise.

1.4 Valikulisus

Selleks et abi oleks riigiabi EMP lepingu artikli 61 lõike 1 tähenduses, peab abimeede olema valikuline, s.t soodustama „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist”.

Otsuses nr 225/06/COL jõudis järelevalveamet seisukohale, et käibemaksu hüvitise seadus on sisuliselt valikuline meede. Käibemaksu hüvitise seaduse reguleerimisala on positiivselt määratletud sellisel, et ostudelt makstud sisendkäibemaks hüvitatakse ainult kõnealuse seaduse artiklis 2 sätestatud maksukohustuslas-

tele. Käibemaksu hüvitise seaduse alusel ettevõtetele antud eelis saada tagasi oma sisendkäibemaks tähendab vabastamist üldisest käibemaksusüsteemist tulenevast kohustusest, mis kehtib kaupade ja teenuste kõigi ostjate suhtes.

Kohtupraktika näeb ette, et konkreetset maksumeedet saab siiski põhjendada maksusüsteemi sisemise loogikaga, kui see on sellega kooskõlas. ⁽²⁾ Riigiabi on igasugune meede, mille eesmärgiks on vabastada konkreetse sektori ettevõtte osaliselt või täielikult maksudest, mis tulenevad üldise süsteemi tavalisest kohaldamisest, kui sellist vabastust ei saa üldise süsteemi olemuse ja loogikaga põhjendada. ⁽³⁾

Järelevalveamet hindab, kas käibemaksu hüvitise seaduse artiklis 3 sätestatud sisendkäibemaksu tagasimaksmine vastab käibemaksusüsteemi loogikale. Selle hindamiseks peab järelevalveamet kaaluma, kas sisendkäibemaksu tagasimaksmine vastab käibemaksusüsteemi eesmärkidele või muudele, käibemaksusüsteemiga mitteseotud eesmärkidele.

Käibemaksusüsteemi esmane eesmärk on maksustada teatavate kaupade tarned ja teatavate teenuste osutamine. Käibemaks on kaupade ja teenuste tarbimisele kehtestatud kaudne maks. Tavaliselt arvutatakse käibemaks igas tarneahela etapis ning kaupade ja teenuste importimisel välisriigist. Lõpptarbija maksab käibemaksu ostuhinna osana ja tal ei ole õigust seda maha arvata.

Kuigi käibemaksuga maksustatakse põhimõtteliselt kogu kaupade ja teenuste müük, on mõned tehingud sellest vabastatud (mille tagajärjel ei saa sisendkäibemaksu kreditiisse kanda), mis tähendab et sellised tarned ei kuulu käibemaksuga maksustamisele.

Norra käibemaksuseaduse I peatüki artiklid 5, 5a ja 5b vabastavad käibemaksust sellised tehingud nagu kinnisvara müük ja rent, tervishoiuteenuste ja tervisega seotud teenuste, sotsiaal-, haridus- ja finantsteenuste jne osutamine. Nimetatud kaupade müüjaid ja teenuste osutajaid peetakse käibemaksu seisukohalt lõpptarbijateks, sest nad peavad maksma sisendkäibemaksu, ilma et saaks küsida oma kaupade ja teenuste puhul väljundkäibemaksu. Süsteemi loogilise tagajärjena maksavad lõpptarbija käibemaksust vabastatud kaupade müügil ja teenuste osutamisel sisendkäibemaksu ning neil ei ole õigust seda maha arvata.

⁽²⁾ Eespool viidatud kohtuasi E-6/98: Norra vs. EFTA järelevalveamet, punkt 38; eespool viidatud liidetud kohtuasjad E-5/04, E-6/04 ja E-7/04 Fesil ja Finnfjord, PIL jt ning Norra vs. EFTA järelevalveamet, punktid 84–85; liidetud kohtuasjad T-127/99, T-129/99 ja T-148/99: Territorio Histórico de Alava jt vs. komisjon, EKL 2002, lk II-1275, punkt 163; kohtuasi C-143/99: Adria-Wien Pipeline, EKL 2001, lk I-8365, punkt 42; kohtuasi T-308/00: Salzgitter vs. komisjon, EKL 2004, lk II-1933, punkt 42; kohtuasi C-172/03: Wolfgang Heiser, EKL 2005, lk I-1627, punkt 43.

⁽³⁾ Kohtuasi E-6/98: Norra vs. EFTA järelevalveamet, EFTA kohtu lahendid 1999, lk 76, punkt 38; eespool viidatud liidetud kohtuasjad E-5/04, E-6/04 ja E-7/04: Fesil ja Finnfjord, PIL jt ning Norra vs. EFTA järelevalveamet, punktid 76–89; kohtuasi 173/73: Itaalia vs. komisjon, EKL 1974, lk 709, punkt 16.

⁽¹⁾ Eespool viidatud liidetud kohtuasjad E-5/04, E-6/04 ja E-7/04: Fesil ja Finnfjord, PIL jt ning Norra vs. EFTA järelevalveamet, punktid 76 ja 78–79; kohtuasi C-301/87: Prantsusmaa vs. komisjon, EKL 1990, lk I-307, punkt 41.

Käibemaksusüsteemi selline loogiline tagajärg on aga teisel tasandil loonud moonutuse, mida Norra ametiasutused on püüdnud kõrvaldada käibemaksu hüvitise seaduse vastuvõtmisega. Sellest järeldub, et käibemaksu hüvitise seaduse loogika seisneb selliste käibemaksusüsteemi loomulike loogiliste tagajärgede tasakaalustamises, mis tulenevad teatavate tarnete käibemaksust vabastamisest. Seega ei ole käibemaksu hüvitise seaduse mõtte lõpptarbivate maksustamises, nagu see on üldise käibemaksusüsteemi puhul, vaid selles, et aidata teatavatel lõpptarbijarühmadel vältida konkurentsi moonutamist käibemaksuga maksustatavate kaupade ja teenuste asutusesisese ning väljast hankimise vahel.

Norra ametiasutused selgitasid, et käibemaksu hüvitise seaduse artikli 1 kohaselt oli sisendkäibemaksu hüvitamise eesmärk luua võrdsed võimalused käibemaksuga maksustatavate kaupade ja teenuste asutusesisesele ning väljast hankimisele.

Järelevalveamet on arvamusel, et makstud sisendkäibemaksu hüvitamist muudel kui käibemaksusüsteemis sätestatud põhjustel ei saa õigustada käibemaksusüsteemi eesmärgiga. Norra ametiasutuste taotletavat eesmärki luua võrdsed võimalused käibemaksuga maksustatavate kaupade ja teenuste avalik-õiguslike asutuste sisesele ning nende väljast hankimisele tuleks sellisel kujul tunnustada, kuid seda ei saa pidada käibemaksusüsteemi olemuse ja loogikaga kooskõlas olevaks. Sellega seoses viitab järelevalveamet eelkõige kohtuasjas *Heiser*⁽¹⁾ tehtud otsusele, mille kohaselt ainult sellest, et meetmel on kiiduväärt eesmärk, ei piisa selle EMP lepingu artikli 61 lõike 1 tähenduses riigiabi liigitamata jätmiseks. EMP lepingu artikli 61 lõikes 1 ei eristata riigiabi selle põhjuste ja eesmärkide, vaid selle toime järgi.⁽²⁾

Järelevalveamet ei jäta tähele panemata seda, et eesmärk, mida Norra ametiasutused käibemaksu hüvitise seaduse vastuvõtmisega taotlesid, oli luua avalik-õiguslike organite jaoks neutraalsus käibemaksuga maksustatavate kaupade ja teenuste hankimise suhtes. Seda neutraalsust ei saa segi ajada käibemaksusüsteemi neutraalsusega.

Kuna eesmärk luua võrdsed võimalused kaupade ja teenuste avalik-õiguslike asutuste sisesele ning nende väljast hankimisele ei ole kooskõlas käibemaksusüsteemi loogikaga, võib seda eesmärki võtta arvesse ainult kõnealuse meetme kokkusobivuse hindamisel.

Eespool nimetatud põhjustel on järelevalveamet jõudnud järeldusele, et käibemaksu hüvitamist ei saa põhjendada käibemaksusüsteemi olemuse ja loogikaga. Seega on see valikuline meede.

⁽¹⁾ Eespool viidatud kohtuasi C-172/03: Wolfgang Heiser.

⁽²⁾ Kohtuasi C-159/01: Madalmaal vs. komisjon, EKL 2004, lk I-4461, punkt 51.

1.5 Konkurentsi moonutamine

Selleks et meede jääks EMP lepingu artikli 61 lõike 1 reguleerimisalasse, peab see moonutama või ähvardama moonutada konkurentsi.

Sisendkäibemaks hüvitatakse ainult käibemaksu hüvitise seaduse artikli 2 reguleerimisalasse jäävatele avalik-õiguslikele ja eraüksustele. Kui need üksused osutavad käibemaksust vabastatud teenuseid aga käibemaksu hüvitise seaduse artikli 2 reguleerimisalast välja jäävate ettevõtetega konkureerides, on viimaste ostukulud suuremad, kuigi teenused, mida nad osutavad, on samad. Kuigi sisendkäibemaksu hüvitamise eesmärk oli kõrvaldada konkurentsi moonutamine omavalitsusüksuste hangete teostamisel, on see moonutanud käibemaksust vabastatud sektorites majandustegevusega tegelevate avalik-õiguslike asutuste ja sama majandustegevusega tegelevate eraettevõtete vahelist konkurentsi. Riigiabi tõttu oleksid eraettevõtete pakutavad tooted kõigi samade tingimuste juures kallimad. Seega on konkurentsi moonutatud. Kui hüvitist antaks nii avalik-õiguslikele kui ka eraettevõtetele, ähvardaks abi moonutada konkurentsi siseriiklike ja teiste samal turul tegutsevate EMP ettevõtete vahel.

Seepärast on järelevalveamet jõudnud käibemaksuga maksustamata kaupu tootvatele ja teenuseid pakkuvatele ettevõtetele antava hüvitise suhtes järeldusele, et ettevõtete vahelist konkurentsi on moonutatud.

1.6 Mõju kaubandusele

Riigiabi jääb EMP lepingu artikli 61 lõike 1 reguleerimisalasse vaid niivõrd, kui võrd see mõjutab EMP lepingu osaliste vahelist kaubandust.

Oma märkustes otsuse nr 225/06/COL kohta vaidlustasid Norra ametiasutused kaubanduse mõjutamise kriteeriumi hindamise järelevalveameti poolt; hinnang ei põhinenud nende arvates olukorra õigel mõistmisel. Nende arvates antakse käibemaksu hüvitamise kava abil omavalitsusüksustele eeskätt tagasi nende kohustuslike ülesannete jaoks ostetud kaupade ja teenuste pealt tasutud sisendkäibemaks. Mittekohustusliku tegevuse puhul, millega omavalitsusüksused võivad tegelda, ei näinud Norra ametiasutused ühtegi käibemaksuga maksustamata valdkonda, kus käibemaksu hüvitise saajad osutavad oma teenuseid teiste EMP ettevõtetega konkureerides, välja arvatud mõned koolid, mida kaebuse esitaja nimetas. Norra ametiasutused usuvad, et käibemaksu hüvitise seaduse reguleerimisalasse jäävate Norra ettevõtetega konkureerivad ettevõtteid on Euroopa naaberriikides väga vähe.

Järelevalveamet kordab otsuses nr 225/06/COL väljendatud seisukohta kaubandusele avalduva mõju hindamise suhtes. Järelevalveamet on kohustatud uurima, kas abikava võib mõjutada EMP-sisest kaubandust, kuid ei pea kindlaks tegema selle tegelikku mõju.⁽¹⁾ Põhimõtteliselt võivad käibemaksu hüvitamise kava tingimustel saada sisendkäibemaksu eest hüvitist kõik käibemaksu hüvitamise kavas sätestatud isikud, sõltumata sellest, kas konkreetsele ettevõttele antav abi mõjutab kaubandust. Euroopa Kohtu praktikas on otsustatud, et „*abikava puhul võib komisjon piirduda asjaomase kava üldiste tunnusoonte uurimisega, ilma et ta peaks uurima igat abikava kohaldamisjuhtu eraldi*”.⁽²⁾ Selle tõlgenduse on heaks kiitnud ka EFTA kohus.⁽³⁾

Kaubanduse mõjutamise kriteeriumi on tavaliselt tõlgendatud nii, et meedet käsitletakse üldiselt riigiabina, kui see võib mõjutada kaubandust EMP riikide vahel.⁽⁴⁾ Ka juhul, kui Norra ametiasutustel on õigus, et käibemaksu hüvitiste saajatega konkureerivad EMPs vaid mõned ettevõtted, võib abimeede mõjutada kaubandust, sest kaubanduse mõjutamise kriteeriumi hindamisel EMP lepingu artikli 61 lõike 1 tähenduses ei peeta oluliseks hüvitise saajate ega konkurentide arvu.⁽⁵⁾

Riigiabi andmine ettevõttele võib põhjustada selle, et siseriiklikud tarded püsivad samal tasemel või suurenevad, mille tulemusena vähenevad teiste ettevõtete võimalused tulla asjaomase EMP riigi turule.⁽⁶⁾ Seega ei sõltu abina määramine osutatud teenuste kohalikust või piirkondlikust iseloomust ega asjaomase tegevusvaldkonna ulatusest.⁽⁷⁾

⁽¹⁾ Kohtuasi C-298/00 P: Itaalia vs. komisjon, EKL 2004, lk I-4087, punkt 49; kohtuasi C-372/97: Itaalia vs. komisjon, EKL 2004, lk I-3679, punkt 44.

⁽²⁾ Kohtuasi T-171/02: Regione autonoma della Sardegna vs. komisjon, EKL 2005, lk II-2123, punkt 102; kohtuasi 248/84: Saksamaa vs. komisjon, EKL 1987, lk 4013, punkt 18; kohtuasi C-75/97: Belgia vs. komisjon, EKL 1999, lk I-3671, punkt 48; kohtuasi C-278/00: Kreeka vs. komisjon, EKL 2004, lk I-3997, punkt 24.

⁽³⁾ Eespool viidatud kohtuasi E-6/98: Norra vs. EFTA järelevalveamet, punkt 57; kohtuasi E-2/05: EFTA järelevalveamet vs. Island, EFTA kohtu lahendid 2005, lk 202, punkt 24.

⁽⁴⁾ Liidetud kohtuasjad T-298/97-T-312/97: e.a. Alzetta a.o. vs. komisjon, EKL 2000, lk II-2319, punktid 76–78.

⁽⁵⁾ Kohtuasi C-71/04: Administración del Estado vs. Xunta de Galicia, EKL 2005, lk I-7419, punkt 41; kohtuasi C-280/00: Altmark Trans, EKL 2003, lk I-7747, punkt 81; liidetud kohtuasjad C-34/01–C-38/01: Enirisorse, EKL 2003, lk I-14243, punkt 28; kohtuasi C-142/87: Belgia vs. komisjon („Tubemeuse”), EKL 1990, lk I-959, punkt 43; liidetud kohtuasjad C-278/92–C-280/92: Hispaania vs. komisjon, EKL 1994, lk I-4103, punkt 42.

⁽⁶⁾ Eespool viidatud kohtuasi E-6/98: Norra vs. EFTA järelevalveamet, punkt 59; kohtuasi C-303/88: Itaalia vs. komisjon, EKL 1991, lk I-1433, punkt 27; liidetud kohtuasjad C-278/92–C-280/92: Hispaania vs. komisjon, EKL 1994, lk I-4103, punkt 40; eespool viidatud kohtuasi C-280/00: Altmark Trans, punkt 78.

⁽⁷⁾ Eespool viidatud kohtuasi C-280/00: Altmark Trans, punkt 77; kohtuasi C-172/03: Wolfgang Heiser, EKL 2005, lk I-1627, punkt 33; kohtuasi C-71/04: Administración del Estado vs. Xunta de Galicia, EKL 2005, lk I-7419, punkt 40.

Künnist või protsenti, millest allapoole jäädes abi lepinguosaliste kaubandust ei mõjuta, ei ole kehtestatud.⁽⁸⁾ Pigem vastupidi – kohtupraktika kohaselt⁽⁹⁾ tuleb ettevõtet pidada abi poolt mõjutatuks iga kord, kui riigiabi tulemusena paraneb teise ettevõtte olukord esimesega võrreldes.

Käibemaksuseaduse I peatüki artiklitega 5 ja 5a jäetakse teatavad tehingud käibemaksuseaduse reguleerimisalast välja. Sama seaduse artikkel 5b näeb ette, et seaduse reguleerimisalast jääb välja teatavate teenuste, sealhulgas tervishoiuteenuste ja terviseiga seotud teenuste, sotsiaal-, haridus- ja finantsteenuste, avaliku võimu teostamisega seotud teenuste ning teatri-, ooperi-, balleti- ja kinokülastusõiguse, tsirkuseetenduste ning galeriides ja muuseumides eksponeeritavate näituste külastusõiguse andmise kujul osutatavate teenuste, loteriiteenuste ning kooli- ja ülikoolisööklates toidu pakkumisega seotud teenuste jne osutamine. Seega on kõik kõnealused teenused käibemaksust vabastatud, kuid kuuluvad põhimõtteliselt käibemaksu hüvitise seaduse reguleerimisalasse.⁽¹⁰⁾ Mõned neist valdkondades, nagu näiteks finantsteenused, kooli- ja ülikoolisööklates toidu pakkumisega seotud teenused, mõned hambaraviteenused, mõned tasu eest osutatavad haridusteenused, mõned kinoteenused, on osaliselt või täielikult EMP-sisesele konkurentsile avatud. Seega võib konkurentsile avatud sektorites tegutsevatele ettevõtetele antav abi mõjutada EMP lepingu osaliste vahelist kaubandust.

Nimetatud põhjustel ning kohtupraktikat arvesse võttes on järelevalveamet arvamusel, et käibemaksu hüvitise seadus on üldine riigisisene hüvituskava, mis võib mõjutada EMP lepingu osaliste vahelist kaubandust.

1.7 Järeldus

Eespool nimetatud põhjustel on järelevalveamet järeldusel, et käibemaksu hüvitise seadus on riigiabikava EMP lepingu artikli 61 lõike 1 tähenduses.

⁽⁸⁾ Kohtuasi C-280/00: Altmark Trans, EKL 2003, lk I-7747, punkt 81; kohtuasi C-172/03: Wolfgang Heiser, EKL 2005, lk I-1627, punkt 32.

⁽⁹⁾ Eespool viidatud kohtuasi E 6/98: Norra vs. EFTA järelevalveamet, punkt 59; kohtuasi 730/79: Philip Morris vs. komisjon, EKL 1980, lk 2671, punkt 11.

⁽¹⁰⁾ Käibemaksu hüvitise seaduse artikkel 4 sätestab hüvitise saamise piirangud.

2. Menetlusnõuded

Vastavalt järelevalve- ja kohtulepingu protokoll nr 3 I osa artikli 1 lõikele 3 „tuleb EFTA järelevalveametit piisava ajavaruga teavitada igasugusest abi andmisest või abi muutmise kavast, et järelevalveametil oleks võimalik esitada märkusi [...]. Asjaomane EFTA riik ei tohi kavandavat meetet rakendada enne lõpliku otsuse langetamist”.

Norra ametiasutused ei teavitanud järelevalveametit käibemaksu hüvitise seadusest enne selle jõustumist. Seega leiab järelevalveamet, et Norra ametiasutused ei ole täitnud järelevalve- ja kohtulepingu protokoll nr 3 I osa artikli 3 lõikes 1 sätestatud kohustusi.

3. Abi kokkusobivus

Järelevalveamet leiab, et käesolevas asjas ei saa kohaldada ühtegi EMP lepingu artikli 61 lõikes 2 nimetatud erandit.

EMP lepingu artikli 61 lõiget 3 silmas pidades ei saa sisendkäibemaksu hüvitamise suhtes EMP lepingu artikli 61 lõike 3 punkti a kohaldada, sest ükski Norra piirkondadest ei vasta selle sätte erakordselt madala elatustaseme või tõsise tööpuuduse tingimusele. Hüvitised ei edendanud ühtki üleeuroopalist huvi pakkuvat tähtsat projekti ega aidanud kõrvaldada tõsist häiret EFTA riigi majanduses, mida nõutakse kokkusobivuseks EMP lepingu artikli 61 lõike 3 punktis b.

Abi võib pidada EMP lepingu artikli 61 lõike 3 punkti c alusel EMP lepinguga kokkusobivaks, kui see soodustab teatava majandustegevuse või teatava majanduspiirkonna arengut, ilma et see kahjustaks kaubandustingimusi määral, mis oleks vastuolus ühiste huvidega. Kõnealune abikava ei soodusta teatava majandustegevuse ega majanduspiirkonna arengut, vaid selle eesmärgiks Norra ametiasutuste sõnul on luua võrdsed võimalused käibemaksuga maksustatavate kaupade ja teenuste üksusesisesele ja välisele hankimisele.

Järelevalveamet on arvamisel, et ettevõtte selliste jooksvate kulude nagu sisendkäibemaks vähendamine on tegevusabi. Sellist liiki abi on põhimõtteliselt keelatud. Seepärast on järelevalveamet arvamisel, et käibemaksu hüvitise seadus on abikava, mida selle praegusel kujul ei saa pidada EMP lepingu riigiabi eeskirjadega kokkusobivaks.

Sellest hoolimata kordab järelevalveamet, et küsimus, kas meede on riigiabi või mitte, kerkib ainult niivõrd, kui võrd seda antakse majandustegevuseks, s.t tegevuseks, mis seisneb kaupade ja teenuste pakkumises asjaomasel turul. Sellest järeldub käesoleva asja jaoks, et kava alusel hüvitise saajate poolt riigihalduse ülesannete või seadusjärgsete kohustuste, mis ei ole majandustegevus, täitmise ulatuses ei kohaldata nende suhtes riigiabi ja sealhulgas ka meetme kokkusobivuse hindamist.

Lisaks sellele ei kohaldata riigiabi eeskirju EMP lepingu artikli 59 lõike 2 kohaselt ettevõtete suhtes, mis osutavad üldist majandushuvi pakkuvaid teenuseid, niivõrd kui võrd kõnealuste eeskirjade kohaldamine takistab neil täitmast neile pandud konkreetseid ülesandeid ja juhul, kui see ei mõjuta lepinguosaliste huve.

Üldiselt on EFTA riikidele antud üldist majandushuvi pakkuvate teenuste määramisel üsna suur kaalutusõigus. Järelevalveamet peab tagama selle, et üldist majandushuvi pakkuvate teenuste määramisel ei tehtaks ilmseid vigu. Ta ei saa käesolevas asjas hinnata üksikasjalikult, kas kõik käibemaksust vabastatud sektorete hankijad, kes sisendkäibemaksu tagasi saavad, s.t keda abikava hõlmab, vastavad EMP lepingu artikli 59 lõikes 2 sätestatud tingimustele. Järelevalveamet saab ainult näidata, kas nimetatud tingimuste täitmist arvesse võttes võib sisendkäibemaksu hüvitamist antud ettevõtetele või konkreetsele ettevõtete rühmale pidada kokkusobivaks riigiabiks EMP lepingu artikli 59 lõike 2 tähenduses. Käibemaksu hüvitise seadus nendesse piiridesse ei jää.

28. novembril 2005 võttis Euroopa Komisjon vastu otsuse asutamislepingu artikli 86 lõike 2 kohaldamise kohta riigiabi suhtes, mida antakse üldist majandushuvi pakkuvaid teenuseid osutavatele ettevõtjatele avalike teenuste eest makstava hüvitisena. ⁽¹⁾ See otsus inkorporeeriti EMP lepingusse juulis 2006. ⁽²⁾

Selle otsuse ⁽³⁾ kohaselt on haiglaid ja sotsiaalkortereid haldavatel ettevõtjatel, kellele on tehtud ülesandeks üldist majandushuvi pakkuvate teenuste osutamine, eritunnused, millega tuleb arvestada. Siseturu praegusel arengutaseme puhul ei pruugi konkurentsimoontuste ulatus kõnealustes valdkondades olla proportsionaalne käibe ja hüvitise suurusega. Seetõttu on teavitamiskohustusest vabastatud arstiabi, sealhulgas vajaduse korral põhitegevusega otseselt seotud hädaabi- ja abiteenuseid pakkuvad haiglad, eriti teadusuuringute valdkonnas, ning sotsiaalkortereid haldavad ettevõtjad, kes pakuvad teenuseid ebasoodsas olukorras olevatele kodanikele ja sotsiaalselt vähemsoodsas olukorras rühmadele, kes piiratud maksevõime tõttu ei suuda hankida elupaika turutingimustel.

⁽¹⁾ Avaldatud: ELT L 312, 29.11.2005, lk 67.

⁽²⁾ Komisjoni 28. novembri 2005. aasta otsus 2005/842/EÜ (EÜ asutamislepingu artikli 86 lõike 2 kohaldamise kohta üldist majandushuvi pakkuvaid teenuseid osutavatele ettevõtjatele avalike teenuste eest makstava hüvitisena antava riigiabi suhtes) inkorporeeriti EMP lepingu XV lisse punktina 1h 8. juuli 2006. aasta otsusega nr 91/2006 (ELT L 289, 19.10.2006, lk 31 ja EMP kaasanne nr 52, 19.10.2006, lk 24).

⁽³⁾ Punkt 15.

See erand ei hõlma aga sisendkäibemaksu hüvitamist ettevõtetele selle osa eest nende majandustegevusest, mis ei ole osa nende avaliku teenindamise kohustusest. Nagu eespool hinnatud, on kõnealune hüvituskava riigiabi ja seda ei saa pidada EMP lepingu eeskirjadega kokkusobivaks. Sellega seoses võib viidata mõnele asjaomase tegevusega tegelevale sektorile, s.t sektoritele, mille suhtes käibemaksu ei kohaldata ja mille puhul on Euroopa Komisjoni, järelevalveameti või kohtu praktikas otsustatud, et kõnealune tegevus on majandustegevus, mida teostati teistele konkurentsi pakkudes. See kehtib eriti hambaravi-⁽¹⁾ ja kiirabiteenuste⁽²⁾ puhul.

Lisaks sellele võidakse mõne käibemaksu hüvitamise kava alusel abi saaja suhtes kohaldada mõnd teist erandit, andes talle näiteks vähese tähtsusega abi, rakendades tema suhtes grupierandi määruse, nt väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete grupierandi määruse sätteid jne.

Kava selle praegusel kujul ei hõlma aga ainult avaliku teenindamise kohustusi või mõnda eespool nimetatud erandit. Käibemaksu hüvitise seaduse reguleerimisala on mõeldud laiema. See ei sisalda vajalikke kriteeriume, mis tagaksid nende erandite järgimise. Seega ei saa kava tervikuna pidada EMP lepingu riigiabi eeskirjadega kokkusobivaks.

4. Järeldus

Järelevalveamet leiab, et Norra ametiasutused on kohaldanud käibemaksu hüvitise seadust ebaseaduslikult, rikkudes järelevalve- ja kohtulepingu protokolli nr 3 I osa artikli 1 lõiget 3. Sisendkäibemaksu hüvitamine, nagu seda näeb ette kõnealune seadus selle praegusel kujul, ei ole kooskõlas EMP lepingu toimimisega eespool nimetatud põhjustel.

Järelevalve- ja kohtulepingu protokolli nr 3 II osa artikli 14 kohaselt peab EFTA riik ebaseadusliku abi puhul, mille kohta tehakse otsus, et see on kokkusobimatu, abi järelevalveameti nõudmisel reeglina selle saajalt välja nõudma.

Järelevalveamet on arvamusel, et käesoleval juhul ei välista abi tagasimaksmist ükski üldpõhimõte. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ebaseadusliku abi tühistamine selle tagasinõudmise teel ebaseaduslikkuse tuvastamise loogiline tagajärg. Sellest

⁽¹⁾ Eespool viidatud kohtuasi C-172/03: Wolfgang Heiser.

⁽²⁾ Kohtuasi C-475/99: Firma Ambulanz Glöckner vs. Landkreis Südwestpfalz, EKL 2001, lk I-8089.

tulenevalt ei saa ebaseaduslikult antud riigiabi tagasinõudmist, selleks et eelnev olukord taastada, käsitada põhimõtteliselt EMP lepingu riigiabi eesmärkide suhtes ebaproportsionaalsena. Abi tagasimaksmise korral jääb abisaaja ilma eelisest, mis tal konkurentide ees turul oli, ning taastatakse abi andmisele eelnenud olukord.⁽³⁾ Abi tagasimaksmisega seoses ei ületa järelevalveamet reeglina, välja arvatud erandlikel asjaoludel, oma kohtupraktikas tunnustatud pädevuspiire, kui ta palub EFTA riigil ebaseadusliku abina antud summad tagasi nõuda, sest ta vaid taastab sellega eelnenud olukorra.⁽⁴⁾

Lisaks sellele ei saa abi saanud ettevõtteid järelevalve- ja kohtulepingu protokolli nr 3 alusel järelevalveameti poolt teostatava riigiabi kontrolli kohustuslikkust arvesse võttes põhimõtteliselt õiguspäraselt oodata, et abi on seaduslik, kui selle andmine ei ole kooskõlas selles protokolliis sätestatud menetlusega.⁽⁵⁾

Hr Bolkesteini esitatud väited, mida Norra ametiasutused mainisid, käsitlesid asjaomaste kavade kokkusobivust käibemaksueeskirjadega tervikuna. Lisaks sellele lisas hr Bolkestein vähemalt ühele oma väidetest „*eeldusel, et järgitakse riigiabi eeskirju*”. Seega on järelevalveamet arvamusel, et kõnealused väited ei anna alust õiguspäraseks ootuseks.

Ka ei ole Norra ametiasutused viidanud ühelegi samalaadsele riigiabikavale, mille oleks heaks kiitnud kas Euroopa Komisjon või järelevalveamet ja mis oleks andnud alust õiguspäraseks ootusteks käibemaksu hüvitise seaduse suhtes.

Nendel põhjustel on järelevalveamet arvamusel, et käesolevas asjas ei ole ilmnenud ühtegi erandlikku asjaolu, mis oleks andnud alust õiguspärase ootuse tekkeks abisaajatel.

Järelevalve- ja kohtulepingu protokolli nr 3 II osa artikli 14 lõike 2 ning järelevalveameti 14. juuli 2004. aasta otsuse 195/04/COL artiklite 9 ja 11 kohaselt peab tagasi makstav summa sisaldama ka liitintressi.⁽⁶⁾

⁽³⁾ Kohtuasi C-350/93: komisjon vs. Itaalia, EKL 1995, lk I-699, punkt 22.

⁽⁴⁾ Kohtuasi C-75/97: Belgia vs. komisjon, EKL 1999, lk I-3671, punkt 66; kohtuasi C-310/99: Itaalia vs. komisjon, EKL 2002, lk I-2289, punkt 99.

⁽⁵⁾ Kohtuasi C-169/95: Hispaania vs. komisjon, EKL 1997, lk I-135, punkt 51.

⁽⁶⁾ Avaldatud: ELT L 139, 25.5.2006, lk 37 ja EMP kaasanne nr 26, 25.5.2006, lk 1.

Seega nõutakse Norra ametiasutustelt vajalike meetmete võtmist, et nõuda sisse kogu käibemaksu hüvitise seaduse artikli 3 alusel antud kokkusobimatu abi, ning seda, et nad teavitaksid järelevalveametit sellest kahe kuu jooksul.

Norra ametiasutused peavad käibemaksu hüvitise seadust muutma ning muudatused peavad riigiabi andmise välistamiseks jõustuma viivitamatult. Järelevalveametit tuleb õigusaktides tehtavatest vajalikest muudatustest teavitada kahe kuu jooksul,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA OTSUSE:

Artikkel 1

Norra ametiasutuste kohaldatud käibemaksu hüvitise seaduse kohaselt antud riigiabi ei ole kokkusobiv EMP lepingu toimimisega.

Artikkel 2

Norra peab muutma käibemaksu hüvitise seadust ning muudatused peavad riigiabi andmise vältimiseks jõustuma viivitamatult.

Artikkel 3

Norra ametiasutused võtavad kõik vajalikud meetmed, et kõigilt abisaajatelt artiklis 1 nimetatud abi tagasi saada.

Artikkel 4

Tagasimaksmine peab toimuma viivitamatult ning siseriiklikes õigusaktides kehtestatud menetluskorras tingimusel, et need

võimaldavad käesoleva otsuse kohest ja tõhusat täitmist. Tagastamisele kuuluv abi peab sisaldama intressi ja liitintressi, mida arvestatakse sellest kuupäevast, millal abi oli soodustatud isikute käsutuses, kuni selle tagasimaksmiseni. Intressi arvestatakse EFTA järelevalveameti otsuse 195/04/COL artiklite 9 ja 11 põhjal.

Artikkel 5

Norra ametiasutused teavitavad EFTA järelevalveametit otsuse täitmiseks võetud meetmetest kahe kuu jooksul käesoleva otsuse kättesaamisest.

Artikkel 6

Käesolev otsus on adresseeritud Norra Kuningriigile.

Artikkel 7

Ainult ingliskeelne versioon on autentne.

Brüssel, 3. mai 2007

EFTA järelevalveameti nimel,

Bjørn T. GRYDELAND
president

Kurt JÄGER
kolleegiumi liige