

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 27. aprillil 2006¹(1)

Kohtuasi C-128/05

Euroopa Ühenduste Komisjon

versus

Austria Vabariik

1. Käesolevas hagi väidab komisjon, et teatud erikord, mida Austrias kohaldatakse väljaspool seda liikmesriiki asutatud rahvusvahelise reisijateveo pakkujate suhtes, kes osutavad seal teenuseid üksnes aeg-ajalt ja kelle käive on alla 22 000 euro aastas, on vastuolus kuuenda käibemaksudirektiiviga⁽²⁾.
2. Selle korra kohaselt ei väljasta nimetatud vedajad arveid, millel on näidatud Austria käibemaks, ega esita Austrias käibedeklaratsioone. Selle asemel peetakse nende poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu võrdseks sisendkäibemaksuga selles liikmesriigis ja neil ei ole õigust liigselt tasutud maksu mahaarvamise ega tagastamise teel tagasi nõuda.
3. Austria väidab vastu, et nimetatud kord jääb kuuenda direktiivi artikli 24 kohaldamisalasse, mille kohaselt on väikeettevõtjate suhtes lubatud kohaldada lihtsustatud menetlusi tingimusel, et need menetlused ei too kaasa maksu vähenemist.
4. Selle vastuväite põhjendatus sõltub kolmest põhiküsimusest: kas „väikeettevõtja” suurus tuleb hinnata absoluutarvude alusel või seoses tema käibega, mis on tekkinud kõnealuses liikmesriigis, kas käibemaksuformaalsustest vabastamist võib õigustatult pidada „lihtsustatud menetluseks” ja kas see toob kaasa maksu vähenemise ning ei ole seega lubatud.

Asjakohased ühenduse käibemaksualased sätted

5. Kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil. Vastavalt artiklile 6 on teenuste osutamine mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.
6. Artikli 9 lõike 2 punkt b sätestab: „[...] veoteenuste osutamise kohaks [on] see koht, kus vedu toimub, võttes arvesse läbitud vahemaid.”⁽³⁾
7. Artiklid 17 ja 18(4) sätestavad mahaarvamise õiguse tekkimise, ulatuse ja kasutamise eeskirjad, mis kujutavad endast käibemaksusüsteemi nurgakivi. Nende artiklite asjaomased sätted

võib kokku võtta järgmiselt.

8. Vastavalt artikli 17 lõigetele 1 ja 2 on maksukohustuslastel õigus käibemaksust, mida nad on kohustatud maksma (tasumisele kuuluv käibemaks), maha arvata maksusumma, mida tuleb maksta neile tehtud tarnete eest (sisendkäibemaks), tingimusel et nimetatud tarneid kasutatakse seoses maksustatavate tehingutega.

9. Sama sätte alusel on väljaspool liikmesriigi territooriumi, kus sisendkäibemaks tekkis, asutatud maksukohustuslastel õigus see maks tagasi saada vastavalt artikli 17 lõigete 3 ja 4 ning kaheksanda käibemaksudirektiivi(5) sätetele. Vastavalt kaheksanda direktiivi artiklile 1 kohaldatakse tagasisaamise menetlust siiski üksnes isikute suhtes, kes lisaks ei ole kõnealuses liikmesriigis teinud maksustatavaid tarneid maksustamisperioodil, mille jooksul sisendkäibemaks tekkis.

10. Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane eelkõige omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet. Mahaarvamine tehakse, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluva käibemaksu kogusummast sama perioodi mahaarvatava sisendkäibemaksu kogusumma (artikli 18 lõige 2).

11. Artikkel 22(6) puudutab maksukohustuslaste kohustusi. Artikli 22 lõige 3 kehtestab arvete väljastamise nõuded. Artikli 22 lõige 4 näeb ette deklaratsioonide esitamist puudutavad nõuded ning artikli 22 lõige 5 kohustab maksukohustuslast maksma käibemaksu netosumma (teisisõnu tasumisele kuuluv käibemaks miinus sisendkäibemaks) deklaratsiooni esitamisel.

12. Kuuenda direktiivi artikli 24 pealkiri on „Väikeettevõtjate eriskeem” [mõiste „skeem” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „kord”]. Artikli 24 lõige 1 sätestab:

„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 need ei too kaasa maksu vähenemist.”

13. Lisaks võimaldavad artikli 24 lõiked 2–7 liikmesriikidel säilitada või kehtestada käibemaksu vabastused või astmelised maksusoodustused maksukohustuslastele, kelle aastakäive on alla 5000 euro. (7)

14. Artikkel 29 sätestab:

„1. Käesolevaga moodustatakse käibemaksu nõuandekomitee, edaspidi „komitee”.

2. Komitee koosneb liikmesriikide ja komisjoni esindajatest. Komitee eesistuja on komisjoni esindaja. Komisjon tagab komiteele sekretariaaditeenused.

3. Komitee võtab vastu oma töökorra.

4. Lisaks punktidele, mille üle tuleb käesoleva direktiivi kohaselt konsulteerida, vaatab komitee läbi ühenduse käibemaksusätete rakendamist käsitlevad küsimused, mille eesistuja on kas omal algatusel või liikmesriigi esindaja taotlusel esitanud.”

Vaidlusalused siseriiklikud sätted

15. Komisjon vaidlustab rahandusministri määruse, millega kehtestatakse mahaarvamisele kuuluvate summade arvutamiseks keskmised määrad välisriigis asutatud ettevõtjatele, kes

teostavad rahvusvahelisi reisijatevedusid, ning mida kohaldatakse tehingutele ja sündmustele, mis on toimunud pärast 31. märtsi 2002.(8)

16. Selle määruse artikkel 1 võimaldab vedajail, kelle registrijärgne asukoht ega tegevuskoht ei asu Austrias ja kelle [Austrias] tekkinud käive on vaatlusalusel maksustamisperioodil(9) alla 22 000 euro, väljaspool Austriat registreeritud mootorsõidukite või haagistega aeg-ajalt teostatud rahvusvahelise reisijateveoga tekkinud käibelt arvutada mahaarvamisele kuuluv käibemaks, kohaldades sellele käibe 10% keskmist määra(10), kui nad ei esita osutatud teenuste eest arveid.

17. Artikli 2 kohaselt kompenseerib keskmine maksumäär kõik mahaarvamisele kuuluvad summad, mis on seotud kõnealuse veoteenusega, ning vastavalt artiklile 3 on vedajad keskmise maksumäära kasutamise puhul vabastatud käibemaksualase raamatupidamise korraldamise kohustusest.

18. Haldusmenetluse käigus vahetatud ja komisjoni hagiavaldusele lisatud dokumentidest nähtub, et Austria konsulteeris (hilinenult, 2004. aasta esimesel poolel) kuuenda direktiivi artikli 29 alusel moodustatud käibemaksu nõuandekomiteega, et täita artikli 24 lõikes 1 ette nähtud formaalset konsulteerimise nõuet. Komisjon avaldas komitees negatiivset arvamust ning teised liikmesriigid ei avaldanud arvamust. Siiski ei saanud komitee nõuandva koguna mingil juhul vastu võtta siduvat otsust.

Poolte nõuded

19. Pärast tavapärasest haldusmenetlust vastavalt EÜ artiklile 226 palub komisjon Euroopa Kohtul:

- sedastada, et kuna Austria Vabariik võimaldas väljaspool Austriat asutatud reisijateveoga tegelevatel maksukohustuslastel jätta maksudeklaratsioonid esitamata ning mitte tasuda käibemaksu netosummat juhul, kui nende aastakäive 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 märgita, siis on Austria Vabariik rikkunud kuuenda direktiivi artiklitest 2, 6, artikli 9 lõike 2 punktist b, artiklitest 17 ja 18 ning artikli 22 lõigetest 3–5 tulenevaid kohustusi;
- mõista kohtukulud välja kostjalt.

20. Austria vaidleb hagi vastu, leides, et hagiavaldus tuleks jätta rahuldamata ja kohtukulud tuleks välja mõista komisjonilt.

21. Kohtuistungit ei taotletud ja seda ei toimunud.

Hinnang

Väidetava rikkumise ulatus

22. Austria ei tee ühtegi märkust vaidlusaluse määruse vastavuse kohta kuuenda direktiivi artiklitele 2, 6, artikli 9 lõike 2 punktile b, artiklitele 17 ja 18 ning artikli 22 lõigetele 3–5 kui sellistele. Ta tugineb oma vastuväites täielikult direktiivi artikli 24 lõikele 1.

23. Neil asjaoludel võib formaalne lähenemine viia järelduseni, et rikkumist võib pidada tõendatuks (olles Austria poolt vaikumisi tunnistatud) seoses kõikide nende sätetega, välja arvatud juhul, kui artiklil 24 põhinev vastuväide leiab kinnitust.

24. Ma ei arva siiski, et selline järeldus oleks õigustatud. Loetletud sätted on tähenduselt erinevad. Artiklid 2, 6, artikli 9 lõike 2 punkt b ja artikkel 17 (muu hulgas) näevad ette raamistiku, mille piires artiklites 18 ja 22 sätestatud menetlustingimusi tuleb kohaldada. Küsimus seisneb selles, kas erandid, mille Austria nende viimati nimetatud tingimuste suhtes on teinud, on lubatavad või mitte.

25. Komisjoni väidetes ega vaidlusalustes Austria sätetes ei leidu midagi, mille alusel eeldada vastuolu põhimõtetega, mille kohaselt a) teenuste osutamine maksustatakse käibemaksuga (artikkel 2); b) reisijatevedu on teenuste osutamine (artikkel 6); c) rahvusvahelise reisijateveo osutamise koht jaotatakse vastavalt igas liikmesriigis läbitud vahemaadele (artikli 9 lõike 2 punkt b) ja d) maksukohustuslasel on õigus sisendkäibemaksu tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata või vajaduse korral saada sisendkäibemaks tagasi (artikkel 17).

26. Vaidlusalune määrus eeldab vastupidi kõikide põhimõtete kohaldamist. Nimelt näeb see ette, et teatavatel kindlaksmääratud tingimustel arvestatakse, et sisendkäibemaks ja tasumisele kuuluv käibemaks tasakaalustavad teineteist, ja sellisel juhul ei ole kuuenda direktiivi artiklites 18 ja 22 arvete koostamise, raamatupidamise korraldamise ja deklaratsioonide esitamise kohta esitatud tingimusi vaja järgida. Seoses artikliga 18 on ainult lõike 1 punkt a ja lõige 2 asjakohased ning seoses artikliga 22 viitab komisjon ainult lõigetele 3–5.

27. Seetõttu ma arvan, et ainult viimati nimetatud sätetega seoses saab öelda, et rikkumine on tõendatud ja tunnistatud, juhul kui Austria vastuväide lükatakse tagasi.

28. Pealegi ei puutu kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 3 ja 4 kohane tagasisaamise kord ning kaheksanda direktiivi sätted käesoleval juhul asjasse. Nimetatud korda kohaldatakse üksnes maksukohustuslaste suhtes, kes ei ole Austrias maksustatavaid tehinguid teostanud, samas kui vaidlusaluseid norme kohaldatakse üksnes juhul, kui vedajad on Austrias osutanud reisijateveo teenuseid vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktile b.

29. Seetõttu analüüsin järgemööda kolme pooltevahelist vaidlusalust küsimust: mõistet „väikeettevõtjad”, mõistet „lihtsustatud menetlused” ning maksu vähenemise võimalust.

Väikeettevõtjad

30. Austria väidab, et tema eeskirjad on lubatavad kuuenda direktiivi artikli 24 lõike 1 alusel, mille kohaselt on võimalik kohaldada „väikeettevõtjate” suhtes lihtsustatud menetlusi.

31. Komisjon väidab, et Austria määrukses esinev määratlus – vaadeldaval kalendriaastal Austrias tekkinud käive alla 22 000 euro – ei ole kooskõlas mõistega „väikeettevõtja”, kuna iga väljaspool Austriat asutatud suurettevõtja käive oleks võinud Austrias olla alla 22 000 euro aastas. Mõistet „väikeettevõtja” ei ole kuuendas direktiivis määratletud. Seega tuleks sellele mõistele anda ühenduse määratlus, mis võtaks arvesse ettevõtja suurust tervikuna, mitte ainult ettevõtja käivet, mis on tekkinud teatavas liikmesriigis.

32. Komisjon viitab oma 1996. ja 2003. aasta soovitustele väikese ja keskmise suurusega ettevõtjate määratlemise kohta,⁽¹¹⁾ mille kohaselt tuleb kehtestada suhteliselt ranged kriteeriumid selleks, et sellistele ettevõtjatele mõeldud reeglitest saaks tõesti kasu need ettevõtjad, kelle puhul suurus on takistuseks. Komisjoni esitatud määratluse kohaselt on „väikese või keskmise

suurusega ettevõtjal" alla 250 töötaja ja tema aastakäive ei ületa 40 miljonit eurot (1996. aastal, 50 miljonit eurot 2003. aastal) ja/või tema aastabilanss ei ületa 27 miljonit eurot (1996. aastal, 43 miljonit eurot 2003. aastal). „Väikese suurusega ettevõtjal" on alla 50 töötaja ja tema aastakäive ei ületa 7 miljonit eurot ja/või aastabilanss ei ületa 5 miljonit eurot (1996. aastal, 10 miljonit eurot mõlema summa osas 2003. aastal). Vastavalt 1996. aasta soovitudele peab ettevõtja mõlemal juhul olema iseseisev selles mõttes, et tema kapitalist ei kuulu üle 25% ettevõtjatele, kes jäävad välja asjaomase määratluse piiridest.

33. Austria väidab, et artikli 24 kohaselt on liikmesriigil lai kaalutusõigus selles osas, kas ja mis tingimustel kehtestada väikeettevõtjate suhtes käibemaksuga maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlusi,⁽¹²⁾ ning ta väidab vastu, et nimetatud kaalutusõigus hõlmab tema määratlust. Lisaks esitab ta teatud arvutusi, mis tema väidete kohaselt tõestavad, et on äärmiselt ebatõenäoline, et mõne reisijateveo ettevõtja, kelle kogukäive on üle 40 miljoni euro, Austrias tekkinud käive on praktikas alla 22 000 euro.

34. Austria tugineb lisaks kuuenda direktiivi artikli 24 lõikele 2 ja sellele järgnevatele lõigetele, mis puudutavad maksuvabastusi ja astmelisi maksusoodustusi. Neis sätetes ette nähtud käibe künnis saab viidata ainult liikmesriikides tekkinud käibe sel lihtsal põhjusel, et mis puutub maksuvabastusse, siis vabastada saab ainult maksustamisterritooriumil tekkinud käivet. Järelikult on ka seoses artikli 24 lõikega 1 asjakohane ainult liikmesriigis tekkinud käive.

35. Ma leian, et komisjoni märkused on sisuliselt õiged ja Austria ei ole vastupidist tõestanud.

36. Kuigi ma ei nõustu sellega, et käibemaksu alal tuleb ilmingimata kohaldada väikeettevõtjate formaalset määratlust, kui määratlemisel ei peetud silmas konkreetselt seda ala, kuid selline määratlus annab siiski kasulikke vihjeid selle kohta, mida ühenduse seadusandja peab „väikese ja keskmise suurusega ettevõtjaks" ja „väikeettevõtjaks".

37. Austria väidab, et vaidlusalused eeskirjad on õigustatud kuuenda direktiivi artikli 24 lõike 1 ja mitte ühegi teise sätte alusel. See väide on sõnaselgelt esitatud kostja vastuses ning tuleb välja, et kui Austria konsulteeris käibemaksu nõuandekomiteega, tegi ta seda seetõttu, et artikli 24 lõikes 2 ja sellele järgnevates lõigetes ette nähtud võimalused on kohaldatavad üksnes liikmesriigis asutatud maksukohustuslaste puhul, samas kui vaidlusalune määrus puudutab ainult väljaspool Austriat asutatud maksukohustuslasi.

38. Järelikult tuleb Austria sätteid analüüsida artikli 24 lõike 1 alusel.

39. Artikli 24 lõige 1 põhineb eeldusel, et liikmesriikidel võib „tavapärase maksu[korra] kohaldamisel väikeettevõtjate suhtes tekkida nende ettevõtjate tegevusest või struktuurist tulenevaid raskusi". Sellest sõnastusest tulenevalt tähendab viide „väikeettevõtja" ettevõtjaid, kes on objektiivselt väikesed, mitte ettevõtjad, kelle tegevus konkreetses liikmesriigis on piiratud. Selles sättes ei ole ka midagi muud, mis vihjaks viimasele tõlgendusele. Ei ole põhjust eeldada, et liikmesriigil võib tekkida raskusi tavapärase maksukorra kohaldamisel suurettevõtjate suhtes, kelle majandustegevus liikmesriigi territooriumil on piiratud või juhuslik. Sellisel ettevõtjal on struktuur, mis võimaldab tal täita liikmesriigis registreerimis- ja deklareerimiskohustusi või võimaldab seal vastavalt kuuenda direktiivi artikli 21 lõikele 2⁽¹³⁾ määrata maksuesindaja.

40. Seoses laia kaalutusõigusega, millele Austria artikli 24 lõike 1 alusel tugineb, ei ole ma veendunud viidatud kohtupraktika osas, mis kõlab täielikult järgmiselt: „Mis puutub artiklisse 24, siis see annab liikmesriikidele laia kaalutusõiguse hinnata, kas ja mis tingimustel on vaja väikeettevõtjatele kohaldada maksustamise või maksukogumise suhtes kindlat maksumäära või muid lihtsustatud menetlusi. Järelikult ei saa asjaolu, et liikmesriik ei ole temast olenevatel põhjustel seda võimalust kasutanud, pidada takistuseks, mis ei võimalda tal taotleda artikli 27

alusel luba rakendada meetmeid, millega tehakse kuuendast direktiivist erandeid”(14).

41. Õigus hinnata, kas ja mis tingimustel väikeettevõtjate suhtes lihtsustatud menetlust kohaldada, ei hõlma minu arvates õigust määratleda, mida väikeettevõtja all tuleb mõista. Kohtuasjas Direct Cosmetics oli Euroopa Kohtu ülesandeks teha otsus kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 tõlgendamise kohta. Nagu eespool viidatud tsitaadist nähtub, oli seal artikliga 24 tegemist ainult määral, mis oli vajalik, et kindlaks teha, et liikmesriigi otsus jätta kehtestamata lihtsustatud menetlusi artikli 24 antud pädevuse raames ei takistanud tal taotleda luba erandi tegemiseks vastavalt artiklile 27. Seda punkti ei saa pidada täielikku ja otsustavat artikli 24 kasutamisel liikmesriikidele antud pädevuse analüüsi sisaldavaks.

42. Pealegi on Euroopa Kohus hiljem otsustanud, et artikleid 24–26 „võib kohaldada üksnes siis, kui see on vajalik nende eesmärgi saavutamiseks”(15), mis tähendab, et vaidlusalune õigus ei ole nii ulatuslik, kui Austria väidab.

43. Austria esitatud numbrid ja arvutused ei ole minu arvates asjakohased. Isegi kui nende alusel saab tõestada, et vähesed asjaomased vedajad on objektiivselt suurettevõtjad, ei saa nende alusel tõestada seda, et ükski neist ei ole suurettevõtja.

44. Komisjoni kaebuse aluseks olev küsimus ei ole selles, kas vaidlustatud määruse määratlus on kohaldatav (võib-olla enamasti) väikeettevõtjatele, vaid selles, kas selle alt jäetakse välja suurettevõtjad. Ja kahtlemata ei jäeta – väljaspool Austriat asutatud suurettevõtjal (võib-olla väga suurel ettevõtjal) on täiesti võimalik aeg-ajalt teostada piiratud arv reise Austriasse või Austria kaudu ja seega jääda alla 22 000 euro künnise.

45. Samuti ma ei arva, et Austria saab mõnda väidet tuletada kuuenda direktiivi artikli 2 lõikest 2 ja sellele järgnevatest lõigetest. Isegi kui nendes sätetes ette nähtud künnis puudutaks ainult liikmesriigis tekkinud käivet – väide, mis ei tundu põhinevat direktiivil, nagu komisjon välja toob –, näevad need ette, nagu Austria ise on rõhutanud, täiesti erinevate meetmete kogumit.(16)

46. Kahte Austria tõstatatud vähem tähtsat küsimust võib käsitleda lühidalt.

47. Esiteks viitab ta nõukogu ja komisjoni deklaratsioonile, mis on kantud kuuenda direktiivi artiklit 24 puudutavasse protokollile. Siiski ei saa väljakujunenud kohtupraktikast tulenevalt ettevalmistava töö käigus, mille tulemusel võetakse vastu direktiiv, nõukogu protokollile kantud deklaratsioone kasutada selle direktiivi tõlgendamisel, kui kõnealuse sätte sõnastuses ei ole deklaratsioonile viidatud ning lisaks ei ole sellistel deklaratsioonidel õiguslikku tähendust.(17)

48. Teiseks viitab Austria Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamusele komisjoni kuuenda direktiivi muudatusettepaneku kohta.(18) Kuna seda ettepanekut ei ole vastu võetud, tundub mulle, et komitee sellekohane arvamus ei saa olla õiguslikult asjakohane.

Lihtsustatud menetlused

49. Kuuenda direktiivi artikli 24 lõige 1 võimaldab liikmesriikidel kohaldada „lihtsustatud menetlusi, näiteks kindla maksumääraga [korda]”. Komisjon väidab eelkõige, et vaidlusaluse määrusega ei kehtestata mitte üksnes lihtsustatud menetlust, vaid kehtestatakse täielik registreerimis-, deklareerimis- ja raamatupidamiskohustuse ning arvete esitamise kohustuse vabastus. Taas tugineb Austria kohtuotsuses Direct Cosmetics(19) mainitud laiale kaalutlusõigusele ning rõhutab, et artikli 24 lõige 1 ei sätesta lubatud lihtsustamise olemuse suhtes ühtki piirangut ja artikli 24 lõige 2 näeb ette maksuvabastused.

50. Ma nõustun komisjoniga. Kui tahes lai „lihtsustatud menetluste” mõiste ka ei oleks, ei saa

see hõlmata menetluse täielikku puudumist. Põhjustel, mis on analoogsed neile, mille ma esitasin eespool,(20) ei arva ma, et kohtuotsuses Direct Cosmetics viidatud kaalutusõigus hõlmab õigust valida lihtsustatud menetluse kohaldamise asemel täieliku käibemaksuvabastuse süsteemi. Kui üldse miski, siis pigem asjaolu, et maksuvabastused on artikli 24 lõigete 2–7 raames lubatud – kuna see on eraldi raamistik ning sellega on sõnaselgelt lubatud kasutada maksuvabastusi –, kaldub kinnitama, et artikli 24 lõikes 1 ei käsitleta maksuvabastusi. Lõpuks toetab selgitav viide „näiteks kindla maksumääraga kord” järeldust, et valitud lihtsustatud menetlus peab siiski olema selline, et sellega kaasneb maksu asjakohane arvestamine, hindamine ja kogumine.

51. Samuti peab mainima, et erandina kuuenda direktiivi artiklis 11 sätestatust oli Austria ajavahemikul 1. jaanuarist 2001 kuni 31. detsembrini 2005 lubatud maksustada oma osa rahvusvahelisest reisijateveost, mida teostasid väljaspool Austriat asutatud isikud väljaspool Austriat registreeritud mootorsõidukite või haagistega, keskmise maksustatava summa alusel inimese ja kilomeetri kohta.(21) Järelikult oli vaidlustatud määruse vastuvõtmise ajal lihtsustatud menetlus juba jõus – asjaolu, mille tõttu on Austria taotlus ettevõtjad täielikult vabastada käibemaksualase raamatupidamise kohustusest põhjusel, et Austria võib kehtestada lihtsustatud menetlusi, veel vähem õigustatud.

Võimalik maksu vähenemine

52. Pooltevaheline vaidlusküsimus on selles, kas mahaarvatava sisendkäibemaksu summa tasumisele kuuluva käibemaksu summaga võrdsustamise tulemuseks on maksu vähenemine. Kuuenda direktiivi artikli 24 lõige 1 sätestab sõna-sõnalt, et maksustamise ja maksukogumise suhtes „lihtsustatud menetlusi, näiteks kindla maksumääraga [korda]” võib kohaldada ainult siis, „kui need ei too kaasa maksu vähenemist”. Majandustegevust jätkatakse tavaliselt ainult siis, kui see on tulutoov, mis tähendab, et käibemaksuga maksustatava tehingu väärtus on tavaliselt suurem tehingu tarbeks ostetud kauba või teenuse väärtusest. Liiatigi ületab maksmisele kuuluv käibemaksu summa tavaliselt mahaarvatava sisendkäibemaksu summa. Kui see nii ei oleks, ei oleks käibemaks mitte maks, vaid tulu. Seega tundub olevat loogiline, kui öelda, et säte, mille kohaselt peetakse sisendkäibemaksu võrdseks maksmisele kuuluva käibemaksuga, toob kaasa kogutud maksusumma vähenemise.

53. Siiski ei ole see õige iga juhtumi puhul. Isegi kui üldse mingit maksu ei koguta – juhul kui arvestatakse, et sisendkäibemaks ja maksmisele kuuluv käibemaks teineteist tasakaalustavad –, võib summa, mis oleks muidu maksuhaldurile tasumisele kuulunud, olla mõnel juhul null või isegi negatiivne. Konkreetne majandustegevus võib toimuda tsükliliselt või isegi struktuurist tulenevalt ilma kasumit saamata või isegi kahjumiga või maksustatavat tehingut võib maksustada madalama määraga kui tehingu tarbeks ostetud kaupa või teenust, nii et kasumit võib saada lisakäibemaksu tekitamata.

54. Käibemaksu harilik määr Austrias on 20%, kusjuures reisijateveole kohaldatakse 10% alandatud määra.(22) Järelikult kui veoteenuse pakkuja hariliku määraga tehingu tarbeks ostetud kauba või teenuse väärtus on pool teenuste väärtusest, mida ta müüb alandatud määraga, on sisendkäibemaks võrdne tasumisele kuuluva käibemaksuga. Kui see on üle poole, ületab sisendkäibemaks tasumisele kuuluva käibemaksu ja veoteenuse pakkuja saab harilikult vahe tagasi nõuda. Rahandusministri vaidlustatud määruse alusel ta seda loomulikult teha ei saa.

55. Austria valitsus on seega sisuliselt seisukohal, et vedajad, kelle suhtes nimetatud korda kohaldatakse, ostavad Austrias tavaliselt tehingu tarbeks kaupu või teenuseid hariliku käibemaksumääraga, mille väärtus on ligikaudu pool nende poolt seal osutatud maksustatavatest veoteenustest, seega ei ole tegemist maksude vähenemisega.

56. Selline väide võib tunduda meelevaldne ja komisjon leiab tõepoolest, et arvud, mida Austria

on arvutustes kasutanud, seda ka on. Kuigi tavaliselt võiks eeldada, et väljaspool Austriat asuv veoteenuse pakkuja, kes pakub ainult aeg-ajalt teenust sellele maale ja selle maa kaudu, ostab tehingu tarbeks kaupu ja teenuseid peamiselt mujalt, juhib Austria valitsus siiski tähelepanu sellele, et diislikütuse hind on Austrias piisavalt palju madalam kui naaberriikides, et julgustada vedajaid tegema ebaproportsionaalselt suuri oste võrreldes seal läbitud vahemaaga.(23) Lisaks väidab Austria, et kulud tekivad ka seoses maanteede maksumärgiga, teiste teemaksudega, parkimise ja võimaliku remondiga. Seega on tõenäoline eeldada, et vaidlustatud kord, millega tegelikult piiratakse mahaarvatavat sisendkäibemaksu 10% maksustatavate tehingute väärtusest, selle asemel et lubada selle mahaarvamist tegelikul tasemel, ei too kaasa maksude vähenemist.

57. Ma ei pea vajalikuks või isegi võimalikuks, et Euroopa Kohus laskuks Austria esitatud arvude detailsesse analüüsimisse. Nende arvude valik – läbitud vahemaad, veetud reisijate hulk, tarvitatud kütuse hulk jne – on tingimata mõnel määral meelevaldne.(24) Siiski tunduvad arvutuste aluseks olevad eeldused – Austria käibemaksu hariliku määra ja alandatud määra erinevus, kütusehindade erinevus Austrias ja selle naaberriikides – olevat põhjendatud ja muudavad usutavaks järelduse, et maksu vähenemist ei saa kinnitada kindla veendumusega.

58. Austria esitab lisaks veel ühe väite, mille komisjon samuti tagasi lükkab: nimelt kui võimalik kaotatud maksusumma on väike, tuleb selle hindamise korral, kas tegemist on maksu vähenemisega, arvesse võtta kaasnevaid halduskulusid. Komisjon vastab, et artikli 24 lõikes 1 on välistatud maksu vähenemine, mitte netomaksutulu vähenemine, ning ei ole tõendatud, et vaidlustatud määruse kohaldamisalasse kuuluvate juhtumite puhul ületaksid halduskulud tegelikkuses maksutulu.

59. Nõustun komisjoniga selles osas, et artikli 24 lõike 1 sõnastus on selge. Lihtsustatud menetlustega ei tohi kaasneda maksustatava ja kogutava maksu, st brutomaksutulu vähenemine. Kas nendega võib kaasneda netomaksutulu vähenemine, on teine küsimus, millele ei ole vihjatud. Siiski tunduks mulle absurdne tõlgendada sätet, mille alusel on lubatud kehtestada lihtsustatud menetlusi, sellisel viisil, et liikmesriigid peavad loobuma sellistest menetlustest juhul, kui tavapärased menetlused tooksid kaasa suuremaid brutosissetulekuid, kuid väiksemaid netosissetulekuid. Järelikult ma ei arva, et halduskulusid saab arvutusest välja jätta, kui hinnatakse seda, kas meede vastab kuuenda direktiivi artikli 24 lõikele 1.

60. Eelnevat arvestades vastab tõele, et Austria ei ole seoses asjaomaselt reisijateveo juhuteenuselt võetava käibemaksu haldamise kulude suhtelise tähtsusega esitanud muid tõendeid peale tõenäoliste kinnituste.

61. Selle küsimuse lõpetuseks tundub mulle, et komisjon ei ole tõendanud mittevastavust sättega, mille alusel ei tohi tegemist olla maksu vähenemisega. Austria väide – kuigi mitte kaugeltki otsustav – on usutav ning komisjon ei ole seda ümber lükanud.(25)

Järeldus rikkumise kohta

62. Kõiki eespool toodud põhjendusi arvestades näib selge olevat, et Austria vaidlustatud eeskirjadega tehakse erand kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punktist a ja lõikest 2 ning artikli 22 lõigetest 3–5.

63. Austria väidab, et erandid on artikli 24 lõike 1 alusel õigustatud ning on kindel, et nõutud konsulteerimismenetlust järgiti, olgugi et hilinemisega.

64. Siiski ei kuulu vaidlustatud eeskirjad artikli 24 lõike 1 sätestatud piiridesse selles osas, et need ei piirdu väikeettevõtjatega ja neid ei saa kirjeldada kui lihtsustatud menetlust.

65. Neil asjaoludel ei puutu asjasse see, et tegelikkuses maksu vähenemist võib-olla ei ole, kuna artikli 24 lõike 1 korra kohaselt kohaldatakse seda sätet juhul, kui menetlused kuuluvad sätestatud piiridesse.

Kohtukulud

66. Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kui aga osa nõudeid rahuldatakse ühe poole, osa teise poole kasuks, võib Euroopa Kohus vastavalt kodukorra artikli 69 lõikele 3 otsustada kulude jaotuse või jätta kummagi poole kohtukulud tema enda kanda.

67. Kõnesoleval juhul on komisjon nõudnud kohtukulude hüvitamist. Kuigi ma olen arvamusel, et väites kuuenda direktiivi artiklitest 2, 6, artikli 9 lõike 2 punktist b ja artiklist 17 tulenevate kohustuste rikkumist, läks komisjon oma väidetes liiga kaugele ning osa Austria vastuväitest ei ole täielikult ümber lükatud, olen ma sellegipoolest arvamusel, et rikkumine on tõendatud ning et kodukorra artikli 69 lõike 2 põhireeglist ei ole põhjust kõrvale kalduda.

Ettepanek

68. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku

– jätta hagi kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artiklite 2, 6, artikli 9 lõike 2 punkti b ning artikli 17 osas rahuldamata;

– sedastada, et kuna Austria Vabariik võimaldas väljaspool Austriat asutatud reisijateveoga tegelevatel maksukohustuslastel jätta maksudeklaratsioonid esitamata ning jätta tasumata käibemaksu netosumma juhul, kui nende aastakäive 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 märgita, siis on Austria Vabariik rikkunud sama direktiivi artikli 18 lõike 1 punktist a ja lõikest 2 ning artikli 22 lõigetest 3–5 tulenevaid kohustusi, ja

– mõista kohtukulud välja Austria Vabariigilt.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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; muudetud mitmel korral; edaspidi „kuues direktiiv“).

3 – Seega näiteks bussireis Münchenist Veronasse toimuks osaliselt Saksamaal, osaliselt Austrias ja osaliselt Itaalias: Teenuse hind jaotatakse vastavalt igas liikmesriigis läbitud vahemaale ja iga osa eest maksmisele kuuluv käibemaks arvestatakse kõnesolevas liikmesriigis kehtiva määra alusel. Selliselt arvestatud käibemaks deklareeritakse seejärel kolme riigi käibemaksuhalduritele.

4 – Mõlemat artiklit on üsna segadusttekitavalt muudetud sama direktiivi artikliga 28f, mis on kehtestatud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160) ja mida omakorda on edaspidi mitmel korral muudetud.

5 – Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksas direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 19; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79).

6 – Selle kehtiv tekst sisaldub artiklis 28h, mis on samuti kehtestatud direktiiviga 91/680/EMÜ ning mida on samuti edaspidi mitmel korral muudetud.

7 – Asjaolu, et see summa võib mõnes liikmesriigis olla tegelikkuses suurem, ei ole kõnealusel juhul põhimõtteliselt oluline.

8 – *BGBI* II, nr 166/2002.

9 – Antud juhul kalendriaasta.

10 – Austrias maksustatakse reisijateveoteenuseid 10% käibemaksuga, mille tulemusel nimetatud sätte muudab mahaarvamisele kuuluva sisendkäibemaksu summa võrdseks tasumisele kuuluva käibemaksu summaga olenemata sellest, millise käibemaksumääraga tegelikult maksustati selliseid tehingu tarbeks ostetud kaupu või teenuseid nagu teenuse pakkuja ostetud diislikütus.

11 – Komisjoni 3. aprilli 1996. aasta soovitus väikese ja keskmise suurusega ettevõtjate määratlemise kohta (EÜT L 107, lk 4) – vt preambuli põhjendus 22 ja lisa artikli 1 lõiked 1–3; komisjoni 6. mai 2003. aasta soovitus mikro-, väikese ja keskmise suurusega ettevõtjate määratlemise kohta (ELT L 124, lk 36) – vt lisa artikli 2 lõiked 1 ja 2. Esimene soovitus oli välja antud väikese ja keskmise suurusega ettevõtjate ja käsitöösektori integreeritud programmi raames ja teine eesmärgiga piirata ühenduse ja siseriiklikul tasemel väikese ja keskmise suurusega ettevõtjate määratluste vohamist, eelkõige seoses struktuurifondide ja uurimistegevusega.

12 – 12. juuli 1988. aasta otsus liidetud kohtuasjades 138/86 ja 139/86: *Direct Cosmetics* (EKL 1988, lk 3937, punkt 41).

13 – Selle tekst sisaldub praegu artiklis 28g.

14 – Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Direct Cosmetics*, punkt 41.

15 – 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-321/02: *Harbs* (EKL 2004, lk I-7101, punkt 27); 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: *Jyske Finans* (EKL 2005, lk I-10683, punkt 35).

16 – Samuti tuleb märkida, et kuuenda direktiivi esialgne ettepanek ei sisaldanud artikli 24 lõike 1 sätteid (EÜT C 80, lk 1, artikkel 25) ning praegu on direktiivi uuesti sõnastamise ettepanekus KOM(2004) 246 (lõplik) need kaks sätete rühma eri peatükkide all (vastavalt artiklites 274 ja 275–285).

17 – Vt nt 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-375/98: *Epson Europe* (EKL 2000, lk I-4243, punkt 26 ja viidatud kohtupraktika).

18 – Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamus teemal „Ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta seoses väikese ja keskmise suurusega ettevõtjate suhtes kohaldatava ühise käibemaksukorraga (EÜT C 83, lk 9), ettepanek on esitatud dokumendis KOM(86) 444 (lõplik) (EÜT C 272, lk 12).

- 19 – Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus; käesoleva ettepaneku punkt 40.
- 20 – Eespool punktides 40–42.
- 21 – Nõukogu 19. märtsi 2001. aasta otsus 2001/242/EÜ (EÜT L 88, lk 14).
- 22 – Vt komisjoni dokument: Euroopa Ühenduse liikmesriikides kohaldatavad käibemaksumäärad (DOK/1636/2005).
- 23 – Hindasid puudutavat väidet kinnitavad üldiselt autoühingute avaldatud arvud – vt nt Rahvusvahelise Maanteevedude Liidu veebilehekülg:
<http://www.iru.org/Services/fuel/Welcome.E.html>.
- 24 – Erandi olemasolu, mille alusel Austria võib välisriigi ettevõtjate poolt teostatud rahvusvahelisele reisijateveole kohaldatava käibemaksu maksustada keskmise maksustatava summa alusel (vt eespool punkt 51) võib siinkohal olla samuti asjakohane.
- 25 – Vt nt 20. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-6/04: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 2005, lk I-9017, punkt 75 ja viidatud kohtupraktika).