

## KOHTUJURISTI ETTEPANEK

M. POIARES MADURO

esitatud 7. aprillil 2005<sup>1</sup>

1. VAT and Duties Tribunal (London) (edaspidi „VAT & Duties Tribunal, London“), High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division (edaspidi „High Court“) ning VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre) (edaspidi „VAT & Duties Tribunal, Manchester“) on kolme erineva otsusega esitanud Euroopa Kohtule mitu eelotsuse küsimust, mis puudutavad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) (edaspidi „kuues direktiiv“), mida on muudetud, tõlgendamist.<sup>2</sup>

2. Kolm kõnealust kohtuasja puudutavad tehinguid, mille eesmärk oli saada maksusoodustust sisendkäibemaksu mahaarvamise teel. Sisuliselt palutakse Euroopa Kohtul esiteks määrata kindlaks, kas tehinguid, mille ainus eesmärk on sisendkäibemaksu tagasisaamine, võib pidada majandustegevuseks kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses. Teiseks palutakse Euroopa Kohtul kaa-

luda õiguse kuritarvitamise doktriini võimaliku kohaldamist käibemaksu valdkonnas, mis käesolevate kohtuasjade asjaoludel tooks kaasa keeldumise rahuldada maksukohustuslaste poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise taotlused.

### **I. Ühenduse õiguslik raamistik käesolevas kolmes kohtuasjas**

3. Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4. Artikli 4 lõige 1 näeb ette, et „maksukohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“, ning artikli 4 lõige 2 sätestab, et selline

1 — Algkeel: portugali.

2 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

majandustegevus „hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust [...]”.

5. Vastavalt artikli 5 lõikele 1 käsitletakse kaubatarnena „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek[ut]” ning artikli 6 lõikes 1 on teenuse osutamine määratletud kui „mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses”.

6. Artikli 13 A osa lõige 1 vabastab käibemaksust mitmed tegevused, sealhulgas haigla- ja meditsiiniteenused, sätestades et:

„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:

[...]

b) haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused”.

7. Artikli 13 B osa punkt b näeb artikli 13 A osa punktiga 1 samadel tingimustel ette, et käibemaksust vabastatakse „kinnisvara liising ja rendileandmine” [mõiste „liising” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üüriandmine”]. Artikli 13 B osa punkt d näeb samuti artikli 13 A osa lõikega 1 samadel tingimustel ette, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust ka mitmed finantsteenuste sektori tegevused.

8. Artikli 17 lõige 1 sätestab, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal”. Artikli 17 lõige 2 näeb ette, et „[k]ui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustulase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustulasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata: [...] käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustulasele tarnitud või tarnitavalt

kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt”.<sup>3</sup>

9. Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt „maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest”. Artikli 17 lõike 5 teine lõik sätestab, et „[n]imetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta”.

10. Lihtsustamismenetlusega<sup>4</sup> seoses sätestab artikli 27 lõige 1, et „[n]õukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalhoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada lõpp-tarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksumat, välja arvatud tühises ulatuses”.

3 — Mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274).

4 — Kehtiv enne muutmist nõukogu 20. jaanuari 2004. aasta direktiiviga 2004/7/EÜ (ELT L 27, lk 44; ELT eriväljaanne 09/02, lk 7).

## II. Põhikohtuasjade asjaolud, Euroopa Kohtule esitatud küsimused ning iga kohtuasja puhul kohaldatav ühenduse ja siseriiklik õigus

### A. Kohtuasi C-255/02

11. Halifax on krediidiastutus. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d kohaselt on peamine osa tema osutatavatest teenustest käibemaksust vabastatud finantsteenused. Halifax soovis oma ettevõtluse huvides ehitada „kõnekeskuseid” Ühendkuningriigis asuvaile neljale erinevale krundile, millele Halifax’il oli hoonestusõigus või omandiõigus. Artikli 17 lõikes 5 esitatud mahaarvata osa põhjal oleks Halifax saanud ehitustööde teostamisel tasutud käibemaksust tagasi umbes 5%. Tema maksunõustajad koostasid aga skeemi, mille kohaselt Halifax võis Halifax Group’i kuuluvate erinevate äriühingutega tehtavate tehingute abil tagasi saada kogu ehitustööde teostamisel tasutud sisendkäibemaksu.

12. Tehingutes osalenud äriühingud olid kõik täielikult Halifax’i omandis olevate osakutega tütarettvõtjad: Leeds Permanent Development Services (edaspidi „LPDS”) — „eriotstarbeline äriühing”, mis oli varem tegelenud arenguprojektide haldamisega ning mida ei käsitletud Halifax’iga ühise käibemaksukohustuslasena; County Wide

Property Investments (edaspidi „CWPI”) — arendus- ja investeerimisühing ning Halifax Property Investment Ltd (edaspidi „HPIL”), mis erinevalt teistest eespool nimetatud äriühingutest ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud.

13. Skeem puudutas nelja erinevat krundi, kuid kõigi kruntidega seotud tehingute puhul järgiti sama mustrit. Esiteks nõustus Halifax lepingu alusel laenama LPDS-ile raha krundi üle vajaliku õiguse omandamiseks ning ehitustööde teostamiseks. Lisaks nõustus LPDS erinevas lepingus teostama krundil vähese väärtusega ehitustöid. Halifax maksis LPDS-ile neljal krundil tehtava töö eest umbes 164 000 Inglise naela, millest umbes 25 000 Inglise naela moodustas LPDS-i arvestuste kohaselt käibemaks, mille puhul Halifax sai proportsiooni põhjal vaid väikese sisendkäibemaksu soodustuse.

14. LPDS omakorda sõlmis CWPI-ga arendamise ja rahastamise lepingu, mille kohaselt CWPI pidi teostama või laskma teostada ehitustöid kõigil krundidel. See hõlmas ka vähese väärtusega töid, mille teostamises LPDS oli Halifax'iga kokku leppinud. Halifax'i poolt LPDS-iga sõlmitud laenulepingu tingimustel saadud ettemakseid kasutades maksis LPDS CWPI-le tööde teostamiseks suure ettemakse (nelja krundi eest kokku

umbes 48 miljonit Inglise naela, millest käibemaks moodustas üle 7 miljoni Inglise naela).

15. Kõik kõnealused tehingud toimusid ühel ja samal päeval, mis jäi 31. märtsil 2000. aastal lõppevasse LPDS-i majandusaastasse.<sup>5</sup> Kõnealusel aastal oli LPDS teostanud tavalisel määral vähese väärtusega ehitustöid ning osutanud teenuseid, mis ei olnud käibemaksust vabastatud. Sellest tulenevalt taotles LPDS 7 miljoni Inglise naela suuruse käibemaksu tagasimaksmist samal aastal kantud tootmiskuludelt, mis vastasid CWPI poolt krundidel teostatavate ehitustööde summadele. CWPI omakorda arvestas käibemaksu juurde LPDS-ile tehtud töödele, kuid omas lõpuks õigust arvata maha käibemaks, mida ehitustöid teostavad töövõtjad ja selle ala asjatundjad oleks arvele lisanud.

16. 6. aprillil 2000 andis Halifax kõik maatükid tasu eest LPDS-ile üürile ning LPDS sõlmis uue lepingu, millega kõikide maatükide üürilepingud läksid ajavahemikuks, mis pidi lõppema esimesel tööpäeval pärast ehitustööde lõpetamist konkreetsel krundil, üle HPIL-ile. Veel samal päeval nõustus HPIL lepinguga andma kõikidel krundidel

5 — Kuuenda direktiivi artikli 19 esimese lõike teise lõigu kohaselt määratakse sisendkäibemaksu mahaarvatav osa kindlaks aasta kohta.

asuvad pinnad Halifax'ile allüürile. Kõnealusel tehingud toimusid LPDS-i järgneval osalise maksuvabastuse aastal ning vastavalt artikli 13 B osa punktile b käsitleti neid käibemaksust vabastatud teenustena.

mist, tuleb käsitada „õiguse kuritarvitusena” ning jätta seetõttu käibemaksu mahaarvamisel arvestamata. Nii esimesest kui teisest seisukohast lähtudes osutasid tõelisi ehitusteenuseid ainult sõltumatud ehitusettevõtjad otse Halifax'ile.

17. CWPI omakorda kaasas ehitustööde tegemiseks kõigil kruntidel sõltumatud ettevõtjad ja mitme eriala asjatundjad. Olles saanud LPDS-ilt ettemakse, maksis CWPI sõltumatutele ehitusettevõtjatele tööde lõpetamisel.

19. Halifax, LPDS ja CWPI (edaspidi „Halifax'i apellandid”) vaidlustasid taotluste rahuldamata jätmise Commissioners'i poolt VAT and Duties Tribunal, London'is, kes jättis kaebused rahuldamata. Seejärel esitasid Halifax'i hagejad apellatsioonkaebuse High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division'ile, kes tühistas nimetatud otsuse ja saatis asja tagasi VAT and Duties Tribunal'ile, et see määraks muu hulgas kindlaks, kas LPDS-i ja CWPI kõnealustes tehingutes osalemise ainus eesmärk oli vältida käibemaksu maksmist. Kõnealusele küsimusele vastas Tribunal jaatavalt ning esitas lisaks sellele Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

18. Commissioners jättis rahuldamata LPDS-i sisendkäibemaksu tagasimaksmise taotluse ning CWPI taotlused, mis puudutasid sõltumatute ehitusettevõtjate poolt arvetel märgitud käibemaksu. Commissioners'i sõnul ei saa tehingut, mille ainus eesmärk on käibemaksu tasumise vältimine, oma olemuselt pidada „tarneks” või „teenuseks” ega ka käibemaksuõiguses sätestatud „majandustegevuse” mõiste raames astutavaks sammuks. Seega ei saanud LPDS-i kohustusi Halifax'i ees ega CWPI poolt LPDS-ile osutatud ehitusteenuseid käsitada „tarne” ega „teenusena” kuuenda direktiivi tähenduses. Lisaks väidab Commissioners, et tehinguid, mille ainus eesmärk oli vältida käibemaksu tasu-

„1. a) Kas konkreetsel asjaoludel on tehingud,

i) milles neid teostava iga osaleja ainus eesmärk on saada maksusoodustust ja

ii) millel puudub iseseisev majanduslik eesmärk,

käibemaksu mõttes qsalejate poolt või nende huvides nende majandustegevuse raames tehtud tarned või osutatud teenused?

ilma et oleks pidanud arvestama käibemaksu oma klientidele tarnitavatelt ravimitelt ja proteesidelt.

b) Millised on konkreetsetel juhtudel need asjaolud, mida tuleb sõltumatu ehitusettevõtjate tehtud tarnete või osutatud teenuste adressaatide kindlaksmääramisel arvesse võtta?

21. Ühendkuningriigi valitsus teavitas oma kavatsusest võtta viivitamatult vastu seadus, mis välistaks kõnealuste tarnete puhul käibemaksu nullmäära kohaldamise, ning see jõustus lõpuks 1. jaanuaril 1998. Selle muudatuse tulemusena kaotati eratarnijate poolt tehtavate kõnealuste tarnete maksustamine käibemaksu nullmääraga, mida Ühendkuningriigil võimaldas rakendada kuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkt a<sup>6</sup>, ning nende suhtes asuti rakendama artikli 13 A osas sätestatud tavarežiimi, mille kohaselt võib anda maksuvabastuse ilma sisendkäibemaksu tagasimaksimiseta.

2. Kas õiguse kuritarvituse teooria, nii nagu Euroopa Kohus on seda edasi arendanud, toob kaasa konkreetsete tehingute täitmisest tuleneva hagejate tasutud sisendkäibemaksu tagasisaamise või sellest vabastamise taotluste rahuldamata jätmise?”

22. Valitsuse teadaande ja uue seaduse jõustumise vahelisel ajavahemikul kavandas ja tegi BUPA kontsern rea tehingud, mis seisnesid ettemaksu kokkulepetes, mis ennetasid mõju, mida uus seadus BHL-i finantsseisundile avaldas. Selle mõtte oli teha ettemakse ravimite ja proteeside suure koguse eest enne uue seaduse jõustumist.

#### B. Kohtuasi C-419/02

20. BUPA Hospitals Ltd (edaspidi „BHL”) kuulub BUPA äriühingute kontserni (edaspidi „BUPA kontsern”) ning haldab erahaig-laid. Nende tarned on maksustatud käibe-maksu nullmääraga. See võimaldas BHL-il tagasi saada ravimite ja proteeside ostmisel oma hankijatele tasutud sisendkäibemaks,

6 — Kõnealune artikkel sätestab, et „[m]aksuvabastused, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, ja artikli 12 lõikes 3 sätestatud vähendatud määrade alammäärast väikse-mad vähendatud määrad, mis kehtisid 1. jaanuaril 1991, on kooskõlas ühenduse õigusega ja vastavad 11. aprillil 1967 vastu võetud teise nõukogu direktiivi artikli 17 viimases taandes esitatud tingimustele, võib säilitada”.

23. Ettemakse kokkulepped, mis võimaldavad BHL-il saada oma ostudelt tagasi sisendkäibemaks, põhinevad kuuenda direktiivi artiklitel 10 ja 17. Artikli 17 lõige 1 sätestab, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal”. Artikli 17 lõike 2 punkt a näeb ette, et „[k]ui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata: [...] käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasunud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt”.

24. Artikkel 10 sätestab:

„1. a) ”Maksustatav teokoosseis” on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused.

b) Maks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.

2. Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kätetoimetamist või teenuse osutamist. Artikli 5 lõike 4 punktis b nimetatata sellise kauba kätetoimetamine ja sellise teenuse osutamine, millega kaasneb mitu järjestikust raamatupidamisaruannet või makset, loetakse lõpetatuks pärast nimetatud raamatupidamisaruannete või maksete tähtaja lõppu.

[...]

Kui aga enne kauba kätetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub maks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel ning saadud summalt.”<sup>7</sup>

25. Kõnealuseid sätteid silmas pidades ei oleks ettemakse kokkulepete tulemusena pidanud käibemaksu tasuma ka juhul, kui kaubad täpsustatakse ja tarnitakse pärast käibemaksu nullmäära režiimi kaotamist,

7 — Ka 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 6 lõige 4 sätestab, et „[k]ui kaubatarnet teostav isik väljastab nimetatud tarne kohta käibemaksuarve enne eespool lõigetes 2 ja 3 sätestatud kuupäeva või kui talle laekub tarne müügihind enne lõike 2 punktis a või b või eespool lõikes 3 sätestatud kuupäeva, tuleb kaup lugeda — arvel märgitud ettemaksu summa või selle laekumise osas — kätetoimetatuks kuupäeval, millal arve väljastati või makse tasuti”. Vastavalt 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 10 lõikele 2 „[m]aksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kätetoimetamist või teenuse osutamist. [...] Kui aga enne kauba kätetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub maks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel ning saadud summalt”.

kuna kaupade eest maksti ajal, mil õigus saada tagasi sisendkäibemaks oli veel jõus.

26. Selleks, et välistada ohte, mis kaasnevad suurte ettemaksete tegemisega kolmandatest osapooltest tarnijatele, otsustas BUPA kontsern kasutada ettemakse kokkulepete alusel tarnijana üht oma tütaretevõtjat, mis ei moodusta BUPA kontserniga ühist käibemaksukohustuslast. Selleks valiti Goldsborough kontserni kuuluv äriühing. BUPA kontsern ostis hiljuti kõnealuse äriühingute kontserni, mis haldas samuti väikest hulka erahaiglaid. Valitud tütaretevõtja nimetati ümber BUPA Medical Supplies Ltd (edaspidi „BMSL”). Muudeti ka kõnealuse äriühingu tegevuse eesmärki ja see sai loa tegeleda farmaatsiatoodete turustamisega.

27. Selleks, et vältida rahavoo probleeme, mis oleks tulenenud kohustusest maksta Commissioners'ile BMSL-i poolt kajastatud käibemaksule vastav summa, sõlmis teine BUPA kontserni kuuluv tütaretevõtja Goldsborough Developments Ltd (edaspidi „GDL”) tarnijaga, mis koos BUPA kontserniga moodustavad ühise käibemaksukohustuslastest isikuteühenduse, samal raamatupidamisperioodil eelmise ettemakse kokkuleppega võrreldes vastupidise kokkuleppe sama summa ulatuses. Kõnealune tarnija oli samuti üks BUPA kontserni kuuluvatest äriühingutest, BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (edaspidi „Gatwick Park”), mis muutis samuti oma eesmärki ning sai loa tegeleda farmaatsiatoodete turustamisega.

28. 5. septembril 1997 sõlmiti BHL-i ja BMSL-i vahel ning GDL-i ja Gatwick Park'i vahel ettemaksu lepingud. BHL nõustus BMSL-ile maksma täpsustamata ravimite (60 miljonit Inglise naela, millele lisandus käibemaks 10,5 miljonit Inglise naela) ning proteeside (40 miljonit Inglise naela, millele lisandus käibemaks 7 miljonit Inglise naela) tarne eest kokku 100 miljonit Inglise naela. Samal päeval väljastas BMSL BHL-ile vastavad arved. Kõnealustest kogustest piisas, et katta BHL-i ravimite ja proteeside vajadus viieks kuni kaheksaks aastaks. Samuti 5. septembril 1997 nõustus GDL maksma Gatwick Park'ile täpsustamata ravimite (50 miljonit Inglise naela, millele lisandus käibemaks 8,75 miljonit Inglise naela) ning proteeside (50 miljonit Inglise naela, millele lisandus käibemaks 8,75 miljonit Inglise naela) tarnimise eest 100 miljonit Inglise naela. Samal päeval väljastas Gatwick Park GDL-ile vastavad arved. Viimaste ettemaksu lepingutega seoses ilmneb, et tarnitavate ravimite ja proteeside eest makstavatest summadest piisas, et katta GDL-i kõnealuste kaupade vajadus viiekümneks kuni sajaks aastaks.

29. Eespool kirjeldatud kaht tüüpi samasisuliste kokkulepete tulemusena ei tulnud asjaomase raamatupidamisperioodi lõpul Commissioners'ile maksu maksta. BUPA kontserniga ühe käibemaksukohustuslase moodustanud isikuteühendus oleks pidanud maksma Gatwick Park'i tarnelt käibemaksu summas 17,5 miljoni Inglise naela, kuid tasaarveldas selle BMSL-i tarnelt arvestatud 17,5 miljoni Inglise naela suuruse sisendkäibemaksuga tagastusnõudega. Samas oleks Goldsborough kontserniga ühe käibemaksukohustuslase moodustanud isikuteühendus pidanud maksma BMSL-i tarnelt käibe-

maksu summas 17,5 miljonit Inglise naela, mis samuti tasaarveldati Gatwick Park'i tarnelt arvestatud 17,5 miljoni Inglise naela suuruse tagastusnõudega. Seega said mõlemad ühe käibemaksukohustuslase moodustavad isikuteühendused arvestada 17,5 miljoni Inglise naela suuruse käibemaksukohustuse maha tagasisaadavast sisendkäibemaksust. Tehingute tegemiseks vajalikud vahendid andis BUPA kontserni kuuluv äriühing BUPA Investments Ltd, kes kandis need üle ettemakse kokkulepete osalistele. BHL-iga sõlmitud uued ostulepingud täideti septembris 1998. GDL-i ja Gatwick Park'i vahelised ettemakse kokkulepped täideti 2001. aastal.

31. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division otsustas esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kuidas tuleb tõlgendada mõistet „majandustegevus” käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ (edaspidi „direktiiv”) artikli 4 lõigete 1 ja 2 mõttes, võttes arvesse konkreetseid asjaolusid, asjaomaseid tehinguid ning müüjaks olevate äriühingute olukorda?

2. Kuidas tuleb tõlgendada mõistet „kaubatarne” direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes, võttes arvesse konkreetseid asjaolusid, asjaomaseid tehinguid ning müüjaks olevate äriühingute olukorda?

30. Commissioners keeldus lubamast BHL-il ja GDL-il sisendkäibemaksu maha arvata. BUPA apellandid kaebasid Commissioners'i otsuse edasi VAT and Duties Tribunal, London'isse. VAT and Duties Tribunal, London jättis nende kaebuse rahuldamata põhjusel, et käibemaksu seisukohalt BMSL ja Gatwick Park ei teostanud majandustegevust ega teinud kaubarneid. Ta ei nõustunud aga Commissioners'i väitega, mille kohaselt võiks kohaldada üldist õiguse kuritarvitamise doktriini. Seejärel pöördusid apellandid High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'isse ning Commissioners esitas vastuapellatsioonkaebuse.

3. a) Kas on olemas õiguse kuritarvitamise põhimõte, mille alusel võib (sõltumata direktiivis antud tõlgendusest) sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ära võtta?

b) Kui selline põhimõte on olemas, siis millistel asjaoludel seda kohaldatakse?

- c) Kas seda kohaldatakse sellistel asjaoludel, nagu tuvastas Tribunal?
4. Kas vastused küsimustele 1–3 on erinevad juhul, kui asjaomaste tehingutega seotud maksed toimuvad perioodil, mil kõik kaubatarneid olid maksust vabastatud koos eelnenud etapis tasutud käibemaksu tagasimaksimisega, nagu seda lubab [kuuenda] direktiivi artikli 28 lõike 2 punkt a?
5. Kuidas tuleb [kuuendat] direktiivi tõlgendada järgnevatel küsimustel konkreetses kontekstis? Kas sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas ning selliste tehingute taustal, nagu on asjaomased tehingud, tuleb kaubatarneid käsitleda:
- a) kui väliste varustajate poolt ostjaks olevatele äriühingutele teostatud tarneid ilma, et neid tarneid oleks teostatud müüjaks olevatele äriühingutele või viimaste poolt?
- b) kui väliste varustajate poolt müüjaks olevatele äriühingutele teostatud tarneid ilma, et müüjaks olevad äriühingud oleks teostanud neid tarneid ostjaks olevatele äriühingutele?
6. Kuidas tuleb tõlgendada [kuuenda] direktiivi artiklit 17 ning mahaarvamisega seotud korda, kui iga müüjaks olev äriühing teostab oma majandustegevuse käigus kaubatarneid ostjaks olevale äriühingule ning kui:
- a) ostjaks olevad äriühingud sõlmisid müüjaks olevate äriühingutega kaubatarneid teostamiseks lepingud; kui
- b) selle kauba eest väljastati arved ning tasuti enne kättetoimetamist; kui
- c) käibemaksu arvestati [kuuenda] direktiivi artikli 10 lõike 2 teise lõigu kohaselt ettemakselt; kui
- d) ostjaks olevad äriühingud kasutavad kaupa selleks, et teostada kaubatarneid, mis juhul, kui need toimuks

või

maksmise hetkel, oleksid olnud maksust vabastatud koos õigusega eelnenud etapis tasutud maksu tagasimaksmisele, kuid

sellise tõdemuse High Court'ile esitatud apellatsioonkaebuses. Eeldusel, et apellatsioonimenetluses lükatakse see ümber, siis kas küsimustele 1–6 antav vastus oleks erinev ja milles?”

- e) igal ostjaks oleval äriühingul oli kavatsus võtta lepingutes ette nähtud kaubatarneid vastu üksnes eeldusel, et pärast seadusemuudatust saaks ostjaks olev äriühing kasutada kaupa üksnes maksust vabastatud tarnete teostamiseks, millelt tagasimaksmise õigus puudus.

C. Kohtuasi C-223/03

(Punkti e kohta tuleb märkida, et kui kirjeldatud seadusemuudatust ei toimu, on ostjaks olevatel äriühingutel õigus lõpetada müüjaks oleva äriühinguga sõlmitud lepingud ning nõuda tasutud summade tagasimaksmist. Ostjaks olevate äriühingute ja müüjaks olevate äriühingute vahel asjaomaste tehingute raames sõlmitud lepingud sisaldavad sellist lõpetamist lubavaid tingimusi.)

32. University of Huddersfield (edaspidi „ülikool”) on kõrgkool, mis osutab haridusega seotud teenuseid, mis on käibemaksust vabastatud. Ta soovis restaureerida kaht ehitist (West Mill ja East Mill), millele ta oli ostnud asjaõigusliku valdus- ja kasutusõiguse (*leasehold*). Renoveerimiskuludelt makstavast sisendkäibemaksust võis 1996. aastal tagasi saada 14,56%, mis sellest ajast alates on langenud 6,04% peale. Ülikooli maksunõustajad aga esitasid mitu võimalikku plaani, mis võimaldasid ülikoolil mitmete tehingute abil erinevate juriidiliste isikutega tagasi saada kogu renoveerimistöödelt makstud sisendkäibemaks.

7. VAT and Duties Tribunal leidis (oma otsuse punktis 89), et „ühelgi [BMSL-i ja Gatwick Park'i] otsustajatest [...] ei olnud muud tegelikku põhjust ja eesmärki kui maksustamise vältimise skeem ellu viia”. Apellandid vaidlustasid

33. Selleks asutati usaldusühing (edaspidi „trust”), mille „usaldusisikute” nimetamise ja tagasi kutsumise õigus oli ülikoolil. Mis puudutab põhikohtuasjas otseselt vaatluse all olevat East Mill'i hoonet, siis valis ülikool East Mill'i üürileandmise maksustamise ning

loovutas selle 22. novembril 1996 trustile.<sup>8</sup> Esialgne aastane üür oli määratud sümboolses summas 12,50 Inglise naela. Samal kuupäeval sõlmis trust, kes ise valis samuti tarnimise käibemaksuga maksustamise, omakorda ülikooliga allüürile andmise lepingu esialgse sümboolse aastase üüri eest summas 13 Inglise naela. Samal ajal esitas University of Huddersfield Properties Ltd (edaspidi „Huddersfield Properties”), mis on täielikult ülikooli omandis olevate osakutega tütarettevõtja, kuid mis ei kuulunud ühe käibemaksukohustuslasena käsitletavasse isikuteühendusse, East Mill’is tulevaste ehitustööde eest arve summas 3,5 miljonit Inglise naela, millele lisandus käibemaks 612 500 Inglise naela. Vahetult pärast seda sõlmis Huddersfield Properties ülikooliga lepingu East Mill’i renoveerimiseks ning ülikool tasus Huddersfield Properties’i arvel esitatud summa. Kõnealune äriühing sõlmis lõpuks East Mill’i renoveerimiseks vajalike ehitusteenuste osutamiseks turuhinnaga lepingud kolmandatest isikutest ettevõtjatega. East Mill’i ehitustööd lõpetati septembris 1998. Seejärel tõsteti üüri ja allüüri vastavalt 400 000 ja 415 000 Inglise naelale aastas.

34. Kõnealune plaan võimaldas ülikoolil 1997. aasta jaanuari käibedeklaratsioonis tugineda oma õigusele arvata maha tehtud ehitustöödelt makstud sisendkäibemaks, kuna seda kasutati East Mill’i edasiseks

maksustavaks tarnimiseks trustile.<sup>9</sup> 26. jaanuaril 2000. aastal määras Commissioners ülikooli käibemaksukohustuse suuruseks 1997. aasta jaanuaris East Mill’is Huddersfield Properties’i osutatud ehitusteenustelt 612 500 Inglise naela ning trusti küsitud East Mill’i üüri 2,28 Inglise naela. Ülikool esitas käibemaksu määramise kohta VAT and Duties Tribunal, Manchester Centre’ile kaebuse.

35. Commissioners väitis põhiliselt, et kui tehingu ainus või peamine eesmärk on käibemaksu tasumise vältimine, ei ole tegemist „tarnimise või teenuse osutamisega”. Samuti ei ole tegemist „majandustegevuse” raames või sellega tegelemiseks sooritatud toiminguga. Teiseks väidab Commissioners, et selline tehing tuleb vastavalt „õiguse kuritarvitamise” ennetamise õiguse üldpõhimõttele jätta arvestamata ning kuuenda direktiivi sätteid tuleb kohaldada kõnealuse tehingu tõelise sisu suhtes. Ülikool väidab muu hulgas seda, et vastupidiselt Commissioners’i väidetule „ei tehtud kõnealuseid tehinguid ainsa või ülekaaluka eesmärgiga maksustamist vältida”. Kuigi vastab tõele, et ülikooli tõlgendatud asjaolud tegid võimalikuks suure sisendkäibemaksu kohese taga-

8 — Artikli 13 C osa punkt a sätestab, et „[l]iikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel: [...] kinnisvara rendileandmine ja üürileandmine”.

9 — Kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2.

simaksmise, töid samad asjaolud kaasa järgneval perioodil ka üürilt makstava suure käibemaksu tasumise.

õigusest ja kui ta annab kinnisasja üürile tema poolt asutatud ja tema kontrolli all olevale trustile,

36. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leidis, et East Mill'i puhul oli trusti kasutamise, trustile üürileandmise ning East Mill'i trusti poolt ülikoolile allüürile andmise ainus eesmärk maksusoodustuse saamine. Ta leidis lisaks, et ülikool kavatses saavutada ülimat maksu kokkukohoidu, lõpetades East Mill'i pealt käibemaksu tasumise mõni aeg pärast üürilepingu kehtimahakkamist (lõpetades käibemaksu tasumise ka üürilt). Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib veel, et kõik tehingud olid tegelikud ja mitte näilised selles mõttes, et nad töid kaasa tegelike tarnete teostamise ja teenuste osutamise.

2. trust loobub kõnealuse kinnisasjaga seotud tarnetelt ja teenustelt käibemaksu mahaarvamise õigusest ja annab kinnisasja ülikoolile allüürile,

3. ülikool sõlmis ja täitis üüri- ja allüürilepinguid ainsa eesmärgiga saada maksusoodustust ja kui neil tehingutel puudus konkreetne majanduslik eesmärk,

37. Neil asjaoludel otsustas VAT and Duties Tribunal, Manchester menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

4. üürile- ja allüürile andmine tasu eest, nagu oli ülikooli ja loodava trusti kavatsus, tähendab edasilükkamiskeemi (st käibemaksu tasumise edasilükkamise skeemi), mille olemuslikud iseärasused võimaldavad hiljem ülimat maksu kokkukohoidu,

„Kui

1. ülikool loobub tema valduses oleva konkreetse kinnisasjaga seotud tarnetelt ja teenustelt käibemaksu mahaarvamise

a) siis, kas üürile- ja allüürile andmine on maksustatavad teenused kuuenda direktiivi mõttes?

- b) Kas neid võib käsitleda majandustegevusena kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 2 teise lause mõttes?” maksust vabastamise taotlused võib jätta rahuldamata, tuginedes ühenduse õiguse kohasele õiguse kuritarvitamise doktriinile.<sup>11</sup>

### III. Hinnang

38. Hoolimata erinevustest maksude planeerimise skeemides, on kõigi kohtuasjade õiguslikud probleemid samad. Põhiliselt vajab eelotsusetaotluse esitanud kohus abi kahes küsimuses. Esiteks küsitakse Euroopa Kohtult, kas kõnealuseid tehinguid võib käsitleda majandustegevusena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses ning kas need vastavad „kauba tarnimisele või teenuste osutamisele tasu eest” „maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb” direktiivi artikli 2 tähenduses.<sup>10</sup>

39. Teise küsimusega soovitakse teada, kas tasutud sisendkäibemaksu tagasisaamise või

#### *A. Majandustegevuse raames tehtud tarne mõiste*

40. Mahaarvamissüsteemi sisuks ühenduse ühises käibemaksusüsteemis on ettevõtja täielik vabastamine tema majandustegevuse raames maksustamisele kuuluva või juba tasutud käibemaksu koormast.<sup>12</sup> On selge, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 termini „majandustegevus” kohaldamisala on lai ning sellel on objektiivne olemus.<sup>13</sup> Nagu sedastas Euroopa Kohus kohtuasjas Rempelman: „ühine käibemaksusüsteem [...] tagab selle, et kõik majandustegevused, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest [...], on maksustatud täiesti neutraalselt”.<sup>14</sup> Järelikult viitab direktiivi artikli 4 lõige 1 vahetult mis

11 — Seda küsimust VAT and Duties Tribunal, Manchester kohtuasjas C-223/03 (Huddersfield) ei esitanud, kuna eelotsusetaotluse kohaselt oli see esitatud Euroopa Kohtule juba kohtuasjas C-255/02 (Halifax). Seetõttu jättis VAT and Duties Tribunal, Manchester selle käsitlemise Euroopa Kohtule ning ei pidanud vajalikuks küsida konkreetset selles küsimuses eelotsust.

12 — 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rempelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19); 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 50/87: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 1988, lk 4797, punkt 15).

13 — Vt näiteks eespool viidatud kohtuotsus Rempelman, punkt 19; 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon vs. Madalmaad (EKL 1987, lk 1471, punkt 8); 4. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-186/89: Van Tiem (EKL 1990, lk I-4363, punkt 17) ja 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH (EKL 2003, lk I-6729, punkt 42).

14 — Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Rempelman, punkt 19 ja komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 15.

10 — See on nii sõltumata asjaolust, et VAT and Duties Tribunal, Manchester ei esita küsimusi, lähtudes kuuenda direktiivi asjaomaste sätete tõlgendusest, vaid lähtudes pigem õiguse kohaldamisest kohtuasja asjaolude suhtes, mida peavad otsustama riiklikud kohtud.

tahes tegevusele „olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest”. 26. märtsi 1987. aasta otsuses kohtuasjas komisjon vs. Madalmaad sedastas Euroopa Kohus, et selleks, et teha kindlaks, kas tegevus on majandustegevus ühise käibemaksusüsteemi tähenduses, „[käsitletakse] tegevust [...] sellisena sõltumata tema eesmärkidest või tulemitest”.<sup>15</sup> Seega tuleb selleks, et kindlaks teha, kas tegevus on oma olemuselt majandustegevus või mitte, käsitleda tegevust objektiivselt ning asjana iseeneses ja mitte võtta arvesse osapoolte tehingute lõplikke eesmärke või motiive.<sup>16</sup>

41. Kõnealune reegel tuleneb nõudest, et ühine käibemaksusüsteem peab olema neutraalne ning vastama õiguskindluse põhimõttele, mille kohaselt peavad ühenduse õigusnormid olema kindlad ja nende kohaldamine õigussubjektidele ettenähtav.<sup>17</sup> Selleks, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma õiguste ja kohustuste ulatust, tuleb seda õiguskindluse nõuet eriti rangelt

järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis tekitavad rahalisi kohustusi.<sup>18</sup>

42. Ühendkuningriigi valitsus, keda valdavalt toetavad Iirimaa, Madalmaade ja Itaalia valitsused, märkis aga, et käesolevates kohtuasjades käsitletavat tehingut, mis teostati ainsa eesmärgiga saada tagasi sisendkäibemaks ning vältida seega tavaliselt makstava käibemaksu tasumist või pikendada selle tasumise aega, ei ole majandustegevus ühise käibemaksusüsteemi tähenduses ning neid ei tohi käsitada „tarnena” või „teenusena” käibemaksu tähenduses. Ta väidab, et kui võrd kõnealustes tehingutes osalejate ainus arvestatav eesmärk oli tõhustada maksude vältimise skeemi, on kõnealused tehingud täielikult vastuolus kuuenda direktiivi eesmärkidega ning seetõttu ei saa neid liigitada majandustegevuseks.

43. Seoses sellega väärivad Ühendkuningriigi valitsuse esitatud argumente analüüsides käsitlemist kolm küsimust. Esiteks kaalun ma seda, kas seadusliku ja ebaseadusliku tegevuse eristamine Euroopa Kohtu poolt eesmärgiga teha kindlaks majandustegevuse mõiste kohaldamisala, nagu seda on väitnud Ühendkuningriik, on käesolevate kohtuasjade puhul oluline. Teiseks kaalun ma

15 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuskomisjon vs. Madalmaad, punkt 8.

16 — *Ibidem*, punkt 8. Vt ka 12. septembri 2000. aasta otsust kohtuasjas C-408/97: komisjon vs. Madalmaad (EKL 2000, lk I-6417, punkt 25); 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-260/98: komisjon vs. Kreeka (EKL 2000, lk I-6537, punkt 26); 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-359/97: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 2000, lk I-6355, punkt 41); 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-358/97: komisjon vs. Iirimaa (EKL 2000, lk I-6301, punkt 29); 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-276/97: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2000, lk I-6251, punkt 31).

17 — Näiteks 22. veebruari 1984. aasta otsus kohtuasjas 70/83: Kloppenburg (EKL 1984, lk 1075, punkt 11); 15. detsembri 1987. aasta otsus kohtuasjas 348/85: Taani vs. komisjon (EKL 1987, lk 5225, punkt 19); 1. oktoobri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-209/96: Ühendkuningriik vs. komisjon (EKL 1998, lk I-5655, punkt 35); 22. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-301/97: Madalmaad vs. nõukogu (EKL 2001, lk I-8853, punkt 43) ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-17/01: Sudholz (EKL 2004, lk I-4243, punkt 34).

18 — Vt 15. detsembri 1987. aasta otsus kohtuasjas 325/85: Iirimaa vs. komisjon (EKL 1987, lk 5041, punkt 18); 15. detsembri 1987. aasta otsus kohtuasjas 326/85: Madalmaad vs. komisjon (EKL 1987, lk 5091, punkt 24); eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Sudholz, punkt 34 ja 9. juuli 1981. aasta otsus kohtuasjas 169/80: Gondrand Frères ja Garancini (EKL 1981, lk 1931, punkt 17).

Ühendkuningriigi poolt tehingute teostamise eesmärgile omistatud tähtsust, pidades silmas nende majandustegevusena liigitamise välistamist. Kolmandaks käsitlen, millised laiemad tagajärjed on Ühendkuningriigi esitatud tõlgenduse kasutamisel, mille eesmärk on piirata käibemaksu tasumise vältimise skeemide takistamiseks käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisala ennast.

#### 1. Majandustegevuse mõiste ning seaduslike ja ebaseaduslike tegevuste eristamine

44. Ühendkuningriigi valitsuse põhjendus, millega kolme kohtuasja apellandid ning komisjon ei nõustu, põhineb peamiselt rea Euroopa Kohtu otsuste sarnasusel, mille kohaselt teatavad ebaseaduslikud tegevused jäävad väljapoole käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisala.<sup>19</sup> Minu arvates ei toeta

19 — Selles osas tugineb Ühendkuningriigi valitsus 5. juuli 1988. aasta otsusele kohtuasjas 269/86: Mol (EKL 1988, lk 3627); 5. juuli 1988. aasta otsusele kohtuasjas 289/86: Happy Family (EKL 1988, lk 3655) ja 11. juuni 1998. aasta otsusele kohtuasjas C-283/95: Fischer (EKL 1998, lk 1-3369).

kõnealune kohtupraktika Ühendkuningriigi valitsuse väidet.

45. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt välistab neutraalse maksustamise põhimõte tegevuste jagamise üldiselt seaduslikeks ja ebaseaduslikeks.<sup>20</sup> Põhimõtteliselt jäävad isegi ebaseaduslikud tehingud kuuenda direktiivi kohaldamisalasse ning nendelt tuleb maksta käibemaksu.<sup>21</sup> Erandiks on ainult see, kui tegevus jääb täiesti väljapoole seaduslikku majandussektorit.<sup>22</sup> Selline erand tehakse aga ainult kaubanduse või teenuste suhtes, mis on ühenduses täielikult keelatud ja mida nende olemuse ja eriomaduste tõttu ei saa täielikult suunata seaduslikku kaubandusse või majandusringlusse.<sup>23</sup> Kuuenda direktiivi kohaldamisalast jäävad välja näiteks narkootiliste ainete ja võltsitud raha tarnimine.<sup>24</sup> See ei kehti käesolevates

20 — Vt nt eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Rompelman, punkt 19; eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Fischer, punkt 27. Vt kohtujurist Fennelly ettepaneku punkt 12 kohtuasjas C-158/98: Coffeshop „Siberië” (EKL 1999, lk 1-3971).

21 — 28. veebruari 1984. aasta otsus kohtuasjas 294/82: Senta Einberger (EKL 1984, lk 1177); 2. augusti 1993. aasta otsus kohtuasjas C-111/92: Lange (EKL 1993, lk 1-4677, punkt 16); eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Happy Family, punkt 20 ja kohtuotsus Mol, punkt 18; 28. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-3/97: Goodwin ja Unstead (EKL 1998, lk 1-3257, punkt 9); eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Coffeshop „Siberië”, punktid 14 ja 21 ning 29. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-455/98: Salumets jt (EKL 2000, lk 1-4993, punkt 19).

22 — Eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Happy Family, punkt 20 ja kohtuotsus Mol, punkt 18.

23 — Eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Coffeshop „Siberië”, punkt 21; eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lange, punkt 12; eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Fischer, punkt 20 ja eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Salumets jt, punktid 19 ja 20.

24 — Eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Senta Einberger; eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Happy Family, punkt 23 ja 6. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-343/89: Witzemann (EKL 1990, lk 1-4477, punkt 20).

kohtuasjades käsitletud tehingute puhul, mis on seotud arendus- ja investeerimisteenustega, proteeside ja ravimite tarnimisega ning kinnisvara üürimisega. Seetõttu on kõnealused tehingud oma olemuselt seaduslikud, sõltumata sellest, kas need teostati selleks, et vältida käibemaksu maksmist või seda edasi lükata. Seega ei oma ebaseaduslikke tegevusi ja kuuenda direktiivi kohaldamisala käsitlev kohtupraktika käesolevates kohtuasjades sellist tähtsust, nagu oli sellele omistanud Ühendkuningriigi valitsus.<sup>25</sup>

## 2. Majandustegevuse liigitamise tagajärgede tähtsus

46. Ühendkuningriik väidab, et tegevuse lahutamatu olemuse määratlemiseks tuleb arvesse võtta kõiki asjaomaste tehingute toimumise asjaolusid<sup>26</sup> ning et selliste asja-

25 — Igal juhul tunnistas Ühendkuningriigi valitsus oma märkustes sõnaselgelt, et hoolimata nende eesmärgist vältida maksude maksmist, ei ole kõnealused tehingud ebaseaduslikud.

26 — 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99: Stockholm Lindöpark (EKL 2001, lk I-493); 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien (EKL 1996, lk I-2395) ja 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-275/01: Sinclair Collis (EKL 2003, lk I-5965).

olude hulka peab kuuluma tehingu teostamise eesmärk.<sup>27</sup>

47. Selles osas tugineb ta kohtuasjadele nagu Stockholm Lindöpark, Faaborg-Gelting Linien ja Sinclair Collis. Kõnealustes kohtuasjades ei olnud aga kahtlust, et käsitletavat tegevused olid oma olemuselt majandustegevus. Kohtuasjas Faaborg-Gelting Linien seisnes küsimus selles, kas restorani tehingud kujutasid endast kaubatarneid või teenuste osutamist kuuenda direktiivi tähenduses.<sup>28</sup> Kohtuasi Stockholm Lindöpark puudutas küsimust, kas golfiväljaku pidamist tuleb selleks, et teha kindlaks, kas see on käibemaksust vabastatud, käsitleda kinnisvara üürileandmisena või spordiga tegelemise või kehalise kasvatusena seotud teenuste osutamisenä.<sup>29</sup> Kohtuasjas Sinclair

27 — Selles osas viitab Ühendkuningriik 20. juuni 1996. aasta otsusele kohtuasjas C-155/94: Wellcome Trust (EKL 1996, lk I-3013, punktid 31–36) ja 20. juuni 1991. aasta otsusele kohtuasjas C-60/90: Polysar Investments Netherlands (EKL 1991, lk I-3111, punkt 13).

28 — Kohus sedastas, et restorani tehinguid tuleb käsitleda teenuste osutamisenä, kuna neid iseloomustab rida omadusi ja tegevusi, millest toiduga varustamine on vaid üks osa ning valdava osa moodustavad teenused (eespool 26. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Faaborg-Gelting Linien, punkt 14).

29 — Euroopa Kohus leidis, et „golfiväljaku pidamine ei koosne ainult golfiradade kättesaadavaks tegemise passiivsest tegevusest, vaid ka paljust muust äritegevusest, nt nagu teenuse osutaja poolne järelevalve, haldamine ja pidev hooldamine, teiste rajatiste kättesaadavaks tegemine jne.“ Seega ei saa täiesti erakordsete asjaolude puudumisel pidada golfiväljaku üürileandmist peamiseks osutatud teenuseks (eespool 26. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Stockholm Lindöpark, punkt 26).

Collis seisnes küsimus selles, kas tööruumide omaniku poolt sigarettide müügiautomaadi omanikule antud õigus paigaldada automaat tööruumidesse, seda seal käitada ja hooldada kujutas endast kinnisvara üürileandmist.<sup>30</sup> Kõikidel juhtudel vaatles Euroopa Kohus asjaolusid, milles majandustegevus aset leidis, eesmärgiga määrata kindlaks kuuenda direktiivi kohane majandustegevuse õige liik ning mitte see, kas kõnealune majandustegevus kuulub kuuenda direktiivi kohaldamisalasse või mitte. Ühestki kõnealusest kohtuasjast ei saa järeldada, et tegevus lakkab olemast „majandustegevus”, kui selle teostamise eesmärk on käibemaksu maksmise vältimine või edasilükkamine.

48. On tõsi, et käesolevates kohtuasjades käsitletavat tehingud on vaid vahendid või kaudsed tehingud maksude maksmise vältimise keeruka skeemi rakendamisel. Maksude maksmise vältimine jääb aga igal juhul tegevuseks, mis ei ole oma olemuselt seotud erineva majandustegevusega, mida teostatakse objektiivselt tasu eest igas kõnealuses konkreetsetes tehingus. Seetõttu on eesmärk vältida maksude maksmist väline asjaolu, mis ei muuda ühegi kõnealuse tehingu olemust

ega objektiivset iseloomu.<sup>31</sup> Selleks, et teha kindlaks, kas tegemist on kaupade tarnimise või teenuste osutamise tasu eest ja seega määrata nende olemus ja objektiivne iseloom, tuleb kõnealuseid tehinguid analüüsida eraldi, lähtudes asjaomastest objektiivsetest asjaoludest.

49. Samuti ei toeta Ühendkuningriigi valitsuse argumenti asjaolu, et maksukohustuslase erategevus ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse. Kohtuasjas Wellcome Trust analüüsis Euroopa Kohus, kas Wellcome tegutses erainvestorina või kas ta tegeles majandustegevusega oma investeerimisportfelli haldamisel. Kohus kaalus kohtuasja asjaolusid ning leidis, et Wellcome'i tuleb käsitleda lõpptarbijana ning mitte „maksukohustuslasena, kes sellena tegutseb” kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses. Kohtuasjas Enkler<sup>32</sup> oli küsimus selles, kas autoelamu üürileandmine kujutas endast materiaalse vara kasutamist „kestva tulu saamise eesmärgil” kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses. Euroopa Kohus leidis, et autoelamut on „oma olemuse tõttu [...]

30 — Euroopa Kohus leidis, et sellise õiguse andmine ei kujutanud endast kinnisvara üürileandmist, võttes arvesse kõiki asjaolusid, milles tehing aset leidis. Koha hõivamine tööruumides oli lihtsalt tarne teostamise lepingus ette nähtud viis, „nimelt tagada sigarettide ainumüügiõiguse teostamine tööruumides müügiautomaadi paigaldamise ja käitamise teel teatava protsendi eest kasumist” (eespool 26. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Sinclair Collis, punktid 30 ja 31).

31 — Vt eriti arutluskäiku, mida järgiti eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses Coffeshop „Siberiä”, punkt 22. Seal leidis Euroopa Kohus, et isegi juhul, kui kuritegu muudab üüritehingu ebaseaduslikuks, ei muuda see üürileandmise iseloomu majandustegevuseks, mis jääb kuuenda direktiivi kohaldamisalasse.

32 — 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler (EKL 1996, lk I-4517).

võimalik kasutada nii kommerts- kui ka isiklikul eesmärgil”.<sup>33</sup> Selleks, et teha kindlaks, kas niisugust vara kasutatakse kommertseesmärgil, tuleb Euroopa Kohtu sõnul arvesse võtta selliseid tegureid, nagu kaupade laad, vara üürile andmise kestus, klientide arv ning teenitud summa.<sup>34</sup> Käesolevates kohtuasjades aga ei väideta, et kõnealused tehingud oleks teostatud isiklikuks otstarbeks. Tehingud on majandustegevus hoolimata asjaolust, et neid kasutati vahendina käibemaksu maksmise vältimise skeemides.

50. Vastupidiselt sellele, mida Ühendkuningriik väidab, ei tulene Euroopa Kohtu seisukohast kohtuasjades Breitsohl<sup>35</sup> ja INZO<sup>36</sup>, et tegevusel puudub majanduslik olemus, kui selle tegevuse ainus eesmärk on saada maksusoodustust. Kõnealustes kohtuasjades oli küsimus käibemaksu mahaarvamist taotlevas isikus, kes teeb ebaõiged avaldusi oma maksukohustuslase staatuse kohta. Kohus leidis, et „[p]ettuse või kuritarvitamise korral, kui asjaomane isik nt ettekäändega tegelda teatud majandustegevusega tahtis tegelikult omandada isikliku omandina kaubad, mille suhtes mahaarvamist võis teha, võib maksu-

haldur taotleda summade tagasimaksmist tagasiulatavalt põhjendusel, et mahaarvamised tehti ebaõigete deklaratsioonide põhjal”.<sup>37</sup>

51. Käesolevates kohtuasjades ei ole tõendatud, et apellantide eesmärk oleks saada sisendkäibemaks tagasi ebaõigete deklaratsioonide põhjal. Lisaks sellele tuleb vahet teha majandustegevusega tegelemise soovil, mis on maksukohustuslase staatuse saamise tingimus, ning kõnealuse tegevuse eesmärgil, mis kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt on ebaoluline. Erinevalt kohtuasjadest Breitsohl ja INZO puudutavad käesolevad kohtuasjad apellantide poolt teostatava majandustegevuse eesmärki ja mitte seda, kas nad kavatsesid seda tegevust teostada maksukohustuslastena. Tegelikult osutati teenuseid ning tarniti kaupa tasu eest, olgugi, et seda tehti osana tehingust, mida kavandati hoolikalt selleks, et tekiks õigus saada tagasi käibemaksu.

52. Vastavalt direktiivi asjaomase sätte tõlgendusele, mida Ühendkuningriigi valitsus toetab, on tehingus osalejate kavatsuse arvesse võtmine sellest tulenevate tarnete või teenuste iseloomustamisel maksukohustuslase poolt kuuenda direktiivi tähenduses

33 — *Ibidem*, punkt 27.

34 — *Ibidem*, punkt 29.

35 — 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl (EKL 2000, lk I-4321).

36 — 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-110/94: INZO (EKL 1996, lk I-857).

37 — *Ibidem*, punkt 24; eespool 35. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Breitsohl, punkt 39 ja 21. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-110/98: Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I-1577).

majandustegevuse raames tehtud tarnetena või osutatud teenustena keske tähtsusega. Selline tõlgendus on vastuolus käibemaksusüsteemi aluseks oleva „majandustegevuse” mõiste objektiivse iseloomuga, mida nõuab õiguskindluse põhimõte, ja see mõiste ei tohiks sõltuda asjaomaste ettevõtjate kavatsustest.<sup>38</sup>

3. Käibemaksu maksmise vältimise takistamine käibemaksualaste õigusnormide kohaldamisala piiramisega

53. Sellise tõlgenduse pakkumisest võib järeldada, et Ühendkuningriigi valitsuse eesmärk on võidelda käibemaksu maksmise

vältimise skeemidega, piirates käibemaksusüsteemi kohaldamisala. Teisisõnu jäetakse kõik tehingud, mille puhul on kindlaks tehtud, et nende eesmärk on vältida käibemaksu maksmist või seda edasi lükata, lihtsalt käibemaksusüsteemi kohaldamisalast välja. Minu arvates ei peaks Euroopa Kohus kõnealust seisukohta toetama, kuna see on vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga. Kui Euroopa Kohus otsustab siiski oma praegusest seisukohast kõrvale kalduda ning toetada Ühendkuningriigi valitsuse esitatud väidete, peab ta tõsiselt kaaluma kõnealusest tõlgendusest tulenevaid probleeme, mida ma kirjeldan lühidalt järgmistes punktides. Veel tuleks tähelepanu pöörata ühise käibemaksusüsteemi mõtte ja olemusega rohkem kooskõlas olevatele vähemdrastilistele võimalustele, kuidas maksude vältimise skeemidega tulemuslikult toime tulla. Seda teemat käsitletakse lähemalt pealkirja all „Õiguse kuritarvitamine”.

38 — Selles osas vt ka 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk 1-983, punkt 24). Ühendkuningriigil on õigus, kui ta märgib, et käibemaksu tuleb kohaldada kooskõlas tegeliku majandusliku olukorraga ning selle näiline olemus ei ole määrav. Selles osas tugineb ta 20. veebruari 1997. aasta otsusele kohtuasjas C-260/95: DFDS (EKL 1997, lk 1-1005), kus Taanis asuvalle emaettevõtjale kuuluvat Ühendkuningriigis asuvat tütarettevõtjat, mille kaudu ta osutas teenust Ühendkuningriigis, peeti Taani emaettevõtja püüasukohaga allüksuseks Ühendkuningriigis kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses. Lisaks sellele leiti, et kohaldatava maksuõiguse kindlaksmääramisel tuleb juhinduda pigem sellest, kui kohast, kus teenuste osutaja oli asutanud ettevõtte. Selles kontekstis ja tegelikku majandus-olukorda silmas pidades leiti, et tütarettevõtja tegutses pelgalt oma Taani emaettevõtja allüksusena. DFDS aga ei soovinud mingil juhul jätta kuuenda direktiivi kohaldamisalast välja tegevusi, mis olid oma olemuselt objektiivselt majanduslikud juba seetõttu, et need teostati maksukohustuslase ja teiste täielikult selle kontrolli alla kuuluvate juriidiliste isikute vahel eesmärgiga vältida käibemaksu maksmist. Järelduse tegemisel selle kohta, et tehingud, mis on olemuselt objektiivselt majanduslikud, peaksid jääma kuuenda direktiivi kohaldamisalast välja, ei saa kõnealusele kohtuasjale tugineda.

54. Ühendkuningriigi seisukoht, et tehingute eesmärgile tuleb tähtsust omistada, viib tegelikult paradoksini, et kõnealused tehingud jäävad kuuenda direktiivi kohaldamisalast välja asjaolu tõttu, et osalised püüdsid esiteks vältida käibemaksu maksmist või seda edasi lükata. Nagu komisjon istungil nimetas, võivad kõnealust tõlgendust lisaks maksuhaldurile, nagu käesolevate kohtuasjade puhul, hakata lõpuks kasutama ka maksukohustuslased. Viimased võiksid põhimõtteliselt väita, et asjaomase tehingu eesmärki silmas pidades ei leidnud konkreetne väljund aset majandustegevuse raames ning peaks

seega käibemaksusüsteemi kohaldamisalast välja jääma. See on mõeldav näiteks Halifax'i kohtuasja puhul, kus Halifax ja LPDS sõlmisid ehitusteenuste osutamiseks konkreetse tehingu, mille tulemusena maksis Halifax umbes 164 000 Inglise naela suuruse summa, millest käibemaks moodustas umbes 25 000 Inglise naela. Kõnealuse tehingu nagu ka teiste tehingute ainus eesmärk oli vältida käibemaksu maksmist.<sup>39</sup> Seega peaks Ühendkuningriigi valitsuse tõlgenduse kohaselt kõnealune tehing jääma käibemaksusüsteemi kohaldamisalast välja, kuigi see tõi tegelikult kaasa käibemaksu maksmise. Minu arvates ei ole päris selge, kuidas kõnealust konkreetset tehingut Ühendkuningriigi valitsuse esitatud tõlgenduse kohaselt käsitleda, et see jääks kuuenda direktiivi kohaldamisalasse. See on vahetult seotud teise probleemiga, mis tuleneb tõlgendusest, mida Ühendkuningriigi valitsus toetab.

süsteemi kohaldamisalast välja jätmise tõttu arvesse ei võeta, on tegelikult vaja nende tarnete/teenuste, millelt tuleb käibemaksu maksta, saajate uuesti määratlemiseks taastada tarnete/teenuste ahel. Üsna tõenäoliselt ei ole nende tarnete või teenuste saajateks isikud, kes arvesse võtmata jäetud tehingutega seotud lepingutes või arvetel saajatena määratletud on. Selline taastamine toob kaasa tõsisid probleeme.

55. Halifax'i kohtuasjas esitatud eelotsuse taotlusest ilmneb, et kui maksu maksmise vältimiseks teostatud tehinguid käibemaksu-

56. Esiteks eeldab see, et näiteks ehitustööde teostamiseks Halifax'is ja Huddersfield'is ning ravimite ja proteeside omandamiseks BUPA-s eksisteerib üks tavaline viis. Seda laadi tavaline tehing jääks käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse, kuid see võib olla üksnes kujutluste vili, kuna põhimõtteliselt ei ole olemas ühtainsat tavalist viisi majandustegevuse teostamiseks. Iseenesest ei ole selles midagi iseäralikku, et näiteks üks krediidasutus kasutab selle asemel, et otse ehitustevõtjatega kontakteeruda, ehitusteenuste saamiseks vahendajana investeerimis- ja arendusühinguid. Kumbagi majandustegevuse teostamise viisi ei saa pidada teisest tavalisemaks. Ühe eelistamine selleks, et asendada poolte teostatud tegelikke tehinguid, millelt käibemaksu maksmata ei pea, on puhtalt meelevaldne.

39 — Lisaks sellele oli see keskne osa maksude vältimise skeemis, kui võrd see hõlmas kõiki tarneid või teenuseid, mida LPDS asjaomasel maksuaastal tegi, mis andis LPDS-ile õiguse nõuda tagasi sisendkäibemaks LPDS-ile samal perioodil osutatud ehitusteenuste eest, mille kohta CWPI oli arve esitanud.

57. Teiseks jätab see arvesse võtmata vara tõelise üleandmise või teenuste osutamise tasu eest ning keskendub selle asemel käibemaksuga maksustatava tehingu üldistele tulemustele. See ei ole kooskõlas ühise käibemaksusüsteemi tüüpilise omadusega, mis on sätestatud esimese ja kuuenda direktiivi artiklis 2 ja mille kohaselt käibemaksu kohaldatakse tehingupõhiselt kaubatarne või teenuse osutamise ahela kõigi tehingute suhtes.<sup>40</sup>

58. Veel üks ja minu arvates lahendamata probleem, mis Ühendkuningriigi valitsuse tõlgendusega kaasneb, on küsimus, kas selliste tegevuste väljajätmiseks kuuenda direktiivi kohaldamisalast peab maksusoodustuse saamise kavatsus olema kõigil skeemis osalevatel pooltel. Nagu komisjon istungil nimetas, võib see mõjutada tegelikult süütuid kõrvalseisjaid, kes teevad tarneid või osutavad teenuseid tehingus osalejatele, kelle ainus eesmärk on saada maksusoodustust, või kellele tarnitakse või osutatakse teenuseid selliste tehingus osalejate poolt. Minu arvates saab selle probleemi rahuldavalt lahendada ainult tunnistades täielikult

vastuvõetamatuks Ühendkuningriigi valitsuse esitatud tõlgenduse tarnest või teenusest, mida maksukohustuslane majandustegevuse raames teeb või osutab.

59. Eeltoodut arvesse võttes olen arvamusel, et Euroopa Kohus peaks siseriiklikele kohtutele vastama, et mõisteid „majandustegevus” ja „kaubatarne või teenuste osutamine” „maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb” nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi nr 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklite 2 ja 4 tähenduses tuleks tõlgendada nii, et kõiki kõnealuseid tehinguid tuleb käsitleda objektiivselt ja asjana iseeneses. Selles osas on ebaoluline asjaolu, et tarne või teenuse osutamise ainus eesmärk on saada maksusoodustust.

## B. Õiguse kuritarvitamine

60. Siseriiklikud kohtud tõstatasid küsimuse, kas õiguse kuritarvitamise mõiste, mida Euroopa Kohus on varem mitmes ühenduse õiguse valdkonnas tunnustanud, on kohaldatav ka käibemaksu valdkonnas. See doktriin takistaks maksukohustuslastel saada maksusoodustust tehingutelt, mille ainus eesmärk on kõnealust maksusoodustust saada.

<sup>40</sup> — Vt 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punktid 16–18); 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank (EKL 2000, lk I-4177, punkt 29) ja 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations (EKL 2001, lk I-6663, punkt 30).

61. Euroopa Kohtul on olnud võimalus esitada oma arvamus nn õiguse kuritarvitamise või lihtsalt kuritarvitamise küsimuses mitmes kohtuasjas. Ühendkuningriigi valitsus, keda toetavad Iirimaa, Madalmaade ja Prantsusmaa valitsused ning komisjon, tugineb kõnealusele kohtupraktikale, asudes seisukohale, et kõnealune doktriin on kohaldatav ka käibemaksu valdkonnas.

## 1. Kuritarvitamise mõiste Euroopa Kohtu praktikas

62. Euroopa Kohtu praktika analüüs näitab järjekindlalt, et ühenduse õiguses on kuritarvitamise mõistel rida lähenevaid elemente. Põhivabaduste kontekstist alustades on Euroopa Kohus väitnud, et kõnealuseid õigusi ei tohi ära kasutada liikmesriikide õigusnormide kohaldamise vältimiseks.<sup>41</sup> Seda mõtet on Euroopa Kohus tunnistanud

ka muudes konkreetsetes valdkondades, nagu sotsiaalkindlustus, kus leiti samuti, et soodustuste saamine kuritarvituse või pettuse teel on lubamatu.<sup>42</sup> Samuti leidis Euroopa Kohus ühise põllumajanduspoliitika valdkonna kohtuasjades, et eksporditoetusi käsitlevate asjaomaste õigusnormide kohaldamist „ei tohi mingil juhul laiendada nii, et see hõlmaks eksportijate kuritarvitusi”.<sup>43</sup> Sama valdkonna teises kohtuasjas, mis käsitles hüvitiste maksmist mitteliikmesriigist Saksamaale imporditud juustult, leidis kohus, et „juhul, kui on võimalik tõendada, et juustu import ja reeksport ei toimunud heauskse ärilise tehinguna, vaid ainult selleks, et saada ebaseaduslikult rahaline hüvitis”, ei kuulu see maksmisele.<sup>44</sup> Ka erinevat tüüpi kohtuasjades, mis on seotud äriühinguõigusega, nõustus Euroopa Kohus, et osanikul ei tohiks lubada toetuda ühenduse õigusnormile kõnealuse normi eesmärgiga selgelt vastuolus oleva väära kasu saamiseks.<sup>45</sup> Hilisemas kohtuasjas Centros, kus käsitleti asutamisevabaduse väidetavat rikkumist, kordas Euroopa Kohus oma seisukohta, sedastades, et „liikmesriik võib võtta meetmeid takistamiseks seda, et mõned tema kodanikud saaksid asutamislepinguga antud

41 — Vt näiteks 3. detsembri 1974. aasta otsus kohtuasjas 33/74: Van Binsbergen (EKL 1974, lk 1299, punkt 13); 3. veebruari 1993. aasta otsus kohtuasjas C-148/91: Veronica Omroep Organisatie (EKL 1993, lk 1-487, punkt 12) ja teenuste osutamise vabaduse osas 5. oktoobri 1994. aasta otsus kohtuasjas C-23/93: TV10 (EKL 1994, lk 1-4795, punkt 21); töötajate vaba liikumise kohta 21. juuni 1988. aasta otsus kohtuasjas 39/86: Lair (EKL 1988, lk 3161, punkt 43); kaupade vaba liikumise kohta 10. jaanuari 1985. aasta otsus kohtuasjas 229/83: Leclerc jt (EKL 1985, lk 1, punkt 27). Isikute vaba liikumise ja asutamisevabadusega seoses vt ka 7. veebruari 1979. aasta otsust kohtuasjas 115/78: Knoors (EKL 1979, lk 399, punkt 25), kus Euroopa Kohus tunnistas sõnaselgelt „liikmesriigi seaduslikku huvi takistada siseriikliku õiguse kohaldamise vältimist oma kodanike poolt asutamislepinguga loodud võimalusi ära kasutades”. Vt ka järgnevat väidet teises sõnastuses 3. oktoobri 1990. aasta otsuses kohtuasjas C-61/89: Bouchoucha (EKL 1990, lk 1-3551, punkt 14) ja 7. juuli 1992. aasta otsust kohtuasjas C-370/90: Singh (EKL 1992, lk 1-4265, punkt 24).

42 — 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-206/94: Paletta (EKL 1996, lk 1-2357, punkt 24).

43 — 11. oktoobri 1977. aasta otsus kohtuasjas 125/76: Cremer (EKL 1977, lk 1593, punkt 21).

44 — 3. märtsi 1993. aasta otsus kohtuasjas C-8/92: General Milk Products (EKL 1993, lk 1-779, punkt 21). Ühise põllumajanduspoliitikaga seoses vt ka 27. oktoobri 1981. aasta otsus kohtuasjas 250/80: Schumacher jt (EKL 1981, lk 2465, punktid 16 ja 18), kus Euroopa Kohus kohaldas tüüpilist teleoloogilist lähenemisviisi ning õiguse kuritarvitamise doktriini ei olnud vaja arvesse võtta.

45 — Vt 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-367/96: Kefalas jt (EKL 1998, lk 1-2843, punktid 20 ja 28) ja 23. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-373/97: Diamantis (EKL 2000, lk 1-1705, punkt 33).

õigusi kuritarvitada ja seeläbi vältida siseriiklike õigusnormide kohaldamist ning et õigustatud isikud saaksid ühenduse õigusnormidest väärtalt või ebaõigesti kasu”.<sup>46</sup>

63. Viimane lause kajastab kahte peamist konteksti, milles Euroopa Kohus kuritarvitamise mõistet on analüüsinud. Esiteks, kui ühenduse õigusnorme on siseriikliku õiguse kohaldamise vältimise eesmärgil kuritarvitades ära kasutatud. Teiseks, kui tuginetakse kuritarvituse eesmärgil ühenduse õigusnormidele, et saada kasu viisil, mis on vastuolus nende samade normide otstarbe ja eesmärkidega.<sup>47</sup>

64. Minu arvates võib ühenduse õiguse üldpõhimõtet pidada kindlasti kõnealusest kohtupraktikast tulenevaks.<sup>48</sup> Euroopa Kohus on seda mõtestanud, sedastades, et „ühenduse õigusele ei saa tugineda kuritarvituslikul või pettuse eesmärgil”.<sup>49</sup> See suhteliselt laialt ja üldsõnaliselt väljendatud

põhimõte ei ole aga iseenesest kasulik vahend, et hinnata, kas ühenduse õiguse konkreetset normist tulenevat õigust on kuritarvitatud. Selleks, et seda kasutada, on kuritarvituse kindlakstegemiseks vaja üksik-asjalikumat doktriini või tingimusi.<sup>50</sup>

65. Sellega seoses nähtub varasemast kohtupraktikast, et Euroopa Kohus püüab luua ettevaatlikult tasakaalu ühelt poolt selle vahel, et kuritarvitamist hindaksid siseriiklikud kohtud vastavalt asjaomastele siseriiklikele õigusnormidele,<sup>51</sup> ning teiselt poolt selle vahel, et oleks tagatud, et kõnealune hindamine ei kahjustaks selliste ühenduse õigusnormide täielikku mõju ja ühetaolist kohaldamist, millele väidetavalt kuritarvitades tuginetakse.<sup>52</sup> Selle tulemusena on Euroopa Kohus töötanud välja parameetri, millest lähtuvalt kõnealust hindamist siseriiklikul tasandil teostada. Esiteks peab kuritarvitamise hindamine tuginema objektiivsetele tõenditele. Teiseks, mis kõige olulisem, tuleb see teostada kooskõlas sellise

46 — 9. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-212/97: Centros (EKL 1999, lk I-1459, punkt 24). Asutamisevabaduse väidetava kuritarvitamisega seoses vt hilisem, 30. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-167/01: Inspire Art (EKL 2003, lk I-10155, punkt 136) ja samuti 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y (EKL 2002, lk I-10829, punktid 41 ja 45).

47 — Euroopa Kohus on pidanud ühenduse õigusest tulenevate õiguste teostamise piiramiseks analüüsima ka, näiteks eespool 45. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjades Kefalas jt ja Diamantis, siseriiklike kohtute probleemi seoses õiguse kuritarvitamist käsitlevate siseriiklike õigusnormide kohaldamisega.

48 — Vt kohtujurist La Pergola ettepanek eespool 46. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Centros, punkt 20.

49 — Vt muu hulgas eespool 45. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Diamantis, punkt 33.

50 — Seda võib näha eespool 45. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse Kefalas jt punktis 21, milles Euroopa Kohus nõustub, et on vaja reegleid „hindamiseks, kas ühenduse õigusnormist tuleneva õiguse teostamine on kuritarvituslik”.

51 — Selle kohta vt kohtujurist Tesaro ettepanek eespool 45. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Kefalas jt, punkt 27, milles ta väitis, et „Euroopa Kohus on lubanud igal siseriiklikul õigussüsteemil kohaldada oma tavaõiguse norme (mis lubavad kas „seadusest tahtlikku kõrvalehoidumist”, „väärat kujutamist” või miks ka mitte isegi „õiguse kuritarvitamist”), et välistada õigus tugineda teatavatel määratletud juhtudel ühenduse õigusnormidele”.

52 — Kõnealust lähenemisviisi võib näha nt eespool 42. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses Paletta, punkt 25; eespool 45. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsustes Kefalas jt punktid 21 ja 22 ning Diamantis, punktid 34 ja 35 ja eespool 46. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses Centros, punktid 24 ja 25.

ühenduse õigusnormi otstarbe ja eesmärki-  
dega, millele väidetavalt kuritarvituslikult  
tugineti.<sup>53</sup> Kuivõrd sellise otstarbe kindlaks-  
tegemine on tõlgendamise küsimus, on  
Euroopa Kohus mitmes kohtuasjas selgelt  
välistanud kuritarvitamise olemasolu.<sup>54</sup>

66. Kohtuasjas Emsland-Stärke<sup>55</sup> astus  
Euroopa Kohus aga sammu edasi, sõnastades  
ühenduse õiguse kuritarvituse doktriini täp-  
semalt. Euroopa Kohtult küsiti, kas eksport-  
tija võib jätta ilma õigusest saada ekspordi-  
toetust, hoolimata asjaolust, et formaalsed  
tingimused toetuse saamiseks olid vastavalt  
komisjoni 29. novembri 1979. aasta määruse  
(EMÜ) nr 2730/79, milles sätestatakse põl-  
lumajandustoodete eksporditoetuste süs-  
teemi kohaldamise üksikasjalikud ühiseeskir-  
jad, asjaomastele sätetele täidetud.<sup>56</sup> Sisuli-  
selt osalesid kõnealused kaubad nn taga-  
sipöörde (*U-turn*) kavas, mille kohaselt need  
eksporditi ning lasti kolmandas riigis tarbi-  
miseks ringlusse, kuid reimporditi koheselt  
sama transpordivahendit kasutades ilma  
muutusteta tagasi ühendusse.

67. Seega sedastas Euroopa Kohus, et ühen-  
duse õiguse kõnealuseid sätteid peaks tõl-  
gendama selliselt, et kuritarvituse korral  
tuleks toetuse saamise õigus ära võtta.  
Selleks, et teha kindlaks kõnealuse kuritarvi-  
tuse olemasolu, esitas Euroopa Kohus tingi-  
mused, milleks on esiteks „objektiivsete  
asjaolude kogum, millest tuleneb, et vaata-  
mata ühenduse õigusnormides ettenähtud  
tingimuste formaalsele täitmisele ei ole  
õigusnormides taotletud eesmärki saavuta-  
tud”<sup>57</sup> ning teiseks „subjektiivne element  
koosneb tahtest saavutada eelist, mis tuleneb  
ühenduse õigusnormidest, luues kunstlikult  
selle saavutamiseks vajalikud tingimused”.<sup>58</sup>  
Need on tingimused, mida Ühendkuningriigi  
valitsuse sõnul tuleks kohaldada ka ühise  
käibemaksusüsteemi raames, sõltumata sel-  
lest, et seda ei näe sõnaselgelt ette ükski  
kuuenda direktiivi ega siseriikliku õigusakti  
säte.

68. Sisuliselt on kuritarvituse mõistet (mil-  
lele ei viidata alati kui õiguse kuritarvitami-  
sele) käsitlevas kohtupraktikas väljakujune-  
nud muster, mille kohaselt kuritarvitamist  
hinnatakse selle põhjal, kas nõutav õigus on  
kooskõlas selle õigusnormi otstarbega, mil-

53 — Eespool 46. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse  
Centros punktis 25 sedastas Euroopa Kohus, et „siseriiklikud  
kohtud võivad eraldi juhtudel võtta objektiivsete tõendite  
alusel arvesse asjaomase isiku poolset kuritarvitamist või  
pettust selleks, et vajadusel keelata talle viidatud ühenduse  
õigusnormidest tulenev kasu. [Kuid] kuritarvituse või pettuse  
hindamisel peavad nad lähtuma kõnealuste normide eesmär-  
gist.”

54 — Vt nt eespool 45. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus  
Kefalas jt, punktid 24, 25 ja 29 ja eespool 46. joonealuses  
märkuses viidatud kohtuotsus Centros, punktid 26, 27 ja 30.

55 — 14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-110/99: Ems-  
land-Stärke (EKL 2000, lk 1-11569).

56 — EÜT 1979, L 317, lk 1.

57 — Eespool 55. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus  
Emsland-Stärke, punkt 52.

58 — *Ibidem*, punkt 53.

lest see formaalselt tuleneb.<sup>59</sup> Isik, kes väidab endal olevat õiguse, jäetakse sellest ilma üksnes määral, mil ühenduse õigusnormile, millest kõnealune formaalne õigus tuleneb, tuginetakse saamaks „väärat kasu, mis on selgelt vastuolus kõnealuse normi eesmärgiga”.<sup>60</sup> Kui aga õigust teostatakse kõnealuse ühenduse õigusnormi eesmärkide ja taotletavate tulemusena ette nähtud piirides, ei ole tegemist kuritarvitamisega, vaid lihtsalt õiguse õiguspärase teostamisega.<sup>61</sup>

on sedastanud komisjon oma kirjalikes märkustes.<sup>62</sup> Määravaks teguriks kuritarvituse olemasolu kinnitamisel tundub olevat ühenduse õigusnormide teleoloogiline kohaldamisala,<sup>63</sup> mis tuleb määratleda, et teha kindlaks, kas väidetav õigus tuleneb tegelikult kõnealustest õigusnormidest niivõrd, kuivõrd see ei jää selgelt väljapoole nende kohaldamisala. See selgitab, miks Euroopa Kohus viitab sageli mitte õiguse kuritarvitusele, vaid lihtsalt kuritarvitusele.

69. Seetõttu olen arvamusel, et kuritarvitamise mõiste toimib „põhimõttena, mis reguleerib ühenduse õiguse tõlgendamist”, nagu

70. Selles osas ei mõjuta kohtuasjas Emsland-Stärke nimetatud kuritarvitamise subjektiivne element ühenduse õiguses kasuta-

59 — Selle kohta vt kohtujurist Alberi ettepaneku punkti 69 eespool 55. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Emsland-Stärke. „Seega on üksikute impordi- ja eksporditehingute seaduslikkuse hindamisel võrdluse aluseks kõnealuse õigusnormi eesmärk”. Vt ka otsuse punkti 52. Hiljem sedastas ka kohtujurist Tizzano oma ettepaneku kohtuasjas C-200/02: Zhu ja Chen (EKL 2004, lk I-9925) punktis 114, et selleks, et otsustada, et konkreetset õigust on kuritarvitatud, „peab välja selgitama, kas huvitatud isik ei reeda vaidlusalusele õigust andvale ühenduse õigusnormile viidates selle mõtet ja ulatust”. Ettepaneku punktis 115 rõhutas ta, et kuritarvitamise tingimuse täitmise „[k]riteeriumiks on seega eelkõige see, kas on või ei ole moonutatud käsitletavat õigust andva ühenduse õigusnormi sihte ja eesmärke”.

60 — Eespool 45. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Diamantis, punkt 33; 12. märtsi 1996. aasta otsus kohtuasjas C-441/93: Pafitis jt (EKL 1996, lk I-1347, punkt 68) ja eespool 45. joonealuses märkuses viidatud kohtuasi Kefalas jt, punkt 22.

61 — Sellega seoses vt eespool 46. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Centros, punkt 27, kus Euroopa Kohus leidis, et asutamisevabaduse saamise eesmärki arvesse võttes ei saa asjaolu, et isik asutab ühes liikmesriigis äriühingu, et avada filiaal teises liikmesriigis selleks, et vältida teise liikmesriigi rangemaid äriühinguõiguse norme, „kujutada endast asutamisevabaduse kuritarvitamist”. Asutamiseõiguse kohaldamisala piiritlemisel võeti arvesse ka Euroopa Kohtu varasemat seda käsitlevat tõlgendust 10. juuli 1986. aasta otsuses kohtuasjas 79/85: Segers (EKL 1986, lk 2375, punkt 16).

62 — Selle kohta vt A. Kjellgren, „On the Border of Abuse”, *European Business Law Review*, 2000, lk 192. Isegi kohtuasjas Emsland-Stärke, kus kuritarvitamise mõiste oli paremini lahti seletatud, järgis Euroopa Kohus asjaomaste õigusnormide tõlgendamise lähenemisi. Selles osas on iseloomulik, et Euroopa Kohus sedastas kohtuotsuse resolutiivosas, et „[m]äärust (EMÜ) nr 2730/79 [...] tuleb tõlgendada nii, et [...]”. Kõnealuste kohtuasjade analüüsi puhul ei ole minu arvates oluline, kas põhimõtte omandab järk-järgult ühenduse õiguse iseseisva üldprintsibi staatuse või mitte, nagu on propageerinud D. Simon ja A. Rigaux, „La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit”, *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, II köide, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004, lk 579.

63 — Ühe kommentaatori (A. Kjellgren, „On the border of abuse”, millele on viidatud eespool 61. joonealuses märkuses, lk 193) sõnul „tugineb Euroopa Kohtu doktriin, mis käsitleb kuritarvitamist, suures osas ühenduse selliste õigusnormide tõlgendusele, mis on ise küsitavad: seega saab kuritarvitamise küsimusest küsimus, kas sitult kuritarvituslik käitumine jääb kõnealuse õigusnormi kohaldamisalasse või sellest välja”. Selle kohta vt ka kohtujurist La Pergola ettepanek eespool 46. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Centros, punkt 20.

tava kuritarvitamise mõiste tõlgenduslikku olemust.<sup>64</sup> Kohtuasjas Emsland-Stärke seostas Euroopa Kohus subjektiivset elementide järeldusega, et olukord, mis andis põhjust kohaldada teatavat ühenduse õigusnormi, oli puhtalt fiktiivne. Minu arvates ei tohiks fiktiivsuse tuvastamine põhineda ühenduse õiguse taotleja subjektiivsete kavatsuste hindamisel. Teatavate sündmuste või tehingute fiktiivne olemus tuleb kahtlemata kindlaks teha iga üksiku kohtuasja objektiivsete asjaolude põhjal. See on ka kooskõlas kohtuasjas Emsland-Stärke Euroopa Kohtu viitega tegevuse või käitumise „ainsale eesmärgile” kui keskele elemendile, mis toetab järeldust, et ühenduse õigust on kuritarvitatud.<sup>65</sup> Minu arvates on see, kui Euroopa Kohus asub seisukohale, et kuritarvitamine leiab aset alati, kui kõnealusel tegevusel ei saa olla muid eemärke või põhjendusi, kui saavutada ühenduse õigusnormide kohaldamine viisil,

mis on vastuolus nende eesmärgiga, samaväärne kuritarvitamise hindamise objektiivse kriteeriumi vastuvõtmisega. Need objektiivsed elemendid näitavad tõepoolest, et kõnealuses tegevuses osaleval isikul või osalevatel isikutel oli tõenäoliselt kavatsus ühenduse õigust kuritarvitada. Kuritarvitamise hindamisel ei ole nimetatud kavatsus aga määrav. Selle asemel on määrav objektiivselt käsitletud tegevus ise. Kujutlegem näiteks juhtumit, kus A järgib pikemat mõtlemata B nõuannet ning teostab tegevuse, millel puudub muu seletus, kui see, et A saab maksusoodustust. Asjaolu, et A-l ei olnud mingit subjektiivset kavatsust ühenduse õigust kuritarvitada, on kuritarvitamise hindamise seisukohalt muidugi ebaoluline. Tähtsust omab mitte A tegelik psüühiline seisund, vaid asjaolu, et tegevusel ei olnud objektiivselt muud seletust kui maksusoodustuse saamine.

64 — Viide subjektiivsele elemendile kohtuasjas Emsland-Stärke on ka täiesti arusaadav, pidades silmas kõnealuse konkreetse kohtuasja asjaolusid, kus tehingu pooled kavatsesid algusest peale kaubad uuesti ühenduse territooriumile tarnida ning neil ei olnud plaaniski kaupu jäädavalt Šveitsi eksportida. Teostatud tagasipöörde (*U-turn*) toiming oli ainult fassaad (kuigi tegelik), mis varjas erinevat reaalsust, nimelt seda, et pooled ei kavatsenud kunagi kaupu jäädavalt ühenduse territooriumilt välja viia. Seega võib kohtuasjas Emsland-Stärke käsitletud tehingut pidada teeselduks, kuna kõik sellesse kaasatud pooled olid ühiselt huvitatud sellest, et kasutatud dokumendid ja teostatud toimingud ei tooks tegelikult kaasa õiguslikke tagajärgi (õigusi ja kohustusi), mida nad kavatsesid kolmandatele isikutele ettekujutusena luua.

65 — Vt eespool 55. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Emsland-Stärke, punkt 50, kus kirjeldatakse selles kohtuasjas käsitletud kuritarvitamist kui „puhtalt formaalset ühenduse territooriumilt väljatoimetamist, mille ainus eesmärk oli saada eksporditoetust”. Euroopa Kohus on muudel juhtudel pidanud teatud tegevuse või käitumise „ainsat eesmärki” kuritarvituse olemasolu hindamiseks objektiivseks kriteeriumiks. Vt nt eespool 41. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Leclerc jt, punkt 27, milles sedastatakse, et ühenduse õigusele ei saa tugineda juhul, kui kaupade „eksporti ainus eesmärk on nende reeksportimine selleks, et vältida asjakohaste õigusaktide kohaldamist”, ja eespool 41. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lair, punkt 43, mille kohaselt „tuleb juhu, kui on võimalik objektiivsete tõendite alusel tuvastada, et töötaja on sisenenud ühte liikmesriiki ainsa eesmärgiga kasutada pärast väga lühikest töötatud perioodi ära selle riigi üliõpilastoetuste süsteemi, jälgida, et kõnealused ühenduse õigusnormid selliseid kuritarvitusi ei hõlma”.

71. Seetõttu ei tuleks minu arvates kohtuasjas Emsland-Stärke nimetatud subjektiivse elemendi olemasolu kindlakstegemiseks uurida osaliste raskesti hinnatavaid subjektiivseid kavatsusi. Selle asemel on osaliste kavatsused saada ühenduse õigusest vääralt kasu üksnes järeldatavad näilistest olukorrast, mida objektiivselt asjaolusid arvesse võttes hinnata tuleb. Eeldusel, et kõnealused objektiivsed asjaolud eksisteerivad, tuleb järeldada, et isik, kes tugineb ühenduse õigusnormi sõnasõnalisele tähendusele, väites endal olevat õiguse, mis on vastuolus õigusnormi eesmärkidega, ei väari seda, et seda õigust toetataks. Sellisel juhul tuleb kõnealust

õigusnormi, vastupidiselt selle sõnasõnalisele tähendusele, tõlgendada nii, et sellest õigust ei tulene. Minu arvates on ühenduse õiguses kasutatava kuritarvitamise doktriini tähtsaimaks osaks ühenduse õigusnormide ja teostatud tegevuste objektiivse eesmärgi ning mitte üksikisikute subjektiivse kavatsuste kaalutus. Seega olen seisukohal, et „õiguse kuritarvitamise” mõiste kasutamine selleks, et kirjeldada midagi, mis on Euroopa Kohtu praktika kohaselt oma olemuselt ühenduse õiguse tõlgendamise põhimõtte, võib olla tegelikult segadust tekitav.<sup>66</sup> Seetõttu eelistan ma kasutada „ühenduse õiguse kuritarvitamise keelamise” mõistet ning räägin „õiguse kuritarvitamisest” ainult juhul, kui seda on vaja teha lihtsuse mõttes.

72. Nüüd pöördun ma küsimuse juurde, mis puudutab ühenduse õiguse tõlgendamise põhimõtte kohaldatavust ühise harmonisee-

ritud käibemaksusüsteemi konkreetsetes valdkonnas ning kui see on kohaldatav, siis kriteeriumide sõnastamise juurde nende kohaldamiseks käesolevates kohtuasjades.

2. Põhimõtte kohaldatavus, mis keelab kuritarvitada ühenduse õigust ühises käibemaksusüsteemis

73. Nagu sedastas kohtujurist Tesouro, „peab iga õiguskord, mis püüab saavutada minimaalset lõpetatuse taset, sisaldama n-õ enesekaitsemeetmeid tagamaks, et sellest tulenevaid õigusi ei teostataks kuritarvitslikul, ülemäärasel ega kahjustaval viisil. Selline nõue ei ole ühenduse õigusele sugugi võõras.”<sup>67</sup> Olen arvamusel, et nagu iga õigussüsteem, ei ole ka ühine käibemaksusüsteem kaitstud seda ähvardava ohu eest seista silmitsi tegevustega, mis hoolimata sellest, et need on formaalselt õigusnormidega kooskõlas, kuritarvitavad selle õigusnormi otstarbe ja eesmärkidega vastuolus olles

66 — Sellega seoses märgin, et Euroopa Kohtu poolt kohtuasjas Emsland-Stärke tehtud otsuses ei kasutata näiteks väljendit „õiguse kuritarvitamine”. Selle asemel kasutas Euroopa Kohus väljendit „kuritarvitamine”. Sarnaselt sellele on Euroopa Kohus, viidates jälle vaid lihtsalt kuritarvitamisele, leidnud kohtuasjas C-109/01: Hacene Akrich (EKL 2003, lk I-9607, punkt 57) 23. septembril 2003. aastal tehtud otsuses, et tegemist on kuritarvitusega ning seepärast „ei kohaldata määruse nr 1612/68 artiklit 10, kui liikmesriigi kodanik ning mitteliikmesriigi kodanik sõlmivad mõistusa- bielu eesmärgiga vältida mitteliikmesriikide kodanike riiki sisenemise ja elukohaga seotud õigusnorme” (otsuse resolootiivosa punkt 2). Selles kohtuasjas on selgelt tegemist kuritarvitamise tõlgendamise põhimõttega. Kuritarvitamise doktriini kohaldamine toob kaasa ühenduse õigusnormi kohaldamata jätmise ning seega järelduse, et sellest ei tulene õigust — ühenduse õigusnormist tegelikult tuleneva õiguse teostamise piiramise küsimust ei tekkinud.

67 — Kohtujuristi ettepanek eespool 45. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Kefalas jt, punkt 24. Selle kohta vt ka D. Simon ja A. Rigaux, „La technique de consécration d'un nouveau principe”, millele on viidatud eespool 62. joonealuses märkuses, lk 568, kus autorid väidavad, et „le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques qui se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application.”

võimalusi, mis kõnealusest õigusnormist tulenevad.

tuste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk.”<sup>69</sup>

74. Seetõttu on raske kujutleda ühist käibemaksusüsteemi ühenduse õigussüsteemi kuritarvitusest vaba valdkonnana, kus kõnealust põhimõtet järgima ei peaks. Puudub põhjus, miks selline ühenduse õiguse üldpõhimõte peaks selles valdkonnas sõltuma õigusaktis sõnaselgelt kirjapandust, et ka käibemaksudirektiivide sätete kohta kehtib reegel, mida Euroopa Kohus on järjekindlalt väljendanud, nimelt: kasu saamiseks, mis on ühenduse õigusnormiga ilmselgelt vastuolus, ei saa samale õigusnormile formaalselt tugineda. Kõnealune reegel, mis on sõnastatud tõlgendamispõhimõttena, on asendamatu ühenduse õigusnormide kaitsmisel nende sõnasõnalisel tähendusel põhineva formaalse kohaldamise eest.<sup>68</sup> Idee, et kõnealune mõiste on samamoodi kohaldatav käibemaksu valdkonnas, on täielikult kooskõlas Euroopa Kohtu poolt kohtuasjas Gemeente Leusden hiljuti võetud seisukohaga, mille kohaselt „maksudest kõrvalehoidumise ja vältimise ning muude kuritarvi-

75. Kuivõrd kõnealuse põhimõtte all peetakse silmas tõlgendamise üldpõhimõtet, ei nõua see sõnaselget tunnistamist ühenduse õigusaktides, et selle suhtes võiks kohaldada kuuenda direktiivi sätteid. Seega ei saa me üksnes sellest, et kuuendas direktiivis puudub säte, mis väljendaks sõnaselgelt kuritarvitamist keelavat tõlgendamise põhimõtet (sama võiks näiteks kehtida ka õiguskindluse põhimõtte või õiguspärase ootuse põhimõtte suhtes, nagu lirima valitsus istungil märkis), järeldada, et ühenduse seadusandja kavatses kõnealuse põhimõtte kuuendast direktiivist välja jätta. Kui kuuendas direktiivis kõnealust põhimõtet väljendav säte ka oleks, võiks seda käsitleda olemasoleva üldpõhimõtte pelga deklareerimise või kodifitseerimisena, nagu komisjon on märkinud.<sup>70</sup>

68 — On selge, et iga õigusnormi ja iga õigusega kaasneb kuritarvitamise võimalus ning et õigussüsteem ei saa seda põhimõtteliselt lubada. Vt L. Cadiet ja P. Tourneau, „Abus de droit”, *Recueil Dalloz (droit civil)*, 2002, lk 3 ja 4 ning J. Ghestin ja G. Goubeaux, *Traité de droit civil, Introduction générale*, 3. väljaanne, LGDJ, Pariis, 1990, lk 673–676 ja 704, kelle sõnul tulenevad doktriinid, nagu õiguse kuritarvitamine (sama võib öelda ka seadusest kõrvalehoidmise kohta), kohtupraktikast ning kohtud on need algselt välja arendanud eesmärgiga takistada õigusnormide formaalsest ja mehaanilisest kohaldamisest tulenevaid ebasoovitavaid tagajärgi õigussüsteemi eesmärkide suhtes.

69 — 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep (EKL 2004, lk I-5337, punkt 76). Selle kohta vt ka kohtujurist Tizzano ettepaneku punktid 98 ja 99 samas kohtuasjas ning osundatud kohtupraktika.

70 — Sellega seoses vt kohtujurist Alberi ettepaneku kohtuasjas Emsland-Stärke punktis 80 väljendatud seisukohta, et määruse (EMÜ) nr 2988/95 Euroopa ühenduste finantsuvide kaitse kohta artikli 4 lõige 3 „ei loo uut õiguspõhimõtet, vaid lihtsalt kodifitseerib juba ühenduse õiguses olemasoleva üldise õiguspõhimõtte”. Seega ei sõltunud kõnealuse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamine kõnealuses kohtuasjas sellele järgnenud määruse nr 2988/95 jõustumisest.

76. Täpselt samadel põhjustel ei saa ma nõustuda apellantide poolt käesolevates kohtuasjades esitatud seisukohaga, et kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaldamine kuuenda direktiivi kontekstis peab kuuenda direktiivi artiklis 27 ettenähtud menetluse kohaselt sõltuma asjakohaste siseriiklike kõrvalehoidumist välistavate sätete vastuvõtmisest iga liikmesriigi poolt.<sup>71</sup> Sellise seisukohaga nõustumise korral muutuks ühine käibemaksusüsteem eriliseks õigusvaldkonnaks, kus tuleks lubada peaaegu igasugust oportunistlikku käitumist maksukohustustele saamise eesmärgil lähevad nende sätete sõnasõnalisele tähendusele tuginedes mööda maksuhaldurist, olukorras, kus liikmesriigid ei ole eelnevalt sellist käitumist keelavaid õiguslikke meetmeid vastu võtnud.

77. Lühidalt öeldes ei näe ma põhjust, miks ei võiks käibemaksualaseid õigusnorme tõlgendada vastavalt ühenduse õiguse kuritarvitamist keelavale üldpõhimõttele. On tõsi, et maksuõiguse osas on sageli väljendatud muret õiguskindluse pärast, mis tuleneb eeskätt vajadusest tagada maksumaksjatel lasuva maksukoormuse prognoositavus ning põhimõte, et maksustamine peab põhinema seadusel. Liikmesriikide õigusnormide võrdlusanalüüsid aga piisab, et teha selgeks, et

selline huvi ei välista teatavate üldnormide ja ebamäärase mõiste kasutamist maksuõiguse vallas, et takistada maksude õigusvastast vältimist.<sup>72</sup> Õiguskindlus peab olema tasakaalus muude õigussüsteemi väärtustega. Maksuõigus ei tohiks muutuda õiguse nn metsikuks lääneks, kus tuleb lubada peaaegu igasugust oportunistlikku käitumist, kui see vastab asjaomaste maksusätete rangelt formaalsele tõlgendusele ning seadusandja ei

72 — Vt nt Saksa Abgabenordnung, artikkel 42 (vt Kruse ja Düren, Tipke ja Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmidt, Köln, 2003, § 42), mis sisaldab õigusinstituutide kuritarvitamise mõistet (*Steuerungsumgehung durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten*); Austria Bundesabgabenordnung, artikkel 22 (BGBl. nr 194/1961), mida on muudetud ja mis inkorporeerib samuti sarnast tsiviilõiguslike vormide ja õiguslike struktuuride kuritarvitamise mõistet (*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*); Soome Laki verotusmenetlestä 1558/1995, artikkel 28, mis samuti kohaldab maksuõiguses tsiviilõiguslike struktuuride kuritarvitamise mõistet; Luksemburgi Loi d'adaptation fiscale, 1934, artikli 6 lõige 1, mis samuti kohaldab sarnast kuritarvitamise mõistet. Portugali Lei Geral Tributária (17. detsembri Decreto Lei 398/98), mida on muudetud 27. juuni 1999. aasta õigusaktiga Lei nr 100/99 ja sellele järgnevate õigusaktidega, artikli 38 lõige 2 sisaldab üldist kõrvalehoidumist välistavat sätet, mille kohaselt „õigustoimingud, mis on kavandatud selleks, et [vähendada] kunstlike vahendite [...] või õiguslike vormide kuritarvitamise abil“ maksukohustusi, ei tohi omada tagajärgi maksude valdkonnas. Hispaania Ley General Tributaria (17. detsembri 2003. aasta Ley 58/2003), milles käsitletakse konflikte maksuõiguse sätete kohaldamisel (*Conflicto en la aplicación de la norma tributaria*), artikkel 15 tugineb sellistele mõistetele nagu ilmselt näilised toimingud ja tehingud; Prantsuse Livre des procédures fiscales artikkel L.64 kohaldab maksuõiguses õiguse kuritarvitamise mõistet, mis koosneb õiguse kuritarvitamisest teeseldud tehingute kaudu ning õiguse kuritarvitamisest seadusest kõrvalehoidumise teel; Iirimaa Tax Consolidation Act 1997 artikli 811 lõige 2 sisaldab pealkirja all „maksukohustuste välimiseks tehtavad tehingud“ kõrvalehoidumist välistavat üldist sätet, milles kasutatakse selliseid mõisteid nagu tehingud, „mida ei teostata või ei korraldata peamiselt muul eesmärgil, kui saada maksusoodustust“ (vt artikli 811 lõike 2 punkti c alapunkt ii); Itaalia Decreto Legge 600/1973 artikkel 37bis, mis võeti vastu 8. oktoobri 1997. aasta õigusaktiga Decreto Legislativo nr 358 (24. oktoobri 1997. aasta Gazzetta Ufficiale nr 249) sisaldab üldist kõrvalehoidumise välimise sätet, mis põhineb õiguspärase majanduslike põhjendustete õigustoimingute mõistel (*atti privi di valide ragioni economiche*); Rootsi Lag om skatteflykt (1995:575) (maksudest kõrvalehoidumise välimise seadus) artikkel 2 sisaldab kõrvalehoidumise välimise üldist sätet, viidates maksusoodustusele kui õigustoimingu peamisele põhjusele. Madalmaades viitavad kohtud praktikas sageli maksuõiguse mõistele *fraus legis*, et lahendada küsimus, kas tehingu ainus või määrav eesmärk oli saada maksusoodustust.

71 — *Ibidem*, punkt 10.

ole võtnud üheseid meetmeid sellise käitumise takistamiseks.

78. Kuuenda direktiivi artikkel 27 ei välista kuritarvitamise doktriini vastuvõtmist ühiste käibemaksualaste õigusnormide tõlgendamiseks. On tõsi, et Euroopa Kohus on järjekindlalt sedastanud, et liikmesriigid on kohustatud järgima kõiki kuuenda direktiivi sätteid ega tohi maksukohustuslase vastu tugineda sättele, mis loob erandi direktiivi eesmärgist selles osas, milles erand ei ole kehtestatud vastavalt artiklile 27.<sup>73</sup> Seega ei saa maksudest kõrvalehoidumise või nende vältimise takistamise vajadusega põhjendada selliste siseriiklike meetmete vastuvõtmist, mis loob direktiivist erandi viisil, mida ei ole ette nähtud artiklis 27 sätestatud menetluses.<sup>74</sup> Lisaks sellele on lubatud ainult erandid, mis on proportsionaalsed ning vajalikud artiklis 27 üheselt väljendatud eesmärkide saavutamiseks.<sup>75</sup>

73 — 13. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 5/84: Direct Cosmetics (EKL 1985, lk 617, punkt 37).

74 — 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas C-50/87: komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 22; 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk 1-3795, punkt 35) ja 20. jaanuari 2005. aasta otsus kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic Gäsabäck AB (EKL 2005, lk 1-743, punkt 26).

75 — 10. aprilli 1984. aasta otsus kohtuasjas 324/82: komisjon vs. Belgia (EKL 1984, lk 1861, punktid 31 ja 32). Seoses eeskätt maksude vältimise ennetamisega lisas Euroopa Kohus liidetud kohtuasjades 138/86 ja 139/86: Direct Cosmetics Ltd vs. Commissioners of Customs and Excise (EKL 1988, lk 3937, punktid 21–24) 12. juulil 1988 tehtud otsuses, et „liikmesriik võib maksude vältimise ennetamiseks võtta kuuendat direktiivi piiravaid meetmeid isegi juhul, kui maksukohustuslane teostab objektiivselt majandustegevuse ilma kavatsuseta saada maksusoodustust. Siiski tuleb märkida, et maksudest kõrvalehoidumise, maksude vältimise ja maksuõiguse kuritarvitamise mõisted erinevad liikmesriigiti. Maksude vältimise mõistest rääkides on maksude vältimine Ühendkuningriigis seaduslik, samas kui maksudest kõrvalehoidumine on ebaseaduslik. Maksuõiguse kuritarvitamise üldmõiste puudumine Ühendkuningriigis ei võimalda teistes liikmesriikides eristada kuritarvituslikku maksude planeerimist (mille vaste Prantsusmaal on *évasion fiscale* või Portugalis *evasão fiscal*), mis on ebaseaduslik, ning lihtsat maksude planeerimist (Prantsusmaal *habilité fiscale* või Portugalis *evitamento fiscal*), mis vaatamata sellele, et see on maksuhaldurite hulgas mõistagi ebapopulaarne, on seaduslik. Selle kohta vt S.N. Frommel, „United Kingdom tax law and abuse of rights“, *Intertax*, 1991/2, lk 54–81, eriti lk 57.

79. Ühenduse õiguse kuritarvitamise keelamine, mida nähakse tõlgendamise põhimõttena, ei põhjusta aga erandide kuuenda direktiivi sätetest. Selle kohaldamise tulemusena ei saa tõlgendatud õigusnormi käsitleda kõnealust õigust andvana, kuna väidetav õigus ei vasta ilmselt sellise sätte eesmärkidele, millele kuritarvitades tuginetakse. Mis kõige tähtsam, kõnealuse tõlgendamise põhimõtte kasutamine ei too kaasa seda, et teostatud majandustegevus tuleks jätta käibemaksuõiguse mõttes arvesse võtmata või kuuenda direktiivi kohaldamisalast välja. Kuuenda direktiivi selle põhimõtte kohase tõlgendamise kõige ilmsem tulemus, mida õigusliku tõlgenduse kontekstis saab eeldada, on see, et erinevalt õigusnormi sõnasõnalisest tähendusest, sellest tegelikult kõnealust õigust ei tulene. Kui see tõlgendus toobki kaasa erandeid, siis üksnes normi tekstist, mitte normist enesest, mis koosneb enamast kui vaid selle sõnasõnalisest elemendist. Lisaks sellele järgib kõnealuse ühenduse tõlgendamise põhimõtte kohaldamine täielikult käibemaksualaste õigusnormide ühetäolise kohaldamise eesmärki kõikides liikmesriikides, mis rõhutab menetlustingimuste tähtsust ja mis piirab artiklis 27 ette nähtud teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumise või maksude vältimise takistamiseks mõeldud siseriiklike meetmete vastuvõtmist.

80. Järelikult puudub vastuolu ühises käibemaksusüsteemis kuritarvitamist keelava

ühenduse õiguse tõlgendamise põhimõtte kohaldamise ja menetluse vahel, mida näeb ette artikkel 27 selliste erimeetmete vastuvõtmiseks liikmesriikide poolt, mis teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumise või maksude vältimise takistamiseks kalduvad kõrvale kuuendast direktiivist.

81. Samuti ei nõustu ma mõne apellandi poolt esitatud vastuväitega, mille kohaselt sellist ühenduse õiguse kuritarvitamist keelava tõlgendamise põhimõtet ei saa kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse suhtes, kuna see õigus tuleneb kuuendast direktiivi rakendavatest siseriiklikest sätetest. Mahaarvamise õigus tuleneb kuuendast direktiivist. See on ühenduse õigus, mille õiguslik alus on kuuenda direktiivi artikkel 17 ja mille sisu ei jäta selle rakendamise osas liikmesriikidele mingit kaalutusõigust.<sup>76</sup> Eeldusel, et kõnealuste ühenduse õigusnormide sihiks on saavutada teatavaid eesmärgi ja tulemeid, peavad siseriiklikud ametiasutused neid rakendavaid siseriiklikke sätteid tõlgendama ja kohaldama vastavalt nendele eesmärkidele.<sup>77</sup> Seetõttu, kuivõrd

kõnealuse ühenduse õiguse tõlgendamise põhimõtte eesmärk on tagada, et ühenduse õiguse otstarvet ja eesmärgi, eriti kuuenda direktiivi nende sätete eesmärgi, millega kehtestatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, ei kahjustata, peavad seda tõlgenduslikku lähenemist järgima ka siseriiklikud ametiasutused sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitlevate siseriiklike sätete kohaldamisel.<sup>78</sup> Lisaks sellele nõustun ma komisjoni märkusega, et asjaolu, et Euroopa Kohus arendas kuritarvitamise mõiste välja määruse kontekstis ning olukorras, mis hõlmas ühenduse rahade kasutamist, nagu näiteks kohtuasjas Emsland-Stärke, ja mitte kuuenda direktiivi kontekstis, on ebaoluline. Oluline on aga see, et käibemaksu reguleerib ühtne süsteem ning see, et selle sätteid tuleks ühetaoliselt tõlgendada. Tuleb märkida, et kohtuasjas Gemeente Leusden on Euroopa Kohus juba sõnaselgelt viidanud kohtuasjas Emsland-Stärke kasutusele võetud kuritarvitamise mõistele, käsitledes seda kuuenda direktiivi kontekstis.<sup>79</sup>

82. Kõnealuse tõlgendamise põhimõtte kohaldamise peamised raskused ja sellele

76 — Vt eespool 40. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus BP Soupergaz, punkt 35: „Artikli 17 lõigetes 1 ja 2 määratletakse tingimused, millest mahaarvamisoigus tekib, ning õiguse ulatus. Need ei jäta liikmesriikidele nende rakendamise suhtes mingit kaalutusõigust.”

77 — Vt 13. novembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-106/89: Marleasing (EKL 1990, lk I-4135, punkt 8): „Siseriiklike õigusaktide kohaldamisel, hoolimata sellest, kas kõnealused sätted võeti vastu enne või pärast direktiivi, on siseriiklik kohus, kelle poole pöördutakse tõlgenduse saamiseks, kohustatud seda tõlgendama, lähtudes nii palju kui võimalik selle sõnastusest ja eesmärgist, et saavutada direktiiviga taotletud tulemusi”. Selle kohta vt P. Farmer, „VAT Planning: Assessing the „Abuse of Rights” Risk”, *The Tax Journal*, 27. mai 2002, lk 16.

78 — Vt 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer (EKL 2002, lk I-6325, punkt 27): „Direktiivi mõju ei ammendu selliste siseriiklike meetmete vastuvõtmisega, millega direktiivi õigesti rakendatakse. Ka pärast nende meetmete vastuvõtmist jääb liikmesriikidele kohustus tagada tegelikult direktiivi igakülgne kohaldamine”. Vt ka kohtujurist Geelhoedi ettepanek, punkt 42, kus ta leiab, et „nii rakendamise eest vastutaval asutusel kui siseriiklikel kohtutel lasub kohustus tagada direktiiviga taotletud tulemuste saavutamine”.

79 — Vt eespool 69. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gemeente Leusden, punkt 78.

vastuväited on seotud kriteeriumi sõnastamisega, millest lähtuvalt seda konkreetset valdkonnas kasutada. Seoses sellega tuleb arvesse võtta õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtet.

3. Käibemaksusüsteemile kohaldatava kuritarvituse mõiste konstrueerimine ühenduse õiguses vastavalt õiguskindluse ja maksukohustuslaste õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetele

83. Tõlgendamise põhimõtte, mis keelab ühenduse õiguse kuritarvitamise, kohaldamise kriteeriumid käibemaksuõiguse valdkonnas tuleb kehtestada selle harmoniseeritud süsteemi eriomadusi ja põhimõtteid silmas pidades. Kuritarvituse hindamise tingimused, mis võeti kasutusele kohtuasjas *Emsland-Stärke*, pakuvad selles osas märkimisväärseid juhiseid, kuid käibemaksu kui objektiivse olemusega maksu eripära tõttu ei ole selle automaatne ülevõtmine soovitatav. Lisaks tuleb ühiste tingimuste puudumist kuritarvitamise keelamise põhimõtte kasutamiseks ühenduse õiguse kõikides valdkonda-

des käsitleda ühenduse õiguses sama loomulikuna kui mis tahes siseriiklikus õigussüsteemis.<sup>80</sup>

84. Ühise käibemaksusüsteemi suhtes kohaldatava ühenduse õiguse põhimõtte kohaldamisala määratlemine seisneb kokkuvõttes maksukohustuslastele teatavaid õigusi andvate käibemaksudirektiivi sätete tõlgendamise piiride kindlakstegemises. Selles osas peab kuritarvitamise keelamise objektiivne analüüs olema tasakaalus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetele, mis samuti „moodustavad osa ühenduse õigussüsteemist”<sup>81</sup> ja mida tuleb kuuenda direktiivi sätete tõlgendamisel arvesse võtta.<sup>82</sup> Nendest põhimõtetest tuleneb see, et maksukohustuslastel peab olema õigus teada oma maksualast seisundit ette ning tugineda sel

80 — Kõnealune põhimõte võib moodustada osa õiguse kuritarvitamise või seadusest kõrvalehoidmise eridoktriinidest eraõiguse tsiviilõigussüsteemis, kuid näiteks maksuõiguses erinevad kriteeriumid, mille alusel neid kasutatakse, märkimisväärselt, kuigi nende nimed võivad olla sarnased. Prantsusmaal näiteks on õiguse kuritarvitamise mõiste maksuõiguses, mis on ära toodud 72. joonealuses märkuses viidatud *Livre des procédures fiscales* artiklis L.64, kaheosaline, hõlmates teeseldud tehinguid ning toiminguid, millega kaasneb seadusest kõrvalehoidmine. Seega ei oma õiguse kuritarvitamine Prantsuse maksuõiguses sama tähendust kui Prantsuse asjaõiguses või lepinguõiguses. Vt M. Cozian, „La notion d’abus de droit en matière fiscale”, *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, lk 50–57, ning Prantsusmaal ja Ühendkuningriiki käsitlevat võrdlevat ülevaadet, S. Frommel, „United Kingdom tax law and abuse of rights”, *op. cit.*, lk 57 ja 58.

81 — Vt eespool 69. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Gemeente Leusden*, punkt 57; 3. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-381/97: *Belgocodex* (EKL 1998, lk I-8153, punkt 26); 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: *Schloßstraße* (EKL 2000, lk I-4279, punkt 44) ja eespool 78. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Marks & Spencer*, punkt 44.

82 — Vt eespool 69. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Gemeente Leusden*, punktid 58, 65 ja 69.

eesmärgil käibemaksualaste õigusaktide sõnasõnalisele tähendusele.<sup>83</sup>

on maksukohustuslastele jätnud. Kõnealune määratlus peab arvesse võtma ka õiguskindluse ja maksukohustuslaste õiguspärase ootuste kaitse põhimõtteid.

85. Lisaks sellele on Euroopa Kohus kooskõlas seisukohaga, mille liikmesriigid on üldiselt maksude valdkonnas vastu võtnud, järjekindlalt sedastanud, et maksukohustuslasel on õigus korraldada oma ettevõtlikus selliselt, mis vähendab tema maksukoormust. Kohtuasjas BLP Group otsustas Euroopa Kohus, et „ettevõtja valik maksust vabastatud ja maksustatavate tehingute vahel võib põhineda asjaoludel kogumis ja eelkõige käibemaksusüsteemi eesmärki toetavatel maksualastel kaalutlustel”.<sup>84</sup> Puudub kohustus tegeleda äritegevusega selliselt, mis maksimeeriks riigi poolt saadava maksutululu. Peamine idee seisneb vabaduses valida kulude minimeerimiseks vähim maksustatav viis majandustegevuse teostamisel.<sup>85</sup> Teisest küljest eksisteerib selline vabadus ainult käibemaksusüsteemis ette nähtud õiguslike võimaluste vallas. Kuritarvitamise keelamise põhimõtte normatiivne eesmärk käibemaksusüsteemis on määratleda võimalused, mille ühised käibemaksu käsitlevad õigusnormid

86. Kõnealuste põhimõtete tõttu tuleb käibemaksualaste õigusnormide kuritarvitamist keelava ühenduse õiguse tõlgendamise põhimõtte kohaldamisala määratleda viisil, mis ei mõjuta õiguspärasust kaubandust. Selline võimalik negatiivne mõju on aga välistatud, kui kuritarvitamise keelamist tõlgendatakse selliselt, et maksukohustuslasele ei anta taotletavat õigust ainult juhul, kui asjaomasel teostatud majandustegevusel ei ole muud objektiivset põhjendust kui selle õiguse taotlemine maksuhaldurilt ning kui selle õiguse tunnustamine on vastuolus ühise käibemaksusüsteemi asjaomaste sätete eesmärkide ja taotletavate tulemitega. Seda laadi majandustegevus, isegi juhul kui see ei ole ebaseaduslik, ei vääri kaitset ühenduse õiguse õiguskindluse ja õiguspärase ootuste kaitse põhimõtete poolt, kuna selle ainus tõenäoline otstarve on õõnestada õigussüsteemi eesmärke.

83 — Vt 22. veebruari 1989. aasta otsus liidetud kohtuasjades 92/87 ja 93/87: komisjon vs. Prantsusmaa ja Ühendkuningriik (EKL 1989, lk 405, punkt 22) ja eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Sudholz, punkt 34. Selle kohta vt ka 18. joonealust märkust, kus viidatakse kohtupraktikale, mis on analoogia tõttu kohaldatav käibemaksu suhtes.

84 — Eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus BLP Group punkt 26; 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International (EKL 2001, lk I-7257, punkt 33) ja ka eespool 69. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gemeente Leusden, punkt 79.

85 — Maksude maksmine on muidugi kulu, mida ettevõtja võib eeldusel, et ta täidab temal lasuvaid maksukohustusi, võtta õigustatult arvesse, valides võimaluste vahel, kuidas oma majandustegevust teostada. Mõnes isikus võib kahtlusi tekitada küll sellise vabaduse moraalsus, kuid kindlasti mitte sellele õiguspärasus.

87. Seetõttu olen seisukohal, et käibemaksusüsteemi suhtes kohaldatav ühenduse õiguse kuritarvitamise mõiste on kasutatav tingimusel, mis koosneb kahest elemendist. Ühenduse õiguse kuritarvitamise kindlakstegemiseks kõnealuses valdkonnas peab see sisaldama mõlemat elementi. Esimene vastab kohtuasjas Emsland-Stärke nimetatud subjektiivsele elemendile, kuid see on subjek-

tiivne ainult niivõrd, kuivõrd selle eesmärk on teha kindlaks kõnealuste tegevuste eesmärk. Kõnealune eesmärk, mida ei tohi segamini ajada nendes tegevustes osalejate subjektiivsete kavatsustega, tuleb objektiivselt kindlaks määrata selle põhjal, kas tegevusel puuduvad muud majanduslikud põhjendused peale maksusoodustuse saamise. Järelikult võib seda elementi pidada *autonoomia elemendiks*. Tegelikult peavad siseriiklikud ametiasutused selle rakendamisel tegema kindlaks, kas kõnealusel tegevusel on iseseisev alus, mis maksukaalutlusi kõrvale jättes võib sellele juhtumi asjaoludest tulenevalt mingi majandusliku õigustuse anda.

88. Pakutud tingimuse teine element vastab kohtuasjas Emsland-Stärke nimetatud objektiivsele elemendile. Tegelikult on see teleoloogiline element, mille abil võrreldakse väidetavalt kuritarvitatud ühenduse õigusnormide otstarvet ja eesmarke vaatlusaluse tegevuse otstarbe ja eesmärkidega. Teine element on oluline mitte ainult seetõttu, et ta pakub standardi, millega võrreldes kõnealuse tegevuse otstarvet ja eesmarke hinnata. Samuti pakub see kindlust ka nendel juhtudel, kui tegevuse ainus eesmärk võib olla maksukoormuse vähendamine, kuid kui kõnealune eesmärk tuleneb tegelikult valiku tegemisest erinevate maksukordade vahel,

mille ühenduse õigusaktid on jätnud reguleerimata. Seega, kui puudub vastuolu maksukohustuslase poolt taotletava ja õigusnormiga taotletavate tulemite vahel, ei saa tegemist olla kuritarvitamisega.

89. Kuritarvitamise keelamine ei ole tõlgendamise põhimõttena enam asjakohane, kui teostatud majandustegevusel võib olla mõni muu põhjendus kui üksnes maksusoodustuste saamine maksuhaldurilt. Tõlgendades niisugustel asjaoludel õigusnormi kirjutamata üldpõhimõtte alusel nii, et sellest ei tulene kõnealust kasu, annaks see maksuhaldurile liiga suure kaalutusõiguse otsustamiseks, millist antud tehingu eesmärkidest tuleks käsitleda kesksena. Sellega kaasneks suur ebakindlus ettevõtjate poolt tehtavate õiguspäraste valikute osas ning see mõjutaks selgelt kaitset väärivaid majandustegevusi, eeldusel, et need omavad vähemalt mingis osas tavapärast äritegevuse eesmärki.

90. Kahtlemata tuleb tunnistada võimalust, et sellisel juhul, kui tegevusi teostatakse korrana nii maksudega seotud kui nendega mitteseotud kaalutlustel, võib kehtestada täiendavaid piiranguid taotluste puhul, mis tulenevad tegevustest, mille keskne eesmärk vähemal või suuremal määral on saada maksusoodustust. See aga nõuab asjakohaste siseriiklike seadusandlike meetmete vastuvõtmist. Pelgalt tõlgendusest siin ei piisa.

Kõnealuste meetmete hulka võivad kuuluda sedalaadi üldisemad kuritarvitamise vältimise sätted, nagu on vastu võetud mõnes liikmesriigis ja mis on muu hulgas kohaldatavad ka käibemaksu suhtes ning mis võivad erineda oma kohaldamisalalt, *modus operandi* või toime poolest kuritarvitamise keelamist puudutava ühenduse tõlgendava põhimõtte kasutamisest käibemaksu valdkonnas.<sup>86</sup> Igal juhul peavad sellised õigusaktid vastama artiklis 27 sätestatud menetlusele ning Euroopa Kohtu selles osas kehtestatud piirangutele.<sup>87</sup>

õigusnormidega, millest maksusoodustuse saamine formaalselt tuleneb, kahjustaks taotletavaid eesmäärke ja tulemeid. Teiseks, et õigus tuleneb majandustegevusest, millel ei ole objektiivselt muud põhjendust, kui väidetava õiguse saamine.

91. Eelnimetatud analüüsi põhjal olen ma seega arvamusel, et on olemas ühenduse õigusnormide kuritarvitamist keelav ühenduse õiguse tõlgendamise põhimõte, mis on kohaldatav ka kuuenda direktiivi suhtes. Kõnealuse põhimõtte kohaselt tuleb kuuenda direktiivi sätteid tõlgendada selliselt, et neist ei tulene õigusi, mis osutuvad võimalikuks ainult nende sõnasõnalise tähenduse tõttu, kui tuvastatakse kahe objektiivse elemendi olemasolu. Esiteks, et sellise õiguse saamine

4. Kuuenda direktiivi sätete eesmärk seoses mahaarvamise õigusega ning nende tõlgendamine vastavalt ühenduse õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõttele

92. Käesolevas kolmes kohtuasjas käsitletakse selliste ühenduse õigusnormide väidetavat kuritarvitamist, mis annavad õiguse arvata maha sisendkäibemaks. Tulenevalt eespool kirjeldatud kuritarvitamise tingimustest on esmalt vaja kindlaks määrata nende kuuenda direktiivi sätete otstarve ja eesmärgid, mis reguleerivad mahaarvamise õigust. Seejärel saavad siseriiklikud kohtud teha kindlaks, kas neile lahendada antud kohtuasjades saavutatakse need eesmärgid, kui tuvastatakse, et apellandid omavad nende poolt väidetavatel asjaoludel õigust maha arvata või tagasi saada sisendkäibemaks.

86 — Mõned mitmes liikmesriigis (kirjeldatud 72. joonealuses märkuses) vastu võetud siseriiklikud kuritarvitamist vältivad üldisema iseloomuga sätted on kohaldatavad, vähemalt põhimõtteliselt ka käibemaksu suhtes nendes liikmesriikides. See on nii Prantsusmaal, Saksamaal, Austrias, Hispaanias, Soomes, Iirimaal, Luksemburgis ja Portugalis.

87 — Vt eespool 78. joonealune märkus. Euroopa Kohus nõustus artikli 27 kontekstis, et „üsnä üldiselt või abstraktselt sõnastatud sätet ei saa vältida“. Vt 29. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-63/96: Skripalle (EKL 1997, lk I-2847, punkt 29).

93. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 2 selgub *a contrario*, et kui maksukohustuslane

teeb või osutab käibemaksust vabastatud tarne või teenuse, ei ole tal õigust maha arvata sisendkäibemaksu kaupadelt või teenustelt, mida nende käibemaksust vabastatud tarnete jaoks kasutati.<sup>88</sup> Lisaks on Euroopa Kohus sedastanud, et „kõnealusel kaubad ja teenused peavad olema maksustatavate tehingutega otseselt ja vahetult seotud”.<sup>89</sup> Sellest ei piisa, kui need on maksukohustuslase maksustatavate tehingutega vaid kaudselt seotud, kuna see nõuaks maksukohustuslase poolt taotletava lõpliku eesmärgi arvessevõtmist, ning seda tuleb sellega seoses ebaoluliseks pidada.<sup>90</sup> Maksukohustuslase õigus arvata maksustatavate tarnete tegemisel või teenuste osutamisel makstud sisendkäibemaks maha käibemaksust kujutab endast neutraalsuse põhimõtte tuletist.<sup>91</sup> Käibemaks on tegelikult üldine tarbimismaks, mida peaksid maksuma lõpptarbivad.<sup>92</sup> Vastavalt sellele samale põhimõttele *ei tohi* maksukohustuslasel olla õigust maha arvata või tagasi saada maksuvabade tehingute jaoks saadud tarnetelt makstud sisendkäibemaksu. Kui maksukohustuslase poolt tehtud tarneid või osutatud teenuseid käibemaksuga ei maksustata, püüab kuues

direktiiv takistada teda vastavat sisendkäibemaksu tagasi saamast. See toob kaasa järel-duse, mida komisjon istungil rõhutas, et käibemaksust vabastamine kuuenda direktiivi mõttes ei tähenda, et kuuenda direktiiviga püütakse vabastada lõpptarbija täielikult igasugusest maksukoormusest.<sup>93</sup>

88 — Vt eespool 38. joonealusel märkuses viidatud kohtuotsus BLP Group, punkt 28; 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-302/93: Debouche (EKL 1996, lk I-4495, punkt 16); 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrrecht (EKL 1995, lk I-2775, punktid 27 ja 28). Vt ka B. Terra ja J. Kajus, „A Guide to VAT”, lk 802 ning P. Farmer ja R. Lyal, „EC Tax Law”, lk 190 ja 191.

89 — Eespool 38. joonealusel märkuses viidatud kohtuotsus BLP Group, punkt 19; eespool 40. joonealusel märkuses viidatud kohtuotsused Midland Bank, punktid 30–33 ja Cibo Participations, punktid 31–35. Vt ka eespool 88. joonealusel märkuses viidatud kohtuotsus Armbrrecht, punkt 29.

90 — Eespool 38. joonealusel märkuses viidatud kohtuotsus BLP Group, punktid 19 ja 24; eespool 40. joonealusel märkuses viidatud kohtuotsused Midland Bank, punkt 20 ja Cibo Participations, punkt 29.

91 — Nagu Euroopa Kohus on eespool 12. joonealusel märkuses viidatud kohtuotsustes komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 17 ja Rompelman, punkt 19 otsustanud: „on mahaarvamise süsteemi sisuks ettevõtja täielik vabastamine tema majandustegevuse raames maksustamisele kuuluva või juba tasutud käibemaksu koormast. Ühtne käibemaksusüsteem kindlustab, et igasugune majandustegevus [...] maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus on iseenesest maksustav”. (Kohtujuristi kursiiv.)

92 — Vt B. Terra ja J. Kajus, eespool 88. joonealusel märkuses tsiteeritud teoses, lk 361–365.

94. Kolmes siin vaadeldavas kohtuasjas aga ilmneb eelotsusetaotlustest, et maksukohustuslased, kellel vastavalt käibemaksu mahaarvamise süsteemi eespool kirjeldatud eesmärkidele ei tohiks olla võimalik käibemaksu maha arvata või seda tagasi saada, välja arvatud piiratud osalt oma sisendist, on rakendanud skeeme, mis on neil võimaldanud seda tulemust vältida ning sisendkäibemaksu tervikuna tagasi saada. Mõnevõrra erineb see kohtuasja BUPA Hospitals jt puhul, kus väljatöötatud skeem võimaldas BUPA-l saada jätkuvalt kasu käibemaksu nullmäära režiimist, mis alates 1. jaanuarist 1998 Ühendkuningriigis enam ei kehtinud

93 — Teatav osa maksukohustuslaste poolt makstavast mitte-mahaarvatavast sisendkäibemaksust liidetakse tööpoolest lõpptarbija poolt makstavale hinnale.

ning mis asendati käibemaksust vabastamisega ilma mahaarvamise õigusega.<sup>94</sup>

osas sisendkäibemaks tagasi. Olukord näib olevat selline Halifax'i ja Huddersfield'i asjas, kus mõlemad käibemaksust osaliselt vabastatud üksused võisid sisendkäibemaksu ilmselt tagasi saada, kuigi ainult piiratud kohaldatava proportsiooni alusel.

95. Vastutus selle kindlakstegemise eest, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise või tagasisaamise õiguse tunnustamine seda taotlevate maksukohustuslaste kasuks on käesolevates kohtuasjades kooskõlas kuuenda direktiivi asjaomaste sätete taotletud otstarbe ja eesmärkidega, nagu on määratletud eespool, peab lasuma igal juhul siseriiklikel kohtutel. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtud leiavad, et neid eesmärke teenitakse vaid osaliselt, niivõrd, kuivõrd [käibe]maksust vabastatud maksukohustuslastel on õigus saada tagasi teatav osa makstud sisendkäibemaksust, siis tuleb mahaarvamist reguleerivaid kuuenda direktiivi sätteid tõlgendada sellisena, et need annavad asjaomastele maksukohustuslastele õiguse saada selles

96. Siseriiklikud kohtud peavad ühenduse õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte teist tõlgendavat elementi silmas pidades kindlaks tegema ka selle, kas neile lahendada antud kohtuasjades asjaomaste maksukohustuslaste poolt teostatud majandustegevus on suunatud muule kui maksusoodustuse saamisele. Teisisõnu peavad siseriiklikud kohtud otsustama, kas kõnealuseid tegevusi võib pidada sellisteks, millel on iseseisev majanduslik põhjendus, millel ei ole seost käibemaksu maksmise vältimise või edasilükkamise eesmärgiga.

94 — Teatava paralleeli võib tõmmata käesolevates kohtuasjades käsitlevate tegevuste ning kohtuasjas C-296/95: EMU Tabac jt (EKL 1998, lk 1-1605) analüüsitud tegevuse vahel, mis vastavalt siseriikliku kohtu kirjeldusele võimaldas Ühendkuningriigi elanikel saada Ühendkuningriigis tugiostulist lahkumata Luksemburgi poest ostetud tubakat. Selles kohtuasjas põhines skeem agentide kasutamisel ning võimaldas tegelikuses lõpptarbijatel vältida Ühendkuningriigis makstavat aktsiisimaksu, mis oli suurem kui Luksemburgis. Nagu kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer oma ettepaneku punktis 89 kinnitas: „kui viimase abinõuna peaks osutama vajalikuks, võiks siseriiklik kohus keelduda apellantide poolt taotletud õigusnormi (algselt maksustamine) kohaldamisest põhjendusel, et selle kohaldamine käesolevas asjas oleks selgelt vastuolus direktiivi [92/12/EMÜ] tegeliku tähenduse ja eesmärkidega ning kahjustaks selle teiste sätete tõhusust. Selline käitumine oleks vaid üldise õiguspõhimõtte kohaldamine, mis keelab seadust kuritarvitavad toimingud“. Euroopa Kohtu vastus põhines direktiivi asjaomaste sätete, nimelt artikli 8 tõlgendusel, sedastades, et neid tuleb tõlgendada selliselt, et need ei ole kohaldatavad, kui maksustatavate kaupade ostmise ja/või vedu toimub agendi kaudu (vaata otsuse punkt 37).

97. Kui siseriiklikud kohtud leiavad nendes kohtuasjades kaks kõnealust elementi, siis tuleb järeldada, et kuuenda direktiivi sisendkäibemaksu mahaarvamise ja tagasimaksmise õigust käsitlevatest asjaomastest sätetest, mida on ühenduse õiguse kuritarvitamise keelamise põhimõtte kohaselt õigesti tõlgendatud, sellist õigust ei tulene või tuleneb vaid osaliselt.

5. Kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 tõlgendamine niivõrd, kuivõrd see on oluline BUPA kohtuasjas

98. Oma analüüsi lõpetuseks käsitlen ma BUPA kohtuasja teatavaid konkreetseid aspekte, mis minu arvates põhjendavad erinevat kohtlemist, lähtudes kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teisest lõigust.

99. BUPA puhul aitavad kõnealused kokkulepped tegelikult saada tagasi kaupade omandamiselt makstud sisendkäibemaksu perioodil, mil seda õigust enam ei eksisteerinud. Käibemaksu optimeerimise skeemi edu tagamisel on keskne osa ettemaksu kokkulepetel. Selles osas pööraksin ma tähelepanu juba eelotsusetaotlusest ilmnevale asjaolule, et ettemakse kokkulepped viitavad ilmselt mis tahes „ravimile [või proteesile], mida BHL [või GDL] võib tahta osta” nende hulgas, mida on ettemakse kokkulepetele lisatud loeteludes üldiselt kirjeldatud. Lisaks sellele, et BHL või GDL pidid ravimeid ja proteese tulevikus täpsustama, võivad mõlemad pooled ka lepingu ühepoolselt lõpetada ning lõpetamine toob kaasa kõigi nende ettemakstud summade tagasimaksmise, mida ei ole veel ravimite või proteeside ostmiseks kasutatud.

100. Artikli 10 lõike 2 teise lõigu tekst viitab olukorrale, kus „enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks”. Artikli 10 lõike 2 teine lõik nõuab minu arvates õigesti tõlgendatuna, et selleks, et kõnealune säte kehtiks kaupade ja teenuste ettemakse kohta, peavad kõnealused kaubad ja teenused olema enne ettemakse teostamist täpselt määratletud. Lihtsalt ettemakse tegemine kaupade eest, mida on üldiselt nimetatud loetelus, millest ostja võib tulevikus valida ühe ühiku või rohkem või mitte ühtegi, asjaoludel, kus ostja võib lepingu igal ajal ühepoolselt lõpetada ning kasutamata osa ettemaksust tagasi saada, ei ole piisav ettemakse iseloomustamiseks ettemaksena kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teise lõigu tähenduses. Kõnealustel asjaoludel ei kuulu ettemakse kokkulepped, nagu need, mis on kõne all BUPA kohtuasjas, sellises ulatuses, nagu neid võib eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt kirjeldada kui oma olemuselt tulevikus ostmise kokkuleppeid eespool kirjeldatud tähenduses, kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teise lõigu kohaldamisalasse.

101. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et BUPA kohtuasja asjaolud ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teise lõigu siin esitatud tõlgendusega, on veel võimalik hinnata sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust käsitlevate ühenduse õigus-

normide kuritarvitamist. Minu arvates selline kuritarvitamine eksisteerib, kui BUPA ettemakse kokkulepete sõlmimisel ei ole tingimustel, mida peab objektiivselt hindama siseriiklik kohus, muud põhjendust, kui saavutada praktiline tulemus, mis kahjustab pärast 1. jaanuari 1998 kohaldatava käibemaksu mahaarvamise ühise korra eesmärke, nimelt vabastada maksust ilma mahaarvamise õigusest.

#### **IV. Ettepanek**

102. Eeltoodust lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata VAT and Duties Tribunal, London'i, High Court'i ja VAT and Duties Tribunal, Manchester'i esitatud küsimustele järgmiselt:

— Kohtuasjades C-255/02 ja C-223/03:

1. Mõisteid „majandustegevus” ja „tarnimine või teenuste osutamine” „maksukohustustlase poolt, kes sellena tegutseb” nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi nr 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas

artiklite 2 ja 4 tähenduses tuleks tõlgendada sellisena, et kõiki kõnealuseid tehinguid tuleb käsitleda objektiivselt ja asjana iseeneses. Selles osas on ebaoluline asjaolu, et tarne tehti või teenus osutati ainsa eesmärgiga saada maksusoodustust.

2. Kuuendat direktiivi tuleks tõlgendada selliselt, et see ei anna maksukohustuslasele vastavalt ühenduse õigusnormide kuritarvitamist keelavale ühenduse õiguse tõlgendamise põhimõttele õigust arvata sisendkäibemaksu maha või saada see tagasi, kui tingimustel, mida peavad hindama siseriiklikud kohtud, leitakse kaks objektiivset elementi. Esiteks see, et kõnealuse õiguse tegelik saamine kahjustaks nende õigusnormidega taotletavaid eesmärke ja tulemusi, millest kõnealuse õiguse saamine formaalselt tuleneb. Teiseks see, et õigus tuleneb tegevusest, millel ei ole muud põhjendust, kui väidetava õiguse saamine.

— Kohtuasjas C-419/02:

1. Mõisteid „majandustegevus” ja „tarnimine või teenuste osutamine” „maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb” nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi nr 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklite 2 ja 4 tähenduses tuleks tõlgendada sellisena, et kõiki kõnealuseid tehinguid tuleb käsitleda objektiivselt ja asjana iseeneses. Selles osas on ebaoluline asjaolu, et tarne tehti või teenus osutati ainsa eesmärgiga saada maksusoodustust.

2. Kuuenda direktiivi artikli 10 lõiget 2 tuleks tõlgendada selliselt, et kui ettemakse tehakse täpsustamata kaupade eest, mida on üldiselt nimetatud loetelus, millest ostja võib tulevikus valida ühe ühiku või rohkem või mitte ühtegi, asjaoludel, kus ostja võib lepingu igal ajal ühepoolselt lõpetada ning selle osa makstud ettemaksust, mida loetelus nimetatud ja ostja poolt määratlemata kaupade ostmiseks veel kasutatud ei ole, tagasi saada, ei tohiks sellist makset käsitleda „[ettemaksuna] enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist” artikli 10 lõike 2 teise lõigu tähenduses ega tohi seega muuta käibemaksu „sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt”.