

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ANTONIO TIZZANO

esitatud 10. märtsil 2005¹

I. Sissejuhatus

II. Õiguslik raamistik

A. Asutamislepingu asjaomased sätted

1. Euroopa Ühenduste Komisjon esitas Euroopa Kohtule 8. augustil 2003. aastal EÜ artikli 226 alusel hagi, milles palus tuvastada, et kuna Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik ei olnud nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas² selle muudetud kujul (edaspidi „direktiiv 77/799” või lihtsalt „direktiiv”)³ Gibraltariterritooriumi suhtes täielikult kohaldanud, siis on Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik rikkunud EÜ asutamislepingust tulenevaid kohustusi.

2. Käesoleva kohtuasja huvides tuleb eelkõige meelde tuletada asutamislepingu sätteid, mis kujutavad endast vastavalt konkreetsele juhtumile kas ühiselt või eraldiseisvalt asjaomaste direktiivide õiguslikku alust, seega EMÜ asutamislepingu artikleid 99 ja 100 (muudetuna EÜ artiklid 93 ja 94).

3. Esimene nimetatud artiklitest (mis kuulub peatükki „Maksusätted”) nägi kõnealuste direktiivide vastuvõtmise hetkel kehtinud versioonis ette, et „[k]omisjon arutab, kuidas ühtlustada ühisturu huvides käibemaksu, aktsiisimaksu ja teisi kaudseid makse [...] käsitlevaid liikmesriikide õigusakte.

1 – Algkeel: itaalia.

2 – EÜT L 336, lk 15.

3 – Direktiivi 77/799 muudeti meid huvitava osas nõukogu 6. detsembri 1979. aasta direktiiviga 79/1070/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 331, lk 8; ELT eriväljaanne 09/01, lk 77) (edaspidi „direktiiv 79/1070”), ja nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiiviga 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179) (edaspidi „direktiiv 92/12”).

Komisjon teeb ettepanekud nõukogule, kes otsustab nende vastuvõtmise ühehäälselt [...]”⁴.

meetmed, mille eesmärk on siseturu rajamine ja selle toimimine”. Kuid sama artikli lõige 2 täpsustab, et „[l]õiget 1 ei kohaldata maksusätete [...] suhtes”.

4. Artikkel 100 (mis kuulub peatükki „Õigusaktide ühtlustamine”) nägi omakorda ette, et „[n]õukogu annab komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt direktiive liikmesriikide niisuguste õigus- ja haldusnormide ühtlustamiseks, mis otseselt mõjutavad ühisturu rajamist või toimimist [...]”⁵.

B. Direktiiv 77/799

5. Lõpetuseks pean vajalikuks viidata ka artiklile 100 A või õigemini sättele, millega see viimati asendati, ehk EÜ artiklile 95, mille tõlgendus võib, nagu me allpool näeme, anda käesoleva kohtuasja lahendamiseks kasulikke viiteid vaatamata sellele, et see ei ole käesolevas kohtuasjas otseselt asjakohane. Selle sätte lõike 1 kohaselt võtab nõukogu — sel juhul mitte ühehäälselt, vaid vastavalt kaasotsustamismenetlusele — „liikmesriikides nii õigus- kui ka haldusnormide ühtlustamiseks

6. Kuna „liikmesriikide piire ületav maksude tasumisest kõrvalehoidumine ja maksustamise vältimine põhjustab eelarvekahju ja õiglase maksustamise põhimõtte rikkumist ning võib kaasa tuua moonutusi kapitali liikumises ning konkurentsitingimustes [ja mõjutab seepärast] ühisturu toimimist”⁶, siis võttis nõukogu EMÜ asutamislepingu artikli 100 alusel vastu direktiivi 77/799. Direktiivi eesmärk on tugevdada „maksuametite ühendusesisest koostööd”⁷, pannes liikmesriikidele kohustuse „vaheta[da] konkreetsete juhtumitega seotud teavet” ja „teosta[da] nimetatud teabe saamiseks vajalikku uurimist”⁸.

7. Eelkõige nägi nimetatud direktiivi artikli 1 lõige 1 selle algversioonis ette, et „[l]iikmesriikide pädevad asutused vahetavad kooskõlas käesoleva direktiivi sätetega igasugust

4 — Praegu näeb EÜ artikkel 93 aga ette, et „[k]omisjoni ettepaneku põhjal ning pärast konsulteerimist Euroopa Parlamendi ning majandus- ja sotsiaalkomiteega võtab nõukogu ühehäälselt vastu sätted käibemaksu, aktsiisi ja teisi kaelseid makske käsitlevate õigusaktide ühtlustamiseks sel määral, mis on vajalik siseturu rajamise ja toimimise tagamiseks [...]”.

5 — Sama sisuga on praegu EÜ artikkel 94, mis sätestab küll lisaks kohustuse konsulteerida eelnevalt Euroopa Parlamendi ning majandus- ja sotsiaalkomiteega.

6 — Esimene põhjendus.

7 — Neljas põhjendus.

8 — Viies põhjendus.

taevet, mis võimaldab neil õigesti määrata tulu- ja kapitalimaksu”.

võtta, tuleb esiteks kirjeldada, millisel määral ühenduse õigus selle territooriumi suhtes kohaldub.

8. EMÜ asutamislepingu artiklitel 99 ja 100 põhineva direktiiviga 79/1070 muudeti seejärel viidatud sätet laiendades selle kohaldamisala muu hulgas ka käibemaksuga seonduvale teabele.⁹ EMÜ asutamislepingu artiklil 99 põhineva direktiiviga 92/12 laiendati sätte kohaldamisala omakorda mineraalõlide, alkoholi ja alkohoolsete jookide ning tubakatoodete aktsiisile.¹⁰

11. Hispaania kuningas loovutas Gibraltari Ühendkuningriigi kroonile 1713. aasta Utrechti lepingu X artikli alusel ning sellel on alates 1830. aastast Crown Colony (British Overseas Territory) staatus. Nagu teada, kehtib linnas Gibraltar Constitution Order 1969, mille preambulis määratletakse linn kui „*part of Her Majesty's dominions*”. Ehkki oluline osa autonoomsest pädevusest on üle antud koloonias demokraatlikult valitud kohalikele institutsioonidele, on Briti kroon endiselt pädev välissuhete, kaitse ja avaliku julgeoleku küsimustes.

9. Tuletan lõpetuseks meelde, et liikmesriigid pidid direktiivi 77/799 selle algversioonis üle võtma hiljemalt 1. jaanuariks 1979. Nimetatud muudatused tuli üle võtta vastavalt 1. jaanuariks 1981 ja 1. jaanuariks 1993.

12. EÜ artikkel 299 sätestab asutamislepingu territoriaalset kohaldamisala määratledes lõikes 4, et „[k]äesoleva lepingu sätteid kohaldatakse Euroopa territooriumide suhtes, mille välissuhete eest vastutab liikmesriik”. Sellest tulenevalt kohaldub Gibraltari suhtes põhimõtteliselt ühenduse õigus.

C. Gibraltarit käsitlevad sätted

10. Kuid tuvastamaks seda, kas ja kuidas direktiivi 77/799 tuli Gibraltari suhtes üle

13. Sellest põhimõttest on siiski kehtestatud erandid, arvestades kõnealuse territooriumi erilise staatusega. Loomulikult viitan siinkohal ühinemistingimusi ja asutamislepingutesse tehtavaid muudatusi käsitleva akti

9 — Direktiivi 79/1070 artikli 1 lõike 2 punkt a (vt 3. joonealune märkus).

10 — Direktiivi 92/12 artikli 30 lõike 2 punkt a (vt 3. joonealune märkus).

(edaspidi „1972. aasta ühinemisakt” või „ühinemisakt”),¹¹ mis kuulub Taani Kuningriigi, Iirimaa, Norra Kuningriigi ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi Euroopa ühendustega ühinemise dokumentide hulka, artiklile 28.

III. Asjaolud ja menetlus

16. Kuna Ühendkuningriigi valitsus ei olnud komisjoni teavitanud direktiivi 77/799 kohaldamisest Gibraltariterritooriumi suhtes, siis saatis komisjon 7. aprillil 1997. aastal nimetatud valitsusele märgukirja, paludes vastavat teavet.

14. Nagu teada, näeb nimetatud säte ette, et:

„Ühenduse institutsioonide akte, mis käsitlevad EMÜ asutamislepingu II lisas esinevaid tooteid ja tooteid, mille suhtes ühise põllumajanduspoliitika rakendamise tulemusena kehtivad ühendusse importimisel erieeskirjad, ega liikmesriikide kumuleeruva käibemaksu alaste õigusaktide ühtlustamist käsitlevaid akte ei kohaldata Gibraltarit suhtes, kui nõukogu ei otsusta komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt teisiti.”¹²

17. 6. juuni ja 7. oktoobri 1997. aasta kirjadega andis Ühendkuningriik teada, et ta oli vastu võtnud vajalikud sätted tagamaks, et otseste maksude osas kohaldatakse alates 1. oktoobrist 1997 Gibraltarit suhtes direktiivi 77/799. Ühendkuningriigi arvates polnud kohustust toimida sarnaselt seoses käibemaksu ja aktsiisiga, kuna tegemist oli kaudsete maksudega.

18. Sellisele vastusele vaidles komisjon 18. juuli 2001. aasta täiendava märgukirjaga vastu, et vastupidiselt Ühendkuningriigi arvamusele tuleb direktiivi 77/799 Gibraltarit suhtes kohaldada ka käibemaksu ja aktsiisi osas.

15. Lisaks sellele ei ole Gibraltar ühinemisakti artiklite 29 ja 30 alusel koosloetuna selle I ja II lisaga hõlmatud ühenduse tolliterritooriumiga ning seda käsitletakse seetõttu kaupade importimise ja eksportimise osas kolmanda riigina.

19. 13. novembril 2001 vaidlustas Ühendkuningriik sellise väite, leides, et direktiivi Gibraltarit suhtes ei kohaldata, kuna tegemist on EÜ artiklis 93 viidatud „sät[e-

11 — EÜT 1972, L 73, lk 1.

12 — Kohtujuristi kursiiv.

tega] käibemaksu, aktsiisi ja teisi kaudseid makse käsitlevate õigusaktide ühtlustamiseks" ehk sätetega, mida ühinemisakti artikli 28 alusel Gibraltariga suhtes just nimelt ei kohaldata.

24. Kuna ükski pooltest ei taotlenud kohtuistungil ärakuulamist, siis otsustas Euroopa Kohus kodukorra artikli 44a alusel lahendada asi suulise menetluseta.

20. Leides seevastu, et direktiiviga 77/799 ei ühtlustata liikmesriikide maksualaseid õigusakte, jäi komisjon oma arvamuse juurde ja saatis 26. juunil 2002 põhjendatud arvamuse, milles määras Ühendkuningriigile vajalike meetmete võtmiseks kahekuulise tähtaja.

IV. Õiguslik analüüs

25. Nagu öeldud, heidab komisjon Ühendkuningriigile ette direktiivi 77/799 kohaldamist Gibraltariga suhtes vaid otsuste maksude osas, ehkki ta oleks pidanud seda tegema ka käibemaksu ja aktsiisi osas.

21. Pärast nimetatud tähtaja kahe kuu võrra pikendamise taotlemist 15. augusti 2002. aasta kirjas saatis Ühendkuningriik 13. septembril 2002 oma vastuse, korrates sisuliselt eelnevalt esitatud argumente.

26. Komisjon on nõus sellega, et ühinemisakti artikli 28 alusel ei kohaldata Gibraltariga suhtes „liikmesriikide kumuleeruva käibemaksu alaste õigusaktide ühtlustamist käsitlevaid akte," ning on käesoleva kohtuasja eesmärgil samuti nõus sellega, et aktsiisi ühtlustamist käsitlevad ühenduse õigusnormid ei kehti Gibraltariga suhtes, mis ei ole ühenduse tolliterritooriumi osa.

22. Kuna need argumendid komisjoni ei veennud, esitas ta käesoleva hagi.

27. Kuid komisjoni arvates ei ühtlustata direktiiviga kumuleeruva käibemaksu ega aktsiisi alaseid õigusakte. Vastavalt direktiivi

23. Presidendi 4. detsembri 2003. aasta määrusega andis Euroopa Kohus Hispaania Kuningriigile (edaspidi „Hispaania") loa astuda käesolevasse menetlusse komisjoni nõuete toetuseks vastavalt kodukorra artikli 93 lõikele 1.

põhjendustes väljendatud eesmärgile soovitakse direktiiviga hoopis rakendada liikmesriikidevahelist koostööd maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastaseks võitluseks ning sel eesmärgil piirdub direktiiv sellega, et näeb ette liikmesriikide pädevate asutuste vahelise teabevahetussüsteemi.

28. Komisjon lisab, et seda kinnitab asjaolu, et teabevahetussüsteem kehtestati algselt vaid ühenduse tasandil ühtlustamata otseste maksude osas. Direktiivid 79/1070 ja 92/12 piirdusid koostöö kohaldamisala laiendamisega vastavalt käibemaksule ja aktsiisile, ilma et nad oleks seejuures muutnud selle eesmärki ja riivanud seega liikmesriikide materiaalselt maksuõigust. Tegelikult ei mõjutanud direktiiv 77/799 ka pärast nimetatud muudatusi maksumäärasid, maksustatavat väärtust ja teisi liikmesriikide maksukordade põhielemente ega kõnealuste maksude kogumise korda.

29. Lisaks sellele, jätkab komisjon, kujutab liikmesriikide õigusaktide ühtlustamine käibemaksu ja aktsiisi valdkonnas endast eesmärki, mis on selgelt erinev ja hästi eristatav eesmärgist võidelda siseriiklike pädevate asutuste koostöö abil maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu.

Seetõttu ei saa Gibraltarit suhtes esimest eesmärki järgivate ühenduse sätete osas kehtestatud erand kehtida ka teise eesmärgi saavutamiseks kehtestatud normide osas.

30. Tegelikult, lisab komisjon — ja ehkki käibemaksu ja aktsiisi Gibraltarit suhtes ei kohaldata —, võib tema maksuasutustelt saadav teave olla äärmiselt kasulik, et määrata õigesti nimetatud maksud teistes ühenduse osades. Lisaks sellele liiguks teave äärmiselt suurel osal juhtudest vaid ühesuunaliselt, st Gibraltarilt teistele ühenduse piirkondadele, kus kõnealuseid makse kohaldatakse. Seetõttu, isegi kui koostöö peaks kaasa tooma teatava ühtlustamise, puudutaks see vaid teabe saajaid ja seega mitte Gibraltarit.

31. Lõpetuseks lisab komisjon, et „äärmisel juhul” võiks teabevahetussüsteemi kohaldamist Gibraltarit suhtes õigustada EÜ artiklis 10 sätestatud koostöö kohustusega.

32. Menetlusse astunud Hispaania Kuningriik, kes on esitanud samasuguseid argumente kui komisjon, rõhutab eriliselt seda, et tõlgendades Gibraltarit suhtes kehtestatud erandeid, tuleb arvestada sellega, et nimetatud territooriumi staatus määratleti ajalooli-

sel hetkel, mil liikmesriikide majandussüsteemide integreerituse tase oli praegusest madalam. Seejärel täpsustab Hispaania, et erinevalt Ühendkuningriigist võttis ta direktiivi 77/799 täielikult üle ka oma selliste territooriumide suhtes, kus kõnealuseid kaudseid makse ei kohaldata.

33. Sellistele etteheidetele vastab Ühendkuningriik argumentidega, mis on minu arvates veenvamad, nagu loodan alljärgnevas analüüsis tõendada.

34. Esiteks on minu arvates vajalik kõrvaldada uurimisest argumendid, mis ei ole õiguslikku laadi või mis ei ole otseselt seotud uuritava konkreetse küsimusega.

35. Esimeste kohta pean meelde tuletama, et asjaomane küsimus puudutab käibemaksu ja aktsiisi käsitlevate ühenduse õigusnormide kohaldatavust Gibraltarit territooriumi suhtes. Seda küsimust tuleb seega uurida, nagu Ühendkuningriik õigesti rõhutas, selle erilisust arvestades ehk ühinemisaktis ettenähtud erandite ulatust määratledes, ilma et hindamist mõjutaks mingilgi moel kasulikkus, mida direktiiviga kehtestatud teabevahetussüsteemi kohaldamine selle territooriumi suhtes võiks liikmesriikidele kaasa tuua.

36. Muuseas pean tunnistama, et mul on tõsiselt kahtlusi komisjoni poolt viidatud EÜ artikli 10 asjakohasuses käesoleva kohtuasja lahendamisel. Nagu teada, näeb nimetatud sätte meid huvitava osas tegelikult ette, et „liikmesriigid võtavad kõik vajalikud üld- või erimeetmed, et tagada nende kohustuste täitmine, mis tulenevad käesolevast lepingust või ühenduse institutsioonide võetud meetmetest. Nad aitavad kaasa ühenduse eesmärkide saavutamisele”.

37. Kuid ma ei mõista, kuidas võiks selline sätte mängida rolli käesolevas kohtuasjas. Tegelikult kahest ühte: kas uuritava direktiivi eesmärgiks olev teabevahetussüsteem ei kuulu kaudseid makse puudutavas Gibraltarit suhtes ette nähtud erandite alla ning sellisel juhul peab Ühendkuningriik EÜ artikli 249 loetuna koos EÜ artikli 299 lõikega 4 alusel võtma selle direktiivi Gibraltarit suhtes täielikult üle, ilma et sellisel juhul oleks vajalik toetuda lisaks EÜ artiklile 10, või siis kuulub see nimetatud erandite kohaldamisalasse ning sellisel juhul ei ole täidetud ka nimetatud sätte kohaldamise tingimused.

38. Esimene küsimus, mis tuleb käesolevas kohtuasjas lahendada, seisneb seega just nimelt selle tuvastamises, kas direktiiv 77/799 kehtib käibemaksu osas ka Gibraltarit suhtes, või tuleb see lugeda „liikmesriikide kumuleeruva käibemaksu alaste õigusaktide

ühtlustamist käsitleva[te] akt[ide]” hulka, mis ühinemisakti artikli 28 alusel ei ole selle territooriumi suhtes kohaldatavad.

sellele, et teabevahetus kujutab endast nii otseste kui ka kaudsete maksude puhul asjaomaste liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise viisi.

39. Leian, et mitmed argumendid toetavad teist võimalust.

40. Esiteks pean meelde tuletama, et direktiivi 77/799 aluseks oli EMÜ asutamislepingu esialgne artikkel 100 (vt eespool, punkt 4), mis võimaldas võtta „direktiive liikmesriikide niisuguste normide *ühtlustamiseks*, mis [...] mõjutavad ühisturu rajamist või toimimist”¹³. Kui hiljem tehti otsus laiendada selles direktiivis esialgu vaid otseste maksude osas ette nähtud teabevahetusesüsteemi käibemaksule, siis kasutas ühenduse seadusandja vastava meetme (täpsemalt direktiivi 79/1070) õigusliku alusena EMÜ asutamislepingu artiklit 99, mis nägi sel ajal ette, et „[k]omisjon arutab, kuidas *ühtlustada* [...] käibemaksu, aktsiisimaksu ja teisi kaudseid makse [...] käsitlevaid liikmesriikide õigusakte” ja teeb selleks nõukogule ettepanekuid.¹⁴

42. Teiselt poolt pean märkima, nagu seda teeb ka Ühendkuningriik, et teabevahetus ei kujuta endast iseseisvat eesmärki, vaid vahendit, mille eesmärk on suurendada liikmesriikide maksukordade tõhusust ja seega nende võimet koguda makse tegelikult maksta oleval määral.

43. Seda kinnitab minu arvates ka direktiivi 77/799 kuues põhjendus, mille kohaselt „liikmesriigid peaksid vahetama igasugust teavet, mis näib olevat vajalik tulu- ja kapitalimaksu *õigeks hindamiseks*,” ning direktiivi 79/1070 kolmas põhjendus, mille kohaselt tuleb koostööd laiendada kaudsetele maksudele, „et tagada nende *õige hindamine ja kogumine*”¹⁵.

41. Selliste õiguslike aluste valik kujutab endast minu arvates tähendusriikast viidet

44. Olenemata sellest, kas tegemist on otseste maksudega, mille põhielemendid ei ole ühenduse korra esemeks, või käibemak-

13 — Kohtujuristi kursiiv.

14 — Kohtujuristi kursiiv.

15 — Kohtujuristi kursiiv.

suga, mille põhielemendid on seevastu ühtlustatud,¹⁶ kujutab teabevahetussüsteemi kehtestamine minu arvates siiski endast ühtlustamist, sest sellega püütakse ühtlustada nii otseste kui ka kaudsete maksude hindamist ja kogumist käsitlevad eeskirjad eesmärgiga muuta need tõhusamaks.

45. Teiselt poolt kinnitab minu arvates asjaolu, et ka meetmed, mis ei riiva maksu põhielemente, võivad olla ühtlustavate meetmete esemeks, Euroopa Kohtu hiljutine otsus komisjoni ja nõukogu vahelises kohtuasjas¹⁷.

46. Selles kohtuasjas vaieldi nõukogu 15. juuni 2001. aasta direktiivi 2001/44/EÜ, millega muudetakse direktiivi 76/308/EMÜ, vastastikuse abi kohta Euroopa Põllumajanduse Arendus- ja Tagatisfondi rahastamissüsteemi kuuluvatest meetmetest tulenevate nõuete ning põllumajandusmaksude ja tollimaksude sissenõudmisel ning seoses käibemaksuga ja teatavate aktsiisimaksudega (edaspidi „direktiiv 2004/44”),¹⁸ aluseks oleva õigusliku aluse valiku üle.

47. Komisjoni arvates oli nõukogu teinud vea, kasutades direktiivi õigusliku alusena EÜ artikleid 93 ja 94, samas kui direktiivi õige õiguslik alus oli EÜ artikkel 95 (vt eespool, punktid 3–5).

48. Nagu eespool meelde tuletatud, lubavad nii artikkel 93 kui ka artikkel 94 nõukogul võtta ühehäälselt meetmeid liikmesriikide õigusnormide ühtlustamiseks (esimene seoses „käibemaksu, aktsiisi ja teisi kaudseid makse käsitlevate õigusaktide[ga]” ja teine seoses „liikmesriikide niisuguste õigus- ja haldusnormide[ga], mis otseselt mõjutavad ühisturu rajamist või toimimist”). EÜ artikkel 95 kehtestab seevastu lõikes 1 kaasotsustamismenetluse „liikmesriikides nii õigus- kui ka haldusnormide ühtlustamiseks meetme[te], mille eesmärk on siseturu rajamine ja selle toimimine,” võtmiseks. Kuid täpsustab lõikes 2, et „[l]õiget 1 ei kohaldata maksusätete [...] suhtes”.

49. Kuid viidatud kohtuasjas väitis komisjon selle vastuväite ümberlukkamiseks just nimelt seda, et direktiiv 2001/44 ei käsitlenud „maksusätteid”. Seda tema sõnul seetõttu, et selle mõiste alla oleksid pidanud käima ainuüksi materiaalõiguse normid, millega määratletakse maksukohustuslased, maksustatavad tehingud, maksustatav väär-

16 — Vt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumulerevate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

17 — 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-388/01 (EKL 2004, lk I-4829).

18 — EÜT L 175, lk 17; ELT eriväljaanne 02/12, lk 27.

tus, maksumäärad ja maksuvabastused ning maksude kogumise ja sissenõudmise kord. Direktiiv aga neid elemente ei reguleerinud ja seega — endiselt komisjoni arvates — ei ühtlustatud sellega liikmesriikide maksuala-seid materiaalõiguse akte.

50. Selles kohtuasjas tehtud otsuses lükkas Euroopa Kohus komisjoni teesi tagasi ja tuvastas, et nõukogu oli õigesti valinud direktiivi 2001/44 õiguslikuks aluseks EÜ artiklid 93 ja 94.

51. Arvestades tegelikult sellega, et asutamislepingus ei ole ühtegi viidet mõiste „maksusätted“ tõlgendamise kohta, selgitas Euroopa Kohus, et „arvestades mõiste üldise laadiga ei hõlma see mitte ainult kõiki maksustamise valdkondi, tegemata vahet erinevate asjaomaste maksuliikide vahel, vaid ka kõiki selle valdkonna aspekte, olenemata sellest, kas tegemist on materiaalõiguse või menetlusõiguse sätetega“¹⁹.

52. Lisaks sellele täpsustas Euroopa Kohus muu hulgas, et „ükskõik, millist liiki maksude kogumise korda ei saa käsitleda eraldi

maksukorrast, millega nad on seotud,“²⁰ tehes sellest järelduse, et „EÜ artikli 95 lõikes 2 esinevat mõistet „maksusätted“ tuleb tõlgendada selliselt, et see ei hõlma mitte ainult sätteid, millega määratletakse maksukohustuslased, maksustatavad tehingud, maksustatav väärtus, otseste ja kaudsete maksude määrad ning nendest vabastamine, vaid samuti sätteid, mis puudutavad nende maksude kogumise korda“²¹.

53. Sellest tuleb seega teha järeldus, et koostöökord, mille eesmärk on lihtsustada teises liikmesriigis tekkinud maksuvõlgade sissenõudmist, võib kuuluda eespool nimetatud õigusaktide ühtlustamise meetmete hulka, mida peetakse silmas just EÜ artikli 95 lõikes 2. Ning, pöördudes tagasi uuritava kohtuasja juurde, see kehtib loomulikult ka direktiivis 77/799 ette nähtud käibemaksualase teabevahetussüsteemi puhul.

54. Selle järelduse edasise kinnituseks pean viitama ka nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määrusele (EÜ) nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta²². Selle määruse kolmas põhjendus näeb tegelikult ette, et „[s]iseturu väljakujundamiseks võetud maksuühtlustusmeetmed peaksid [...] hõlmama liikmesriikideva-

20 — *Ibidem*, punkt 66.

21 — *Ibidem*, punkt 67.

22 — EÜT L 264, lk 1; ELT erivaljaanne 09/01, lk 392.

19 — Eespool viidatud kohtuotsus komisjon v. nõukogu, punkt 63.

helise ühise teabevahetussüsteemi loomist, mille kohaselt liikmesriikide haldusasutused abistavad üksteist ja teevad komisjoniga koostööd, et tagada käibemaksu õige kohaldamine kauba- ja teenusetarnete [...] suhtes”²³.

57. Eelnevast lähtudes teen seega järelduse, et ühinemisakti artiklis 28 ette nähtud erand võimaldab Ühendkuningriigil käibemaksu osas jätta Gibraltarit territooriumi suhtes kohaldamata direktiivis 77/799 ette nähtud teabevahetussüsteemi.

55. Kuna ka teabevahetus kujutab endast seega vastavate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise viisi, siis on minu arvates õiguspärane Ühendkuningriigi viide käesolevas kohtuasjas ühinemisakti artiklis 28 ette nähtud erandile (vt eespool, punktid 13 ja 14), kui tegemist on just nimelt „liikmesriikide kumuleeruva käibemaksu alaste õigusaktide ühtlustamist käsitleva[te] akt[idega]”.

58. Eelnev selgitatud, jääb üle tuvastada, kas sama järelduse võib teha ka aktsiisi puudutava teabevahetuse osas.

59. Selles osas tuleb lähtuda väitest, millega komisjon ise vähemalt käesoleva kohtuasja eesmärgil nõustus, et aktsiisi valdkonnas ühtlustatud õigusnorme Gibraltarit suhtes ei kohaldata, kuna viimane ei ole ühenduse tolliterritooriumi osa.

56. Seejärel, mis puudutab asjaolu, et Ühendkuningriik ei ole sama väidet esitanud seoses otsesid makse puudutava teabevahetusega, siis on sellele minu meelest äärmiselt ilmne seletus. Eespool viidatud ühinemisakti artiklis 28 sätestatud erand ei laiene tegelikult sellistele maksudele ja seega puudub õiguslik alus sellele tuginemiseks otseste maksude osas.

60. Euroopa Kohus on väitnud, et „asjaolu, et ühenduse tolliterritoorium ei hõlma Gibraltarit, tähendab seda, et Gibraltarit suhtes ei kohaldata kaupade vaba liikumist käsitlevaid asutamislepingu sätteid ega neid ühenduse teisese õiguse sätteid, mille eesmärk on seoses kaupade vaba liikumisega

23 — Kohtujuristi kursiiv.

tagada liikmesriikide õigus- ja haldusnormide ühtlustamine vastavalt EÜ artiklitele 94 ja 95”²⁴.

61. Sama järeldus tuleb minu arvates teha, nagu seda rõhutab Ühendkuningriik, seoses nende ühenduse õigusnormidega, mille õiguslikuks aluseks on EÜ artikkel 93 (või sellele eelnenud EMÜ asutamislepingu artikkel 99), mille eesmärk on ühtlustada „aktsiisimaksu [...] käsitleva[d]” liikmesriikide õigusaktid, et vältida üksteisest erinevate õigusnormide säilimist liikmesriikides, mis võib takistada kaupade vaba liikumist.

62. Ja just nimelt sellega on tegemist direktiivi 92/12 puhul, mis vastavalt selle esimesele ja neljandale põhjendusele võeti vastu selleks, et „aktsiisid [nõutaks] kõikides liikmesriikides sisse [...] samal viisil,” et tagada seeläbi „siseturu loom[ine] ja toimim[ine]”, mille „tingimuseks on kaupade, sealhulgas aktsiisiga maksustatavate kaupade vaba liikumine”.

63. Sellise ühtlustamise elluviimisel laiendati direktiiviga 92/12 muu hulgas direktiivis 77/799 ette nähtud teabevahetussüsteemi kohaldamisala selle laiendamiseks aktsiisile.

64. Teiselt poolt leian, et sarnaselt eespool käibemaksu kohta öelduga, ei ole ka aktsiisi puhul õigustatud vahetegu, mida komisjon püüab teha meetmete vahel, mis ühtlustavad selliste kaudsete maksude põhielemente ning mida seega Gibraltariga suhtes ei kohaldata, ja meetmete vahel, mis piirduvad liikmesriikide maksuasutuste vahelise koostöösüsteemi ettenägemisega ning mida seega selle territooriumi suhtes kohaldatakse kui „mitte ühtlustavaid”.

65. Ka selle kohta võib esitada *mutatis mutandis* analoogilise arutelu sellega, mis on eespool ära toodud seoses käibemaksuga (vt eespool, punktid 40 jj) ja seega nõustuda mõiste meetmed „aktsiisi [...] käsitleva[te] õigusakt[ide] ühtlustamiseks” sellise tõlgendusega, mis hõlmab ka teabevahetussüsteemi käsitlevaid meetmeid.

66. Eelneva alusel pean õigeks väita, et Ühendkuningriigil ei ole kohustust kohaldada Gibraltariga territooriumi suhtes direktiivi

24 — 23. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-30/01: komisjon v. Ühendkuningriik (EKL 2003, lk I-9481, punkt 59).

vis 77/799 ette nähtud teabevahetussüsteemi ka aktsiisi puudutavas.

V. Kohtukulud

67. Esitatud põhjendustest lähtudes teen seega ettepaneku jätta komisjoni hagi rahuldamata.

68. Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel ja arvestades minu ettepanekuga jätta hagi rahuldamata, leian, et Ühendkuningriigi kohtukulud tuleb välja mõista komisjonilt. Hispaania kohtukulud tuleks seevastu jätta tema enda kanda vastavalt kodukorra artikli 69 lõikele 4.

VI. Ettepanek

69. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku langetada järgmine otsus:

1. Jätta hagi rahuldamata.
2. Mõista kohtukulud välja komisjonilt.
3. Hispaania Kuningriik kannab ise oma kohtukulud.