



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

3. september 2014*

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Kuues direktiiv 77/388/EMÜ — Artikli 11 C osa lõike 1 esimene lõik — Vahetu õiguspõhine — Maksustatava summa vähendamine — Kahe tehingu tegemine, mis puudutab samu kaupu — Kaubatarned — Sõidukid, mis on antud liisingusse, mille valdus on tagasi võetud ning mis on enampakkumisel edasi müüdüd — Õiguse kuritarvitamine

Kohtuasjas C-589/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Upper Tribunal'i (Tax and Chancery Chamber) (Ühendkuningriik) 10. detsembri 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. detsembril 2012, menetluses

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

versus

GMAC UK plc,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 5. detsembri 2013. aasta kohtuistungil esitatud,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- GMAC UK plc, esindaja M. R. Cordara, QC,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: J. Beeko, keda abistas K. Lasok, QC,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja A. Cordewener ning C. Soulay,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: inglise.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 11 C osa lõike 1 esimest lõiku.
- 2 Taotlus on esitatud Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customsi (edaspidi „Commissioners“) ja GMAC UK plc (edaspidi „GMAC“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab selliste kaubatarnete käibemaksuga maksustatavat summat, mis GMAC on teinud mootorsõidukite liisingulepingute täitmise raames.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa, mis puudutab riigi territooriumil käibemaksuga maksustatavat summat, sätestab:

„1. Maksustatava summa moodustab:

- a) [...] kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused;

[...]”.

- 4 Artikli 11 C osa, mis käsitleb kuuenda direktiivi muid sätteid, sätestab lõikes 1:

„Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat summat sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid nimetatud reeglist siiski erandi teha.”

Ühendkuningriigi õigus

- 5 Eelotsusetaotlusest nähtub, et õigusnormid, millega võeti üle kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõige 1, sisaldasid kahte liiki sätteid. Esimesi kohaldati tasu vähendamise korral, teisi kohaldati osalise või täieliku mittetasumise korral ning nendega nähti ette maksuleevendus, st maksu vähendamine halva võla korral.

Siseriiklikud sätted, mis käsitlevad tasu vähendamist

- 6 Alates 1995. aastast olid need sätted välja toodud käibemaksuarvestuse ja käibemaksukohustuslasena registreerimise 1995. aasta määruse (VAT Regulations 1995) reeglis 38 koostoimes reegluga 24. Need nägid ette, et kui vähendatakse tarne eest saadud tasu, mis sisaldab käibemaksu, tuleb maksukohustuslasel oma käibemaksuarvestust korrigeerida, tehes asjaomase käibemaksusumma kohta negatiivse kirje. Tasu vähendamine on lubatud vaid juhul, kui seda tõendab kreditarve või muu samaväärne dokument. Asjaomaseid reegleid kohaldati ajavahemikul 1990–1995.

Siseriiklikud sätted, mis käsitlevad halba võlga

- 7 Ajavahemikul 2. oktoobrist 1978 kuni 26. juulini 1990 tehtud tarnete osas oli halva võla suhtes maksusoodustus kohaldatav „vana süsteemi” järgi. Ajavahemikul 1. aprillist 1989 kuni 19. märtsini 1997 tehtud tarnete osas võis taotlusi maksusoodustuse saamiseks esitada „uue süsteemi” alusel. Ajavahemikul 1. aprillist 1989 kuni 26. juulini 1990, mil kohaldati mõlemat süsteemi, võis taotluse esitada kas uue või vana süsteemi alusel.

– Vana süsteemi

- 8 Vana süsteem kehtestati 1978. aasta maksuseaduse (Finance Act 1978) §-ga 12 ja seda uuendati 1983. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1983, edaspidi „VATA 1983”) §-ga 22.
- 9 VATA 1983 § 22 sätestab:

„(1) Kui

- (a) isik on tarninud kaupu või teenuseid rahalise tasu eest ning on sellelt tarnelt arvestanud käibemaksu ja selle tasunud, ning
- (b) isik, kes on kohustatud maksma tasumata summa, on muutunud maksejõuetuks,
- siis on esimesena nimetatud isikul õigus vastavalt alapunktile 2 ja alapunkti 3 sätetele Commissionersile esitatud taotluse alusel nõuda võlgnetava summa pealt maksmisele kuuluva käibemaksu tagastamist.

(2) Kellelgi ei ole õigus tagastusele käesoleva paragrahvi alusel, välja arvatud juhul kui

- (a) ta on maksujõuetuks tunnistamise menetluses tõendanud võla summat ning selliselt tõendatud summa vastab tasu ülejäänud osale, mida on vähendatud taotluses märgitud summa võrra;
- (b) tarne väärtus ületab väärtust avatud turul ja, kui
- (c) kaubatarne puhul on selle omandiõigus läinud üle selle saajale [...]”.

- 10 Eelotsusetaotluse kohaselt loeti VATA 1983 § 22 järgi isik maksejõuetuks selle paragrahvi tähenduses, kui on välja kuulutatud tema pankrot või kui kohus on pankrotiga seoses teinud määruse tema vara haldamiseks. Äriühing on maksejõuetu, kui tema suhtes viiakse läbi vabatahtlik või sundlikvideerimine ning kui „esinevad asjaolud, mille tõttu äriühing ei suuda maksta oma võlgu”.

– Uus süsteem

- 11 1990. aasta maksuseaduse (Finance Act 1990) § 11 kehtestas uue süsteemi ja tunnistas kehtetuks vana süsteemi, mis kehtis pärast 26. juulit 1990 tehtud tarnete osas.
- 12 Uut süsteemi kohaldati pärast 1. aprilli 1989. Seda uuendati 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) §-ga 36, mis oli sõnastatud järgmiselt:

„1) Alljärgnevat alapunkti 2 kohaldatakse siis, kui:

- a) isik on tarninud kaupu või teenuseid rahalise tasu eest ning on sellelt tarnelt arvestanud käibemaksu ja selle tasunud,

- b) tarne eest saadav tasu on tema raamatupidamisarvestuses tervikuna või osaliselt halva võlana maha kantud, ning
 - c) [...] (tarne kuupäevast alates) on möödunud kuus kuud [asendab kaheaastast ajavahemikku, mis on ette nähtud 1990. aasta maksuseaduse artikli 11 sätetega].
- 2) Vastavalt käesoleva lõike alljärgnevatele sätetele ja nendest tulenevatele tingimustele on isikul õigus [...] Commissionersile esitatava taotluse alusel võlgnetava summa pealt maksmisele kuuluva käibemaksusumma tagastamisele.

[...]

- 4) Kellelgi ei ole õigust tagastusele alapunkti 2 alusel, välja arvatud juhul
- a) kui tarne väärtus ei ületa normaalväärtust, ja
 - b) kui kaubatarne puhul on kauba omandiõigus läinud üle selle saajale või isikule, kellel on saaja nimel selleks õigus
- [...]”.

1992. aasta määrus sõidukite käibemaksu kohta [Value Added Tax (Cars) Order 1992]

- 13 Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik lubas käibemaksu mahaarvamisi kasutatud sõidukite müümisel tingimustel, mille sõnastus on sisuliselt identne üksteisele järgnevates õigusaktides, nende hulgas on ka 1992. aasta määrus sõidukite käibemaksu kohta (Value Added Tax (Cars) Order 1992, edaspidi „Cars Order”).
- 14 Vastavalt Cars Orderi reeglile 8 tuleb juhul, kui edasimüüja müüb kasutatud sõidukit, märkida käibemaks arvele maksustatava summa alusel, mis vastab edasimüüja müügikattele.
- 15 Samas nägi Cars Orderi reegel 4 ette erikohtlemise juhul, kui müüja poolt tagasi võetud sõidukid edasi müüakse:

„(1) Ühtegi alljärgnevatest tingingutest ei käsitata kaubatarne või teenuste osutamisenä;

- (a) Kasutatud mootorsõiduki müük isiku poolt, kes on selle valduse tagasi võtnud finantslepingu alusel, kui sõiduk on samasuguses korras kui tagasivõtmise hetkel [...]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 16 GMAC on käibemaksukohustuslasest äriühing, kelle põhitegevus on mootorsõidukite müük järelmaksuga.
- 17 Sellise müügi käigus valib klient edasimüüja juures sõiduki ja palub viimaselt erirahastamise võimaldamist. Seejärel pöördub ta mõne liisingufirma nagu GMAC poole. Kui leping on sõlmitud kolme osapoole vahel, müüb edasimüüja sõiduki liisingufirmale ning viimane tarnib selle „liisingulepingu” alusel lõpptarbijale.
- 18 Nende sõidukite müük autode edasimüüja poolt GMAC-le oli maksustatav käibemaksu hariliku määraga. GMAC poolt lõpptarbijatele tarnimine oli liisingulepingu alusel samuti maksustatav hariliku määraga. Liisinguvõtja pankrotistumise korral võttis GMAC sõidukid tagasi enda valdusse ja müüs need enampakkumisel. Müügitulu arvati maha liisinguvõtja igakuiste maksete tasumata jäänud osast.

- 19 Mootorsõiduki tarnet liisingulepingu raames käsitati käibemaksuga maksustamisel kui kaubatarnet. Käibemaks muutus sissenõutavaks GMAC poolt sõiduki lõpptarbijale tarnimise hetkel tasumisele kuulunud kogusummalta ilma finantskuludeta. Kuigi sõiduk võeti seejärel tagasi ja müüdi enampakkumisel vastavalt Cars Orderi reeglile 4, ei käsitatud müüki enampakkumisel ei kaubatarnena ega teenuste osutamisenä.
- 20 Commissioners on alati lubanud mootorsõiduki liisingulepingu ülesõtlemlise korral, mis toob kaasa sõiduki edasimüümise, kohaldada VAT Regulations 1995 reeglit 38, mille tulemusele tuli käsitada, et GMAC on liisingutehingu teinud vähendatud tasu eest edasimüügist saadud tulu ulatuses. Samas, kuni High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ühendkuningriik), otsuseni kohtuasjas C&E Commissioners vs. GMAC (2004) ei olnud lubatud, et sama korda kohaldatakse siis, kui liisinguvõtja ei täida oma kohustusi ning kui GMAC võtab sõiduki tagasi ja müüb enampakkumisel.
- 21 Alates sellest otsusest kohaldati VAT Regulations 1995 reeglit 38 ka liisinguvõtja kohustuste täitmata jätmise korral ning sõiduki müümisel GMAC poolt. High Court of Justice leidis samuti, et Cars Order oli kohaldatav nii, et GMAC-l ei tule tasuda käibemaksu enampakkumisega müügi tulult. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib selle kohta, et nende sätete kohaldamine koostoimes viib „juhutulu” tekkeni, mille kohaselt tasumisele kuuluva käibemaksu summa on lõpuks väiksem, kui oleks olnud siis, kui kuues direktiiv oleks nõuetekohaselt üle võetud.
- 22 GMAC algatas seejärel uue menetluse, mis hõlmas ajavahemikku 1978–1997 ning põhines ainuüksi kuuenda direktiivi vahetul õigusmõjul. Tema nõue puudutas sestpeale kliendile mootorsõiduki tarnimise tasu seda osa, mis jäi kliendi kohustuste täitmata jätmise tõttu tasumata. See summa ei kujuta endast hinna alandamist kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimese lõigu mõttes. Tegemist on osalise mittetasumisega selle sätte mõttes ehk halva võlaga.
- 23 GMAC taotles 20. veebruari 2006. aasta kirjaga halva võlaga seotud maksu vähendamist ajavahemiku 1978–1997 eest, mille aluseks oli kliendiga sõlmitud mootorsõiduki liisingulepingute ülesõtlemline kokkulepitud hinna mittetasumise tõttu. HMRC jättis selle taotluse 18. juuli 2006. aasta otsusega rahuldamata.
- 24 First-tier Tribunal (Tax Chamber) pidas GMAC kaebust selle otsuse peale vastuvõetavaks, leides, et õigusnormides ette nähtud valikutingimused ei olnud koosõlas liidu õigusega ning et GMAC taotlused, mille eesmärk oli halva võlaga seotud maksu vähendamine, ei moonutanud maksustamise neutraalsust ega tähendanud rikkumist, mis on liidu õigusega vastuolus.
- 25 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) leidis apellatsioonkaebuse menetlemise raames seevastu, et VAT Regulations reegli 38, nagu seda tõlgendas High Court of Justice kohtuasjas C&E Commissioners vs. GMAC (2004), ja Cars Orderi koostoime ei kujuta endast kuuenda direktiivi tõhusat rakendamist, kuna viimane seisneb liigselt tasutud käibemaksu, mis on kokkusõbimatu direktiivi eesmärgiga ja seega vastuolus liidu õigusega, vabastuses.
- 26 Neil asjaoludel otsustas Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Mil määral on maksukohustuslasel sama kaubaga sooritatud kahe tehingu puhul õigus tugineda i) ühe tehingu puhul [kuuenda direktiivi] ühe sätte vahetule õigusmõjule ning ii) teise tehingu puhul siseriikliku õiguse sättele, kui niimoodi toimides oleks mõlemat tehingut hõlmav üldine tulemus selline, mida siseriiklik õigus ega kuues käibemaksudirektiiv kummagi suhtes eraldi kohaldatuna ei ole ette näinud ega ole mõeldud ette nägema?
 2. Kui vastus esimesele küsimusele on, et maksukohustuslasel ei ole õigust teatavas olukorras niimoodi toimida (või et tal ei ole õigust teatavas ulatuses nii toimida), siis milline on see olukord ja kuidas eelkõige peavad tehingud olema seotud, et selline olukord tekiks?

3. Kas vastused esimesele ja teisele küsimusele sõltuvad sellest, kas ühe tehingu käsitlemine siseriikliku õiguse kohaselt on kooskõlas kuuenda käibemaksudirektiiviga või mitte?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja kolmas küsimus

- 27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, selgitada sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik võib sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas keelata maksukohustuslasel tugineda ühe tehingu puhul selle sätte vahetule õigusemõjule põhjusel, et see maksukohustuslane võib sama kaubaga seotud teise tehingu puhul tugineda siseriikliku õiguse sätetele ning nende sätete kumuleeruv kohaldamine viiks maksustamisel sellise üldise tulemuseni, mida siseriiklik õigus ega kuues käibemaksudirektiiv kummagi suhtes eraldi kohaldatuna ei ole ette näinud ega ole mõeldud ette nägema.
- 28 Nimetatud kohus küsib lisaks, kas asjaolu, et viimati nimetatud tehingule kohaldatav siseriiklik õigus on kuuenda direktiiviga kooskõlas või mitte, on antud juhul asjakohane.
- 29 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võivad eraõiguslikud isikud kõigil juhtudel, kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, neile siseriiklikus kohtus riigi vastu tugineda nii juhul, kui viimane on jätnud direktiivi siseriiklikku õigusesse ettenähtud tähtajal üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv on üle võetud ebaõigesti (kohtuotsus *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Liidu õigusnorm on tingimusteta siis, kui selles sätestatud kohustus ei ole seotud ühegi tingimusega ja selle rakendamine või mõju ei ole seotud sõltuvusse ühegi õigusakti vastuvõtmisest liidu institutsioonide või liikmesriikide poolt (kohtuotsus *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimene lõik määratleb juhud, mil liikmesriigid on kohustatud vähendama maksustatavat summat sellele vastavalt ning nende endi poolt kindlaksmääratud tingimustel. See säte kohustab liikmesriikide vähendama maksustatavat summat iga kord, kui pärast tehingu sõlmimist jääb maksukohustuslasel tasu osaliselt või täielikult saamata (kohtuotsus *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 16).
- 32 Kuigi see artikkel jätab liikmesriikidele direktiivi rakendamiseks vajalike meetmete vastuvõtmisel teatava kaalutusruumi, ei muuda see asjaolu siiski täpset ja tingimusteta olemust, mis iseloomustab kõnealuse artikliga ette nähtud kohustust lubada artiklis märgitud juhtudel maksustatava väärtuse vähendamist. Järelikult vastab see artikkel vahetu õigusemõju tekkeks vajalikele tingimustele (kohtuotsus *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, punkt 34).
- 33 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus oma taotluses välja tõi, selgitab Euroopa Kohtule esitatud küsimusi asjaolu, et põhikohtuasjas leidis Ühendkuningriigi maksuhaldur, et maksukohustuslasele ei saa üheaegselt lubada „juhutulu” saamist ja kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimese lõigu kohaldamist eelkõige seetõttu, et VAT Regulations 1995 reegli 38, Cars Orderi ja kõnealuse direktiivi kumuleeruv kohaldamine viiks maksustamisel sellise üldise tulemuseni, mida siseriiklik õigus ega nimetatud direktiiv kummagi suhtes eraldi kohaldatuna ette ei ole näinud ega olegi mõeldud ette nägema.

- 34 Ühendkuningriigi valitsuse sõnul ei arvatud põhikohtuasjas arutusel oleval juhul lõpptarbijale arvele märgitud ja maksuhaldurile tasumisele kuuluvat käibemaksu maksukohustuslase poolt tehtud tarnete eest tegelikult saadud tasu põhjal. Seega, vahetu õigusmõju ei ole liidu õiguse põhimõtte, mida võiks kasutada selleks, et oodata vastupidist tulemust sellele, mida näeb ette direktiiv. Ühendkuningriigi valitsus leiab niisiis, et maksukohustuslasel ei ole õigust tugineda ühe tehingu puhul siseriikliku õiguse sätetele ja teise tehingu puhul kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimese lõigu sätete vahetule õigusmõjule.
- 35 Seda mõttekäiku ei saa õigeks pidada.
- 36 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 32, on kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimesel lõigul vahetu õigusmõju, olgugi et põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel sõltub küsimus, kas selline maksukohustuslane nagu GMAC võib pärast liisingulepingu esemeks oleva kauba tarnimist tugineda selles sättes ette nähtud maksustatava summa vähendamise õigusele, asjaolust, kas GMAC kliendid on osaliselt või täielikult jätnud täitmata selle lepingu raames võetud maksekohustuse.
- 37 See säte on kuuenda direktiivi aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav summa tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane sai (kohtuotsus *Almos Agrárcülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Samas nähtub Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et kuigi liisinguvõtja käest tagasi võetud sõiduki enampakkumisel müük ei olnud siseriikliku õiguse enda kohaselt käibemaksust vabastatud, on maksustatav iga tehinguga seoses saadud tasu. Maksustatava summa moodustab seega liisinguvõtja ja ostja poolt enampakkumisega müügil makstud summad. Selliselt vastab maksustatav summa käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis meenutatud põhimõtte kohaselt GMAC poolt tegelikult saadud tasule.
- 39 Selle kohta tuleb meenutada Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat, mille kohaselt liikmesriik, kes ei ole võtnud ettenähtud tähtajaks direktiiviga ette nähtud rakendusmeetmeid, ei saa üksikisikute vastu tugineda siis, kui ta ise on direktiivist tulenevad kohustused täitmata jätnud (vt eelkõige kohtuotsus *C-157/02: Rieser Internationale Transporte*, EU:C:2004:76, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Järelikult asjaolu, et siseriikliku õiguse alusel ei käsitatud sõiduki müüki enampakkumisel kaubatarne või teenuste osutamisenä, ei saa kokkuvõttes viia selleni, et maksukohustuslane jäetakse ilma õigusest maksustatava summa vähendamisele hinna osalisel või täielikul mittetasumisest vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimesele lõigule.
- 41 Muu hulgas tuleb meenutada, et ühise käibemaksusüsteemi osaks oleva aluspõhimõtte kohaselt, mis tuleneb nõukogu 11. aprill 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301) artiklist 2 ja kuuenda direktiivi artiklist 2, kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millelt maha arvatav käibemaksu summa on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt (vt eelkõige kohtuotsused *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 29, ja *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, punkt 37).
- 42 Seega osalise või täieliku mittetasumise korral tuleb sõiduki liisingulepingu maksustatavat summat kohandada vastavalt maksukohustuslase poolt liisingulepingu raames tegelikult saadud tasule. Maksukohustuslase saadud tasu, mille kolmas isik talle teise tehingu – milleks on antud juhul liisinguvõtjalt tagasi võetud sõiduki müük enampakkumisel – raames maksab, ei mõjuta järeldust, mille kohaselt nimetatud maksukohustuslane võib liisingulepingu raames tugineda kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimese lõigu vahetule õigusmõjule.

- 43 Eelnevast tuleneb, et küsimus, kas enampakkumisega müügi tehingule kohaldatav siseriiklik õigus on kooskõlas kuuenda direktiiviga või mitte, ei ole asjakohane hindamaks, kas sellisel maksukohustuslasel nagu GMAC oli alust tugineda kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimesest lõigust tulenevatele õigustele.
- 44 Ühendkuningriigi valitsus väidab muu hulgas seda, et selle sätte vahetule õigusmõjule valikuline tuginemine tähendaks endast kuritarvitust, moonutades olukorda, milles kõnesoleva seadusandja soovitud tulemus jääks saavutamata.
- 45 Euroopa Kohus leidis kohtuotsuse Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121) punktides 74 ja 75 eeskätt, et kuritarvituse olemasolu tuvastamine käibemaksu valdkonnas eeldab ühest küljest seda, et vaatamata direktiivi ja selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, saadakse kõnealuste tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi kohaldatavate sätetega taotletava eesmärgiga, ja teisest küljest peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.
- 46 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kooskõlas siseriikliku õiguse tõendamisreeglitega niivõrd, kui see ei kahjusta ühenduse õiguse tõhusust, kas põhikohtuasjas on kuritarvituse koosseis täidetud. Euroopa Kohus võib aga eelotsusetaotluse osas otsust tehes esitada vajadusel täpsustusi, mille eesmärk on suunata siseriiklikku kohut temapoolsel tõlgendusel (vt eelkõige kohtuotsus Halifax jt, EU:C:2006:121, punktid 76 ja 77 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 47 Tuleb märkida, et kui kuuenda direktiiviga taotletud eesmärk – nagu väidab Ühendkuningriigi valitsus – ei ole saavutatav, on selle põhjuseks ka „juhutulu”, mis kaasneb just siseriikliku õiguse kohaldamisega. Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 38, tuleneb asjaomase maksusoodustuse saamine sisuliselt sellest, et liisinguvõtja käest tagasi võetud sõiduki enampakkumisega müüki vastavalt Cars Orderi reeglile 4 ei maksustata.
- 48 Lisaks võib ettevõtja valik maksust vabastatud ja maksustatavate tehingute vahel põhineda asjaolude kogumil ja eelkõige käibemaksusüsteemi eesmärki toetavatel maksualastel kaalutlustel. Nimelt, kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, on tal õigus korraldada oma tegevus nii, et see võimaldab piirata tema maksukohustust (vt kohtuotsus RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 49 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele ja kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei või liikmesriik keelata maksukohustuslasel tugineda ühe tehingu puhul selle sätte vahetule õigusmõjule põhjusel, et see maksukohustuslane võib sama kaubaga seotud teise tehingu puhul tugineda siseriikliku õiguse sätetele ning nende sätete kumuleeruv kohaldamine viiks maksustamisel sellise üldise tulemuseni, mida siseriiklik õigus ega kuues käibemaksudirektiiv kummagi suhtes eraldi kohaldatuna ei ole ette näinud ega ole mõelnud ette nägema.

Teine küsimus

- 50 Võttes arvesse esimesele ja kolmandale küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

- 51 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 11 C osa lõike 1 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei või liikmesriik keelata maksukohustuslasel tugineda ühe tehingu puhul selle sätte vahetule õigusmõjule põhjusel, et see maksukohustuslane võib tugineda sama kaubaga seotud teise tehingu puhul siseriikliku õiguse sätetele ning nende sätete kumuleeruv kohaldamine viiks maksustamisel sellise üldise tulemuseni, mida siseriiklik õigus ega kuues direktiiv 77/388 kummagi suhtes eraldi kohaldatuna ei ole ette näinud ega ole mõelnud ette nägema.

Allkirjad