

Downloaded via the EU tax law app / web

Kohtuasi C-419/02

BUPA Hospitals Ltd

ja

Goldsborough Developments Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 10 lõige 2 – Käibemaksu sissenõutavus – Ettemaksude tasumine – Farmaatsiatoodete ja proteeside edaspidiste tarnete ettemaksud

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksustatav teokoosseis ja maksu sissenõutavus

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 10 lõike 2 teine lõik)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, mida on muudetud direktiiviga 95/7, artikli 10 lõike 2 teine lõik kui erand nimetatud lõike esimeses lõigus sätestatud reeglist näeb ette, et kui enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub maks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel ning saadud summalt. Nimetatud sätte kohaldamisalasse ei kuulu sellised põhikohtuasjas kõnealused kogusumma ettemaksed kauba eest, mis on üldisel viisil märgitud nimekirjas, mida võib igal ajal ostja ja müüja ühisel kokkuleppel muuta ja millest ostja võib võimaluse korral kaupa valida, ja mis on makstud lepingu alusel, millest ostja võib igal hetkel ühepoolset taganeda, saades tagasi kogu kasutamata ettemaksu.

Selleks et maks võiks muutuda sissenõutavaks olukorras, mil tasutakse ettemaks ilma, et kaup oleks kätte toimetatud või teenus osutatud, on vaja, et kõik maksustatava teokoosseisu asjaomased tunnused, st edaspidine tarne või teenuse osutamine, oleks juba teada ning seega, et kaup ja teenused oleks ettemaksu tasumisel täpselt määratletud.

(vt punktid 45, 48, 51 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

21. veebruar 2006(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 10 lõige 2 – Käibemaksu sissenõutavus – Ettemaksude tasumine – Farmaatsiatoodete ja proteeside edaspidiste tarnete ettemaksud

Kohtuasjas C-419/02,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'i (Ühendkuningriik) 8. novembri 2002. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. novembril 2002, menetluses

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, kohtunikud S. von Bahr (ettekandja), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kriš, E. Juhász ja G. Arestis,

kohtujurist: M. Poiares Maduro,

kohtusekretär: ametnik K. Sztranc,

arvestades kirjalikus menetluses ja 23. novembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- BUPA Hospitals Ltd ja Goldsborough Developments Ltd, esindajad: R. Venables, QC, keda abistas *barrister* T. Lyons, keda volitas *solicitor* D. Garcia,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: R. Caudwell, keda abistas C. Vajda, QC,
- Iirimaa, esindaja: D. J. O'Hagan, keda abistas A. M. Collins, SC,
- Madalmaade valitsus, esindaja: H. G. Sevenster,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

olles 7. aprilli 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18, ELT eriväljaanne 09/1, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 2 punkti 1, artikli 4 lõigete 1 ja 2, artikli 5 lõike 1,

artikli 10 lõike 2 ja artikli 17 tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud kahe BUPA kontserni kuuluva äriühingu, BUPA Hospitals Ltd (edaspidi „BUPA Hospitals”) ja Goldsborough Developments Ltd, (edaspidi „Goldsborough Developments”) ning Commissioners of Customs & Excise (edaspidi „Commissioners”) vahelise kohtuvaidluse raames, mis puudutab viimase keeldumist lubada BUPA Hospitalsil ning Goldsborough Developmentsil maha arvata kahe muu BUPA kontserni kuuluva äriühingu edaspidiste tarnete eest tasutud ettemaksudelt sisendkäibemaksu summas 17,5 miljonit Inglise naela (umbes 26,2 miljonit eurot).

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

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

4 Selle direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt käsitletakse maksukohustuslasena iga isikut, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust. Nimetatud lõikes 2 määratletud mõiste „majandustegevus” hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, sealhulgas ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

5 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik täpsustab, et:

„Arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.”

6 Vastavalt sama direktiivi artikli 5 lõikele 1 käsitletakse kaubatarnena „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek[ut]”.

7 Kuuenda direktiivi artikli 10 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„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 kättetoimetamist või teenuse osutamist. Artikli 5 lõike 4 punktis b nimetatud sellise kauba kättetoimetamine ja sellise teenuse osutamine, millega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu.

Kui aga enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub maks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel ning saadud summalt.

Erandina eespool nimetatud sätetest võivad liikmesriigid ette näha, et maks muutub sissenõutavaks teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul:

- hiljemalt arve või selle aset täitva dokumendi väljastamisel, või
- hiljemalt müügihinna kättesaamisel, või
- kui arvet või selle aset täitvat dokumenti ei väljastata või väljastatakse hiljem, kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu kuupäevast.”

8 Nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktid b–e näevad ette, et liikmesriigid vabastavad maksust teatud tegevused meditsiinivaldkonnas.

9 Sama direktiivi artikli 17 lõige 1 täpsustab, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal”.

10 Vastavalt selle artikli lõike 2 punktile a:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

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

11 Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a esimese lõigu kohaselt artiklis 28 osutatud üleminekuajal kehtivad „maksuvabastused, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, ja artikli 12 lõikes 3 sätestatud vähendatud määrade alammäärast väiksemad 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”.

Siseriiklikud õigusnormid

12 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artikli 6 lõige 4 sätestab:

„Kui 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 – kättetoimetatuks kuupäeval, millal arve väljastati või makse tasuti.”

13 Nimetatud seaduse artikli 30 lõige 1 sätestab enne 1. jaanuari 1998 kehtinud redaktsioonis:

„Kui maksukohustuslane tarnib kaupa või osutab teenuseid ning kui see tarne on maksustatav käibemaksu nullmääraga, sõltumata sellest, kas see tarne on muu sätte kohaselt käibemaksuga maksustatav või käibemaksuvaba,

ei maksustata seda tarnet käibemaksuga, kuid

sega käsitletakse maksustatava tarnena mis tahes muul eesmärgil;

seega kohaldatakse sellele tarnele käibemaksu nullmäärat”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Eelotsusetaotluse kohaselt kuuluvad BUPA Hospitals ja BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (edaspidi „BUPA Gatwick Park”) BUPA kontserni ning kuuluvad ka BUPA kontserni

isikuteühendusse, keda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu mõttes käsitatakse ühe käibemaksukohustuslasena.

15 BUPA Hospitals haldas mitme aasta vältel, täpsemalt öeldes kuni 1997. aasta lõpuni, arvukaid erahaiglaid. BUPA Hospitalsi ja Commissionersi vahel 1993. aastal alanud kohtuvaidluse raames tehtud Court of Appeal otsuse kohaselt maksustati BUPA Hospitalsi poolt oma haiglate patsientidele tehtud ravimite ja proteeside tarnimine käibemaksu nullmääraga, mis võimaldas BUPA Hospitalsil tagasi saada samade toodete ostmisel oma varustajatele tasutud sisendkäibemaks.

16 Pärast seda, kui House of Lords jättis 24. juulil 1997 rahuldamata Commissionersi apellatsioonkaebuse, teatas Ühendkuningriigi valitsus 13. augustil 1997 oma kavatsusest võtta viivitamatult vastu seadus Court of Appeal otsusega kaasnevate mõjude leevendamiseks.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõstis esile, et pärast seda, kui uutest õigusnormidest teatati, otsustas BUPA kontsern kasutada ettemaksu kokkuleppeid. Mõte oli selles, et ettevõtja, kelle tarned maksustatakse nullmääraga ja kes võib ravimite ja proteeside tarnete eest tasutud sisendkäibemaksu tagasi saada selles osas, milles neid kasutatakse või hakatakse kasutama maksustatavates tarnetes, sõlmib kauba ja teenuste ostulepingud, nähes seadusemuudatust ette. Seejärel taotles see ettevõtja tasutud sisendkäibemaksu vähendamist perioodi eest, millal makse teostati või arve väljastati, isegi kui tarne toimus hilisemal raamatupidamisperioodil.

18 Nende kokkulepete raames otsustati kasutada varustaja rollis ühte BUPA kontserni äriühingut, et jätta ettemaks kontserni sisse. See puudutas BUPA Medical Supplies Ltd (tol hetkel veel nimega Goldsborough Retirement Property Services Ltd, edaspidi „BUPA Medical”), Goldsborough kontserni äriühingut, mille BUPA kontsern omandas 1997. aasta augusti alguses ja mis muutus pärast seda riilifirmaks. Kuigi nimetatud äriühing oli BUPA kontserni osa, ei kuulunud ta BUPA Hospitalsiga samasse käibemaksukohustuslase isikuteühendusse.

19 Eelotsusetaotluses on täpsustatud, et vältimaks võimalust, et Commissioners leiab põhjuse käibemaksu tagasimaksmine edasi lükata, otsustati, et üks teine Goldsborough kontserni äriühing, nimelt Goldsborough Developments, mis haldab nelja erahaiglat ning kuulub BUPA Hospitalsist erinevasse käibemaksukohustuslase isikuteühendusse, sõlmis viimasega samal raamatupidamisperioodil samas summas ettemaksu lepingu varustajaga, kes kuulub BUPA kontserni käibemaksukohustuslase isikuteühendusse. Äriühing BUPA Gatwick Park, mis oli tol hetkel samuti riilifirma, valiti ettemaksu kokkulepete raames välja teise varustajana.

20 5. septembril 1997 toimusid nelja kõnealuse äriühingu nõukogu koosolekud. BUPA Hospitalsi ja BUPA Medicali nõukogud otsustasid sõlmida kaks lepingut vastavalt ravimite ja proteeside ostmise ja tarnimise kohta.

21 BUPA Hospitalsi nõukogu koosolekul otsustati BUPA Medicali kaudu ravimite ostmisel tasuda ettemakse 60 miljoni Inglise naela eest, millele lisandus käibemaks, ja proteeside ostmisel 40 miljonit Inglise naela, millele lisandus käibemaks.

22 Samal päeval võeti vastu eriootsus, millega muudeti Goldsborough Retirement Property Service Ltd ärinimi BUPA Medicaliks ja muudeti ka viimase tegutsemise eesmärki nii, et see hõlmaks farmaatsiatoodete ja proteesidega kauplemist.

23 Samuti 5. septembril 1997 saatis BUPA Medical BUPA Hospitalsile arved ravimite tarnimise eest summas 60 miljonit Inglise naela, millele lisandus käibemaks 10,5 miljonit Inglise naela, ning proteeside tarnimise eest summas 40 miljonit Inglise naela, millele lisandus käibemaks 7 miljonit Inglise naela.

24 Goldsbrough Developmentsi ja BUPA Gatwick Parki nõukogud otsustasid samal päeval sõlmida kaks lepingut vastavalt ravimite ja proteeside ostmiseks ja tarnimiseks.

25 Goldsbrough Developments otsustas BUPA Gatwick Parkile maksta ravimite ostu eest kohe 50 miljonit Inglise naela, millele lisandus käibemaks, ja proteeside tarnimise eest 50 miljonit Inglise naela, millele lisandus käibemaks.

26 Samal päeval saatis BUPA Gatwick Park Goldsbrough Developmentsile kaks arvet: ravimite tarnimise eest summas 50 miljonit Inglise naela, millele lisandus käibemaks 8,75 miljonit Inglise naela, ning proteeside tarne eest samuti summas 50 miljonit Inglise naela, millele lisandus käibemaks 8,75 miljonit Inglise naela.

27 Eelotsusetaotluse kohaselt olid lepingud, mille alusel ettemaksud tehti, sarnased. Need lepingud täpsustasid, et:

- ostja kohustub müüjale tasuma lepingulise hinna lepingu sõlmimise kuupäeval,
- asjaomased tooted on kirjeldatud lisas, mida võib muuta poolte ühisel kokkuleppel,
- müüja tarnib nimetatud tooted või osa nendest vastavalt ostja hilisematele korraldustele kuni tarnitud kauba koguväärtus vastab lepingujärgsele hinnale,
- kumbki pool võib lepingu lõpetada seitsmepäevase etteteatamisega, ning
- sellisel juhul saab ostja tagasi lepingujärgse hinna, mida on vähendatud lepingu lõpetamise kuupäeval juba kättetoimetatud kauba väärtuse võrra.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates kehtis sama lisa erinevate lepingute kohta ning see sisaldas erinevat loetelu, mis koosnes sadadest ravimitest, proteesidest ja muudest toodetest. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et on ilmne, et mitte keegi nelja äriühingu juhtkonnast ei pööranud tähelepanu selle dokumendi sisule.

28 Sama otsuse kohaselt võimaldasid need kokkulepped, kui need sõlmiti heas usus, vältida BUPA kontsernil likviidsuse kaotust ja tasuta Commissionersile selle raames kogu käibemaks. BUPA kontserni käibemaksukohustuslase isikuteühendus võttis enda peale 1997. aasta novembris lõppenud perioodi käibedeklaratsioonis märgitud sisendkäibemaksu tasumise summas 17,5 miljonit Inglise naela, mis hõlmas BUPA Hospitalsi poolt BUPA Medicalilt sooritatud ostusid, mis oli võrdne BUPA Gatwick Parki poolt Goldsbrough Developmentsile teostatud müügilt tasutava käibemaksuga summas 17,5 miljonit Inglise naela. Goldsbrough kontsern, mis ei kuulunud BUPA kontserni käibemaksukohustuslase isikuteühendusse, tegutses samal viisil: tema käibemaksudeklaratsioon sisaldas sisendkäibemaksu summas 17,5 miljonit Inglise naela Goldsbrough Developmentsi poolt BUPA Gatwick Parkilt sooritatud ostudelt ja 17,5 miljonit Inglise naela BUPA Medicali poolt BUPA Hospitalsile teostatud müügilt.

29 8. septembril 1997 paluti Midland Bankil teise BUPA kontserni äriühingu, BUPA Investments Ltd (edaspidi „BIL”) arveldusarvelt teha ülekanne kogusummas 235,5 miljonit Inglise naela ja kanda BUPA Hospitalsi ja Goldsborough Developmentsi arveldusarvetele vastavalt 118 miljonit ja 117,5 miljonit Inglise naela. Igakuist intressi arvestati iga kuu keskmise päevamäära alusel.

30 Samal päeval paluti Midland Bankil kanda üle 117,5 miljonit Inglise naela esiteks BUPA Hospitalsilt BUPA Medicalile ja teiseks Goldsborough Developmentsilt BUPA Gatwick Parkile, seejärel kanda nimetatud summad uuesti üle BIL-ile. BIL-is deponeeritud summade intressid kanti üle BUPA Medicalile ja BUPA Gatwick Parkile.

31 18. novembril 1997. aastal esitati parlamendile määrus käibemaksu kohaldamise kohta ravimitele, farmaatsiatoodetele ja invaliidi abivahenditele [VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744)]. Määrus jõustus 1. jaanuaril 1998. Sellega muudeti 1994. aasta käibemaksuseaduse 8. lisa 12. jagu, jättes nullmääraga maksustatavate toodete nimekirjast välja Ühendkuningriigis eravarustajate teostatud meditsiinitoodete tarned. Sellest ajast alates on need tarned maksust vabastatud. Seetõttu ei või põhimõtteliselt nendelt toodetelt tasutud sisendkäibemaksu enam maha arvata.

32 1998. aasta septembris sõlmisid BUPA Hospitals ja BUPA Medical kokkulepped, millega kehtestati nende vahel sõlmitud ettemaksu lepingute tingimused. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et BUPA Medicalile anti meditsiinitoodete hulгимүүgi luba 19. augustil 1998 ning kõik BUPA Hospitalsi hallatavad haiglad andsid tellimuse BUPA Medicalile 1998. aasta detsembri alguses. Selle otsuse kohaselt kasutab BUPA Hospitals neid ettemakseid rütmis, mis võimaldab tal alates 1998. aasta septembrist kuue-seitsme aasta jooksul säilitada nullmäär.

33 Mis puudutab Goldsborough Developmentsi ja BUPA Gatwick Parki vahelisi ettemaksu lepinguid, siis proteeside tarnet puudutavad kokkulepped täideti 2001. aasta keskel ja ravimeid puudutavad kokkulepped 2001. aasta novembris. Eelotsusetaotluse kohaselt ilmnisid pärast Goldsborough kontserni hanget tõsised probleemid, mis tuli lahendada enne tellimuste käsitlemise korra ellurakendamist. Seetõttu sai BUPA Gatwick Park ravimite müügiloa alles 8. juunil 2001.

34 Eelotsusetaotluses on täpsustatud ka seda, et Goldsborough Developments pidi ostu eest tasutava ettemaksu kokkuleppes osalemiseks laenama BIL-ile 117,5 miljonit Inglise naela, mis oli 1997. aastal tema seitsmekordne käive ja mis tähendaks tema võlgnevuse 270%-list suurenemist. Commissioners leidis, et Goldsborough Developmentsil kulus ettemaksu kasutamiseks 50–100 aastat.

35 Commissioners keeldus 14. septembri 2000. aasta otsusega nii BUPA Hospitalsile kui Goldsborough Developmentsile selle sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamisest, mida viimased tasusid BUPA Medicali ja BUPA Gatwick Parki tarnete ettemaksudelt 1997. aasta septembris.

36 VAT and Duties Tribunal, London jättis 25. veebruaril 2002 Commissionersi otsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata põhjusel, et BUPA Medical ja BUPA Gatwick Park ei teostanud majandustegevust ega teinud kaubarneid ühise käibemaksusüsteemi mõttes. Ta leidis, et kõik enne 1997. aasta septembrit ostukokkulepete raames võetud meetmed olid mõeldud üksnes käibemaksu tasumise vältimiseks. BUPA Medicali ja BUPA Gatwick Parki roll nendes kokkulepetes oli üksnes aidata seda eesmärki saavutada.

37 VAT and Duties Tribunal ei nõustunud aga Commissionersi väitega, mille kohaselt jätkaks õiguse kuritarvitamise doktriin BUPA Hospitalsi ja Goldsborough Developmentsi tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ilma.

38 BUPA Hospitals ja Goldsbrough Developments pöördusid High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionisse ning Commissioners esitas vastuapellatsioonkaebuse.

39 Kuna High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division leidis, et nii VAT and Duties Tribunali otsus kui ka High Courtile esitatud apellatsioonkaebus tõstatavad mitmeid ühenduse õigust puudutavaid küsimusi, otsustas ta menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kuidas tuleb tõlgendada mõistet „majandustegevus” [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõigete 1 ja 2 mõttes, võttes arvesse konkreetseid asjaolusid, asjaomaseid tehinguid ning müüjaks olevate äriühingute olukorda?

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

3. a) Kas on olemas õiguse kuritarvitamise põhimõte, mille alusel võib (sõltumata [kuuendas] 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 VAT and Duties Tribunal?

4. Kas vastused küsimustele 1–3 on erinevad juhul, kui asjaomaste tehingutega seotud maksed toimuvad perioodil, mil kõik kaubarneid olid maksust vabastatud koos eelnenud etapis tasutud käibemaksu tagasimaksmisega, nagu seda lubab [kuuenda] direktiivi artikli 28 lõike 2 punkt a)?

5. Kuidas tuleb [kuuendat] direktiivi tõlgendada järgnevate küsimuste konkreetsetes kontekstis? Kas sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas ning selliste tehingute taustal, nagu on asjaomased tehingud, tuleb kaubarneid käsitleda

a) kui väliste varustajate poolt ostjaks olevatele äriühingutele teostatud tarneid, ilma et neid tarneid oleks teostatud müüjaks olevatele äriühingutele või viimaste poolt?

või

b) kui väliste varustajate poolt müüjaks olevatele äriühingutele teostatud tarneid, ilma et müüjaks oleval äriühingul 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 kaubarneid ostjaks olevale äriühingule ning kui

a) ostjaks oleval äriühingul sõlmisid müüjaks olevate äriühingutega kaubarneid 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 kaubarneid, mis juhul, kui need toimuks maksmise hetkel, oleksid olnud maksust vabastatud koos õigusega eelnenud etapis tasutud maksu tagasimaksmisele, kuid

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

[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].

7. VAT and Duties Tribunal leidis (oma otsuse punktis 89), et „ühelgi [BUPA Medicali ja BUPA Gatwick Parki] otsustajatest [...] ei olnud muud tegelikku põhjust ja eesmärki kui maksustamise vältimise plaan korralikult lõpuni viia”. Apellandid vaidlustasid sellise tõdemuse High Courtile esitatud apellatsioonkaebuses. Eeldusel, et apellatsioonimenetluses lükatakse see ümber, siis kas küsimustele 1–6 antav vastus oleks erinev ja milles?”

Esialgsed märkused

40 Sisuliselt küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsuse küsimustes esiteks seda, kas sellised põhikohtuasjas kõnealused tehingud, mille eesmärk on saada maksusoodustust, kujutavad endast kaubarneid ja majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 4 lõigete 1 ja 2 ning artikli 5 lõike 1 mõttes ning teiseks, kas seda direktiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus maksukohustuslase õigus tasutud sisendkäibemaksu maha arvata siis, kui see õigus põhineb tehingutel, mille puhul on tegemist kuritarvitusega.

41 Nagu tuleneb eelotsusetaotlusest ning eriti neljandas ja kuuendas eelotsuse küsimuses kirjeldatud asjaoludest, on BUPA kontserni sõlmitud kokkulepete nurgakiviks ettemaksult käibemaksu arvestamine vastavalt kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teisele lõigule.

42 Eelotsuse küsimuse esitanud siseriiklikule kohtule vajaliku vastuse andmiseks võidakse Euroopa Kohtult taotleda selliste ühenduse õigusnormide arvestamist, millel siseriikliku kohtu eelotsuseküsimused ei põhine (vt selle kohta eelkõige 12. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?60/03: Wolff ja Müller, EKL 2004, lk I?9553, punkt 24, ja 7. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C?153/03: Weide, EKL 2005, lk I?6017, punkt 25).

43 Järelikult tuleb neljanda ja kuuenda küsimuse raames, mida tuleb käsitleda koos, esiteks uurida küsimust, kas põhikohtuasjas kõnealused ettemaksud kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teise lõigu kohaldamisalasse.

Neljas ja kuues küsimus

44 Esiteks tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 esimene lõik näeb ette, et maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist.

45 Kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teine lõik, mis sätestab, et kui enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel ning saadud summalt, kujutab endast erandit selle sätte esimeses lõigus sätestatud reeglist ning seda tuleb sellisena tõlgendada kitsalt.

46 Peale selle tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 1 punkt a määratleb käibemaksu „maksustatava teokoosseisuna” olukorra, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused. Sellest järelduvalt võib maks muutuda sissenõutavaks maksustatava teokoosseisu tekkimise ajal või pärast seda, mitte aga enne seda, välja arvatud juhul, kui on sätestatud teisiti.

47 Nii lubab kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 kolmas lõik liikmesriikidel ette näha, et käibemaks muutub sissenõutavaks pärast maksustatava teokoosseisu tekkimist kolmel juhul: hiljemalt arve väljastamisel, hiljemalt müügihinna kättesaamisel või, kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu kuupäevast.

48 Nimetatud lõike 2 teine lõik kaldub sellest kronoloogilisest järjekorrast kõrvale ning näeb ette, et ettemaksu tasumisel muutub käibemaks sissenõutavaks veel enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist. Selleks et maks võiks muutuda sellises olukorras sissenõutavaks, on vaja, et kõik maksustatava teokoosseisu asjaomased tunnused, st edaspidine tarne või teenuse osutamine, oleks juba teada ning seega, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 100 leidis, et kaup ja teenused oleks ettemaksu tasumisel täpselt määratletud.

49 Seda järeldust toetab teisalt kuuenda direktiivi ettepaneku seletuskiri (Euroopa Ühenduste Bülletään, lisa 11/73, lk 13), milles komisjon leiab, et „juhul, kui ettemaksed on kätte saadud enne maksustatavat teokoosseisu, muutub maks sissenõutavaks nende ettemaksete kättesaamisel, kuna lepingupooled avaldavad nii eelnevalt oma kavatsust kutsuda esile kõik maksustatava teokoosseisu täitumisega seotud majanduslikud tagajärjed”.

50 Sellisel juhul tuleb meenutada, et käibemaksuga maksustatakse kaubatarne ja teenuste osutamine, mitte nende eest makstav tasu (vt 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International, EKL 2001, lk I-7257, punkt 17). Seda enam ei saa käibemaksuga maksustada veel piisavalt määratlemata kaubatarnete ja teenuste osutamise eest tasutud ettemakseid.

51 Järelikult tuleb neljandale ja kuuendale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teise lõigu kohaldamisalasse ei kuulu sellised põhikohtuasjas kõnealused kogusumma ettemaksed kauba eest, mis on üldisel viisil märgitud nimekirjas, mida võib igal ajal ostja ja müüja ühisel kokkuleppel muuta ja millest ostja võib võimaluse korral kaupa valida, ja mis on makstud lepingu alusel, millest ostja võib igal hetkel ühepoolset taganeda, saades tagasi kogu kasutamata ettemaksu.

Esimene, kolmas, viies ja seitsmes küsimus

52 Arvestades neljandale ja kuuendale küsimusele antud vastust, ei ole vaja vastata esimesele, kolmandale, viiendale ja seitsmendale küsimusele.

Kohtukulud

53 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta - ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 10 lõike 2 teise lõigu kohaldamisalasse ei kuulu sellised

põhikohtuasjas kõnealused kogusumma ettemaksed kauba eest, mis on üldisel viisil märgitud nimekirjas, mida võib igal ajal ostja ja müüja ühisel kokkuleppel muuta ja millest ostja võib võimaluse korral kaupa valida, ja mis on makstud lepingu alusel, millest ostja võib igal hetkel ühepoolset taganeda, saades tagasi kogu kasutamata ettemaksu.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.