

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JÁN MAZÁK

esitatud 26. oktoobril 2010(1)

Kohtuasi C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

versus

Weald Leasing Limited

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Court of Appeal (England and Wales) (Ühendkuningriik))

Käibemaks – Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Mõisted „kuritarvitus” ja „tavapärased majandustehingud” – Tehing, mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust – Käibemaksu ajatamiseks mõeldud rendi- ja allrenditehingud – Kuritarvituse ümbermääratlemine

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab muu hulgas seda, kuidas tõlgendada mõistet „kuritarvitus”, millele on viidatud kohtuotsuses C-255/02: Halifax jt,(2) ning nimetatud mõiste kohaldamist kohtuasjades C-425/06: Part Service(3) ning C-162/07: Ampliscientifica ja Amplifin.(4) Eelotsusetaotlus esitati kohtumenetluses, mille pooled on Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (edaspidi „Commissioners”) ja Weald Leasing Limited (edaspidi „Weald Leasing”) ja mis puudutab viimati nimetatud poole renditehinguid.

II. Vaidlus põhikohtuasjas ning eelotsuse küsimused

2. Kontserni Churchill Group of Companies (edaspidi „Churchilli kontsern”) põhitegevusala on käibemaksuvabade kindlustusteenuste osutamine.(5) Äriühing Churchill Management Limited (edaspidi „CML”) ja selle tütarettevõtjad Churchill Accident Repair Centre (edaspidi „CARC”) ja Weald Leasing(6) on Churchilli kontserni liikmed. CML ja CARC saavad sisendkäibemaksust tagasi ligikaudu 1%, s.t kui nad ostavad seadmeid või muid varasid, võivad nad nende varade ostutehingu väärtusest maha arvata ainult 1% käibemaksust.(7) Weald Leasingu ainus kaubandustegevus seisneb kõnealuste varade ostmises ning nende rentimises äriühingule Suas Limited (edaspidi „Suas”). Weald Leasing on registreeritud iseseisvalt käibemaksukohustuslasena.

3. Suasi omanikud on Churchilli kontserni käibemaksukonsultant ja tema abikaasa, kuid Suas ei ole selle kontserni osa ja on registreeritud iseseisvalt käibemaksukohustuslasena. Suasi ainus oluline kaubandustegevus on varade rendilevõtmine Weald Leasingult ning nende varade allrendile andmine CML-ile ja CARC-ile.

4. Kui CML või CARC vajab uusi seadmeid, ostis need seadmed Weald Leasing, kes andis

need rendile Suasile, kes omakorda andis need allrendile CML?ile või CARC?le. Selle tehingute rea abil vältisid CML ja CARC vajalike seadmete vahetut ostmist ja niisugustelt ostutehingutelt tagastamatu käibemaksu kogusumma tasumist üheainsa makse kujul. Nende tehingute eesmärk oli jagada ja hajutada selle summa tasumist, et Churchilli kontserni käibemaksukohustuse täitumist edasi lükata. CML ja CARC ei pidanud viivitamata tasuma tagastamatut käibemaksu soetatud seadmete kogumaksumuselt, vaid nende seadmete renditasult, mis oli hajutatud rendilepingute tähtajale.

5. Commissioners esitas maksuteated, millega keelati Weald Leasingul maha arvata alates oktoobrist 2000 kuni oktoobrini 2004 renditud varadelt tasutud sisendkäibemaksu selle alusel, et kõnealused tehingud ei olnud majandustegevus ja kujutasid endast õiguste kuritarvitamist. Weald Leasing vaidlustas need maksuteated, väites, et neid tehinguid ei ole sõlmitud üksnes maksusoodustuse saamiseks ning et maksustatavate tarnete tegemine rentimise teel ei ole vastuolus kuuenda direktiivi eesmärgiga. Pärast Euroopa Kohtu otsust kohtuasjas Halifax(8) loobus Commissioners argumendist, et need renditehingud ei olnud majandustegevus, ning tugines ainult argumendile, et kõnealune skeem oli kuritarvituslik.

6. VAT and Duties Tribunal märkis 7. veebruari 2007. aasta otsuses, et nende tehingute peamine eesmärk oli saada maksusoodustust. Järelikult vastasid need tehingud õiguste kuritarvitamise doktriini kohaldamise teisele tingimusele, mille Euroopa Kohus tõi esile kohtuasjas Halifax tehtud otsuse punktis 75. Nimelt märkis VAT and Duties Tribunal, et ta ei leidnud „tehingutele mingeid muid kaugeltki veenvaid põhjendusi kui käibemaksukohustuslasest Churchilli kontsernile maksusoodustuse saamine”. VAT and Duties Tribunal leidis, et maksusoodustuse andmine ei olnud vastuolus kuuenda käibemaksudirektiivi asjakohaste sätete eesmärgiga ning järelikult ei olnud Euroopa Kohtu poolt kohtuasjas Halifax tehtud otsuse punktis 74 esitatud esimene tingimus täidetud. VAT and Duties Tribunal ei leidnud kuuendast käibemaksudirektiivist midagi, mis viitaks sellele, et maksu tasumisest vabastatud ettevõtja ei võiks sisendkäibemaksu koormust rentimise abil edasi lükata või jaotada isegi sellistes olukordades nagu kõnealune, kus Weald Leasing oli CML?i ja CARC?ga seotud äriühing. Samuti märkis VAT and Duties Tribunal, et kuritarvitus ei saa tuleneda üksnes rentimisest iseenesest, vaid rendilepingu alusel makstava rendi suurusest ning seaduse Value Added Tax Act 1994 (edaspidi „käibemaksuseadus”) 6. lisa(9) alusel Commissionersi poolt tehtava ettekirjutuse vältimiseks sõlmitud kokkulepetest.

7. Commissioners esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse High Court of Justice of England and Walesile (Chancery Division). Apellatsioonkaebuses käsitleti ainsa küsimusena seda, kas Churchilli kontserni maksusoodustus oli vastuolus kuuenda käibemaksudirektiivi eesmärgiga. High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) jättis 16. jaanuari 2008. aasta otsusega selle apellatsioonkaebuse rahuldamata põhjendusel, et sellest, et kõnealused tehingud ei leidnud aset tavapäraste majandustehingute raames, ei piisa järelduseks, et tegu oli kuritarvituslike tehingutega, kuna maksusoodustus, mille Churchilli kontsern nende tehingute abil sai, ei ole vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega ega muude kuuenda direktiivi sätetega.(10)

8. Nendel asjaoludel otsustas Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. Kas käesolevas kohtuasjas ilmnenu asjaoludel, kus ettevõtja, kes on valdavalt käibemaksust vabastatud, võtab varade väljaostmise asemel kasutusele nende rentimise skeemi, mis hõlmab vahendavat kolmandat isikut, tuleneb varade rentimise skeemist või mõnest selle osast maksusoodustus, mis on vastuolus kuuenda direktiivi eesmärgiga kohtuasjas [...] Halifax [...] tehtud otsuse punkti 74 tähenduses?

2. Kas seda, kui käibemaksust vabastatud või osaliselt vabastatud ettevõtja toimib sel viisil,

kuigi ta oma tavapäraste majandustehingute raames renditehinguid ei tee, tuleb käsitleda kuritarvituseks, võttes arvesse asjaolu, et kuues käibemaksudirektiiv käsitleb varade rentimist käibemaksust vabastatud või osaliselt vabastatud ettevõtjate poolt, ning võttes arvesse, et Euroopa Kohus on kohtuasjas Halifax tehtud otsuse punktides 69 ja 80 ning kohtuasjas [...] Ampliscientifica [ja Amplifin] tehtud otsuse punktis 27 viidanud „tavapäraste majandustehingutele” ning jätnud nendele viitamata kohtuasjas [...] Part Service tehtud otsuses?

3. Kui vastus teisele küsimusele on jaatav:

a) milline on „tavapäraste majandustehingute” tähtsus kohtuasjas Halifax tehtud otsuse punktide 74 ja 75 kontekstis: kas see on oluline punkti 74 või 75 puhul või mõlema puhul;

b) kas viide „tavapärastele majandustehingutele” on viide:

1) majandustehingutele, mida kõnealune maksumaksja tavaliselt teeb;

2) majandustehingutele, mille sõlmivad kaks või rohkem poolt tavapärastes turutingimustes;

3) majandustehingutele, mis on majanduslikus mõttes tasuvad;

4) majandustehingutele, millega kaasnevad neist saadava ärituluga tavaliselt seotud kohustused ja äririsk;

5) majandustehingutele, mis ei ole fiktiivsed, kuna neil on kaubanduslik sisu;

6) või mingit muud liiki või muu kategooria majandustehingutele?

4. Kui varade rentimise skeem või selle osa leitakse olevat kuritarvituslik, milline on siis asjakohane übermääratlus? Kas siseriiklik kohus või maksuhaldur peaks eelkõige:

a) ignoreerima vahendava kolmanda isiku olemasolu ning tegema ettekirjutuse, et käibemaks tuleb tasuda rendi turuväärtuselt;

b) määratlema rendiskeemi ümber väljaostuks; või

c) määratlema tehingud ümber mõnel muul viisil, mida kohus või maksuhaldur asjakohaseks peab, mille abil taastada olukord, mis oleks valitsenud siis, kui kuritarvituseks peetud tehinguid ei oleks toimunud?”

III. Euroopa Kohtu menetlus

9. Kirjalikke märkusi esitasid Weald Leasing, Iirimaa, Itaalia, Kreeka ja Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon. Kohtuistungil 3. juunil 2010 esitasid suulisi märkusi kõik nimetatud peale Itaalia valitsuse.

IV. Sissejuhatavad märkused

10. Pärast Euroopa Kohtu otsust kohtuasjas Halifax on selge, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte, mis on sõnastatud Euroopa Kohtu praktikas ja mis keelab tugineda Euroopa Liidu õigusele kuritarvituse või pettuse eesmärgil, on kohaldatav ka käibemaksuasjades. Õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte laiendamine käibemaksuõiguse valdkonda ei tohi siiski riivata õiguskindluse põhimõtet ega ettevõtja vabadust struktureerida oma ettevõtet või valida teatavaid tehinguid selleks, et tasutav käibemaks oleks väiksem.(11)

11. Arvestades seda, et õiguse kuritarvitamist tuvastatakse käibemaksu valdkonnas, hoolimata

sellest, kui ettevõtja on formaalselt järginud käibemaksualaste õigusnormide sõnastust, olen seisukohal, et kõnealust põhimõtet tuleb kohaldada üksnes erandjuhtudel, kui kuritarvitamine on ilmne, ning et mis tahes õiguskaitsevahendeid tuleb kohaldada „säästlikult” ja ainult vastava kuritarvituse ulatuses. Kohtuasjas Halifax osutas Euroopa Kohus sellele, et kuritarvituse tuvastamine ei pea kaasa tooma sanktsiooni, kui selleks puudub selge ja üheselt mõistetav õiguslik alus.(12) Selle asemel tuleb kuritarvitusega seotud tehingud uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud kuritarvitusega seotud tehingute puududes.(13)

12. Kohtuotsuses Halifax nägi Euroopa Kohus kuritarvituse tuvastamiseks ette kaheosalise kriteeriumi. Esiteks peab kõnealuste tehingute tagajärjel – olenemata sellest, et kuuenda direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjakohaseid sätteid on formaalselt kohaldatud – tekkima niisugune maksusoodustus, mille võimaldamine oleks vastuolus nende sätete eesmärgiga. Teiseks peab objektiivsetest asjaoludest ilmnema, et kõnealuste tehingute sisuline eesmärk on maksusoodustuse saamine.(14)

13. See kaheosaline kriteerium on, nagu Kreeka valitsus märgib, oma laadilt kumuleeruv. Käibemaksualase kuritarvituse tuvastamiseks ei piisa seega tõendusest, et teatava tehingu tagajärjel tekib maksusoodustus, ega isegi tõendusest, et selle tehingu sisuline eesmärk on – või et sellele tehingule ei ole muud põhjendust või selgitust kui – niisuguse maksusoodustuse saamine. Teistsugune seisukoht riivaks oluliselt ettevõtja tunnustatud õigust piirata oma maksukohustust.(15) Sellepärast on vaja minna kaugemale ja tuvastada, et tehingu tagajärjel tekib maksusoodustus, mis oleks vastuolus kuuenda direktiivi ja selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide eesmärgiga.

14. Eelotsusetaotlusest nähtuvalt on Halifaxi kriteeriumi teine osa põhikohtuasjas täidetud, kuna VAT and Duties Tribunal tuvastas põhikohtuasjas, et kõnealuste rendi? ja allrendikokkulepete sisuline eesmärk oli saada maksusoodustus. Eelotsusetaotluse kohaselt tekkis nende kokkulepete tagajärjel muu hulgas rahavooge puudutav eelis CARC?le ja CML?ile.

15. Samuti on eelotsusetaotluses märgitud, et sellega seoses hoiti rendilepingute kohaselt makstav rent väiksena, sest mida suurem olnuks rent, seda suurem oleks olnud CML?i ja CARC tasutav tagastamatu käibemaks. Veel ilmneb eelotsusetaotlusest, et Weald Leasingu ja Suasi vahelises rendilepingus oli varade eest makstav rent arvestatud nii, et tagastada 100% nende varade maksumusest Weald Leasingule 10 aastaga, hoolimata nende varade eeldatavast kasutusajast.

V. Esimene ja neljas küsimus

16. Esimeses küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada sisuliselt seda, kas eespool kirjeldatud skeemist või mingist selle osast tuleneb maksusoodustus, mis on vastuolus kuuenda direktiivi või selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide eesmärgiga.

17. Weald Leasing väidab, et käibemaksu kontekstis on üks maksusoodustus, mida käibemaksust vabastatud või osaliselt vabastatud ettevõtja rentimisest saab, võimalus jaotada tagastamatu sisendkäibemaks rendilepingu kestusele. Kõnealusest maksusoodustusest üksi aga ei piisa selleks, et tehinguid saaks pidada kuritarvituslikuks, sest tegu on pelgalt maksualase tulemusega, mis tuleneb nende tehtud valikust ja mida on kuuendas direktiivis konkreetselt silmas peetud. Tegu ei ole kuritarvitusega, kuna soodustust ei ole saadud õigusvastaselt. Nimelt ei teinud CML ega CARC katset saada tagasi rohkem sisendkäibemaksu kui see, millele neil õigus oli. Ehkki Weald Leasing sai rahavoogude osas eelise, ei esinenud maksusäästu ja seda ka ei kavatsenud saada. Weald Leasingu sõnul on see peamine asjaolu, mis eristab käesolevat kohtuasja kohtuasjast University of Huddersfield,(16) kuivõrd ainus rendikokkulepete osa, mida võiks pidada potentsiaalselt kuritarvituslikuks, on rendi suurus. Weald Leasing märgib, et ainus

õigusnorm, mida võidi rikkuda, on käibemaksuseaduse 6. lisa punkt 1, s.o siseriiklik õigusnorm, millega ei ole üle võetud kuuenda direktiivi sätteid. Tegu on hoopis erandiga hindamise põhireeglist, mida sisaldab kuuenda direktiivi artikli 11A lõige 1, ning see erand võimaldab Ühendkuningriigile sama direktiivi artikli 27 lõike 2 alusel. Niisugused erandid ei anna alust ühenduse (ega praegu Euroopa Liidu) õigusest tulenevate õiguste või kohustuste tekkeks.⁽¹⁷⁾ Seega ei ole Euroopa Liidu õiguses kehtiv kuritarvituse doktriin kohaldatav käibemaksuseaduse 6. lisa punkti 1 rikkumiste suhtes: need on üksnes siseriikliku õiguse küsimus.

18. Ühendkuningriigi valitsus on seisukohal, et hoolimata renditehingute välisest vormist, ei olnud need kokku lepitud täiesti vaba konkurentsi tingimustes ning kujutasid endast kunstlikku ja fiktiivset katset varjata nende taustaks olnud tegelikke kaubanduslikke ja majanduslikke asjaolusid, mis seisnesid selles, et Churchilli kontsern valis ja ostis CML?i ja CARC kaudu varasid selleks, et kasutada neid oma käibemaksuvabas kindlustustegevuses. Tegelikult püüdis Weald Leasing tagada endale rentimisest tulenevaid käibemaksueeliseid, võtmata nendega seotud majanduslikke ja kaubanduslikke kohustusi. Kreeka valitsus on seisukohal, et kõnealuse rentimisskeemi eesmärk ja tulemus oli CARC ja CML?i varade soetamise maksustamine viisil, mis erines sellest, kuidas maksustati samalaadset varade soetamist samalaadseid teenuseid osutavate konkurentide poolt. Seda skeemi rakendades rikuti võrdväärse maksustamise põhimõtet ja sellest tulenevalt neutraalse maksustamise põhimõtet. Iirimaa on seisukohal, et Churchilli kontsern osutab 99% ulatuses käibemaksuvabasid teenuseid ning niivõrd, kui tema sisendkäibemaksu ei saa maha arvata, tuleb kuuenda direktiivi sätteid käsitleda selliselt, et kõnealuse maksu tasumise kohustus tuleb võtta kohe, kui maksukohustus tekib, et see maks kanduks edasi lõpptarbijale. Weald Leasing ja Suas on põhimõtteliselt – kui mitte täielikult – selle vältimiseks loodud vahendid, mis selgelt fiktiivsena kujutavad endast kuritarvitust. Iirimaa väitel on kõik kõnealused rendikokkulepped või enamik neist fiktiivsed ja seega kuritarvitused: õigusrikkumine ei seisne lihtsalt rendi suuruses. Itaalia valitsus on seisukohal, et rentimissüsteem, mille eesmärk on võimaldada käibemaksust valdavalt vabastatud maksukohustuslasel maha arvata tema ettevõtluse jaoks soetatud kaupadelt või teenustelt tasutud sisendkäibemaks täies ulatuses, on vastuolus kuuendas direktiivis sätestatud neutraalse maksustamise põhimõttega.

19. Komisjon on seisukohal, et varade rentimine ei tekita käibemaksualaste õigusnormide eesmärgiga vastuolus olevat maksusoodustust. Majanduslikult ei ole riigi jaoks vahet, kas varasid ostetakse või võetakse rendile. Maksumaksja võib olla seisukohal, et maksukohustuse ajatamine annab talle eelise rahavoogudes, kuid pikas perspektiivis ta maksab selle eelise eest. Samuti on komisjon seisukohal, et kontserni omandis oleva liisingufirma kasutamine ise ei kujuta endast õiguse kuritarvitamist. Tegelik kuritarvitusoht niisuguses olukorras seisneb maksumaksja võimaluses manipuleerida rendisummadega, et vähendada tasutava käibemaksu summat. Komisjon märgib, et Suasi sekkumise ainus eesmärk näib olevat olnud takistada maksuhaldurit kontrollimast, kuidas maksustatav summa on välja arvatud. Seega näib, et kõnealune tehing vastab Halifaxi kriteeriumi esimesele osale. Tehingut, mille eesmärk on takistada käibemaksueeskirjade tõhusat kohaldamist, tuleb pidada samaväärseks tehinguga, mille eesmärk on soodustuse saamine vastuolus nende reeglite eesmärgiga.

20. Olen seisukohal, et – nagu komisjon on oma märkustes osutanud – ettevõtjal on põhimõtteliselt vabadus valida, kas ta ostab oma ettevõtluses kasutatavad seadmed või muud varad või võtab need rendile.⁽¹⁸⁾ Kui käibemaksust vabastatud ettevõtja otsustab varade kohese väljaostmise asemel sõlmida nende varade suhtes rendikokkuleppe, et saada oma käibemaksukohustust ajatades käibemaksualaste õigusnormide kohaselt soodsama kohtlemise osaliseks,⁽¹⁹⁾ ei ole see iseenesest piisav alus, et tuvastada nende õigusnormide kuritarvitamine. Kui ettevõtja otsustab võtta seadmed rendile, tasub ta käibemaksu korrapärastelt rendimaksetelt kogu rendilepingu kestel, selle asemel et tasuda käibemaks korraga nende seadmete väljaostmisel. Minu arvates ei ole niisugune tehing iseenesest vastuolus kuuenda direktiivi ega

selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide eesmärgiga. Olen seisukohal, et see tehing ei riku tingimata neutraalse maksustamise põhimõtet. Nagu Weald Leasing ja komisjon märkisid, ei tähenda seadmete ostmise asemel nende rendilevõtmine ise seda, et ettevõtja tasub vähem käibemaksu või arvab maha rohkem käibemaksu kui see, milleks tal õigus on. Ehkki ettevõtja jaoks võivad tekkida eelised rahavoogudes, ei kätke seega seadmete ostmise asemel nende rendilevõtmine endas käibemaksusäästu.

21. Kui asutatakse täielikult omatav ehk „kütkendatud” tütarettevõtja – käesoleval juhul Weald Leasing –, kes on eraldi ehk iseseisev käibemaksukohustuslane,(20) ainsa eesmärgiga saada käibemaksu ajatamise näol käibemaksusoodustus, ei ole see minu arvates iseenesest kuritarvituslik, kuna sellise soodustuse saamiseks sõlmitakse vaba konkurentsi tingimustes rendikokkuleppe sõltumatu kolmanda isikuga.(21) Kui käibemaksust valdavalt vabastatud ettevõtja võtab tagastamatu maksu tasumise ajatamiseks varade kohese väljaostmise asemel kasutusse varade rentimise skeemi, mis hõlmab sõltumatut kolmandat isikut või täielikult omatavat tütarettevõtjat, kes on registreeritud iseseisvalt käibemaksukohustuslasena, ei tekita see iseenesest maksusoodustust, mis oleks vastuolus kuuenda direktiivi eesmärgiga. Kui aga rendikokkulepetest tulenev rent on seatud kunstlikult madalale tasemele, mis ei kajasta avaturu olukorda, seeläbi kunstlikult kahandades tasutava käibemaksu summat, on mitte renditehing ise, küll aga maksete taset puudutav tehingu osa minu arvates vastuolus kuuenda direktiivi ja selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide eesmärgiga.

22. Suasi puudutavate kokkulepete osas on eelotsusetaotluses märgitud, et nimetatud äriühingu tegutsemine vahendajana Weald Leasingu ning CARC ja CML?i vahel tähendas seda, et Commissioners ei saanud teha (käibemaksuseaduse) 6. lisa kohast ettekirjutust. Nähtavasti – kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ei tuvasta teisiti – peab Commissioners selleks, et teha 6. lisa kohane ettekirjutus, mille kohaselt kauba või teenuse väärtus peab vastama avaturuväärtusele, muu hulgas tõendama, et kauba tarnija või teenuse osutaja on selle kauba või teenuse saajaga seotud(22) ning et kaupa tarniti või teenust osutati avaturuväärtusest odavamalt.

23. Eelotsusetaotlusest nähtuvalt väitis Weald Leasing ise eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et „[p]oolte tegelik maksusoodustus tulenes Suasi vahendajastaatusest, millega välditi 6. lisa kohast ettekirjutust”. Oma märkustes Euroopa Kohtule on Weald Leasing seisukohal, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet kohaldatakse üksnes maksusoodustusele, mis on vastuolus ühenduse õigusnormidega, mitte katsetele hoida kõrvale siseriiklike õigusnormide järgimisest.

24. Minu arvates ei saa Weald Leasingu märkusega nõustuda. Kohtutoimikust ilmnevalt – kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ei tuvasta teisiti – oli käibemaksuseaduse 6. lisa punkti 1 kehtestamise alus kuuenda direktiivi artiklis 27 sätestatud erand.(23) Olen seisukohal, et kuuenda direktiivi artiklis 27 sätestatud erandite alusel vastu võetud siseriiklikud õigusnormid on siseriikliku käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja on maksukohustuslasele siseriikliku õiguse kohaselt siduvad(24) ning liikmesriigi maksuhaldur võib nendele siseriiklikes kohtutes selle maksukohustuslase vastu tugineda.(25) Kui siseriiklikud kohtud kohaldavad õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet, mis on sõnastatud Halifaxi kohtuotsuses, on kuuenda direktiivi sätteid rakendavate siseriiklike õigusnormide eristamine nendest, mis võeti vastu samas direktiivis lubatud erandi alusel, minu arvates kunstlik ja võib kahjustada siseriikliku käibemaksusüsteemi terviklikkust, kaudselt ka Euroopa Liidu käibemaksusüsteemi.

25. Sellepärast olen seisukohal, et Halifaxi kohtuotsuses(26) sõnastatud kuritarvitusedoktriin on kohaldatav niisuguste siseriiklike õigusnormide kuritarvitamise suhtes, mis on vastu võetud kuuenda direktiivi artikli 27 sätete alusel. Siseriikliku kohtu pädevuses oleva kõnealuse põhimõtte kohaldamise osas põhikohtuasjas pean kuritarvituseks sellise puhtalt kunstliku skeemi kasutamist, millega sisuliselt tehakse maksusoodustuse saamise eesmärgil maksuhaldurile takistusi, et ta ei

saaks kuuenda direktiivi alusel kehtestatud siseriiklike õigusnormide kohaselt nõuda, et omavahel seotud isikute vaheliste rendikokkulepete väärtust tuleb arvestada nende avaturuväärtuse kohaselt.

26. Neljandas küsimuses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus juhiseid kõnealuste kokkulepete ümbermääratlemiseks, kui peaks tuvastatama, et see varade rentimise skeem või selle osa on kuritarvituslik.

27. Kohtuotsuse Halifax punktis 94 märkis Euroopa Kohus, et kuritarvitusega seotud tehingud tuleb uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud. Hinnangust, mille andsin esimeses küsimuses kuritarvituse esinemise ja ulatuse kohta põhikohtuasjas, tuleneb, et juhul kui siseriiklik kohus tuvastab, et Suasi tegutsemine vahendajana kõnealustes kokkulepetes oli kunstlikult korraldatud sisuliselt selleks, et maksusoodustuse saamise eesmärgil vältida (käibemaksuseaduse) 6. lisa punkti 1 kohast ettekirjutust, peaks Ühendkuningriigi maksuhalduril olema – nagu komisjon märgib – õigus pidada põhikohtuasjas vaidluse all olevat tehingute sarja renditehinguteks, milles Weald Leasing oli rendileandja ning CML ja CARC olid kumbki rentnikud, ja seeläbi tagada nendelt renditehingutelt käibemaksu tasumine avaturuväärtuse(27) põhjal.

28. Kui rendikokkulepetega seatakse sisse puhtalt kunstlik skeem, millega tehakse maksusoodustuse saamise eesmärgil maksuhaldurile takistusi, et ta ei saaks kuuenda direktiivi alusel kehtestatud siseriiklike õigusnormide kohaselt nõuda, et omavahel seotud isikute vaheliste rendikokkulepete väärtust tuleb arvestada nende avaturuväärtuse kohaselt, tuleb need kokkulepped ümber määratleda selliselt, et niisuguse skeemi olemasolu jäetakse arvesse võtmata.

VI. Teine ja kolmas küsimus

29. Teises küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas seda, kui käibemaksust vabastatud või osaliselt vabastatud ettevõtja võtab rendile varasid, ehkki ta oma „tavapäraustes majandustehingutes” seda ei tee, tuleb pidada kuritarvituseks. Kolmandas küsimuses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus vastuseid reale küsimustele, mis puudutavad mõiste „tavapärased majandustehingud” tõlgendamist ja kohaldamist.

30. Väljendit „tavapärased majandustehingud” on kasutatud kahes Halifaxi kohtuotsuse punktis. Nimetatud kohtuotsuse punktis 69 sõnastas Euroopa Kohus laia põhimõtte, mille kohaselt peetakse kuritarvituseks tehinguid, mida ei tehta tavapärase majandustehingute raames, kui nende tehingute eesmärk on saada õigusvastaselt kasu Euroopa Liidu õigusega ette nähtud soodustusest. Sama kohtuotsuse punktis 80 märkis Euroopa Kohus, et „[m]aksustamise neutraalsuse põhimõttega ja järelikult ka nimetatud süsteemi eesmärgiga oleks vastuolus see, kui lubada maksukohustuslastel tavapärase majandustehingute raames tasutud sisendkäibemaksu täielikult maha arvata, samas kui kuuenda direktiivi või selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide mahaarvamise süsteemi sätted ei luba ühegi tehingu pealt käibemaksu maha arvata või lubavad seda üksnes osaliselt”. Edasi märkis Euroopa Kohus otsuse Halifax punktis 81, et „[m]is puudutab [kõnealuse kaheosalise kriteeriumi] teist asjaolu, mille kohaselt peab kõnealuste tehingute peamine eesmärk olema maksusoodustuse saamine, siis tuleb meenutada, et siseriikliku kohtu ülesanne on tuvastada kõnealuste tehingute sisu ja tegelik tähendus. Selle tegemisel võib ta arvesse võtta nii nende tehingute puhtalt fiktiivset olemust kui maksukoormuse vähendamise plaaniga seotud ettevõtjate vahelisi õiguslikke, majanduslikke ja/või isiklikke suhteid”.

31. Siiski ei ole „tavapärasele majandustehingutele” viidatud kohtuotsuses Part Service,(28) kuigi Euroopa Kohus tugines seal kohtuotsuse Halifax punktides 74 ja 75 ette nähtud kaheosalisele kriteeriumile.(29) Kohtuasjas Amplisientifica ja Amplifin(30) märkis Euroopa Kohus

oma otsuse punktides 27 ja 28, et „[õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtte] eesmärk on eelkõige käibemaksu valdkonnas tagada, et [Euroopa Liidu] õigusnorme ei saa laiendada nii, et need katavad ettevõtjate kuritarvitusega seotud tegevusi, st tehinguid, mida ei tehta tavapäraste majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu [Euroopa Liidu] õigusega ette nähtud soodustustest. Selle põhimõtte eesmärk on niisiis takistada niisuguste puhtalt kunstlike skeemide loomist, mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust”.

32. Olen seisukohal, et mõiste „tavapärased majandustehingud” ei eelda asjaomase ettevõtja „tüüpilise” majandustegevuse uurimist.(31) Nii ei ole mõiste „tavapärased majandustehingud” käibemaksualaste kuritarvituste kontekstis seotud sellega, milliste tehingutega maksumaksja harilikult tegeleb. Asjaomase ettevõtja tüüpiliste või harilike majandustehingute „väljafiltreerimine” oleks minu arvates juba oma olemuselt ettearvamatu ülesanne,(32) mida ei saaks õiguskindlust nõudvas maksuõiguse kontekstis teostada.

33. Hinnangu andmisel selle kohta, kas tehing on sooritatud „tavapäraste majandustehingute” raames, tuleb minu arvates lähtuda Halifaxi kohtuotsuses ette nähtud kaheosalise kriteeriumi teisest osast(33) ning seega kõnealuse tehingu või skeemi olemusest ja sellest, kas tegu on puhtalt kunstliku skeemiga, mis sisuliselt on loodud maksusoodustuse saamiseks, mitte muudel ärieesmärkidel.(34) Selles osas on olulised maksukoormuse vähendamise skeemis osalevate ettevõtjate vahelised õiguslikud, majanduslikud ja/või isiklikud seosed(35) ning seega see, kas tehingu osalised tegutsevad vaba konkurentsi tingimustes.(36) Peale selle on küsimus, kas tehingust tuleneb selliste tehingutega tavaliselt seotud ärilisi kohustusi ja riske, oluline hinnangu andmisel tehingu kunstlikkuse ning seega ka selle kohta, kas tehingu sisuline eesmärk on maksusoodustuse saamine. Lisaks märgiksin, et sellise hinnangu andmisel on oluline tehingu olemus objektiivselt,(37) mitte maksumaksja subjektiivne ajend.

VII. Ettepanek

34. Nendel kaalutlustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata küsimustele, mille on esitanud Court of Appeal (England and Wales), järgmiselt.

1. Kui käibemaksust valdavalt vabastatud ettevõtja võtab tagastamatu maksu tasumise ajatamiseks varade kohese väljaostmise asemel kasutusse varade rentimise skeemi, mis hõlmab sõltumatut kolmandat isikut või täielikult omatavat tütarettevõtjat, kes on registreeritud iseseisvalt käibemaksukohustuslasena, ei tekita see iseenesest maksusoodustust, mis oleks vastuolus nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas eesmärgiga.

2. Puhtalt kunstliku skeemi kasutamine, millega sisuliselt tehakse maksusoodustuse saamise eesmärgil maksuhaldurile takistusi, et ta ei saaks kuuenda direktiivi 77/388 alusel kehtestatud siseriiklike õigusnormide kohaselt nõuda, et omavahel seotud isikute vaheliste rendikokkulepete väärtust tuleb arvestada nende avaturuväärtuse kohaselt, on kuritarvitus.

3. Kuritarvituse tuvastamise korral tuleb sellega seotud tehingud ümber määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud. Kui rendikokkulepetega seatakse sisse puhtalt kunstlik skeem, millega sisuliselt tehakse maksuhaldurile takistusi, et ta ei saaks nõuda, et omavahel seotud isikute vaheliste rendikokkulepete väärtust tuleb arvestada nende avaturuväärtuse kohaselt, tuleb need kokkulepped ümber määratleda selliselt, et niisuguse skeemi olemasolu jäetakse arvesse võtmata.

4. Mõiste „tavapärased majandustehingud” ei ole käibemaksualaste kuritarvituste kontekstis seotud sellega, milliste tehingutega maksumaksja harilikult tegeleb. Hinnangu andmisel selle

kohta, kas tehing on sooritatud „tavapärase majandustehingute” raames, tuleb lähtuda kõnealuse tehingu või skeemi olemusest ja sellest, kas tegu on puhtalt kunstliku skeemiga, mis sisuliselt on loodud maksusoodustuse saamiseks, mitte muudel ärieesmärkidel. Tehingu olemuse hindamisel on olulised maksukoormuse vähendamise skeemis osalevate ettevõtjate vahelised õiguslikud, majanduslikud ja/või isiklikud seosed ning seega see, kas tehingu osalised tegutsevad vaba konkurentsi tingimustes; samuti küsimus, kas tehingust tuleneb selliste tehingutega tavaliselt seotud ärilisi kohustusi ja riske.

1 – Algkeel: inglise.

2 – 21. veebruari 2006. aasta otsus (EKL 2006, lk I?1609) (edaspidi „Halifaxi kohtuotsus”).

3 – 21. veebruari 2008. aasta otsus (EKL 2008, lk I?897).

4 – 22. mai 2008. aasta otsus (EKL 2008, lk I?4019).

5 – Vt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (edaspidi „kuues direktiiv”), artikli 13 B osa, kus on mh sätestatud, et liikmesriigid vabastavad maksust kindlustustehingud. Praegu kehtivas redaktsioonis: nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artikli 135 lõige 1.

6 – Weald Leasing on täielikult CML?i omandis olev tütarettevõtja, kes on registreeritud iseseisvalt käibemaksukohustuslasena.

7 – Vt kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 2 ja 5, praegu kehtivas redaktsioonis käibemaksudirektiivi artiklid 168 ja 173.

8 – Viidatud 2. joonealuses märkuses.

9 – Käibemaksuseaduse 6. lisa punkti 1 alapunktis 1 on sätestatud:

„Kui:

a) maksukohustuslase poolt rahalise tasu eest tarnitud kauba või osutatud teenuse väärtus on (välja arvatud käesolevas lõikes kirjeldatud erandjuhtudel) näidatud selle tehingu avaturuväärtusest väiksemana, ja

b) kauba tarnija või teenuse osutaja on selle kauba või teenuse saajaga seotud, ja

c) maksustatava kaubatarne või teenuse osutamise korral puudub kauba või teenuse saajal õigus paragrahvide 25 ja 26 kohaselt arvestada sellelt tehingult kogu käibemaks,

võib Commissioners teha ettekirjutuse, et kõnealuse tehingu väärtust arvestatakse selle avaturuväärtuse kohaselt.”

10 – High Court nõustus Commissionersi märkusega, et CML, CARC, Weald Leasing ja Suas ei kandnud tavalisi majandus- ja äririske, mis on seotud varade rentimisega. High Court nõustus, et kõnealused renditehingud olid „ärilises mõttes õõnsad”, sest need olid nii erinevad sellest, mida võiks eeldada vaba konkurentsi tingimustes tegutsevatelt pooltelt, kes püüavad tegutseda tavapärase majandustegevuse raames. Samuti nõustus High Court sellega, et kuigi kõnealused renditehingud ei ole pettus ja hoolimata katsetest jätta nendest muljet kui harjumuspärastest

äritehingutest, olid need tehingud fiktiivsed selles mõttes, et kui nende eesmärk ei oleks sisuliselt olnud maksusoodustuse saamine, ei oleks neid mingiski ärilises kontekstis sõlmitud. Sellest lähtudes nõustus High Court sellega, et need tehingud ei kuulunud poolte tavapäraste majandustehingute raamesse. Olles viidanud (2. joonealuses märkuses viidatud) Euroopa Kohtu otsuse Halifax punktidele 69–80, järeldas kohtunik siiski, et pelgalt see, et kõnealune skeem ei kuulunud tavapäraste majandustehingute raamesse, ei tähenda veel, et see oleks kuritarvitus. Sellega seoses märkis kohtunik, et Euroopa Kohus ei osutanud oma otsuse punktis 74 ega 86 õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte esimest tingimust ette nähes „tavapärastele majandustehingutele”. Kohtunik järeldas, et juhul kui Euroopa Kohus oleks soovinud toonitada, et Halifaxi kohtuotsuse punktides 69 ja 80 sisalduvad viited „tavapärastele majandustehingutele” on tähtsad, oleks ta täpsemalt selgitanud, mida ta nendega silmas peab.

11 – Vt 2. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punktid 69–73.

12 – Vt 2. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punkt 93.

13 – Vt 2. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punkt 94.

14 – Vt 2. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punktid 74 ja 75.

15 – Vt 2. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punkt 73.

16 – Kohtuasi C-223/03 (EKL 2006, lk I-1751), milles otsus tehti 21. veebruaril 2006.

17 – 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer (EKL 2008, lk I-2283, punkt 28).

18 – Põhimõtteliselt kujutab seadmete rentimine endast teenuste osutamist kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 ning käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses.

19 – Seevastu lirimaa märgib oma kirjalikes väidetes, et neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt peab isik, kellel puudub õigus maksu mahaarvamiseks, kui maksukohustus tekib, selle maksu sel hetkel tasuma ja niiviisi võtma enda kanda maksukoormuse, mis tuleneb sellest, et maksu ei saa maha arvata.

20 – Kuuenda direktiivi artikli 4 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

21 – Vt analoogia alusel kohtuasi C-23/98: Heerma (EKL 2000, lk I-419), milles otsus tehti 27. jaanuaril 2000. Nimetatud kohtuasjas märkis Euroopa Kohus, et täis- või usaldusühingu osanik, kes rendib kinnisasja maksukohustuslasest täis- või usaldusühingule, mille osanik ta on, tegutseb kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses iseseisvalt. Euroopa Kohus märkis, et niisuguse täis- või usaldusühingu ja osaniku vahel puudub kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 esimeses lõigus kirjeldatud laadi tööandja ja töötaja suhe, mis välistaks osaniku iseseisvuse. Täis- või usaldusühingule materiaalselt vara rendile andes tegutses osanik iseenda nimel ja vastutusel ka siis, kui ta oli samal ajal rendilevõtjast täis- või usaldusühingu juhatuses. Minu arvates tuleneb sellest, et kahe iseseisva maksumaksja vahelise tiheda seose olemasolust üksi ei piisa selleks, et maksuhaldur saaks käsitleda neid maksumaksjaid kui ühtainsat. Vt 18. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-355/06: van der Steen (EKL 2007, lk I-8863). Nimetatud kohtuasjas tuvastas Euroopa Kohus, et äriühingu ja selle juhataja vahel on olemas tööandja ja töötaja suhe. Esiteks tuvastas Euroopa Kohus, et äriühing maksis juhatajale kindlasummalist kuupalka ning igal aastal puhkuseraha. Äriühing arvas tema palgast maha tulumaksu ja sotsiaalkindlustusmaksed. Teiseks

ei tegutsenud juhataja töötajana teenuseid osutades mitte oma nimel, enda arvel ja enda vastutusel, vaid äriühingu arvel ja vastutusel. Kolmandaks ei kandnud juhataja majanduslikku riisikot, kui ta oli äriühingu juhataja ning kui ta tegi oma tööd äriühingu tehingute teostamisel kolmandate isikutega.

22 – Kohtutoimikust nähtub, et kui kõnealused rendikokkulepped ei oleks hõlmanud Suasi, kes ei kuulu Churchilli kontserni ega ole formaalselt seotud Weald Leasingu ega CARC ega CML?iga, oleks siseriiklik maksuhaldur saanud teha ettekirjutuse, et kõnealuste tehingute väärtust tuleb arvestada nende avaturuväärtuse kohaselt.

23 – Kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 on sätestatud, et „[n]õukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. [...]”. Sellise loa andmise kord on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 27 lõigetes 2-4. Artikli 27 lõikes 5 on ette nähtud, et „[l]iikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1977 kohaldavad lõikes 1 nimetatud liiki erimeetmeid, võivad need säilitada tingimusel, et nad teatavad neist 1. jaanuariks 1978 komisjonile, ning tingimusel, et kui nimetatud meetmed on ette nähtud maksustamismenetluse lihtsustamiseks, on need kooskõlas lõikes 1 sätestatud nõudega”.

24 – Vt analoogia alusel eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punktid 20-28. Minu arvates on selles kohtuotsuses ette nähtud, et maksumaksja ei saa vahetult kohaldatavat Euroopa Liidu õigusnormidest tulenevat õigust maksuvabastustele ega eranditele, mis liikmesriik on kehtestanud vastavalt kuuendale direktiivile. Vt siiski kohtujurist Kokott'i poolt 13. detsembril 2006 samas kohtuasjas esitatud ettepanek, kus ta osutab sisuliselt sellele, et maksumaksja saab nii siseriiklikest kui ka Euroopa Liidu õigusnormidest tuleneva õiguse (ettepaneku punkt 43).

25 – Vt analoogia alusel 13. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 5/84: Direct Cosmetics (EKL 1985, lk 617, punkt 37).

26 – Viidatud eespool 2. joonealuses märkuses.

27 – Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Halifax. Rendikokkuleppe avaturuväärtuse määramisel tuleb vältimatult arvestada nende kokkulepete kestust, lähtudes kõnealuste seadmete või muude varade laadist.

28 – Viidatud eespool 3. joonealuses märkuses.

29 – Viidatud eespool 2. joonealuses märkuses.

30 – Viidatud eespool 4. joonealuses märkuses.

31 – Hoolimata sellest, et (eespool 2. joonealuses märkuses viidatud) Halifaxi kohtuotsuse punktis 80 on kasutatud sõnastust „[oma] tavapäraste majandustehingute raames” [täpsustatud tõlge] (kohtujuristi kursiiv).

32 – Suuresti seetõttu, et ettevõtja majandustegevus võib aja jooksul muutuda ja areneda.

33 – Sellepärast vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsuse punkt 75.

34 – Eelotsusetaotluse esitanud kohus kasutas oma kolmanda küsimuse punkti b alapunktis 3 sõnastust „majanduslikus mõttes tasuvad”. Kuna seda väljendit võib tõlgendada nii, et see tähendab kasumlikku laadi tehingut, hoidun seda väljendit kasutamast.

35 – Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsuse punkt 81.

36 – Minu arvates peab eelotsusetaotluse esitanud kohus uurima ja kaaluma kõiki kehtivaid lepingutingimusi ja olulisi asjaolusid.

37 – Vt eespool 2. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsuse punkt 75.