Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

22. november 2017*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 4 lõike 3 punkt a ja artikli 13 B osa punkt g – Ehitiste ja ehitiste aluse maa võõrandamise maksust vabastamine, välja arvatud artikli 4 lõike 3 punktis a nimetatud juhul – Õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte – Kohaldatavus juhul, kui puuduvad seda põhimõtet rakendavad siseriiklikud sätted – Õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtted

Kohtuasjas C-251/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supreme Court'i (Iirimaa kõrgeim kohus) 21. aprilli 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. mail 2016, menetluses

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

versus

T. G. Brosnan,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz (ettekandja), kohtunikud C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikku menetlust ja 27. aprilli 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– E. Cussens, J. Jennings ja V. Kingston, esindajad: *solicitor* D. Lynch ja *solicitor* J. O'Malley ning B. Murray, *SC* ja *barrister* F. Mitchell,

– Iirimaa, esindajad: E. Creedon, J. Quaney ja A. Joyce, keda abistas N. Travers, *SC*,

– Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung ja R. Lyal,

olles 7. septembri 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) tõlgendamist ning õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet käibemaksu valdkonnas.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on ühelt poolt Edward Cussens, John Jennings ja Vincent Kingston ning teiselt poolt Inspector of Taxes (maksuinspektor, Iirimaa) T. G. Brosnan, kes esindab Office of the Revenue Commissioners'i (Iirimaa maksuamet, edaspidi „maksuhaldur“) ja mis käsitleb kinnisasja müügilt tasutud käibemaksu sissenõudmist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

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 Direktiivi artikli 4 lõikes 3 on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada ka isikut, kes aeg-ajalt teeb lõikes 2 nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

a) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu; liikmesriigid võivad ette näha tingimused käesoleva kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamise ning nende aluse maa suhtes.

   Liikmesriigid võivad kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu, näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni või ajavahemik esmasest kasutuselevõtust järgmise võõrandamiseni, tingimusel et nimetatud ajavahemikud ei ületa vastavalt viit ning kahte aastat.

   Ehitis on mis tahes maaga püsivalt ühendatud rajatis;

   […]“

5 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt g sätestab:

„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:

[…]

g) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine, v.a artikli 4 lõike 3 punktis a nimetatud juhul“.

6 Euroopa Kohtu kodukorra artiklis 94 on ette nähtud:

„Lisaks Euroopa Kohtule esitatud eelotsuse küsimustele märgitakse eelotsusetaotluses:

a) lühiülevaade vaidluse esemest ja asjassepuutuvatest asjaoludest, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on need välja selgitanud, või vähemalt ülevaade faktilistest andmetest, millel eelotsuse küsimused põhinevad;

b) ülevaade kohaldamisele kuuluvatest siseriiklikest õigusnormidest ja vajaduse korral asjakohasest siseriiklikust kohtupraktikast;

c) selgitus, millistel põhjustel siseriiklik kohus tõstatas liidu õigusnormide tõlgendamise või kehtivuse küsimuse ning millist seost ta nende õigusnormide ja põhikohtuasjas kohaldatavate siseriiklike õigusnormide vahel näeb.“

Iirimaa õigus

7 1972. aasta käibemaksuseaduse (Value-Added Tax Act 1972, edaspidi „käibemaksuseadus“) põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsiooni § 4 lõigetes 1, 2 ja 4 oli sätestatud:

„1)

(a) Käesolev paragrahv on kohaldatav kinnisasjadele
(i) mida neid võõrandav isik on arendanud või mida on tema nimel arendatud […]

[…]

b) Käesolevas paragrahvis tähendab „kinnisasjaga seotud õigus“ selle kinnisasja suhtes eksisteerivat asjaõigust või muud õigust, mille ettenähtud kestus selle tekkimise ajal oli vähemalt kümme aastat […] ning viide õiguse võõrandamisele hõlmab viidet õiguse tekkimisele […][…]

(2) […] [K]innisasja võõrandamistehing käesoleva seaduses tähenduses loetakse toimunuks juhul ja üksnes juhul, kui isik, kellel on käesoleva paragrahvi kohaldamisalas kuuluva kinnisasjaga seotud õigus, võõrandab (sealhulgas loovutamise või üleandmise teel) selle õiguse või sellest tuleneva õiguse kinnisasja suhtes tervikuna või selle osa suhtes.

[…]

(4) Kui isik, kellel on käesoleva paragrahvi kohaldamisalasse kuuluva kinnisasjaga seotud õigus, võõrandab selle kinnisasja suhtes tervikuna või selle osa suhtes sellest õigusest tuleneva õiguse nii, et talle jääb võõrandatud õiguse suhtes tulevikus teatav õigus alles (*reversion*), loetakse selliselt alles jääva õiguse suhtes […], et ta on võõrandanud vastavalt olukorrale kas asja või selle osa muul kui ettevõtluse otstarbel.“

8 Selle seaduse § 4 lõike 6 punkt a sätestab, et käibemaksuga ei maksustata sellise kinnisasja võõrandamist,

„mille suhtes tarnijal ei tekkinud ega oleks […] tekkinud §-st 12 tulenevat õigust mahaarvamisele seoses selle kinnisasja võõrandamistehingult või arendamiselt tasumisele kuuluva või tasutud maksuga […]“.

9 Viidatud seaduse § 4 lõikes 9 on sätestatud:

„Kui kinnisasjaga seotud õiguse võõrandamine on maksustatav ja kui seda asja ei ole pärast selle õiguse (edaspidi „maksustatav õigus“) võõrandamise kuupäeva arendatud, peetakse selle asjaga seotud õiguse mis tahes võõrandamist pärast seda kuupäeva muu isiku poolt kui see, kes omandas maksustatava õiguse, käesoleva seaduse tähenduses kinnisasja võõrandamistehinguks, millele kohaldatakse käesoleva paragrahvi lõiget 6.“

10 Käibemaksuseaduse § 10 lõige 9 käsitleb käibemaksuga maksustatava summa hindamist, kui tegemist on kinnisasjade võõrandamisega ja kinnisasjade arendamisega seotud teenustega. Artikli 10 lõike 9 punktides a ja b on sätestatud:

„(a) […] Hinna sisse on arvestatud võõrandamise raames üle antud kinnisasjaga seotud õiguse väärtus.

(b) Kinnisasjaga seotud õiguse väärtus on selle õiguse turuhind. […]“

11 Vastavalt 1979. aasta käibemaksumääruse (Value Added Tax Regulations 1979) artikli 19 lõike 2 punktile b, millega rakendati eespool nimetatud § 10 lõiget 9, ei ole vaja arvesse võtta kinnisasjaga seotud nende õiguste väärtust, mille kinnisasja õigusest tuleneva õiguse võõrandamise ajal jättis võõrandaja alles, kui võõrandamislepingu tingimuste kohaselt antakse õigus üle 20 aastaks või kauem.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Põhikohtuasja kaebajate kaasomandis on Iirimaal Baltimore'i linnas asuv arenduspiirkond, kus asuvatele maatükkidele nad ehitasid müügi eesmärgil 15 puhkemaja.

13 Enne majade müümist tegid nad 2002. aasta märtsis ja aprillis endaga seotud äriühinguga Shamrock Estates Limited mitu tehingut. Nii sõlmisid kaebajad 8. märtsil 2002 nimetatud äriühinguga kaks rendilepingut, millest esimese alusel andsid nad nimetatud kinnisasjad alates lepingu sõlmimise kuupäevast 20 aastaks ja üheks kuuks rendile (edaspidi „pikaajaline rendileping“) ning teises oli ette nähtud, et Shamrock Estates rendib nimetatud kinnisasjad põhikohtuasja kaebajatele kaheks aastaks tagasi.

14 3. aprillil 2002 lõpetati nimetatud rendilepingud mõlema rentniku poolse õiguse loovutamise tõttu, mistõttu läks põhikohtuasjas kõnealuste kinnisasjade omandiõigus täielikult tagasi kaebajatele.

15 Mais 2002 müüsid põhikohtuasja kaebajad kõik kinnisasjad kolmandatele isikutele, kellele ka omandiõigus täielikult üle läks.

16 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et käibemaksuseaduse § 4 lõike 9 kohaselt ei tulnud sellistelt müügitehingutelt käibemaksu tasuda, kuna põhikohtuasjas kõnealused kinnisasjad olid eelnevalt esimest korda võõrandatud, millelt arvestatakse käibemaksu pikaajalise rendilepingu korral. Põhikohtuasjas kõnealuste liikmesriigi õigusnormide kohaselt oli käibemaksuga maksustatav üksnes pikaajaline rentimine.

17 Maksuhaldur palus 27. augusti 2004. aasta maksuteates põhikohtuasja kaebajatel tasuda täiendavalt käibemaksu 2002. aasta maikuus tehtud kinnisasjade müügitehingutelt. Maksuhaldur oli nimelt seisukohal, et põhikohtuasjas kõnealused rendilepingud, mis nägid ette kinnisasjade rendileandmise ja tagasirentimise, kujutasid endast esmakordset võõrandamist, mis oli kunstlikult tekitatud selleks, et vältida nende järgnevatelt müügitehingutelt käibemaksu tasumist, mistõttu ei ole sellist võõrandamist vaja käibemaksu määramisel arvesse võtta.

18 Põhikohtuasja kaebajad esitasid 27. augusti 2004. aasta maksuteate peale kaebuse Appeal Commissioner'ile (kaebusi menetlev volinik, Iirimaa), kes jättis kaebuse rahuldamata.

19 Kuigi Circuit Court of Cork (Corki ringkonnakohus, Iirimaa) jättis rahuldamata edasikaebuse, mille põhikohtuasja kaebajad esitasid Appeal Commissioneri rahuldamata jätmise otsuse peale, otsustas nimetatud kohus siiski kaebajate taotlusel saata mõne õigusküsimuse edasi High Court'ile (Iirimaa kõrgem kohus), tuginedes eeldusele, et põhikohtuasjas kõnealuseid rendilepinguid ei sõlmitud mitte reaalse äritehingu tegemiseks, vaid nende eesmärk oli vähendada põhikohtuasjas kõnealuste kinnisasjade müügil tasumisele kuuluvat käibemaksusummat.

20 High Court (kõrgem kohus) leidis vastuseks nendele küsimustele, et kuna nimetatud rendilepingut ei sõlmitud reaalse äritehingu tegemiseks, oli nende puhul tegemist õiguse kuritarvitamisega Euroopa Kohtu 21. veebruari 2006. aasta otsuse Halifax jt (C-255/02, edaspidi „kohtuotsus Halifax", EU:C:2006:121) mõttes. Lisaks leidis High Court, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte, nagu see tuleneb kohtuotsuses Halifax kehtestatud kohtupraktikast, on üldkohaldatav ja nõuab, et liikmesriigi kohtud määratleksid kuritarvitustega seotud meetmeid uuesti vastavalt tegelikule olukorrale, isegi kui liikmesriigi õiguses puuduvad seda põhimõtet rakendavad õigusnormid.

21 Põhikohtuasja kaebajad esitasid High Courti otsuse peale kassatsioonkaebuse Supreme Court'ile (Iirimaa kõrgeim kohus). Nad leiavad, et kuna liikmesriigis puuduvad seda põhimõtet rakendavad õigusnormid, ei saa nimetatud põhimõtet nende suhtes kohaldada selleks, et välistada neile käibemaksuseaduse § 4 lõikes 9 ette nähtud õigus maksuvabastusele põhikohtuasjas kõnealuste kinnisasjade müügi korral. Nimetatud põhimõtte selline kohaldamine rikuks õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid.

22 Nad väidavad ka, et põhikohtuasjas kõnealused tehingud ei ole seotud õiguse kuritarvitamisega kohtuotsuses Halifax kehtestatud Euroopa Kohtu praktika tähenduses põhjusel, et nende hinnangul ei järgitud nende tehingute puhul formaalselt kuuenda direktiivi või seda direktiivi ülevõtvaid siseriiklikke sätteid, kuna need tehingud põhinesid käibemaksuseaduse § 4 lõikel 9, mis nende sõnul ei ole nimetatud direktiiviga kooskõlas. Lisaks, nende tehingute eesmärk, mis oli põhikohtuasjas kõnealuste kinnisasjade võõrandamine maksude optimeerimise huvides, ei ole kuuenda direktiivi eesmärkidega vastuolus. Maksuhaldur nende väidetega ei nõustu.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ta on seotud Circuit Court of Cork'i (Corki ringkonnakohus) tuvastatud asjaoludega, mis on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 19. Ta täpsustab, et põhikohtuasjas ei süüdistanud maksuhaldur kordagi põhikohtuasja kaebajaid pettuses ega viidanud sellistele siseriiklikele õigusnormidele, mis kohustaksid teda jätma kuritarvitustega seotud tehinguid arvesse võtmata.

24 Neil asjaoludel otsustas Supreme Court (Iirimaa kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte, mille kohta on kohtuotsuses [Halifax] leitud, et see on kohaldatav käibemaksu valdkonnas, on vahetult kohaldatav üksikisiku suhtes, kui puudub siseriiklik – seadusandlik või kohtupraktikast tulenev – meede, mis selle põhimõtte kehtestaks, olukorras, kus müügieelsete tehingute ja ostjatega sõlmitud müügitehingute (millele viidatakse koos kui „kaebajate tehingutele") uuesti määratlemine nii, nagu seda nõuab Commissioners, tekitaks kaebajatele käibemaksukohustuse, samas kui asjassepuutuval ajal kehtinud siseriikliku õiguse normide nõuetekohasel kohaldamisel kaebajate tehingutele ei oleks selline maksukohustus tekkinud?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte on üksikisiku suhtes vahetult kohaldatav, isegi kui puudub seda põhimõtet kehtestav – seadusandlik või kohtupraktikast tulenev – siseriiklik meede, siis kas see põhimõte oli piisavalt selge ja täpne, et seda kohaldada kaebajate tehingutele, mis tehti enne kohtuotsuse Halifax tegemist ja eelkõige arvestades õiguskindluse ja kaebajate õiguspärase ootuse kaitse põhimõtteid?

3. Kui õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte on kohaldatav kaebajate tehingutele, nii et need tuleb uuesti määratleda, siis:
   a) milline on õiguslik mehhanism, mille abil tuleb määrata ja koguda kaebajate tehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks, kuivõrd siseriikliku õiguse alusel ei kuulu käibemaks üldse tasumisele, määramisele ega kogumisele, ja
   b) kuidas peavad siseriiklikud kohtud sellise maksukohustuse kehtestama?

4. Kas selleks, et tuvastada, kas kaebajate tehingute peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine, peaks siseriiklik kohus analüüsima müügieelseid tehinguid (mille kohta on leitud, et need sõlmiti üksnes maksudega seotud põhjustel) eraldiseisvalt või tuleb analüüsida kaebajate tehinguid kogumis?

5. Kas käibemaksuseaduse § 4 lõiget 9 tuleb pidada siseriiklikuks õigusnormiks, mis võtab üle kuuenda direktiivi, olenemata sellest, et see on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 4 lõikega 3 ja selle nõuetekohase kohaldamise korral koheldaks kaebajaid seoses enne kinnisasjade esmast kasutuselevõttu toimunud võõrandamisega maksukohustuslastena, sõltumata sellest, et on toimunud eelnev kasutus, mis oli maksustatav?

6. Juhul kui [käibemaksuseaduse] § 4 lõige 9 on kuuenda direktiiviga vastuolus, siis kas sellele sättele tuginevad kaebajad on toime pannud õiguse kuritarvitamise, mis on vastuolus kohtuotsuses Halifax tunnustatud põhimõtetega?

7. Teise võimalusena, juhul kui [käibemaksuseaduse] § 4 lõige 9 ei ole kuuenda direktiiviga vastuolus, siis kas kaebajad on saanud maksusoodustuse, mis on vastuolus selle direktiivi ja/või § 4 eesmärgiga?

8. Isegi kui käibemaksuseaduse § 4 lõiget 9 tuleb käsitleda nii, et see ei võta üle kuuendat direktiivi, siis kas kohtuotsusega Halifax kehtestatud õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte on sellegipoolest asjassepuutuvatele tehingutele kohaldatav, arvestades otsuses Halifax kehtestatud kriteeriume?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese ja teise küsimusega, mida tuleks analüüsida koos, selgitada sisuliselt, kas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et olenemata sellest, kas liikmesriigi õiguskorras on seda põhimõtet jõustav siseriiklik meede, võib seda vahetult kohaldada, et keelduda käibemaksu mahaarvamisest selliste kinnisasjade müügitehingutelt, nagu on kõne all põhikohtuasjas. Kuna põhikohtuasjas kõnealused tehingud toimusid enne kohtuotsuse Halifax tegemist, palub nimetatud kohus vastata ka küsimusele, kas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaldamine nimetatud tehingutele on kooskõlas õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega ja eelkõige, kas selle põhimõtte sisu võib pidada piisavalt selgeks ja täpseks.

26 Sissejuhatuseks tuleb sedastada, et antud küsimused on sõnastatud viisil, mis meenutab direktiivide vahetut õigusmõju käsitlevat kohtupraktikat. Vastavast kohtupraktikast tuleneb nimelt, et kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, võib neile sätetele

siseriiklikus kohtuvaidluses riigi vastu tugineda, kuid direktiivi kui sellisega ei saa panna eraõiguslikule isikule kohustusi ning sellele ei saa järelikult siseriiklikus kohtuvaidluses eraõigusliku isikuga tugineda (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 12.12.2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, punktid 18 ja 22 ning seal viidatud kohtupraktika). Seega võib direktiivist tulenevaid kohustusi liikmesriigi õiguskorda üle kanda, et nendele saaks vahetult tugineda vaidluses eraõigusliku isikuga.

27 Seevastu ei ole õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte, nagu seda on kohtuotsuses Halifax kehtestatud kohtupraktika kaudu kohaldatud käibemaksu valdkonnas, direktiiviga kehtestatud põhimõte, vaid see põhineb väljakujunenud kohtupraktikal, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktides 68 ja 69 ning mille kohaselt esiteks ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige kohtuotsused, 12.5.1998, Kefalas jt, C-367/96, EU:C:1998:222, punkt 20; 23.3.2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, punkt 33, ning 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32), ja teiseks, liidu õigusnormide kohaldamisala ei saa laiendada sellisel määral, et see kataks ettevõtjate kuritarvitusi (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 11.10.1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, punkt 21; 3.3.1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, punkt 21, ja 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 51).

28 Kuigi Euroopa Kohus leidis kohtuotsuse Halifax punktides 70 ja 71, et kuritarvituste keelu põhimõtet kohaldatakse ka käibemaksu valdkonnas, rõhutades, et maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on kuuenda direktiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk, ei tulene sellest, et antud põhimõtte kohaldamise eeldus nimetatud valdkonnas on selle direktiivi sätete ülevõtmine.

29 Lisaks tuleb märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktis 27 viidatud kohtupraktikat on sõnastatud erinevates liidu õiguse valdkondades nagu äriühinguõigus (kohtuotsused, 12.5.1998, Kefalas jt, C-367/96, EU:C:1998:222, ja 23.3.2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), ühine põllumajanduspoliitika (kohtuotsused, 11.10.1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148; 3.3.1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, ja 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) ning käibemaksuvaldkond (kohtuotsus, 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Teisalt tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kuritarvituste keelamise põhimõtte kohaldamine liidu õigusega ette nähtud õigustele ja soodustustele toimub sõltumata küsimusest, kas need õigused ja soodustused põhinevad aluslepingutel (vt põhivabadustega seoses eelkõige kohtuotsused, 3.12.1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, punkt 13; 9.3.1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 24), määrusel (kohtuotsused, 6.4.2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, punktid 19 ja 20, ning 13.3.2014, SICES jt, C-155/13, EU:C:2014:145, punktid 29 ja 30) või direktiivil (vt käibemaksu valdkonnas eelkõige kohtuotsused, 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32; Halifax, punktid 68 ja 69, ja 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 40). Seega ilmneb, et see põhimõte ei ole olemuselt sama kui õigused ja soodustused, mille suhtes seda kohaldatakse.

31 Kuritarvituste keelu põhimõte, kohaldatuna käibemaksuvaldkonnas kohtuotsuses Halifax kehtestatud kohtupraktika läbi, on seega üldist laadi, mis on omane liidu õiguse üldpõhimõtetele (vt analoogia alusel kohtuotsus Audiolux jt, C-101/08, EU:C:2009:626, punkt 50).

32 Veel tuleb lisada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on kuritarvituse või pettuse tõttu õiguse või soodustuse andmisest keeldumine lihtsalt selle tuvastamise tagajärg, et pettuse või õiguse kuritarvitamise korral soodustuse saamiseks vajalikud tingimused ei olnud tegelikult täidetud ning seetõttu ei nõua keeldumine konkreetset õiguslikku alust (vt selle kohta kohtuotsused, 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 56; Halifax, punkt 93, ja 4.6.2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, punkt 28).

33 Järelikult võib kuritarvituste keelu põhimõttele tugineda vaidluses maksukohustuslasega eelkõige viimasele käibemaksu mahaarvamise õigusest keeldumise põhjendamiseks, isegi kui liikmesriigi õiguses sellist keeldu sätestavad õigusnormid puuduvad (vt selle kohta kohtuotsus, 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62).

34 Erinevalt sellest, mida väidavad põhikohtuasja kaebajad, ei võimalda asjaolu, et eelmises punktis viidatud kohtuotsuse aluseks olnud olukord puudutas pettuse juhtumit, järeldada, et nimetatud kohtupraktikat kohaldatakse üksnes sellistele juhtumitele, mitte kuritarvitustele. Nagu tuleneb 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsuse Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455) punktidest 56 ja 57, tugines Euroopa Kohus selleks, et jõuda eelmises punktis toodud tuvastuseni, eelkõige oma väljakujunenud kohtupraktikale, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 27 ja 32, mis käsitlevad nii pettuse juhtumeid kui ka kuritarvitusi.

35 Kohtupraktika, millele viitavad põhikohtuasja hagejad Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades, ei saa samuti seda kahtluse alla käesoleva kohtuotsuse punktis 33 toodud järeldust.

36 Nimelt, kuigi Euroopa Kohus leidis kohtuotsuse Halifax punktides 87, 90 ja 91, et ükski kuuenda direktiivi säte ei reguleeri käibemaksu sissenõudmise küsimust, on liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata tingimused, mille alusel võib riigikassa õiguse kuritarvitamise tuvastamise korral käibemaksu tagantjärgi sisse nõuda, tegi ta siiski otsuse mitte kuritarvituste keelu põhimõtte kohta, vaid üksnes käibemaksu sissenõudmise menetlust reguleerivate eeskirjade kohta, mida liikmesriigi ametiasutused on kohustatud kohaldama, kui nad on tuvastanud selle põhimõtte kohase kuritarvituse.

37 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69) ja 12. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), millele põhikohtuasja kaebajad tuginevad selle küsimuse kontekstis, käsitlevad nagu eelmises punktis viidatud kohtuotsusest Halifax tulenev kohtupraktikagi selle põhimõtte rakendamise menetlust reguleerivaid eeskirju, kuivõrd need puudutavad liikmesriigi kohtu õigust või kohustust kontrollida omal algatusel maksudest kõrvalehoidumist (kohtuotsus, 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 39) ja võimalust seada liikmesriigi õiguse kuritarvitamise ja pettuste vastast võitlust käsitlevate õigusnormide kohaldamise eeltingimuseks menetluse, mida iseloomustab muu hulgas asjaomase isiku ärakuulamine (kohtuotsus, 12.2.2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punkt 34).

38 Lõpuks, mis puudutab 5. juuli 2007. aasta kohtuotsust Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), siis selle otsuse punktidest 38 ja 48 nähtub, et Euroopa Kohus andis hinnangu mitte kuritarvituste keelu põhimõtte, vaid direktiivi konkreetse sätte kohaldamise tingimuste kohta, mis võimaldavad liikmesriikidel keelduda direktiivis ette nähtud maksuvabastuse andmisest, kui asjaomase tehingu peamine eesmärk või üks peamistest eesmärkidest on maksudest kõrvalehoidumine või maksustamise vältimine. Kuigi Euroopa Kohus pidas nimetatud kohtuotsuse punktis 48 oluliseks õiguse kuritarvitamise, maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimist käsitlevate liikmesriigi õigusnormide olemasolu, käsitleb nimetatud kohtupraktika teisese õiguse sätet ega ole seetõttu kohaldatav õiguse kuritarvitamise keelu üldpõhimõttele.

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub lisaks selgitada, kas õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega on kooskõlas, kui õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet, nagu seda selgitati kohtuotsuses Halifax, kohaldatakse põhikohtuasjas käsitletavatele tehingutele, mis toimusid enne nimetatud kohtuotsuse tegemist.

40 Liidu õiguse selline kohaldamine on kooskõlas õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõttega (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 22.1.2015, Balazs, C-401/13 ja C-432/13, EU:C:2015:26, punktid 49 ja 50 ning seal viidatud kohtupraktika, ja 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punktid 38–40).

41 Nimelt selgitab ja täpsustab tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle ELTL artikliga 267 antud pädevust kasutades liidu õigusele annab, vajaduse korral selle õiguse tähendust ja ulatust, nagu seda peab või oleks pidanud mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise kuupäevast. Sellest järeldub, et välja arvatud erandlikel asjaoludel, mille esinemist ei ole aga käesolevas asjas väidetud, peab kohus kohaldama nõnda tõlgendatud liidu õigust ka õigussuhetele, mis on tekkinud enne tõlgendamistaotluse kohta tehtud otsust, kui muus osas on täidetud tingimused, mis võimaldavad esitada liidu õiguse kohaldamist puudutava vaidluse pädevatele kohtutele lahendamiseks (vt eelkõige kohtuotsused, 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punktid 44 ja 45 ning seal viidatud kohtupraktika, ja 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 40).

42 Täiendava asjaoluna tuleb märkida, et kohtuotsuses Halifax ei piiranud Euroopa Kohus käibemaksuvaldkonnas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttele antud tõlgenduse ajalist kehtivust. Tõlgenduse ajalise kehtivuse piiramine võib toimuda ainult samas kohtuotsuses, milles otsustatakse taotletud tõlgenduse üle, kuna see põhimõte tagab liikmesriikide ja teiste õigussubjektide võrdse kohtlemise liidu õiguses ning täidab samas õiguskindluse põhimõttest tulenevad nõuded (vt selle kohta kohtuotsused, 6.3.2007, Meilicke jt, C-292/04, EU:C:2007:132, punkt 36, ja 23.10.2012, Nelson jt, C-581/10 ja C-629/10, EU:C:2012:657, punkt 91).

43 Mis puudutab lisaks küsimust, kas põhikohtuasja kaebajad võivad põhikohtuasja vaidluses tugineda õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetele, et vaidlustada neile pandud käibemaksu mahaarvamise keeld, siis nähtub kohtupraktikast, et maksukohustuslane, kes on loonud õiguse saamise tingimusi ainult õiguse kuritarvitamise ja pettusega seotud tehingutes osalemisega, ei saa nendele põhimõtetele tuginedes vaidlustada asjaomase õiguse andmisest keeldumist vastavalt kuritarvituse keelu põhimõttele (vt selle kohta kohtuotsused, 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 38; Halifax, punkt 84, ja 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 60).

44 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et olenemata sellest, kas liikmesriigi õiguskorras on seda põhimõtet jõustav siseriiklik meede, võib seda vahetult kohaldada, et keelduda käibemaksu mahaarvamisest selliste kinnisasjade müügitehingutelt, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis toimusid enne kohtuotsuse Halifax tegemist, ning see ei ole vastuolus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega.

Kolmas küsimus

45 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub kolmanda küsimusega selgitada sisuliselt, kuidas tuleb tõlgendada kuuendat direktiivi, et selgitada välja – juhul, kui põhikohtuasjas kõnealused tehingud tuleks vastavalt õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttele uuesti määratleda –, millisel õiguslikul alusel võib käibemaksuga maksustada need tehingud, mis ei ole kuritarvitustega seotud.

46 Tuleb meenutada, et 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. Selline uuesti määratlemine ei või siiski minna kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks (vt selle kohta kohtuotsused Halifax, punktid 92, 94 ja 98, ning 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punktid 48 ja 52).

47 Viidatud kohtupraktikast tuleneb, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaldamine käibemaksuvaldkonnas seisneb esmalt sellise olukorra väljaselgitamises, mis oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks tehtud, ning seejärel määratletud olukorra uuesti hindamises asjasse puutuvate liikmesriigi õigusnormide ja kuuenda direktiivi sätete põhjal.

48 Seega kohustab õiguse kuritarvitamise keelu põhimõte liikmesriigi ametiasutusi sisuliselt kohaldama vastavaid käibemaksualaseid õigusnorme asjaomastele tehingutele, jättes arvesse võtmata tehingud, mis on seotud kuritarvitustega.

49 Käesoleval juhul on nii, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks tuvastama, et põhikohtuasjas kõnealuste kinnisasjade müügieelsed rendilepingud olid seotud õiguse kuritarvitamisega, peaks nende müügitehingute käibemaksuga maksustamine põhinema asjaomastel liikmesriigi õigusnormidel, mis näevad ette sellise maksustamise. Direktiivi kui sellisega ei saa nimelt panna eraõiguslikule isikule kohustusi ning sellele ei saa järelikult siseriiklikus kohtuvaidluses eraõigusliku isikuga tugineda (vt selle kohta kohtuotsus, 21.9.2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Seega jääb sellisel juhul eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesandeks kontrollida nagu ilmneb ka Euroopa Kohtu istungil Iirimaa ja Euroopa Komisjoni esitatud kattuvast teabest, kas põhikohtuasjas kõnealuste kinnisasjade müük oli vastavalt käibemaksuseaduse § 4 lõigetele 1 ja 2 – mis kujutavad endast nende müügitehingute maksustamise õiguslikku alust – käibemaksuga maksustatav.

51 Järelikult tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui põhikohtuasjas kõnealused tehingud tuleks vastavalt õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttele uuesti määratleda, siis neid tehinguid, mis ei ole kuritarvitustega seotud, võib käibemaksuga maksustada nende liikmesriigi asjaomaste õigusnormide alusel, mis näevad ette sellise maksustamise.

Neljas küsimus

52 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub neljanda küsimusega selgitada sisuliselt, kas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et selleks, et teha kohtuotsuse Halifax punkti 75 alusel kindlaks, kas põhikohtuasjas kõnealuste tehingute peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine, tuleb arvesse võtta enne kinnisasjade müüki sõlmitud rendilepingute eesmärki eraldi või rendi- ja müügilepingute üldeesmärki kogumis.

53 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et erinevalt sellest, mida väidavad põhikohtuasja kaebajad Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes seisukohtades, ei kohusta kohtuotsusest Halifax tulenev kohtupraktika tõendama, et maksusoodustuse saamine on kõnealuste tehingute ainus eesmärk. Kuigi tehingud, millel on ainult selline eesmärk, võivad vastata viidatud kohtupraktikast tulenevatele nõuetele, täpsustas Euroopa Kohus 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsuse Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108) punktis 45, et nii on see juhul, kui maksusoodustuse saamine on asjaomase tehingu või tehingute peamine eesmärk.

54 Mis puudutab nimetatud eesmärgi hindamist põhikohtuasjas kõnealuses olukorras, siis tuleb märkida, et eelotsusetaotluses esitatud andmete kohaselt on põhikohtuasjas kõnealuste tehingutega seotud rida lepinguid samade kinnisasjade kohta, mille on sõlminud erinevad isikud, näiteks põhikohtuasja kaebajate ja Shamrock Estates'i vahel sõlmitud kaks rendilepingut ning pärast nimetatud lepingute lõpetamist kinnisasjade müük kolmandatele isikutele.

55 Kuuenda direktiivi artiklist 2 nähtuvalt tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks (kohtuotsused, 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 14).

56 Kui Euroopa Kohtul on palutud täpsemalt määratleda asjaomaste tehingute peamise eesmärgi kindlakstegemiseks vajalikku analüüsi, on ta arvesse võtnud üksnes nende tehingute eesmärki, mille kuritarvituslikkust on vaja hinnata, mitte nende tehingute eesmärki, mis esimesena nimetatud

tehingute tõttu vastavad formaalselt maksusoodustuse saamise tingimustele (vt eelkõige kohtuotsused, 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punktid 10–15 ja 31, ning 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 20 ja 43–45).

57 Ühtlasi tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaldamine viib üksnes selliste tehingute arvessevõtmata jätmiseni, mis on kuritarvitustega seotud, samas kui tehingutele, mis ei ole nendega seotud, tuleb kohaldada asjaomaseid käibemaksualaseid õigusnorme (kohtuotsus Halifax, punktid 94–97). Kuritarvitustega seotud tehingute eraldi hindamine tähendab, et ka nende eesmärki tuleb hinnata eraldi.

58 Järelikult tuleb selleks, et kindlaks teha, kas põhikohtuasjas kõnealuste kinnisasjade müügieelsete rendilepingute peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine, võtta konkreetselt arvesse nende rendilepingute eesmärki.

59 Seega on liikmesriigi kohtu ülesanne kontrollida - kooskõlas siseriikliku õiguse tõendamisnormidega - niivõrd, kui see ei kahjusta liidu õiguse tõhusust, kas põhikohtuasjas arutusel oleva juhtumi puhul on kuritarvituse koosseis täidetud. Euroopa Kohus võib aga eelotsusetaotluse kohta otsust tehes esitada vajaduse korral täpsustusi, mille eesmärk on suunata siseriiklikku kohut temapoolsel tõlgendusel (vt eelkõige kohtuotsused, Halifax, punktid 76 ja 77, ning 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 34).

60 Et välja selgitada põhikohtuasjas kõnealuste rendilepingute tegelik sisu ja tähendus, võib eelotsusetaotluse esitanud kohus muu hulgas arvesse võtta nende tehingute puhtalt fiktiivset laadi, samuti asjaomaste ettevõtjate vahelisi õiguslikke, majanduslikke ja/või isiklikke suhteid (vt selle kohta kohtuotsus Halifax, punktid 75 ja 81). Need aspektid võivad tõendada, et maksusoodustuse saamine kujutab endast peamist eesmärki, hoolimata võimalike majanduslike eesmärkide olemasolust (kohtuotsus, 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 62).

61 Eelotsusetaotluses sisalduva teabe kohaselt ei olnud põhikohtuasjas kõnealused rendilepingud sõlmitud mitte reaalse äritehingu tegemiseks, vaid need sõlmiti põhikohtuasja kaebajate ning nendega seotud äriühingu vahel eesmärgiga vähendada käibemaksukohustust põhikohtuasjas kõnealuste kinnisasjade edaspidise müügi korral. Mis puudutab asjaolu, et Euroopa Kohtu istungil väitsid põhikohtuasja kaebajad, et nende rendilepingute eesmärk oli kinnisasjade müüki teostada maksude tasumise mõttes võimalikult optimaalselt, siis ei saa seda eesmärki pidada muuks kui maksusoodustuse saamise eesmärgiks, kuna soovitud tulemuse saavutamiseks oli vaja maksukoormust konkreetselt vähendada.

62 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb neljandale küsimusele vastata, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et selleks, et teha kohtuotsuse Halifax punkti 75 alusel kindlaks, kas põhikohtuasjas kõnealuste tehingute peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine, tuleb enne kinnisasjade müüki sõlmitud rendilepingute eesmärki eraldi arvesse võtta.

Viies ja kuues küsimus

63 Viies ja kuues küsimus põhinevad eeldusel, et käibemaksuseaduse § 4 lõige 9 ei ole kuuenda direktiiviga kooskõlas.

64 Siinkohal tuleb meenutada, et ELTL artikliga 267 Euroopa Kohtu ja liikmesriigi kohtute vahel kehtestatud koostöö raames on selleks, et anda liidu õiguse tõlgendus, mis oleks siseriiklikule kohtule tarvilik, nõutav, et viimane järgiks hoolsalt eelotsusetaotluse sisule esitatavaid nõudeid, mis on Euroopa Kohtu kodukorra artiklis 94 sõnaselgelt ära toodud ja mille puhul eeldatakse, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on nendest teadlik (vt selle kohta kohtuotsus, 5.7.2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punktid 18 ja 19 ning seal viidatud kohtupraktika, ja 27.10.2016, Audace jt, C-114/15, EU:C:2016:813, punkt 35).

65 Seega – nagu on ette nähtud kodukorra artikli 94 punktis c – on tingimata vajalik, et eelotsusetaotlusest endast nähtuks selgitus, mis põhjustel liikmesriigi kohus tõstatas liidu õigusnormide tõlgendamise või kehtivuse küsimuse ning millist seost ta nende õigusnormide ja põhikohtuasjas kohaldatavate liikmesriigi õigusnormide vahel näeb.

66 Viienda ja kuuenda küsimuse osas ei vasta eelotsusetaotlus nendele nõuetele.

67 Nimelt puudub eelotsusetaotluses selgitus põhjuste kohta, mis andsid eelotsusetaotluse esitanud kohtule alust kahelda käibemaksuseaduse § 4 lõike 9 kooskõlas kuuenda direktiiviga, ja selles on üksnes välja toodud põhikohtuasja poolte nõuded antud küsimuses. Eelkõige ei ole selles täpsustatud, milline seos võib olla viidatud vastuolu ja põhikohtuasja vaidluse vahel. Niisiis ei nähtu eelotsusetaotlusest, mil moel tähendaks võimalik vastuolu eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul, et käibemaksuseaduse § 4 lõiget 9 ei saa pidada kuuendat direktiivi ülevõtvaks õigusaktiks, ega võimalda välja selgitada, milline võib olla selle järelduse mõju – taas eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul – kohtuotsuses Halifax kehtestatud kohtupraktika kohaldamisele õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttega seoses.

68 Eelnevaid kaalutlusi silmas pidades tuleb tuvastada, et viies ja kuues küsimus ei ole vastuvõetavad.

Seitsmes küsimus

69 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub seitsmenda küsimusega selgitada sisuliselt, kas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellised kinnisasja võõrandamistehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, toovad kaasa maksusoodustuse saamise, mis on vastuolus kuuenda direktiivi asjaomaste sätete eesmärgiga.

70 Selles osas tuleb meenutada esiteks, et Euroopa Kohus on kohtuotsuse Halifax punktis 74 leidnud, et kuritarvituse olemasolu tuvastamine käibemaksu valdkonnas nõuab ühest küljest, 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.

71 Teiseks on selle direktiivi artikli 13 B osa punkti g kohaselt koostoimes sama direktiivi artikli 4 lõike 3 punktiga a vabastatud ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine „enne esmast kasutuselevõttu“. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 88 märkis, on „esmase kasutuselevõtu“ kriteeriumi mõte eristada uusi kinnisasju, mille ehitamine ja turustamine on käibemaksuga maksustatavad, vanadest. Selleks määratleb see kriteerium „hetke, mil ehitis lakkab olemast tootmises ja läheb tarbimisse, st mil ehitist asub kasutama selle omanik või üürnik“ (vt ettepanek: nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (KOM(1973) 950 (lõplik), 20.6.1973)).

72 Seega puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis g ette nähtud maksuvabastus kinnisasjade võõrandamist, mis toimub pärast seda, kui nende omanik või rentnik on neid kinnisasju tegelikult kasutanud. Uue kinnisasja esmane võõrandamine lõpptarbijale seevastu ei ole maksust vabastatud.

73 Kuigi liikmesriigi kohtu ülesanne on kontrollida – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 59 –, kas põhikohtuasjas arutusel oleva juhtumi puhul on käesoleva kohtuotsuse punktis 70 osutatud kuritarvituse koosseis täidetud, tuleb märkida, et uue kinnisasja kasutamine selle esimese rentniku poolt võib olenevalt juhtumi asjaoludest kujutada endast esmast kasutuselevõttu kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 3 punkti a tähenduses.

74 Samas sõlmiti eelotsusetaotluses sisalduva info kohaselt põhikohtuasjas kõnealuste kinnisasjade kohta kaks rendilepingut. Need lepingud sõlmiti samal päeval põhikohtuasja kaebajate ja nendega seotud äriühingu vahel ning need nägid ette nimetatud kinnisasjade rendileandmist ja viivitamatut tagasirentimist. Lisaks lõpetati rendilepingud poolte nõusolekul vähem kui üks kuu pärast nende sõlmimist, vahetult enne, kui põhikohtuasja kaebajad müüsid kinnisasjad kolmandatele isikutele. Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 94, ilmneb seega, et põhikohtuasjas kõnealuste kinnisasjade omanik või rentnik ei olnud enne nende müümist kolmandast isikust ostjatele neid veel tegelikult kasutanud; viimati nimetatud asjaolu tuleb aga kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

75 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb seitsmendale küsimusele vastata, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et selliste kinnisasjade võõrandamistehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võivad kaasa tuua maksusoodustuse saamise, mis on vastuolus kuuenda direktiivi asjaomaste sätete eesmärgiga, kui kõnealuste kinnisasjade omanik või rentnik ei olnud enne nende müümist kolmandast isikust ostjatele neid veel tegelikult kasutanud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kontrollida, kas põhikohtuasja vaidluses on tegu sellise juhtumiga.

Kaheksas küsimus

76 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub kaheksanda küsimusega selgitada sisuliselt, kas õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse niisuguses olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis puudutab kinnisasjade võõrandamistehingu võimalikku käibemaksust vabastamist.

77 Siinkohal tuleb meenutada kuuenda direktiivi artikli 2 punktist 1 tulenevat üldpõhimõtet, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne, mille teeb tasu eest maksukohustuslane, kes sellena tegutseb. Seega kuulub kinnisasjade võõrandamine põhimõtteliselt selle maksuga maksustamisele.

78 Erandina sellest põhimõttest näeb kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt g ette, et liikmesriigid vabastavad maksust ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamise, välja arvatud selle direktiivi artikli 4 lõike 3 punktis a nimetatud juhul, ehk muud kaubatarned kui need, mis on tehtud enne asjaomase ehitise või selle osa esmast kasutusevõttu.

79 Seega on käibemaksuga põhimõtteliselt maksustatav üksnes ehitise või ehitise osa esmane võõrandamine; samas tuleb selle üle otsustamisel, milline võõrandamine on esimene, jätta arvestamata need tehingud, mis on puhtalt fiktiivsed ja mille peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

80 Eelnevaid kaalutlusi silmas pidades tuleb kaheksandale küsimusele vastata, et õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse niisuguses olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis puudutab kinnisasjade võõrandamistehingu võimalikku käibemaksust vabastamist.

Kohtukulud

81 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et olenemata sellest, kas liikmesriigi õiguskorras on seda põhimõtet jõustav siseriiklik meede, võib seda vahetult kohaldada, et keelduda käibemaksu mahaarvamisest selliste kinnisasjade müügitehingutelt, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis toimusid enne 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsuse Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121) tegemist, ning see ei ole vastuolus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega.**

2. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui põhikohtuasjas kõnealused tehingud tuleks vastavalt õiguse kuritarvitamise keelu põhimõttele uuesti määratleda, siis neid tehinguid, mis ei ole kuritarvitustega seotud, võib käibemaksuga maksustada nende liikmesriigi asjaomaste õigusnormide alusel, mis näevad ette sellise maksustamise.**

3. **Õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et selleks, et teha 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsuse Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121) punkti 75 alusel kindlaks, kas põhikohtuasjas kõnealuste tehingute peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine, tuleb enne kinnisasjade müüki sõlmitud rendilepingute eesmärki eraldi arvesse võtta.**

4. **Õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et selliste kinnisasjade võõrandamistehingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võivad kaasa tuua maksusoodustuse saamise, mis on vastuolus kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ asjaomaste sätete eesmärgiga, kui kõnealuste kinnisasjade omanik või rentnik ei olnud enne nende müümist kolmandast isikust ostjatele neid veel tegelikult kasutanud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kontrollida, kas põhikohtuasja vaidluses on tegu sellise juhtumiga.**

5. **Õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse niisuguses olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis puudutab kinnisasjade võõrandamistehingu võimalikku käibemaksust vabastamist.**

Allkirjad