

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

26. jaanuar 2006*

Kohtuasjas C-533/03,

mille esemeks on 19. detsembril 2003 EÜ artikli 230 alusel esitatud tühistamishagi,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Euroopa Liidu Nõukogu, esindajad: A.-M. Colaert ja E. Karlsson,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

keda toetasid:

Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistas A. Collins, SC, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

Portugali Vabariik, esindaja: L. Fernandes,

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik, esindaja: R. Caudwell, keda abistas D. Wyatt, QC, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

menetlusse astujad,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud R. Schintgen (ettekandja), R. Silva de Lapuerta, P. Kūris ja G. Arestis,

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

olles 2. juuni 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Euroopa Ühenduste Komisjon taotleb Euroopa Kohtult esiteks nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määruse (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), samuti nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta direktiivi 2003/93/EÜ, millega muudetakse nõukogu direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas (ELT L 264, lk 23; ELT eriväljaanne 09/01, lk 403; edaspidi ühiselt „vaidlustatud õigusaktid”) tühistamist ning teiseks nende õigusaktide kehtivuse säilitamist kuni neid asendavate ja sobival õiguslikul alusel vastuvõetavate õigusaktide jõustumiseni.
- 2 Euroopa Kohtu president andis 8. juuni 2004. aasta määrusega Iirimaa, Portugali Vabariigile ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigile menetlusse astumise loa Euroopa Liidu Nõukogu nõuete toetuseks, kes palub Euroopa Kohtul jätta hagi rahuldamata.

Vaidluse taust ja õiguslik raamistik

- 3 Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivi 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise, teatavate aktsiisimaksude ja kindlustusmaksete maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63) artikli 1 lõige 1 näeb ette liikmesriikide pädevate asutuste vahelise teabevahetuse, mis võimaldab neil õigesti määrata tulu- ja kapitalimaksu. Nimetatud direktiivi artiklite 2–4 kohaselt vahetatakse teavet olenevalt juhtumist kas taotluse alusel, automaatselt või omaalgatuslikult. Vastavalt selle direktiivi artiklile 8 ei kohustata sellega teostama uurimist või esitama teavet, kui selle liikmesriigi õigusaktid või haldustavad, kes peaks teavet andma, ei võimaldaks tal oma tarbeks nimetatud uurimist teostada või nimetatud teavet koguda või kasutada.
- 4 Nõukogu 27. jaanuari 1992. aasta määrus (EMÜ) nr 218/92 halduskoostöö kohta kaudsete maksude valdkonnas (käibemaks) (EÜT L 24, lk 1) kehtestab liikmesriikide pädevate asutuste vahelise teabevahetussüsteemi, mis puudutab ühendusesiseseid tehinguid, mille eesmärk on vähendada sisepiiridel maksukontrolli kaotamisega kaasneva maksude tasumisest kõrvalehoidumise riski.
- 5 Komisjon esitas 18. juunil 2001 nõukogule Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse ettepaneku halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas (EÜT C 270 E, lk 87) ja Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi ettepaneku, millega muudetakse direktiivi 77/799 (EÜT C 270 E, lk 96). Ettepanekud, mille eesmärk oli konsolideerida ja tugevdada selles direktiivis ja määruses nr 218/92 olevaid

halduskoostööd puudutavaid sätteid käibemaksu valdkonnas, jätta käibemaks selle direktiivi kohaldamisalast välja ja lisada sellesse kindlustusmaksete maksustamine, põhinesid EÜ artiklil 95.

- 6 Euroopa Parlament andis 6. veebruaril 2002 toimunud esimesel lugemisel nimetatud määruse ettepanekule pooldava arvamuse tingimusel, et ettepanekusse tehakse väike muudatus (EÜT C 284, lk 178).
- 7 Nõukogu esitas nimetatud ettepanekute muudatused ja otsustas muuta nende õiguslikku alust põhjusel, et tegemist oli maksuküsimustega ning järelikult saab neid võtta vastu vaid EÜ artiklite 93 ja 94 alusel. Seejärel konsulteeriti veel kord Parlamendiga. Viimane kinnitas 2. septembri 2003. aasta resolutsiooniga, et tema arvates on nende kahe õigusakti vastuvõtmiseks sobiv õiguslik alus EÜ artikkel 95.
- 8 Nõukogu võttis 7. oktoobril 2003 EÜ artikli 93 alusel vastu määruse nr 1798/2003 ja EÜ artiklite 93 ja 94 alusel direktiivi 2003/93.
- 9 Pärast nimetatud määruse vastuvõtmist laskis komisjon samal kuupäeval toimunud nõukogu istungi protokollis lisada teadaande, mille kohaselt ta otsustab „ühehäälselt koos nõukoguga võtta vastu halduskoostööd käibemaksu valdkonnas puudutava määruse tekst, mis põhineb asutamislepingu artiklil 93, ning vastastikust abi otsese ja kaudse maksustamise valdkonnas puudutava direktiivi tekst, mis põhineb asutamislepingu artiklitel 93 ja 94; [ta] kinnitab veel kord oma esialgset seisukohta, mille kohaselt peaks õiguslik alus olema asutamislepingu artikkel 95, ning tuletab meelde, et määruse ja direktiivi peamine eesmärk ei ole ühtlustada maksusätteid, vaid sätestada liikmesriikidevaheline teabevahetus”.

10 Määruse nr 1798/2003 esimesed viis põhjendust on sõnastatud järgmiselt:

- „(1) Liikmesriikide piire ületav maksudest kõrvalehoidumine ja maksustamise vältimine põhjustavad eelarvekahju ja õiglase maksustamise põhimõtte rikkumist ning võivad kaasa tuua moonutusi kapitali liikumises ja konkurentsi-tingimustes. Seepärast mõjutavad need siseturu toimimist.
- (2) Käibemaksust kõrvalehoidumise vastu võitlemiseks on vaja tihedat koostööd iga liikmesriigi haldusasutuste vahel, kes vastutavad seda valdkonda käsitlevate sätete rakendamise eest.
- (3) Siseturu väljakujundamiseks võetud maksuühtlustusmeetmed peaksid seetõttu hõlmama liikmesriikidevahelise ühise teabevahetussüsteemi loomist, mille kohaselt liikmesriikide haldusasutused abistavad üksteist ja teevad komisjoniga koostööd, et tagada käibemaksu õige kohaldamine kauba- ja teenusetarnete, ühendusesisese kaupade omandamise ja kaupade impordi suhtes.
- (4) Teatavate andmete elektrooniline säilitamine ja edastamine käibemaksujärelevalve eesmärgil on käibemaksusüsteemi nõuetekohase toimimise seisukohast hädavajalik.
- (5) Tuleks selgelt määratleda tingimused elektrooniliselt säilitatud andmete vahetamiseks ja liikmesriikide otseseks juurdepääsuks nendele andmetele igas liikmesriigis. Ettevõtjatel peaks olema juurdepääs teatavale osale nendest andmetest, kui see on vajalik neil lasuvate kohustuste täitmiseks.”

11 Määruse nr 1798/2003 artikkel 1 sätestab:

„1. Käesolevas määruses sätestatakse tingimused, mille kohaselt liikmesriikide haldusasutused, kes vastutavad käibemaksualaste õigusaktide rakendamise eest kauba- ja teenusetarnete, ühendusesisese kaupade omandamise ja kaupade impordi suhtes, teevad koostööd üksteisega ja komisjoniga, et tagada nende õigusaktide täitmine.

Selleks sätestatakse käesolevas määruses tingimused ja menetlused, mis võimaldavad liikmesriikide pädevatel asutustel teha omavahel koostööd ja vahetada omavahel teavet, mis võib neil aidata käibemaksu õigesti arvutada.

Samuti sätestatakse käesolevas määruses eeskirjad ja menetlused teatava teabe elektrooniliseks vahetamiseks, eeskätt ühendusesiseste tehingute käibemaksustamise osas.

Direktiivi 2002/38/EÜ [...] artiklis 4 osutatud tähtjaks sätestatakse käesolevas määruses ka eeskirjad ja menetlused direktiivi 77/388/EMÜ artiklis 26c sätestatud erikorra kohaselt elektrooniliselt osutatavaid teenuseid käsitleva käibemaksuteabe elektrooniliseks vahetamiseks ja samuti hilisemaks teabevahetuseks ning kõnealuse erikorraga hõlmatud teenuste osas raha ülekandmiseks liikmesriikide pädevate asutuste vahel.

2. Käesolev määrus ei mõjuta kriminaalasjades antavat vastastikust abi käsitlevate eeskirjade kohaldamist liikmesriikides.”

12 Nimetatud määruse artikli 5 kohaselt:

„1. Taotluse esitanud asutuse palvel edastab taotluse saanud asutus artiklis 1 osutatud teabe, sealhulgas konkreetset juhtumit või juhtumeid käsitleva teabe.

2. Lõikes 1 osutatud teabe edastamiseks korraldab taotluse saanud asutus selle teabe saamiseks kõik vajalikud haldusuurimised.

3. Lõikes 1 osutatud taotlus võib sisaldada põhjendatud taotlust korraldada teatav haldusuurimine. Kui liikmesriigi arvates ei ole haldusuurimist vaja, teatab ta taotluse esitanud asutusele viivitamata selle põhjused.

4. Soovitava teabe saamiseks või taotletava haldusuurimise teostamiseks peab taotluse saanud asutus või haldusasutus, kelle poole taotluse saanud asutus pöördub, toimima nii, nagu tegutseks ta oma huvides või mõne muu oma liikmesriigi asutuse taotlusel.”

13 Sama määruse artikli 11 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Taotluse esitanud ja taotluse saanud asutuse kokkuleppel ja taotluse saanud asutuse kehtestatud korras võivad taotluse esitanud asutuse volitatud ametnikud viibida artiklis 1 osutatud teabe vahetamiseks ametiruumides, kus taotluse saanud asutuse asukohaliikmesriigi haldusasutused täidavad oma ülesandeid. Kui soovitav

teave sisaldub dokumentides, millele taotluse saanud asutuse ametnikel on juurdepääs, esitatakse taotluse esitanud asutuse ametnikele soovivat teavet sisaldavate dokumentide koopiad.

2. Taotluse esitanud ja taotluse saanud asutuse kokkuleppel ja taotluse saanud asutuse kehtestatud korras võivad taotluse esitanud asutuse määratud ametnikud viibida artiklis 1 osutatud teabe vahetamiseks haldusuurimiste juures. Haldusuurimisi teostavad üksnes taotluse saanud asutuse ametnikud. Taotluse esitanud asutuse ametnikud ei kasuta taotluse saanud asutuse ametnikele antud inspekteerimisvoolitusi. Neil on siiski juurdepääs samadele ruumidele ja dokumentidele kui viimastel, seda aga viimaste vahendusel ja ainuüksi käimasoleva haldusuurimise eesmärgil.”

14 Määruse nr 1798/2003 artikkel 17 sätestab:

„Ilma et see piiraks V ja VI peatüki kohaldamist, edastab iga liikmesriigi pädev asutus automaatse või kavakohase automaatse teabevahetuse teel artiklis 1 osutatud teabe mis tahes muu asjaomase liikmesriigi pädevale asutusele, kui:

- 1) maksustamiskohaks peetakse sihtliikmesriiki ja kontrollisüsteemi toimimiseks on kindlasti vaja päritoluliikmesriigi antavat teavet;
- 2) liikmesriigil on alust arvata, et teises liikmesriigis on toime pandud või on tõenäoliselt toime pandud käibemaksualaste õigusaktide rikkumine;

3) on olemas oht, et teises liikmesriigis võib maksutulu saamata jääda.”

15 Sama määruse artikli 22 lõige 1 sätestab:

„Iga liikmesriik peab elektroonilist andmebaasi, milles ta säilitab ja töötleb teavet, mida ta kogub kooskõlas direktiivi 77/388/EMÜ artikli 22 lõike 6 punktiga b, nagu see on sõnastatud sama direktiivi artiklis 28h.

Selle teabe kasutamise võimaldamiseks käesoleva määrusega ettenähtud menetlustes tuleb seda teavet säilitada vähemalt viis aastat pärast selle kalendriaasta lõppu, mil tuleb võimaldada juurdepääs teabele.”

16 Selle määruse artikkel 23 on sõnastatud järgmiselt:

„Artikli 22 kohaselt säilitatavate andmete põhjal saab liikmesriigi pädev asutus mis tahes teiselt liikmesriigilt automaatse teabevahetuse teel viivitamata järgmise teabe, millele tal võib olla ka otsene juurdepääs:

1) teavet saava liikmesriigi antud käibemaksukohustuslase registreerimisnumbrid;

- 2) nende ühendusesiseste kaubatarnete koguväärtus, mille käibemaksukohustuslasena registreeritud isikutele on teinud ettevõtjad, kes on teavet andvas liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud.

Punktis 2 osutatud väärtused väljendatakse kalendriaasta kvartalite lõikes teavet andva liikmesriigi vääringus.”

17 Määruse nr 1798/2003 artikli 24 kohaselt:

„Artikli 22 kohaselt säilitatavate andmete põhjal ja üksnes käibemaksualaste õigusaktide rikkumise ärahoidmiseks saab liikmesriigi pädev asutus, kui ta peab seda vajalikuks ühendusesisese kaupade omandamise kontrollimiseks, vahetult ja viivitamata järgmise teabe, millele tal võib olla ka otsene elektrooniline juurdepääs:

- 1) artikli 23 punktis 2 osutatud tarneid sooritanud isikute käibemaksukohustulase registreerimisnumbrid; ja
- 2) kõnealuste tarnete koguväärtus, mille iga selline isik on teinud igale artikli 23 punktis 1 osutatud käibemaksukohustulase registreerimisnumbrit omavale isikule.

Punktis 2 osutatud väärtused väljendatakse kalendriaasta kvartalite lõikes teavet andva liikmesriigi vääringus.

18 Nimetatud määruse artikli 27 lõiked 1–3 sätestavad:

„1. Iga liikmesriik peab elektroonilist andmebaasi, mis sisaldab nende isikute registrit, kellele on selles liikmesriigis antud käibemaksukohustuslase registreerimisnumber.

2. Liikmesriigi pädev asutus võib igal ajal saada otse või lasta endale edastada artikli 22 kohaselt säilitatud andmete alusel kinnituse selle käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri kehtivuse kohta, mille all teatav isik on sooritanud või võtnud vastu ühendusesisese kauba- või teenusetarne.

Eritaotluse korral teatab taotluse saanud asutus ka käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri andmise kuupäeva ja vajaduse korral selle kehtivuse lõppemise kuupäeva.

3. Taotluse korral esitab pädev asutus viivitamata ka selle isiku nime ja aadressi, kellele number on antud, tingimusel et taotluse esitanud asutus ei säilita seda teavet võimalikuks hilisemaks kasutamiseks.”

19 Sama määruse artikli 41 lõike 5 kohaselt:

„5. Käesoleva määruse nõuetekohaseks kohaldamiseks piiravad liikmesriigid direktiivi 95/46/EÜ artiklis 10, artikli 11 lõikes 1 ja artiklites 12 ja 21 sätestatud

kohustuste ja õiguste ulatust niivõrd, kuivõrd see on vajalik kõnealuse direktiivi artikli 13 punktis e osutatud huvide kaitsmiseks.”

- 20 Direktiivi 2003/93 põhjendustest ja artikli 1 punktist 1 tuleneb, et see direktiiv laiendab direktiivi 77/799 kohaldamisala nõukogu 15. märtsi 1976. aasta direktiivis 76/308/EMÜ vastastikuse abi kohta Euroopa Põllumajanduse Arendus- ja Tagatisfondi rahastamissüsteemi kuuluvatest meetmetest tulenevate nõuete ning põllumajandusmaksude ja tollimaksude sissenõudmisel (EÜT L 73, lk 18) osutatud kindlustusmaksete maksustamisele.
- 21 Lisaks asendab direktiiv 2003/93 direktiivi 77/799 artikli 7 lõike 1 esialgse redaktsiooni järgmise tekstiga:

„Igasugust käesoleva direktiivi alusel liikmesriigile esitatud teavet hoitakse selles riigis salajas samamoodi, kui tema siseriikliku õiguse alusel saadud teavet. Neid andmeid:

- võib teha kättesaadavaks üksnes otseselt maksu määramise või selle järelevalvega seotud isikutele,

- võib teha kättesaadavaks üksnes seoses sanktsioone hõlmavate kohtutoimingute või haldustoimingutega, mis puudutavad maksu määramist või selle järelevalvet või on sellega seotud, ning üksnes isikutele, kes on nende toimingutega otseselt

seotud; kõnealust teavet võib siiski avalikustada avalikel kohtuistungitel või kohtuotsustes, kui teabe esitanud liikmesriigi pädev asutus ei ole selle vastu,

- ei või mingil juhul kasutada muuks, kui maksustamiseks või seoses sanktsioone hõlmavate kohtutoimingute või haldustoimingutega, mis puudutavad maksu määramist või selle järelevalvet või on sellega seotud.

Lisaks sellele võivad liikmesriigid näha ette esimeses lõigus osutatud teabe kasutamise direktiivi 76/308/EMÜ artiklis 2 käsitletud muude lõivude, tollimaksude ja maksude hindamiseks.”

- 22 Kuna komisjon leidis, et vaidlustatud õigusaktide vastuvõtmise alus oleks pidanud olema EÜ artikkel 95, esitas ta käesoleva hagi.

Hagi

Poolte argumendid

- 23 Komisjon leiab, et EÜ artiklid 93 ja 94 ei ole vaidlustatud õigusaktide vastuvõtmiseks sobiv õiguslik alus. Selleks oleks pidanud olema EÜ artikli 95 lõige 1, see artikkel oleks õigusliku alusena ebasobiv üksnes siis, kui vaidlustatud õigusaktide sätete näol on tegemist „maksusätetega” EÜ artikli 95 lõike 2 mõttes.

- 24 Komisjon väidab selle kohta, et asutamislepingu artikli 100 A (muudetuna EÜ artikkel 95) vastuvõtmise eesmärk oli lihtsustada siseturu väljakujundamiseks vajalike õigusaktide rakendamist enne 1992. aasta lõppu. Üksnes teatud eriliselt tundlikud ja liikmesriikide suveräänsusega tihedalt seotud valdkonnad jäeti välja EÜ artikliga 95 kehtestatud menetluse kohaldamisalast. Nende hulgas oli maksustamine, mille puhul leiti, et õigusaktide ühtlustamise osas tuleb rakendada ühehäälsuse nõuet. Seda erandit tuleks siiski tõlgendada kitsalt, kuna see jätab teatud õigusaktid väljapoole siseturu väljakujundamisele suunatud õigusaktide vastuvõtmisel „tavali-seks” peetavat seadusandlikku menetlust.
- 25 Kuigi erandit tuleb kohaldada sätetele, millega määratletakse maksukohustuslased, maksustatavad tehingud, maksubaas ja maksumäärad, maksuvabastused, samuti maksu arvutamise eeskirjade ja maksu sissenõudmise suhtes, siis maksude valdkonnas vastastikuse haldusabi osutamine sellise erandi alla ei kuulu. Koostöö-, uurimis- ja teabemeetmed, mille eesmärk on lihtsustada piiride kaotamist, ilma et see mõjutaks siseriiklike maksualaste õigusaktide materiaalselt sisu, ei vähenda maksustamisel liikmesriikide suveräänsust. Seda abi reguleerivad õigusaktid ei ühtlusta maksuõiguse norme otseses tähenduses, vaid nende eesmärk on üksnes lihtsustada igal liikmesriigil oma õigusaktide kohaldamist.
- 26 Määrus nr 1798/2003 otseselt ei ühtlusta ega lähenda siseriiklikke maksualaseid õigusakte, kuna tema eesmärk on üksnes lihtsustada ühendusesiseseid tehinguid puudutavat teabevahetust, eesmärgiga panna erinevate liikmesriikide pädevad asutused omavahel ja komisjoniga koostööd tegema. Nimetatud määrus ei puuduta ühtki sätet, mida võiks pidada „maksusätteks” EÜ artikli 95 lõike 2 mõttes või sätteks, mis kuuluks „käibemaksu käsitlevate õigusaktide” hulka EÜ artikli 93 mõttes.

- 27 Direktiiv 2003/93 omalt poolt piirdub direktiivi 77/799 muutmisega selliselt, et ta jätab käibemaksu selle direktiivi kohaldamisalast välja ja lisab sinna kindlustusmaksete maksustamise. See ei mõjuta ühelgi viisil nimetatud direktiivi olemust, mis puudutab teabevahetust ega ühtlusta „maksusätteid” EÜ artikli 95 lõike 2 mõttes.
- 28 Sellest järeldub, et vaidlustatud õigusaktide vastuvõtmise sobiv õiguslik alus on EÜ artikkel 95. Järelikult põhinesid need õigusaktid valel õiguslikul alusel ning asutamislepinguga kehtestatud institutsioonilisest tasakaalust kinnipidamiseks tuleb need tühistada.
- 29 Arvestades siiski vaidlustatud õigusaktide kasulikku mõju ühisturu rajamisele, leiab komisjon, et tühistamise korral oleks sobilik säilitada nende õigusaktide kehtivus kuni nende asendamiseni uute, sobival õiguslikul alusel vastu võetud õigusaktidega.
- 30 Nõukogu märgib esiteks, et alates Ühtse Euroopa aktiga asutamislepingusse artikli 100 A lisamisest on suur hulk maksustamise valdkonnas vastastikust abi käsitlevaid meetmeid võetud muul õiguslikul alusel kui see artikkel.
- 31 Ta meenutab teiseks, et väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb see, et õigusakti õigusliku aluse valik peab põhinema objektiivsetel asjaoludel, mis on kohtulikult kontrollitavad. Selliste asjaolude hulka kuuluvad eriti õigusakti eesmärk ja sisu (17. märtsi 1993. aasta otsus kohtuasjas C-155/91: komisjon vs. nõukogu, EKL 1993, lk I-939, punkt 7).

- 32 Mis puudutab ühest küljest vaidlustatud õigusaktide eesmärki, siis väidab nõukogu, et tulenevalt määruse nr 1798/2003 põhjendustest ja artiklist 1 on selleks võitlus maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega ja käibemaksualastest õigusaktidest kinnipidamise tagamine siseriiklike eelarvete ja siseturu nõuetekohase toimimise huvides. Direktiivi 2003/93 eesmärk on samuti võidelda maksudest kõrvalehoidumisega selleks, et kaitsta liikmesriikide huve ja siseturu neutraliteeti. See kindlustab direktiivi 77/799, mille eesmärk on tagada maksubaasi täpne kindlaksmääramine otseste ja kaudsete maksude hindamisel. Sätetel, mis tagavad, et maksubaasi arvutamine toimuks õigesti, on maksualane eesmärk.
- 33 Nõukogu väidab vaidlustatud õigusaktide sisu kohta teisest küljest seda, et määruse nr 1798/2003 põhjalik uurimine näitab selgelt, et see tagab maksusätete rakendamise ja võitluse maksudest kõrvalehoidumisega, ühtlustades piiriülese teabevahetuse ning teabe saamise eeskirju ja menetlust juhul, kui need on käibemaksu valdkonnas vajalikud maksubaasi arvutamiseks. Järelikult on nimetatud määrusel otsene mõju maksukohustuslase õiguste ja maksubaasi kindlaksmääramise, samuti liikmesriikide maksutulude suhtes.
- 34 Mis puudutab direktiivi 2003/93, siis ühest küljest tuleneb eelkõige artikli 1 punktidest 2 ja 3, et see muudab direktiivi 77/799 kohaldamisala, laiendades seda kindlustusmaksete maksustamisele ja jättes sellest välja käibemaksu, ning teisest küljest, et see lubab liikmesriikide asutustel kasutada saadud teavet direktiivi 76/308 artiklis 2 loetletud maksude arvutamiseks. Kuna direktiivi 2003/93 eesmärk on rakendada võitlust maksudest kõrvalehoidumisega, ühtlustades selleks piiriülese teabevahetuse saamiseks ettenähtud eeskirju ja menetlust, siis tuleks seda käsitleda maksusätteid ühtlustavana. Osas, kus see puudutab nii otseseid kui kaudseid makse, oli see EÜ artiklite 93 ja 94 koosmõju alusel vastu võetud õigesti.

- 35 Nõukogu arvates ei ole kahtlust, et vaidlustatud õigusaktid kehtestavad sätted, mis puudutavad „käibemaksu käsitlevate õigusaktide ühtlustamist”, mis on „vajalik siseturu rajamise ja toimimise tagamiseks” EÜ artikli 93 mõttes. Lisaks asjaolule, et vastupidiselt komisjoni väitele ei saa viidata „tavalisele” seadusandlikule menetlusele, ei arvesta selle institutsiooni poolt kaitstav seisukoht asjaolu, et EÜ artiklid 93 ja 94 kujutavad endast tunduvalt spetsiifilisemaid õiguslikke aluseid vaidlustatud õigusaktides sisalduvate meetmete võtmiseks ja EÜ artikkel 95 ei piira nende artiklite kohaldamisala.
- 36 Lisaks väidab nõukogu, et komisjoni pakutud EÜ artikli 95 lõike 2 tõlgendamine on liiga piirav. Tegelikult ei saa vahet teha selle põhjal, kas ühtlustatav norm puudutab maksustamise põhiküsimusi, kuna selline vahetegemine ei põhineks ei asutamislepingu tekstil ega liikmesriikide seadustel.
- 37 Samas oleks komisjoni pakutud teleoloogiline tõlgendamine vastuolus EÜ artikli 95 lõike 2 sõnastusega ja seetõttu ei saa seda toetada. Jättes kõrvale sobiva õigusliku aluse valiku sõltuvusse seadmise poliitilisest hinnangust, ei saa „maksusätete” hulka liigitamine lõike 2 mõttes sõltuda küsimusest, kas üks säte tungib maksude alal liikmesriikide suveräänsusse või kas ta mõjutab nende maksuseaduste olemust.
- 38 Kolmanda võimalusena ja juhul, kui Euroopa Kohus tühistab vaidlustatud õigusaktid, palub nõukogu säilitada nende õiguslik kehtivus kuni need asendatakse sobival õiguslikul alusel vastu võetud õigusaktidega.
- 39 Ühendkuningriigi valitsuse arvates tuleneb vaidlustatud õigusaktide sisust ja eesmärgist selgelt see, et need ühtlustavad kaudseid makse puudutavaid õigusnorme. Määrus nr 1798/2003, mis peab silmas maksudest kõrvahoidumise ja maksupettuste

vastast võitlust, tagab siseriiklike maksusätete tõhususe käibemaksu arvutamisel ja kogumisel. Sellel määrusel ja eelkõige tema artiklil 30 oleks seega ilmne mõju maksukohustuslaste õigustele ja kohustustele ning oleks kunstlik väita, et need meetmed ei kujuta endast kaudseid makse puudutavate siseriiklike õigusnormide ühtlustamist.

40 Mis puutub direktiivi 2003/93, siis väidab Ühendkuningriigi valitsus, et see annab liikmesriikidele võimaluse väljastpoolt nende piire saada teavet, mille abil kindlaks määrata tasumisele kuuluv maks ja menetleda oma maksukohustuslaste vastu olevaid nõudeid. Samamoodi nagu määrus nr 1798/2003, ühtlustab ka see direktiiv otseseid ja kaudseid makse puudutavaid siseriiklikke õigusakte.

41 Iirimaa arvates tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast ja eriti 29. aprilli 2004. aasta otsusest kohtuasjas C-338/01: komisjon vs. nõukogu (EKL 2004, lk I-4829), et EÜ artiklid 93 ja 94 kujutavad endast sobivat õiguslikku alust vaidlustatud õigusaktide vastuvõtmiseks, mis nende põhjenduste ja sätete kohaselt ühtlustavad käibemaksualaseid õigusnorme, sätestavad ühtse menetluse maksukohustuslasi puudutavate andmete saamiseks ja neist teatamiseks, mille eesmärk on kindlustada käibemaksu haldamist, kindlaks määramist ja sissenõudmist puudutavate õigusaktide sätete nõuetekohane rakendamine.

42 Portugali valitsuse arvates selgub vaidlustatud aktide lugemisel, et mõned sätted kehtestavad tähtaegu ja teised, nagu määruse nr 1798/2003 artikli 41 lõige 5, piiravad otseselt maksumaksjate õigusi. Muu hulgas reguleerib direktiivi 77/799 artikli 7 lõige 1 direktiiviga 2003/93 kehtestatud redaktsioonis maksuõiguse materiaalseid aspekte. Sätted, mis reguleerivad otseselt maksumaksjate õigusi neid piirates, on „maksusätted” EÜ artikli 95 lõike 2 mõttes.

Euroopa Kohtu hinnang

- 43 Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab ühenduse õigusakti õigusliku aluse valik põhinema objektiivsetel asjaoludel, mis on kohtulikult kontrollitavad ja mille hulka kuuluvad eriti õigusakti eesmärk ja sisu (vt eelkõige 11. juuni 1991. aasta otsus kohtuasjas C-300/89: komisjon vs. nõukogu, nn „Titaandioksiidi kohtuotsus”, EKL 1991, lk I-2867, punkt 10; 4. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-269/97: komisjon vs. nõukogu, EKL 2000, lk I-2257, punkt 43; 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-211/01: komisjon vs. nõukogu, EKL 2003, lk I-8913, punkt 38 ja eespool viidatud 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus komisjon vs. nõukogu, punkt 54).
- 44 Mis puudutab EÜ artikli 95 kohaldamisala, mille kohta komisjon väidab, et seda oleks pidanud kasutama vaidlustatud õigusaktide vastuvõtmise õigusliku alusena, siis tuleb ühest küljest märkida, et selle artikli lõike 1 sõnastusest tulenevalt kohaldatakse seda üksnes siis, kui asutamislepingus ei ole ette nähtud teisiti.
- 45 Sellest järeldub, nagu ka Euroopa Kohus on juba leidnud eespool viidatud 29. aprilli 2004. aasta otsuse komisjon vs. nõukogu punktis 60, et kuna asutamislepingus on olemas erisäte, mis võib olla kõnealuse õigusakti õiguslik alus, peab viimane nimetatud sättel põhinema. Eriti kehtib see EÜ artikli 93 puhul, mis puudutab käibemaksu, aktsiisimaksude ja teiste kaudsete maksudega seotud õigusaktide ühtlustamist.
- 46 Teisest küljest tuleb meenutada, et EÜ artikli 95 lõige 2 jätab teatud valdkonnad selle artikli kohaldamisalast täielikult välja. See puudutab eelkõige „maksusätteid”, mille ühtlustamine ei saa põhineda nimetatud artiklil (eespool viidatud 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus komisjon vs. nõukogu, punkt 61).

- 47 Mis puudutab eriti EÜ artikli 95 lõikes 2 esineva mõiste „maksusätted” tõlgendamist, siis tuleb meenutada, et eespool viidatud 29. aprilli 2004. aasta otsuse komisjon vs. nõukogu punktis 63 on Euroopa Kohus leidnud, et tulenevalt nende mõistete üldisest olemusest ei hõlma need mitte üksnes kõiki maksustamise valdkondi, tegemata vahet maksu liikidel, vaid ka kõiki selle valdkonnaga seotud materiaalõiguse- või menetlusnormide aspekte.
- 48 Kuna antud asjas ei ole vaidlustatud seda, et vaidlustatud õigusaktid on siseturu toimimiseks vajalikud, siis piisab, kui määrata kindlaks, kas nende ainus või peamine eesmärk on ühtlustada liikmesriikide õigus- ja haldusnorme maksustamise valdkonnas.

Määrus nr 1798/2003

- 49 Esiteks, mis puudutab määruse nr 1798/2003 eesmärki, siis tuleneb tema kahest esimesest põhjendusest, et selle mõte on võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega ja tagada käibemaksu valdkonnas õigusaktidest kinni pidamine siseriiklike eelarvete ja siseturu nõuetekohase toimimise huvides.
- 50 Nimetatud määruse kolmanda põhjenduse sõnastuse kohaselt peavad siseturu väljakujundamiseks võetud maksuühtlustusmeetmed nende tõhususe tagamiseks „hõlmama liikmesriikidevahelise ühise teabevahetussüsteemi loomist, mille kohaselt liikmesriikide haldusasutused abistavad üksteist ja teevad komisjoniga koostööd [...]”.

- 51 Määruse nr 1798/2003 põhjendustest ilmneb seega, et selle eesmärk on kehtestada siseturu väljakujundamiseks võetud maksuühtlustusmeetmete raames teabevahetussüsteem, et tagada käibemaksu õige kohaldamine.
- 52 Selliselt kasutusele võetud teabevahetussüsteemi võib õigustada üksnes maksu- maksjate poolt tasumisele kuuluva käibemaksu õige määramise eesmärgiga, tagamaks selle maksu kogumise suurem tõhusus.
- 53 Seda tõdemust toetab määruse nr 1798/2003 artikli 1 lõike 1 sõnastus, mille kohaselt sätestab viimane tingimused, millistel liikmesriikide haldusasutused teevad ükstei- sega ja komisjoniga käibemaksualaste õigusaktide rakendamiseks koostööd, et tagada nende õigusaktide täitmine. Lisaks tuleneb sama lõike teisest lõigust, et selliselt kehtestatud tingimused ja menetlused on mõeldud selleks, et aidata erinevates liikmesriikides käibemaksu õigesti arvutada.
- 54 Teiseks, mis puudutab määruse nr 1798/2003 sisu, siis tuleb kõigepealt märkida, et vastavalt selle määruse artiklile 5 on liikmesriigi asutused kohustatud edastama teise liikmesriigi asutuse taotlusel kogu teabe, mille põhjal on võimalik läbi viia käibemaksu õige arvutamine liikmesriigis, kuhu vastavad asutused kuuluvad, ja nad peavad sellise teabe saamiseks teostama vajadusel haldusuurimise.
- 55 Selle kohta tuleb sedastada, nagu ka kohtujurist tõi välja oma ettepaneku punktis 67, et kuigi selliselt edastatud teabe suhtes tuleb liikmesriigis, kus asub taotluse esitanud asutus, rakendada põhimõtteliselt samu konfidentsiaalsuse garantiisid kui taotluse

saanud asutuse liikmesriigis, kohustab määrus nr 1798/2003 liikmesriike siiski laiendama isikute ringi, kellel on juurdepääs sellele teabele ja kelle suhtes rakendatakse sageli maksualaste õigusnormidega ette nähtud erilist kaitset, ning seeläbi paneb liikmesriikidele kohustuse vastavalt vajadusele muuta siseriiklikke õigusnorme.

56 Seejärel tuleb meenutada, et määruse nr 1798/2003 artikkel 17 sätestab, et liikmesriikide pädevad asutused edastavad kindlaksmääratud juhtudel automaatse või kavakohase automaatse teabevahetuse teel artiklis 1 osutatud teabe muu liikmesriigi pädevatele asutustele. Järelikult näeb see säte liikmesriikidele ette kohustuse, mida viimased ei või piirata.

57 Lisaks tuleb märkida, et nimetatud määruse artiklite 22–24 ja artikli 27 ühisel lugemisel ilmneb liikmesriikide kohustus luua ja uuendada elektrooniline andmebaas, milles nad hoiavad ja töötlevad andmeid isikute kohta, kellele on antud käibemaksukohustuslase registreerimisnumber, käibemaksukohustuslase registree-
rimisnumbrite, samuti ka ühendusesiseste tarnete koguväärtuse kohta, mida teostavad isikud nende registreerimisnumbreid omavate isikute huvides, ja sellisele andmebaasile on teiste liikmesriikide pädevatel asutustel otsene juurdepääs.

58 Selles osas tuleb rõhutada, et ei saa eitada, et otsene juurdepääs neile andmebaasidele annab liikmesriikide pädevatele asutustele võimaluse kindlaks määrata maksukohustuslase maksubaas, isegi arvutada viimase poolt tasumisele kuuluva maksu suurus, ning võib seetõttu riivata paljudes liikmesriikides teatud maksualase teabe suhtes võimaldatavat erilist konfidentsiaalsust. Neil tingimustel on isikute ring, kellel on juurdepääs liikmesriikide pädevate asutuste valduses olevale

teabele, märkimisväärselt laienenud, mis tulenevalt käesoleva kohtuotsuse punktist 55 nõuab vastavalt vajadusele siseriiklike maksualaste õigusnormide muutmist. Seda enam on liikmesriikidel vaja vastavalt määruse nr 1798/2003 artikli 41 lõikele 5 piiritleda direktiivi 95/46 teatud sätetega ette nähtud andmekaitse ulatust, kuna need andmed sisaldavat teavet, mis võimaldab käibemaksu õigesti hinnata.

59 Lõpuks tuleb sedastada, nagu tuleneb määruse nr 1798/2003 artikli 11 lõigetest 1 ja 2, et taotluse saanud asutused võivad lubada taotluse esitanud asutuse ametnikel viibida esiteks ametiruumides, kus liikmesriigi haldusasutused täidavad oma ülesandeid, ja teiseks haldusuurimise juures.

60 Nagu kohtujurist tõi oma ettepaneku punktis 73 välja, lisaks asjaolule, et see säte sunnib suurt osa liikmesriike muutma oma maksumenetlust käsitlevaid õigusnorme, avaldab see säte olulist mõju maksukohustuslase õigustele. Paljudes liikmesriikides võivad maksukohustuslased olla uurimise ajal teise liikmesriigi haldusteenistuse ametniku selle juures viibimise vastu. Määruse nr 1798/2003 artikli 11 lõigete 1 ja 2 kohaldamisel ei ole maksukohustuslastel enam sellest keeldumise õigust.

61 Neil asjaoludel on määruse nr 1798/2003 sätted olemuselt siseriiklikke maksumenetlusi käsitlevaid õigusnorme ühtlustavad.

- 62 Neid kaalutlusi arvestades tuleb järeldada, et määruse nr 1798/2003 eesmärk ja sisu on maksualaste menetlusnormide ühtlustamine käibemaksu kogumise lihtsustamiseks, et suurendada seeläbi liikmesriikide maksutulusid.
- 63 Nagu meenutati käesoleva kohtuotsuse punktis 47, tuleb maksualaseid menetlusnorme EÜ artikli 95 lõiget 2 kohaldades käsitleda kui „maksusätteid” selle sätte mõttes.
- 64 Neil asjaoludel ei ole põhjendatud väide, et EÜ artikli 95 lõige 1 on määruse nr 1798/2003 vastuvõtmiseks sobiv õiguslik alus.
- 65 Järelikult tuleb komisjoni hagi jätta rahuldamata osas, milles taotletakse nimetatud määruse tühistamist.

Direktiiv 2003/93

- 66 Esiteks tuleb märkida, et ühest küljest on direktiivi 2003/93 eesmärk, tulenevalt tema esimesest põhjendusest, tugevdada koostööd ühenduse maksuametite vahel selleks, et võidelda paremini käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumise vastu, ja teisest küljest, nagu täpsustab kolmas põhjendus, paremini kaitsta liikmesriikide huve ja siseturu neutraliteeti, laiendades direktiivi 77/799 kohaldamisala direktiivis 76/308 osutatud kindlustusmaksete maksustamisele.

- 67 Teiseks, direktiivi 2003/93 sisu osas piisab kui sedastada, et peamiselt piirdub see vajalike muudatuste tegemisega laiendamaks direktiivi 77/799 kohaldamisala kindlustusmaksete maksustamisele ja asendamaks selle direktiivi artikli 7 lõike 1 esialgse redaktsiooni selle sätte uue redaktsiooniga.
- 68 Nimetatud artikli 7 lõike 1 uut redaktsiooni iseloomustab võrreldes endise redaktsiooniga peamiselt asjaolu, et ta annab liikmesriikidele võimaluse kasutada selle direktiivi alusel kogutud teavet muude direktiivi 76/308 artiklis 2 käsitletud lõivude, tollimaksude ja maksude hindamiseks.
- 69 Arvestades asjaolu, et direktiivi 2003/93 peamine eesmärk on laiendada direktiivi 77/799 kohaldamisala kindlustusmaksete maksustamisele, tuleb uurida, kas viimase mõte on liikmesriikide maksualaste haldus- ja õigusnormide ühtlustamine.
- 70 Tulenevalt direktiivi 77/799 esimesest, neljandast ja kuuendast põhjendusest laiendab see direktiiv võitlust liikmesriikide piire ületava maksustamisest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu, tugevdades liikmesriikide maksuametite vahelist koostööd selliselt, et võimaldada õigesti hinnata tulu- ja kapitalimaksu.
- 71 Selle eesmärgi saavutamiseks kohustab direktiivi 77/799 artikli 1 lõige 1 liikmesriikide pädevaid asutusi vahetama igasugust teavet, mis võimaldab neil nimetatud makse õigesti määrata. Nagu on täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktis 3, näeb

see direktiiv muu hulgas oma artiklites 2–4 ette teabevahetuse kas taotluse alusel, automaatselt või omaalgatuslikult.

- 72 Kuigi kohustus teostada vajalikku uurimist ja esitada kõnealust teavet ei ole piiramatu, kuna direktiivi 77/799 artikli 8 lõige 1 näeb ette, et selline kohustus ei lange pädevatele asutuste juhul, kui siseriiklikud õigusaktid või haldustavad ei luba neil oma tarbeks uurimist teostada või nimetatud teavet koguda või kasutada, on sellegipoolest nimetatud teabele juurdepääsu omavate isikute ringi sellise kohustuse olemasolul märgatavalt laiendatud selleks, et võimaldada tulu- ja kapitalimaksu õigesti määrata.
- 73 Järelikult tuleb sedastada, et direktiivi 77/799 ja määruse nr 1798/2003 eesmärgid ja sisu on suures osas analoogsed või isegi identsed ning arvestades neid tunnusjooni kuulub see direktiiv EÜ artikli 95 lõike 2 kohaldamisalasse.
- 74 Sellest tulenevalt kuulub ka direktiiv 2003/93 EÜ artikli 95 lõike 2 kohaldamisalasse ja seetõttu ei ole põhjendatud väide, et see oleks tulnud vastu võtta EÜ artikli 95 lõike 1 alusel.
- 75 Järelikult tuleb komisjoni hagi jätta samuti rahuldamata osas, milles taotleti direktiivi 2003/93 tühistamist.

- 76 Kuna komisjoni hagi jäetakse täies ulatuses rahuldamata, ei ole Euroopa Kohtul alust otsustada vaidlustatud õigusaktide kehtivuse säilitamise üle.

Kohtukulud

- 77 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna nõukogu on komisjonilt kohtukulude hüvitamist nõudnud ja kuna viimane on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud mõista välja komisjonilt. Iirimaa, Portugali Vabariik ning Ühendkuningriik kui menetlusse astujad kannavad kodukorra artikli 69 lõike 4 esimese lõigu alusel ise oma kohtukulud.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

- 1. Jätta hagi rahuldamata.**
- 2. Mõista kohtukulud välja Euroopa Ühenduste Komisjonilt.**
- 3. Iirimaa, Portugali Vabariik ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik kannavad ise oma kohtukulud.**

Allkirjad