

Kohtuasi C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

versus

Weald Leasing Ltd

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division))

Kuues käibemaksudirektiiv – Mõiste „kuritarvitus” – Kontserni poolt mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksu tasumise hajutamiseks tehtud renditehingud

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuues direktiiv – Kuritarvitusega seotud tehingud – Mõiste*

(Nõukogu direktiiv 77/388)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuues direktiiv – Kuritarvitusega seotud tehingud*

(Nõukogu direktiiv 77/388)

1. Maksusoodustus, mis tuleneb ettevõtja poolt niisuguse tegevuse tulemusel, mille käigus ta teeb selliste nagu põhikohtuasjas arutusel olevate varade osas renditehinguid selle asemel, et need varad kohe välja osta, ei kujuta endast maksusoodustust, mis on vastuolus kuuenda direktiivi 77/388 kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (muudetud direktiiviga 95/7) ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega, kui lepingulised tingimused, millel need tehingud tehakse, eeskätt tingimused, millega kehtestatakse rendisumma, vastavad tavapärasele turutingimustele ja kolmanda ettevõtja kaasamine vahendajana nimetatud tehingutesse ei takista kõnealuste sätete kohaldamist – asjaolu, mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

See, et kõnealune ettevõtja ei tee oma tavapärase majandustegevuse käigus renditehinguid, ei ole antud küsimuses asjassepuutuv. Nimelt ei saa kuritarvitust tuvastada selle põhjal, milliseid tehinguid asjaomaseid tehinguid teinud ettevõtja tavapäraselt teostab, vaid nende tehingute esemest, eesmärgist ja tagajärgedest lähtudes.

(vt punktid 44, 45, resolutsiooni punkt 1)

2. Juhul kui renditehingute teatud tingimused ja/või kolmanda ettevõtja vahendajana kaasamine nendesse tehingutesse kujutab endast kuritarvitust, tuleb need tehingud ümber määratleda selliselt, et taastada olukord, nagu oleks olnud siis, kui selliseid kuritarvituslikke tingimusi ei oleks kohaldatud ja/või kõnealust ettevõtjat ei oleks neisse kaasatud. Neil asjaoludel ei või siseriikliku kohtu poolt antud uus määratlus olla laiem kui määratlus, mis on vajalik käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksupettuse ärahoidmiseks.

(vt punktid 52, 53, resolutsiooni punkt 2)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

22. detsember 2010(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Mõiste „kuritarvitus” – Kontserni poolt mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksu tasumise hajutamiseks tehtud renditehingud

Kohtuasjas C-103/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Court of Appeal'i (England & Wales) (Civil Division) (Ühendkuningriik) 24. veebruari 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. märtsil 2009, menetluses

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

versus

Weald Leasing Ltd,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (ettekandja), E. Juhász ja T. von Danwitz,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 3. juuni 2010. aasta kohtuistungil esitatud,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Weald Leasing Ltd, esindajad: M. Conlon, QC, ja *barrister* N. Shaw, keda volitas *solicitor* S. Walsh,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Ossowski, keda abistas *barrister* M. Hall,
- Iirimaa, esindaja: D. O'Hagan, keda abistas A. Aston, SC,
- Kreeka valitsus, esindajad: G. Kanellopoulos, S. Trekli ja M. Tassopoulou,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* F. Arena,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso,

olles 26. oktoobri 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada mõistet „kuritarvitus” 21. veebruari 2006. aasta otsuse kohtuasjas C?255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I?1609), 21. veebruari 2008. aasta otsuse kohtuasjas C?425/06: Part Service (EKL 2008, lk I?897) ja 22. mai 2008. aasta otsuse kohtuasjas C?162/07: Ampliscientifica ja Amplifin (EKL 2008, lk I?4019) tähenduses.

2 Taotlus on esitatud Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (edaspidi „Commissioners”) ja Weald Leasing Ltd (edaspidi „Weald Leasing”) vahelises kohtuvaidluses seoses käibemaksuga, mida sellelt äriühingult nõuti tema poolt tehtud teatud renditehingutelt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 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 09/01, lk 274, edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 2 lõige 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.”

4 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a selle direktiivi artiklist 28f tulenevas redaktsioonis sätestab:

„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 talle teise maksukohustuslase poolt tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt”.

5 Kuuenda direktiivi artikkel 27 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses.

2. Liikmesriik, kes soovib lõikes 1 nimetatud meetmeid rakendada, teatab neist komisjonile ja esitab talle kogu asjakohase teabe.

3. Komisjon teatab kavandatavatest meetmetest teistele liikmesriikidele ühe kuu jooksul.

4. Nõukogu otsus loetakse vastu võetuks, kui kahe kuu jooksul pärast teiste liikmesriikide teavitamist eelmises lõigus sätestatud korras ei ole komisjon ega ükski liikmesriik taotlenud, et

nõukogu kõnealuse küsimuse läbi vaataks.

5. Liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1977 kohaldavad lõikes 1 nimetatud liiki erimeetmeid, võivad need säilitada tingimusel, et nad teatavad neist 1. jaanuariks 1978 komisjonile, ning tingimusel, et kui nimetatud meetmed on ette nähtud maksustamismenetluse lihtsustamiseks, on need kooskõlas lõikes 1 sätestatud nõudega.”

Siseriiklikud õigusnormid

6 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994, edaspidi „VAT Act 1994”) 6. lisa punktis 1 on sätestatud:

„1(1) Kui:

a) maksukohustustlase poolt rahalise tasu eest tarnitud kauba või osutatud teenuse väärtus on (välja arvatud käesolevas lõikes kirjeldatud erandjuhtudel) näidatud selle tehingu tavalisest turuväärtusest väiksemana, ja

b) kauba tarnija või teenuse osutaja on selle kauba või teenuse saajaga seotud, ja

c) maksustatava kaubatarne või teenuse osutamise korral puudub kauba või teenuse saajal õigus paragrahvide 25 ja 26 kohaselt arvestada sellelt tehingult kogu käibemaks,

võib Commissioners teha ettekirjutuse, et kõnealuse tehingu väärtust arvestatakse selle tavalise turuväärtuse kohaselt.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 Kontserni Churchill Group of Companies (edaspidi „Churchilli kontsern”) põhitegevusala on käibemaksuvabade kindlustusteenuste osutamine.

8 Äriühing Churchill Management Ltd (edaspidi „CML”) ja selle tütarettevõtjad Churchill Accident Repair Centre (edaspidi „CARC”) ja Weald Leasing kuuluvad Churchilli kontserni.

9 CML ja CARC saavad sisendkäibemaksust tagasi ligikaudu 1%, s.t kui nad ostavad seadmeid, võivad nad nende ostutehingu väärtusest maha arvata üksnes 1% käibemaksust.

10 Weald Leasingu ainus kaubandustegevus seisneb kõnealuste varade ostmises ning nende rentimises.

11 Suas Ltd (edaspidi „Suas”) on äriühing, mille omanikud on Churchilli kontserni käibemaksukonsultant ja tema abikaasa, kuid ta ei kuulu nimetatud kontserni. Suasi ainus oluline kaubandustegevus on varade rendilevõtmine Weald Leasingult ning nende varade allrendile andmine CML?ile ja CARC?le.

12 Kui CML või CARC vajas uusi seadmeid, ostis need seadmed Weald Leasing, kes andis need rendile Suasile, kes omakorda andis need allrendile CML?ile või CARC?le.

13 Nende tehingute abil vältisid CML ja CARC vajalike seadmete vahetut ostmist ja niisugustelt ostutehingutelt tagastamatu käibemaksu kogusumma tasumist üheainsa makse kujul.

14 Nende tehingute eesmärk oli jagada ja hajutada selle summa tasumist, et Churchilli kontserni käibemaksukohustuse täitumist edasi lükata.

15 CML ja CARC ei pidanud viivitamata tasuma tagastamatut käibemaksu soetatud seadmete

kogumaksumuselt, vaid nende seadmete renditasult, mis oli hajutatud rendilepingute tähtajale.

16 Commissioners esitas maksuteated, millega jäeti rahuldamata Weald Leasingu taotlus arvata maha alates oktoobrist 2000 kuni oktoobrini 2004 renditud varadelt tasutud sisendkäibemaksu selle alusel, et kõnealused tehingud ei olnud majandustegevus ja kujutasid endast õiguste kuritarvitamist.

17 Weald Leasing vaidlustas need maksuteated, väites, et neid tehinguid ei ole sõlmitud üksnes maksusoodustuse saamiseks ning et maksustatavate tarnete tegemine rentimise teel ei ole vastuolus kuuenda direktiivi eesmärgiga.

18 Pärast Euroopa Kohtu eespool viidatud kohtuotsust Halifax jt loobus Commissioners argumendist, et need renditehingud ei olnud majandustegevus, ning tugines üksnes väitele, et kõnealune skeem oli kuritarvitslik.

19 VAT and Duties Tribunal leidis 7. veebruari 2007. aasta otsuses, et nende tehingute peamine eesmärk oli saada maksusoodustust, mis kujutas endast Churchilli kontserni käibemaksukohustuse hajutamist rendilepingute sõlmimisega, kuid et see maksusoodustus ei ole vastuolus kuuenda käibemaksudirektiivi asjakohaste sätete eesmärgiga.

20 See kohus leidis ka, et kuritarvitus ei saa tuleneda üksnes rentimisest iseenesest, vaid rendilepingu alusel makstava rendi suurusest ja Commissionersi poolt VAT Act 1994 lisa 6 alusel tehtava ettekirjutuse vältimiseks sõlmitud kokkulepetest.

21 Commissioners esitas selle otsuse peale kaebuse High Court of Justice'ile (England & Wales) (Chancery Division), väites, et Churchilli kontsernile antud maksusoodustus on vastuolus kuuenda direktiivi eesmärgiga.

22 High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) jättis 16. jaanuari 2008. aasta otsusega kõnesolnud otsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata põhjendusel, et sellest, et kõnealused tehingud ei leidnud aset tavapärase majandustehingute raames, ei piisa järelduseks, et tegu oli kuritarvitslike tehingutega, kuna maksusoodustus, mille Churchilli kontsern nende tehingute abil sai, ei ole vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega ega muude kuuenda direktiivi sätetega.

23 Commissioners esitas selle otsuse peale apellatsioonikaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, väites, et High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division, jättis kaalumata küsimuse, kas kõnealused rendilepingud on osa need lepingud sõlminud poolte tavapärasest majandustegevusest. Commissionersi arvates on kuuenda direktiivi eesmärkidega vastuolus see, kui maksukohustuslasel lubatakse maha arvata selliste tegeliku majandusliku eesmärgiga tehingutega seotud sisendkäibemaks, mis ei ole tehtud tavapäraistes turutingimustes, millega ei kaasne selliste tehingutega tavaliselt seotud ärilisi kohustusi ja riske ning mis ei ole sõlmitud lepingupoolte tavapärase majandustegevuse raames.

24 Neil asjaoludel otsustas Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käesolevas kohtuasjas ilmnenu asjaoludel, kus ettevõtja, kes on valdavalt käibemaksust vabastatud, võtab varade väljaostmise asemel kasutusele nende rentimise skeemi, mis hõlmab vahendavat kolmandat isikut, tuleneb varade rentimise skeemist või mõnest selle osast maksusoodustus, mis on vastuolus kuuenda direktiivi eesmärgiga eespool viidatud kohtuotsuse Halifax jt punkti 74 tähenduses?

2. Kas seda, kui käibemaksust vabastatud või osaliselt vabastatud ettevõtja toimib sel viisil, kuigi ta oma tavapäraste majandustehingute raames renditehinguid ei tee, tuleb käsitleda kuritarvitusena, võttes arvesse asjaolu, et kuues käibemaksudirektiiv käsitleb varade rentimist käibemaksust vabastatud või osaliselt vabastatud ettevõtjate poolt, ning võttes arvesse, et Euroopa Kohus on eespool viidatud kohtuotsuse Halifax jt punktides 69 ja 80 ning eespool viidatud kohtuotsuse Ampliscientifica ja Amplifin punktis 27 viidanud „tavapärastele majandustehingutele” ning jätnud nendele viitamata eespool viidatud kohtuotsuses Part Service?

3. Kui vastus teisele küsimusele on jaatav, siis:

a) milline on mõiste „tavapäraste majandustehingute” olulisus eespool viidatud kohtuotsuses Halifax jt punktide 74 ja 75 tähenduses – kas see on oluline punkti 74 või 75 puhul või mõlema puhul;

b) kas viide „tavapärastele majandustehingutele” on viide:

- majandustehingutele, mida kõnealune maksumaksja tavaliselt teeb;
- majandustehingutele, mille sõlmivad kaks või rohkem poolt tavapärastes turutingimustes;
- majandustehingutele, mis on majanduslikus mõttes tasuvad;
- majandustehingutele, millega kaasnevad neist saadava ärituluga tavaliselt seotud kohustused ja äririsk;
- majandustehingutele, mis ei ole fiktiivsed, kuna neil on kaubanduslik sisu;
- või mingit muud liiki või muu kategooria majandustehingutele?

4. Kui varade rentimise skeem või selle osa leitakse olevat kuritarvituslik, siis milline on asjakohane übermääratlus? Kas siseriiklik kohus või maksuhaldur peaks eelkõige:

a) eirama vahendava kolmanda isiku kaasamist ning tegema ettekirjutuse, et käibemaks tuleb tasuda rendi turuväärtuselt;

b) määratlema rendiskeemi ümber väljaostuks; või

c) määratlema tehingud ümber mõnel muul viisil, mida kohus või maksuhaldur asjakohaseks peab, mille abil taastada olukord, mis oleks valitsenud siis, kui kuritarvituseks peetud tehinguid ei oleks toimunud?”

Eelotsuse küsimused

Esimene ja teine küsimus

25 Esimese ja teise küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas niisuguse tegevuse tulemusel, mille käigus ettevõtja teeb selliste nagu põhikohtuasjas arutusel olevate varade osas renditehinguid, millesse on vahendajana kaasatud kolmas ettevõtja, selle asemel, et need varad kohe välja osta, tekib niisugune maksusoodustus, mis on vastuolus kuuenda direktiivi sätetega taotletava eesmärgiga ja kas – kuna see ettevõtja oma tavapärase majandustegevuse käigus renditehinguid ei tee – nende tehingute tegemine kujutab endast kuritarvitust.

26 Tuleb meenutada, et liidu õigusnorme ei saa laiendada nii, et need hõlmaksid ettevõtjate

kuritarvitusega seotud tegevusi, st tehinguid, mida ei tehta tavapärase majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga kasutada kuritarvituse läbi liidu õigusega ette nähtud soodustusi ja et see kuritarvituste keelamise põhimõte on kohaldatav ka käibemaksu valdkonnas (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punktid 69 ja 70, ning kohtuotsus Amplis Scientifica ja Amplifin, punkt 27).

27 Lisaks võib ettevõtja valik maksust vabastatud ja maksustatavate tehingute vahel põhineda asjaolude kogumil ja eelkõige käibemaksusüsteemi eesmärki toetavatel maksualastel kaalutlustel. Kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei kohusta kuues direktiiv teda valima seda, mille puhul on tasutava käibemaksu summa suurim. Seevastu on maksukohustuslasel õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema maksukohustust (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 73, ja kohtuotsus Part Service, punkt 47).

28 Selles küsimuses on Euroopa Kohus sedastanud, et käibemaksu valdkonnas peavad kuritarvituse tuvastamiseks olema täidetud kaks tingimust.

29 Esiteks – vaatamata kuuenda direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, peab asjaomaste tehingute tulemuseks olema sellise maksusoodustuse saamine, mis on vastuolus nendes sätetes taotletava eesmärgiga (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 74, ja kohtuotsus Part Service, punkt 42).

30 Teiseks peab objektiivsetest asjaoludest järelduma, et nende tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine. Nimelt ei ole kuritarvituse keelamine asjassepuutuv, kui asjaomaseid tehinguid võib põhjendada teisiti kui üksnes maksusoodustuse saamisega (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 75, ja kohtuotsus Part Service, punkt 42).

31 Põhikohtuasjas nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas arutusel olevate renditehingute eesmärk oli maksusoodustuse saamine, st nimetatud varade omandamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu tasumise hajutamine nii, et Churchilli kontserni käibemaksukohustuse täitumist edasi lükata.

32 Kuid kuritarvituse tuvastamiseks peab niisuguse maksusoodustuse taotlemine olema kõnealuste sätetega vastuolus vaatamata sellele, et kuuenda direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjakohaseid sätteid on formaalselt kohaldatud.

33 Selles küsimuses tuleb märkida, et kõnealused renditehingud kuuluvad kuuenda direktiivi kohaldamisalasse ja see, et nende tehingute tegemise tagajärjel võib tekkida maksusoodustus, ei kujuta iseenesest maksusoodustust, mis on vastuolus kuuenda direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjakohaste sätetega.

34 Maksukohustuslasele ei või ette heita seda, et ta on valinud renditehingu, millega kaasneb maksusoodustus, mis eelotsusetaotlusest lähtuvalt kujutab endast maksukohustuse hajutamist, mitte varade ostmise, millest niisugust maksusoodustust ei tulene, kuna sellelt tehingult tasutakse käibemaks nõuetekohaselt ja täielikult.

35 Vaidlust ei ole selles, et niisuguse juhtumiga on tegemist põhikohtuasjas arutusel olevate renditehingutega seotud käibemaksu puhul ja et igalt nimetatud tehingult tasusid asjaomased ettevõtjad nõutavas summas käibemaksu ja arvasid võimalusel maha õiges summas sisendkäibemaksusumma.

36 Nimelt tuleneb see, et Weald Leasing võis tema poolt soetatud kaubalt käibemaksu maha arvata, asjaolust, et see ettevõtja ei tee kindlustustehinguid, vaid käibemaksuga maksustatavaid

renditehinguid, mis ei ole maksuvabad.

37 Ka CML ja CARC ei arvanud Suasile makstud randitasult maha käibemaksu, kuna 99% sellest oli tagastamatu.

38 Lisaks ei tähenda vara rentimine iseenesest seda, et kõnealuse tehinguga seotud käibemaks on väiksem kui käibemaks, mis kuulunuks tasumisele vara ostmise korral.

39 Seda silmas pidades tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul esiteks teha kindlaks, kas lepingulised tingimused, millel põhikohtuasjas arutusel olevad renditehingud tehti, on vastuolus kuuenda direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega. Sellise olukorraga on eeskätt tegemist juhul, kui ilmneb, et neil tingimustel kehtestatud rendisummad on ebatavaliselt väikesed ega vasta tegelikule majandusolukorrale.

40 Teiseks tuleb siseriiklikul kohtul ka välja selgitada, kas kolmanda ettevõtja, käesoleval juhul Suasi, kaasamine kõnealustesse tehingutesse takistab arutusel olevate õigusnormide kohaldamist.

41 Selles osas tuleb nimetatud kohtul eelkõige kindlaks teha, kas – nagu nähtub kohtutoimiku materjalidest ja nagu toodi välja kohtuistungil – Suasi kaasamine kõnealustesse tehingutesse takistas Commissioneri nende tehingute osas kohaldamast VAT Act 1994 6. lisa punkti 1.

42 Selles küsimuses ei saa nõustuda Weald Leasingi argumendiga, mille kohaselt nimetatud sätte rikkumise korral ei ole kuritarvituse keelu põhimõtte kohaldatav, kuna tegemist on pelgalt siseriikliku õigusnormiga, kuna nimetatud säte võeti vastu kuuenda direktiivi artikli 27 alusel ja see on üks kõnealust direktiivi üle võtvatest siseriiklikest õigusnormidest.

43 Lisaks ei mõjuta esitatud kaalutlusi asjaolu, et ettevõtja, kes teeb selliseid nagu põhikohtuasjas arutusel olevaid renditehinguid, ei teosta renditehinguid oma tavapärasel majandustegevuses.

44 Nimelt ei saa kuritarvitust tuvastada selle põhjal, milliseid tehinguid asjaomaseid tehinguid teinud ettevõtja tavapäraselt teostab, vaid nende tehingute esemest, eesmärgist ja tagajärgedest lähtudes.

45 Neil asjaoludel tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et maksusoodustus, mis tuleneb ettevõtja poolt niisuguse tegevuse tulemusel, mille käigus ta teeb selliste nagu põhikohtuasjas arutusel olevate varade osas renditehinguid selle asemel, et need varad kohe välja osta, ei kujuta endast maksusoodustust, mis on vastuolus kuuenda direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega, kui lepingulised tingimused, millel need tehingud tehakse, eeskätt tingimused, millega kehtestatakse rendisumma, vastavad tavapärastele turutingimustele ja kolmanda ettevõtja kaasamine vahendajana nimetatud tehingutesse ei takista kõnealuste sätete kohaldamist – asjaolu, mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul. See, et kõnealune ettevõtja ei tee oma tavapärase majandustegevuse käigus renditehinguid, ei ole antud küsimuses asjassepuutuv.

Kolmas küsimus

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

Neljas küsimus

47 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kuidas tuleb

põhikohtuasjas arutusel olevad tehingud ümber määratleda juhul, kui nimetatud tehingute või nende tehingute osade puhul on tegemist kuritarvitusega.

48 Selles küsimuses tuleb meenutada, et kui on tuvastatud kuritarvituse olemasolu, tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitust ei oleks esinenud (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punktid 94 ja 98).

49 Esiteks tuleb niisiis eelotsusetaotluse esitanud kohtul esimesele ja teisele küsimusele antud vastustes toodud kaalutlusi silmas pidades kindlaks teha, kas põhikohtuasjas arutusel olevate renditehingute teatud osad kujutavad endast kuritarvitust.

50 Kui see on nii, siis tuleb siseriiklikul kohtul teiseks need tehingud ümber määratleda selliselt, et taastada olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitust ei oleks esinenud.

51 Seega, eeldusel et eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab järeldusele, et põhikohtuasjas arutusel olevate renditehingute teatud tingimused ja/või Suasi kaasamine nendesse tehingutesse kujutab endast kuritarvitust, tuleb nimetatud kohtul need tehingud ümber määratleda nii, et ta ei võta arvesse Suasi kaasamist ja/või muudab kõnealust määratlust või jätab mainitud tingimused kohaldamata.

52 Neid kaalutlusi arvesse võttes ei või siseriikliku kohtu poolt antud uus määratlus olla laiem kui määratlus, mis on vajalik käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksupettuse ärahoidmiseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 92).

53 Neil asjaoludel tuleb neljandale küsimusele vastata, et juhul kui põhikohtuasjas arutusel olevate renditehingute teatud tingimused ja/või kolmanda ettevõtja vahendajana kaasamine nendesse tehingutesse kujutab endast kuritarvitust, tuleb need tehingud ümber määratleda selliselt, et taastada olukord, nagu oleks olnud siis, kui selliseid kuritarvituslikke tingimusi ei oleks kohaldatud ja/või kõnealust ettevõtjat ei oleks neisse kaasatud.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Maksusoodustus, mis tuleneb ettevõtja poolt niisuguse tegevuse tulemusel, mille käigus ta teeb selliste nagu põhikohtuasjas arutusel olevate varade osas renditehinguid selle asemel, et need varad kohe välja osta, ei kujuta endast maksusoodustust, mis on vastuolus nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega, kui lepingulised tingimused, millel need tehingud tehakse, eeskätt tingimused, millega kehtestatakse rendisumma, vastavad tavapärastele turutingimustele ja kolmanda ettevõtja kaasamine vahendajana nimetatud tehingutesse ei takista kõnealuste sätete kohaldamist – asjaolu, mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul. See, et kõnealune ettevõtja ei tee oma tavapärase majandustegevuse käigus renditehinguid, ei ole antud küsimuses asjasepuutuv.**

2. **Juhul kui põhikohtuasjas arutusel olevate renditehingute teatud tingimused ja/või kolmanda ettevõtja vahendajana kaasamine nendesse tehingutesse kujutab endast kuritarvitust, tuleb need tehingud ümber määratleda selliselt, et taastada olukord, nagu**

oleks olnud siis, kui selliseid kuritarvituslikke tingimusi ei oleks kohaldatud ja/või kõnealust ettevõtjat ei oleks neisse kaasatud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.