EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

28. september 2006 *

Kohtuasjas C-128/05,

mille esemeks on EÜ artikli 226 alusel esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi, mis esitati 18. märtsil 2005,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Austria Vabariik, esindajad: algul H. Dossi, hiljem M. Fruhmann, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (ettekandja), U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh,

kohtujurist: E. Sharpston,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

olles 27. aprilli 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagiavalduses Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Austria Vabariik võimaldas väljaspool Austriat asutatud reisijateveoga tegelevatel maksukohustuslastel jätta maksudeklaratsioonid esitamata ning mitte tasuda käibemaksu netosummat juhul, kui nende aastakäive Austrias on alla 22 000 euro, arvestades sellega, et sel juhul tasumisele kuuluva käibemaksu summa on võrdne mahaarvamisele kuuluva käibemaksuga, ning kuna ta kehtestas lihtsustatud korra kohaldamisele tingimuse, et arvetel või nende asemel esitatavatel dokumentidel käibemaksu ei näidata, siis on Austria 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; edaspidi „kuues direktiiv") artiklitest 2 ja 6, artikli 9 lõike 2 punktist b, artiklitest 17 ja 18 ning artikli 22 lõigetest 3–5 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Kuues direktiiv

2 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune teenuste osutamine riigi territooriumil tasu eest.

3 Vastavalt nimetatud direktiivi artikli 6 lõike 1 esimesele lõigule on teenuste osutamine „mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses".

4 Sama direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt b sätestab, et „[...] veoteenuste osutamise kohaks [on] see koht, kus vedu toimub, võttes arvesse läbitud vahemaid".

5 Kuuenda direktiivi artiklid 17 ja 18 määratlevad mahaarvamisõiguse tekkimise, ulatuse ja kasutamise eeskirjad, mis kujutavad endast käibemaksusüsteemi nurgakivi.

6 Artikli 18 lõike 1 punkt a näeb eelkõige ette, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane „artikli 17 lõike 2 punkti a kohase mahaarvamise korral omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet". Sama artikli lõike 2 esimeses lõigus on sätestatud, et „maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast maksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud lõike 1 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus".

7 Kuuenda direktiivi artikkel 22 näeb vastavalt lõigetes 3, 4 ja 5 ette arve väljastamise tingimused, deklaratsioonide esitamise eeskirjad ja maksukohustuslase kohustuse tasuda iga deklaratsiooni esitamisel tasumisele kuuluv käibemaksu netosumma.

8 Nimetatud direktiivi artikkel 24 pealkirjaga „Väikeettevõtjate eriskeem" [mõiste „skeem" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „kord"] sätestab lõikes 1:

„Liikmesriikidel, kellel võib tavapärase maksu[korra] kohaldamisel väikeettevõtjate suhtes tekkida nende ettevõtjate tegevusest või struktuurist tulenevaid raskusi, on võimalus enda kehtestatud tingimustel ja piires, kuid arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, kohaldada maksustamise ja maksukogumise suhtes lihtsustatud menetlusi, näiteks kindla maksumääraga [korda], kui [see] ei too kaasa maksu vähenemist."

9 Muu hulgas võimaldavad artikli 24 lõiked 2–7 liikmesriikidel säilitada või kehtestada käibemaksu vabastused või astmelised maksusoodustused maksukohustuslastele, kelle aastakäive on alla 5000 euro.

Siseriiklikud õigusnormid

10 Rahandusministri määrus, millega kehtestatakse mahaarvamisele kuuluvate summade arvutamiseks keskmised määrad välisriigis asutatud ettevõtjatele, kes teostavad rahvusvahelisi reisijatevedusid (*BGBl.* II, 166/2002, edaspidi „rahandusministri määrus"), sätestab:

„Umsatzsteuergesetz'i (käibemaksuseadus, 1994, *BGBl.* 663/1994 *BGBl.* I, 56/2002 föderaalseadusest tulenevas redaktsioonis) artikli 14 lõike 1 punkti 2 alusel on sätestatud järgnev:

Artikkel 1. Ettevõtjad, kelle registrijärgne asukoht ega tegevuskoht ei asu riigi territooriumil ja kelle käive on vastavalt artikli 1 lõike 1 punktidele 1 ja 2 maksustamisperioodil alla 22 000 euro, võivad väljaspool Austriat registreeritud mootorsõidukite või haagistega teostatud rahvusvahelise reisijateveoga tekkinud käibelt arvutada mahaarvamisele kuuluvad summad 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 12 kohaselt, kohaldades eespool nimetatud tegevusega seotud käibele 10% keskmist määra (1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 1 lõike 1 punktid 1 ja 2), kui nad 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 11 mõttes ei esita arveid rahvusvahelist reisijatevedu hõlmavate teenuste eest, mida on nimetatud eespool.

Artikkel 2. Keskmine maksumäär kompenseerib kõik mahaarvamisele kuuluvad summad, mis on seotud artiklis 1 nimetatud rahvusvahelist reisijatevedu hõlmavate teenustega.

Artikkel 3. Kui mahaarvamisele kuuluv summa arvutatakse vastavalt artiklile 1, on ettevõtja 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 18 lõike 2 punktide 5 ja 6 kohaselt vabastatud raamatupidamise korraldamise kohustusest.

Artikkel 4. Käesolevat määrust kohaldatakse tehingutele ja sündmustele, mis on toimunud pärast 31. märtsi 2002."

Kohtueelne menetlus

11 Komisjon edastas vastavalt 13. märtsil 2000 ja 17. oktoobril 2003 Austria Vabariigile märgukirja ja täiendava märgukirja, milles palus viimasel teha teatavaks oma märkused kahe kuu jooksul alates kahest nimetatud kirjast viimase kättesaamisest.

12 Pärast seda, kui komisjon oli tutvunud Austria Vabariigi vastusega sellele kirjale, esitas ta liikmesriigile 9. juulil 2004 põhjendatud arvamuse, kutsudes liikmesriiki võtma arvamuse järgimiseks vajalikke meetmeid kahe kuu jooksul arvamuse kättesaamisest. Austria vastas põhjendatud arvamusele 6. septembril 2004 saadetud kirjaga.

13 Kuna komisjon leidis, et see vastus teda ei rahulda, esitas ta käesoleva hagi.

Hagi

Vaidluse ulatus

14 Komisjon heidab Austria Vabariigile ette, et viimane on rahandusministri määrusega rikkunud kuuenda direktiivi artikleid 2 ja 6 ning artikli 9 lõike 2 punkti b, artikleid 17 ja 18 ning artikli 22 lõikeid 3–5. Nimetatud liikmesriik tugineb oma vastuväites täielikult direktiivi artikli 24 lõikele 1.

15 Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktides 24–26 märkinud, ei puutu kõik komisjoni hagi raames viidatavad sätted asjasse. Kuuenda direktiivi artiklid 2 ja 6, artikli 9 lõike 2 punkt b ning artikkel 17 sätestavad põhimõtted, mille alusel artiklites 18 ja 22 nimetatud menetlustingimusi tuleb kohaldada. Komisjoni kirjalikes märkustes ei ole märgitud, kuidas rahandusministri määrus on rikkunud põhimõtteid, mille kohaselt maksustatakse teenuste osutamine käibemaksuga (nimetatud direktiivi artikkel 2); on reisijatevedu teenuste osutamine (artikkel 6); on rahvusvahelise reisijateveo osutamise kohaks see koht, kus vedu toimub, võttes arvesse igas liikmesriigis läbitud vahemaid [artikli 9 lõike 2 punkt b], ja maksukohustuslasel on õigus maha arvata tasutud sisendkäibemaksu (artikkel 17). Eespool nimetatud määrusega kehtestatud kord eeldab vastupidi kõikide põhimõtete kohaldamist. Siiski võib see olla vastuolus direktiivi artiklite 18 ja 22 sätetega, mis on seotud käibemaksuarvete esitamisega, raamatupidamise korraldamisega ja deklaratsioonide esitamisega.

16 Järelikult, kui Austria Vabariigi esitatud vastuväited, mis põhinevad täielikult kuuenda direktiivi artikli 24 lõike 1 kohaldatavusel nimetatud korra suhtes, tuleb jätta arvestamata, võib sedastada üksnes kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti a ja lõike 2 ning artikli 22 lõigete 3–5 rikkumist.

17 Komisjoni põhjendus tugineb kolmele peamisele argumendile, millega soovitakse tuvastada, et kuuenda direktiivi artikli 24 lõige 1 ei hõlma rahandusministri määrusega kehtestatud erikorda. Esiteks, seda korda kohaldatakse ettevõtjatele, kelle aastakäive Austrias on alla 22 000 euro, mis ei vasta selle sättes ette nähtud mõistele „väikeettevõtjad". Austria Vabariik ei ole tõendanud, et selline kord ei too kaasa maksusoodustust. Viimaks lubab nimetatud säte liikmesriikidel menetlusi lihtsustada, kuid ei võimalda kõnealustele ettevõtjatele täieliku maksuvabastuse andmist.

18 Austria Vabariik lükkab need argumendid ümber, väites, et väljaspool Austriat asutatud ettevõtjad, kes tegelevad rahvusvahelise reisijateveoga ja kelle käive on alla 22 000 euro, on hõlmatud kuuenda direktiivi artikli 24 lõikega 1.

19 Et hinnata hagi põhjendatust, tuleb kontrollida, kas rahandusministri määrusega kehtestatud korda kuuenda direktiivi artikli 24 lõike 1 mõttes võib käsitleda kui „maksustamise ja maksukogumise suhtes lihtsustatud menetlusi", kui see väljendub maksu vähenemises ja kohaldub üksnes „väikeettevõtjatele". Selleks et see säte ei

oleks kohaldatav, piisab sellest, kui see kord ei vasta kas või ühele nendest kriteeriumidest.

Maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlused

Poolte argumendid

20 Komisjon väidab, et rahandusministri määrusega kehtestatud kord vabastab kõnealused ettevõtjad kohustusest koostada arveid, pidada käibemaksuarvestust ning seetõttu ka seda deklareerida ja tasuda. Arvestades seda, et reisijateveo maksumäär on 10% ja mahaarvamine on samas ulatuses lubatud, järeldab komisjoni sellest, et maksuvõlg on viidud nullini. Niisiis ei kujuta selline kord endast käibemaksuga maksustamise ja maksukogumise lihtsustamist, vaid võrdub maksuvabastusega, mis ületab kuuenda direktiivi artikli 24 lõikes 1 lubatut.

21 Mis puudutab argumenti, mille kohaselt kujutab nimetatud korra abil kehtestatud vabastus ülemäärase lihtsustamise formaalset aspekti, mis võrdub maksuvabastusega, siis lükkab Austria Vabariik selle ümber, väites, et kuuenda direktiivi artikli 24 lõige 1 ei sätesta selles küsimuses ühtki piirangut. Muu hulgas väidab ta seda, et mis puudutab väikeettevõtjatele kindla maksumäära kehtestamist või muid käibemaksuga maksustamise või maksukogumise suhtes lihtsustatud menetlusi, siis annab see säte laia kaalutlusõiguse, viidates selles osas 12. juuli 1988. aasta otsusele liidetud kohtuasjades 138/86 ja 139/86: Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs (EKL 1988, lk 3937, punkt 41).

Euroopa Kohtu hinnang

22 Esiteks tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 24 lõige 1 annab liikmesriikidele õiguse kohaldada väikeettevõtjatele erikorda, mis kujutab endast erandit selle direktiiviga kehtestatud üldkorrast (vt selle kohta 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin, EKL 1988, lk I-6229, punkt 34). Nagu teisi erikordasid, mis on sätestatud direktiivi artiklites 25 ja 26, võib ka artiklis 24 ette nähtud korda kohaldada üksnes siis, kui see on vajalik selle eesmärgi saavutamiseks (vt selle kohta 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans, EKL 2005, lk I-10683, punkt 35). Lisaks tuleb väljakujunenud kohtupraktika kohaselt üldreeglist kehtestatud erandeid tõlgendada kitsalt (18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-83/99: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 2001, lk I-445, punkt 19, ja 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-321/02: Harbs, EKL 2004, lk I-7101, punkt 27).

23 Vastupidi Austria Vabariigi väidetele ei saa eespool viidatud kohtuotsusest Direct Cosmetics ja Laughtons Photographs tuletada, et liikmesriikidel on lai kaalutlusõigus käibemaksuküsimustes maksustamise lihtsustatud menetluste valiku osas. Tegelikult selgub nimetatud otsuse punktist 41, et Euroopa Kohus on selles uurinud üksnes kaalutlusõiguse ulatust, mis on liikmesriigil kuuenda direktiivi artikli 24 lõike 1 raames lihtsustatud meetmete võtmise üle otsustamisel.

24 Rahandusministri määrusega kehtestatud kord vabastab maksust ettevõtjad, kes teostavad rahvusvahelist reisijatevedu ning vastavad käibemaksuarvestuse pidamise teatud tingimustele. Kuna need ettevõtjad ei ole kohustatud koostama arveid, millel on käibemaks märgitud, võivad nad Austrias tekkinud käibele kohaldada keskmist määra, mis võrdub mahaarvamisele kuuluva määraga, kuid sellisel juhul ei või nad

nõuda muude summade mahaarvamist tagasimaksmise menetluse raames. Selline maksuvabastus väljendub seega asjaolus, et käibemaksu ei deklareerita ega tasuta, mida Austria Vabariik sealjuures ei vaidlusta.

25 Kuuenda direktiivi artikli 24 lõige 1 sätestab, et liikmesriikidel on võimalus „kohaldada maksustamise ja maksukogumise suhtes lihtsustatud menetlusi, näiteks kindla maksumääraga [korda]". Selle sätte sõnastusest ei tulene, et nad võivad väikeettevõtjad täielikult vabastada käibemaksu tasumise kohustusest, maksustamise menetlusi võib üksnes lihtsustada, ilma et sellega siiski mõeldakse võimalust kõnealuste ettevõtjate käibemaksukohustus täielikult kaotada. Sellisel maksuvabastuse juhul, nagu on ette nähtud rahandusministri määruses, käibemaksu ei koguta, seega pole küsimus enam „maksukogumise menetlustes", isegi mitte kõige lihtsustatumalt, millele nimetatud säte aga ometi sõnaselgelt viitab. Lisaks näitlikustab „kindla maksumääraga [kord]", mis on toodud maksustamise lihtsustatud menetluste näitena, et nimetatud sättes ette nähtud korra alusel on ettevõtjad tegelikult kohustatud käibemaksu tasuma. Seega ei saa mõiste „lihtsustatud menetlused" hõlmata selle maksuga maksustamise ja maksukogumise täielikku puudumist.

26 Seda tõlgendust toetavad kuuenda direktiivi artikli 24 lõiked 2–5, mis viitavad sõnaselgelt liikmesriikide võimalusele kohaldada „maksuvabastust", samas kui sama artikli lõikes 1 sellist terminit ei esine. Sellise viite puudumine tähendab, et maksustamise lihtsustatud menetlused, mida liikmesriik võib nimetatud lõike 1 alusel rakendada, ei hõlma maksuvabastusi.

27 Eeltoodud märkustest tuleneb, et rahandusministri määrusega kehtestatud kord ületab liikmesriikidele kuuenda direktiivi artikli 24 lõikega 1 antud pädevuse, kuna see ei kehtesta „maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlusi", vaid vabastab kõnealused ettevõtjad käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohustusest. Neil asjaoludel ei ole vaja uurida komisjoni teiste argumentide põhjendatust selleks, et vastupidi Austria Vabariigi väidetele tõendada, et selline kord ei ole nimetatud sätte alusel õigustatud.

28 Järelikult tuleb nimetatud korda pidada kuuenda direktiiviga vastuolus olevaks.

29 Kokkuvõttes tuleb sedastada, et kuna Austria Vabariik lubas väljaspool Austriat asutatud reisijateveoga tegelevatel maksukohustuslastel jätta maksudeklaratsioonid esitamata ning mitte tasuda käibemaksu netosummat juhul, kui nende aastakäive Austrias on alla 22 000 euro, arvestades sellega, et sel juhul on tasumisele kuuluv käibemaks võrdne mahaarvamisele kuuluva käibemaksuga, ning kuna ta kehtestas lihtsustatud korra kohaldamisele tingimuse, et arvetel või nende asemel esitatavatel dokumentidel käibemaksu ei näidata, on Austria Vabariik rikkunud kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punktist a ja lõikest 2, samuti artikli 22 lõigetest 3–5 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

30 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist Austria Vabariigilt nõudnud ja kuna viimati nimetatu on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Kuna Austria Vabariik lubas väljaspool Austriat asutatud reisijateveoga tegelevatel maksukohustuslastel jätta maksudeklaratsioonid esitamata ning mitte tasuda käibemaksu netosummat juhul, kui nende aastakäive Austrias on alla 22 000 euro, arvestades, et sel juhul on tasumisele kuuluv käibemaks võrdne mahaarvamisele kuuluva käibemaksuga, ning kuna ta kehtestas lihtsustatud korra kohaldamisele tingimuse, et arvetel või nende asemel esitatavatel dokumentidel käibemaksu ei näidata, on Austria Vabariik rikkunud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 18 lõike 1 punktist a ja lõikest 2, samuti artikli 22 lõigetest 3–5 tulenevaid kohustusi.**

2. **Ülejäänud osas jätta hagi rahuldamata.**

3. Mõista kohtukulud välja Austria Vabariigilt.

Allkirjad