

Kohtuasi C-277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

versus

RBS Deutschland Holdings GmbH

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House))

Kuues käibemaksudirektiiv – Mahaarvamisõigus – Sõidukite soetamine ja nende kasutamine liisimisteenuste osutamisel – Erinevus kahe liikmesriigi maksusüsteemis – Kuritarvituste keeld

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõike 3 punkt a)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Erandid mahaarvamisõigusest*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõike 3 punkt a)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõike 3 punkti a tõlgendada nii, et liikmesriik ei või keelduda lubamast maksukohustuslasel selles liikmesriigis kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kui seda kaupa kasutatakse teises liikmesriigis liisingutehingute tegemiseks, pelgalt selle tõttu, et müügitheinguga seoses ei tekkinud teises liikmesriigis käibemaksu tasumise kohustust.

Nimelt sõltub õigus teatud tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata seoses teises liikmesriigis tehtud muude müügitheingutega artikli 17 lõike 3 punkti a kohaselt seega asjaolust, kas see mahaarvamise õigus on olemas ka juhul, kui kõik nimetatud tehingud toimuvad sama liikmesriigi territooriumil. Järelikult ei võta see, et liikmesriik ei ole, tulenevalt tema poolt tehingu liigitamisest, käibemaksu sisse nõudnud, maksukohustuslaselt õigust arvata maha teises liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks.

(vt punktid 32, 42, 46, resolutsiooni punkt 1)

2. Direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõike 3 punktis a sätestatud käibemaksu mahaarvamise õigus ei ole vastuolus õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttega olukorras, kus liikmesriigis asuv ettevõtja otsustab teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kaudu osutada kaupade liisimise teenuseid esimeses liikmesriigis asuvale kolmandale ettevõtjale eesmärgiga vältida nende teenuste eest saadava tasu maksustamist käibemaksuga, kuna esimeses liikmesriigis liigitatakse need teenused teises liikmesriigis osutatud teenusteks ja selles teises liikmesriigis esimeses liikmesriigis tehtud kaubatarneks.

Nimelt on maksukohustuslastel üldjuhul vabadus valida selline organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise

seisukohalt kõige kohasemaks. Ettevõtja valik maksuvabade ja maksustatavate tehingute vahel võib põhineda asjaolude kogumil ja eelkõige käibemaksusüsteemi eesmärgke toetavatel maksualastel kaalutlustel. Kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, on tal õigus korraldada oma tegevus nii, et see võimaldab piirata tema maksukohustust.

(vt punktid 53–55, resolutsiooni punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

22. detsember 2010(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Mahaarvamisõigus – Sõidukite soetamine ja nende kasutamine liisimisteenuste osutamisel – Erinevus kahe liikmesriigi maksusüsteemis – Kuritarvituste keeld

Kohtuasjas C-277/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Ühendkuningriik) 10. juuli 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. juulil 2009, menetluses

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

versus

RBS Deutschland Holdings GmbH,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud D. Švabý, R. Silva de Lapuerta (ettekandja), E. Juhász ja J. Malenovský,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: ametnik N. Nanchev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 17. juuni 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- RBS Deutschland Holdings GmbH, esindajad: C. Tyre, QC, ja *barrister* J. F. Ng,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: L. Seeboruth, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Saksamaa Liitvabariik, esindaja: B. Klein,
- Taani valitsus, esindajad: V. Pasternak Jørgensen ja R. Holdgaard,

- Iirimaa, esindajad: D. O'Hagan ja B. Doherty,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Afonso ja R. Lyal,

olles 30. septembri 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 lõike 3 punkti a.

2 Taotlus on esitatud Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (edaspidi „Commissioners“) ja äriühingu RBS Deutschland Holdings GmbH (edaspidi „RBSD“) vahelises kohtuvaidluses seoses Commissionersi keeldumisega lubada käibemaksu mahaarvamist selliste sõiduautode soetamiselt, mida kasutati liisingutehingute tegemisel.

Liidu õigus

3 Direktiivi artikli 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga:

„1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2. kauba import.“

4 Direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. „Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.“

5 Direktiivi artikli 5 lõige 1 ja artikli 4 punkt b sätestavad järgmist:

„1. „Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

[...]

4. Tarnena lõike 1 tähenduses võib käsitada ka:

[...]

b) kauba tegelikku üleandmist vastavalt lepingule kauba tähtajalise rendi kohta või järelmaksuga müügi kohta, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega.”

6 Direktiivi artikli 6 lõike 1 esimene lõik sätestab:

„Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.”

7 Direktiivi artikli 8 lõike 1 punktid a ja b sätestavad:

„1. Kaubatarne koht on:

a) kauba puhul, mille on lähetanud või vedanud tarnija või tarnesaaaja või kolmas isik: koht, kus kaup asub ajal, mil algab selle lähetamine või vedu tarnesaaajale; [...]

b) kauba puhul, mida ei lähetata ega veeta: kauba asukoht tarnimise ajal.”

8 Direktiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„1. Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu? või asukoht või peamine elukoht.”

9 Direktiivi artikli 17 lõiked 2 ja 3 on sõnastatud järgmiselt:

„2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast maksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane;

[...]

3. Liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

a) seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;

[...]”.

Siseriiklikud õigusnormid

10 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax 1994, edaspidi „käibemaksuseadus”) 4. lisa punkti 1 alapunkt 2, mis sisaldab mõistet „kaubatarne” määratlust, sätestab:

„Kui kaup antakse teise isiku valdusse:

a) kauba müügilepingu alusel

või

b) niisuguste kokkulepete alusel, milles on sõnaselgelt ette nähtud, et teataval tulevasel ajal (mis on nende kokkulepetega kindlaks määratud või tuleneb nendest, kuid igal juhul hiljemalt siis,

kui kauba eest on täielikult makstud) läheb üle ka omandiõigus kaubale,

on kummalgi juhul tegu kaubatarnega.”

11 Selle õigusnormi kohaselt peetakse siseriiklikus õiguses liisingut kaubatarneks üksnes juhul, kui selle tingimuste kohaselt läheb liisitud kauba omand lepingu kestuse lõppedes üle kasutajale või kolmandatele isikutele. Muudel juhtudel peetakse liisingut teenuste osutamiseks vastavalt käibemaksuseaduse paragrahvi 5 lõike 2 punktile b, kus on sätestatud, et kõik, mis ei ole kaubatarne, kuid mida tehakse „tasu eest”, kujutab endast teenuste osutamist.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 RBSD on pangandus? ja liisinguteenuseid osutav äriühing, mille asukoht on Saksamaal. RBSD kuulub alates 31. märtsist 2000 kontserni Royal Bank of Scotland Group. RBSD?l ei ole Ühendkuningriigis tegevuskohta, kuid ta on seal registreeritud mitteresidendist käibemaksukohustuslasena.

13 Jaanuaris 2000 tutvustati RBSD?le Ühendkuningriigis asuvat äriühingut Vinci plc (edaspidi „Vinci”), et RBSD pakuks Vincile finantseerimist liisingu vormis. Selleks sõlmiti 28. märtsil 2001 mitu lepingut.

14 Esiteks ostis RBSD Ühendkuningriigis sõiduautosid Vinci tütarühingult Vinci Fleet Services (edaspidi „VFS”). VFS, kes on samuti Ühendkuningriigis asutatud, oli omandanud need autod Ühendkuningriigis asuvatelt edasimüüjatelt.

15 Teiseks sõlmisid RBSD ja VFS omavahel nende autode osas müügioptsioonilepingu. Selle lepingu kohaselt andis VFS RBSD?le õiguse nõuda, et VFS ostaks RBSD?lt kindlaksmääratud kuupäeval autod tagasi.

16 Kolmandaks sõlmis RBSD Vinciga kaheaastase pikendatava liisingulepingu, mida nimetati „*master lease agreement*” (raamliisinguleping) ja mille kohaselt oli RBSD liisinguandja ja Vinci liisinguvõtja lepingu lisas määratletud varade suhtes, milleks olid sõiduautod. Liisingulepingu lõppedes pidi Vinci RBSD?le nende autode jääkväärtuse täies ulatuses välja maksma. Kuid pooled olid kokku leppinud, et juhul kui RBSD müüb autod kolmandale isikule – mida pooled eeldasidki –, jääb Vincile olenevalt asjaoludest õigus saada või kohustus hüvitada autode müügihinna ja jääkväärtuse vahe.

17 Ajavahemikus 28. märtsist 2001 kuni 29. augustini 2002 nõudis RBSD Vincilt liisingumakseid summas 335 977,49 Inglise naela, arvestamata neilt käibemaksu.

18 RBSD andis 29. augustil 2002 need lepingud üle äriühingule Lombard Leasing GmbH (edaspidi „LL”), kes on kontserni Royal Bank of Scotland Group tütarühing Saksamaal. LL nõudis ajavahemikus 29. augustist 2002 kuni 27. juunini 2004 Vincilt liisingumakseid summas 1 682 876,04 Inglise naela, arvestamata neilt käibemaksu.

19 Seejärel, kuni 15. detsembrini 2004 kasutas LL liisingulepinguga hõlmatud autode osas VFS?i antud müügioptsiooni („*put option*”). VFS ostis autod 663 158,20 Inglise naela eest tagasi ning LL nõudis temalt käibemaksu kogusummas 116 052,75 Inglise naela, mis seejärel kanti üle Commissionersile.

20 Liisingumakseid, mida sai algul RBSD ja hiljem LL, ei maksustatud Ühendkuningriigis käibemaksuga, kuna Ühendkuningriigi õiguse kohaselt peeti kõnealuseid liisingulepingu alusel tehtud tehinguid teenuste osutamiseks ja kuna seega pidas Ühendkuningriigi maksuhaldur neid tehinguid tehtuks Saksamaal ehk teenuse osutaja tegevuskohas. Ka Saksamaal ei kuulunud need

maksed käibemaksuga maksustamisele, kuna Saksa õiguse kohaselt peeti kõnealuseid tehinguid kaubatarneks ja seega tehtuks Ühendkuningriigis ehk kaubatarne kohas.

21 Sellest tulenevalt ei tasutud liisingumaksetelt käibemaksu ei Ühendkuningriigis ega Saksamaal. Seevastu nõuti Ühendkuningriigis siiski käibemaksu kõnealuste autode müügihinnalt pärast seda, kui LL kasutas müügioptioni („*put option*”).

22 RBSD taotles Siseriiklikult maksuhaldurilt, et tal lubataks täielikult maha arvata 314 056,24 inglise naela sisendkäibemaksu, mida VFS oli temalt nõudnud, kui RBSD autod nimetatud äriühingult ostis. Muu hulgas väitis RBSD, et direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a alusel on tal õigus nende kaupade soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata. Lisaks leidis RBSD, et õiguste kuritarvitamise põhimõtte kohaldamise tingimused ei ole käesoleval juhul täidetud, kuna tegu oli liisingutehingutega, mille sõlmisid kolm iseseisvat ettevõtjat vaba konkurentsi tingimustes.

23 Commissioners ei rahuldanud RBSD sisendkäibemaksu maha arvamise taotlust ja nõudis RBSD-le makstud sisendkäibemaksu tagastamist. Commissioners väitis, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt a ei võimalda maha arvata sisendkäibemaksu, mis on tasutud selliste kaupade soetamisel, mida seejärel kasutati käibemaksuvabade tehingute tegemiseks. Commissioners rõhutas veel, et RBSD on pannud toime kuritarvituse, kuna tema poolt sisse seatud õigusliku skeemi sisuline eesmärk oli saada maksusoodustust vastuolus direktiivi eesmärgiga. Liisingutingimused koostati nii, et oleks võimalik ära kasutada erinevusi selles, kuidas direktiiv on Ühendkuningriigi ja Saksamaa õigusesse üle võetud.

24 RBSD esitas Commissionersi otsuse peale kaebuse VAT and Duties Tribunalile Edinburghis. Viimase leidis oma 24. juuli 2007. aasta otsuses, et neutraalse maksustamise põhimõtte ei nõua, et sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamisest tuleb keelduda pelgalt seetõttu, et puudus vastav müügi korral makstava käibemaksu tasumise kohustus. Samuti leidis VAT and Duties Tribunal Edinburgh, et põhikohtuasjas arutusel olevad kokkulepped ei kujutanud endast kuritarvitust.

25 Commissionners esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Court of Sessionile (Scotland).

26 See kohus tõdeb, et direktiivi artikli 5 lõike 4 punkt b on Ühendkuningriigis ja Saksamaal erinevalt siseriiklikusse õigusesse üle võetud. Court of Session (Scotland) viitab sellele, et asjakohaste Ühendkuningriigi õigusnormide kohaselt käsitatakse põhikohtuasjas arutusel olevate liisingulepingutega seotud tehinguid teenuste osutamisenä. Seega peeti neid tehinguid osutatuks kohas, kus asub teenuse osutaja tegevuskoht, st Saksamaal. Saksa õiguse kohaselt käsitati kõnealuseid kokkuleppeid kaubatarneä, mistõttu on käibemaksu tasumise koht liikmesriigis, kus kaubatarne tehti, ehk põhikohtuasja asjaoludel Ühendkuningriigis. Seega ei võetud kummaski nimetatud liikmesriigis liisingutehingutelt käibemaksu.

27 Neil asjaoludel Court of Session (Scotland), olles teinud kindlaks, et tema menetluses olevas kohtuasjas esinevad asjaolud on järgmised:

- Ühendkuningriigis asuva panga Saksa tütarettevõtja ostis Ühendkuningriigis sõiduaautosid eesmärgiga liisida need ostuoptioniga Ühendkuningriigis asuvale iseseisvale äriühingule, ja tasus selle kauba ostmisel käibemaksu;
- vastavalt kohaldatavatele Ühendkuningriigi õigusnormidele loeti autode liisimises seisnenud tehing teenuse osutamiseks Saksamaal, mis seega ei kuulunud Ühendkuningriigis käibemaksuga maksustamisele. Saksamaa õiguse kohaselt loeti need tehingud Ühendkuningriigis tehtud kaubatarneks, mis seega ei kuulunud Saksamaal käibemaksuga maksustamisele. Eeltoodu

tagajärjel ei maksustatud neid tehingud kummaski liikmesriigis käibemaksuga;

– Ühendkuningriigis asuv pank valis oma Saksamaa tütarettevõtja liisinguandjaks ja määras liisinguperioodi pikkuse eesmärgiga saavutada maksusoodustust, mis seisnes selles, et liisingumaksetelt ei pea tasuma käibemaksu,

otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [...] direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a [...] tuleb tõlgendada nii, et see annab Ühendkuningriigi maksuhaldurile õiguse mitte lubada Saksamaa tütarettevõtjal maha arvata käibemaksu, mida ta maksis Ühendkuningriigis seoses sõiduautode ostmisega?

2. Kas esimesele küsimusele antava vastuse kaalumisel peab siseriiklik kohus laiendama oma analüüsi eesmärgiga võtta arvesse õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte võimalikku kohaldatavust?

3. Kui vastus teisele küsimusele on jaatav, kas siis autode ostmisega kaasnenud sisendkäibemaksu mahaarvamine on vastuolus [direktiivi] asjakohaste sätete eesmärgiga ja kas seega on täidetud kuritarvituse esimene tingimus, nagu seda on kirjeldanud Euroopa Kohus 21. veebruari 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609), arvestades seejuures muu hulgas neutraalse maksustamise põhimõtet?

4. Kui vastus teisele küsimusele on jaatav, kas siis peaks kohus asuma seisukohale, et tehingute põhiline eesmärk on saada maksusoodustust, nii et täidetud on kuritarvituse teine tingimus, nagu seda on kirjeldatud eespool viidatud kohtuotsuse Halifax jt punktis 75, kui pooled on vaba konkurentsi tingimustes sõlmitud äritehingus valinud Saksamaa tütarühingu liisima autosid Ühendkuningriigi kliendile – ja koostanud liisingulepingute tingimused – nii, et saada maksusoodustust, mis seisneb selles, et liisingumaksetelt ei pea tasuma käibemaksu?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

28 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a tuleb tõlgendada selliselt, et liikmesriik võib keelduda lubamast maksukohustuslasel sisendkäibemaksu maha arvata selles riigis kauba soetamiselt, kui neid kaupu kasutatakse teises liikmesriigis liisinguteenuste pakkumiseks, kusjuures neid liisingumüügi teenuseid selles teises liikmesriigis käibemaksuga ei maksustata.

29 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus oma taotluses märgib, tõusetub esitatud küsimus tulenevalt asjaolust, et põhikohtuasjas liigitas Ühendkuningriigi maksuhaldur liisingutehingud, mis tehti pärast sõidukite ostmist, teenuste osutamisenä ja et seega loeti, et need tehti kohas, kus asub teenuse osutaja tegevuskoht, st Saksamaal. Kuid ka Saksa maksuhaldur ei nõudnud nende tehingutega seoses käibemaksu, kuna ta leidis, et nimetatud tehinguid tuleb pidada kaubatarneks.

30 On selge, et juhul kui põhikohtuasjas arutusel olevad liisingutehingud oleks tehtud äriühingu poolt, kelle tegevuskoht on Ühendkuningriigis või kes on selles liikmesriigis asutatud, oleks nendest tehingutest direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a alusel tekkinud käibemaksu mahaarvamise õigus sisendkäibemaksu osas, mis tasuti liisingulepingute esemeks olevate sõidukite ostmisel.

31 Direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a kohaselt annab liikmesriik maksukohustuslastele õiguse käibemaks maha arvata, kui ostetud kaupa kasutatakse seoses pärast ostmist teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud asjaomase riigi territooriumil.

32 Õigus teatud tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata seoses teises liikmesriigis tehtud muude müügitehingutega sõltub selle sätte kohaselt seega asjaolust, kas see mahaarvamise õigus on olemas ka juhul, kui kõik nimetatud tehingud toimuvad sama liikmesriigi territooriumil.

33 Tuleb märkida – nagu tuleneb käesoleva otsuse punktidest 29 ja 30 –, et põhikohtuasjas on selgelt tegemist niisuguse olukorraga. RBSD võib seega taotleda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a alusel selliste kaupade ostmisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust, mida hiljem kasutati liisingutehingutes.

34 Euroopa Kohtule märkusi esitanud valitsused väidavad samas sisuliselt seda, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus sõltub müügi korral tasumisele kuuluva käibemaksu sissenõudmisest. Kuna põhikohtuasjas ei nõudnud Saksa maksuhaldur liisingutehingutega seoses käibemaksu tasumist, ei ole RBSD?l Ühendkuningriigis õigust maha arvata sõidukite ostmisel tasutud sisendkäibemaksu.

35 On tõsi, et Euroopa Kohus on sedastanud, et sisendkäibemaksu mahaarvamine on seotud käibemaksu sissenõudmisega (vt 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C?184/04: Uudenkaupungin kaupunki, EKL 2006, lk I?3039, punkt 24, ja 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?72/05: Wollny, EKL 2006, lk I?8297, punkt 20).

36 Kohtuotsuste Uudenkaupungin kaupunki ja Wollny eelmainitud punktides leidis Euroopa Kohus, et kui maksukohustustlase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või käibemaksu sisse nõuda ega sisendkäibemaksu maha arvata.

37 Põhikohtuasjas ei olnud põhikohtuasja hageja poolt tehtud liisingutehingud käibemaksust vabastatud ja kuulusid käibemaksu kohaldamisalasse. Seega võib nendest tehingutest tekkida mahaarvamise õigus.

38 Seoses direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud mahaarvamisõigusega, mis puudutab maksukohustustlase poolt oma maksustatavate tehingute tarvis omandatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu, on Euroopa Kohus rõhutanud, et sellise mahaarvamisõiguse eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksukoormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega maksukoormuse täieliku neutraalsuse mis tahes majandustegevuse osas, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C?408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I?1361, punkt 24; 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C?435/05: Investrand, EKL 2007, lk I?1315, punkt 22, ja 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C?174/08: NCC Construction Danmark, EKL 2009, lk I?10567, punkt 27).

39 Lisaks on mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osana ühise käibemaksusüsteemi üks aluspõhimõtetest ja põhimõtteliselt ei või seda piirata (vt 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?110/98–C?147/98: Gabalfrija jt, EKL 2000, lk I?1577, punkt 43, ja 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C?74/08: PARAT Automotive Cabrio, EKL 2009, lk I?3459, punkt 15).

- 40 Sellest tuleneb, et maksukohustuslasel peab olema õigus täielikult maha arvata oma maksustatava tegevuse tarvis omandatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus NCC Construction Danmark, punkt 39).
- 41 Neil asjaoludel ja pidades silmas põhikohtuasja asjaolusid, ei sõltu käibemaksu mahaarvamise õigus sellest, kas müügitehinguga seoses tegelikult tasuti asjaomases liikmesriigis käibemaksu.
- 42 Kuna – vaatamata direktiivi kõnealuste sätetega kehtestatud ühisele käibemaksusüsteemile – selles valdkonnas on liikmesriikide õigusnormides erinevusi, siis ei võta see, et liikmesriik ei ole, tulenevalt tema poolt tehingu liigitamisest, käibemaksu sisse nõudnud, maksukohustuslaselt õigust arvata maha teises liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks.
- 43 Mis puudutab 26. septembri 1996. aasta otsust kohtuasjas C-302/93: Debouche, EKL 1996, lk I-4495), millele Ühendkuningriigi maksuhaldur mahaarvamise lubamisest keeldudes tugines, siis piisab sellest, kui märkida, et Euroopa Kohus lähtus selle otsuse punktides 12–14 üksnes asjaolust, et huvitatud isik ei olnud esitanud oma asukoha liikmesriigi ametiasutuse poolt väljastatud tõendit, mille kohaselt on ta tuvastanud, et on selles liikmesriigis käibemaksukohustuslane, kuna seda tõendit ei olnud võimalik väljastada, sest asjaomased teenused olid käibemaksust vabastatud. Seega tuleb mõõnda, et põhikohtuasja asjaolud, mille kohaselt on RBSD?l direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a kohaselt õigus käibemaks maha arvata, erinevad eelnevalt viidatud kohtuasja asjaoludest.
- 44 Kuigi seisukoht, et maksukohustuslasel on õigus sisendkäibemaksu maha arvata, ilma et ta oleks tasunud müügi korral tasumisele kuuluvat käibemaksu, võib teatud vaatekohtadest tunduda vastuoluline, ei õigusta see vastuolu siiski direktiivi selliste maksuvabastust käsitlevate sätete nagu artikli 17 lõike 3 punkti a kohaldamata jätmist.
- 45 Nimelt ei saa kõnealust sätet selle sõnastust arvesse võttes tõlgendada nii, et liikmesriigi maksuhaldur võib keelduda lubamast käibemaksu maha arvata sellistel nagu põhikohtuasjas kõnesolevatel asjaoludel.
- 46 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et sellistel nagu põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel tuleb direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a tõlgendada nii, et liikmesriik ei või keelduda lubamast maksukohustuslasel selles liikmesriigis kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kui seda kaupa kasutatakse teises liikmesriigis liisingutehingute tegemiseks, pelgalt selle tõttu, et müügitehinguga seoses ei tekkinud teises liikmesriigis käibemaksu tasumise kohustust.

Teised küsimused

- 47 Teise kuni neljanda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas juhul, kui direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a tõlgendada nii, et selle kohaselt ei või liikmesriigi maksuhaldur keelduda lubamast käibemaksu maha arvata sellises nagu põhikohtuasjas arutusel olevas olukorras, kus liikmesriigis asuv ettevõtja osutab teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kaudu kaupade liisimise teenuseid esimeses liikmesriigis asuvale kolmandale ettevõtjale, et vältida nende teenuste eest saadava tasu maksustamist käibemaksuga, kuna esimeses liikmesriigis liigitatakse need teenused teises liikmesriigis osutatud teenusteks ja selles teises liikmesriigis esimeses liikmesriigis tehtud kaubatarneks, võib seda tõlgendust mõjutada õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte.
- 48 Neile küsimustele vastamiseks tuleb sissejuhatuseks meenutada, et maksudest

kõrvalehoidumise ja vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on direktiivi üldtunnustatud eesmärk, mille saavutamist selle direktiiviga julgustatakse (vt eelkõige 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep, EKL 2004, lk I-5337, punkt 76, ja eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 71).

49 Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuse Halifax jt punktides 74 ja 75 eeskätt, et kuritarvituse olemasolu tuvastamine käibemaksu valdkonnas eeldab ühest küljest seda, et vaatamata direktiivi ja selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele saadakse kõnealuste tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi kohaldatavate sätetega taotletava eesmärgiga, ja teisest küljest peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

50 Mis puudutab põhikohtuasjas esinevaid asjaolusid, siis on oluline märkida, et asjaomased erinevad tehingud tehti kahe osalise poolt, kellel ei ole omavahelisi õiguslikke sidemeid. Seega on selge, et nende tehingute näol ei olnud tegemist kunstlike tehingutega ja et need tehti tavapäraste majandustehingute raames.

51 Põhikohtuasjas arutusel olevate tehingute tunnusjoontest ega need tehingud teinud ettevõtjate vaheliste suhete iseloomust ei tulene ühtegi tegurit – nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus –, mis võiks viidata sellele, et tegemist on kunstliku skeemiga, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust (vt selle kohta 22. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-162/07: Ampliscentifica ja Amplifin, EKL 2008, lk I-4019, punkt 28), kuna põhikohtuasja hageja on Saksamaal asuv ettevõtja, kes osutab pangandus- ja liisinguteenuseid.

52 Neil asjaoludel ei saa pidada õiguse kuritarvituseks seda, et teenused osutati ühes liikmesriigis asuvalle ettevõtjale teises liikmesriigis asuva ettevõtja poolt ja et tingimused, mille kohaselt need tehingud tehti, lepiti kokku asjaomaste ettevõtjate poolt. Nimelt osutas põhikohtuasja hageja asjaomaseid teenuseid tegeliku majandustegevuse raames.

53 On oluline lisada, et maksukohustuslastel on üldjuhul vabadus valida selline organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise seisukohalt kõige kohasemaks.

54 Euroopa Kohus on nimelt sedastanud, et ettevõtja valik maksuvabade ja maksustatavate tehingute vahel võib põhineda asjaolude kogumil ja eelkõige käibemaksusüsteemi eesmäärke toetavatel maksualastel kaalutlustel (vt 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International, EKL 2001, lk I-7257, punkt 33). Euroopa Kohus täpsustas selles küsimuses, et kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, on tal õigus korraldada oma tegevus nii, et see võimaldab piirata tema maksukohustust (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 73).

55 Seega tuleb teisele kuni neljandale küsimusele vastata, et direktiivi artikli 17 lõike 3 punktis a sätestatud käibemaksu mahaarvamise õigus ei ole vastuolus õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttega sellises nagu põhikohtuasjas arutusel olevas olukorras, kus liikmesriigis asuv ettevõtja otsustab teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kaudu osutada kaupade liisimise teenuseid esimeses liikmesriigis asuvalle kolmandale ettevõtjale eesmärgiga vältida nende teenuste eest saadava tasu maksustamist käibemaksuga, kuna esimeses liikmesriigis liigitatakse need teenused teises liikmesriigis osutatud teenusteks ja selles teises liikmesriigis esimeses liikmesriigis tehtud kaubatarneks.

Kohtukulud

56 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

- 1. Sellistel nagu põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel tuleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõike 3 punkti a tõlgendada nii, et liikmesriik ei või keelduda lubamast maksukohustuslasel selles liikmesriigis kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kui seda kaupa kasutatakse teises liikmesriigis liisingutehingute tegemiseks, pelgalt selle tõttu, et müügitehinguga seoses ei tekkinud teises liikmesriigis käibemaksu tasumise kohustust.**
- 2. Direktiivi 77/388 artikli 17 lõike 3 punktis a sätestatud käibemaksu mahaarvamise õigus ei ole vastuolus õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttega sellises nagu põhikohtuasjas arutusel olevas olukorras, kus liikmesriigis asuv ettevõtja otsustab teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja kaudu osutada kaupade liisimise teenuseid esimeses liikmesriigis asuvale kolmandale ettevõtjale eesmärgiga vältida nende teenuste eest saadava tasu maksustamist käibemaksuga, kuna esimeses liikmesriigis liigitatakse need teenused teises liikmesriigis osutatud teenusteks ja selles teises liikmesriigis esimeses liikmesriigis tehtud kaubatarneks.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.