EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

21. veebruar 2008 *

Kohtuasjas C-425/06,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia) 10. märtsi 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. oktoobril 2006, menetluses

Ministero dell'Economia e delle Finanze, varem Ministero delle Finanze,

versus

Part Service Srl, likvideerimisel, varem Italservice Srl,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud L. Bay Larsen (ettekandja), K. Schiemann, J. Makarczyk ja C. Toader,

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 25. oktoobri 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Part Service Srl, esindaja: *avvocato* S. Taverna,

– Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistasid *avvocato dello Stato* G. Lancia ja *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,

– Kreeka valitsus, esindajad: M. Apessos, M. Papida ja I. Pouli,

– Iirimaa, esindajad: D. O'Hagan, keda abistasid D. McDonald, *SC*, B. Conway, *BL* ja G. Clohessy, *BL*,

– Portugali valitsus, esindajad: L. Fernandes ja C. Lança,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: T. Harris, keda abistas *barrister* R. Hill,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: A. Aresu ja M. Afonso,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Käesolev 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; edaspidi „kuues direktiiv") tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Ministero dell'Economia e delle Finanze (majandus- ja rahandusministeerium) ja Part Service Srl (edaspidi „Part Service"), varem Italservice Srl (edaspidi „Italservice"), vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab liisingtehingutelt, mille objektiks olid peamiselt mootorsõidukid, 1987. aastal arvestatud käibemaksu ümberarvutamist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõige 1, mis puudutab käibemaksuga maksustatavat summat, sätestab:

„Maksustatava summa moodustab:

a) punktides b, c ja d nimetamata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused;

[…]”.

4 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa näeb erinevate tehingute osas ette maksuvabastuse järgmiselt:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

a) kindlustus- ja edasikindlustustehingud, sh nendega seotud teenused, mida osutavad kindlustusmaaklerid ja kindlustusagendid;

[…]

d) järgmised tehingud:

1. krediidi andmine ja vahendamine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt;

2. krediiditagatiste või muude tagatiste vahendamine või nendega seotud tehingud ja krediiditagatiste haldamine krediidiandja poolt;

3. hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlgade, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (v.a võlgade sissenõudmine ja faktooring) seotud tehingud, sh nende vahendamine;

[…]".

Siseriiklikud õigusnormid

5 Vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreedi nr 633, mis kehtestab ja korraldab käibemaksu (*GURI* nr 292 regulaarne lisa nr 1, 11.11.1972, lk 2), mida on korduvalt muudetud (edaspidi „DPR nr 633/72”), artikkel 3 määratleb teenuste osutamise järgnevalt:

„Tasu eest teenuste osutamine on tegevus, mis tuleneb volitusest, töövõtulepingust, veo-, maakleri-, vahendus- ja hoiulepingust ning üldisemalt sellistest lepingutest ja millega üks pool võtab kohustuse midagi teha, tegevusest hoiduda või võimaldab midagi teha, mis tahes alusel see toimub.

Tasu eest teenuste osutamine on ka:

1) asja üürile- ja rendileandmine, liising ja nendega sarnased teenused;

[…]”.

6 DPR nr 633/72 artikkel 10 vabastab teatud tehingud käibemaksust järgnevalt:

„Maksust on vabastatud:

1) teenuste osutamine, mis on seotud krediidi andmise ja vahendamise ning krediidi haldamisega krediidiandja poolt; krediiditagatiste või muude tagatiste

vahendamine või nendega seotud tehingud ja krediiditagatiste haldamine krediidiandja poolt; maksetähtaegade, hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlgade, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (v.a võlgade sissenõudmine ja faktooring) seotud tehingud, sh nende vahendamine; 21. aprilli 1993. aasta seadusandlikus dekreedis nr 124 nimetatud eriotstarbeliste investeerimisfondide ja pensionifondide haldamine, samaväärsed tähtajad ja haldamine ning finants- ja postiteenused (pank – postkontor);

2) kindlustus- ja edasikindlustustehingud, eluaegse annuiteedi vormis tehingud;

[…]

9) punktides 1–7 nimetatud esindus-, vahendus- ja maakleriteenused, samuti kulla ja välisvaluutaga seotud teenused, sh arvelduskontol olevate hoiustega seotud teenused, mida osutatakse seoses Itaalia Panga ja valuutavahetuse büroo teostatavate tehingutega käesoleva dekreedi artikli 4 viienda lõigu mõttes."

7 DPR nr 633/72 artikli 13 esimene lõik määratleb käibemaksuga maksustatava summa:

„Kaubatarnete ja teenuste osutamise korral koosneb maksustatav summa tarnijale või teenuste osutajale vastavalt lepingutingimustele tasuna makstavast kogusummast, sh tööde teostamisega lahutamatult seotud tasud ja kulud ning kolmandate isikute

võlad või muud kohustused teenuse saaja või alltöövõtja ees, millele lisanduvad teiste isikute poolt tasumisele kuuluvate tasudega otseselt seotud täiendavad tasud."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 Italservice ja liisinguga tegelev äriühing IFIM Leasing Sas (edaspidi „IFIM"), kes kuulusid ühte ja samasse finantskontserni, tegid 1987. aastal ühiselt liisingtehinguid, mille objektiks olid peamiselt mootorsõidukid.

9 Need tehingud toimusid järgmistel tingimustel:

10 IFIM sõlmis kliendiga lepingu, mille objekt oli mootorsõiduki kasutusõiguse andmine osamaksete eest ja selle sõiduki väljaostmise optsioon, osamaksetega katmata osas asja väärtusele vastava garantiisumma tasumine ning piiramatu tagatise andmine.

11 Italservice sõlmis kliendiga lepingu, mille kohaselt kindlustab ta asja kõikide riskide vastu, mis ei kuulu tsiviilvastutuse alla, ning tagab garantiisumma ja piiramatu tagatise andmisega, et nimetatud klient peab kinni IFIM-i suhtes võetud kohustustest. Klient tasus lisaks nõustajale makstud 1% komisjonitasule Italservice'ile selle eest ettemaksuna summa, mis vähendas tema ja IFIM-i vahel kokku lepitud osamaksete suurust ning seeläbi vähendas enamikul juhtudel kogusummat, mis vaevalt ületas vara väärtust.

12 Klient kohustas Italservice'it kandma tasutud summa oma arvelt üle IFIM-ile kasutuslepingus ette nähtud garantiisummana.

13 Italservice tegi kliendiga sõlmitud lepingu täitmise ülesandeks IFIM-ile.

14 IFIM sai Italservice'ilt vahendajana täiendavat tasu ja kliendipoolse lepingu rikkumise korral Italservice'i poolt kliendile lubatud summale vastavat tasu tagasimakse teel, juhul kui klient pidas kinni osamaksete tasumise kohustusest.

15 IFIM lisas vastavalt DPR nr 633/72 artiklile 3 kliendi makstavatele osamaksetele käibemaksu.

16 Seevastu ei olnud kliendi poolt Italservice'ile ja viimase poolt IFIM-ile makstud tasude kohta esitatud arvetel DPR nr 633/72 artikli 10 kohaselt käibemaksu märgitud.

17 Maksuhaldur leidis Italservice'is teostatud kontrolli järel, et asjaomaste poolte vahel allkirjastatud erinevad kokkulepped, olgugi et need sisaldusid eri lepingutes, kujutasid endast tervikuna kolme isiku vahel sõlmitud ühtainsat lepingut. Maksuhalduri arvates oli kliendi poolt liisingulepingu alusel makstav tasu jaotatud osadeks kunstlikult, selleks et vähendada maksustatavat summat, ning liisinguvõtja roll oli jaotatud suheteks Italservice'i ja IFIM-iga.

18 Maksuhaldur tegi seetõttu 1. septembril 1992 Italservice'ile teatavaks käibemaksu ümberarvutamise teate 1987. aasta majandusaasta eest summas 3 169 519 000 Itaalia liiri, mis koos lisandunud intresside ja trahvidega ulatus summani 9 496 469 000 Itaalia liiri.

19 Italservice vaidlustas ümberarvutamise teate Commissione tributaria di primo grado di Modena's. Ta väitis, et tegemist ei olnud üheainsa lepinguga, vaid mitme omavahel seotud lepinguga, kuna selline vorm valiti mitte maksustamise vältimise eesmärgil, vaid õigustatud majanduslikel põhjustel, mis olid seotud turundusega (uue, madalamate osamaksetega toote turuletoomine), tegevuse korraldamisega (riskihaldust puudutavate ülesannete eraldamine: kindlustus, tagatised ja Italservice'ile usaldatud finantseerimine; äriühingu üksustele usaldatud autopargi haldamine) ja garantiiga (garantiisumma maksmine kliendi kohustustest kinnipidamiseks).

20 Commissione tributaria di primo grado di Modena rahuldas tema kaebuse.

21 Maksuhaldur vaidlustas selle otsuse Commissione tributaria di secondo grado di Modenas, kes jättis tema kaebuse rahuldamata.

22 Seejärel esitas ta apellatsioonkaebuse Corte d'appello di Bologna'le, kes jättis apellatsioonkaebuse 13. novembri 1998–12. jaanuari 1999. aasta otsusega rahuldamata.

23 Nimetatud otsuse peale esitas maksuhaldur kassatsioonkaebuse Corte suprema di cassazione'le.

24 See kohus leidis, et antud küsimuse lahendamiseks on vaja otsustada, kas kõnesolevate isikute käitumist, arvestades nende vastastikuseid sidemeid, saab käsitleda kui õiguste või õigusliku vormi kuritarvitust vastavalt ühenduse kohtupraktikaga, eelkõige Euroopa Kohtu 21. veebruari 2006. aasta otsusega C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609) antud määratlusele.

25 Ta märgib, et lepingute osadeks jaotamise tulemusel vähenes käibemaksubaas madalama summani kui see, mis tulenes tavapärasest liisingulepingust, kuna maksustatav on üksnes sellise asja kasutusõiguse andmine, mille hind praktiliselt vastab selle asja ostuhinnale.

26 Seega tuleb kindlaks teha, kas käibemaksu kogumise seisukohalt tuleb neid lepinguid käsitleda üheainsa lepinguna, arvestades nende majanduslikku eesmärki, või käsitleda nii, et iga leping ja seetõttu ka sellele kohaldatav maksusüsteem jääb olemuselt eraldiseisvaks.

27 Selle küsimuse lahendamiseks tuleb küsida, kas niisugune asjaolu, et finantseerimistehingut, mida käsitletakse majandustegevuses ja siseriiklikus kohtupraktikas kui liisingulepingu olulist osa, reguleerib eraldi leping selle lepingu kõrval, mille objekt on asja kasutusõiguse üleandmine, võib kujutada endast kuritarvitust.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et see küsimus vajab täpsustamist eelkõige osas, mis puudutab eespool viidatud kohtuotsuses Halifax jt kuritarvituse tuvastamiseks esitatud tingimuste ulatust.

29 Ta märgib, et nimetatud kohtuotsuse punktis 86 nõudis Euroopa Kohus lisaks tingimusele, et kõnealuse tehingu tulemus oleks maksusoodustuse saamine, mis on vastuolus kuuenda direktiivi asjaomaste sätetega, et mainitud tehingu „peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine".

30 Ta lisab, et sama kohtuotsuse punktis 60 ja resolutiivosas viitas Euroopa Kohus tehingutele, mille „ainus eesmärk oli saada maksusoodustust muud majanduslikku eesmärki omamata".

31 Seetõttu küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas õiguse kuritarvituse piir on käes, kui muud majanduslikud põhjused kui maksusoodustuse saamine on täiesti marginaalsed ja väheolulised ja muu võimalik põhjendus puudub.

32 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas õiguste kuritarvitamise mõiste, mis on kohtuotsuses [eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt] määratletud tehinguna, mille peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine, vastab määratlusele „tehing, mida ei tehta majanduslikel põhjustel, vaid üksnes maksusoodustuse saamiseks" või on see laiem või kitsam nimetatud määratlusest?

2. Kas käibemaksuga maksustamisel võib olla tegemist õiguste (või õigusliku vormi) kuritarvitamisega, mille tagajärg on käibemaksust saadavate ühenduse omatulude saamatajäämine, kui liisingu-, finantseerimis-, kindlustus- ja vahendustepingud on sõlmitud eraldi lepingutena selliselt, et käibemaksuga maksustatakse

üksnes kauba kasutusõiguse eest makstav tasu, samas kui siseriikliku kohtupraktika ja selle tõlgenduse kohaselt sisaldab üksainus liisinguleping ka finantseerimist ja muudab seega käibemaksuga maksustatavaks kõik lepingute eest makstavad tasud?"

Eelotsuse küsimused

Vastuvõetavus

33 Part Service väidab, et käesolev eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu. Esitatud küsimustel puudub igasugune seos tegelikkusega või põhikohtuasja esemega. Tõstatatud probleem on puhtalt hüpoteetiline ega ole seotud ühenduse sätete ja/või põhimõtetega.

34 Selle kohta tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib Euroopa Kohus siseriikliku kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamisest keelduda vaid juhul, kui taotletud ühenduse õiguse tõlgendus ilmselgelt ei ole kuidagi seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega või kui kõnealune probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtul puudub teave nende faktiliste ja õiguslike asjaolude kohta, mida ta vajab, et anda talle esitatud eelotsuse küsimustele tarvilik vastus (vt eelkõige 19. veebruari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-35/99: Arduino, EKL 2002, lk I-1529, punkt 25, ja 11. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-13/05: Chacón Navas, EKL 2006, lk I-6467, punkt 33).

35 Käesolevas kohtuasjas ei ole ükski neist tingimustest täidetud.

36 Siseriiklik kohus kirjeldab põhikohtuasja faktilist ja õiguslikku raamistikku üksikasjalikult käibemaksualast vaidlust puudutavas eelotsusetaotluses.

37 Seejärel küsib ta Euroopa Kohtu arvamust käibemaksu puudutava ühenduse õiguse, eriti ühenduse mõiste „kuritarvitus" kohta, selleks et tal oleks võimalik hinnata, kas põhikohtuasjas vaidlusesemeks olevat tehingut tuleb käsitleda kuritarvitusega seotud tehinguna ja kas see on käibemaksuga maksustatav.

38 Taotletav ühenduse õiguse tõlgendus on seega seotud tegelikkuse ja põhikohtuasja esemega ega ole hüpoteetiline.

39 Seega on eelotsuse küsimused vastuvõetavad.

Esimene küsimus

40 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt seda, kas kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et tegemist võib olla kuritarvitusega, kui asjaomase tehingu või tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine või kas kuritarvitusega saab tegemist olla üksnes siis, kui maksusoodustuse saamine on ainus eesmärk muud majanduslikku eesmärki omamata.

41 Tuleb märkida, et põhikohtuasja raames on vaidlustatud käibemaksust vabastamine ja et kuuenda direktiivi artikkel 13 sätestab konkreetsemalt nende vabastustega seoses liikmesriikidele kohustuse „ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi”.

42 Eespool viidatud kohtuotsuse Halifax jt punktides 74 ja 75 leidis Euroopa Kohus kõigepealt kuuenda direktiivi tõlgendamise raames, et kuritarvituse võib tuvastada kui:

– vaatamata kuuenda direktiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, on kõnealuste tehingute tulemuseks maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga;

– kõikidest objektiivsetest asjaoludest võib järeldada, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

43 Kui Euroopa Kohus andis seejärel eelotsusetaotluse esitanud kohtule selgitusi, mille abil põhikohtuasjas kõnesolevaid tehinguid tõlgendada, viitas ta taas nimetatud kohtuotsuse punktis 81 nimetatud tehingutele, mille peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

44 Järelikult, olles nimetatud kohtuotsuse punktis 82 märkinud, et kõnesolevate tehingute ainus eesmärk oli igal juhul maksusoodustuse saamine, ei tõstatanud ta seda asjaolu kuritarvituse olemasolu tingimusena, vaid üksnes rõhutas, et eelotsusetaotluse esitanud kohtus menetletavas asjas oli juba ületatud miinimumkünnis, mis võimaldas kuritarvitust kvalifitseerida.

45 Seega peab esimesele eelotsuse küsimusele vastama, et kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et kuritarvituse võib tuvastada siis, kui maksusoodustuse saamine on asjaomase tehingu või tehingute peamine eesmärk.

Teine küsimus

46 Teises küsimuses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas käibemaksuga maksustamisel võib selliseid tehinguid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, käsitleda kuritarvitusega seotud tehingutena kuuenda direktiivi mõttes.

47 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et ettevõtja valik maksust vabastatud ja maksustatavate tehingute vahel võib 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).

48 Kui tehing hõlmab siiski palju teenuseid, tekib küsimus, kas seda tuleb käsitleda üheainsa tehinguna või tuleb neid hinnata eraldi kui mitut eraldiseisvat ja sõltumatut teenust.

49 See küsimus omab käibemaksu seisukohalt erilist tähtsust eelkõige maksumäära või kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastuse sätete kohaldamiseks (vt 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP, EKL 1999, lk I-973, punkt 27, ja 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank, EKL 2005, lk I-9433, punkt 18).

50 Selle kohta nähtub nimetatud direktiivi artiklist 2, et iga tehingut tuleb pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks (vt eespool viidatud kohtuotsused CPP, punkt 29, ja Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 20).

51 Siiski tuleb teatud asjaoludel paljusid formaalselt eraldiseisvaid teenuseid, mida võib osutada ükshaaval ja mis niiviisi kuuluvad eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitleda üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud.

52 Näiteks olukord, kus täiesti objektiivse analüüsi käigus on tuvastatud, et üks või mitu teenust kujutavad endast ühte põhiteenust ja ülejäänud üks või mitu teenust kujutavad endast kõrvalteenuseid, mille olukord maksustamise seisukohalt on sama, mis põhiteenuse puhul (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused CPP, punkt 30, ning Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 21). Teenust tuleb käsitleda põhiteenuse kõrvalteenusena eriti siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse paremate tingimustel kasutamise vahend (eespool viidatud kohtuotsus CPP, punkt 30, samuti nimetatud kohtuotsuse aluseks olnud põhikohtuasja asjaolud).

53 Ühtlasi võib leida, et tegemist on ühe teenusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 22).

54 Siseriikliku kohtu ülesanne on hinnata, kas tehingu lepingulisest ülesehitusest kaugemale vaadates näitavad talle esitatud tõendid, et tegemist on üheainsa tehinguga.

55 Sellises kontekstis võib nimetatud kohus pidada vajalikuks laiendada oma analüüsi selliselt, et ta otsib tunnuseid kuritarvituse olemasolu ehk mõiste kohta, mida eelotsusetaotlus puudutab.

56 Euroopa Kohus võib aga eelotsusetaotluse osas otsust tehes esitada vajadusel täpsustusi, mille eesmärk on siseriiklikku kohut temapoolsel tõlgendusel suunata (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 77).

57 Käesolevas asjas tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjelduse põhjal iseloomustavad põhikohtuasjas kõnealuseid tehinguid järgmised tunnused:

– kaks liisinguga tegelevat äriühingut kuuluvad samasse kontserni;

– liisinguga tegeleva äriühingu (IFIM) teenus jaotatakse osadeks, finantseerimise aspekt on tehtud ülesandeks teisele äriühingule (Italservice) ja see jaotatakse krediidi-, kindlustus- ja vahendusteenuseks;

– liisinguga tegeleva äriühingu teenus taandub sõidukite üürileandmise teenuseks;

– kliendi tasutud osamaksed kokku ulatuvad summani, mis on vaid pisut kõrgem kui asja ostuhind;

– see teenus eraldi vaadelduna ei paista kokkuvõttes olevat majanduslikult tasuv, kuna ettevõtja jätkusuutlikkust ei saa tagada üksnes klientidega sõlmitud lepingute teel;

– liisinguga tegelev äriühing saab liisingtehingu eest tasu üksnes tänu kliendi makstavate järjepidevate osamaksete laekumisele ja teise samasse kontserni kuuluva äriühingu makstavatele summadele.

58 Selleks et hinnata, kas selliseid tehinguid saab käsitleda kuritarvitusega seotud tehingutena, tuleb siseriiklikul kohtul esmajärjekorras kontrollida, kas nende soovitav tulemus on maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus ühe või mitme kuuenda direktiivi sättega ning seejärel, kas see kujutab endast valitud lepingulise lahenduse peamist eesmärki (vt käesoleva kohtuotsuse punkt 42).

59 Mis puudutab esimest kriteeriumi, siis võib siseriiklik kohus arvesse võtta seda, et oodatav tulemus on maksusoodustus, mis on seotud liisinguga tegeleva äriühingu lepingupartneriks olevale äriühingule ülesandeks tehtud teenuste maksuvabastusega kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktide a ja d alusel.

60 Selline tulemus paistab olevat vastuolus kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõikega 1, mille kohaselt maksustatakse kõik tasuna käsitatav, mille tarnija tarnete eest on saanud või saab.

61 Kuna sõidukite üürileandmine liisingulepingu alusel kujutab endast teenuste osutamist kuuenda direktiivi artiklite 6 ja 9 mõttes (vt eelkõige 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-451/99: Cura Anlagen, EKL 2002, lk I-3193, punkt 19, ja 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-155/01: Cookies World, EKL 2003, lk I-8785, punktid 44 ja 45), maksustatakse selline tehing üldjuhul käibemaksuga, mille maksustatav summa tuleb kindlaks määrata vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõikele 1.

62 Mis puudutab teist kriteeriumi, siis võib siseriiklik kohus tema ülesandeks oleva hindamise raames arvesse võtta nii nende tehingute puhtalt kunstlikku olemust kui ka asjaomaste ettevõtjate vahelisi õiguslikke, majanduslikke ja/või isiklikke suhteid (eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 81), kuna need aspektid võivad tõendada, et maksusoodustuse saamine kujutab endast peamist eesmärki, hoolimata võimalike majanduslike eesmärkide olemasolust, mis võivad tuleneda nt turunduse, tegevuse korraldamise või garantiiga seotud kaalutlustest.

63 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et siseriikliku kohtu ülesanne on kindlaks määrata käesolevas kohtuotsuses esitatud tõlgendamiskriteeriumide põhjal, kas käibemaksuga maksustamise seisukohalt võib selliseid tehinguid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, käsitleda tehingutena, mis on seotud kuritarvitusega kuuenda direktiivi mõttes.

Kohtukulud

64 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 (teine koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas tuleb tõlgendada nii, et kuritarvituse võib tuvastada siis, kui maksusoodustuse saamine on asjaomase tehingu või tehingute peamine eesmärk.**

2. **Siseriikliku kohtu ülesanne on kindlaks määrata käesolevas kohtuotsuses esitatud tõlgendamiskriteeriumide põhjal, kas käibemaksuga maksustamise seisukohalt võib selliseid tehinguid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, käsitleda tehingutena, mis on seotud kuritarvitusega kuuenda direktiivi 77/388 mõttes.**

Allkirjad