EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

21. veebruar 2006 *

Kohtuasjas C-255/02,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel VAT and Duties Tribunal, London'i (Ühendkuningriik) 27. juuni 2002. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. juulil 2002, menetluses

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise

* Kohtumenetluse keel: inglise.

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. Kūris, 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:

— Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ja County Wide Property Investments Ltd, esindajad: K. P. E. Lasok, *QC* ja *barrister* M. Patchett-Joyce, keda volitas *solicitor* S. Garrett,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: J. Collins ja R. Caudwell, keda abistasid J. Peacock, *QC*, C. Vajda, *QC* ja *barrister* M. Angiolini,

— Prantsuse valitsus, esindajad: G. De Bergues ja C. Jurgensen-Mercier,

— Iirimaa, esindaja: D. J. O'Hagan, keda abistas A. M. Collins, *SC*,

— 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 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv") tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Halifax plc (edaspidi „Halifax"), Leeds Permanent Development Services Ltd (edaspidi „Leeds Development") ja County Wide Property Investements Ltd (edaspidi „County") ning Commissioners of Customs & Excise (edaspidi „Commissioners") vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimaste poolt Leeds Development'i ja County poolt Halifax plc Group'i maksukoormuse vähendamise plaani raames esitatud käibemaksu tagasisaamise või sellest vabastamise taotluste rahuldamata jätmist.

Õiguslik raamistik

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 „majandustegevuse" mõiste hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, seal hulgas materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

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

6 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 kohaselt on „„[t]eenuste osutamine" [...] mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses".

7 Tulenevalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktist b vabastavad liikmesriigid maksust, välja arvatud selles loetletud erandid, kinnisvara liisingu [mõiste „liising" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine"] ja rendileandmise. Tulenevalt nimetatud direktiivi artikli 13 C osa esimese lõigu punktist a võivad liikmesriigid siiski anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse kinnisvara üürile- ja rendileandmise puhul.

8 Nimetatud direktiivi artikli 13 B osa punkt d näeb ette, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust teatud teenused finantsteenuste sektoris.

9 Nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a 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 tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt."

10 Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab üheaegselt seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, täpsustab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimene lõik, et „maha [võib] arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest".

11 Selle sätte teise lõigu kohaselt „määratakse [nimetatud osa] artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Halifax on krediidiasutus. Peamine osa tema osutatavatest teenustest on käibemaksust vabastatud. Põhikohtuasja asjaolude esinemisel oli tal õigus tasutud sisendkäibemaksust tagasi saada vähem kui 5%.

13 Halifax'i esitatud märkuste kohaselt on Leeds Development kinnisvara arendamisega ja County kinnisvara arendamise ja -investeeringutega tegelev äriühing.

14 Eelotsusetaotluse kohaselt on nii Leeds Development ja County kui ka üks teine kõnealustes tehingutes osalev Halifax plc Group'i äriühing, Halifax Property Investments Ltd (edaspidi „Property"), kõik täielikult Halifax'i omandis olevate osakutega tütarettevõtjad. Leeds Development ja County on mõlemad registreeritud eraldi käibemaksukohustuslastena, Property ei ole registreeritud.

15 Halifax'il oli oma ettevõtluse huvides vaja ehitada „kõnekeskused" (*call centres*) neljale erinevale krundile, nimelt Cromac Wood'i ja Dundonald'i Põhja-Iirimaal, Livingstone'i Šotimaal ja Inglismaa kirdeosas asuvasse West Bank'i Leedsis, millele tal oli hoonestusõigus 125 aastaks, omandiõigus või täielik valdus- ja kasutusõigus (*lease, freehold* ja *fee simple interest*).

16 Kõigepealt sõlmis ta 17. detsembril 1999 lepingu kinnisvara arendamise ja ehitusega tegeleva sõltumatu äriühinguga Cusp Ltd Cromac Wood'is asuva krundi arendamiseks. 28. veebruari 2000. aasta lisalepinguga astus Halifax lepingust välja ning County võttis üle tema õigused ja kohustused.

17 Halifax, Leeds Development, County ja Property sõlmisid ajavahemikus 29. veebruar kuni 6. aprill 2000 erinevate kruntide kohta mitmeid lepinguid. Eelotsusetaotlusest tuleneb, et need tehingud tehti kõikide kruntide osas sarnasel viisil.

18 Halifax sõlmis Leeds Developments'iga 29. veebruaril 2000 Cromac Wood'is, Dundonald'is ja Livingstone'is asuvate kruntide kohta laenulepingud, millega ta kohustus viimasele laenama piisavalt suuri summasid selleks, et Leeds Development saaks omandada nende kruntide üle õigusi ja neid arendada, kogusummas 59 000 000 Inglise naela.

19 Halifax ja Leeds Development sõlmisid lepingu ka teatud ehitustööde teostamiseks nimetatud kruntidel. Nende tööde teostamiseks sai Leeds Development Halifax'ilt pisut rohkem kui 120 000 Inglise naela, mille hulgas oli käibemaks peaaegu 20 000 Inglise naela. Leeds Development saatis Halifax'ile nimetatud summa tasumise kohta kolm arvet juba tasutud käibemaksu kohta. Lisaks sõlmis Halifax Leeds Development'iga lepingu, millega andis kolm krunti viimasele tasu eest 20 aastaks üürile koos üürniku õigusega pikendada selle kestust 99 aastani.

20 29. veebruaril 2000 sõlmis Leeds Development arendamise ja rahastamise lepingu ka County'ga, mille kohaselt pidi viimane teostama või laskma teostada ehitustöid Cromac Wood'is, Dundonald'is ja Livingstone'is asuvatel kruntidel, seal hulgas neid töid, mille teostamises või teostamise korraldamises oli Leeds Development Halifax'iga sõlmitud lepingus kokku leppinud.

21 Samal kuupäeval kandis Halifax Leeds Development'ile üle nii esimesed laenu ettemaksed kui ka maksed nimetatud tööde eest kogusummas 44 815 000 Inglise naela. See summa kanti üle pangakontole, mille haldamine toimus Leeds Development'i juhtnööride järgi. Viimane palus maksta sama suure summa, mis sisaldas käibemaksu rohkem kui 6 600 000 Inglise naela, County'le ettemaksena viimase poolt või tema algatusel tehtud tööde eest. See tehing registreeriti asjaomases pangas samal päeval, pärast mida jäeti summad ööseks deposiiti. County väljastas samal päeval Leeds Development'ile tasutud käibemaksu kohta arve.

22 29. veebruar 2000 oli ka Leeds Development'i 2000. aasta veebruari maksustamisperioodi viimane päev. Viimane esitas deklaratsiooni, milles taotles käibemaksu tagasi maksmist ligikaudses summas 6 700 000 Inglise naela.

23 1. märtsil 2000 kanti Leeds Development'i korraldusel üle 44 815 000 Inglise naela teises pangas asuvale County nimel avatud arvele.

24 Vastavalt 29. veebruari 2000. aasta lepingule andis Halifax 6. aprillil 2000 Leeds Development'ile üürile Cromac Wood'is, Dundonald'is ja Livingstone'is asuvad maatükid umbes 7 400 000 Inglise naela suuruse tasu eest, iga üürileping on käibemaksu mõttes käsitletav kui maksust vabastatud teenuse osutamine. Leeds Development rahastas üüritasud esialgsete laenulepingute alusel ette nähtud summade arvelt.

25 Leeds Development kohustus samal päeval kõik need üürilepingud Property'le tasu eest üle andma, üleandmine pidi toimuma esimesel tööpäeval pärast tööde lõpetamist krundil ning neid üleandmisi käsitleti käibemaksust vabastatud tehingutena. Tasu arvutamine toimus vastavalt arvestusviisile, mille kohaselt eeldati, et Leeds Development saab kogukasumit 180 000 Inglise naela. Property omakorda kohustus Cromac Wood'is, Dundonald'is ja Livingstone'is asuvad pinnad andma Halifax'ile allüürile tasu eest, mis tuli arvutada Property poolt Leeds Development'ile vastavate üürilepingute üleandmisel igakordselt makstud hinna alusel, millele lisandus kasumiosa. Property eeldatavaks kogukasumiks allüürile andmistelt peeti 85 000 Inglise naela.

26 Leeds'is asuva West Bank'i krundi kohta sõlmisid Halifax ja Leeds Development 13. märtsil 2000 nii laenulepingu, üürilepingu kui ka töövõtulepingu. Halifax maksis esimeste teostatud tööde eest 41 900 Inglise naela, millest pisut vähem kui 6000 Inglise naela moodustas käibemaks, ja Leeds Development väljastas kogusumma tasumise kohta käibemaksuarve. Halifax tegi Leeds Development'ile esimese ettemaksu vastavalt laenulepingule ligikaudses summas 3 000 000 Inglise naela.

27 Samal päeval sõlmisid Leeds Development ja County arendamise ja rahastamise lepingu. Leeds Development tegi County'le ettemakse ning viimane väljastas tehtud tööde eest tasutud summa kohta käibemaksuarve summas üle 3 000 000 Inglise naela, millest ligikaudu 455 000 moodustas käibemaks. 2000. aasta märtsi deklaratsiooni alusel taotles Leeds Development tasutud sisendkäibemaksu tagasimaksmist ligikaudses summas 455 000 Inglise naela.

28 Halifax andis 6. aprillil 2000 West Bank'is asuva maatüki Leeds Development'ile üürile ning Leeds Development ja Property sõlmisid lepingu nimetatud üürilepingu viimasele tasu eest üleandmiseks. Teise lepinguga kohustus Property nõustuma Halifax'ile allüürile andmisega.

29 County kaasas erinevate Leeds Development'iga sõlmitud lepingutega ettenähtud ehitustööde tegemiseks sõltumatud ettevõtjad ja vabakutselised ehitajad (edaspidi „sõltumatud ehitusettevõtjad"). Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et sõltumatute ehitusettevõtjatega võidi lepingud sõlmida etapi kaupa ja et tema teada olid nendega seotud eraldi lepingud, milles osales Halifax. Eraldi lepingutega tagati Halifax'ile eelkõige ülesannete ja kohustuste täitmine asjaomase sõltumatu ehitusettevõtja poolt.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ülalmainitud lepingutega taotletavad maksualased tagajärjed olid järgmised:

— Halifax võib Leeds Development'iga sõlmitud lepingutes ettenähtud tööde eest tasutud sisendkäibemaksu maha arvata mahaarvatavas osas.

— Leeds Development võib 2000. aasta veebruari maksustamisperioodil maha arvata County 29. veebruari 2000. aasta arvel märgitud käibemaksu, mis on üle 6 600 000 Inglise naela ja 2000. aasta märtsi maksustamisperioodil 13. märtsi 2000. aasta arvel märgitud käibemaksu, mis on umbes 455 000 Inglise naela.

— County deklareerib kogu arvetel märgitud käibemaksu ja võib maha arvata sisendkäibemaksu, mida ta tasus sõltumatute ehitusettevõtjate tehtud tööde eest.

— Leeds Development'i 6. aprilli 2000. aasta lepingud, millega anti Property'le üle nelja krundi üürilepingud, olid maksust vabastatud tehingud. Kuna need olid

tehtud teisel arvestusperioodil, ei muutnud need teenused Leeds Development'i õigusi saada tagasi tasutud sisendkäibemaksu 2000. aasta veebruari ja märtsi maksustamisperioodidel, mis langesid 31. märtsil 2000 lõppenud arvestusperioodi sisse.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates oleks sellise lahenduse toimimiseks vaja, et:

— Halifax, Leeds Development ja County oleks kõik registreeritud eraldi käibemaksukohustuslastena,

— kogu esimese asjaomase perioodi vältel hõlmaks Leeds Development'i ühtse määraga maksustatav käive nii suure tema kogukäibest osa kui võimalik. Selleks tuli Leeds Development'i maksust vabastatud teenused, mida osutati tema kruntidega seotud õiguste üleandmisel Property'le, kuni hilisema arvestusperioodini edasi lükata, ja

— Leeds Development'i kruntidega seotud asjaõigusi tuleks mõista nii, et need ei kuulu kapitalikaupade hulka. Vastupidisel juhul mõjutanuks õiguste üleandmine Property'le tema mahaarvamise õigust.

32 Commissioners jättis 4. ja 7. juuli 2000. aasta otsustega rahuldamata nii Leeds Development'i kui County mahaarvamise taotlused, mis puudutasid sõltumatute ehitusettevõtjate poolt viimasele esitatud arvetel märgitud käibemaksu.

33 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul leidis Commissioners, et:

— kuna Leeds Development ei teinud Halifax'ile ehitustöid ega saanud County'lt ehitusteenuseid, ei võeta neid tehinguid käibemaksuga maksustamisel arvesse;

— lepingute analüüs näitab nende üldises kontekstis, et Halifax'ile osutasid ehitusteenuseid sõltumatud ehitusettevõtjad, mitte Leeds Development. Halifax võis seega nimetatud töödelt käibemaksu maha arvata ühtset tagasisaamise määra kohaldades.

34 Halifax, Leeds Development ja County vaidlustasid Commissioners'i otsused VAT and Duties Tribunal, London'is. Halifax väitis, et nende otsuste tulemusena vaadeldi teda sellisena, nagu ta oleks saanud kasu maksustatavatest ehitusteenustest, mida oleks aga pidanud käsitlema County'le osutatud teenustena. Leeds Development ja County väitsid, et need otsused toimisid samaväärselt tasutud sisendkäibemaksu tagasisaamise või maksust vabastamise taotluste rahuldamata jätmisega.

35 Halifax, Leeds Development ja County rõhutasid, et kaebuses nimetatud lepingute raames tehtud tehingud olid tegelikud. Mitte üksnes sõltumatute ehitusettevõtjate tarned või teenused, vaid ka County teostatud ehitusteenused ja Leeds Development'i osutatud ehitusteenused ning maatükkide üleandmine, teenisid ärihuve. Need kaks äriühingut, samuti Property, pidid saama kasumit vastavalt nende osalustele kokkulepetes. Kuigi kokkulepped olid sõlmitud viisil, mille tulemuseks oli maksusoodustuse saamine, maksustatakse tehingud käibemaksusüsteemi kohaselt eraldi.

36 Esiteks väidab Commissioners, et tehing, mille tegemise ainus eesmärk on käibemaksu tasumise vältimine, ei ole iseenesest „tarne" või „teenus" ega „majandustegevuse" raames võetud meede neile mõistetele kuuenda direktiiviga antud tähenduses. Selle tõlgendamispõhimõtte kohaldamine asjaomastele kokkulepetele tähendab Commissioners'i arvates seda, et Leeds Development'i kohustusi Halifax'i suhtes ei saa pidada „tarneteks" ja „teenusteks" ning sama kehtib ka County kohustuste kohta Leeds Development'i suhtes.

37 Teiseks väidab Commissioners, et vastavalt ühenduse õiguse üldpõhimõttele tuleb õiguse kuritarvituse ennetamiseks jätta arvestamata tehinguid, mille ainus eesmärk oli vältida käibemaksu tasumist, ning kohaldada kuuenda direktiivi sätteid kõnealuste tehingute tegelikule sisule. Mis tahes nurga alt neid kokkuleppeid ka uurida, selgub, et ehitusteenuseid osutasid tegelikult üksnes sõltumatud ehitusettevõtjad otse Halifax'ile.

38 VAT and Duties Tribunal jättis 5. juuli 2001. aasta otsusega kaebused rahuldamata.

39 Halifax, Leeds Development ja County esitasid apellatsioonkaebused High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'ile, kes tühistas nimetatud otsuse ja saatis asja tagasi VAT and Duties Tribunal'ile.

40 Viimane märgib, et oma 5. juulil 2001. aasta esimeses otsuses tugines ta kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 tõlgendusele, mille kohaselt tuli tal lähtuda tehingute objektiivsetest tunnusjoontest, millest järeldas, et kõnealused tehingud ei olnud tarned või teenused käibemaksu mõttes. Nimetatud sätte tõlgendamiseks tuleks nüüd pöörduda Euroopa Kohtu poole.

41 Lisaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimese otsusega vaidlus põhikohtuasjas lahendatud ilma, et oleks küsitud, kas kõnealustes tehingutes osalejate poolt on üldse esinenud mis tahes „õiguse kuritarvitus". Kuna see otsus on tühistatud, tuleks nimetatud põhimõtte tõlgendust samuti uurida.

42 Selle kohta toob eelotsusetaotluse esitanud kohus esile, et tulenevalt Halifax'i, Leeds Development'i ja County juhtkonna esitatud tõenditest oli kahe viimatinimetatud äriühingu kõnealustes tehingutes osalemise ainus eesmärk käibemaksu tasumise vältimine. Teisisõnu oli eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul Halifax'il, Leeds Development'il ja County'l maksusoodustuse saamise tahe, kasutades selleks kunstlikku maksude vältimise plaani. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab selles osas 14. detsembri 2000. aasta otsusele kohtuasjas C-110/99: Emsland-Stärke (EKL 2000, lk I-11569, punkt 53).

43 Neil asjaoludel otsustas VAT and Duties Tribunal, London menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. a) Kas konkreetsetel asjaoludel on tehingud,

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

ii) millel puudub iseseisev majanduslik eesmärk,

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

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

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?"

Esimene küsimus, punkt a

44 Sisuliselt küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus esimese küsimusega seda, kas sellised tehingud, mis on vaatluse all põhikohtuasjas, kujutavad endast kaubatarneid või teenuste osutamist kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 4 lõigete 1 ja 2, artikli 5 lõike 1 ja artikli 6 lõike 1 mõttes siis, kui nende eesmärk on saada maksusoodustust muud majanduslikku eesmärki omamata.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

45 Halifax, Leeds Development ja County väidavad, et kuuenda direktiivi kohaselt on lõpuleviidud tehingud, mille ainus eesmärk oli saada maksusoodustust ja millel puudus iseseisev majanduslik eesmärk, käibemaksu mõttes osalejate poolt või nende huvides nende majandustegevuse raames tehtud tarned ja osutatud teenused.

46 Ühendkuningriigi ja Iirimaa valitsused väidavad, et tehingud, mis ühelt poolt teostatakse iga osaleja poolt ainsa kavatsusega saada maksusoodustust ja millel teiselt poolt puudub iseseisev majanduslik eesmärk, ei ole osalejate poolt nende majandustegevuse raames tehtud tarned või osutatavad teenused.

47 Komisjon leiab, et tehingu tegemise eesmärk ei oma kuuenda direktiivi artikli 2 mõttes tähtsust.

Euroopa Kohtu hinnang

48 Tuleb kohe alguses meenutada, et kuues direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (vt eelkõige 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, EKL 2003, lk I-6729, punkt 38).

49 Selles osas määrab kuues direktiiv käibemaksu väga laia kohaldamisala, viidates maksustatavaid tehinguid käsitlevas artiklis 2 lisaks kauba impordile ka kauba tarnetele või teenuste osutamisele tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

50 Esiteks, mis puudutab „kaubatarnete" mõistet, siis täpsustab kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 1, et seda käsitletakse kui materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut.

51 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et see mõiste hõlmab materiaalse vara ülemineku mistahes tehingut, millega üks pool loovutab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada (vt eelkõige 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, EKL 1990, lk I-285, punkt 7 ja 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE, EKL 2005, lk I-3123, punkt 64).

52 Mis puudutab mõistet „teenuste osutamine", siis tuleneb kuuenda direktiivi artikli 6 lõikest 1, et selle alla kuulub iga tehing, mis ei ole kaubatarne sama direktiivi artikli 5 tähenduses.

53 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

54 Viimasena, mõiste „majandustegevus" on kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 2 määratletud sellise tegevusena, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute „mis tahes" tegevust ning hõlmab vastavalt kohtupraktikale tootmise, turustamise ja teenuste osutamise kõiki etappe (vt eelkõige 4. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-186/89: Van Tiem, EKL 1990, lk I-4363, punkt 17 ja eespool viidatud kohtuotsus MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, punkt 42).

55 Nagu Euroopa Kohus sedastas 12. septembri 2000. aasta otsuses kohtuasjas C-260/98: komisjon *vs.* Kreeka (EKL 2000, lk I-6537, punkt 26), näitab maksukohustuslase ja majandustegevuste mõistete määratluse analüüs, et majandustegevuse mõiste hõlmab laia kohaldamisala ja tal on objektiivne olemus selles mõttes, et tegevust käsitletakse sellisena sõltumata tema eesmärkidest või tulemitest (vt ka 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon *vs.* Madalmaad, EKL 1987, lk 1471, punkt 8, samuti selle kohta eelkõige 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 19 ja 27. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-497/01: Zita Modes, EKL 2003, lk I-14393, punkt 38).

56 Tegelikult näitavad nii see analüüs kui kaubatarnete ja teenuste osutamise mõisted, et neil mõistetel, mis määratlevad kuuenda direktiivi alusel maksustatavad tehingud, on kõigil objektiivne olemus ning neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest (vt selle kohta 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punkt 44).

57 Nagu Euroopa Kohus sedastas 6. aprilli 1995. aasta otsuses C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I-983, punkt 24), oleks maksuhalduri kohustus teostada maksukohustuslase kavatsuse kindlaksmääramiseks uurimine vastuolus ühise käibemaksusüsteemi eesmärkidega, milleks on õiguskindluse tagamine ja käibemaksu kohaldamisega lahutamatult seotud toimingute lihtsustamine, võttes arvesse, v.a erandjuhtudel, asjaomase tehingu objektiivset olemust.

58 Sellest järeldub, et põhikohtuasjas vaatluse all olevad tehingud kujutavad endast kaubatarneid või teenuste osutamist ja majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 4 lõigete 1 ja 2, artikli 5 lõike 1 ning artikli 6 lõike 1 mõttes, kuna nad vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel nimetatud mõisted põhinevad.

59 Need kriteeriumid ei ole täidetud maksudest kõrvalehoidumise korral, näiteks valede deklaratsioonide või nõuetele mittevastavate arvete koostamisel. Sellegipoolest on küsimus, kas asjaomane tehing tehti ainsa eesmärgiga saada maksusoodustust, ikkagi täielikult asjassepuutumatu määramaks kindlaks, kas ta kujutab endast kaubatarnet või teenuste osutamist ja majandustegevust.

60 Tulenevalt eeltoodust tuleb esimesele punktis a esitatud küsimusele vastata, et sellised tehingud, mis on vaatluse all põhikohtuasjas, kujutavad endast kaubatarneid või teenuste osutamist ja majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1,

artikli 4 lõigete 1 ja 2, artikli 5 lõike 1 ja artikli 6 lõike 1 mõttes, kuna need vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel nimetatud mõisted põhinevad, isegi kui nende ainus eesmärk oli saada maksusoodustust muud majanduslikku eesmärki omamata.

Teine küsimus

61 Sisuliselt küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus teise küsimusega, mida tuleb uurida enne esimese küsimuse punkti b, seda, kas kuuendat 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.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

62 Halifax, Leeds Development ja County leiavad, et ühise käibemaksusüsteemi kontekstis ei ole ühenduse õiguses olemas õiguse kuritarvituse teooriat, millele liikmesriigi maksuhaldur võiks eraisikute poolt tasutud sisendkäibemaksu tagasisaamise või sellest vabastamise taotluste rahuldamata jätmisel tugineda.

63 Ühendkuningriigi valitsus leiab, et õiguse kuritarvituse põhimõte on ühenduse õiguse üldpõhimõte ning see keelab maksukohustuslasel kuuenda direktiivi artikli 17 ja selle artikli üle võtnud kohaldamisele kuuluvate siseriiklike õigusnormide kohaselt käibemaksu maha arvata, kui mahaarvamise taotlusest ilmneb, et kuuenda direktiiviga esitatud käibemaksu eesmärke ei ole saavutatud ja kui maksukohustuslane loob kunstlikult maha arvamise õiguse saamiseks nõutavad tingimused.

64 Prantsuse valitsus väidab, et ühenduse õigusega ei ole selles osas, milles see lubab liikmesriigil võtta meetmeid takistamaks seda, et EÜ asutamislepinguga loodud soodustusi ei saaks mõned tema kodanikud ära kasutada ühenduse õigusnorme kuritarvitades või pettust kasutades, vastuolus see, kui liikmesriik jätab mahaarvamise õigusest ilma maksukohustuslase või teatud maksukohustuslased, kes on omavahel seotud ja on teostanud puhtalt kunstlikke tehinguid, mille eesmärk on käibemaksu ebaõigesti maha arvata.

65 Iirimaa väidab, et õiguse kuritarvitamise teooria, nagu seda on edasi arendanud Euroopa Kohus, lubab maksuhalduril lükata tagasi maksumaksjate poolt põhikohtuasjas vaatluse all olevate tehingute tegemisel tasutud sisendkäibemaksu tagasisaamise või mahaarvamise taotlused.

66 Komisjon on arvamusel, et kui maksukohustuslane või grupp maksukohustuslasi, kes on omavahel seotud läbi rea tehingute, millega luuakse kunstlikult olukord, mille ainsaks eesmärgiks on sisendkäibemaksu tagasisaamiseks vajalike tingimuste loomine, siis neid tehinguid ei või arvesse võtta.

Euroopa Kohtu hinnang

67 Esiteks tuleb sedastada, et VAT and Duties Tribunal'i küsimustes tõstatatud probleemid paistavad vähemalt osaliselt tulenevat siseriiklikest õigusnormidest, mis lubavad maksukohustuslasel, kes teostab üheaegselt nii maksustatavaid kui maksust vabastatud tehinguid või üksnes maksust vabastatud tehinguid, kinnisomandi üürilepingu üle anda teisele tema kontrolli all olevale majandusüksusele, millel on selle omandi üürileandmisel õigus valida maksustamine ja seeläbi arvata maha kogu ehitus- või renoveerimiskuludelt tasutud sisendkäibemaks.

68 Vaatamata sellele sedastusele tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa õigussubjektid ühenduse õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-367/96: Kefalas jt, EKL 1998, lk I-2843, punkt 20; 23. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-373/97: Diamantis, EKL 2000, lk I-1705, punkt 33 ning 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03: Fini H, EKL 2005, lk I-1599, punkt 32).

69 Ühenduse õigusnorme ei saa tõepoolest laiendada nii, et need kataksid ettevõtjate kuritarvitusega seotud tegevusi, st tehinguid, mida ei tehta tavapäraste majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu ühenduse õigusega ettenähtud soodustustest (vt selle kohta eelkõige 11. oktoobri 1977. aasta otsus kohtuasjas 125/76: Cremer, EKL 1977, lk 1593, punkt 21; 3. märtsi 1993. aasta otsus kohtuasjas C-8/92: General Milk Products, EKL 1993, lk I-779, punkt 21 ja eespool viidatud kohtuotsus Emsland-Stärke, punkt 51).

70 Kuritarvituste keelamise põhimõtet kohaldatakse ka käibemaksu valdkonnas.

71 Maksudest kõrvalehoidumise ja vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk (vt 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).

72 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt meenutanud, peavad ühenduse õigusnormid olema kindlad ja nende kohaldamine õigussubjektidele ettenähtav (vt eelkõige 22. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-301/97: Madalmaad *vs.* nõukogu, EKL 2001, lk I-8853, punkt 43). Selleks, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust, tuleb seda õiguskindluse nõuet eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi (vt eelkõige 15. detsembri 1987. aasta otsus kohtuasjas 326/85: Madalmaad *vs.* komisjon, EKL 1987, lk 5091, punkt 24 ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-17/01: Sudholz, EKL 2004, lk I-4243, punkt 34).

73 Lisaks tuleneb kohtupraktikast, et ettevõtja valik maksust vabastatud ja maksustatavate tehingute vahel võib põhineda asjaoludel kogumis ja eelkõige käibemaksusüsteemi eesmärki toetavatel maksualastel kaalutlustel (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus BLP Group, punkt 22 ja 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International, EKL 2001, lk I-7257, punkt 33). Kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei kohusta kuues direktiivi teda valima seda, mille puhul on tasutava käibemaksu summa suurim. Vastupidi, nagu kohtujurist tõi oma ettepaneku punktis 85 välja, on maksukohustuslasel õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema maksukohustust.

74 Neid kaalutlusi arvesse võttes ilmneb, et kuritarvituse olemasolu sedastamine käibemaksu valdkonnas nõuab ühest küljest seda, et vaatamata kuuenda direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele peab kõnealuste tehingute tulemuseks olema maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga.

75 Teisest küljest tuleb objektiivsetest asjaoludest järeldada, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine. Nagu kohtujurist tõi oma ettepaneku punktis 89 välja, ei ole kuritarvituse keelamine asjassepuutuv, kui kõnealuseid tehinguid võib põhjendada teisiti kui üksnes maksusoodustuse saamisega.

76 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kooskõlas siseriikliku õiguse tõendamisnormidega, niivõrd, kui see ei kahjusta ühenduse õiguse tõhusust, kas põhikohtuasjas on kuritarvituse koosseis täidetud (vt 21. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-515/03: Eichsfelder Schlachtbetrieb, EKL 2005, lk I-7355, punkt 40).

77 Euroopa Kohus võib aga eelotsusetaotluse osas otsust tehes esitada vajadusel täpsustusi, mille eesmärk on suunata siseriiklikku kohut temapoolsel tõlgendusel (vt eelkõige 17. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-79/01: Payroll jt, EKL 2002, lk I-8923, punkt 29).

78 Mis puudutab mahaarvamise süsteemi, siis selle mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused oleks põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (vt eelkõige22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 24 ja eespool viidatud kohtuotsus Zita Modes, punkt 38).

79 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3; edaspidi „esimene direktiiv") artiklit 2 ning kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2, 3 ja 5 tõlgendada nii, et põhimõtteliselt on otsese ja vahetu seose olemasolu konkreetse varem teostatud tehingu ja ühe või mitme hilisema tehingu vahel, mis annavad õiguse mahaarvamisele, vajalik selleks, et tuvastada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, ja selleks, et määrata kindlaks selle õiguse ulatus (8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank, EKL 2000, lk I-4177, punkt 24; eespool viidatud kohtuotsus Abbey National, punkt 26 ja 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations, EKL 2001, lk I-6663, punkt 29).

80 Maksustamise neutraalsuse põhimõttega ja järelikult ka nimetatud süsteemi eesmärgiga oleks vastuolus see, kui lubada maksukohustuslastel tavapäraste majandustehingute raames tasutud sisendkäibemaksu täielikult maha arvata, samas kui kuuenda direktiivi või selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide

mahaarvamise süsteemi sätted ei luba ühegi tehingu pealt käibemaksu maha arvata või lubavad seda üksnes osaliselt.

81 Mis puudutab teist asjaolu, mille kohaselt peab kõnealuste tehingute peamine eesmärk olema maksusoodustuse saamine, siis tuleb meenutada, et siseriikliku kohtu ülesanne on tuvastada kõnealuste tehingute sisu ja tegelik tähendus. Selle tegemisel võib ta arvesse võtta nii nende tehingute puhtalt fiktiivset olemust kui maksukoormuse vähendamise plaaniga seotud ettevõtjate vahelisi õiguslikke, majanduslikke ja/või isiklikke suhteid (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Emsland-Stärke, punkt 58).

82 Igal juhul tuleneb eelotsusetaotlusest, et VAT and Duties Tribunal'i arvates oli põhikohtuasjas vaatluse all olevate tehingute ainus eesmärk maksusoodustuse saamine.

83 Viimasena tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artiklis 17 ja järgnevates artiklites sätestatud mahaarvamise õigus kuulub käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. See rakendub koheselt kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid (vt eelkõige 6 juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 18 ja 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43).

84 Nagu Euroopa Kohus on juba varem märkinud, jääb kord juba tekkinud mahaarvamise õigus alles üksnes siis, kui ei esine pettust või kuritarvitust ja kui kuuenda direktiivi artiklis 20 ette nähtud tingimused seda võimaliku korrigeerimise korral ei piira (vt eelkõige 8. juuni 2000. aasta otsused kohtuasjas C-400/98: Breitsohl, EKL 2000, lk I-4321, punkt 41 ja kohtuasjas C-396/98: Schloßstraße, EKL 2000, lk I-4279, punkt 42).

85 Järelikult tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus maksukohustuslase õigus arvata maha tasutud sisendkäibemaksu siis, kui selle õiguse aluseks olevad tehingud kujutavad endast kuritarvitust.

86 Esiteks on kuritarvituse tuvastamiseks nõutav, et vaatamata kuuenda direktiivi ja selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ettenähtud tingimuste formaalsele järgimisele on kõnealuste tehingute tulemuseks maksusoodustuse saamine, mille andmine on vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga. Teiseks peab objektiivsetest asjaoludest järelduma, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

Esimene küsimus, punkt b

87 Arvestades esimese küsimuse punktile a ja teisele küsimusele antud vastust tuleb esimese küsimuse punkti b mõista nii, et eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, millistel tingimustel võib käibemaksu tagasi saada juhul, kui kuritarvitus on tuvastatud.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

88 Ühendkuningriigi valitsus leiab, et uurida tuleb neid asjaolusid, mis tõendavad tegelikku majanduslikku baasi ja määravad kindlaks, kas kuuenda direktiivi eesmärgid on täidetud või mitte.

89 Põhikohtuasjas on nendeks VAT and Duties Tribunal'i poolt esimeses küsimuses tuvastatud asjaolud, nimelt:

a) Halifax oli tehingute eestvedaja;

b) Halifax rahastas tehinguid intressivabalt;

c) Halifax jääb nende kruntide valdajaks nii, et ehitustöödest saadav tulu tuli otse temale;

d) Halifax'il olid sõltumatute ehitusettevõtjatega tagatise vormis otsesed lepingulised sidemed; ja

e) County'l ja Leeds Development'il puudusid märkimisväärsed omandiga seotud õigused.

Need asjaolud viivad järelduseni, et Halifax on sõltumatute ehitusettevõtjate poolt osutatavate teenuste adressaat ja see viib kuuenda direktiivi eesmärkidele vastava tulemuseni.

Euroopa Kohtu hinnang

90 Esiteks tuleb rõhutada, et ükski kuuenda direktiivi säte ei reguleeri käibemaksu tagasisaamist. Nimetatud direktiivi artikkel 20 määratleb üksnes tingimused, mille täitmisel võib kaubatarnete või teenuse saaja sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeerida (vt 3. märtsi 2004. aasta määrus kohtuasjas C-395/02: Transport Service, EKL 2004, lk I-1991, punkt 27).

91 Järelikult on liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata tingimused, mille alusel võib käibemaksu pärast riigieelarvesse kandmist tagasi maksta, jäädes siiski ühenduse õiguse piiridesse (vt eespool viidatud kohtumäärus Transport Service, punkt 28).

92 Selles osas tuleb siiski meenutada, et meetmed, mida liikmesriigid maksu täpse kogumise ja pettuse vältimise tagamiseks kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 8 kohaselt võivad võtta, ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Gabalfrisa jt, punkt 52 ja eespool viidatud kohtumäärus Transport Service, punkt 29). Seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust, mis on vastava valdkonna ühenduse õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (vt 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth ja Strobel, EKL 2000, lk I-6973, punkt 59).

93 Muu hulgas tuleb meenutada, et kuritarvituse olemasolu tuvastamine ei pea kaasa tooma sanktsiooni, milleks on vaja konkreetset ja üheselt mõistetavat õiguslikku alust, vaid tagasimaksmise kohustuse, kuivõrd tasutud sisendkäibemaksu, kas osaline või täielik mahaarvamine, muutub alusetuks üksnes selle tuvastamise tagajärjel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Emsland-Stärke, punkt 56).

94 Sellest järeldub, et kuritarvitusega seotud tehinguid tuleb uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud.

95 Kui maksuamet jõuab järeldusele, et mahaarvamise õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega, on tal õigus tagasiulatuvalt nõuda mahaarvatud summade tagasimaksmist (eespool viidatud kohtuotsus Fini H, punkt 33).

96 Siiski tuleb tal eristada maksu, millega koormati varem teostatud tehingut ja mida asjaomane maksukohustuslane oli kunstlikult kohustatud tasuma maksukoormuse vähendamise plaani raames, ja vajadusel ülejääk tagasi maksta.

97 Samamoodi peab ta juhul, kui kuritarvitust ei esine, lubama vastavalt kuuenda direktiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi sätetele maksukohustuslasel, kes oli esimese, kuritarvitusega mitte seotud tehingu soodustatud isik, maha arvata seda eelnevat tehingut koormav käibemaks.

98 Sellest tulenevalt tuleb esimese küsimuse punktile b vastata, et kui kuritarvituse olemasolu on tuvastatud, tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud.

Kohtukulud

99 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleliioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. **Sellised tehingud, mis on vaatluse all põhikohtuasjas, kujutavad endast kaubatarneid või teenuste osutamist ja majandustegevust 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, artikli 2 punkti 1, artikli 4 lõigete 1 ja 2, artikli 5 lõike 1 ja artikli 6 lõike 1 mõttes, kuna need vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel nimetatud mõisted põhinevad, isegi kui nende ainus eesmärk oli saada maksusoodustust muud majanduslikku eesmärki omamata.**

2. **Kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus maksukohustuslase õigus arvata maha tasutud sisendkäibemaksu siis, kui selle õiguse aluseks olevad tehingud kujutavad endast kuritarvitust.**

Kuritarvituse tuvastamiseks on esiteks nõutav, et vaatamata kuuenda direktiivi ja selle üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ettenähtud tingimuste formaalsele järgimisele on kõnealuste tehingute tulemuseks maksusoodustuse saamine, mille andmine on vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga. Teiseks peab objektiivsetest asjaoludest järelduma, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

3. **Kui kuritarvituse olemasolu on tuvastatud, tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitust ei oleks esinenud.**

Allkirjad