EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

26. oktoober 2010 *

Kohtuasjas C-97/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wieni (Austria) 4. märtsi 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. märtsil 2009, menetluses

Ingrid Schmelz

versus

Finanzamt Waldviertel,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev (ettekandja), kohtunikud E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, P. Lindh, T. von Danwitz ja C. Toader,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. aprilli 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Austria valitsus, esindajad: C. Pesendorfer ja J. Bauer,

– Saksamaa valitsus, esindajad: C. Blaschke ja J. Möller,

– Kreeka valitsus, esindajad: M. Tassopoulou, K. Georgiadis ja I. Bakopoulos,

– Euroopa Liidu Nõukogu, esindajad: A.-M. Colaert ja J.-P. Hix,

– Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja B.-R. Killmann,

olles 17. juuni 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 14. veebruari 2006. aasta direktiiviga 2006/18/EÜ (ELT L 51, lk 12; edaspidi „kuues direktiiv"), artikli 24 lõike 3 ja artikli 28i, samuti nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv"), artikli 283 lõike 1 punkti c kehtivuse küsimust, lähtudes EÜ artiklitest 12, 43 ja 49 ning võrdse kohtlemise põhimõttest. Taotlus puudutab ühtlasi kuuenda direktiivi artikli 24 lõike 2 ja käibemaksudirektiivi artikli 287 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Saksamaal elava Saksa kodaniku I. Schmelzi ja Finanzamt Waldvierteli (edaspidi „Finanzamt") vahelises vaidluses Finanzamti väljastatud maksuteate üle, mis puudutab käibemaksu, mille I. Schmelz on väidetavalt kohustatud tasuma 2006. ja 2007. aasta eest seoses Austrias asuva korteri üürile andmisest saadud tuluga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

Kuues direktiiv

3 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktile b vabastavad liikmesriigid maksust kinnisvara üürile ja rendile andmise.

4 Kuuenda direktiivi XIV jaotises, mis käsitleb eriskeeme, paikneb artikkel 24 „Väikeettevõtjate eriskeem", mille lõike 2 punktid a ja b võimaldavad liikmesriikidel sisuliselt käibemaksuvabastuse säilitada või anda selle maksukohustuslastele, kelle aastakäive omavääringus on kuuenda direktiivi vastuvõtmise päeval kehtiva ümberarvestuskursi kohaselt kuni 5 000 Euroopa arvestusühikut.

5 Austria Vabariigi, Soome Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi ühinemistingimusi ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavaid muudatusi käsitleva akti (EÜT 1994, C 241, lk 21 ja EÜT 1995, L 1, lk 1) XV lisa IX jaotise „Maksustamine" punkti 2 alapunkti c kohaselt võib Austria Vabariik kuuenda direktiivi artikli 24 lõigete 2–6 kohaldamisel vabastada käibemaksust maksukohustuslased, kelle aastakäive omavääringusse konverteerituna on väiksem kui 35 000 eurot.

6 Kuuenda direktiivi artikli 24 lõige 3 näeb ette:

„Maksuvabastuse […] põhimõtet kohaldatakse väikeettevõtjate poolt kauba tarnimisele ja teenuste osutamisele.

Liikmesriigid võivad teatavad tehingud lõikes 2 sätestatud korra alt välja arvata. […]"

7 Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkt j sätestab, et „Austria Vabariik võib kinnisvara elamispinnana rendile andmise suhtes kohaldada üht kahest artikli 12 lõike 3 punkti a kolmandas lõigus sätestatud vähendatud maksumäärast, tingimusel et see määr ei ole väiksem kui 10%".

8 Kuuenda direktiivi artikliga 28i „Väikeettevõtjate eriskeem" on sama direktiivi artikli 24 lõikele 3 lisatud järgmine lõik:

„Igal juhul ei anta lõikes 2 sätestatud maksuvabastust […] välismaal asuva maksukohustuslase poolt tehtud kauba- ja teenusetarnete puhul."

Käibemaksudirektiiv

9 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti l kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust kinnisasja rendile ja üürile andmise.

10 Käibemaksudirektiivi artikli 117 lõige 2 näeb ette, et Austria Vabariik võib kinnisasja elamispinnana üürile andmise suhtes kohaldada üht kahest artiklis 98 sätestatud vähendatud maksumäärast, tingimusel et see määr ei ole madalam kui 10 protsenti.

11 Käibemaksudirektiivi artikli 272 lõike 1 punkt d sätestab, et liikmesriigid võivad teatavatest või kõikidest selle direktiivi XI jaotise „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused" peatükkides 2 („Registreerimine"), 3 („Arved"), 4 („Arvepidamine"), 5 („Deklaratsioonid") ja 6 („Koondaruanded") nimetatud kohustustest vabastada „maksukohustuslased, kellele kohaldub artiklites 282–292 väikeettevõtetele ettenähtud maksuvabastus".

12 Käibemaksudirektiivi XII jaotises, mis hõlmab „Erikorrad", sisaldub 1. peatükk pealkirjaga „Väikeettevõtete erikord". 1. peatüki 1. jaos „Maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlused" paiknev artikkel 281 võimaldab sisuliselt „liikmesriikidel, kellel võib tavapäraste käibemaksureeglite kohaldamisel väikeettevõtetele tekkida nende ettevõtete tegevusest või struktuurist tulenevaid raskusi, […] kohaldada maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlusi […]".

13 Käibemaksudirektiivi nimetatud 1. peatüki 2. jakku „Maksuvabastused ja astmelised maksusoodustused" kuuluv artikkel 282 täpsustab, et „käesolevas jaos ettenähtud maksuvabastusi ja astmelisi maksusoodustusi kohaldatakse kaupade tarnele ja teenuste osutamisele väikeettevõtete poolt".

14 Käibemaksudirektiivi samasse 2. jakku kuuluva artikli 283 lõike 1 punkti c kohaselt ei kohaldata selles jaos ettenähtud meetmeid järgmistele tehingutele: „kaubatarned ja teenuste osutamine maksukohustuslase poolt, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub".

15 Käibemaksudirektiivi artikkel 287 sätestab, et „liikmesriigid, kes ühinesid pärast 1. jaanuari 1978, võivad kohaldada maksuvabastust maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas nende ühinemiskuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt ei ületa järgmisi summasid". Austria Vabariigi jaoks kehtestati selleks summaks 35 000 eurot.

16 Käibemaksudirektiivi artikkel 288 näeb ette:

„Käesolevas jaos sätestatud meetmete kohaldamisel kontrollsummana kasutatav käive moodustub järgmistest summadest ilma käibemaksuta:

1) kaubatarnete ja osutatud teenuste väärtus, niivõrd, kui need on maksustatavad;

2) nende artiklites 110 või 111, artikli 125 lõikes 1, artiklis 127 või artikli 128 lõikes 1 nimetatud maksust vabastatud (koos varasemal etapil tasutud käibemaksu mahaarvamise õigusega) tehingute väärtus;

3) artiklites 146–149, 151, 152 või 153 nimetatud maksust vabastatud tehingute väärtus;

4) kinnisasjaga tehtavate tehingute, artikli 135 lõike 1 punktides b–g nimetatud finantstehingute ja kindlustusteenuste summa, juhul kui need tehingud ei ole oma olemuselt abitehingud.

Käibe arvutamisel ei võeta siiski arvesse ettevõtja materiaalse või immateriaalse põhivara võõrandamise tehinguid."

17 Käibemaksudirektiivi artiklite 411 ja 413 kohaselt on kuues direktiiv kehtetuks tunnistatud ja käibemaksudirektiiv jõustub 1. jaanuaril 2007.

Siseriiklikud õigusnormid

18 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1994, *BGBl.* 663/1994, edaspidi „UStG 1994") § 6 lõike 1 punkt 16 põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis näeb ette, et käibemaksust on vabastatud kinnisvara üürile ja rendile andmine, välja arvatud eluruumina kasutatava kinnisvara üürile andmine.

19 Vastavalt UStG 1994 § 6 lõike 1 punktile 27 põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on maksust vabastatud „väikeettevõtjate tehtavad tehingud. Väikeettevõtja on ettevõtja, kelle elukoht või asukoht on Austrias ja kelle § 1 lõike 1 punktides 1 ja 2 nimetatud tehingute käive maksustamisaastal ei ületa 22 000 eurot" 2006. aastal ja 30 000 eurot 2007. aastal.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

20 I. Schmelz on Saksa kodanik, kelle elukoht on Saksamaal. Talle kuulub Austrias eluruum, mida ta üürib välja, saades igakuist üüri 330 eurot, millele lisandub korteriga seotud kulude hüvitis.

21 Kuna I. Schmelz leidis, et tema kui väikeettevõtja on UStG 1994 § 6 lõike 1 punkti 27 alusel käibemaksu tasumisest vabastatud, ei lisanud ta üürisummale käibemaksu.

22 Finanzamt on seisukohal, et kuna I. Schmelzil ei ole Austrias elu- ega asukohta, siis ei saa väikeettevõtete käibemaksuvabastust tema suhtes kohaldada. Finanzamt tegi kindlaks, et I. Schmelzi Austrias üürile andmisega seotud netokäive oli 2006. aastal 5 890,90 eurot ja 2007. aastal 5 936,37 eurot, ning väljastas kaks maksuteadet: 19. juuni 2008. aasta maksuteatega kohustas ta I. Schmelzi tasuma käibemaksu 334,93 eurot ja 17. novembri 2008. aasta maksuteatega 316,15 eurot.

23 I. Schmelz esitas nende maksuteadete peale kaebuse Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wienile. See kohus täpsustas täiendavat teavet andes, et I. Schmelz teatas 10. märtsil 2009, et põhikohtuasjas vaidlusalustel aastatel ei olnud tal muud käivet Euroopa Liidu territooriumil.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab esiteks, et Finanzamti maksuotsused on kooskõlas siseriikliku seadusega, mis omakorda on kooskõlas nii kuuenda direktiivi kui

ka käibemaksudirektiivi sätetega, ja teiseks toob esile, et erinevalt I. Schmelzist võiks isik, kelle elukoht on Austrias, saada väikeettevõtja käibemaksuvabastuse.

25 Seetõttu tekkis Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wienil kahtlus, kas need direktiivid on kooskõlas esmasest õigusest, nimelt EÜ artiklitest 12, 43 ja 49 tuleneva diskrimineerimiskeeluga ning võrdset kohtlemist nõudva liidu õiguse üldpõhimõttega.

26 Ühtlasi tekkis Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wienil küsimus, kas väikeettevõtteid muudest ettevõtetest eristav käibesumma suurus hõlmab vaid ühes asjaomases liikmesriigis tekkinud käivet või tuleb arvesse võtta kogu liidu territooriumil tekkinud käive, ning ta otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas […] kuuenda direktiivi […] artikli 24 lõike 3 ja artikli 28i sõnastus „ning välismaal asuva maksukohustuslase poolt tehtud kauba- ja teenusetarnete puhul" […] ja eeskiri, millega see säte on üle võetud liikmesriigi õigusesse, on vastuolus EÜ asutamislepinguga, eeskätt diskrimineerimiskeeluga (EÜ artikkel 12), asutamisvabadusega (EÜ artikkel 43 jj), teenuste osutamise vabadusega (EÜ artikkel 49 jj) või liidus tagatud põhiõigustega (liidu õiguses sätestatud võrdsuse põhimõte), kuna see säte näeb ette, et kuuenda direktiivi artikli 24 (väikeettevõtjate eriskeem) lõikes 2 sätestatud maksuvabastust ei anta liidu kodanikele, kelle alaline elukoht ei ole asjaomase liikmesriigi territooriumil, samal ajal kui liidu kodanikud, kelle alaline elukoht on selle liikmesriigi territooriumil, võivad olla sellest maksust vabastatud, juhul kui asjaomane liikmesriik tagab direktiivi kohaselt väikeettevõtjatele maksuvabastuse?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 283 lõike 1 punkti c sõnastus „kaubatarned ja teenuste osutamine maksukohustuslase poolt, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub" ja eeskiri, millega see säte on üle võetud liikmesriigi õigusesse, on vastuolus EÜ asutamislepinguga, eeskätt diskrimineerimiskeeluga (EÜ artikkel 12), asutamisvabadusega (EÜ artikkel 43 jj), teenuste osutamise vabadusega (EÜ artikkel 49 jj) või liidus tagatud põhiõigustega (liidu õiguses sätestatud võrdsuse põhimõttega), kuna see säte näeb ette, et käibemaksudirektiivi artiklis 282 jj (väikeettevõtete erikord) sätestatud maksuvabastust ei anta liidu kodanikele, kelle alaline elukoht ei ole asjaomase liikmesriigi territooriumil, samal ajal kui liidu kodanikud, kelle alaline elukoht on selle liikmesriigi territooriumil, võivad olla sellest maksust vabastatud, juhul kui asjaomane liikmesriik tagab [käibemaksudirektiivi] kohaselt väikeettevõtjatele maksuvabastuse?

3. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas kuuenda direktiivi artikli 24 lõike 3 ja artikli 28i sõnastus „ning välismaal asuva maksukohustuslase poolt tehtud kauba- ja teenusetarnete puhul" on EÜ artikli 234 esimese lõigu punkti b tähenduses kehtetu?

4. Kui vastus teisele küsimusele on jaatav, siis kas käibemaksudirektiivi artikli 283 lõike 1 punkti c sõnastus „kaubatarned ja teenuste osutamine maksukohustuslase poolt, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub" on EÜ artikli 234 esimese lõigu punkti b tähenduses kehtetu?

5. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav, siis kas „aastakäive" [Austria Vabariigi, Soome Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi ühinemistingimusi ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavaid muudatusi käsitleva akti] XV lisa IX jaotise „Maksustamine" punkti 2 alapunkti c ja kuuenda direktiivi artikli 24 tähenduses on ettevõtja

ühe aasta tehingute käive selles liikmesriigis, kus väikeettevõtjaid puudutavast korrast tulenevat võimalust kasutatakse, või tema ühe aasta tehingute käive kogu liidu territooriumil?

6. Kui vastus neljandale küsimusele on jaatav, siis kas „aastakäive" käibemaksudirektiivi artikli 287 tähenduses on ettevõtja ühe aasta tehingute käive selles liikmesriigis, kus väikeettevõtjaid puudutavast korrast tulenevat võimalust kasutatakse, või tema ühe aasta tehingute käive kogu liidu territooriumil?"

Eelotsuse küsimuste vastuvõetavus

27 Euroopa Liidu Nõukogu leiab, et eelotsuse küsimuste esitamise ajal ei olnud eelotsusetaotluse esitanud kohtul kõiki vajalikke andmeid, et hinnata I. Schmelzi asukoha küsimust. Selguski ju hiljem, et põhikohtuasja kaebuse esitajal ei olnud Saksamaal muud majandustegevust ja seega ei peetud teda seal käibemaksukohustuslaseks. Kuna I. Schmelzi ainus käibemaksuga maksustatav tegevus seisneb Austrias asuva korteri teistele isikutele üürile andmises, siis leiab nõukogu, et teda võib pidada Austrias asukohta omavaks isikuks. Seega ei ole tõendatud, et eelotsuse küsimused on põhikohtuasja vaidluse lahendamisel asjassepuutuvad.

28 Seoses sellega tuleb meenutada, et EÜ artiklis 234 sätestatud menetluses on üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul kohtuasja eripära arvesse võttes õigus hinnata eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks ning Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Järelikult, kui esitatud küsimused puudutavad liidu õiguse tõlgendamist ja/või kehtivust, on Euroopa Kohus reeglina kohustatud eelotsuse tegema (vt selle kohta 15. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-415/93: Bosman, EKL 1995, lk I-4921, punkt 59, ja 18. märtsi 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-317/08–C-320/08: Alassini jt, EKL 2010, lk I-2213, punkt 25).

29 Seega saab Euroopa Kohus jätta liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmselge, et taotletud liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud, et anda talle esitatud küsimustele tarvilik vastus (eespool viidatud kohtuotsus Alassini jt, punkt 26).

30 Lisaks nähtub EÜ artikli 234 teisest lõigust selgelt, et on liikmesriigi kohtu otsustada, millises menetlusstaadiumis on tal vaja esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimus (10. märtsi 1981. aasta otsus liidetud kohtuasjades 36/80 ja 71/80: Irish Creamery Milk Suppliers Association jt, EKL 1981, lk 735, punkt 5, ja 17. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-470/03: AGM-COS.MET, EKL 2007, lk I-2749, punkt 45).

31 Isegi kui eeldada, et I. Schmelzi poolt eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud andmed on õiged, ei saa sellest antud juhul kuidagi järeldada, et taotletud liidu õiguse tõlgendusel ei ole ilmselgelt mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega või et probleem on hüpoteetiline. Nagu Austria valitsus kohtuistungil täpsustas, et kui I. Schmelz tegigi ainsad maksustatavad tehingud oma korteri üürile andmisel, ei

tulene sellest tõsiasjast, et Austria ametiasutused võiksid teda pidada Austrias asukohta omavaks isikuks.

32 Seega ilmneb, et Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wieni esitatud eelotsuse küsimustele tuleb vastata.

Eelotsuse küsimused

33 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma eelotsuse küsimustega, mis on omavahel seotud ja mida tuleb seega käsitleda koos, sisuliselt selgitust, kas selles osas, milles kuuenda direktiivi artikli 24 lõige 3 ja artikkel 28i ning käibemaksudirektiivi artikli 283 lõike 1 punkt c lubavad liikmesriikidel anda nende territooriumil asuvatele väikeettevõtetele käibemaksuvabastuse, millega kaob õigus maksu maha arvata, kuid välistavad võimaluse anda see vabastus teistes liikmesriikides asuvate väikeettevõtetele, on need sätted kooskõlas EÜ artiklitega 12, 43 ja 49 ning võrdse kohtlemise üldpõhimõttega.

34 Ühtlasi küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas kuuenda direktiivi artiklites 24 ja 24a ning käibemaksudirektiivi artiklites 284–287 kasutatud mõiste „aastakäive" tähendab ettevõtte ühe aasta tehingute käivet selles liikmesriigis, kus käibemaksuvabastust on taotletud, või tema ühe aasta tehingute käivet kogu liidu territooriumil.

Kohaldamisele kuuluv vabadus

35 Põhikohtuasja asjaoludel kohaldamisele kuuluva vabadusena osutab eelotsusetaotluse esitanud kohus asutamisvabadusele ja teenuste osutamise vabadusele.

36 Kõigepealt asutamisvabadus, mis on liidu kodanikele tagatud EÜ artikliga 43 ja mis hõlmab õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtteid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, hõlmab EÜ artikli 48 kohaselt selliste äriühingute õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu, mis on asutatud vastavalt mõne liikmesriigi seadusele ja millel on Euroopa Liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht (14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer, EKL 2006, lk I-8203, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on asutamine asutamislepingu mõttes väga lai mõiste, mis annab liidu kodanikule võimaluse osaleda püsivalt ja kestvalt tema päritoluriigist erineva liikmesriigi majanduselus ja saada sellest kasu, soodustades nii füüsilisest isikust ettevõtjate tegevusaladel majanduslikku ja sotsiaalset põimumist liidu piires (eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Selleks et võiks kohaldada asutamisvabadust puudutavaid sätteid, on üldjuhul vaja, et vastuvõtvas liikmesriigis oleks tagatud alaline kohalolek, ning kinnisvara omandamise ja valdamise puhul, et tegeldaks aktiivselt selle haldamisega (eespool viidatud kohtuotsus Centro di Musicologia Walter Stauffer, punkt 19). Alaline kohalolek peab olema tuvastatav objektiivsete ja kontrollitavate asjaolude põhjal, mis seonduvad

eelkõige füüsilise kohalolekuga, st ruumide, töötajate ja varustusega (vt selle kohta 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punkt 67).

39 Eelotsusetaotluse esitatud kohtu kirjeldatud faktilistest asjaoludest nähtub, et I. Schmelz ei vasta neile tingimustele.

40 Järelikult ei kuulu asutamisvabadust käsitlevad sätted sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas kohaldamisele.

41 Järgnevalt tuleb seoses teenuste osutamise vabadusega esiteks märkida, et kinnisasja üürile andmine on tasu eest teenuste osutamine EÜ artikli 50 esimese lõigu tähenduses (vt selle kohta 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-70/09: Hengartner ja Gasser, EKL 2010, lk I-7233, punkt 32). Teiseks, asjaolu, et I. Schmelz annab Austrias asuva korteri üürile mitmeks aastaks, ei välista EÜ artikli 49 kohaldatavust.

42 Selles küsimuses on Euroopa Kohus seisukohal, et teenuse mõiste asutamislepingu tähenduses võib katta väga erinevat laadi teenuseid, sealhulgas ka teenuseid, mida osutatakse pikema aja, isegi paljude aastate jooksul. Asutamislepingu ükski säte ei võimalda ju abstraktselt kindlaks määrata, millise kestuse või sagedusega või millist liiki teenuse osutamist teises liikmesriigis ei saa enam pidada teenuste osutamiseks asutamislepingu tähenduses (vt 11. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-215/01: Schnitzer, EKL 2003, lk I-14847, punktid 30 ja 31).

43 Kõike eelnevat arvestades tuleb järeldada, et I. Schmelzi tegevus üürile andmisel kuulub EÜ artiklis 49 sätestatud teenuste osutamise vabaduse alla.

44 Lõpuks tuleb seoses üldist kodakondsuse alusel diskrimineerimise keeldu käsitleva EÜ artikli 12 kohaldatavusega põhikohtuasja asjaoludele märkida, et nimetatud säte on iseseisvalt kohaldatav üksnes sellistes liidu õigusega reguleeritud olukordades, mille tarvis alusleping ei näe ette diskrimineerimiskeelu erinorme (21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-311/08: SGI, EKL 2010, lk I-487, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 EÜ artikkel 49, mis on põhikohtuasja asjaoludele kohaldatav, nagu on nenditud käesoleva kohtuotsuse punktis 43, näeb ette need diskrimineerimiskeelu erinormid. Järelikult ei kohaldata põhikohtuasja asjaoludele EÜ artiklit 12.

Teenuste osutamise vabaduse piirangu esinemine

46 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et isikute vaba liikumist käsitlevad asutamislepingu sätted tervikuna on mõeldud liikmesriikide kodanike jaoks kogu liidu piires mis tahes kutsealase tegevuse hõlbustamiseks ja et nendega on vastuolus meetmed, mis võivad kahjustada nende kodanike huve, kui nad soovivad arendada majandustegevust mõne teise liikmesriigi territooriumil (eespool viidatud kohtuotsus Bosman, punkt 94, ja 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-314/08: Filipiak, EKL 2009, lk I-11049, punkt 58).

47 Niisiis on oluline meenutada, et EÜ artikkel 49 nõuab teenuste osutamise vabaduse kõigi piirangute kaotamist, kui need võivad keelata, takistada või muuta vähem soodsaks selle teenuste osutaja tegevuse, kelle asukoht on mõnes teises liikmesriigis (vt selle kohta 1. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-233/09: Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, EKL 2010, lk I-6649, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Kohtupraktikast nähtub veel, et EÜ artikliga 49 on keelatud mitte ainult ilmselge diskrimineerimine kodakondsuse alusel, vaid ka igasugune varjatud diskrimineerimine, mis mõne muu tunnuse järgi vahet tehes toob faktiliselt kaasa samasuguse tagajärje. See juhtub nimelt siis, kui tegu on meetmega, mis teeb vahet asukoha tunnuse alusel, kuna see võib seada halvemasse olukorda peamiselt teiste liikmesriikide kodanikud, sest mitteresidendid on enamasti välismaalased (vt 16. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-388/01: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2003, lk I-721, punktid 13 ja 14 ning seal viidatud kohtupraktika).

49 EÜ artikliga 49 keelatud piirangutega on tegemist eeskätt juhul, kui maksusätted, mida kohaldatakse piiriülesele majandustegevusele, on vähem soodsad neist, mida kohaldatakse liikmesriigi piires toimuvale majandustegevusele (vt eespool viidatud kohtuotsus Filipiak, punkt 62).

50 Lisaks olgu rõhutatud, et teenuste osutamise vabaduse piirangute keeld kehtib mitte ainult siseriiklike meetmete, vaid ka liidu institutsioonide võetud meetmete kohta (vt analoogia alusel kaupade vaba liikumise kohta 25. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-114/96: Kieffer ja Thill, EKL 1997, lk I-3629, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Antud juhul lubavad kuuenda direktiivi artikli 24 lõige 3 ja artikkel 28i ning käibemaksudirektiivi artikli 283 lõike 1 punkt c liikmesriikidel anda nende territooriumil asuvatele väikeettevõtetele käibemaksuvabastuse, millega kaob õigus maksu maha arvata, kuid välistavad võimaluse anda see vabastus teistes liikmesriikides asuvatele väikeettevõtetele.

52 Sellest tingituna juhul, kui liikmesriik kehtestab väikeettevõtetele käibemaksuvabastuse, saavad tema territooriumil asuvad väikeettevõtted võimaluse pakkuda oma teenuseid soodsamatel tingimustel kui väljaspool tema territooriumi asuvad väikeettevõtted, kuna nimetatud sätete kohaselt on liikmesriikidel keelatud maksuvabastust viimastele laiendada.

53 Antud juhul tuleneb eelmises punktis tehtud järeldusest, et kuna väljaspool Austria territooriumi asuvatel väikeettevõtetel on käibemaksuvabastuse saamine välistatud, muudab see Austrias teenuste osutamise nende ettevõtete jaoks vähem atraktiivseks. Järelikult toob see kaasa teenuste osutamise vabaduse piirangu.

54 Peale selle, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktides 42–44 ja 83, ei saa esiteks liikmesriike pidada selle piirangu eest vastutavaks, kuna asjassepuutuvad direktiivid lubavad neil käibemaksuvabastust tõesti kohaldada ainult oma territooriumil asuvate väikeettevõtete suhtes. Teiseks võib väikeettevõtete puhul, mille asukoht on väljaspool selle liikmesriigi territooriumi, kus käibemaks tasumisele kuulub, tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalus osutuda ebapiisavaks selleks, et tasakaalustada nende suhtes käibemaksuvabastuse korra kohaldamata jätmist, nimelt kui need väikeettevõtted ei tee või teevad vähe maksustatavaid ostutehinguid.

55 Neil asjaoludel tuleb uurida, millega see piirang võiks olla põhjendatud.

Põhjendatus

56 Austria, Saksamaa ja Kreeka valitsus ning nõukogu ja Euroopa Komisjon leiavad, et teenuste osutamise vabaduse piirang, mis seisneb väikeettevõtjate ebavõrdses kohtlemises vastavalt sellele, kas nende asukoht on Austria territooriumil või mitte, on põhjendatud vajadusega tagada tõhus maksujärelevalve. Nimetatud valitsuste ja institutsioonide sõnul saab järelevalvet tõhusalt teostada vaid see liikmesriik, mille territooriumil on väikeettevõtte asukoht.

57 Selles küsimuses nähtub kohtupraktikast, et vajadus tagada maksujärelevalve tõhusus on selline ülekaalukas üldine huvi, mis võib õigustada asutamislepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut (27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-318/07: Persche, EKL 2009, lk I-359, punkt 52).

58 Kuid selleks, et piirav meede oleks põhjendatud, peab see järgima proportsionaalsuse põhimõtet, st meede peab olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (eespool viidatud kohtuotsus Persche, punkt 52).

59 Selles küsimuses tuleb asuda seisukohale, et väikeettevõtete käibemaksuvabastuse kohaldamise piirang, mis lubab seda anda ainult maksuvabastust kohaldava liikmesriigi territooriumil asuvatele väikeettevõtetele, on sobiv selleks, et tagada tõhus

maksujärelevalve, mille eesmärk on kontrollida, kas maksuvabastuse saamise tingimused on ikka täidetud, kuna üldiselt säilitavad ettevõtted kogu oma majandustegevust puudutavaid dokumente oma asukohas.

60 Seega leiavad käesolevas menetluses osalevad valitsused ja institutsioonid põhjendatult, et vastuvõtval liikmesriigil ei ole võimalik teostada tõhusat maksujärelevalvet sellise väikeettevõtte tegevuse üle teenuste osutamise vabaduse raames, mille asukoht ei ole sel territooriumil.

61 Põhjendades vajadust piirata kõnealuse korra kohaldamist nii, et see kehtib vaid asjaomases liikmesriigis asuvate väikeettevõtete suhtes, väidavad nimetatud valitsused ja institutsioonid, et nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määrusest (EÜ) nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta (ELT L 264, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392) ja nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivist 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) tulenev haldusabi normistik ei saa tagada tarvilikku andmevahetust.

62 Nad toovad esile, et kuna väikeettevõtete korra eesmärk on vähendada maksustatavate tehingutega seonduvat halduskoormust, siis on need ettevõtted käibemaksuga seotud maksumenetluse haldusformaalsustest vabastatud, nii et asukohaliikmesriigil ei olegi andmeid, mida saaks määruse nr 1798/2003 alusel edastada. Nad lisavad, et kuna direktiiv 77/799 käsitleb ainult otseste maksudega seotud teavet, siis ei võimalda see direktiiv koguda ega edastada väikeettevõtete käivet puudutavat teavet.

63 Selles osas tuleb esiteks märkida, et eesmärki, mis seisneb tõhusa maksujärelevalve tagamises, et võidelda maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastu, ehk tagatist, mille vajalikkust on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 57, ei ole võimalik saavutada, kui asjakohased andmed puuduvad. Teiseks, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 33, näeb väikeettevõtjate kord ette lihtsustatud haldusmenetluse, millega püütakse edendada väikeettevõtete asutamist, tegevust ja konkurentsivõimet ning alal hoida maksujärelevalvega seotud halduskoormuse ja eeldatava väikese maksutulu vahelist mõistlikku suhet.

64 Käibemaksudirektiivi artikli 272 lõike 1 punkti d alusel võivad ju liikmesriigid vabastada väikeettevõtjad kõikidest selle direktiivi artiklites 213–271 nimetatud formaalsustest, mis on mõeldud liikmesriigi maksuhalduri teavitamiseks käibemaksuga maksustatavast tegevusest riigi territooriumil.

65 Nagu täpsustas nõukogu, ei ole väikeettevõtted seetõttu üldjuhul oma asukohaliikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud ja riigil ei ole üldse andmeid nende käibe kohta. Nii täpsustaski Saksamaa valitsus põhikohtuasjas, et I. Schmelzi väikeettevõte ei ole Saksamaal käibemaksukohustuslasena registreeritud ja sel liikmesriigil ei ole mingit teavet tema käibe kohta.

66 Direktiivi 77/799 kohta olgu märgitud, et artikli 1 kohaselt näeb see direktiiv ette tulu- ja kapitalimaksu ning kindlustusmakseid puudutava teabevahetuse. Ei saa välistada, et tulu puudutavad andmed võivad anda vajalikku teavet, eriti võimaliku käibemaksust kõrvalehoidumise toimepanemise uurimise tarbeks, kuid sellegipoolest ei näita need andmed, kui suur on käibemaksuga maksustatav käive.

67 Neil asjaoludel leiavad käesolevas menetluses osalevad valitsused ja institutsioonid põhjendatult, et määruses nr 1798/2003 ja direktiivis 77/799 ette nähtud haldusabi normistik ei saa tagada tarvilikku andmevahetust selles osas, mis puudutab käibemaksuvabastust kohaldava liikmesriigi territooriumil tegutsevaid väikeettevõtteid.

68 Nende andmete puudumist ei ole ka võimalik kõrvaldada teisiti kui ainult selliste formaalsuste kehtestamisega, nagu on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklites 213–271. Nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 63, on väikeettevõtete korra konkreetne eesmärk ettevõtjaid ja maksuhaldureid neist formaalsustest säästa.

69 Selleks et tagada tõhus maksujärelevalve väikeettevõtte tehingute käibe üle teistes liikmesriikides peale tema asukohariigi, on esiteks vaja kehtestada väikeettevõtetele ja maksuhalduritele keerukad formaalsused, mis võimaldavad koguda asjakohaseid andmeid ja teha kindlaks võimalikud kuritarvitused, ning teiseks seda, et asukohaliikmesriigi maksuhaldur esitaks liidu kõigi teiste liikmesriikide maksuasutustele korduvaid haldusabitaotlusi nende andmete vahetamiseks.

70 Olgu lisatud, et käibemaksuvabastuse kohaldamise piiramine nii, et see kehtib vaid maksuvabastuse kehtestanud liikmesriigis asuvate maksukohustuslaste suhtes, võimaldab ära hoida seda, et maksukohustuslased, kes tegutsevad mitmes liikmesriigis, omamata seal asukohta, võiksid neis riikides kehtivate maksuvabastuste taha varjudes täielikult või suures osas pääseda oma tegevuse maksustamisest isegi siis, kui nende tegevus tervikuna objektiivselt ületab väikeettevõtte taseme, mis aga ei ole ühildatav vajadusega toetada sellise maksuvabastuse mehhanismiga, mis tähendab erandi tegemist maksustamispõhimõttest, ainult väikeettevõtteid.

71 Eeltoodut arvestades ilmneb, et käibemaksusüsteemi praegusel arenguetapil on lähtudes eesmärgist, mis seisneb tõhusa maksujärelevalve tagamises, et võidelda võimaliku maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude võimalike kuritarvituste vastu, ning lähtudes väikeettevõtete korra eesmärgist tugevdada nende konkurentsivõimet põhjendatud esiteks see, et käibemaksuvabastuse kohaldamine on piiratud nii, et see laieneb ainult nende väikeettevõtete tegevusele, mille asukoht on selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub, ja teiseks see, et arvesse võetakse aastakäive, mis on tekkinud selles liikmesriigis, kus on ettevõtte asukoht.

72 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et käibemaksuvabastuse kohaldamise piiramine nii, et see kehtib vaid väikeettevõtetele, mille asukoht on liikmesriigis, kus käibemaks tasumisele kuulub, ei lähe kaugemale sellest, mis on nende kahe eesmärgi saavutamiseks vajalik.

73 Eeltoodust nähtub, et küsimuste analüüsimise tulemusena ei ilmnenud ühtegi asjaolu, mis võiks riivata kuuenda direktiivi artikli 24 lõike 3 ja artikli 28i ning käibemaksudirektiivi artikli 283 lõike 1 punkti c kooskõla EÜ artikliga 49.

74 Lõpuks, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus palub ühtlasi selgitust, kas põhikohtuasjas asjassepuutuvad sätted on kooskõlas võrdse kohtlemise üldpõhimõttega, tuleb meenutada, et käesoleva kohtuotsuse punktis 53 on tuvastatud, et arutusel olev ebavõrdne kohtlemine toob kaasa teenuste osutamise vabaduse piirangu. Niisiis kuulub see EÜ artikli 49 kohaldamisalasse.

75 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 75, tuleb seega asuda seisukohale, et võrdse kohtlemise üldpõhimõte ei ole neil asjaoludel iseseisvalt kohaldatav.

76 Kõike eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et küsimuste analüüsimise tulemusena ei ilmnenud ühtegi asjaolu, mis võiks EÜ artiklist 49 lähtudes riivata kuuenda direktiivi artikli 24 lõike 3 ja artikli 28i ning käibemaksudirektiivi artikli 283 lõike 1 punkti c kehtivust.

77 Kuuenda direktiivi artikleid 24 ja 24a ning käibemaksudirektiivi artikleid 284–287 tuleb tõlgendada nii, et mõiste „aastakäive" tähendab ettevõtte ühe aasta tehingute käivet selles liikmesriigis, kus on tema asukoht.

Kohtukulud

78 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (suurkoda) otsustab:

1. **Küsimuste analüüsimise tulemusena ei ilmnenud ühtegi asjaolu, mis võiks EÜ artiklist 49 lähtudes riivata nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 14. veebruari 2006. aasta direktiiviga 2006/18/EÜ) artikli 24 lõike 3 ja artikli 28i ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta**

direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 283 lõike 1 punkti c kehtivust.

2. Direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2006/18) artikleid 24 ja 24a ning direktiivi 2006/112 artikleid 284–287 tuleb tõlgendada nii, et mõiste „aastakäive" tähendab ettevõtte ühe aasta tehingute käivet selles liikmesriigis, kus on tema asukoht.

Allkirjad