

Kohtuasi C-488/07

Royal Bank of Scotland Group plc

versus

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Court of Session (Scotland))

Kuues käibemaksudirektiiv – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kaubad ja teenused, mida kasutatakse nii seoses maksustatavate tehingutega kui ka maksust vabastatud tehingutega – Osa mahaarvamine – Väljaarvutamine – Artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud meetodid – Kohustus kohaldada artikli 19 lõike 1 teises lõigus sätestatud ümardamise korda

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kaubad ja teenused, mida kasutatakse seoses nii tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõike 5 kolmas lõik ja artikli 19 lõige 1)

Liikmesriigid ei ole kohustatud kohaldama kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 19 lõike 1 teises lõigus ette nähtud ümardamise korda, kui sisendkäibemaksu mahaarvatav osa arvutatakse mõne selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktides a, b, c või d sätestatud erimeetodi järgi.

Kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 1 viitab üksnes selle direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus ette nähtud mahaarvatavale osale ja kehtestab seega vaid selles sättes viidatud osa arvutamise üksikasjaliku korra. Sellest tuleneb, et kui selline erandkord, nagu on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus, on konkreetsel üksikjuhul kohaldatav, siis ei laiene sellele juhtumile selle direktiivi artiklis 19 sätestatud mahaarvatava osa arvutamise kord. Seega ei ole liikmesriigid kohustatud kohaldama viimasena nimetatud sättes ette nähtud ümardamise korda, kui nad võtavad kasutusele sama direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktides a, b, c või d ette nähtud arvutusmeetodid, vaid nad võivad vastu võtta oma ümardamise korra, järgides ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid.

(vt punktid 22, 25, 29 ja resolutsioon)

18. detsember 2008(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kaubad ja teenused, mida kasutatakse nii seoses maksustatavate tehingutega kui ka maksust vabastatud tehingutega – Osa mahaarvamine – Väljaarvutamine – Artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud meetodid – Kohustus kohaldada artikli 19 lõike 1 teises lõigus sätestatud ümardamise korda

Kohtuasjas C-488/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Court of Sessioni (Scotland) (Ühendkuningriik) 31. oktoobri 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. novembril 2007, menetluses

Royal Bank of Scotland Group plc

versus

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja esimees T. von Danwitz (ettekandja), kohtunikud E. Juhász ja G. Arestis,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 8. oktoobri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Royal Bank of Scotland Group plc, esindajad: C. Tyre, QC, ja *advocate* D. Small,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: Z. Bryanston-Cross ja S. Ossowski, keda abistas *barrister* I. Hutton,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso,

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

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; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu ja artikli 19 lõike 1 teise lõigu tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Royal Bank of Scotland Group plc (edaspidi „Royal Bank of Scotland”) ja käibemaksu kogumiseks pädeva Ühendkuningriigi asutuse Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (edaspidi „Commissioners”) vahelises kohtuvaidluses mahaarvamisõiguse ulatuse üle seoses nimetatud äriühingu poolt tasumisele kuuluva käibemaksuga.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Kuuenda direktiivi põhjendus 12 on sõnastatud järgmiselt: „[...] mahaarvatavat osa tuleks kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil”.

4 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 sätestab:

„Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest.

Nimetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

Sellest olenemata võivad liikmesriigid:

- a) lubada maksukohustuslasel mahaarvatav osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust;
- b) kohustada maksukohustuslast mahaarvatavat osa määrama iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust;
- c) lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;
- d) lubada maksukohustuslasel esimeses lõigus nimetatud korras käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema;
- e) näha ette, et kui maksukohustuslase poolt mahaarvamisele mittekuuluv käibemaksusumma on tühine, seda ei arvestata.”

5 Direktiivi artikli 19 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt mahaarvatav osa on murdarv, milles:

- lugeja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma,
- nimetaja on [...] käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. [...]

Osa määratakse kindlaks aasta kohta, esitatakse protsendina ning ümardatakse arvuni, mis ei ole suurem järgmisest ühikust.”

6 1995. aasta käibemaksumääruse (Value Added Tax Regulations 1995) § 101 sätestab:

„1. Kui §?s 102 ei ole sätestatud teisiti, on maksukohustuslasel õigus [...] maha arvata sisendkäibemaks summas [...], mis on seotud käesoleva paragrahvi alusel maksustatavate tehingutega.

2. Igal ettenähtud raamatupidamisperioodil:

[...]

d) on maksustatavate tehingutega seotud selline osa sisendkäibemaksust nendelt kaupadelt ja teenustelt, mida maksukohustuslane kasutab või kavatseb kasutada nii seoses maksustatavate kui ka maksust vabastatud tehingutega, mis vastab kogu sisendkäibemaksu osas samasugusele suhtarvule, nagu maksukohustuslase tehtud maksustatavate tehingute väärtus vastab kõikide tema poolt sel perioodil tehingute väärtusele.

[...]

4. Eespool lõike 2 punktis d nimetatud suhtarv esitatakse protsentides ja kui protsent ei ole täisarv, ümardatakse see järgmise täisarvuni.

[...]”

7 Määruse § 102 lõige 1 sätestab:

„Kui eespool lõikes 2 ning §?des 103, 103A ja 103B ei ole sätestatud teisiti, võib Commissioners lubada maksukohustuslasel kasutada teistsugust meetodit kui see, mis on sätestatud §?s 101, või kohustada teda seda kasutama [...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 Royal Bank of Scotland on sellise äriühingute kontserni esindusliige, mille põhitegevus on pangateenuste ja muude finantsteenuste osutamine. See äriühing teeb oma tegevuse raamides nii maksustatavaid kui ka maksust vabastatud tehinguid. Kaupu ja teenuseid, mille soetamisel Royal Bank of Scotland on tasunud käibemaksu, kasutatakse nii seoses maksustatavate kui ka maksust vabastatud tehingutega.

9 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et kui mingit osa Royal Bank of Scotlandi makstud sisendkäibemaksust ei saa tervikuna siduda maksustatavate tehingute või maksust vabastatud tehingutega, käsitavad põhikohtuasja pooled seda kui „ülejäänud osa”.

10 Põhikohtuasja pooled sõlmisid 31. mail 2002 lepingu Royal Bank of Scotlandi käibemaksukontserni sisendkäibemaksu ülejäänud osa osalise mahaarvamise erimeetodi heakskiitmise kohta. Leping määrab kindlaks teatud parameetrid, mille alusel võib selle äriühinguga iga tema tegevusvaldkonna jaoks kokku leppida erimeetodi. Täpsemalt on lepingus sätestatud, et kui Royal Bank of Scotlandi äritegevusega hõlmatud tegevusvaldkonna või selle osa suhtes kohaldatav meetod nõuab sisendkäibemaksu tagasisaamise aluseks võetava protsendi arvutamist, ümardatakse see protsent järgmise kahe kümnendkohani ning 1995. aasta käibemaksumääruse § 101 lõiget 4 ei kohaldata.

11 Hiljem aga asus Royal Bank of Scotland seisukohale, et 31. mai 2002. aasta lepingu

viimasena osutatud säte on vastuolus kuuenda direktiivi artiklitega 17 ja 19 ega kuulu seetõttu kohaldamisele. Ta leidis, et direktiiv nõuab ümardamist järgmise täisarvuni ja taotles Commissionersi nõusolekut selleks, et arvutada teatud tegevusvaldkonna sisendkäibemaksu ülejäänud osast moodustuv mahaarvatav osa sellise suhtarvu alusel, mis ümardatakse järgmise täisarvuni. Commissioners ei lubanud sellist meetodit kasutada ja Royal Bank of Scotland kaebas selle otsuse peale edasi VAT and Duties Tribunalile, kes oma 20. jaanuari 2006. aasta otsuses leidis, et erimeetod, mis on kindlaks määratud ühisel kokkuleppel ja mis näeb ette ümardamise järgmise kahe kümnendkohani, on kooskõlas nii Ühendkuningriigi õigusaktide kui ka kuuenda direktiiviga.

12 Royal Bank of Scotland kaebas selle otsuse edasi Court of Sessionile (Scotland). See kohus leidis, et kohtuvaidluse lahendamine sõltub kuuenda direktiivi tõlgendamisest, ning ta otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 19 lõike 1 teine lõik nõuab, et maksukohustuslase poolt [kuuenda direktiivi] artikli 17 lõike 5 alusel mahaarvatav osa määratakse kindlaks aasta kohta, esitatakse protsentides ja ümardatakse arvuni, mis ei ole suurem järgmisest ühikust, kui:

a) see osa on osa, mis on kindlaks määratud maksukohustuslase ühe tegevusvaldkonna kohta kas vastavalt [selle direktiivi] artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktile a või punktile b; ja/või

b) see osa on osa, mis on kindlaks määratud kas kõikide või osade maksukohustuslase poolt kasutatavate kaupade ja teenuste alusel vastavalt [nimetatud direktiivi] artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktile c; ja/või

c) see osa on osa, mis on kindlaks määratud seoses kõikide maksukohustuslase poolt kasutatavate kaupade ja teenustega kõikide [kuuenda direktiivi] artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus nimetatud tehingute kohta vastavalt [sama direktiivi] artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktile d?

2. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 19 lõike 1 teine lõik võimaldab liikmesriigil nõuda maksukohustuslase poolt [sama direktiivi] artikli 17 lõike 5 alusel mahaarvatava osa ümardamist muu arvuni kui järgmise täisarvuni?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

13 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas liikmesriik on kohustatud kohaldama kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 1 teises lõigus ette nähtud ümardamise korda, kui sisendkäibemaksu mahaarvatav osa arvutatakse mõne selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktides a, b, c või d sätestatud erimeetodi järgi.

14 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on kuuenda direktiivi artiklis 17 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi koostisosa ning põhimõtteliselt ei või seda piirata (6. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-243/03: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2005, lk I-78411, punkt 28 ja viidatud kohtupraktika).

15 Mahaarvamise süsteemi 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 ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 24 ja viidatud kohtupraktika).

16 Kui maksukohustustlase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või sisendkäibemaksu sisse nõuda ega maha arvata (14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-2/05: Wollny, EKL 2006, lk I-8297, punkt 20).

17 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 5 on kehtestatud kord, mis on käibemaksu mahaarvamisõiguse suhtes kohaldatav, kui see seondub kaupade või teenustega, mida maksukohustustlane kasutab „seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või”. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt võib sellisel juhul maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud maksustatavatest tehingutest (eespool viidatud kohtuotsus Abbey National, punkt 37, ja 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations, EKL 2001, lk I-6663, punkt 34).

18 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 teise lõigu kohaselt arvutatakse mahaarvatav osa vastavalt sama direktiivi artikliga 19 kindlaks määratud osale.

19 Nimetatud artikli 17 lõike 5 kolmas lõik lubab siiski teha sellest reeglist erandeid, lubades liikmesriikidel näha ette ühe selles lõigus loetletud mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise muudest meetoditest, nimelt määrata iga tegevusvaldkonna kohta eraldi mahaarvatav osa või lubada mahaarvamist kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel seoses konkreetse tegevusega või isegi näha teatud tingimustel ette mahaarvamisõiguse välistamine.

20 Direktiivi selles sättes ei ole täpsustatud, millist meetodit on liikmesriigid kohustatud kasutama selliselt kindlaksmääratud mahaarvatava summa ümardamisel.

21 Vastupidi sellele, mida väidab Royal Bank of Scotland, ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 1 teises lõigus ette nähtud ümardamise kord kohaldamisele, kui konkreetset juhul on kohaldatav mõni sama direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud erikord.

22 Nagu kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 ja artikli 19 lõike 1 sõnastusest selgelt ilmneb, viitab viimati nimetatud säte üksnes selle direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus ette nähtud mahaarvatavale osale ja kehtestab seega vaid selles sättes viidatud osa arvutamise üksikasjaliku korra.

23 Lisaks annab ka asjaomaste sätete ülesehitusest lähtumine sama tulemuse. Kuigi nimetatud artikli 17 lõike 5 teine lõik näeb ette, et üldjuhul kohaldatakse mahaarvatava osa arvutamisel artiklit 19, lubab selle kolmas lõik, mis algab sõnadega „sellest olenemata”, teha liikmesriikidel sellest reeglist erandeid suuremas või väiksemas ulatuses, kaasa arvatud isegi mahaarvamisõiguse välistamine.

24 Lõpuks kinnitab seda ka kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktide a–d eesmärk, mis – nagu väidab komisjon – seisneb täpsemalt selles, et lubada liikmesriikidel maksukohustustlase tegevuse eripära arvestades saada täpsemaid tulemusi. Seega peab neil riikidel olema võimalik kohaldada täpsemat ümardamise korda kui see, mis on ette nähtud

kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 1 teises lõigus. Kui kohustada liikmesriike lihtsustamise huvides kasutama ümardamisel viimati nimetatud meetodit, mis ei ole nii täpne, läheb see vastuollu nende erandite eesmärgiga.

25 Sellest tuleneb, et kui see erandkord on konkreetsetel üksikjuhtudel kohaldatav, siis ei laiene sellele juhtumile kuuenda direktiivi artiklis 19 sätestatud mahaarvatava osa arvutamise kord. Seega ei ole liikmesriigid kohustatud kohaldama viimasena nimetatud sättes ette nähtud ümardamise korda, kui nad võtavad kasutusele sama direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktides a, b, c või d ette nähtud arvutusmeetodid, vaid nad võivad vastu võtta oma ümardamise korra, järgides ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid (vt 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-484/06: Koninklijke Ahold, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 33).

26 Vastupidi sellele, mida väidab Royal Bank of Scotland, ei muuda seda järeldust küsitavaks kuuenda direktiivi eesmärk, mis on esitatud selle põhjenduses 12 ja mille kohaselt tuleb mahaarvatavat osa kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil. Esiteks ei ole selle põhjenduse kohaselt nõutav mahaarvatava osa arvutamine kõikides liikmesriikides täpselt ühtemoodi. Teiseks, nähes sõnaselgelt ette liikmesriikide võimaluse teha eri meetodeid kasutusele võttes erandeid artikli 19 lõikes 1 ette nähtud arvutusmeetodist, lubab kuues direktiiv mahaarvatava osa arvutamist liikmesriikides eri viisil.

27 Lisaks ei saa ka võrdse kohtlemise põhimõtet peegeldavast neutraalse maksustamise põhimõttest ega proportsionaalsuse põhimõttest tuleneda nõuet kasutada kõigi arvutusmeetodite puhul vaid ühte ümardamismeetodit (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Koninklijke Ahold, punktid 37 ja 41).

28 Lõpuks ja vastupidi sellele, mida väidab Royal Bank of Scotland, ei saa seda järeldust küsitavaks muuta ka nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), võimalik tõlgendus, kuna see direktiiv jõustus 1. jaanuaril 2007 ehk pärast põhikohtuasja asjaolude toimumist ega ole seega kohaldatav.

29 Eelnevate kaalutluste põhjal tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et liikmesriigid ei ole kohustatud kohaldama kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 1 teises lõigus ette nähtud ümardamise korda, kui sisendkäibemaksu mahaarvatav osa arvutatakse mõne selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktides a, b, c või d sätestatud erimeetodi järgi.

Teine küsimus

30 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 1 teine lõik võimaldab liikmesriigil nõuda mahaarvatava osa ümardamist muu arvuni kui järgmise täisarvuni, kui see on kindlaks määratud sama direktiivi artikli 17 lõike 5 alusel.

31 Sellist kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 1 teise lõigu tõlgendamise küsimust ei teki, kuna liikmesriigid ei ole kohustatud kohaldama samas sättes ette nähtud ümardamise korda, kui nad võtavad kasutusele selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud arvutusmeetodid.

32 Sellest tulenevalt, arvestades esimesele küsimusele antud vastust ja eeltoodut, ei ole teisele eelotsuse küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

33 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 (kaheksas koda) otsustab:

Liikmesriigid ei ole kohustatud kohaldama nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 19 lõike 1 teises lõigus ette nähtud ümardamise korda, kui sisendkäibemaksu mahaarvatav osa arvutatakse mõne selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktides a, b, c või d sätestatud erimeetodi järgi.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.