



# Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
MICHAL BOBEK  
esitatud 7. septembril 2017<sup>1</sup>

## Kohtuasi C-251/16

**Edward Cussens,  
John Jennings,  
Vincent Kingston**  
*versus*  
**T. G. Brosnan**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Supreme Court (Iirimaa kõrgeim kohus))

Käibemaks – Maksustamise vältimine – Kohtuotsuses Halifax jt (C-255/02) kinnitatud õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtte vahetu kohaldatavus

### I. Sissejuhatus

1. Maksuhaldurid ei armu kergesti. Siiski on (võimalik väita, et on esinenud vähemalt) üks märkimisväärne erand sellest reeglist: 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C-255/02), milles Euroopa Kohus kinnitas, et on olemas käibemaksu valdkonnas kohaldatav kuritarvituste keelamise põhimõte. Näib, et liikmesriikide maksuhaldurid on selle kohtuotsuse kirglikult vastu võtnud.

2. Sageli aga jääb äkitselt tärpanud emotsionaalse kiindumuse objekti tegelik olemus tõenäoliselt mõneks ajaks uduseks ja tundmatuks.<sup>3</sup> Sama peab paika kuritarvituste keelu kohta, mida on käibemaksu valdkonnas nimetatud ka õiguse kuritarvitamise keeluks. Kuigi seda põhimõtet on rohkem kui kümme aastat tagasi sõnaselgelt kinnitatud ning sestpeale laialdases akadeemilises arutelus ja analüüsis käsitletud, võib öelda, et selle üksikasjalik toimimine, sealhulgas kuritarvituse tuvastamiseks kohaldatav täpne kriteerium on mõneti välja kujunenemata.

3. Käesolevas eelotsusemenetluses palutakse Euroopa Kohtul täpsustada selle põhimõtte kohaldamise tingimusi ja praktilist mõju seoses eelotsusetaotlusega, mille on esitanud Supreme Court (Iirimaa kõrgeim kohus).

4. Edward Cussens, John Jennings ja Vincent Kingston (edaspidi „kaebajad“) ehtasid Iirimaal Corkis ühele maatükile 15 puhkemaja. Nad sõlmisid endaga seotud ettevõtjaga nende kinnisasjade suhtes 20 aastaks ja 1 kuuks rendilepingu. Iiri õigusnormide kohaselt käsitati 20aastast rendilepingut kui kinnisasja esmakordset võõrandamist. Käibemaksuga maksustati rendilepingu kapitaliseeritud väärtus. See leping lõpetati üks kuu hiljem ning kaebajad müüsid kinnisasjad kolmandatele isikutele. Nendelt müügitehingutelt ei tulnud Iirimaa õigusnormide kohaselt käibemaksu maksta, sest käibemaksuga maksustamisele kuulus üksnes varasem esmakordne võõrandamine, s.o pikaajaline rendileping. Seejärel

<sup>1</sup> Algkeel: inglise.

<sup>2</sup> Kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121).

<sup>3</sup> Küünik (või realist – olenevalt seisukohast) võiks lisada, et teisena nimetatud on koguni esimesena mainitu jätkuva eksisteerimise eeldus.

otsustas Iirimaa maksuhaldur, et esmakordne võõrandamine ehk pikaajaline rendileping oli kunstlik ja kujutas endast õiguste kuritarvitamist. Seetõttu ei tulnud käibemaksuga maksustamisel pidada rendilepingut esmakordseks võõrandamiseks. Selle tagajärjel pidanuksid kaebajad maksma palju rohkem käibemaksu.

5. Maksuhalduri otsus kaevati edasi ning viimaks jõudis asi Supreme Court'i (Iirimaa kõrgeim kohus) menetlusse. Supreme Court on esitanud Euroopa Kohtule kaheksa küsimust. Esimeses ja teises küsimuses soovib ta teada, kas liidu õiguses kehtiv õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtte on vahetult kohaldatav ning esimuslik õiguskindluse põhimõtte ja õiguspärase ootuse põhimõtte ees. Kui õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtte on vahetult kohaldatav, palub ta neljandas ja seitsmendas küsimuses selgitada selle kohaldamise tingimusi. Kui need tingimused on käesolevas asjas täidetud, soovib ta kolmandas küsimuses teada, kuidas neid tehinguid käibemaksuga maksustamisel uuesti tõlgendada ja hinnata. Viienda, kuuenda ja kaheksanda küsimusega soovib ta teada, millised tagajärjed on teatava siseriikliku õigusnormi vastuolul kuuenda käibemaksudirektiiviga 77/388/EMÜ.<sup>4</sup>

## II. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus

#### 1. Direktiiv 77/388 (edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv“)

6. Kuuenda käibemaksudirektiivi<sup>5</sup> artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

7. Artikli 4 lõikes 3 on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada ka isikut, kes aeg-ajalt teeb lõikes 2 nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

- a) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu; liikmesriigid võivad ette näha tingimused käesoleva kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamise ning nende aluse maa suhtes.

Liikmesriigid võivad kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu, näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni või ajavahemik esmasest kasutuselevõtust järgmise võõrandamiseni, tingimusel et nimetatud ajavahemikud ei ületa vastavalt viit ning kahte aastat.

„Ehitis“ on mis tahes maaga püsivalt ühendatud rajatis;

- b) ehitusmaa võõrandamine.

„Ehitusmaa“ on mis tahes hoonestamata või hoonestatud maa, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele.“

<sup>4</sup> Nõukogu 17. mai 1977. aasta kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

<sup>5</sup> Nüüdseks asendatud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

8. Artiklis 5 „Kaubatarne“ on sätestatud:

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

[...]

3. Liikmesriigid võivad materiaalse varana käsitada järgmist:

- a) teatavad kinnisasjaõigused;
- b) asjaõigused, mis annavad nende omanikule kinnisasja kasutamise õiguse;
- c) osad või aktsiad, mis annavad nende omanikule kinnisasja või selle osa omandi- või valdusõiguse *de jure* või *de facto*.“

9. Kuuenda käibemaksudirektiivi artiklis 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil“ on sätestatud:

„[...]

*B. Muu maksuvabastus* 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:

[...]

- g) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine, v.a artikli 4 lõike 3 punktis a nimetatud juhul[.]“

### ***B. Iirimaa õigus***

10. 1972. aasta käibemaksuseaduse (Value-Added Tax Act, 1972) tol ajal kehtinud redaktsiooni paragrahvis 4 oli sätestatud:„(1) a) Käesolevat paragrahvi kohaldatakse kinnisasjade suhtes:

- (i) mida neid võõrandav isik on arendanud või mida on tema nimel arendatud [...]

- b) Käesolevas paragrahvis tähendab „kinnisasjaga seotud õigus“ selle kinnisasja suhtes eksisteerivat asjaõigust või muud õigust, mille ettenähtud kestus selle tekkimise ajal oli vähemalt kümme aastat [...] ning viide õiguse võõrandamisele hõlmab viidet õiguse tekkimisele [...]

(2) [...] loetakse kinnisasja võõrandamistehing käesoleva seaduses tähenduses toimunuks juhul ja üksnes juhul, kui isik, kellel on käesoleva paragrahvi kohaldamisalas kuuluva kinnisasjaga seotud õigus, võõrandab (sealhulgas loovutamise teel) selle õiguse või sellest tuleneva õiguse selle kinnisasja suhtes tervikuna või selle osa suhtes.

[...]

(4) Kui isik, kellel on käesoleva paragrahvi kohaldamisalasse kuuluva kinnisasjaga seotud õigus, võõrandab selle kinnisasja suhtes tervikuna või selle osa suhtes sellest õigusest tuleneva õiguse nii, et talle jääb võõrandatud õiguse suhtes tulevikus teatav õigus alles (*reversion*), loetakse selliselt alles jääva õiguse suhtes artikli 3 lõike 1 punkti f kohaldamisel, et ta on võõrandanud vastavalt olukorrale kas asja või selle osa muul kui ettevõtluse otstarbel.

[...]

(6) Olenemata käesoleva paragrahvi või § 2 sätetest ei maksustata käibemaksuga kinnisasja võõrandamistehingut:

- a) mille suhtes tarnijale ei tekkinud ega oleks – välja arvatud § 3 lõike 5 punkti b alapunkti iii toimel – tekkinud §-st 12 tulenevat õigust mahaarvamisele seoses selle kinnisasja võõrandamistehingult või arendamiselt maksta tuleva või makstud maksuga, või
- b) kui kinnisasi oli enne näidatud kuupäeva kasutuses ning seda ei ole selle kuupäeva ja võõrandamistehingu kuupäeva vahelisel ajal arendatud, välja arvatud kinnisasja võõrandamistehing, mille suhtes kohaldatakse lõike 5 sätteid.

[...]

(9) Kui kinnisasjaga seotud õiguse võõrandamine on maksustatav ja kui seda asja ei ole pärast selle õiguse (edaspidi „maksustatav õigus“) võõrandamise kuupäeva arendatud, peetakse selle asjaga seotud õiguse mis tahes võõrandamist pärast seda kuupäeva muu isiku poolt kui see, kes omandas maksustatava õiguse, käesoleva seaduse tähenduses kinnisasja võõrandamistehinguks, millele kohaldatakse lõiget 6.“

11. Sama seaduse (2002. aastal kohaldatava redaktsiooni) § 10 lõikes 9 oli ette nähtud:

- „a) Kinnisasja võõrandamistehingu ja kinnisasjade arendamises seisnevate teenuste osutamise korral arvatakse tasu hulka selles võõrandamistehingus võõrandatava asjaga seotud võimalike õiguste väärtus.
- b) Kinnisasjaga seotud õiguse väärtus on selle õiguse turuhind. Eeldusel et kinnisasjaga seotud õiguse loovutamine on maksustatav kinnisasja võõrandamistehing, määratakse sellise õiguse turuhind kindlaks nii, nagu oleks selle õiguse loovutanud isik võõrandanud selle asja suhtes õiguse, mille see isik oli loonud ajavahemikuks loovutamise kuupäevast kuni kuupäevani, mil loovutatud õigus oleks – kui seda ei oleks loovutatud – aegunud.“

12. Täiendavaid õigusnorme kinnisvaratehingute hindamise kohta käibemaksuga maksustamisel sisaldas 1979. aasta käibemaksumääruse (Value Added Tax Regulations, 1979, S.I. nr 63, 1979) artikkel 19 muudetud redaktsioonis, kus oli sätestatud: „(2) Kui isik, kellel on kinnisasjaga seotud õigus (käesolevas lõikes edaspidi „võõrandaja“), võõrandab selle kinnisasja suhtes tervikuna või selle osa suhtes sellest õigusest tuleneva õiguse nii, et talle jääb võõrandatud õiguse suhtes teatav õigus alles (käesolevas lõikes edaspidi „allesjääv õigus“), kohaldatakse järgmisi sätteid:

- a) allesjääva õiguse väärtuse kindlakstegemiseks arvatakse võõrandatud õiguse väärtus maha kogu selle õiguse väärtusest, mis võõrandajal oli võõrandatud kinnisasja või selle osa suhtes võõrandamise ajal, ja
- b) kui võõrandamistehingu tingimuste kohaselt võõrandatakse või eeldatavasti võõrandatakse õigus kahekümneks aastaks või kauemaks, ei võeta allesjääva õiguse väärtust arvesse.“

### III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

13. Kaebajate kaasomandis oli Irimaal Corkis asuv maatükk, kuhu nad ehtasid 15 puhkemaja (edaspidi „kinnisasjad“). Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul sõlmisid nad selleks, et vähendada oma käibemaksukohustust seoses kinnisasjade müügiga, mitu müügieelset tehingut (edaspidi „müügieelsed tehingud“) endaga seotud äriühinguga Shamrock Estates Limited (edaspidi „SEL“).

14. Kaebajad sõlmisid 8. märtsil 2002 SELiga pikaajalise rendilepingu tähtajaga 20 aastat ja 1 kuu (edaspidi „pikaajaline rendileping“). Kinnisasjad renditi kaheks aastaks kaebajatele tagasi (edaspidi „lühiajaline rendileping“).

15. Pooled lõpetasid mõlemad rendilepingud vastastikku 3. aprillil 2002 ning kinnisasjade omandiõigus läks kaebajatele täielikult tagasi. Mais 2002 müüsid kaebajad kinnisasjad kolmandatele isikutele.

16. Üldreeglina maksustatakse Iirimaal kinnisasja esimene võõrandamine käibemaksuga. Järgnevad võõrandamistehingud on käibemaksust vabastatud. Võõrandamistehingud, mis seisnevad tähtajatu omandiõiguse (*freehold interest*) müügis, maksustatakse käibemaksuga müügihinnalt. Rendilepingud tähtajaga üle 20 aasta loetakse Iirimaal kinnisasja võõrandamistehinguks.<sup>6</sup> Niisugusel juhul maksustatakse käibemaksuga nende kapitaliseeritud väärtus.

17. Kui kaebajad oleksid kinnisasjad kohe müünud (s.o ilma müügieelsete tehinguteta), tulnuks müügittehingult maksta 125 746 eurot käibemaksu. Kaebajad aga deklareerisid pikaajaliselt rendilepingult 40 000 eurot käibemaksu, kuna tegu oli kinnisasjade esmakordse võõrandamisega, samas kui lühiajaline rendileping, õiguste tagasimineku rendilepingute lõppedes ja sellele järgnenud kinnisasjade müük mais 2002 olid kõik käibemaksust vabastatud.

18. Iirimaa maksuhaldur asus seisukohale, et müügieelsed tehingud olid kunstlikud ja et need tuleb käibemaksuga maksustamisel arvestamata jätta. Tema hinnangul tuli kinnisasjade müügitl maksta 125 746 eurot (miinus juba makstud 40 000 eurot) käibemaksu.

19. Kaebajad vaidlustasid selle hinnangu ning viimaks kaevati see asi edasi Supreme Court'i (Iirimaa kõrgeim kohus), kes otsustas menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

- „1. Kas õiguste kuritarvitamise keelu põhimõte, mille kohta on Euroopa Kohtu otsuses Halifax leitud, et see on kohaldatav käibemaksu valdkonnas, on vahetult kohaldatav üksikisiku suhtes, kui puudub siseriiklik – seadusandlik või kohtupraktikast tulenev – õigusnorm, mis selle põhimõtte kehtestaks, olukorras, kus müügieelsete tehingute ja ostjatega sõlmitud müügittehingute (edaspidi koos „kaebajate tehingud“) uuesti määratlemine nii, nagu seda nõuab maksuhaldur, tekitaks kaebajatele käibemaksukohustuse, kui sellist maksukohustust ei oleks tekkinud asjassepuutuval ajal kehtinud siseriikliku õiguse normide nõuetekohasel kohaldamisel kaebajate tehingutele?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on niisugune, et õiguste kuritarvitamise keelu põhimõte on üksikisiku suhtes vahetult kohaldatav, isegi kui puudub seda põhimõtet kehtestav – seadusandlik või kohtupraktikast tulenev – siseriiklik õigusnorm, siis kas see põhimõte oli piisavalt selge ja täpne, et kohaldada seda kaebajate tehingutele, mis tehti enne seda, kui Euroopa Kohus tegi otsuse kohtuasjas Halifax, ja eelkõige arvestades õiguskindluse põhimõtet ja kaebajate õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet?
3. Kui õiguste kuritarvitamise keelu põhimõte on kohaldatav kaebajate tehingutele, nii et need tuleb uuesti määratleda:
  - a) milline on õiguslik mehhanism, mille abil tuleb määrata ja koguda apellantide tehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks, kuivõrd siseriikliku õiguse alusel ei kuulu käibemaks üldse tasumisele, määramisele ega kogumisele, ja
  - b) kuidas peavad siseriiklikud kohtud sellise maksukohustuse kehtestama?

<sup>6</sup> Täpsemalt loetakse rendilepingud tähtajaga üle 10 aasta kinnisasja üleandmiseks, mis maksustatakse käibemaksuga. Ent kui need rendilepingud kestavad vähem kui 20 aastat, maksustatakse käibemaksuga ka omanikule alles jäävad õigused.

4. Kas selleks, et tuvastada, kas kaebajate tehingute tegelik eesmärk oli maksusoodustuse saamine, peaks siseriiklik kohus analüüsima müügieelseid tehinguid (mille kohta on leitud, et need sõlmiti üksnes maksudega seotud põhjustel) eraldiseisvalt või tuleb analüüsida kaebajate tehinguid kogumis?
  5. Kas käibemaksuseaduse § 4 lõiget 9 tuleb pidada kuuendat käibemaksudirektiivi rakendavaks siseriiklikuks õigusnormiks, kuigi see on vastuolus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõikega 3, mille nõuetekohase kohaldamise korral koheldaks kaebajaid seoses enne kinnisasjade esmast kasutuselevõttu toimunud võõrandamistinguga maksukohustuslastena, ehkki oli toimunud varasem võõrandamisting, mis oli maksustatav?
  6. Kui § 4 lõige 9 on kuuenda käibemaksudirektiiviga vastuolus, siis kas kaebajad on sellele lõikele tuginedes toime pannud õiguste kuritarvitamise, mis on vastuolus Euroopa Kohtu otsuses Halifax tunnustatud põhimõtetega?
  7. Teise võimalusena, juhul kui § 4 lõige 9 ei ole kuuenda käibemaksudirektiiviga vastuolus: kas kaebajad on saanud maksusoodustuse, mis on vastuolus selle direktiivi ja/või § 4 eesmärgiga?
  8. Isegi kui § 4 lõiget 9 tuleb käsitleda nii, et see ei rakenda kuuendat käibemaksudirektiivi, siis kas Euroopa Kohtu otsusega Halifax kehtestatud õiguste kuritarvitamise keelu põhimõte on sellegipoolest kohaldatav asjasepuutuvatele tehingutele, arvestades Euroopa Kohtu otsuses Halifax kehtestatud kriteeriumeid?
20. Oma kirjalikud seisukohad on esitanud kaebajad, Iirimaa valitsus ja Iirimaa maksuhalduri esindaja (viimati nimetatud edaspidi „vastustaja“) üheskoos, Itaalia valitsus ja komisjon. Kohtuistungil, mis peeti 27. aprillil 2017, esitasid oma suulised seisukohad kirjaliku menetluse osalised peale Itaalia valitsuse.

#### IV. Hinnang

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kaheksa küsimust saab rühmitada nelja eri teemasse:
- kas õiguste kuritarvitamise põhimõte on käesolevas asjas kohaldatav (esimene ja teine küsimus) (vt käesoleva ettepaneku B jagu);
  - selle põhimõtte kohaldamise tingimused, täpsemalt: kuidas teha kindlaks tehingu tegelik eesmärk (neljas küsimus) ning kuuenda käibemaksudirektiivi ja siseriiklike rakendusaktide eesmärk (seitsmes küsimus) (vt käesoleva ettepaneku C jagu);
  - kuritarvituse tagajärjed seoses tehingute uuesti määratlemise ja ümberhindamisega (kolmas küsimus) (vt käesoleva ettepaneku D jagu);
  - selle tagajärjed, kas käibemaksuseadus leitakse olevat vastuolus kõnealuse direktiiviga või seda mitte rakendav (viies, kuues ja kaheksas küsimus) (vt käesoleva ettepaneku E jagu).
22. Käsitlen iga nimetatud teemat järjest. Enne üksikasjaliku analüüsi juurde asumist on siiski vajalikud kaks sissejuhatavat märkust terminite kohta.

## A. Terminoloogiline märkus

23. Eelotsusetaotluses on liikmesriigi kohus kasutanud terminit „õiguste kuritarvitamine“ (inglise keeles „abuse of rights“). Tõepoolest kasutab Euroopa Kohus sageli neid sõnu, nii käibemaksu kui ka muudes materiaalõiguse valdkondades. Ent üldpildis on Euroopa Kohus oma praktikas osutanud samalaadsetele või -sugustele nähtustele mitmesuguste eri väljenditega. Nende hulka kuuluvad „õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte“ (inglise keeles „principle that abusive practices are prohibited“),<sup>7</sup> „liidu õigusnorme [ei saa kasutada] ära pettuse või kuritarvituse eesmärgil“ ega „laiendada nii, et need hõlmaksid ettevõtjate kuritarvitusega seotud tegevust“.<sup>8</sup> Tavaline on ka alternatiivne sõnavara, näiteks „vältimine“,<sup>9</sup> „hoidumine“,<sup>10</sup> „pelgalt fiktiivsed tehingud“.<sup>11</sup>

24. Termin „õiguste kuritarvitamine“ (*abuse of rights*) on minu arvates asjakohasem eraõiguslike isikute vaheliste suhetega seotud olukordades, kus isikut nähakse teostamas näiteks olemasolevaid varaga seotud õigusi või lepingust tulenevaid õigusi *ebamõistlikul, pahatahtlikul* või *kahju tekitaval* viisil. Nii ei ole kahtlust, et isik on (seadusega ettenähtu mõttes) nende õiguste kandja; problemaatiline võib olla see, kuidas see isik neid õigusi kasutab.

25. See olukord eristub sedalaadi väidetavast kuritarvitamisest, mis on arutusel käesolevas asjas, kus vaidlus käib õieti selle üle, milline on liidu õigusnormide *kohaldamisala ulatus* ja kas nendele õigusnormidele tuginetakse „kunstlikul“ viisil, mis ei vasta seadusandlikult ette nähtud eesmärgile.<sup>12</sup>

26. Teisisõnu, avaliku õiguse valdkonnas on tegelikult käsitletava mõiste edasiandmiseks asjakohasem sõna „vältimine“, mitte tingimata eraõiguslik mõiste „õiguste kuritarvitamine“ (*abuse of rights*). Ent kuna sõna „kuritarvitamine“ on praegusajal liidu kohtupraktikas ja arutelus laialdaselt kasutusel, jään selle sõna juurde. Eelistan ja kasutan käesolevas ettepanekus siiski terminit „õiguse kuritarvitamine“ (*abuse of law*), sest see vähemalt viitab pisut rohkem selle mõiste avalik-õiguslikule kontekstile.

27. Järgmiseks reedab standardterminite puudumine sügavamaid lahknevusi selles, kuidas on kuritarvitamise keeldu Euroopa Kohtu praktikas käsitletud ja kohaldatud. Õieti paljastab see põhjapanevama küsimuse: kas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte on üks ja üldine või on olemas hoopis valdkonnaspetsiifilised põhimõtted?

28. Näiteks käibemaksu valdkonnas on tehingute „kunstlikkus“ väga oluline tingimus. Komisjoni põhiseisukoht käesolevas asjas – ehkki mõneti looritatuna väljendatud – on üldjoontes see, et tehingute kunstlikkus *võrdub* kuritarvitamisega, kui käibemaksukohustus seetõttu väheneb. Seevastu näiteks vaba liikumise valdkonnas omistatakse kunstlikkusele vähem (ja vahel üldse mitte) tähtsust.<sup>13</sup>

7 Kohtuotsus, 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 35).

8 Vt muu hulgas kohtuotsused, 21.2.2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, punkt 52); 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 68 ja 69 ning seal viidatud kohtupraktika); 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 25); 13.3.2014, SICES jt (C-155/13, EU:C:2014:145, punktid 29 ja 30), ning 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punkt 32). Vt samuti kohtuotsus, 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 47).

9 Kohtuotsus, 10.1.1985, Association des Centres distributeurs Leclerc ja Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, punkt 27).

10 Kohtuotsused, 3.12.1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, punkt 13) ja 5.10.1994, TV10 (C-23/93, EU:C:1994:362, punkt 21).

11 Selle terminikirevuse kohta vt nt Cerioni, L., „The “Abuse of Rights” in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion“, *European Business Law Review*, 21. kd, 2010, lk 783–813.

12 Kuritarvituste liigitamise kohta laiemale ning objektiivse õiguse kuritarvitamise ja subjektiivsete õiguste kuritarvitamise vaheliste erinevuste kohta vt Saydé, A., *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Oxford, Hart Publishing, 2014, lk 16–31.

13 Vt nt kohtuotsused, 23.9.2003, Akrich (C-109/01, EU:C:2003:491) ja 17.7.2014, Torresi (C-58/13 ja C-59/13, EU:C:2014:2088). Selles küsimuses vt samuti de la Feria, R., „Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax“, *Common Market Law Review*, 45. kd, 2008, lk 395 ja 429.

29. Minu arvates on aus tunnistada selle mitmekesisuse olemasolu ja mitte väita, et Euroopa Liidus kehtib monoliitne õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte.<sup>14</sup> Kas see tähendab siis, et on jätkuvalt üksainus õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte, mida kohaldatakse eri valdkondades erinevalt? Või hoopis seda, et on mitu valdkonnaspetsiifilist põhimõtet?

30. Kuigi küsimus on intrigeeriv, ei pea ma vajalikuks seda käesolevas ettepanekus üksikasjalikult käsitleda. Praktikas on sellele vastamine sisuliselt määratlemise ja selleks valitava vastava abstraktsioonitaseme küsimus. Kõrgel abstraktsioonitasandil võib tõepoolest olla üks ühendav algidee kuritarvitamise põhimõttest, mille ebamäärane vari kusagil Platoni allegoorilise koopa seinal võbeleb. Ent kui soovida teravamalt pilti ja vaadata eeskätt kuritarvitamise tingimusi konkreetsetes õigusvaldkondades ühekaupa, ilmneb suuri erinevusi.

31. Nendel põhjustel viitan käesolevas ettepanekus, mis ju ei käsitle uute suurte põhimõtete sisseseadmist, vaid praktiliste üksikasjadega seotud argiküsimusi, „käibemaksuõiguse kuritarvitamise keelele“, kui ma käsitlen neid tingimusi ja nende kohaldamist konkreetselt käibemaksu alal.

### ***B. Esimene ja teine küsimus: õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaldatavus käibemaksuvaldkonnas***

32. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu teine ja kolmas küsimus on sisuliselt seotud käibemaksuõiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte täpsusastmega ja selle kohaldamise ajalise ulatusega liidu õiguses. Kas see põhimõte ja selle kohaldamise tingimused olid põhikohtuasjas käsitletavate faktiliste asjaolude toimumise ajal piisavalt täpsed, et olla käesolevas asjas kohaldatavad?

33. See küsimus on täiesti õigustatud, kui muu hulgas arvestada, et kohtuotsus Halifax, milles täpsustati käibemaksuõiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte tingimusi ja kohaldati seda esmakordselt, tehti pärast käesoleva põhikohtuasja faktiliste asjaolude toimumist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste sõnastus aga osutab vahetule õigusmõjule, rakendusmeetmete puudumisele ning võimalusele, et õiguse üldpõhimõtte on vahetult kohaldatav eraõigusliku isiku suhtes. Nagu käesolevas jaos selgitan, ei ole vahetu õigusmõju küsimus seoses Euroopa Kohtu praktikaga, sealhulgas õiguse üldpõhimõtte olemasolu kinnitava kohtupraktikaga tehniliselt võttes oluline.

34. Käesolev jagu on üles ehitatud järgmiselt: esiteks käsitlen üldiselt Euroopa Kohtu praktika (seadusandliku) rakendamise laadi ja puudumist ning sellega kehtestatud liidu õiguse üldpõhimõtteid (1); teiseks uurin võimalikke Euroopa Kohtu otsuse ajalisi piiranguid (2); lõpuks ühendan need kaks suunda ja kohaldan neid käesoleva juhtumi suhtes (3).

#### ***1. Kohtupraktika rakendamine ja ajaline mõju ning üldpõhimõtted***

35. Esiteks, mis puudutab Euroopa Kohtu praktika kohaldamise ajalist ulatust, on üldreeglik *sattumuslik tagasiulatuvus*: Euroopa Kohus tõlgendab *ex tunc* liidu õigusnorme, mis seejärel muutuvad kohe kohaldatavateks kõikides pooleliolevates (ja erandlikult ka koguni lõpetatud<sup>15</sup>) kohtuasjades, kus sama õigusnormi kohaldatakse. Kohtupraktikas selgitatakse ja määratletakse liidu õigusnormide tähendust ja kohaldamisala nii, nagu neid tuleb või tulnuks käsitada ja kohaldada alates nende jõustumisest. Järelikult võib neid õigusnorme niiviisi tõlgendatult kohaldada isegi nendele õigussuhetele, mis tekkisid ja seati sisse enne Euroopa Kohtu vastavat otsust (või vastavaid otsuseid).<sup>16</sup>

<sup>14</sup> Kinnituseks selle kohta, et liidu õiguse eri valdkondades esineb suuri erinevusi, vt nt de la Feria, R. ja Vogenauer, S., (toim), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Oxford, Hart Publishing, 2011.

<sup>15</sup> Vt selle kohta kohtuotsus, 13.1.2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punkt 28) või 18.7.2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punkt 63).

<sup>16</sup> Kohtuotsus, 6.3.2007, Meilicke jt (C-292/04, EU:C:2007:132, punkt 34).

36. Mis puudutab Euroopa Kohtu praktika potentsiaalset rakendamist, siis „liituvad“ õigusnormide tõlgendused, mis kohtupraktikas sõnastatakse, nende õigusnormide külge. Kooskõlas võimude lahususega<sup>17</sup> või „horisontaalse ja vertikaalse jaotusega“<sup>18</sup> on Euroopa Kohtul õigustleidev, mitte õigustloov funktsioon.<sup>19</sup>

37. Nendel põhjustel ei pea liidu kohtupraktika olema „rakendatud“, et toimida. Mõnikord võib kohtupraktika olla (osaliselt) kodifitseeritud. Teistel juhtudel võetakse seda kohtupraktikat arvesse asjassepuutuvate õigusaktide uute redaktsioonide vastuvõtmisel või muutmisel. See kõik on võimalik, kuid ei ole kindlasti selle kohtupraktika kohaldatavuse eeltingimus. Kohtupraktika jõustumiseks ei ole vaja seda seadusandlikult rakendada.

38. Teiseks, mis puudutab üldpõhimõtteid, võib kindlasti väita, et kuna need on *üldised* ja on *põhimõtted*, on need pärast seda, kui need on „avastatud“, kohaldatavad ajaliste piiranguteta. Sellistena ei olene need ühestki õigusaktist, millest need tuleneksid või mis neid jõustaksid, ega selliste õigusaktide endi ajalistest piirangutest.

39. Ma siiski ei arva, et niisugune täielik ajaliste piirangute puudumine üldpõhimõtete kohaldamise suhtes oleks väga mõistlik mõte, ja seda mitmel tasandil. Kui jätta kõrvale kõik teoreetilised ja ontoloogilised küsimused, jääb ka hulk praktilisi kaalutlusi. Üks nendest tõuseb iseäranis esile: kui liidu õiguse üldpõhimõtte olemasolu saab autoriteetselt kinnitada üksnes Euroopa Kohtu otsus, mille mõju ise on ajaliselt piiratud, siis kas sama otsusega kehtestatud üldpõhimõttel endal on mitte üksnes sama *sattumuslik tagasiulatuvus*, vaid sisuliselt ka *täielik tagasiulatuv kohaldatavus*, mis ulatub kaugemale harilikult Euroopa Kohtu praktika suhtes kohaldatavatest reeglitest?

40. Sellepärast on niisugusel liidu õiguse üldpõhimõttel, mille olemasolu on Euroopa Kohus oma otsusega kinnitanud, siin käsitletud kahes olulises aspektis sisuliselt *samad* tunnused nagu Euroopa Kohtu praktikal: see on kohaldatav poolleiolevates menetlustes ja see ei vaja jõustumiseks eraldi rakendamist.

41. Nendel põhjustel ei ole „vahetu õigusemõju“ ega konkreetne ülevõtmine liidu õiguse üldpõhimõtete kohaldamise eeltingimused.<sup>20</sup> Tehingute hindamisel tuleb kohaldada liidu õigusnorme ja siseriiklikke õigusnorme, millega need on üle võetud, arvestades neid kohtupraktikas välja kujundatud üldpõhimõtteid, sealhulgas käibemaksuõiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet, ja kooskõlas nendega. Nii on see ka selliste tehingute puhul, mis toimusid enne kohtuotsust Halifax, kuid mille hindamine oli nimetatud kohtuasja tegemise ajal jätkuvalt pooleli.

17 Vt nt Steiner, E., *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions*, Šveits, Springer International Publishing, 2015, lk 12-13; ja Lang, M., „Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States“ –Popelier, P. jt (toim), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Cambridge, Intersentia, 2014, lk 245.

18 Lenaerts, K. ja Gutiérrez-Fons, J. A., „The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law“, *Common Market Law Review*, 47. kd, 2010, lk 1629 ja 1645-1649.

19 Sellest vaatenurgast, mis on kindlalt juurdunud liikmesriikide kõrgema astme kohtute otsuste funktsiooni tunnetamisse, vt nt üldised võrdlevad käsitlused raamatus Neil MacCormick, D.N. ja Summers, R.S. (toim), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Dartmouth, Ashgate Publishing, 1997. Seevastu arutelu selle üle, kus lõpeb ühel või teisel juhul õiguse leidmine ja algab õiguse loomine, on teine, kuigi kindlasti mitte uudne teema. Juba 1934. aastal viitas Arthur Goodhart sellele kui millelegi, mis on Inglise ja Ameerika õigusemõtlemises sajandeid domineerinud (Goodhart, A.L., *Precedent in English and Continental Law*, London, Stevens and Sons, 1934, lk 14). Vt samuti Cross, R. ja Harris, J. W., *Precedent in English Law*, neljas, täiendatud trükk, Oxford, Clarendon Press, 1991, lk 27-34.

20 Vt selle kohta seoses käibemaksu valdkonnas õiguse kuritarvitamisega kohtuotsus, 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punktid 54-60).

## 2. Ajalised piirangud

42. Euroopa Kohus on teatavatel juhtudel oma kohtuotsuste mõju ajaliselt piiranud. Sellised piirangud on erandlikud.<sup>21</sup> Euroopa Kohus teeb seda ainult siis, kui seda nõuavad möödapääsmatud õiguskindlusega seotud põhjused,<sup>22</sup> ja kahel tingimusel, milleks on „huvitatud isikute heauskus ja tõsiste häirete oht [mis võib tuleneda kohtuotsusest]“.<sup>23</sup> Lisaks, kui kõnesolevas küsimuses on juba kohtupraktika olemas, ei kehtesta Euroopa Kohus niisuguseid piiranguid.<sup>24</sup>

43. Kõikidel nendel tingimustel ja nende kohaldamisjuhtudel on ühine nimetaja: ettearvatavus. See on ka näiteks põhjus, miks Euroopa Kohus võis erandlikult kehtestada ajalisi piiranguid ainult esimeses kohtuasjas, kus nähti ette teatav õigusnormi tõlgendus, kuid mitte hilisemates sama lähenemisviisi kinnitavates otsustes. Teisest küljest tuleb samuti tõdeda, et üldiselt, mida enam kujundab Euroopa Kohus õigust tõlgendatavate sätete sõnastusest kaugemale, seda keerulisemaks – võib väita – muutub nende kohtuotsuste täieliku *ex tunc* kohaldamise reeglist kinnipidamine.<sup>25</sup>

## 3. Kohaldamine käesolevas asjas

44. Eespool 1. ja 2. jaos kirjeldatud üldised tähelepanekud on aluseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele ja teisele küsimusele vastamisel.

45. Alates kohtuotsusest Halifax muutus käibemaksuõiguse kuritarvitamise keelu põhimõte (eeldusel, et „objektiivsed“ ja „subjektiivsed“ tingimused olid täidetud) kohaldatavaks kõikides pooleliolevates kohtuasjades, kus see oli asjakohane, ilma et liikmesriigid oleksid pidanud vastu võtma konkreetseid meetmeid selle põhimõtte rakendamiseks.

46. Konkreetselt peavad liikmesriikide maksuhaldurid tehingute hindamiseks tõlgendama ja kohaldama kuuendat käibemaksudirektiivi ja siseriiklikke õigusakte, millega see direktiiv on üle võetud, seda põhimõtet arvesse võttes. See kehtib ka seoses hinnangutega, mille andmine oli Euroopa Kohtu otsuse Halifax tegemise ajal pooleli, kuid seotud sellele kohtuotsusele eelnenud tehingutega.

47. Mõistan eelotsusetaotluse esitanud kohtu muret, et niisugusest lähenemisviisist, isegi kui see täielikult vastab üldreeglitele seoses eespool kirjeldatud Euroopa Kohtu praktika ajalise mõjuga, võib tekkida küsimusi õiguskindluse kohta. Minu arvates on siiski selge, et käesolev juhtum ei ole sedalaadi erand, mille puhul võiks olla põhjendatud kohtuotsuse Halifax ajalise mõju piiramine. Soovin selles suhtes eriti toonitada viite aspekti.

48. Esiteks on Euroopa Kohus kohaldanud „kuritarvitamise“ ehk „õiguste kuritarvitamise“ keeldu alates 1970. aastatest reas materiaalõiguse valdkondades ja mitte nende valdkondade spetsiifiliselt.<sup>26</sup> Niisugune selle mõiste kasutamine laias tähenduses kinnitab, et sellel on „üldine laad, mis on omane õiguse üldpõhimõtetele“.<sup>27</sup>

21 Vt nt kohtuotsused, 8.4.1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punkt 72) ja 28.9.1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, punkt 21).

22 Kohtuotsused, 8.4.1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punkt 74) ja 28.9.1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, punkt 21).

23 Kohtuotsus, 28.9.1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, punkt 21). Vt samuti kohtuotsus, 12.10.2000, Cooke (C-372/98, EU:C:2000:558, punkt 42). Üldiselt vt nt Dusterhaus, D., „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure“, *Yearbook of European Law*, 2016.

24 Kohtuotsus, 23.5.2000, Buchner jt (C-104/98, EU:C:2000:276, punkt 40).

25 Võib lisada, et kindlasti ei ole see probleem uus ega piirdu liidu õiguskorraga. Võrdlevat ülevaadet vt nt eespool 17. joonealuses märkuses viidatud Steiner, E. või samas 17. joonealuses märkuses viidatud Popelier, P.

26 Näidete loetelu kohta vt kohtujuristi ettepanek, Poiars Maduro, kohtuasi Halifax jt (C-255/02, EU:C:2005:200), või eespool 14. joonealuses märkuses viidatud de la Feria, R. ja Vogenauer, S. eraldi peatükid materiaalõiguse kohta. Nagu on märkinud P. Schammo, „on õiguste kuritarvitamist käsitlev kohtupraktika nüüd kogu liidu õiguse spektris läbiv“ (Schammo, P., „Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System“, 14. kd, *European Law Journal*, 2008, lk 359). Või „säutsutavamalt“, ehkki vahest mitte täiesti optimistlikult: „kuritarvitamine on liidu õiguses kõikjal“ (eespool 12. joonealuses märkuses viidatud Saydé, A., lk 13).

27 Kohtuotsus, 15.10.2009, Audiolux jt (C-101/08, EU:C:2009:626, punkt 50).

49. Teiseks on mitmed kuuenda käibemaksudirektiivi sätted, sealhulgas artikkel 13 B osa alates 1977. aastast sisaldanud sõnaselgeid viiteid kuritarvituste ennetamisele.<sup>28</sup> Nii ei tule lihtsalt kuuenda käibemaksudirektiivi sätteid läbi lugedeski üllatusena, et selle direktiivi süsteemis on olemuslikult ette nähtud maksustamise vältimise ja õiguste kuritarvitamise keeld. Üldisemalt kinnitas õiguse kuritarvitamise keeldu otsesõnu ka seadusandja kaks aastakümnet varem määruses nr 2988/95 kui nõuet liidu finantshuvide kaitseks.<sup>29</sup>

50. Kolmandaks oli eespool nimetatud määruses sätestatud keelus ette nähtud kaks tingimust kuritarvituse tuvastamiseks: objektiivne tingimus (kas seadusandlik eesmärk on täidetud) ja subjektiivne tingimus (tehingute kunstlikkus).<sup>30</sup> Aastal 2000 (s.o enne põhikohtuasja faktiliste asjaolude toimumist) oli Euroopa Kohus oma otsuses Emsland-Stärke juba täpselt määratlenud needsamad tingimused, millel põhineb üldine õiguse kuritarvitamise keeld. Kui Euroopa Kohus 2006. aastal kohtuasjas Halifax kinnitas, et need tingimused on kohaldatavad ka käibemaksu valdkonnas, ei muutnud ta neid.<sup>31</sup>

51. Nagu juba tõdetud,<sup>32</sup> esineb erinevusi selles, kuidas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet eri valdkondades konkreetselt kohaldatakse. Euroopa Kohtu otsus Halifax oli tõepoolest esimene, kus sõnaselgelt kinnitati selle põhimõtte tingimusi ja kohaldamist käibemaksu valdkonnas. Sellegipoolest, arvestades kõiki äsja käsitletud aspekte, ei olnud see kindlasti üllatav ega pöördeline senisest kohtupraktikast lähtuva põhimõtte tõlgendus. Samuti oli see kooskõlas kuuendas käibemaksudirektiivis juba esinevate viidetega kuritarvituste ennetamisele ning liidu finantshuvide kaitset käsitleva regulatsiooniga.

52. Neljandaks, kohtuotsuse mõju piiramine ajas tähendab juba raskusi seoses õiguse objektiivsusega.<sup>33</sup> Otsus piirata kohtuotsuse ajalist mõju tuleks seetõttu teha ainult kohtuotsuses endas. Kuna kohtuasjas Halifax endas niisugust piirangut ei kehtestatud, on keerukas näha, miks kehtestada see aastakümne hiljem seoses ühe teise kohtuasjaga, kui ei ole tegu just tõepoolest erakorraliste asjaoludega.

53. Viiendaks, nagu eespool<sup>34</sup> märgitud, on üks kohtuotsuse ajalise mõju piiramise eeltingimus see, et piirangu taotlejad on tegutsenud heas usus. On tõsi, et „halb usk“ ei ole kuritarvituse tuvastamisel eraldi kriteerium (ja tõesti ei ole ka märke sellest, nagu oleksid kaebajad tegutsenud halvas usus). Ent niivõrd, kui kuritarvituse tuvastamise objektiivne ja subjektiivne tingimus on täidetud, näiks mõnevõrra ebajärjepidev järeldada, et maksukohustuslane tegutses siiski täielikult heas usus, põhjendamaks erandlikku sammu: Euroopa Kohtu otsuse ajalise mõju piiramist.

54. Lõpuks, nagu Euroopa Kohus on juba kinnitanud, ei saa maksukohustuslane, kui kuritarvituse tingimused on täidetud, tugineda õiguskindlusele ega õiguspärasele ootusele, et seda kuritarvitust õiguspärestada.<sup>35</sup>

55. Sellepärast ei pea ma põhjendatuks kohtuotsuse Halifax ajalist mõju käesoleva kohtuasja suhtes piirata.

28 Vt samuti artikkel 13 A osa ning artiklid 14 ja 15, mille kohaselt tuleb „ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi“. Ka (asjassepuutuval ajal kohaldunud redaktsiooni) artiklites 13, 14, 15, 27, 28c ja 28k on viidatud „vältimisele“.

29 Vt nõukogu 18. detsembri 1995. aasta määrus (EÜ, Euratom) nr 2988/95 Euroopa ühenduste finantshuvide kaitse kohta (EÜT 1995, L 312, lk 1; ELT erivaljaanne 01/01, lk 340) artikli 4 lõige 3.

30 Määruse nr 2988/95 artikli 4 lõikes 3 on sätestatud: „Kui tehakse kindlaks, et taotletakse soodustusi, mis ei vasta kohaldatava ühenduse õiguse eesmärkidele, luues kunstlikult selle soodustuse saamiseks nõutavad tingimused, siis vastavalt juhtudele soodustust kas ei anta või võetakse see ära.“

31 Kohtuotsus, 14.12.2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695).

32 Käesoleva ettepaneku punkt 29.

33 Kohtuotsus, 8.4.1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punkt 71).

34 Käesoleva ettepaneku punktis 42.

35 Vt kohtuotsused, 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 38) ja 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 60), milles kajastub ladinakeelne maksim *nemo propriam turpitudinem allegare potest*.

#### 4. Järeldus

56. Seda arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele ja teisele küsimusele järgmiselt:

Kuuenda käibemaksudirektiivi sätete ja selle direktiivi ülevõtmiseks rakendatud siseriiklike meetmete tõlgendamisel käibemaksu valdkonnas tuleb arvesse võtta liidu õiguses kehtivat õiguse kuritarvitamise keelu üldpõhimõtet. See on nii ka:

- juhtudel, kui puuduvad seda põhimõtet „jõustavad“ siseriiklikud seadusandlikud või kohtulikud meetmed;
- niisugustel juhtudel nagu eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses, kus asjassepuutuvad tehingud tehti enne Euroopa Kohtu 21. veebruari 2006. aasta otsust Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121).

#### ***C. Neljas ja seitsmes küsimus: käibemaksuõiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaldamise tingimused***

57. Oma neljandas ja seitsmendas küsimuses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus suuniseid õiguse kuritarvitamise tuvastamise tingimuste kohta. Kuigi selle, kas need tingimused on täidetud, teeb lõpuks kindlaks siseriiklik kohus,<sup>36</sup> saab Euroopa Kohus olla abiks, selgitades, kuidas neid tingimusi tõlgendada ja kohaldada.

##### *1. Kaks õiguse kuritarvituse tuvastamise tingimust käibemaksuga seotud juhtudel*

58. Kuritarvituse tuvastamiseks tuleb liikmesriigi maksuhalduril tõendada, et on täidetud kaks tingimust.

59. Esiteks peab olema ilmne, et „vaatamata kuuenda direktiivi ja selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ettenähtud tingimuste formaalsele järgimisele on kõnealuste tehingute tulemuseks maksusoodustuse saamine, mille andmine on vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga“ (edaspidi „objektiivne tingimus“). Teiseks „peab objektiivsetest asjaoludest järelduma, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine“ (edaspidi „subjektiivne tingimus“).<sup>37</sup>

60. Need kaks tingimust on eraldiseisvad, eristuvad ja kumulatiivsed. See ilmneb minu arvates sellest, kuidas neid on Euroopa Kohtu praktikas üldiselt välja toodud ja tõlgendatud, arvestades konkreetseid faktilisi olukordi. Objektiivne tingimus on seotud seadusandja õigusliku eesmärgiga ja sellega, kas see on täidetud. Subjektiivne tingimus on seotud sõlmitud tehingute praktilise eesmärgiga. Käsitlen neid tingimusi järgemööda.

##### *2. Objektiivne tingimus: kas maksusoodustus on „asjaomaste sätetega“ vastuolus?*

61. Seitsmendas küsimuses soovitakse teada, kas kaebajad on saanud maksusoodustuse, mis on vastuolus siseriikliku õigusakti ja direktiivi eesmärgiga. Euroopa Kohus on pädev sellele küsimusele vastama ainult niivõrd, kui see puudutab direktiivi eesmärki.

<sup>36</sup> Kohtuotsused, 14.12.2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 54) ja 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 76).

<sup>37</sup> Kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 86).

62. Kõrvalmärkuse korras: maksuhalduril võib olla kiusatus märkida, et kuuenda käibemaksudirektiivi eesmärk on kanda üle raha maksukohustuslastelt riigile. Igasugune maksutulude vähendamine ja niisiis ka igasugune „maksude optimeerimine“ oleks seetõttu vastuolus sellise maksualaste õigusaktide üldesmärgiga.

63. Niisugune arusaam on selgelt väär. Euroopa Kohus on korduvalt kinnitanud, et „ettevõtja valik maksust vabastatud ja maksustatavate tehingute vahel võib põhineda asjaoludel kogumis ja eelkõige käibemaksusüsteemi eesmärki toetavatel maksualastel kaalutlustel [ning] maksukohustuslasel [on] õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema maksukohustust“.<sup>38</sup>

64. Teisisõnu, seadus ei kohusta maksuma maksimaalselt palju maksu. Seetõttu ei saa kohtuotsuse Halifax kriteeriumi objektiivses tingimuses silmas peetud „eesmärk“ olla lihtsalt kõikide maksualaste õigusaktide *üldine* eesmärk: suurendada maksu. Milline aga võiks siis olla *konkreetne* „eesmärk“ selles kontekstis?

*a) „Asjaomaste sätete“ eesmärki käsitlev kohtupraktika*

65. Alustan elementaarsest märkusest küsimuse sõnastuse kohta, millel on järgnevas põhjenduskäigus põhjanev tähtsus, nimelt: kohtupraktika ei viita mitte sellele, et „direktiivi“ eesmärk ei ole täidetud, vaid et selle „asjaomaste sätete“ eesmärk ei ole täidetud.<sup>39</sup> See leiab ohtralt kinnitust Euroopa Kohtu praktikas, kus seda tingimust on kohaldatud.<sup>40</sup> Sellepärast eeldab järeldus, et objektiivne tingimus on täidetud, põhimõtteliselt 1) „asjaomaste sätete“ kindlakstegemist, 2) nende eesmärgi kindlakstegemist ja 3) tõendust, et see eesmärk ei ole täidetud.<sup>41</sup>

66. Kohtupraktika lähemal analüüsimisel selgub, et eespool nimetatud eesmärgiga seotud kriteeriumi on käsitletud pisut erinevalt. Selle illustreerimiseks ja ettevalmistavalt, et hinnata käesolevas asjas asjaomaste sätete eesmärki, toon järgnevalt kolm näidet käibemaksu valdkonnast: kohtuotsused Halifax, Part Service ja WebMindLicenses.<sup>42</sup>

38 Vt nt kohtuotsused, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 73) ja 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 27).

39 Vt nt kohtuotsused, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 74) ja 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 29), ehkki teistes õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaldamise valdkondades esineb mõningaid piiratud erandeid (vt nt kohtuotsus, 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punkt 33), kus on viidatud „õigusnormidele“, mitte „asjaomastele sätetele“).

40 Vt nt käibemaksu osas kohtuotsused, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 79 ja 80) (kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 17); 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 60) (kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõige 1) ja 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 38 ja 41) (direktiivi 2006/112 artikkel 43 ja artikli 56 lõike 1 punkt k, mis on asendatud artikliga 45 ja artikli 59 punktiga k, mida on muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) (direktiiv 2006/112 asendas kuuenda käibemaksudirektiivi). Võib väita, et see faktiline asjaolu kajastas ka „objektiivse tingimuse“ ajalugu, niivõrd kui seda on võimalik tagantjärele rekonstrueerida. Nii kaalus Euroopa Kohus väidetavate kuritarvitustega seotud kohtuasjades juba enne, kui kõnealune kaheosaline kriteerium kohtuotsuses Emsland-Stärke ja hiljem käibemaksu valdkonna osas kohtuasjas Halifax sõnastati, seda, kas *konkreetsete sätete* eesmärk on täidetud (vt nt kohtuotsused, 12.5.1998, Kefalas jt (C-367/96, EU:C:1998:222, punkt 23) ja 23.3.2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, punktid 33 ja 34), mis mõlemad olid seotud nõukogu 13. detsembri 1976. aasta direktiivi 77/91/EÜ tagatiste kooskõlastamise kohta, mida liikmesriigid äriühingu liikmete ja kolmandate isikute huvide kaitseks EMÜ asutamislepingu artikli 58 teises lõigus tähendatud äriühingutelt nõuavad seoses aktsiaseltside asutamise ning nende kapitali säilitamise ja muutmisega, et muuta sellised tagatised ühenduse kõigis osades võrdväärseteks (EÜT 1977, L 26, lk 1; ELT eriväljaanne 17/01, lk 8) artikli 25 lõikega 1.

41 Kohtuotsuses Emsland-Stärke, kust see tingimus alguse sai, ei vaadanud Euroopa Kohus seda tingimust, vaid märkis lihtsalt: „Bundesfinanzhof on seisukohal, et esimeses eelotsuse küsimuses kirjeldatud faktilised asjaolud tõendavad, et ühenduse eeskirjade eesmärki ei ole saavutatud“. Kohtuotsus, 14.12.2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 55).

42 Kohtuotsused, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121); 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108) ja 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

67. Kohtuasjas Halifax tekkis kuritarvitamise küsimus niisugusest tehingute struktureerimisest, kus Halifaxi kontserni äriühingud said jääda käibemaksust vabastatuks ja ikkagi arvata nendelt tehingutelt maha kogu sisendkäibemaksu. Euroopa Kohus tõlgendas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikeid 2, 3 ja 5 nii, et neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades eeldab õigus sisendkäibemaks maha arvata seost sisend- ja väljundteingu vahel.<sup>43</sup> Kui maksukohustuslane, kes *ei tee* harilikult mahaarvamise eeskirjadele vastavaid tehinguid, mis võimaldavad tal maksu täielikult maha arvata, oleks nende eeskirjadega vastuolus lubada tal kogu sisendkäibemaks maha arvata.<sup>44</sup>

68. Kohtuasjas Part Service<sup>45</sup> olid asjaomased äriühingud jaotanud sõidukite liisimise lepingud eraldi osadeks (sh kindlustus, rahastamine, vahendus ja rentimine). Euroopa Kohus tugines eeskirjale, et kui on mitu vormiliselt eraldiseisvat tehingut, tuleb neid ikkagi hinnata üheskoos, kui „täiesti objektiivse analüüsi käigus on tuvastatud, et üks või mitu teenust kujutavad endast ühte põhiteenust“.<sup>46</sup> Niisugustel juhtudel oleks nende teenuste eraldi käibemaksuga maksustamine „vastuolus kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a, mille kohaselt maksustatakse kõik tasuna käsitatav, mille tarnija tarnete eest on saanud või saab“.<sup>47</sup>

69. Kohtuasjas WebMindLicenses<sup>48</sup> olid asjaomased äriühingud sõlminud rea tehinguid, milles pealtnäha müüdi asjassepuutuva litsentse Portugalist, mitte Ungarist (Ungaris on sedalaadi tehingute käibemaksu määr palju kõrgem). Selles kohtuasjas tehtud otsuses keskendus Euroopa Kohus direktiivi 2006/112 konkreetsetele sätetele, mis määratlevad teenuste osutamise koha.<sup>49</sup> Ta märkis, et kuritarvitust ei oleks, kui teenuseid osutatakse tegelikult Portugalist. Ent „oleks [teisiti], kui teenust osutatakse tegelikult [Ungaris]“.

70. Niisiis on kõikidel eespool kirjeldatud juhtudel olnud selge, et kaaluti kohaldatava direktiivi konkreetsete sätete eesmärki ja seda tulebki arvesse võtta, et määrata kindlaks, kas objektiivne tingimus on täidetud.

#### *b) Komisjoni ettepanek nende kahe tingimuse ühitamise kohta*

71. Üheski kirjalikus seisukohas ei ole selgelt ja otse märgitud, mis on need käesolevas asjas võimaliku kuritarvitamise tuvastamisel „asjaomased sätted“.

72. Kohtuistungil mainis komisjon käesoleva juhtumi puhul asjakohaste käibemaksuga maksustamist käsitlevate sätete kogumit ning viitas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikele 1, artikli 4 lõike 3 punktile a ja artikli 13 B osa punktile g. Samuti märkis komisjon kohtuistungil, et nende sätete eesmärk on tagada kõnealustele tehingutele „nõuetekohane kohaldamine“ ehk „tavapärane käibemaksuga maksustamine“.

73. Olen nõus, et need on kohaldatavad sätted.<sup>50</sup> Ent ma ei pea seda avaldust veenvaks põhjenduseks. Komisjoni argument on pelgalt ringtõestus.

43 Kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 79).

44 Kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 80). Vt siiski ka kohtuotsused Weald Leasing ja RBS, kus näib olevat kasutatud veidi teistsugust lähenemisi. Kohtuotsused, 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804) ja 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punktid 44-45).

45 Kohtuotsus, 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

46 Kohtuotsus, 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 52).

47 Kohtuotsus, 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 60).

48 Kohtuotsus, 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

49 Algselt direktiivi 2006/112 artikkel 43 ja artikli 56 lõike 1 punkt k ning pärast direktiiviga 2008/8 tehtud muudatust artikkel 45 ja artikli 59 punkt k.

50 Kuigi artikli 2 lõige 1 ei anna palju juurde ja sellele võiks viidata kui asjakohasele iga juhtumi puhul, mis hõlmas kaubatarneid (sellele oleks saanud viidata näiteks eespool käsitletud kohtuotsustes Halifax või Part Service, kuid ei viidatud).

74. Ilmselt on soovitatav, et kõiki kuuenda käibemaksudirektiivi sätteid kohaldataks nõuetekohaselt nii, et tehingud saavad tavapäraselt käibemaksuga maksustatud. Käesolevas asjas aga on küsimus just selles, mis on õige hinnang. Praegusel juhul tekib kogu probleem sellest, et on olemas „tehniliselt“ õige hinnang. Kohtuasjas Halifax kasutatud sõnade kohaselt on toimunud „kuuenda direktiivi [...] asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaal[ne] kohaldami[ne]“<sup>51</sup> kõikidele tehingutele.

75. Kui komisjonilt kohtuistungil selle kohta küsiti, selgitas ta, et see tähendab, et *asjaomaste sätete eesmärk on tegeliku, sisulise tehingu maksustamine*. Kuna pikaajaline ja lühiajaline rendileping ei olnud tegelikud, vaid olid kunstlikud, tuleb need arvestamata jätta.

76. Eeldan korraks, et komisjonil on õigus ja nende sätete eesmärk on „tegelike, sisuliste tehingute“ maksustamine. Sel juhul nihkub fookus praktikas täielikult teisele, „kunstlikkuse“ ehk subjektiivsele tingimusele, mida sisaldab kohtuotsustes Emsland-Stärke ja Halifax ette nähtud kuritarvitamise kriteerium. Niisiis, kui see tingimus on täidetud ja tehing tõepoolest kunstlik (mitte „tegelik“ ega „sisuline“), ei saa käibemaksueeskirjade kohaldamine nendele tehingutele seda enam *täita nende eeskirjade eesmärki*.<sup>52</sup>

77. Täielikult määravaks saab küsimus, millised tehingud on „tegelikud“ või „sisulised“ ja millised seevastu „kunstlikud“ või „fiktiivsed“. Kaks tingimust langevad kokku üheks.

78. Minu arvates on selle lähenemisviisiga seotud mitmeid olulisi probleeme. Tõstan nende hulgast esile neli.

79. Esiteks, seetõttu kaob Halifaxi kriteeriumi esimene osa sisuliselt ära. Ma ei pea seda õigeks lähenemisviisiks, ent kui see seda on, on oluline see sõnaselgelt välja öelda. Nagu on kinnitatud näiteks kohtuotsuses Halifax: „Nagu Euroopa Kohus on korduvalt meenutanud, peavad ühenduse õigusnormid olema kindlad ja nende kohaldamine õigussubjektidele ettenähtav [...]. Selleks, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust, tuleb seda õiguskindluse nõuet eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi [...]“.<sup>53</sup>

80. Ei saa salata tõsiasja, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte on pingsas vahekorras õiguspärasuse põhimõtte ja õiguskindluse põhimõttega. Sellepärast on tähtis, et selle tingimused oleksid nii selged kui võimalik.<sup>54</sup> Samuti rajanes eespool kirjeldatud loogika, millega põhjendati kohtuotsuse Halifax kohest kohaldamist pooleliolevates kohtuasjades, osalt eeldusel, et kuritarvituse tuvastamise tingimused on olnud selged alates vähemalt aastast 2000, s.o kohtuotsuse Emsland-Stärke kuupäevast.<sup>55</sup> Kui selles kohtuotsuses teatavaks tehtud kõnealused kaks tingimust nüüd üheks koonduvad, ei pea see eeldus minu arvates enam paika.

51 Kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 74).

52 See ettepanek on äärmiselt lähedal sellele, mille pakkus välja komisjon lahenduseks küsimusele kohtuasjas Emsland-Stärke, kuid millega Euroopa Kohus ei nõustunud. Nii pakkus komisjon, et kuritarvitus peaks olema tuvastatav juhul, kui „vaidlusaluste kaubandustehingute eesmärk oli saada soodustus, mis ei ole kohaldatavate ühenduse õigusnormidega kooskõlas *selle poolest, et tingimused selle soodustuse saamiseks loodi kunstlikult*“ (vt kohtuotsus, 14.12.2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 43)) (kohtujuristi kursiiv).

53 Kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 72).

54 Kui need seda ei oleks, võiks selle praktiliste tagajärgede seisukohast arvata, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte avalikus õiguses on vastuolus õiguspärasuse põhimõttega. Positiivistlik unistus õiguse ettearvatavusest koostoimes konstitutsioonilise põhimõttega, et iga avalik-õiguslik meede peab olema õiguspärane, tähendab, et avaliku haldusega, sealhulgas mõistagi maksuhalduriga vastamisi seistes peaks eraõiguslik isik suutma kehtiva seaduse põhjal ette arvata, kas tema teod oleksid lubatud (õiguspärased) või keelatud (õigusvastased). Samuti on selle dihhotoomia raames lubatud kõik, mis ei ole sõnaselgelt keelatud. Võib väita, et õiguse kuritarvitamise keeld, eriti niisugune, mille tingimused ei ole selged, lisab sellele klassikalisele dihhotoomiale kolmanda, halli ala, mis võib traditsiooniliselt meeletatud positiivistlikule juristile muret tekitada. Sisuliselt tähendab see, et on olemas kolmas liik tehinguid, mis on *ex ante* küll vormiliselt lubatud, kuid mis võidakse tagantjärele ümber hinnata *sisuliselt* õigusvastasteks. Iroonilises võtmes võib niisugust ebaselgete tingimustega halli ala nimetada „Schrödingeri õiguspärasuseks“: alles hiljem, kasti avamisel selgub, kas selle sees olev tehing oli õiguspärane või mitte.

55 Käesoleva ettepaneku punkt 50.

81. Teiseks, kui ka jääda selle juurde, et tehniliselt võttes on nimetatud kaks tingimust jätkuvalt kohaldatavad,<sup>56</sup> ehkki mõlema puhul on määrav tegur „kunstlikkus“, ei sobi niisugune lähenemisviis minu arvates kuigi hästi varasemas kohtupraktikas, näiteks kohtuotsustes Halifax, Part Service ja WebMindLicenses<sup>57</sup> kasutatud lähenemisviisiga, milles määratleti vaidlusalused otsused ja nende eesmärk selgemalt.

82. Kolmandaks, need kaks tingimust sõnastati esmakordselt kohtuotsuses Emsland-Stärke. Nimetatud kohtuotsuses ja oma kõige tavalisemas vormis, mis on sõnastatud hilisemates kohtuotsustes, on need sisuliselt „copy-paste“ liidu finantshuvide kaitset käsitleva määruse nr 2988/95 kuritarvitustvastasest sättest (artikli 4 lõige 3).<sup>58</sup> See võib küll olla kõigest spekulatsioon, kuid vahest on siiski mõistlik eeldada, et kui see määrus oleks *ratione temporis* kohaldunud, oleks see säte olnud kohtuasjas Emsland-Stärke kohaldatav.<sup>59</sup> Euroopa Kohus on ju sestpeale lugenud määruse nr 2988/95 artikli 4 lõike 3 ja kõnealused kaks kuritarvitamise tingimust omavahel asendatavateks.<sup>60</sup> Valdkonnas, mis juba on ülemäära keerukas, põhjustaks kuritarvituse kriteeriumi areng komisjoni pakutavas suunas – mis viitab objektiivse ja subjektiivse tingimuse ühitamisele – keerukaid küsimusi selle kohta, milliseks peaks edaspidi kujunema määruse ja nimetatud põhimõtte koostoime.

83. Lõpuks tuleb käibemaksuõiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet paratamatult mõningal määral moduleerida nendes valdkondades, kus see on kohaldatav. Minu arvates aga on veelgi keerulisem (vahest isegi võimatu) kooskõlastada kuritarvituse mõistet, kui see on väljapakutud viisil ümber määratletud (kunstlikkuse kriteerium), selle kuritarvituse mõistega, mida kasutatakse muudes kohtuasjades. Nii on vaba liikumist ja kodakondsust puudutanud kohtuasjades korduvalt loetud kunstlikkuse küsimus mitte üksnes selliseks, mis ei ole määrav, vaid praktikas peaaegu tähtsusetuks.<sup>61</sup>

#### c) „Eesmärgi“ järgimise hindamine käesolevas asjas

84. Seda arvestades panen ette loobuda komisjoni pakutud lähenemisviisist ja kasutada hoopis seesugust, mis kajastab täpsemalt Euroopa Kohtu senist praktikat.

85. Käesoleval juhul seisneb väidetav kuritarvitus selles, et 1) kinnisasjade esmakordse võõrandamise ja 2) edaspidiste võõrandamistehingute käibemaksust vabastamise tingimus (mis on tegelikult ühe ja sama mündi kaks külge) on täidetud kunstlikult.

86. Sellepärast on vaja uurida, mis eesmärgil on ette nähtud käibemaks võõrandamistehingutele „enne esmast kasutuselevõttu“ ja miks need on seejärel maksust vabastatud, nagu kajastub kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 3 punktis a ja artikli 13 B osa punktis g.

87. Kinnisasja üleandmise käibemaksuga maksustamisel võib üldise lähenemisviisi laias laastus kokku võtta nii: esmakordne müük maksustatud, edaspidine maksust vabastatud. Selle otstarvet on selgitatud komisjoni algses ettepanekus ja Euroopa Kohtu praktikas.

<sup>56</sup> Mis oleks minu arvates üsna otsitud käsitlus.

<sup>57</sup> Mida on käsitletud käesoleva ettepaneku punktides 66-69.

<sup>58</sup> Vt samuti käesoleva ettepaneku punktid 49-51. Väärib lisamist, et kohtuasjas Emsland-Stärke käsitles kohtujurist Alber küsimust teisipidi, märkides, et artikli 4 lõige 3 „ei loo uut õiguspõhimõtet, vaid lihtsalt kodifitseerib juba ühenduse õiguses olemasoleva üldise õiguspõhimõtte“ (kohtujuristi ettepanek, Alber, kohtuasi Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:252, punkt 80)).

<sup>59</sup> Hilisemates kohtuasjades, kus on kohaldunud nii õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte kui ka määruse nr 2988/95 artikli 4 lõige 3, on Euroopa Kohus kohaldanud esmalt üldpõhimõtet (vt kohtuotsus, 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255)).

<sup>60</sup> Ja teinud seda võrdlemisi otsesõnaliselt kohtuotsuses, 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punkt 52). Vt samuti kohtuotsus, 9.7.2015, Cimmino jt (C-607/13, EU:C:2015:448).

<sup>61</sup> Käesoleva ettepaneku punkt 28.

88. Komisjoni algse ettepaneku juurde lisatud seletuskirjas oli märgitud, „et uute ehitiste ehitamine ja turustamine peab olema käibemaksuga maksustatud olenemata sellest, kellenä müüja tegutseb. Uute ja vanade ehitiste eristamisel tekkivate raskuste lahendamiseks on kasutatud mõistet „esmakordne kasutuselevõtt“, et määrata hetk, mil ehitist lakkab olemast tootmises ja läheb tarbimisse, st mil ehitist asub kasutama selle omanik või üürnik“. Edasi on seletuskirjas viidatud kinnisasjadele, mida „tarbitakse“ esmakordse kasutuselevõtu tulemusel, ja võimalusele, et kinnisasi „jõuab uuesti kaubanduslikku ringlusse“ ehk „rekommertsialiseeritakse“.<sup>62</sup>

89. Sellest sõnastusest nähtuvalt on mõiste „esmakordne kasutuselevõtt“ seostatud sellega, kui kinnisasi „lakkab olemast tootmises, „läheb tarbimisse“ või „jõuab kaubanduslikku ringlusse“.

90. Oma otsuses *Goed Wonen I* käsitles Euroopa Kohus seda maksuvabastust samalaadselt, märkides, et „nagu uute ehitiste müük *pärast nende esmakordset võõrandamist lõpptarbijale, mis tähistab tootmisprotsessi lõppu*, peab ka kinnisasi üürileandmine seetõttu põhimõtteliselt olema maksust vabastatud“ (kohtujuristi kursiiv).<sup>63</sup>

91. Seega võib artikli 4 lõike 3 punkti a ja artikli 13 B osa punkti g koostoimes kohaldamise eesmärgi ümber sõnastada nii, et selleks on käibemaksuga maksustamine siis, kui kinnisasi jõuab esmakordselt kaubanduslikku ringlusse.

92. Minu arvates ei vasta põhikohtuasjas kirjeldatud liiki üleandmine sellele eesmärgile.

93. Tegurite kooslus, mis mu sellele järeldusele viis, seisneb eeskätt järgmistes faktilistes asjaoludes (selle põhjal, kuidas mina eelotsusetaotlusest aru saan): 1) pikaajaline rendileping sõlmiti kaebajate kontrolli all oleva üksusega, ja 2) pikaajaline rendileping lõpetati selle kogutähtajaga võrreldes väga lühikese aja möödudes sellele allakirjutamisest, ja 3) nimetatud lühikese aja jooksul esines lühiajalise rendilepingu vormis tagasirentimine, mille tagajärg oli kokkuvõttes niisugune, et kaebajad ei loovutanud tegelikult kunagi kontrolli nende kinnisasjade üle, nii et kõiki asjaolusid arvestades näib, et need kinnisasjad ei ole lakanud olemast tootmises.

94. Seda arvestades ja jättes lõpliku hinnangu siseriikliku kohtu anda, oleks see, kui lugeda niisugustel juhtudel nagu põhikohtuasjas omavahel seotud poolte vahel sõlmitud pikaajaline rendileping, mis lõpetatakse väga lühikese aja möödudes selle sõlmimisest ja ilma, et kinnisasi oleks kasutatud, „võõrandamiseks enne esmast kasutuselevõttu“, vastuolus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 3 punkti a ja artikli 13 B osa punkti g eesmärgiga.

### 3. Subjektiivne tingimus: kas peamine eesmärk oli saada maksusoodustus?

95. Subjektiivse tingimuse suhtes soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus neljandas küsimuses sisuliselt teada, kas selle peamise eesmärgi kindlakstegemisel tuleb müügieelseid tehinguid analüüsida eraldiseisvalt või osana tehingutest „kogumis“.

96. Kasulik on alustuseks lähemalt analüüsida mõiste „peamine eesmärk“ tähendust.

62 Ettepanek: nõukogu kuues direktiiv kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (KOM(73) 950, 20. juuni 1973, *Bulletin des Communautés européennes*, lisa 11/73, lk 9).

63 Kohtuotsus, 4.10.2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, punkt 52). Juhin tähelepanu sellele, et Euroopa Kohus näib olevat siin ühendanud mõisted „esmakordne võõrandamine“ ja „esmakordne kasutuselevõtt“. Vt samuti kohtuotsus, 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, punkt 21), kus on kasutatud mõistet „olemasolevad ehitised“.

97. Subjektiivset kriteeriumi on väljendatud kohtupraktikas mitmel eri viisil. Peale „peamise eesmärgi“<sup>64</sup> on mõnes kohtuotsuses viidatud sellele, et „ainus eesmärk“<sup>65, 66</sup> on saada (kuritarvituse läbi) maksusoodustusi.<sup>67</sup> Teistes on need kaks ühitatud („peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine“).<sup>68</sup> Kolmandates on viidatud äritehingutele, mis ei ole „tavapärased“<sup>69</sup>.

98. Kõikidel nendel erinevatel subjektiivse kriteeriumi väljendustel on ühine nimetaja. Nimelt küsitakse nende kõikide puhul: kas selle tegemiseks on *mis tahes muu* majanduslik põhjus *peale* maksu vähendamise? Latt on asetatud erinevatele kõrgustele.

99. Kohtuasjas Part Service märkis Euroopa Kohus, et kuritarvitus võib esineda juhul, kui maksusoodustus on „peamine“ eesmärk.<sup>70</sup> See võib viidata väga laiale kuritarvituse mõistele. Viimati nimetatuga teravas kontrastis märgiti kohtuotsustes Halifax ja Weld Leasing, et kuritarvitust ei esine, „kui kõnealuseid tehinguid *võib* põhjendada teisiti kui üksnes maksusoodustuse saamisega“ (kohtujuristi kursiiv).<sup>71</sup> Kohtuotsuse Malvi kohaselt eeldas kuritarvitus seda, et „puudu[b] igasugune majanduslik ja kaubanduslik põhjendus“.<sup>72</sup>

100. Viimati nimetatud kohtuotsused, milles on sisuliselt lähenetud kuritarvituse mõistele kitsendavamalt, on valdavamad. Samuti kajastub nendes tavapärasemalt kasutatud sõnastus „peamine eesmärk“, „ainus eesmärk“ või „puhtalt fiktiivne“ skeem.

101. Minu arvates tuleb subjektiivset kriteeriumi kohaldada kitsalt kooskõlas kohtuotsustes Halifax ja RBS kasutatud lähenemisviisiga. Kui vaidlusalustel tehingutel *võib* olla mingi majanduslik põhjendus peale maksusoodustuse, ei ole see kriteerium täidetud. See lähenemisviis kajastab mitte ainult valdavat kohtupraktikat, vaid on ka kooskõlas õiguspärasuse põhimõttega,<sup>73</sup> mida tuleb „[s]elleks, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust, [...] eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi“.<sup>74</sup>

102. „Peamise eesmärgi“ osas seda lähenemisviisi silmas pidades asun nüüd eelotsusetaotluse esitanud kohtu neljandas küsimuses üles tõstetud konkreetse teema juurde: *milliste tehingute* peamine eesmärk?

103. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on pakkunud välja kaks võimalust: kas 1) müügieelsed tehingud või 2) müügieelsed tehingud ja lõplik müügitehing koos.

104. Minu arvates on viimati nimetatul igal juhul vale lähtealus. Mulle näib selge, et välja arvatud maksudest kõrvalehoidumise korral (mille toimepanekut ei ole käesolevas asjas väidetud) võib juhul, kui heita võrk piisavalt laialt, nii et on hõlmatud kinnisasja ehitus ja sellele järgnev, alati leida mingisuguse majandusliku põhjenduse, mis ulatub kaugemale „pelgalt“ maksusoodustusest. Sisuliselt ei saaks subjektiivne tingimus niisuguse lähenemisviisi korral kunagi täidetud olla.

64 Kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 75 ja 86).

65 Kohtuotsus, 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 35).

66 Kohtuotsus, 21.2.2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, punkt 51).

67 Kohtuotsused, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 69 ja 70) ja 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 25).

68 Kohtuotsused, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 75) ja 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 49).

69 Kohtuotsus, 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punkt 32).

70 Kohtuotsus, 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 45).

71 Kohtuotsused, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 75) ja 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 30).

72 Kohtuotsus, 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punkt 47).

73 Sellega arvestamata jätmisest tuleneda võivate ohtude kohta vt uuesti käesoleva ettepaneku 54. joonealune märkus.

74 Kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 72).

105. Seega on käesoleva kohtuasja kontekstis tõenäoliselt asjakohased üks või mitu müügieelset tehingut. Sellest üldisest tähelepanekust edasi on minu arvates lõpuks eelotsusetaotluse esitanud kohtu kindlaks määrata, millise tehingu või tehingute kogumi „peamist eesmärki“ tuleb uurida ja mis see peamine eesmärk on.

106. Seda tehes peab eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski võtma arvesse juhtumi kõiki fakte ja asjaolusid. Nende hulka võivad kuuluda ka varasemad või hilisemad äritehingud.<sup>75</sup> Teisisõnu, selleks et müügieelsete tehingute endi „peamist eesmärki“ täielikult hinnata, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus analüüsima faktilist konteksti laiemalt.

107. Kui käesolevas asjas müügieelsed tehingud nende laiemast kontekstist täielikult eraldada, ei oleks ju üldse mingit maksusoodustust, vaid hoopis maksukoormus (kuna soodustus on suhteline ja tekib ainuüksi hilisema kolmandatele isikutele edasimüümise tõttu).

#### *4. Järeldus*

108. Seda arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata neljandale ja seitsmendale küsimusele nii:

##### *Neljas küsimus*

Niisugusel juhul nagu põhikohtuasjas ei tule „peamist eesmärki“ otsida müügieelsetest tehingutest ja lõplikust müügitehingutest kogumis. See konkreetne müügieelne tehing või need konkreetsed müügieelsed tehingud, mille „peamist eesmärki“ on kõige asjakohasem hinnata käibemaksu valdkonnas võimaliku kuritarvituse tuvastamisel, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu kindlaks määrata.

##### *Seitsmes küsimus*

Niisugustel juhtudel nagu põhikohtuasjas, kui:

- maksukohustuslane ja teine, temaga seotud maksukohustuslane sõlmivad omavahel pikaajalise rendilepingu, ja
- see rendileping lõpetatakse selle kogutähtajaga võrreldes väga lühikese aja möödudes sellele allakirjutamisest, ja
- nimetatud lühikese aja jooksul esines tagasirentimine, mille tagajärg oli kokkuvõttes niisugune, et vara pikaajalisele rendile andnud maksukohustuslane ei loovutanud tegelikult kunagi kontrolli rendile antud vara üle,

oleks see, kui lugeda nimetatud pikaajaline rendileping kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 3 punkti a tähenduses „võõrandamiseks enne esmast kasutuselevõttu“, vastuolus selle direktiivi artikli 4 lõike 3 punkti a ja artikli 13 B osa punkti g eesmärgiga.

#### ***D. Kolmas küsimus: tehingute uuesti määratlemine ja ümberhindamine***

109. Kolmandas küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kuidas asjassepuutuvad tehingud uuesti määratleda, kui õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte on käesolevas asjas kohaldatav.

<sup>75</sup> Kohtuotsus, 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punkt 35).

110. Kui on tuvastatud õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte rikkumine, tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud.<sup>76</sup> Uuesti määratlemisel ei tohi siiski minna kaugemale sellest, mida on vaja nõuetekohaseks käibemaksuga maksustamiseks ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks.<sup>77</sup>

111. Sellepärast on eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses määrata kõigepealt esimesele, teisele, neljandale ja seitsmendale küsimustele vastuseks antavate suuniste põhjal kindlaks, kas teatavad põhikohtuasjas vaidluse all olevate tehingute aspektid kujutasid endast kuritarvitust.

112. Kui see tõepoolest nii oli, peab see kohus seejärel need tehingud uuesti määratlema, et taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvituslikke aspekte ei oleks esinenud.

113. Seega, kui siseriiklik kohus tegi näiteks järelduse, et müügieelsed tehingud kujutasid endast õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte rikkumist, tuleb need tehingud kaebajate käibemaksukohustuse hindamisel arvestamata jätta.

114. Eelotsusetaotluses kirjeldatud faktiliste asjaolude põhjal ja vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu lõplikule hinnangule loetakse siis kõnealuste kinnisasjade esmakordseks võõrandamiseks nende hilisem müük. Seda müügitehingut tuleb käibemaksuga maksustamisel hinnata vastavalt siseriiklikele õigusnormidele, arvestades liidu õigust, sealhulgas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 3 punkti a ja artikli 13 B osa punkti g.

115. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmanda küsimuse institutsioonilise mõõtme suhtes saab vaid korrata, et asutus, kelle pädevuses on asjassepuutuvad tehingud uuesti määratleda ja ümber hinnata, määratakse kindlaks siseriikliku õiguse kohaselt kooskõlas liikmesriigi menetlusautonoomia põhimõttega, võrdvärsuse põhimõttega ja tõhususe põhimõttega.

116. Seda arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata kolmandale küsimusele nii:

- kui on tuvastatud õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte rikkumine, tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda, et taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui neid kuritarvituslikke tehinguid ei oleks olnud;
- niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, niivõrd kui müügieelsed tehinguid jäetakse õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet kohaldades arvestamata ja kinnisasjade esmakordseks võõrandamiseks loetakse seega nende hilisemad müügitehingud, tuleb neid müügitehinguid käibemaksuga maksustamisel hinnata vastavalt siseriiklikele õigusnormidele, arvestades liidu õigust, sealhulgas eriti kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 3 punkti a ja artikli 13 B osa punkti g.

***E. Viies, kuues ja kaheksas küsimus: käibemaksuseaduse § 4 lõike 9 kooskõla kuuenda käibemaksudirektiiviga***

117. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu viies, kuues ja kaheksas küsimus rajanevad eeldusel, et käibemaksuseaduse § 4 lõige 9 on kuuenda käibemaksudirektiiviga vastuolus ja (seega) ei rakenda seda direktiivi.

118. Eelotsusetaotlusest ega Euroopa Kohtule esitatud kirjalikest ja suulistest seisukohtadest ei selgu siiski, millest see vastuolu või rakendamata jäämine võib tuleneda.

<sup>76</sup> Kohtuotsused, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 98); 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 50) ja 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 52).

<sup>77</sup> Kohtuotsus, 21.2.2006, Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 92).

119. Kui direktiiv jääb täielikult üle võtmata, on õiguslik olukord mõnes mõttes suhteliselt selge. Ülevõtmismeetmeid ei ole ja seetõttu ei vasta siseriiklikud õigusnormid sellele direktiivile. Seevastu käesoleval juhul on Iirimaa võtnud vastu meetmed kuuenda käibemaksudirektiivi rakendamiseks. Samuti ei ole väidetud, nagu jääks direktiiviga ette nähtud tulemus käibemaksuseaduse § 4 lõike 9 kohaldamisel praktikas eranditult iga asjade käigu korral saavutamata (kui järgida ELTL artikli 288 sõnastust). Seetõttu ei ole võimalik üldiselt ja reservatsioonideta väita, et (osalist) vastuolu saab võrdsustada ülevõtmismeetmete puudumisega.

120. Nende küsimuste üksikasjalikum käsitleu eeldaks minu arvates paremat arusaamist sellest, milline on oletatav käibemaksuseaduse § 4 lõike 9 vastuolu.

121. Kohtuistungil märkisid kaebajad, et nende arvates tuleneb peamine vastuolu käibemaksuseaduse § 4 lõikest 6. Selle sättega on *käibemaksust vabastatud kõik kinnisvara esmakordse võõrandamise tehingud, kui sisendkäibemaksu ei ole tagasi saada*. Kaebajad on seisukohal, et niisugune maksuvabastus on vastuolus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 3 punktiga a ja artikli 13 B osa punktiga g, niivõrd kui need liidu õiguse sätted *kohustavad* maksustama käibemaksuga *kõik* kinnisasjade esmakordse võõrandamise tehingud. Samuti, kuna käibemaksuseaduse § 4 lõikes 9 on viidatud sama seaduse § 4 lõikele 6, viib viimati nimetatud sätte vastuolu kuuenda käibemaksudirektiiviga vastuollu ka esimesena nimetatud sätte.

122. Vastustaja ja Iirimaa valitsus ei nõustu kõnealuse õigusakti seesuguse käsitlemisega. Oma kirjalikes seisukohtades on nad välja pakkunud selle sätte omapoolse tõlgenduse ja põhjendanud selle vastuvõtmist.

123. Nii on Euroopa Kohus viienda, kuuenda ja kaheksanda küsimuse osas olukorras, kus on keeruline siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotluse põhjal mõista, milles õieti seisneks käibemaksuseaduse § 4 lõike 9 vastuolu kuuenda käibemaksudirektiiviga; Iirimaa valitsus on niisugust hüpoteetilist vastuolu järsult eitanud. Kaebajatel endilgi on raskusi selgitamisel, milles seisneb § 4 lõike 9 konkreetne probleem peale selle, et seal on viidatud käibemaksuseaduse § 4 lõikele 6. Ent isegi kui nõustuda kaebajate selgitusega selle vastuolu kohta, ei suuda ma näha, kuidas see käesolevas asjas oluline on, sest nagu kohtuistungil kinnitati, kuulus sisendkäibemaks käesoleval juhul tagastamisele.

124. Siseriikliku õiguse tõlgendamine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne. Veel vähem on tema ülesanne olla vahekohtunik selles, kuidas eri pooled tõlgendavad siseriiklikku õigust selles osas, mis puudutab väidetava vastuolu olemasolu ja laadi ja/või rakendamata jätmist, mis ei ole ilmne ega selgelt vaidlustatud.

125. Seetõttu ja eespool märgitud arvesse võttes olen seisukohal, et Euroopa Kohtul ei ole faktiandmeid, mida on vaja selleks, et anda tarvilik vastus, mis ei põhine oletustel ega spekulatsioonidel, käibemaksuseaduse § 4 lõike 9 väidetava vastuolu üle kuuenda käibemaksudirektiiviga.

126. Sellepärast teen ettepaneku jätta viies, kuues ja kaheksas küsimus vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata.

## V. Ettepanek

127. Seda arvesse võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Supreme Court'i (Iirimaa kõrgeim kohus) küsimustele järgmiselt:

*Esimene ja teine küsimus*

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas sätete ja selle direktiivi ülevõtmiseks rakendatud siseriiklike meetmete tõlgendamisel tuleb arvesse võtta liidu õiguses kehtivat õiguse kuritarvitamise keelu üldpõhimõtet. See on nii ka:

- juhtudel, kui puuduvad seda põhimõtet „jõustavad“ siseriiklikud seadusandlikud või kohtulikud õigusnormid;
- niisugustel juhtudel nagu eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses, kus asjassepuutuvad tehingud tehti enne Euroopa Kohtu 21. veebruari 2006. aasta otsust Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121).

#### *Kolmas küsimus*

Kui on tuvastatud õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte rikkumine, tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda, et taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui neid kuritarvituslikke tehinguid ei oleks olnud.

Niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, niivõrd kui müügieelsed tehinguid jäetakse õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet kohaldades arvestamata ja kinnisasjade esmakordseks võõrandamiseks loetakse seega nende hilisemad müügitehingud, tuleb neid müügitehinguid käibemaksuga maksustamisel hinnata vastavalt siseriiklikele õigusnormidele, arvestades liidu õigust, sealhulgas eriti kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 3 punkti a ja artikli 13 B osa punkti g.

#### *Neljas küsimus*

Niisugusel juhul nagu põhikohtuasjas, ei tule „peamist eesmärki“ otsida müügieelsetest tehingutest ja lõplikust müügitehingutest kogumis. See konkreetne müügieelne tehing või need konkreetsed müügieelsed tehingud, mille „peamist eesmärki“ on kõige asjakohasem hinnata käibemaksu valdkonnas võimaliku kuritarvituse tuvastamisel, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu kindlaks määrata.

#### *Seitsmes küsimus*

Niisugustel juhtudel nagu põhikohtuasjas, kui:

- maksukohustuslane ja teine, temaga seotud maksukohustuslane sõlmivad omavahel pikaajalise rendilepingu, ja
- see rendileping lõpetatakse selle kogutähtajaga võrreldes väga lühikese aja möödudes sellele allakirjutamisest, ja
- nimetatud lühikese aja jooksul esines tagasirentimine, mille tagajärg oli kokkuvõttes niisugune, et vara pikaajalisele rendile andnud maksukohustuslane ei loovutanud tegelikult kunagi kontrolli rendile antud vara üle,

oleks see, kui lugeda nimetatud pikaajaline rendileping kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 3 punkti a tähenduses „võõrandamiseks enne esmast kasutuselevõttu“, vastuolus selle direktiivi artikli 4 lõike 3 punkti a ja artikli 13 B osa punkti g eesmärgiga.

#### *Viies, kuues ja kaheksas küsimus*

Viies, kuues ja kaheksas küsimus jäävad vastuvõetamatuse tõttu läbi vaatamata.