

EUROOPA KOHTU OTSUS

12. juuli 1988*

Liidetud kohtuasjades 138 ja 139/86,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel London Value-added Tax Tribunal'i esitatud eelotsusetaotlus nimetatud kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

**Direct Cosmetics Limited ja
Laughtons Photographs Limited,**

ning

Commissioners of Customs and Excise (tolli- ja aktsiisivolinikud),

nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1) artikli 27 tõlgendamise ja nõukogu 13. juuni 1985. aasta otsuse nr 85/369/EMÜ (EÜT 1985, L 199, lk 60), millega anti Ühendkuningriigile kuuenda direktiivi artikli 27 alusel luba teha kaheks aastaks nimetatud direktiivi sätetest erand, eesmärgiga hoida ära maksustamise vältimist, kehtivuse kohta,

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: koja esimees G. Bosco, kes tegutseb presidendina, kodade esimehed O. Due ja G. C. Rodríguez Iglesias, kohtunikud T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, C. Kakouris, R. Joliet, T. F. O'Higgins ja F. Schockweiler,

kohtujurist: J. L. Da Cruz Vilaça

kohtusekretär: H. A. Rühl, vanemametnik,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

põhikohtuasja apellandid Direct Cosmetics Limited ja Laughtons Photographs Limited, esindajad: solicitor'id Sleigh ja Son ning D. Vaughan QC,

Saksa Liitvabariigi valitsus, esindaja: M Siedel,

Ühendkuningriik, esindaja: H. R. Purse,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: J. Fons Buhl,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

Euroopa Ühenduste Nõukogu, esindajad: R. Fornasier ja J. Huber,
arvestades kohtuistungil ettekannet ja 14. oktoobri 1987. aasta suulist menetlust,
kuulanud 27. jaanuari 1988. aasta kohtuistungil ära kohtujuristi arvamuse,
on teinud järgmise

otsuse

1. Kahe 15. mai 1986. aasta otsusega, mis saabusid Euroopa Kohtusse 5. juunil 1986. aastal, esitas London Value-added Tax Tribunal EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Euroopa Kohtule viis eelotsustusküsimust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi „kuues direktiiv“) artiklite 11 ja 27 tõlgendamise kohta ning nõukogu 13. juuni 1985. aasta otsuse nr 85/369/EMÜ, mis võeti vastu eelnimetatud direktiivi artikli 27 alusel ja millega lubati Ühendkuningriigil taotletud erandi tegemist kuuenda direktiivi sätetest eesmärgiga hoida ära teatud maksustamise vältimist, kehtivuse kohta.
2. Küsimused tõusetusid põhikohtuasja apellantide Direct Cosmetics Limited'i ja Laughtons Photographs Limited'i ning Commissioners of Customs and Excise'i vahelises vaidluses käibemaksuga maksustatava maksubaasi määramise üle apellantide teatud tehingute puhul.
3. Kohtuasja toimikust selgub, et Direct Cosmetics Limited on spetsialiseerunud selliste kosmeetikatoodete otsemüügile, mida niinimetatud erilises olukorras tavalisel jaeturul müüa ei suudeta. See hõlmab ülejääke, tooteid, mida enam ei toodeta, ja teatud sündmuste (näiteks jõulude) puhuks eriliselt pakendatud tooteid, mida aga planeeritud aja jooksul müüa ei õnnestunud. Direct Cosmetics Limited ostab odavalt selliseid tooteid ja müüb neid oma agentide kaudu edasi haiglates, tootmisettevõtetes ja kontorites järgmistel tingimustel: toodet müüakse ettevõtte kataloogihinnaga, müügiagent võib hinnast maha arvestada 20%, kui ta maksab ettevõttele müügihinna 14 päeva jooksul, vastasel juhul peab ta maksma täishinna. Ettevõtte kõikide agentide käive on väiksem kui kuuenda direktiivi artikli 24 kohaselt Ühendkuningriigi õigusaktides sätestatud miinimum, millest suurema käibe korral tekib isikul käibemaksukohustus.
4. Laughtons Photographs Limited on spetsialiseerunud koolides klassidest ja õpilastest fotode tegemisele. Iga aasta alguses käivad ettevõtte esindajad koolides, et küsida fototellimusi. Aasta jooksul koostatakse graafikud ja üks ettevõtte fotograafidest, keda on kokku kaheksa, läheb kooli õpilastest ja klassidest fotosid tegema. Ettevõtte müüb fotod koolidele, kes müüvad need seejärel lastevanematele. Laughtons Photographs Limited'i müügimeetod näib praegu olevat selline, et koolidele esitatakse kokkulepitud hinnaga arve fotopakide eest. Enamikul juhtudel ei tea ettevõtte, millise hinnaga fotod lapsevanematele müüakse. Koolide käivet käibemaksuga ei maksustata.

5. Nende kahe müügiskeemi tulemusel ei ole lõplik käibemaksuga maksustatav maksubaas samane lõpliku väärtusega, mille eest kaup tarbijale müüakse. Lõpliku hinna ja varasema hinna vahet seega ei maksustata.

6. Sellise maksude vältimise ära hoidmiseks sätestas Ühendkuningriik kuuenda direktiivi ülevõtmiseks kasutatud 1977. aasta finantsseaduse 3. lisa punktis 3 erandi kuuenda direktiivi artikli 11 lõike A punkti 1 alapunktist a. Sellest erandist teavitati komisjoni.

7. Ühendkuningriik muutis seda sätet hiljem 1981. aasta finantsseaduse paragrahvi 14 lõikega 1, kuid komisjoni sellest ei teavitatud.

8. Vastuseks ühele kohtuasjas 5/84: *Direct Cosmetics versus Commissioners of Customs and Excise* (EKL 1985, lk 617) Euroopa Kohtule esitatud eelotsuseküsimusele, sedastas Euroopa Kohus 13. veebruari 1985. aasta otsuses, et eelnimetatud muudatusest oleks kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 kohaselt tulnud komisjoni teavitada.

9. Selle kohtuotsuse täitmiseks teavitas Ühendkuningriik 15. märtsil 1985 komisjoni eelnimetatud muudetud sättest, mis praegu paikneb 1983. aasta VAT Act'i (käibemaksuseadus) 4. lisa lõikes 3, ja palus kuuenda direktiivi artikli 27 kohaselt nõukogu luba nimetatud sätte kehtestamiseks.

10. 1983. aasta VAT Act'i 4. lisa lõige 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui

a) maksukohustuslase tegevus seisneb täielikult või osaliselt mitmele isikule selliste kaupade tarnimises, mille need või teised isikud jaeturul edasi müüvad, ja

b) need isikud ei ole maksukohustuslased, siis võivad maksuvolinikud anda maksukohustuslasele kirjaliku juhise, et selliste tarnete väärtuseks tuleb pärast juhise saamist või alates juhises märgitud kuupäevast, arvata nende tavaline jaemüügi turuväärtus.“

11. Nimetatud lõike 3. sätestamiseks anti luba nõukogu 13. juuni 1985. aasta otsusega 85/369/EMÜ, mis võeti vastu kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 4 sätestatud vaikiva heakskiitmise korras.

12. Selle lõike alusel ja pärast Ühendkuningriigile loa andmist, tegid tolli- ja aktsiisivolnikud Laughtons Photographs Limited'i suhtes järgmise otsuse:

„1983. aasta Value Added Tax Act'i 4. lisa lõike 3 alusel määrab Commissioners of Customs and Excise käesolevaga, et pärast 30. juunit 1985 loetakse:

a) teie poolt 1983. aasta Value Added Tax Act'i paragrahvi 2 mõistes käibemaksukohustuslaseks mitteolevatele isikutele tarnitavate ja

b) nende või teiste isikute poolt jaeturul edasi müüdavate kaupade käibemaksuga maksustatavaks väärtuseks nende tavaline jaemüügi turuväärtus.“

13. 5. juulil 1985 tehti sarnane otsus Direct Cosmetics Limited'i suhtes.

14. Laughtons Photographs Limited ja Direct Cosmetics Limited esitasid nende otsuste peale kaebused Londoni Value-added Tax Tribunal'ile. Kaebuse esitajad väitsid, et otsused on kehtetud, sest need väljuvad kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 nimetatud eesmärkide piires, nagu ka nõukogu 13. juuni 1985. aasta otsus. Kuna nende hinnangul oli erand kehtetu, leidsid kaebuste esitajad, et kuuenda direktiivi artikli 11 lõike A punkti 1 alapunktis a sätestatud üldnormi kohaselt, millel nende sõnul on Inglismaa õiguses vahetu õigusmõju, peavad nemad käibemaksu tasuma vaid sellelt summalt, mille nad tegelikult saavad.

15. Volinikud omalt poolt väitsid, et nõukogu loa näol oli tegemist kehtiva erandiga ja nad kohaldasid kõnealust meetet õigesti. Nad väitsid, et kui kasutatakse sellist müügimeetodit, kus ettevõtte ja tarbijate vahel tegutseb maksukohustuslaseks mitte olev kolmas isik, siis on nende kohus tagada, et maksustada oleks võimalik toote kogu jaemüügiväärtus.

16. London Value-Added Tax Tribunal peatas menetluse ja esitas Euroopa Kohtule mõlema kohtuasja puhul järgmised eelotsuseküsimused:

"1. Kas selline meede nagu on sätestatud 1983. aasta Value Added Tax Act'i 4. lisa lõikes 3, mahub kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 lubatud piiridesse või läheb see kaugemale kui hädavajalik?

2. Kas selline meede, kui seda kohaldatakse

i) maksumaksja suhtes, kelle tegevust ei peeta käibemaksupettuseks või käibemaksu vältimiseks ning kelle müügimeetod lähtub üksnes ärielistest kaalutlustest,

ii) maksumaksja suhtes, kelle tegevust ei peeta käibemaksupettuseks või käibemaksu vältimiseks ning kelle müügimeetod lähtub üksnes ärielistest kaalutlustest, ent mille objektiivseks tulemuseks võib siiski olla maksude teatav vältimine,

iii) mõne sellise maksumaksja suhtes, kes müüb otse käibemaksukohustuseta edasimüüjatele, kuid mitte teiste selliste maksumaksjate suhtes,

mahub kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 lubatud erandite piiridesse või läheb see kaugemale kui hädavajalik?

3. Kas sellist meetet saab kohaldada maksumaksja suhtes, kelle tegevust kuuenda direktiivi artiklis 27 mainitud eesmärk, ministrite nõukogu loa saamiseks esitatud taotlus või nõukogu luba ei hõlma?

4. Kas ministrite nõukogu otsus loa andmise kohta on kehtetu sisulise õigusvastasuse või menetlusnormide rikkumise tõttu, nagu näiteks asjaolu, et ministrite nõukogu või liikmesriigid ei hinnanud meetme vastavust kuuenda direktiivi artiklis 27 sätestatud

kriteeriumidele, proportsionaalsuse põhimõttele ega kuuenda direktiivi üldpõhimõtetele või et nad ei olnud teadlikud, et kõnealust meedet selliselt hinnata võimalik ei ole.

5. Kas ministrite nõukogu otsus loa andmise kohta tähendab seda, et konkreetne maksukohustuslane, nagu kaebuse esitaja, kelle tegevust ei peeta käibemaksupettuseks ega käibemaksu vältimiseks, ei saa nõuda, et tema maksustamine toimuks kuuenda direktiivi artikli 11 lõike A punkti 1 alapunkti a kohaselt?“

17. Kohtuasja faktilised asjaolud, õiguslik raamistik, menetluskäik ja Euroopa Kohtule esitatud kirjalikud märkused on üksikasjalikult esitatud kohtuistungis ettekandes. Järgnevalt kajastatakse neid ainult määral, mis on vajalik kohtuotsuse põhjenduste seisukohast

18.

19. Eelnimetatud küsimustega soovib London Value-added Tax Tribunal sisuliselt teada:

a) kas kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 kohaselt on lubatud kõnealuse meetmega sarnase erandi kohaldamine, kui maksumaksja tegeleb teatud äritegevusega mitte maksueelise saamise eesmärgil, vaid äriistel kaalutlustel;

b) kas artikli 27 lõike 1 kohaselt on lubatud kõnealuse meetmega sarnase erandi kohaldamine, kui seda ei kohaldata kõikidele maksukohustuslastele, kes müüvad maksukohustuslaseks mitteolevatele edasimüüjatele, vaid ainult osale neist;

c) kas nõukogu otsus loa andmise kohta on menetlusvea tõttu kehtetu;

d) kas nõukogu otsus loa andmise kohta on kehtetu sisulise õigusvastasuse tõttu ja eelkõige, kas lubatud erand on artikli 27 lõikes 1 nimetatud eesmärgi (teatavat liiki maksust kõrvalhoidumise või maksustamise vältimise ärahoidmine) suhtes ebaproportsionaalne.

20. Seega võib vastamisel Euroopa Kohtule esitatud küsimused eeltoodud viisil kokku võtta.

Küsimus a

21. Mõistet „maksustamise vältimine“ kasutatakse kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 ühenduse õiguse mõistena ning järelikult ei ole selle mõiste määratlus üle otsustamine liikmesriikide pädevuses.

22. Artikli 27 sõnastuses tehakse kõikides keeltes vahet maksustamise vältimisel, mis on täiesti objektiivne nähtus, ja nendest kõrvalhoidmisel, mis hõlmab tahtlust.

23. Sellist eristamist kinnitab artikli 27 saamisluu. Kui nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teises käibemaksudirektiivis (67/228/EMÜ; EÜT 71, 14.4.1967, lk 1303–1312) viidati ainult „maksupettusele“, siis kuuendas direktiivis mainitakse ka maksustamise vältimist. See tähendab, et seadusandja soovis varasemat maksudest kõrvalhoidumise kontseptsiooni täiendada uue elemendiga. Selleks elemendiks on maksustamise vältimise objektiivne

iseloom; maksumaksja tahtlus, mis on maksudest kõrvalehoidmise koosseisuliseks tunnuseks, ei oma maksustamise vältimise puhul enam tähtsust..

24. Selline tõlgendus on kooskõlas käibemaksusüsteemi aluspõhimõttega, mille kohaselt tuleb kaotada tegurid, mis võivad tekitada konkurentsimoonusi riiklikul ja ühenduse tasandil, ning kehtestada võimalikult neutraalne ja kõiki tootmise ja müümise etappe hõlmav maks. Lisaks sellele, et kuuenda direktiivi pealkirjas viidatakse käibemaksu „ühtsele maksubaasile,“ kasutatakse direktiivi preambuli teises põhjenduses sõnastust „ühtlustatud viisil kindlaksmääratava maksubaasi alusel ühise maksumäära kohaldamisel kooskõlas ühenduse eeskirjadega“ ja üheksandas põhjenduses sõnastust „maksubaas tuleb ühtlustada nii, et ühenduse maksumäära kohaldamine ... annaks kõikides liikmesriikides võrreldavaid tulemusi“. Järelikult peetakse käibemaksusüsteemi puhul peamiselt silmas objektiivset mõju, mis ei sõltu maksumaksja tahtlusest.

25. Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 27 lõige 1 lubab kehtestada erandi sama direktiivi artikli 11 lõike A punkti 1 alapunktis a sätestatud üldnormist ka siis, kui maksukohustuslane tegutseb mitte maksueelise saamise eesmärgil, vaid ärielistel kaalutlustel.

Küsimus b

26. Seoses selle küsimusega tuleb mainida, et Direct Cosmetics Limited'i ja Loughtons Photographs Limited'i müügimeetoditele sarnaseid meetodeid kasutavad ettevõtted ei ole äri sektoris kõik ühesuurused ja eelkõige ei ole võrdse tähtsusega nende poolt kasutatavate meetodite mõju käibemaksusüsteemile.

27. Kui ettevõtte tegevus seisneb peamiselt või suurel määral müümises maksukohustuslaseks mitte olevatele edasimüüjatele, siis tooks teatud maksustamise vältimise ärahoidmiseks võetavate erimeetmete mittekohaldamine kaasa pideva olulise maksutulu saamata jäämise ja sellega kaasneksid konkurentsimoonusid. Seevastu teistsugune oleks olukord sellise maksukohustuslasest ettevõtte puhul, kes müüb mittemaksukohustuslasest edasimüüjatele kaupu vaid aeg-ajalt ja vähe.

28. Erinevate majandustingimustega arvestamiseks jäetakse artikli 27 lõikes 1 liikmesriikidele kaalutlusõigus kohandada kuuenda direktiivi sätetest tehtavaid erandeid lähtudes erandi kehtestamise konkreetsest otstarbest. Selleks võib lubada erinevat kohtlemist sedavõrd, kui seda õigustavad objektiivsed asjaolud.

29. Seetõttu tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 27 lõige 1 lubab kehtestada põhikohtuasjas käsitletavaga sarnase erandi, mida kohaldatakse vaid osade selliste maksukohustuslaste suhtes, kes müüvad kaupu maksukohustuslasteks mitteolevatele edasimüüjatele, tingimusel, et sellest tulenevat erinevat kohtlemist õigustavad objektiivsed asjaolud.

Küsimus c

30. Seoses küsimusega, kas otsus Ühendkuningriigi poolt taotletud erandi tegemise loa andmise kohta on kuuenda direktiivi artiklis 27 sätestatud korda arvestades kehtiv,

toetuvad põhikohtuasja hagejad mitmele väitele. Esiteks väidavad nad, et kõnealust luba taotleti selleks, et hoida ära maksudest kõrvalehoidmist, mitte maksustamise vältimist. Põhikohtuasja hagejad märgivad, et Ühendkuningriigi poolt 15. märtsil 1985. aastal komisjonile artikli 27 lõike 2 kohaselt saadetud teatises ei kasutatud mõistet *tax avoidance* (maksustamise vältimine), vaid *tax evasion* (maksudest kõrvalehoidmine). Nad lisavad ka, et 31. juuli 1985. aasta Euroopa Ühenduste Teataja ingliskeelses versioonis, kus avaldati nõukogu vaikiv otsus anda luba Ühendkuningriigi poolt taotletud erandit tegemiseks, viidatakse sõnaselgelt maksudest kõrvalehoidmisele (*tax evasion*).

31. Tuleb märkida, et Ühendkuningriigi poolt komisjonile 15. märtsil 1985. aastal saadetud teatisest selgub, et Ühendkuningriigi poolt taotletud erandi eesmärk oli ära hoida teatud summade käibemaksuga mittemaksustamist, mis on tingitud mõnede ettevõtete müügimeetoditest ja mille tõttu jääb maksuhalduril saamata lõpptarbija poolt makstavale lisaväärtusele vastav käibemaks. Nimetatud teatises sisaldub järgmine lause: „Kuigi need ettevõtted ja müüjad ei püüa maksudest kõrvale hoida, on nende turundusstruktuur selline, et välditakse jaemüüja poolt lõpptarbijale müümisel lisanduva väärtuse maksustamist.“ Seetõttu on selge, et sõltumata teatises kasutatud terminitest peeti seal silmas maksustamise vältimist, mitte maksudest kõrvalehoidmist.

32. Euroopa Ühenduse Teataja prantsuskeelses versioonis ja enamikus teistes keeleversioonides, milles nõukogu vaikiv otsus avaldatud on, viidatakse maksustamise vältimisele. Kuigi sama Euroopa Ühenduse Teataja ingliskeelses versioonis viidatakse maksudest kõrvalehoidmisele, ei ole see viga, mis esineb ka Euroopa Ühenduse Teataja kreeka- ja hollandikeelsetes versioonides, selline, mis mõjutaks kogu otsuse tähendust. Lisaks on see viga nõukogu poolt 7. aprilli 1987. aasta Euroopa Ühenduse Teataja L 93 ingliskeelses versioonis parandatud.

33. Eeltoodut arvestades ei saa kõnealuse vea tagajärjeks olla loa tühisus.

34. Esitatud küsimuses kahtleb siseriiklik kohus kõnealuse loa kehtivuses ka seetõttu, et nõukogu ega liikmesriigid ei saanud hinnata Ühendkuningriigi taotletud meetme vastavust artiklis 27 sätestatud kriteeriumidele, proportsionaalsuse põhimõttele ega kuuenda direktiivi aluspõhimõtetele ning seda seetõttu, et neile ei teatatud, et kõnealust meetet saab selliselt hinnata.

35. Põhikohtuasja hagejad väidavad, et luba ei saa pidada vaikiva heakskiidu menetluses õiguspäraselt antuks, sest probleemi olulisi tahkude nõuetekohast hindamist ei toimunud. Nad väidavad, et igal juhul ei järgitud vaikiva heakskiidu andmise korda, sest komisjon ei juhtinud 12. aprillil 1985. aastal artikli 27 lõike 3 kohaselt saadetud dokumendis liikmesriikide tähelepanu taotletud meetmest tingitud probleemide, kuigi Direct Cosmetics Limited oli seda 12. märtsil 1985. aastal komisjonile saadetud kirjas taotlenud.

36. Sellega seoses tuleb märkida, et eelnimetatud säte, milles kehtestatakse liikmesriigi poolt taotletava erandi vaikiva heakskiitmise kord, ei nähta kõnealuse juhtumi puhuks ette mingeid erandlikke nõudeid. Lisaks ei olnud komisjonil kehtivate sätete alusel kohustust juhtida liikmesriikide tähelepanu nende juhtumitega seoses tõusetunud probleemidele ja kindlasti ei olnud tal kohustust seda teha seetõttu, et üks asjaomane ettevõtte oli seda taotlenud.

37. Lisaks olid Ühendkuningriigi poolt komisjonile saadetud teatistes piisava üksikasjalikkusega ära toodud põhjused, miks kõnealust meetet vaja oli, ja see sisaldas kõiki olulisi andmeid, mis võimaldasid tuvastada soovitud eesmärgi. Järelikult pidi iga liikmesriik ise hindama, kõnealusel juhul tõusetunud probleemide olulisust ning Ühendkuningriigi taotletud erandi õiguspärasust ja sobivust.

38. Seetõttu tuleb sedastada, et tõusetunud küsimuse läbivaatamisel ei ilmnenud menetlusvigu, mis mõjutaksid Ühendkuningriigi poolt taotletud erandi tegemiseks antud nõukogu vaikiva heakskiidu kehtivust.

Küsimus d

39. Esiteks väidavad põhikohtuasja hagejad, et Ühendkuningriigile antud luba on kehtetu, sest kuuenda direktiivi aluspõhimõtetest artikli 27 lõike 1 alusel maksude teatud vältimise kaotamiseks tehtud eelnimetatud erand on soovitud eesmärgi suhtes ebaproportsionaalne.

40. Põhikohtuasja hagejate sõnul saanuks seda eesmärki saavutada, kas kohaldades kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 4, mis annab igale liikmesriigile võimaluse käsitleda ühe maksukohustuslasena riigi territooriumil asutatud isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, või nimetatud direktiivi artiklit 24, mis annab liikmesriikidele võimaluse kehtestada väikestele ettevõtetele maksustamise ja maksukogumise suhtes lihtsustatud menetlusi.

41. Ent see väide eirab asjaolu, et artikli 4 lõiget 4 kohaldatakse nende olukordade suhtes, kus maksustatavaid tehinguid tegevad erinevad isikud on „tihedalt üksteisega seotud“, aga antud menetluses käsitletavatel juhtumitel just selline tihe seotus puudub.

42. Mis puudutab artiklit 24, siis sellega on liikmesriikidele antud lai kaalutusõigus küsimuses, kas ja millistel tingimustel on vaja väikeste ettevõtete puhul rakendada ühtse maksumääraga skeeme või muid lihtsustatud maksustamise ja maksukogumise menetlusi. Järelikult ei saa asjaolu, et liikmesriik teatud põhjustel seda võimalust ei kasutanud, takistada loa taotlemist kuuendas direktiivis sätestatud meetmetest erandite tegemiseks vastavalt sama direktiivi artiklile 27.

43. Samuti leiavad põhikohtuasja hagejad, et nõukogu vaikiv heakskiit on kehtetu veel seetõttu, et Ühendkuningriigile antud luba on väga lai ning annab tegelikult Commissioners of Customs and Excise'ile uue, piiramatu, ülemäärase ja tarbetu kaalutusõiguse.

44. Täpsemalt kavatseti Ühendkuningriigi poolt komisjonile saadetud 15. märtsi 1985. aasta teatistes esitatud kinnituse kohaselt taotletavat meetet kohaldada vaid „olulise suurusega“ ettevõtete suhtes; põhikohtuasja hagejate sõnul tegemist määratlemata mõistega, mis annab Commissioners of Customs and Excise'ile ülemäärased volitused.

45. Selle väitega ei saa nõustuda. Eelmainitud teatises on piisava üksikasjalikkusega määratletud taotletava erimeetme kohaldamisala, jättes pädevatele asutustele ka vajaliku paindliku võimaluse kasutada meetet neil juhtudel, mil seda vajalikuks peetakse.

46. Kolmandaks väidavad põhikohtuasja hagejad, et kõnealune meede diskrimineerib neid võrreldes väikeste ettevõtetega kuuenda direktiivi artikli 24 tähenduses, kuna viimased saavad kõnealuse erimeetme kohaldamisest kasu, sest on maksust vabastatud, ent koguvad seda lõpptarbijalt ikkagi.

47. Selle väitega ei saa nõustuda. Väikeste ettevõtete maksustamise erimenetlust käsitleva artikli 24 eesmärk on hoopis erinev ja see välistab igasuguse võrdluse käesolevate juhtumite asjaoludega.

48. Põhikohtuasja hagejad väitavad samuti, et kõnealuse erimeetme tulemusena maksustatakse summad, mida maksukohustuslane tegelikult saanud ei ole. Oma sellise mõju tõttu moonutab kõnealune meede põhikohtuasja hagejate arvates konkurentsi, väljub artikli 27 eesmärkide piiridest ning igal juhul muudab meetme soovitud eesmärgi suhtes ebaproportsionaalseks.

49. Sellega seoses tuleb märkida, et kõnealuse meetme eesmärk on vältida süstemaatilist maksutulude kadu, mis on tingitud teatud suurusega ettevõtete poolt järjekindlalt kasutatavast müügimeetodist. Seda eesmärki arvestades ei saa seega väita, et meede on soovitud eesmärgi suhtes ebaproportsionaalne.

50. Mis puudutab väidet, et kõnealune meede moonutab konkurentsi, siis tuleb märkida, et just sellise meetme puudumisega kaasnevad konkurentsimoonutused, mis kahjustavad teistsuguse ülesehitusega müügiskeeme kasutavaid ettevõtteid. Selle väitega ei saa seega nõustuda.

51. Viimaks väidavad põhikohtuasja hagejad, et Ühendkuningriigile antud loas ei määratleta selgelt, milline on erimeetmega kehtestatud süsteemi puhul maksubaas. Nende arvates on selle süsteemi puhul maksubaasina kehtestatud tavalise turuväärtuse mõiste nii ebamäärane, et see ei saa olla konkreetseks maksubaasiks ja seda saab kohaldada meelevaldselt.

52. Sellega seoses tuleb märkida, et tavalise turuväärtuse mõistet, mida kasutatakse nõukogu poolt lubatud erimeetmega kehtestatud süsteemi puhul maksubaasina, tuleb tõlgendada selle loa aluseks olevate kuuenda direktiivi artikli 27 sätetest lähtudes.

53. Otsustava tähtsusega on seejuures artikli 27 lõike 1 lõpus sätestatu, mille kohaselt ei tohi maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses. See, eelpool esimese küsimusega seoses käsitlemist leidnud kuuenda direktiivi aluspõhimõttega kooskõlas olev säte kehtib ka nende meetmete suhtes, mis on mõeldud teatavat liiki maksudest kõrvalhoidmise ja maksustamise vältimise ära hoidmiseks ja mis, nagu Euroopa Kohus on rõhutanud, võivad maksubaasi osas artiklis 11 sätestatust erineda vaid sellise kõrvalhoidmise või vältimise ära hoidmiseks hädavajalikul määral

(10. aprilli 1984. aasta otsus kohtuasjas 324/82: komisjon versus Belgia Kuningriik (EKL 1984, lk 1861) ja eelnimetatud, 13. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 5/84).

54. Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb tavalist turuväärtust kõnealuse erimeetmega kehtestatud süsteemi puhul mõista kui kaubanduslikule jaemüügiväärtusele, st lõpptarbija poolt makstud tegelikule hinnale, lähimat väärtust. Seda tõlgendust toetab kuuenda direktiivi artikli 11 A-osa lõike 1 punkt d, milles viidatakse osutatud teenuste turuväärtusele, ja artikli 11 B-osa lõike 1 punkt b, milles viidatakse kaupade impordi osas turuväärtusele, kui hinda ei tasuta või tasutud või tasutav hind ei ole ainus tasu imporditud kauba eest. Järelikult ei ole turuväärtuse mõiste ei ebamäärane ega ebatäpne.

55. Seetõttu tuleb sedastada, et tõusetunud küsimuse läbivaatamisel ei ilmnenu ühtegi loa sisu puudutavat asjaolu, mis mõjutaks Ühendkuningriigi taotletud erandi võtmiseks nõukogu vaikiva heakskiidu teel antud otsuse kehtivust.

Kohtukulud

56. Ühendkuningriigi, Saksa Liitvabariigi valitsuse, Euroopa Ühenduste Nõukogu ja Euroopa Ühenduste Komisjoni poolt Euroopa Kohtule kirjalike märkuste esitamisel kantud kulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus riiklikus kohtus poolelioleva asja üks etapp, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes,

EUROOPA KOHUS,

vastates London Value-added Tax Tribunal'i 15. mai 1986. aasta otsustega esitatud küsimustele, otsustab:

1) Kuuenda direktiivi artikli 27 lõige 1 lubab kehtestada erandi sama direktiivi artikli 11 A-osa lõike 1 punktis a sätestatud üldnormist ka juhul, kui maksukohustuslane tegeleb äritegevusega mitte maksueelise saamise kavatsusega, vaid ärilistel kaalutlustel.

2) Kuuenda direktiivi artikli 27 lõige 1 lubab kehtestada põhikohtuasjas käsitletavaga sarnase erandi, mida kohaldatakse vaid osade selliste maksukohustuslaste suhtes, kes müüvad kaupu mittemaksukohustuslastest edasimüüjatele, ent tingimusel, et sellest tulenevat erinevat kohtlemist õigustavad objektiivsed asjaolud.

3) Tõusetunud küsimuse läbivaatamisel ei ilmnenu ühtegi asjaolu, mis mõjutaks nõukogu 13. juuni 1985. aasta otsuse 85/369, Ühendkuningriigil erandi tegemise lubamise kohta, kehtivust.

Bosco Due Rodríguez Iglesias Koopmans Everling

Bahlmann Galmot Kakouris Joliet O'Higgins Schockweiler

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 12. juulil 1988. aastal Luxembourgis.

J.-G. Giraud

A. J. Mackenzie Stuart

Kohtusekretär

President