

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JAN MAZÁK

esitatud 30. septembril 2010(1)

Kohtuasi C-277/09

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

versus

RBS Deutschland Holdings GmbH

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

Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 3 punkti a tõlgendamine – Tehingud, mis on mõeldud üksnes maksusoodustuse saamiseks – Ühendkuningriigis sõidautode liisimise teenuste osutamine Ühendkuningriigis asuva panga Saksamaa tütarühingu poolt

I. Sissejuhatus

1. Oma 10. juuli 2009. aasta määrusega, mis jõudis Euroopa Kohtusse 21. juulil 2009, taotles Šotimaa Court of Session (First Division, Inner House) (Ühendkuningriik) Euroopa Kohtult EÜ artikli 234 alusel eelotsust selle kohta, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(2) (edaspidi „kuues direktiiv“).
2. Eelotsusetaotlus esitati menetluses, mille pooled on Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (edaspidi „Commissioners“), kes on käibemaksuga jm maksudega maksustamise eest vastutav Ühendkuningriigi ametiasutus, ja RBS Deutschland Holdings GmbH (edaspidi „RBSD“) ning mis puudutab seda, et Commissioners ei lubanud ühenduse territooriumil piiriüleselt liisitavate sõidautode ostmisel käibemaksu maha arvata.
3. Oma küsimustes palub eelotsust taotleval kohus sisuliselt teada esiteks seda, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a tuleb tõlgendada nii, et see annab liikmesriigi maksuhaldurile õiguse mitte lubada (sisend)käibemaksu mahaarvamist sõidautode ostult, kui selle ostu eesmärk on nende autode liisimine sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas, kus vastavaid autode liisimise tehinguid ei maksustatud käibemaksuga selles liikmesriigis ega ka teises asjaomas liikmesriigis.
4. Teiseks soovib eelotsust taotleval kohus teada, kas kõnealuseid tehinguid võib kvalifitseerida „kuritarvituseks“ Euroopa Kohtu otsuse Halifax jt(3) tähenduses.

II. Õigusnormid

A. Kuues direktiiv

5. Kuuenda direktiivi artikli 5 asjakohases osas on sätestatud:

„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. Kuuenda direktiivi artiklis 6 on sätestatud:

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

[...]”

7. Kuuenda direktiivi artikli 8 lõikes 1 on ette nähtud:

„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. 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.

[...]”

9. Kuuenda direktiivi artiklis 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala” on asjakohases osas sätestatud:

„[...]

2. Kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[...]

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;

[...]”

B. Asjakohased siseriiklikud õigusnormid

10. Seaduse Value Added Tax 1994 (edaspidi „käibemaksuseadus”) 4. lisa punkti 1 alapunktis 2, mis sisaldab mõiste „kaubatarne” määratlust, on sätestatud:

„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.

III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

12. RBSD on pangandus- ja liisinguteenuseid osutav äriühing, mille asukoht on Saksamaal. RBSD kuulub kontserni Royal Bank of Scotland Group. Tal ei ole Ühendkuningriigis asukohta, kuid ta on seal registreeritud mitteresidendist käibemaksukohustuslasena.

13. Jaanuaris 2000 esitles aktsiaselts Lombard North Central plc RBSD-le Ühendkuningriigis asutatud iseseisvat aktsiaseltsi Vinci plc (edaspidi „Vinci”), et RBSD võiks pakkuda Vincile finantseerimist liisingu vormis. Selleks sõlmis RBSD 28. märtsil 2001 lepingud kontserniga Vinci Group.

14. Esiteks ostis RBSD Ühendkuningriigis sõiduautosid Vinci tütarühingult Vinci Fleet Services (edaspidi „VFS”). VFS oli omandanud need autod edasimüüjatelt, kelle asukoht oli Ühendkuningriigis.

15. Teiseks sõlmisid RBSD ja VFS omavahel samade autode osas müügioptsioonilepingu. Selle lepingu kohaselt andis VFS RBSD-le õiguse nõuda, et VFS ostaks tagasi autod, mille suhtes on sõlmitud liisinguleping RBSD ja Vinci kontserni kuuluva äriühingu vahel.

16. Kolmandaks sõlmiti kaheaastane, pikendatava tähtajaga liisinguleping, mida nimetati *master lease agreement*

'iks (raamliisinguleping) ja mille kohaselt oli RBSD liisinguandja ja Vinci liisinguvõtja varade osas, mis olid sama lepingu lisas määratletud kui sõidua autod. Liisingulepingu kestuse lõppedes pidi Vinci RBSD?le nende autode jääkväärtuse täies ulatuses välja maksma. Kui aga RBSD müüb (nagu pooled eeldasidki) autod kolmandale isikule, oleks Vincil olenevalt asjaoludest õigus saada või kohustus hüvitada autode tegeliku müügihinna ja jääkväärtuse vahe.

17. Ajavahemikus 28. märtsist 2001 kuni 29. augustini 2002 nõudis RBSD Vincilt liisingumakseid 335 977 Inglise naela, arvestamata nendelt maksetelt 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 1 682 876 Inglise naela, arvestamata nendelt maksetelt käibemaksu.

19. Seejärel, kuni 15. detsembrini 2004 kasutas LL liisingulepinguga hõlmatud autode osas VFS?i antud müügioptsiooni. VFS ostis autod 663 158 Inglise naela eest tagasi ning LL nõudis temalt käibemaksu kogusummas 116 052 Inglise naela, mis seejärel tasuti Commissionersile.

20. Liisingumaksed, mida sai algul RBSD ja hiljem LL, ei kuulunud Ühendkuningriigis käibemaksuga maksustamisele, sest Ühendkuningriigi õiguse kohaselt peeti kõnealuseid tehinguid teenuste osutamiseks Saksamaal, s.o teenuste osutaja tegevuskohas. Ka Saksamaal ei kuulunud need maksed käibemaksuga maksustamisele, sest Saksamaa õiguse kohaselt peeti kõnealuseid tehinguid kaubatarneteks, mille koht oli Ühendkuningriik, s.o koht, kus kaup tarnete ajal asus.

21. Sellest tulenevalt ei tasutud liisingumaksetelt käibemaksu kummaski liikmesriigis. Nagu eespool märgitud,(4) nõuti Ühendkuningriigis siiski käibemaksu kõnealuste autode müügihinna pealt, kui LL kasutas müügioptsiooni.

22. Siseriiklikult maksuhaldurilt taotles RBSD, et ta saaks täielikult maha arvata 314 056 Inglise naela sisendkäibemaksu, mida VFS oli temalt nõudnud, kui RBSD autod nimetatud äriühingult ostis.(5) Muu hulgas väitis RBSD, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt a annab talle õiguse nende kaupade soetamiselt sisendkäibemaks maha arvata. Peale selle ei ole õiguste kuritarvitamise doktriini kohaldamise tingimused käesoleval juhul täidetud, sest tegu oli liisingutehingutega, mille sõlmisid kolm iseseisvat ettevõtjat vaba konkurentsi tingimustes.

23. Commissioners ei lubanud RBSD?l vastavalt tema taotlusele sisendkäibemaksu maha arvata ning nõudis RBSD-?le makstud sisendkäibemaksu tagastamist, väites sisuliselt seda, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt a ei võimalda maha arvata sisendkäibemaksu, mis on tasutud niisuguste kaupade soetamisel, mida seejärel kasutati käibemaksuvabadeks tehinguteks. Commissioners asus veel seisukohale, et RBSD on pannud toime kuritarvituse, sest tema poolt sisse seatud õigusliku skeemi sisuline eesmärk oli saada maksusoodustust vastuolus direktiivi eesmärgiga ning liisingutingimused koostati nii, et ta saaks 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. Maksukohtu 24. juuli 2007. aasta otsuses on märgitud, et neutraalse maksustamise põhimõtte ei nõua, et sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamisest tuleb keelduda pelgalt seetõttu, et puudus vastav müügi käibemaksu tasumise kohustus. Samuti leidis VAT and Duties Tribunal, et kõnealused kokkulepped ei kujutanud endast kuritarvitust.

25. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb teha otsus apellatsioonkaebuses, mille Commissioners selle kohtuotsuse peale esitas.

26. Asudes seisukohale, et selleks on vaja juhiseid kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 tõlgendamise ja õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaldatavuse kohta, otsustas Šotimaa Court of Session seetõttu menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes.

„Sellises olukorras nagu praeguses kohtuasjas, kus:

- a) Ühendkuningriigi panga Saksamaa tütarettevõtja ostis Ühendkuningriigis autod eesmärgiga liisida need Ühendkuningriigis iseseisvale äriühingule ja tasus ostmisel käibemaksu;
- b) 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 tagajärg oli see, et kummaski liikmesriigis ei nõutud neilt tehingutelt käibemaksu;
- c) Ühendkuningriigi pank valis oma Saksamaa tütarettevõtja liisinguandjaks ja määras liisinguperioodi pikkuse eesmärgiga saavutada maksusoodustust, mis seisnes selles, et liisingumaksetelt ei pidanud tasuma käibemaksu:

- 1. Kas kuuenda 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 kõnealuste autode 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 oleks autode ostmisega kaasnenud sisendkäibemaksu mahaarvamine vastuolus kuuenda direktiivi asjakohaste sätete eesmärgiga ja kas seega oleks täidetud kuritarvituse esimene tingimus, nagu seda on kirjeldanud Euroopa Kohus oma [...] otsuse [...] Halifax [...] punktis 74, arvestades seejuures muude põhimõtete hulgas neutraalse maksustamise põhimõtet?
- 4. Kui vastus teisele küsimusele on jaatav, kas siis peaks kohus asuma seisukohale, et tehingute põhiline eesmärk on saada maksusoodustus, nii et täidetud on kuritarvituse teine tingimus, nagu seda on kirjeldatud eelnimetatud Euroopa Kohtu otsuse punktis 75, kui pooled on vaba konkurentsi tingimustes sõlmitud äritehingus valinud Saksamaa tütarühingu liisima autosid Ühendkuningriigi kliendile – ja koostanud liisingulepingute tingimused – nii, et saada maksusoodustus, mis seisneb selles, et liisingumaksetelt ei pea tasuma käibemaksu?”

IV. Õiguslik analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

27. Esitatud nelja küsimuse eesmärk on sisuliselt teada saada, kas kuuenda direktiivi kohaselt võib RBSD?I käesolevatel asjaoludel olla õigus maha arvata või tagasi saada käibemaks, mis on tasutud niisuguste autode soetamiselt, mida kasutati tema liisingutehingutes, hoolimata sellest, et kuna asjaomased kaks liikmesriiki on rakendanud selle direktiivi erinevalt, ei ole neid tehinguid kummaski liikmesriigis käibemaksuga maksustatud.

28. Õieti võib need küsimused ümber rühmitada kaheks põhiteemaks, mida käsitlen sellises järjekorras: esiteks kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a tõlgendamine (esimene küsimus)

ning teiseks õiguse kuritarvitamise keelu funktsioon ja kohaldamisala käesolevas kohtuasjas käsitletavatel asjaoludel (teine, kolmas ja neljas küsimus).

29. Vastupidi sellele, millele näib viitavat teise küsimuse sõnastus, on need kaks teemat kontseptuaalselt eraldiseisvad ning seega tuleks neid käsitleda järgemööda, mitte koos.

30. Niisiis tuleb esiteks kaaluda, kas maksukohustuslane põhimõtteliselt saab nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamist kuuenda direktiivi asjakohaste sätete, eeskätt artikli 17 lõike 3 punkti a alusel niisuguses tehingute sarjas nagu põhikohtuasjas käsitletav.

31. Ainult juhul, kui selgub, et kuuenda direktiivi asjakohastes õigusnormides sätestatud tingimused kõnealuseks mahaarvamiseks on vähemalt formaalselt täidetud, on teiseks vaja kaaluda, kas maksukohustuslane püüab käesoleva juhtumi konkreetsetel asjaoludel neid õigusnorme kuritarvituse või pettuse eesmärgil ära kasutada, s.t kas Euroopa Kohtu praktikas sõnastatud asjakohaseid subjektiivseid ja objektiivseid kriteeriume(6) arvestades tuleb vaidlusalust tegevust pidada samaväärseks kuritarvitusega.(7)

32. Lõpuks tuleb sissejuhatavates märkustes mainida sedagi, et käesolevas asjas esitatud eelotsuse küsimused näivad lähtuvat eeldusest, et esiteks liigituvad kõnealuse liisinguskeemi müügitehingud teenuste osutamiseks kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 tähenduses, millest tulenevalt — teiseks — tuleb teenuse osutamise kohaks kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses pidada Saksamaad, kus on RBSD kui teenuste osutaja asukoht.

33. Kuna neid teemasid ei ole eelotsuse küsimustes üles tõstetud ja lõplikus analüüsis teeb nendes otsuse eelotsusetaotluse esitanud kohus, lähtudes konkreetsetest asjaoludest,(8) käsitlen ka mina eelotsuse küsimusi lähtuvalt eeldusest, et vaidlusalused liisingutehingud kujutasid endast teenuste osutamist Saksamaal.

B. *Esimene küsimus*

34. Esimeses küsimuses soovib eelotsust taotlej kohus teada sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik võib mitte lubada maksukohustuslasel maha arvata või tagasi saada sisendkäibemaksu, mis on tasutud selles liikmesriigis („tagastav liikmesriik”) ostetud autodelt, kui neid autosid kasutatakse teises liikmesriigis („müügitehingu liikmesriik”) liisingutehinguteks, mida rakenduserinevuste tõttu ei ole maksustatud käibemaksuga ostutehingu liikmesriigis ega ka müügitehingu liikmesriigis.

1. Poolte põhiseisukohad

35. Käesolevas menetluses on esitanud kirjalikke märkusi RBSD, Taani, Itaalia ja Ühendkuningriigi valitsus, Iirimaa ja Euroopa Komisjon. Kohtuistungil, mis peeti 17. juunil 2010, olid esindatud kõik nimetatud osalised peale Taani valitsuse, samuti Saksamaa valitsus.

36. Taani, Itaalia ja Ühendkuningriigi valitsuse ning Iirimaa arvates on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a õige tõlgendada nii, et käesolevas kohtuasjas käsitletavat laadi olukorras ei ole maksukohustuslasel õigust käibemaksu maha arvata, ning et esimesele küsimusele tuleb seega vastata jaatavalt.

37. Nende arutluskäigu kohaselt, mida ma siin üksikasjalikult kordama ei hakka, oleks käibemaksusüsteemiga, eeskätt aga kuuenda direktiivi artiklis 17 ette nähtud mahaarvamisoiguse eesmärgiga, mis on tagada täiesti neutraalne maksustamine, vastuolus see, kui maksukohustuslasel lubatakse maha arvata sisendkäibemaks tehingult, millest ei tekkinud vastavat müügikäibemaksu. Nii artikli 17 sõnastuse kui ka neutraalse maksustamise põhimõtte

nõuete kohaselt, nagu neid on selgitatud Euroopa Kohtu praktikas, saab mahaarvamisoigus tekkida ainult maksustatavatest tehingutest. Seega saaks RBSD käesoleval juhul nõuda autode ostmisel tasutud käibemaksu mahaarvamist üksnes siis, kui ta oleks tasunud kõnealuste liisingutehingute suhtes käibemaksu Saksamaal.

38. Saksamaa valitsus ei paku küll konkreetselt vastust esimesele küsimusele, kuid märgib, et vastupidiselt komisjoni väitele ei ole ta kuuendat direktiivi, eriti selle artikli 5 lõike 4 punkti b ebaõigesti üle võtnud ega ebaõigesti kohaldanud. Saksamaa valitsus nõustub, et käesolevas asjas peaks Ühendkuningriigi maksuhalduril olema õigus vaidlusalust mahaarvamist mitte lubada.

39. Seevastu RBSD ja komisjoni sõnul ei anna kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt a liikmesriigi maksuhaldurile õigust keelduda mahaarvamise lubamisest niisuguses olukorras nagu käesolev. Sellepärast tuleks esimesele küsimusele vastata eitavalt.

40. Komisjon täpsustab, et kuuenda direktiivi artiklit 5 on õige tõlgendada nii, et Saksamaa maksuhaldur pidanuks liigitama RBSD liisingutehingud teenuste osutamiseks ning sellest tulenevalt need Saksamaal maksustama. Siiski ei saa see, et seda küsimust Saksamaal väärt käsitleti, ega ka see, et tagajärg on mööndavasti mitterahuldav ning vastuolus käibemaksualaste õigusaktide süsteemiga ja neutraalse maksustamise põhimõttega, olla ülimuslik asjaolu suhtes, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt a ei võimalda oma kujunemislool ega sõnastuse poolest tõlgendust, millest tulenevalt maksuhaldur võiks mitte lubada mahaarvamist niisugustel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas.

41. Komisjoni seisukohta jagades rõhutab RBSD, et kui Saksamaa on kuuenda direktiivi tõepoolest väärt rakendanud või vähemalt kui esineb lahknevusi selles, kuidas Ühendkuningriik ja Saksamaa on selle direktiivi rakendanud, on maksumaksjal õigus seda olukorda kasutada ning Ühendkuningriigi ametiasutustel ei ole õigust keelata mahaarvamist selle alusel, et käibemaks ei ole Euroopa Liidu piires veel täielikult ühtlustatud. RBSD sõnul ei ole neutraalse maksustamise põhimõtte absoluutne ega nõua tingimata, et sisendkäibemaksu võib maha arvata tingimusel, et eelnevalt on tegelikult tasutud müügikäibemaksu.

2. Hinnang

42. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a kohaselt on igal artikli 4 lõikes 1 nimetatud käibemaksukohustuslasel õigus käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa või teenust, millelt see käibemaks on tasutud, kasutatakse seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavates tehingutes, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud asjaomase liikmesriigi territooriumil.(9)

43. Seetõttu peab rõhutama, et nagu nimetatud sättest ühemõtteliselt tuleneb, tuleb teises liikmesriigis sooritatavates tehingutes kasutatavate kaupade tarnimiselt või teenuste osutamiselt tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine kindlaks määrata vastavalt ostutehingute liikmesriigi õigusele, mitte müügitehingute liikmesriigi õigusele.

44. Seega sõltub välisriigis tehtud müügitehingutelt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a kohaselt sellest, kas see mahaarvamisoigus tekiks, kui vastavad müügitehingud oleksid toimunud tagastavas liikmesriigis.(10)

45. Käesolevas kohtuasjas on pooled ühte meelt, et vaidlusaluseid liisingutehinguid tuleb pidada majandustegevuseks, millest tekiks õigus arvata vaidlusalune sisendkäibemaks maha Ühendkuningriigis, kui need tehingud oleksid tehtud Ühendkuningriigi territooriumil.

46. Sellepärast asun seisukohale, et käesolevatel asjaoludel annab kuuenda direktiivi artikli 17

lõike 3 punkt a õiguse sisendkäibemaks maha arvata.

47. Eelotsuse küsimustes sellega seoses osutatud probleemid tulenevad ilmselt siiski sellest vaidlustamata asjaolust, et kõnealuseid liisingutehinguid ei ole maksustatud müügikäibemaksuga Saksamaal, mida peetakse nende tehingute kohaks, ning selle tagajärjel ei ole mahaarvamist nõudev teenuseosutaja müügikäibemaksu üldse tasunud.

48. Selles osas ei ole käesolev eelotsusemenetlus kohane selle tuvastamiseks, kas vaidlusaluste liisingutehingute maksustamise koha määramise erinevused tõepoolest tulenevad – nagu komisjon väidab – sellest, et Saksamaa on kuuenda direktiivi, eeskätt selle artikli 5, mis käsitleb kaubatarne määramist, ebaõigesti üle võtnud või seda vääralt kohaldanud, või sellest, et Ühendkuningriigi maksuhaldur on seda direktiivi vääralt kohaldanud. Piisab sellest, kui märkida, et käesolev asi on saanud alguse lahknevustest kuuenda direktiivi kohaldamisel.

49. Nagu Saksamaa valitsus on õigesti märkinud, on käesolevas asjas käsitletavate lahknevuste probleem ühendusesiseste tehingute kontekstis igal juhul üldisem küsimus, mis ei piirdu ainult niisuguse olukorraga, kus liikmesriik kuuendat direktiivi tegelikult vääralt kohaldab. Lisaks sellele juhtumile võib esineda olukordi, kus üks liikmesriik käsitleb seesugust tehingut kui käibemaksuga maksustatavat, ent teises liikmesriigis ei tekiks samalt tehingult käibemaksu tasumise kohustust.

50. See olukord tuleneb sellest, et kuuenda direktiiviga ega sellele eelnenud direktiividega ei ole kõiki käibemaksuga maksustamise aspekte täielikult ühtlustatud ning niiviisi kehtestatud ühenduse käibemaksusüsteem annab liikmesriikidele teatavate selle direktiivi rakendamise aspektide suhtes selgelt mõningase kaalutlusruumi, näiteks pakkudes teatavaid käibemaksuga maksustamise võimalusi, mida liikmesriigid saavad kasutada.(11) Niisugused võimalused on ette nähtud näiteks kuuenda direktiivi artikli 13 C osas ja artikli 28 lõikes 3 seoses maksuvabastustega.(12)

51. Kas seda arvestades saab olukorras, kus müügitehingut peetakse tehinguks, mille tulemusel selle sooritamise liikmesriigis maksukohustust ei teki, siiski tekkida õigus mahaarvamisele kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a alusel, st sõltumata müügikäibemaksu puudumisest?

52. Selles suhtes tuleb ühelt poolt märkida, et kuuenda direktiiviga kehtestatud mahaarvamissüsteemi ja sellesse süsteemi kätketud neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus reeglina seotud müügikäibemaksu laekumisega.(13)

53. Nimelt on Euroopa Kohus sellega seoses korduvalt märkinud, et nimetatud direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud mahaarvamisoigus, mis puudutab maksukohustuslase poolt tema maksustatavate tehingute tarvis soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu, on mõeldud selleks, et vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormusest. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega maksukoormuse täieliku neutraalsuse mis tahes majandustegevuse osas, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.(14)

54. Liati on neutraalse maksustamise põhimõtte ja eriti mahaarvamisoigus kui käibemaksusüsteemi lahutamatu osa väljakujunenud kohtupraktika kohaselt üks ühenduse õigusega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtteid.(15)

55. Sellepärast vastab tõele, et nagu enamik käesoleva menetluse osalisi on märkinud, oleks see, kui lubada sisendkäibemaksu mahaarvamist kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a alusel ka siis, kui vastavat müügikäibemaksu ei ole tasutud, *prima facie* vastuolus kuuenda direktiivi

kohaselt kehtestatud käibemaksusüsteemiga, eriti mahaarvamissüsteemiga, ja sellesse süsteemi kätkevad neutraalse maksustamise põhimõttega.

56. Teisest küljest tuleb möönda – nagu RBSD on osutanud –, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3, milles sisaldub ka analüüsitav säte, näeb ette erandeid reeglist, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus võib tekkida ainult maksustatavatest tehingutest. Nii on artikli 17 lõike 3 punktides b ja c ette nähtud käibemaksu mahaarvamine, kui kaupa või teenust kasutatakse seoses maksust vabastatud tehingutega.(16)

57. Seega lubab kuues direktiiv teatavaid erandeid ja piiranguid seoses üldise mahaarvamissüsteemiga ja neutraalse maksustamise põhimõttega, mille järgimise tagamiseks see süsteem on mõeldud.(17)

58. Seda arvestades näib mulle esiteks, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a ei saa tõlgendada nii, et mahaarvamiseõigus sõltub sellest, kas müügitehingust tekib käibemaksu tasumise kohustus liikmesriigis, kus see tehing sooritatakse, ilma et see säte oma eesmärgi kaotaks, kuna niisugune tõlgendus oleks vastuolus selle sätte selge sõnastusega, milles on seatud mahaarvamine sõltuvusse sellest, kas tehingu puhul on tegemist tehinguga, mis on tagastavas liikmesriigis kõlblik maksu mahaarvamiseks.

59. Teiseks olen arvamisel, et sellele sätele, mis näeb ette mahaarvamiseõiguse, viidates müügitehingu oletuslikule maksualasele käsitlemisele (tagastavas liikmesriigis), selle asemel et viidata müügitehingu tegelikule maksualasele käsitlemisele (tehingu toimumise liikmesriigis), on olemuslikult omane see, et kuivõrd kuuenda direktiiviga kehtestatud käibemaksusüsteem ikkagi võimaldab teatavaid liikmesriikidevahelisi maksustamiserinevusi, võib tekkida niisuguseid olukordi nagu käesolevas kohtuasjas käsitletav, kus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt a annab õiguse mahaarvamisele, hoolimata sellest, et kõnealuselt tehingult ei ole tegelikult tasutud müügikäibemaksu.

60. Teisisõnu on ühenduse seadusandja seda sätet vastu võttes nõustunud riskiga, et kuivõrd kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt a lubab nendel konkreetsetel asjaoludel maha arvata sisendkäibemaksu ka siis, kui müügikäibemaksu tasutud ei ole, kätkeb see säte endas kõrvalekallet mahaarvamissüsteemist, mis on ette nähtud eelkõige kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2, ning seega ka neutraalse maksustamise põhimõttest.

61. Sellest lähtudes olen sisuliselt nõus komisjoniga, et vaidlusalune õigusolukord, mis kahtlemata – nagu eespool kirjeldatud – kujutab endast anomaaliat või kõrvalekallet ühenduse käibemaksusüsteemist, peaks jääma seadusandja lahendada. Kuna see mahaarvamist lubav kõrvalekalle on käibemaksusüsteemi praeguse ühtlustatuse juures kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktile a selle kehtivas redaktsioonis olemuslikult omane, ei saa seda muuta kohaldamatuks viitega selles direktiivis kehtestatud mahaarvamissüsteemi tavapärasele toimeviisile ja neutraalse maksustamise põhimõttele.(18)

62. Lõpuks nõustun komisjoniga, et kohtuotsus Debouche ei toeta veenvalt käesolevas ettepanekus pakutust lahknemat tõlgendust, mida pooldavad selles menetluses märkusi esitanud valitsused, just seetõttu, et – kui mitte arvestada mitmeid erinevusi nimetatud kohtuasja ja käesoleva kohtuasja faktilistes asjaoludes, nagu maksukohustuslaseks olemist kinnitava tõendi puudumine – kohtuasjas Debouche ei olnud küsimus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktis a, mille kohaselt tuleb mahaarvamiseõiguse tuvastamisel lähtuda tagastavast liikmesriigist ja mis seega konkreetselt põhjustab käesolevas asjas vaidluse all oleva õigusolukorra.(19)

63. Sellepärast teen kõikidel eespool kirjeldatud kaalutlustel ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele nii, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt a ei anna liikmesriigi

maksuhaldurile õigust mitte lubada maksukohustuslasel maha arvata sisendkäibemaksu, mis on tasutud kaupadelt, mida kasutatakse teises liikmesriigis sooritatavates renditehingutes, ainuüksi põhjendusel, et nendest tehingutest ei ole viimati nimetatud riigis tekkinud müügikäibemaksu tasumise kohustust.

C. *Teine, kolmas ja neljas küsimus*

64. Teises, kolmandas ja neljandas küsimuses, mida on asjakohane käsitleda koos, soovib eelotsust taotlej kohus teada sisuliselt seda, kas sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas võib keelduda maksukohustuslasele mahaarvamisõiguse andmisest, lähtudes õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttest, mille Euroopa Kohus on sõnastanud Halifaxi kohtuotsuses.(20)

1. Poolte põhiseisukohad

65. Kuivõrd enamik märkusi esitanud valitsusi on vastuseks esimesele küsimusele väitnud, et RBSD olukorras oleval maksukohustuslasel ei ole kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a alusel õigust käibemaksu maha arvata, on need valitsused asunud seisukohale, et käesolevat asja ei ole vaja kaaluda ka õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttest lähtudes.

66. Itaalia, Saksamaa, Taani ja Ühendkuningriigi valitsus ning Iirimaa on seisukohal, et kui Euroopa Kohus ei peaks nõustuma tõlgendusega, mida nemad pooldavad, kohaldub käesolevas kohtuasjas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte. Sisuliselt on nad nõus, et kõnealused tehingud, arvestades nende fiktiivsust ja eesmärki saada maksusoodustus, võivad seda põhimõtet rikkuda, ehkki nagu mõned nendest valitsustest on märkinud, jääb see, kas kõik Euroopa Kohtu poolt Halifaxi kohtuotsuses(21) määratletud „kuritarvituse” kriteeriumid on tegelikult täidetud, lõplikus analüüsis eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastada.

67. Komisjon on seisukohal, et kui pooled on sõlminud vaba konkurentsi tingimustes tegeliku äritehingu, ei saa pidada õiguse kuritarvitamiseks seda, et teenuseid osutab teises liikmesriigis asuv äriühing, ega seda, et lepingu tingimused on koostatud eesmärgiga saada kasu ühenduse käibemaksualaste õigusnormide soodsast tõlgendamisest liikmesriigi maksuhalduri poolt. Komisjon märgib, et kui siseriiklik kohus tuvastab, et RBSD tõepoolest osutab kõnealuseid teenuseid tegelikust tegevuskohast Saksamaal, on tegu tegeliku majandustegevusega ning sellest tulenevalt oleks keeruline järeldada, et nende tehingute sisuline eesmärk on saada maksusoodustust.

68. Sisuliselt nõustudes komisjoni seisukohaga, märgib RBSD, et eelotsusetaotluse esitanud kohtul ei ole vaja kaaluda õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaldamist. RBSD väidab, et vaidlusalused tehingud ei ole fiktiivsed, ning rõhutab, et need sooritati tavaliste äritehingute raames, mitte ainuühe eesmärgiga saada õigusvastaselt maksusoodustust. Tehingute sisuline eesmärk oli autode liisimine kasumi teenimiseks, mitte pelgalt maksusoodustuse saamine.

2. Hinnang

69. Kõigepealt – eriti arvestades teist eelotsuse küsimust – tuleb märkida, et siseriikliku kohtu pädevuses on käesoleva asja lahendamisel vajadust mööda arvestada õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet, kuna nimetatud põhimõte on käibemaksu valdkonnas kohaldatav ning välistab selles kontekstis eeskätt maksukohustuslase õiguse arvata maha sisendkäibemaksu, kui selle õiguse aluseks olevad tehingud kujutavad endast kuritarvitust.(22)

70. Järgmiseks tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtte eesmärk konkreetsemalt käibemaksu valdkonnas tagada, et ühenduse õigusnorme ei laiendataks nii, et need hõlmavad ettevõtja kuritarvitusega seotud

tegevusi, st tehinguid, mida ei tehta tavapäraste majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu ühenduse õigusega ette nähtud soodustustest.(23)

71. Selle põhimõtte eesmärk ja tulemus on niisiis takistada niisuguste puhtalt kunstlike skeemide loomist, mis ei kajasta majanduslikku tegelikkust ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust.(24)

72. Käibemaksu valdkonnas kuritarvituse tuvastamiseks kohased kriteeriumid, millest kõrvale kalduda ei ole käesolevas kohtuasjas põhjust, määratles Euroopa Kohus oma otsuses Halifax järgmiselt:(25)

- vaatamata kuuenda direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, on kõnealuste tehingute tulemuseks maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga;

- objektiivsetest asjaoludest võib järeldada, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

73. Selles suhtes on teise ja kolmanda eelotsuse küsimuse sõnastust arvestades oluline märkida, et EÜ artiklis 234 (nüüd ELTL artikkel 267) sätestatud ülesannete jaotuse kohaselt on siseriikliku kohtu pädevuses kohaldada neid kriteeriume tema menetluses olevas kohtuasjas konkreetsetele asjaoludele ja selles kohtuasjas kontrollida, kas niisugune kuritarvitus on toime pandud.(26)

74. Arvestades käesoleva kohtuasja erijooni, võivad järgnevalt esitatud kaalutlused siiski pakkuda siseriiklikule kohtule täpsustavaid juhiseid seoses eespool nimetatud kriteeriumide kohaldamisega.(27)

75. Esimese kriteeriumi osas, mida käsitleb kolmas eelotsuse küsimus, ei saa see, et sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamine käesolevas asjas tundub põhimõtteliselt olevat vastuolus kuuenda direktiivi eesmärkidega ja eeskätt neutraalse maksustamise põhimõttega, iseenesest viia järeldusele, et selline mahaarvamine on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a eesmärgiga, kuna see säte sisaldab – nagu olen eespool(28) märkinud – juba oma sõnastuse tõttu kõrvalekaldeid sellesama direktiiviga kehtestatud käibemaksusüsteemist, eriti mahaarvamissüsteemist, ja neutraalse maksustamise põhimõttest.

76. Teisisõnu, kui maksukohustuslane kasutab ära käibemaksusüsteemis sisalduvat „anomaaliat” või vastuolu, mis on selline nagu käesolevas kohtuasjas käsitletav ja mis siiski tuleneb süsteemist enesest või õigemini selle süsteemi rakendamise erinevustest asjaomastes liikmesriikides, ei või maksukohustustlase igat niisuguse võimaluse „kasutamist” automaatselt pidada „kuritarvituseks”.

77. Teise kriteeriumi osas, millele on osutatud neljandas eelotsuse küsimuses, peab siseriiklik kohus oma hinnangut andes meeles pidama esiteks seda, et nagu Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, võib ettevõtja valik maksust vabastatud ja maksustatavate tehingute vahel põhineda real asjaoludel, sealhulgas käibemaksusüsteemiga seotud maksualastel kaalutlustel. Kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei kohusta kuues direktiiv teda valima seda, mille puhul on tasutava käibemaksu summa suurim. Vastupidi: maksukohustuslased võivad korraldada oma tegevust sellisel viisil, mis võimaldab neil oma maksukohustust piirata.(29)

78. Minu arvates tuleneb eeltoodust, et käesolevas asjas ei saa see, et tehingut on valitud sooritama välismaine tütarühing, mitte asjaomases riigis asuv teenuseosutaja, ja selle tulemusel

tekib maksusoodustus, iseenesest viia järeldusele, et vaidlusaluste liisingutehingute sisuline eesmärk oli üksnes maksusoodustuse saamine.

79. Hinnates seda, kas kõnealuste tehingute sisuline eesmärk on maksusoodustuse saamine, võib siseriiklik kohus kaaluda, kas vaidlusaluste liisingutehingute korraldamine näib olevat täiesti kunstlik, kuna seda ei saa põhjendada millegi muu kui pelgalt maksusoodustuse saamisega, näiteks turustamisest, töökorraldusest või kulutõhususest tulenevate majanduslike eesmärkidega. Vaidlusaluste tehingute fiktiivsust hinnates võib siseriiklik kohus arvesse võtta ka õiguslikke, majanduslikke ja/või isiklikke seoseid asjaomaste ettevõtjate vahel.(30)

80. Sellepärast teen eespool kirjeldatust lähtudes ettepaneku vastata teisele, kolmandale ja neljandale küsimusele nii, et siseriikliku kohtu pädevuses on Halifaxi kohtuotsuses(31) sõnastatud kriteeriume ja eespool käesolevas ettepanekus toodud sellekohaseid kaalutlusi arvestades tuvastada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a kohaldamisel saab selliseid tehinguid nagu põhikohtuasjas käsitletavat pidada kuuenda direktiivi kohaselt kuritarvituseks nii, et siseriiklik maksuhaldur võib mitte lubada maksukohustuslasel maha arvata nendelt tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu.

V. Ettepanek

81. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele järgmiselt.

1. 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 punkt a ei anna liikmesriigi maksuhaldurile õigust mitte lubada maksukohustuslasel maha arvata sisendkäibemaksu, mis on tasutud kaupadelt, mida kasutatakse teises liikmesriigis sooritatavates renditehingutes, ainuüksi põhjendusel, et nendest tehingutest ei ole viimati nimetatud riigis tekkinud müügikäibemaksu tasumise kohustust.

2. Siseriikliku kohtu pädevuses on Euroopa Kohtu otsuses kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609) sõnastatud kriteeriume arvestades tuvastada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a kohaldamisel saab selliseid tehinguid nagu põhikohtuasjas käsitletavat pidada kuuenda direktiivi kohaselt kuritarvituseks nii, et siseriiklik maksuhaldur võib mitte lubada maksukohustuslasel maha arvata nendelt tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu.

Selles osas, ehkki sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamine niisuguses olukorras nagu käesolev ei ole – kuivõrd müügikäibemaksu ei ole tasutud – põhimõtteliselt kooskõlas kuuendas direktiivis kehtestatud mahaarvamissüsteemiga ja eeskätt neutraalse maksustamise põhimõttega, ei saa see iseenesest viia järeldusele, et selline mahaarvamine on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a eesmärgiga. Samuti ei saa see, et tehingut on valitud sooritama välismaine tütarühing, mitte asjaomases riigis asuv teenuseosutaja, ja selle tulemusel tekib maksusoodustus, iseenesest viia järeldusele, et vaidlusaluse tehingu sisuline eesmärk on üksnes maksusoodustuse saamine.

1 – Algkeel: inglise.

- 2 – EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; kuuenda direktiivi see redaktsioon, mis on käesolevas kohtuasjas asjakohane ja millele käesolevas ettepanekus viidatakse, tuleneb muudatustest, mis tehti nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160), ja nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT 1995, L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274).
- 3 – 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02 (EKL 2006, lk I-1609) (edaspidi „Halifaxi kohtuotsus”).
- 4 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 19.
- 5 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 14.
- 6 – Vt eriti käesoleva ettepaneku punkt 72.
- 7 – Sellega seoses vt 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-110/99: Emsland-Stärke (EKL 2000, lk I-11569, eriti punkt 46 koostoimes punktidega 51 ja 52) ning eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punktid 68, 69 ja 74.
- 8 – Selle kohta vt 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-63/04: Centralan Property (EKL 2005, lk I-11087, punkt 63).
- 9 – Vt 2. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-377/08: EGN (EKL 2009, lk I-5685, punkt 23).
- 10 – Selle kohta vt eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus EGN, punkt 34; samuti vt kohtujurist Kokott'i 7. septembri 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-401/05: VDP Dental Laboratory, milles otsus tehti 14. detsembril 2006 (EKL 2006, lk I-12121, ettepaneku punkt 32).
- 11 – Selle kohta vt 7. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-240/05: Eurodental (EKL 2006, lk I-11479, punkt 51); 5. detsembri 1989. aasta otsus kohtuasjas C-165/88: ORO Amsterdam Beheer ja Concerto (EKL 1989, lk 4081, punkt 21); 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-72/05: Wollny (EKL 2006, lk I-8297, punkt 28) ja 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 48).
- 12 – Sellega seoses vt nt 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-302/93: Debouche (EKL 1996, lk I-4495, punkt 3).
- 13 – Selle kohta vt nt eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wollny, punkt 20, ja 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04: Uudenkaupungin kaupunki (EKL 2006, lk I-3039, punkt 24).
- 14 – Vt mh 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 27); 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: Investrand (EKL 2007, lk I-1315, punkt 22) ja 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National (EKL 2001, lk I-1361, punkt 24).
- 15 – Vt 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-25/07: Sosnowska (EKL 2008, lk I-5129, punktid 14 ja 15) ja 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-74/08: PARAT Automotive Cabrio (EKL 2009, lk I-3459, punkt 15).
- 16 – Selle kohta vt nt 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-4/94: BLP (EKL 1995, lk I-983,

punktid 22 ja 23) ning eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Eurodental, punktid 33?36.

17 – Selle kohta vt samuti eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus PARAT Automotive Cabrio, punkt 18.

18 – Seoses sellega vt kohtujurist Bot' 18. juuni 2009. aasta ettepanek eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas NCC Construction Danmark, ettepaneku punkt 86:
„[Mahaarvamisõigus] ei ole [...] seadusest kõrgemal. [...] Neutraalsuse põhimõtte ja mahaarvamisõigus ei saa seega viia sellise siseriikliku õiguse sätte välistamise või kohaldamatuks tunnistamiseni, millega rakendatakse see kuuendas direktiivis sätestatud erand.”

19 – Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Debouche, punktid 12?17.

20 – Viidatud eespool 3. joonealuses märkuses.

21 – Viidatud eespool 3. joonealuses märkuses.

22 – Selles suhtes vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punkt 70, ja 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?223/03: University of Huddersfield (EKL 2006, lk I?1751, punkt 52).

23 – Vt 22. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C?162/07: Ampliscentifica ja Amplifin (EKL 2008, lk I?4019, punkt 27) ja eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punktid 69 ja 70.

24 – Selle kohta vt eespool 23. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Ampliscentifica ja Amplifin, punkt 28, ja 12. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (EKL 2006, lk I?7995, punkt 55).

25 – Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punktid 74 ja 75; vt samuti 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C?425/06: Part Service (EKL 2008, lk I?897, punktid 42 ja 58).

26 – Selle kohta vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punkt 76, ja eespool 25. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Part Service, punkt 63.

27 – Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punkt 77, ja eespool 25. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Part Service, punkt 56.

28 – Vt käesoleva ettepaneku punktid 58?60.

29 – Selle kohta vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punkt 73; eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus BLP, punkt 26, ja eespool 25. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Part Service, punkt 47.

30 – Seoses sellega vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud Halifaxi kohtuotsus, punktid 75 ja 81, ja eespool 25. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Part Service, punkt 62.

31 – Viidatud eespool 3. joonealuses märkuses.