

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

20. juuni 2013(\*)

Eelotsusetaotlus – Kuues direktiiv – Artikli 2 punkt 1 ja artikli 6 lõige 1 – Mõiste „teenuste osutamine” – Reklaamiteenused ja laenuvahendusteenused – Maksuvabastused – Tehingute tegelik majanduslik ja kaubanduslik sisu – Kuritarvitused – Tehingud, mille ainus eesmärk on maksusoodustuse saamine

Kohtuasjas C-653/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Upper Tribunali (Tax and Chancery Chamber) (Ühendkuningriik) 13. detsembri 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. detsembril 2011, menetluses

**Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs**

*versus*

**Paul Newey**, kes tegutseb ärinime Ocean Finance all,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ileši?, kohtunikud E. Jaraši?nas, A. Ó Caoimh, C. Toader (ettekandja) ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 20. märtsi 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Paul Newey, kes tegutseb ärinime Ocean Finance all, esindajad J. Ghosh, QC, *barrister* E. Wilson ja *barrister* J. Bremner,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: S. Ossowski ja L. Christie, keda abistas *barrister* O. Thomas,
- Iirimaa, esindaja: E. Creedon, keda abistas A. Collins, SC,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* A. De Stefano,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja C. Soulay,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

## otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat 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), mida on muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ (EÜT L 269, lk 44; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338, edaspidi „kuues direktiiv“).

2 Taotlus on esitatud Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (edaspidi „Commissioners“) ja Paul Newey, kes tegutseb ärinime Ocean Finance all (edaspidi „P. Newey“), vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab reklaamiteenustele kohaldatavat käibemaksu.

## Õiguslik raamistik

### *Euroopa Liidu õigus*

3 EÜ asutamislepingu artikli 299 lõike 6 kohaselt ei kohaldata asutamislepingu sätteid Kanalisaartele, mille hulka kuulub Jersey, välja arvatud sel määral, kui see on vajalik, et tagada kord, mis on nendele saartele ette nähtud eelkõige protokolliga nr 3 Kanalisaarte ja Mani saare kohta (EÜT 1972, L 73, lk 164), mis on lisatud aktile Taani Kuningriigi, Iirimaa ning Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigi Euroopa Ühendustega ühinemise tingimuste ja asutamislepingutesse tehtavate muudatuste kohta (EÜT 1972, L 73, lk 14). Kuna nimetatud protokoll ei sisalda käibemaksu käsitlevaid sätteid, ei kohaldata liidu käibemaksualaseid õigusnorme Jersey saarel.

4 Kuuenda direktiivi põhjendus 4 näeb ette, et arvesse tuleb võtta eesmärki kaotada impordimaks ning ekspordi maksuvabastus liikmesriikidevahelises kaubanduses; tuleks tagada, et ühine kumuleeruvate käibemaksude süsteem ei diskrimineeriks kaupu ja teenuseid päritolu järgi, saavutamaks lõpuks ühisturu, mis võimaldab ausat konkurentsi ning sarnaneb tõelise siseturuga.

5 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 1 näeb ette, et käibemaksuga maksustatakse kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

6 Selle direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek, ja artikli 6 lõike 1 kohaselt on „teenuste osutamine“ mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne selle direktiivi artikli 5 tähenduses.

7 Kuuenda direktiivi artiklis 9 on sätestatud:

„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.

2. Kui aga:

[...]

e) on allpool nimetatud teenuste osutamise korral väljaspool ühendust asuvatele klientidele või maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht:

[...]

- reklaamiteenused,

[...]

- panga-, finants- ja kindlustustehingud, sh edasikindlustamine, v.a seifide rendileandmine,

[...]

- teise isiku nimel ja eest tegutsevate agentide teenused, kui nad osutavad oma esindatavale punktis e nimetatud teenuseid.

3. Topeltmaksustamise, maksustamata jätmise ja konkurentsi moonutamise vältimiseks võivad liikmesriigid lõike 2 punktis e nimetatud teenuste osutamise ning materiaalse vallasvara rendileandmise puhul käsitada:

[...]

b) teenuste osutamise kohana, mis käesoleva artikli kohaselt asuks väljaspool ühendust, riigi territooriumi, kui teenuste tegelik kasutamine ja nendest kasusaamine toimub riigi territooriumil.”

8 Kuuenda direktiivi artikkel 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil” sätestab B osas „*Muu maksuvabastus*” järgmist:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

d) järgmised tehingud:

1. krediidi andmine ja vahendamine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt;
2. krediiditagatiste või muude tagatiste vahendamine või nendega seotud tehingud ja krediiditagatiste haldamine krediidiandja poolt;

[...]”

9 Direktiivi artikli 17 lõikes 2 on sätestatud:

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

käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib teine maksukohustuslane;

[...]”

10 Nimetatud direktiivi artikkel 21 sätestab:

„[...]

1. siseriikliku süsteemi alusel:

[...]

b) maksukohustuslased, kellele osutatakse artikli 9 lõike 2 punktiga e hõlmatud teenuseid, või isikud, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud riigi territooriumil ja kellele osutatakse artikli 28b C, D, E ja F osaga hõlmatud teenuseid, kui teenuseid osutab välismaal asuv maksukohustuslane; [...];

[...]”

### *Ühendkuningriigi õigus*

11 Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud Value Added Tax Act 1994 (1994. aasta käibemaksuseadus) artikli 4 lõige 1 oli sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksu võetakse kõikidelt Ühendkuningriigis tehtud kaubatarnetelt või osutatud teenustelt, kui tegemist on maksustatavate tarnete või teenustega, mida maksukohustuslane teeb oma majandustegevuse raames.”

12 Selle seaduse artikli 5 lõike 2 punktid a ja b sätestasid:

„a) „kaubatarne” ja „teenuste osutamine” käesoleva seaduse tähenduses hõlmavad kõiki kaubatarne ja teenuste osutamise vorme, välja arvatud need, mida ei tehtud tasu eest;

b) kõik tehingud, mis ei ole kaubatarned, kuid mida tehakse tasu eest [...], on teenuste osutamine.”

13 Kõnealuse seaduse artikli 7 lõige 10 näeb ette:

„Teenuse osutamise kohaks loetakse:

a) Ühendkuningriiki, kui teenuse osutaja asub Ühendkuningriigis; ja

b) muu riik (mitte Ühendkuningriik), kui teenuse osutaja asub selles riigis.”

14 Selle seaduse artikli 8 lõiked 1 ja 2 kehtestasid käibemaksuga pöördmaksustamise selliste teenuste puhul, mida osutatakse mõnest muust riigist kui Ühendkuningriik ja sätestasid:

„1. Kui lõige 3 allpool ei sätesta ei teisiti, juhul kui asjaomaseid teenuseid

a) osutab isik, kes asub muus riigis kui Ühendkuningriigis, ja

b) saab isik („teenuste saaja”), kelle asukoht on Ühendkuningriigis kogu tema äritegevuse seisukohalt,

siis on käesoleval seadusel täpselt samad tagajärjed (ja eeskätt osas, milles see nõuab teenuste osutamisel käibemaksu tasumist ja annab maksukohustuslasele õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamisele) nagu juhul, kui teenuste saaja oleks ise osutanud teenuseid Ühendkuningriigis oma äritegevuse raames või selle edendamiseks ning selline teenuste osutamine oleks olnud maksustatav.

2. käesoleva artikli mõttes on „asjaomased teenused” sellised teenused, mis kuuluvad lisas 5 kirjeldatud teenuste hulka ja mis ei ole lisas 9 kirjeldatud teenuste hulka kuuluvad teenused.

3. Teenuseid, mida loetakse osutanuks eespool lõike 1 alusel teenuste saaja, ei pea arvesse võtma kui tema poolt osutatud teenuseid, selleks et määrata kindlaks tema tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vastavalt artikli 26 lõikele 1.”

15 1994. aasta käibemaksuseaduse artikkel 9 määratles mõiste „asukoht” („place of belonging”) teenuste saaja osas järgmiselt:

„1. Lõiget 2 allpool kohaldatakse selleks, et teha iga teenuste osutamise korral kindlaks, kas teenuste osutaja asub ühes või teises riigis, ja lõikeid 3 ja 4 allpool kohaldatakse selleks (kui artikli 8 lõike 6 mis tahes sätetest ei tulene teisiti), et teha iga teenuste osutamise korral kindlaks, kas teenuste saaja asub ühes või teises riigis.

2. Teenuste osutaja asukohaks peetakse teatavat riiki siis, kui:

- a) tal on seal ettevõtte asukoht vm püsiva tegevuskoha asukoht ning tal ei ole mujal sellist asukohta või
- b) kui tal ei ole (seal või mujal) sellist tegevuskohta, kuid tema alaline elukoht on selles riigis,
- c) tal on sellised tegevuskohad nii selles riigis kui ka mujal ja see tegevuskoht, mis on vastava teenuse osutamisega kõige otsesemalt seotud, on selles riigis.

3. Kui teenust osutatakse eraisikule, kes võtab teenused vastu muul viisil kui mõne oma majandustegevuse tarbeks, loetakse tema asukohaks mis tahes riiki, kus asub tema peamine elukoht.

4. Kui lõige 3 eespool ei ole kohaldatav, loetakse, et teenust saava isiku asukoht on riigis, kui:

- a) on täidetud üks eespool lõike 2 punktides a ja b nimetatud tingimus,
- b) tal on sellised tegevuskohad nagu on viidatud eespool lõikes 2 üheaegselt selles riigis ja mujal, ning tegevuskoht, milles või mille tarbeks teenuseid kõige vahetumalt kasutatakse või on kavas kasutada, asub selles riigis.

5. Käesoleva artikli kohaldamisel (ja mitte ühelgi muul eesmärgil):

- a) tuleb isikut, kes tegutseb riigis filiaali või vahendaja kaudu, käsitada nii, et tema tegevuskoht on selles riigis, ja
- b) tähendab „peamine elukoht” juriidilise isiku puhul kohta, kus see isik on seaduse järgi asutatud.”

16 1994. aasta käibemaksuseaduse artikkel 31 ja 9. lisa 5. rühm rakendavad kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d ja näevad ette, et käibemaksust on vabastatud eelkõige „ettemaksete tegemine või krediidi andmine” ning nendega seotud vahendusteenused.

## **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

17 Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasjas kõnealusel ajavahemikul oli Paul Newey Tamworthis (Ühendkuningriik) asuv laenuvahendaja. P. Newey Ühendkuningriigis osutatud laenuvahendusteenused olid vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktile d käibemaksust

vabastatud. Seevastu reklaamiteenused, mida P. Neweyle Ühendkuningriigis osutati ja mis olid mõeldud meelitama võimalikke laenuvõtjaid, olid käibemaksuga maksustatavad, mistõttu ei olnud P. Neweyl õigust küsida tagasi reklaamitasudelt makstud käibemaksu.

18 Selleks, et vältida käibemaksu tasumist, mida ei ole võimalik tagasi küsida, asutas P. Newey äriühingu Alabaster (CI) Ltd (edaspidi „Alabaster”), asukohaga Jersey, see on territooriumil, kus kuues direktiiv ei ole kohaldatav, ning andis sellele äriühingule õiguse kasutada ärinime Ocean Finance. P. Newey oli selle ainuaktsionär.

19 Alabaster võttis täiskohaga tööle vähemalt ühe isiku ja kasutas oma juhtimises Jerseys elavaid füüsilisi isikuid, kellel puudusid otsesed vahendustegevuse alased kogemused, kelle pakkusid välja või palkasid P. Newey raamatupidajad ja kelle töötasu sõltus Alabasteri tegevusele pühendatud ajast.

20 Alabasteri põhikirja ja Jersey kehtivate õigusnormide kohaselt olid eespool nimetatud juhatuse liikmed vastutavad selle äriühingu juhtimise eest ja täitsid juhtimisega seotud ülesandeid. P. Newey viimati nimetatud äriühingu juhtimises ei osalenud.

21 Vahenduslepingud sõlmiti otse laenuvõtjate ja Alabasteri vahel nii, et vahendustasud maksti mitte P. Neweyle, vaid nimetatud äriühingule.

22 Samas ei tegelenud Alabaster laenuaotluste menetlemisega ise, vaid ta kasutas selleks alltöövõtulepingu (edaspidi „teenusleping”) alusel P. Newey teenuseid, mida osutasid viimase töötajad Tamworthis. Lepingus oli toodud nimekiri teenustest, mida P. Neweyl tuli osutada ja mis sisaldasid kõiki peamisi laenuvahendustegevusega seotud ülesandeid. Nimetatud lepingu kohaselt oli P. Neweyl ka pädevus leppida kokku Alabasteri ja laenuvõtjate vahel sõlmitud lepingu tingimuste osas.

23 P. Newey sai oma teenuste eest tasu kindlaksmääratud summas, algselt 50% ja hiljem 60% vahendustasust, mis Alabasterile iga antud laenu eest viivitamatult maksti, ning sellele lisandusid teatud kulude ja ettemaksude hüvitamine.

24 Tegelikult võtsid potentsiaalsed laenuvõtjad Ühendkuningriigis otse ühendust P. Newey töötajatega, kes taotlusi menetlesid ja kes edastasid laenusaamise kriteeriumidele vastavad taotlused Alabasteri juhatusele nõusoleku saamiseks Jerseysse. Nõusoleku saamine võttis aega üks tund ja põhikohtuasja asjaolude ajal ei olnud ühtegi taotlust jäetud rahuldamata.

25 Kuna laenuvahendustegevuses on võimalike laenuvõtjate tähelepanu tõmbamiseks vältimatult vajalik enda reklaamimine, siis võttis viimane suure osa Alabasteri kuludest.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul osutas reklaamiteenuseid äriühing Wallace Barnaby & Associates Ltd (edaspidi „Wallace Barnaby”), mis ei ole Alabasteriga seotud, kuid on samuti asutatud Jerseys, viimasega sõlmitud lepingu alusel. Wallace Barnaby pakkus ise reklaamiteenuseid Ühendkuningriigis asuvates reklaamiagentuurides, eelkõige Ekay Advertisingu juures. Jersey kehtivate õigusnormide kohaselt ei olnud Alabasteri poolt Wallace Barnaby nende teenuste eest tehtud maksed käibemaksuga maksustatavad.

27 P. Neweyl ei olnud volitust kasutada neid reklaamiteenuseid Alabasteri nimel ja ta ei võtnud endale kohustust Wallace Barnaby poolt nimetatud äriühingule osutatud teenuste eest maksmisel. Samas oli tal pädevus anda heakskiit reklaamide sisule, mille üle vestles ta ühe Ekay Advertisingu töötajaga, kes töötab Ühendkuningriigis. Vestluste tulemusel edastas see töötaja soovitusel Wallace Barnaby.

28 Wallace Barnaby andis omakorda soovitused edasi Alabasteri juhatuse liikmetele, kes pärast nende kättesaamist kohtusid iga nädal, et teha otsused seoses kavandataivate reklaamikuludega. Tegelikult ühtki soovitusi täitmata ei jäetud.

29 Commissioners leiab, et käibemaksuga maksustamise seisukohalt osutati esiteks asjaomaseid reklaamiteenuseid P. Neweyle Ühendkuningriigis ja seega on need seal maksustatavad ning teiseks, et P. Newey osutas laenuvahendusteenuseid Ühendkuningriigis.

30 Commissioners leiab lisaks, et kuigi tuleb käsitada, et Alabaster sai reklaamiteenuseid ja osutas laenuvahendusteenuseid Jerseys, on selle tulemuse saavutamiseks sõlmitud lepingud vastuolus õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttega, nagu Euroopa Kohus selle sõnastas 21. veebruari 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609), ning need tuleb ümber kvalifitseerida.

31 Commissioners väljastas 27. septembril 2005 P. Neweyle maksuotsuse ajavahemikul 1. juuli 2002 kuni 31. detsember 2004 tasumisele kuuluva käibemaksu kohta summas 10 707 075 naelsterlingit, et küsida viimaselt tagasi nimetatud ajavahemikul talle osutatud reklaamiteenustelt makstud käibemaks.

32 P. Newey väidab, et põhikohtuasjas kõnealuseid vahendusteenuseid osutas Alabaster Jerseyt ja see äriühing oli ka reklaamiteenuste saaja. Ta lisab, et kui teenuseid osutab väljaspool Euroopa Liitu asuv isik teisele, samuti väljaspool liitu asuvale isikule, ei ole õiguse kuritarvituse põhimõtte kohaldatav.

33 Seetõttu esitas P. Newey nimetatud maksuotsuse peale kaebuse First-tier Tribunalile (Tax Chamber), kes tunnistas kaebuse 23. aprilli 2010. aasta otsusega vastuvõetavaks.

34 Nimetatud kohus leidis, et laenuvahendusega tegeles Alabaster P. Newey osutatud teenuste abil ja vastavalt teenuslepingule. Seetõttu ei saa Alabasterit käsitada „riilufirma”.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) väitis ka seda, et Alabaster osutas laenuvõtjatele kõnealuseid laenuvahendusteenuseid ja tema oli see, kellele osutati reklaamiteenuseid. P. Newey ja laenuvõtjate või laenuvõtjate ja Wallace Barnaby vahel ei olnud otsest tasulist tehingut. Kuigi Alabasteri peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine, ei olnud selle kohtu sõnul tegu kuritarvitusega, kuna skeem, mida Alabaster kasutas, ei ole vastuolus kuuenda direktiivi eesmärgiga.

36 Commissioners esitas selle otsuse peale apellatsioonikaebuse Upper Tribunalile (Tax and Chancery Chamber).

37 Nendel tingimustel otsustas Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Millist tähtsust peaks siseriiklik kohus sellistel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas omistama lepingutele, lahendades küsimust, kes oli teenuseid osutanud isik käibemaksuga maksustamise seisukohalt? Eelkõige, kas lepingujärgne positsioon on käibemaksukohustuse kindlaksmääramisel otsustav?

2. Kui lepingujärgne positsioon ei ole otsustava tähtsusega, siis millises olukorras peaks siseriiklik kohus niisugustel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas lähtuma lepingujärgsest positsioonist?

3. Kuivõrd omab sellistel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas tähtsust eelkõige see, kas:
- a) lepingu alusel teenust osutav isik on teise isiku täieliku kontrolli all;
  - b) ärialsed teadmised, ärisuhe ja kogemus jäävad teisele isikule kui sellele isikule, kes lepingu sõlmib;
  - c) kõiki või enamikku teenuse osutamisel otsustavaid toiminguid teostab teine isik kui see isik, kes lepingu sõlmib;
  - d) teenuste osutamisest tingitud rahalist ja mainega seotud kahju puudutav äririsk jääb kellelegi teisele kui sellele, kes lepingu sõlmib;
  - e) lepingu järgi teenuseid osutav isik sõlmib teenuste osutamiseks vajalike otsustavate toimingute teostamiseks alltöövõtulepingu isikuga, kelle kontrolli all see esimesena kirjeldatud isik on ja sellises alltöövõtu kokkuleppes puuduvad teatud kaubanduslikud tunnused?
4. Kas sellistel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas peaks siseriiklik kohus lähtuma lepingupõhisest analüüsist?
5. Kui vastus 4. küsimusele on eitav, siis kas niisugustest kokkulepetest, nagu on tegemist käesolevas asjas, tulenevad maksualased tagajärjed on maksusoodustus, mille andmine on vastuolus kuuenda direktiivi eesmärgiga eespool viidatud kohtuotsuse (Halifax jt) punktide 74–86 tähenduses?
6. Kui vastus 5. küsimusele on jaatav, siis kuidas tuleks niisuguseid kokkuleppeid, nagu on kõne all käesolevas asjas, ümber kvalifitseerida?”

## **Eelotsuse küsimuste analüüs**

### *Küsimused 1–4*

38 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib küsimustega 1–4, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt seda, kas lepingutingimused on määravad selleks, et tuvastada, kes on tehingus, mis hõlmab „teenuste osutamist” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 6 lõike 1 mõttes, teenuste saaja ja kes nende osutaja, ja eitava vastuse korral, millistel tingimustel võib neid sätteid ümber kvalifitseerida.

39 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et kuues direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 48).

40 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 1 näeb ette, et käibemaksuga maksustatakse „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”. Mis puudutab konkreetsemalt mõistet teenuste osutamine, siis on Euroopa Kohus korduvalt otsustanud, et teenus on selle sätte tähenduses osutatud „tasu eest” ja on seega maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-270/09: MacDonald Resorts, EKL 2010, lk I-13179, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et teenuste osutamise mõistel on objektiivne olemus ja seda kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest, ilma et

maksuhalduril oleks kohustus viia maksukohustuslase kavatsuse kindlaksmääramiseks läbi uurimine (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punktid 56 ja 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Mis puudutab konkreetsemalt lepingutingimuste tähtsust maksustatava tehingu kvalifitseerimisel, siis tuleb meenutada Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt on ühtse käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium tegeliku majandusliku olukorra arvessevõtmine (vt selle kohta 7. oktoobri 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-53/09 ja C-55/09: Loyalty Management UK ja Baxi Group, EKL 2010, lk I-9187, punktid 39 ja 40 ning seal viidatud kohtupraktika).

43 Kuna lepinguline olukord peegeldab üldjuhul tehingute tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu, ja selleks, et vastata õiguskindluse põhimõttele, kujutavad asjaomased lepingutingimused endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, kui küsimus on teenuste saaja ja teenuste osutaja tuvastamises tehingus, mis hõlmab „teenuste osutamist” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 6 lõike 2 mõttes.

44 Sellegipoolest võib selguda, et mõnikord ei peegelda teatavad lepingutingimused tehingute kogu tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku sisu.

45 Eriti on see nii juhul, kui selgub, et nimetatud lepingutingimused kujutavad endast pelgalt fiktiivset skeemi, millel ei ole mingit seost tehingute tegeliku majandusliku ja kaubandusliku sisuga.

46 Nimelt, Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika) ning et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte toob kaasa selle, et keelustatakse pelgalt fiktiivsed tehingud, millel puudub tegelik majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust (vt 22. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-162/07: Ampliscientifica ja Amplifin, EKL 2008, lk I-4019, punkt 28; 27. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-504/10: Tanoarch, EKL 2011, lk I-10853, punkt 51, ja 12. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-326/11: J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punkt 35).

47 Põhikohtuasjas ei ole vaidlustatud asjaolu, et lepingutingimuste kohaselt osutas ametlikult Alabaster laenuvõtjatele laenuvahendusteenuseid ning et tema oli see, kellele Wallace Barnaby osutas reklaamiteenuseid.

48 Võttes aga arvesse ühelt poolt P. Newey, Alabasteri ja laenuvõtjate ning teiselt poolt P. Newey, Alabasteri ja Wallace Barnaby vaheliste ärisuhete tegelikku majanduslikku sisu nagu see nähtub eelotsusetaotlusest, ja eelkõige faktilisi asjaolusid, millele viitas Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) kolmandas küsimuses, ei saa välistada, et tegelikult kasutati põhikohtuasjas kõnealuseid teenuseid P. Newey huvides Ühendkuningriigis.

49 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kõikide põhikohtuasja asjaolude analüüsimisel kontrollida, kas lepingutingimused peegeldavad tõepäraselt tegelikku majanduslikku olukorda või ei ja kas P. Newey, mitte Alabaster oli see, kes oli laenuvahendusteenuste tegelik osutaja ja Wallace Barnaby reklaamiteenuste tegelik saaja.

50 Kui see on nii, tuleb need lepingutingimused uuesti määratlada viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 98).

51 Antud juhul tähendaks sellise olukorra taastamine, nagu oleks olnud siis, kui kõnealuseid

tehinguid ei ole tehtud – kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks leidma, et need olid seotud kuritarvitusega – eelkõige seda, et see muudaks Commissionersil võimatuks vaidlustada teenuslepingut ja Alabasteri ning Wallace Barnaby vahel sõlmitud kokkuleppeid, kuna Commissioners võib õiguspäraselt pidada P. Neweyt põhikohtuasjas kõnealuste laenuandmisteenuste osutajaks ja reklaamiteenuste saajaks.

52 Arvestades eelnevaid kaalutlusi, tuleb küsimustele 1–4 vastata, et lepingutingimused, olgugi et need kujutavad endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, ei ole määravad selle tuvastamisel, kes on „teenuste osutamisel” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 6 lõike 1 mõttes nende teenuste osutaja ja saaja. Niisugused tingimused võib jätta arvesse võtmata, kui selgub, et need ei peegelda tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku olukorda, vaid kujutavad endast pelgalt fiktiivset skeemi, millel puudub majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on maksusoodustuse saamine – viimati nimetatud asjaolu tuleb hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

#### *Viies ja kuues küsimus*

53 Võttes arvesse küsimustele 1–4 antud vastust, ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu 5. ja 6. küsimusele vaja vastata.

#### **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

**Lepingutingimused, olgugi et need kujutavad endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, ei ole määravad selle tuvastamisel, kes on „teenuste osutamisel” nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ) artikli 2 punkti 1 ja artikli 6 lõike 1 tähenduses nende teenuste osutaja ja saaja. Niisugused tingimused võib jätta arvesse võtmata, kui selgub, et need ei peegelda tegelikku majanduslikku ja kaubanduslikku olukorda, vaid kujutavad endast pelgalt fiktiivset skeemi, millel puudub majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on maksusoodustuse saamine – viimati nimetatud asjaolu tuleb hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: inglise.