

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

12. september 2013(*)

Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artiklid 17 ja 19 – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Teenuste ja kaupade kasutamine üheaegselt nii maksustatavate tehingute kui ka maksuvabade tehingute tegemiseks – Osa mahaarvamine – Mahaarvatava osa arvutamine – Teistes liikmesriikides ja kolmandates riikides asuvad filiaalid – Käibe arvesse võtmata jätmine

Kohtuasjas C-388/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État (Prantsusmaa) 11. juuli 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. juulil 2011, menetluses

Le Crédit Lyonnais

versus

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. J. Kasel (ettekandja) ja M. Berger,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: ametnik V. Tourrès,

arvestades kirjalikus menetluses ja 27. septembri 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Le Crédit Lyonnais, esindajad: advokaadid C. Aldebert, E. Ashworth ja C. Reinbold,
- Prantsusmaa valitsus, esindajad: G. de Bergues ja J. S. Pilczer,
- Küprose valitsus, esindaja: E. Symeonidou,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: L. Seeboruth ja A. Robinson, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja L. Lozano Palacios,

olles 28. veebruari 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada 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 lõikeid 2, 3 ja 5 ning artikli 19 lõiget 1.

2 Taotlus on esitatud Le Crédit Lyonnais’ (edaspidi „LCL”) – kes on Prantsusmaal asuv krediidasutus – ja Prantsuse Vabariigi vahelises kohtuvaidluses seoses käibemaksu sellise mahaarvatava osa arvutamisega, mis oli LCL?le kohaldatav ajavahemikus 1. jaanuarist 1988 kuni 31. detsembrini 1990.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

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

[...]”

4 Selle direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. „Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.”

5 Nimetatud direktiivi artikli 9 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.”

6 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa 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 järgmised tegevusalad:

[...]

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;

4. seadusliku maksevahendina kasutatava vääringu, pangatähtede ja müntidega (v.a kollektsiooniesemed) seotud tehingud, sealhulgas nende vahendamine; „kollektsiooniesemetena” käsitatakse kuld-, hõbe- või muust metallist münte ning pangatähti, mida tavaliselt seadusliku maksevahendina ei kasutata, ja numismaatilise väärtusega münte;

5. tehingud, sh vahendamine, v.a haldamise ja hoidmisega seotud, mis on seotud aktsiate ja osadega, osalusega äriühingutes ja ühendustes, võlakirjadega ning teiste väärtpaberitega, v.a:

- dokumendid, mis tõendavad omandiõigust kaubale,
- artikli 5 lõikes 3 osutatud õigused või väärtpaberid;

6. liikmesriikide määratletud eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamine;

[...]

7 Direktiivi artikkel 17 sätestab:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. 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 riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib teine maksukohustuslane;
- b) imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;
- c) artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 6 lõike 3 kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

3. Liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

- a) seoses artikli 4 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega teises riigis tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;
- b) seoses tehingutega, mis on maksust vabastatud artikli 14 lõike 1 punkti i, artikli 15 ja artikli 16 lõike 1 B, C ja D osa ning lõike 2 kohaselt;
- c) seoses mis tahes tehinguga, mis on maksust vabastatud artikli 13 B osa punkti a ja punkti d alapunktide 1–5 kohaselt, kui klient asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud väljaspool ühendust asuvasse riiki eksportimiseks ettenähtud kaubaga.

[...]

5. 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:

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

[...]"

8 Kuuenda direktiivi artikli 19 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. 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 artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. Liikmesriigid võivad nimetajasse lisada ka toetuste summa, v.a artikli 11 A osa lõike 1 punktis a nimetatud toetused.

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

2. Erandina lõike 1 sätetest jäetakse mahaarvatava osa väljaarvutamisel kõrvale käive, mis on tekkinud maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavate kapitalikaupade tarnimisest. Välja jäetakse ka artikli 13 B osa punktis d nimetatud tehingutega seotud käive, kui tegemist on juhuslike tehingutega, ning juhuslike kinnisvara- ja finantstehingutega seotud käive. Kui liikmesriigid kasutavad artikli 20 lõikes 5 sätestatud võimalust kapitalikaupade puhul korrigeerimist mitte nõuda, võivad nad mahaarvatava osa arvutamisel arvesse võtta ka kapitalikaupade võõrandamise tehingud."

Prantsuse õigusnormid

9 Maksuseadustiku (Code général des impôts, edaspidi „CGI”) artikkel 271 (redaktsioonis, mis oli jõus põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal) sätestas:

„4. Mahaarvamisõigus tekib samadel tingimustel nagu käibemaksukohustuse korral:

a) [...]

b) panga- ja finantsteenuste puhul, mis on maksust vabastatud artikli 261 C lõike 1 punktide a–e alusel, kui neid teenuseid osutatakse väljaspool Euroopa Majandusühendust elavatele või

asuvatele isikutele või kui need on seotud kaupade ekspordiga teistesse riikidesse kui ühenduse liikmesriigid.”

10 CGI II lisa artikli 212 kohaselt:

„Maksukohustuslasel, kes ei soorita eranditult tehinguid, mille korral võib maksu maha arvata, on lubatud maha arvata käibemaks osas, mis kuulub tasumisele põhivahendiks olevatelt kaupadelt summas, mis vastab sellele maksule, mida korrutatakse tehingute – mille korral võib maksu maha arvata – aastakäibe summa ning kõigi sooritatud tehingute aastakäibe summa vahelise suhtega [...]”

11 CGI II lisa artiklis 213 on ette nähtud:

„Kui maksukohustuslane tegutseb valdkondades, mille suhtes ei kehti käibemaksu osas samad sätted, siis tehakse nende valdkondade suhtes mahaarvamisõiguse kohaldamiseks eraldi arvutus.

Valdkonnaks peetakse iga kinnisasja või kinnisasjade kogumit või kinnisasja osa, mis kujutab endast sotsiaaleluruumi, mille üleandmine ise on [CGI] artikli 257 esimese kuni seitsmenda lõigu kohaselt maksustatav.

Erinevatele tegevusvaldkondadele ühiste kaupade eest mahaarvatava maksu summa määratakse kindlaks artiklis 212 ette nähtud suhet kohaldades.”

12 CGI II lisa artikkel 219 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksukohustuslasel, kes ei soorita eranditult tehinguid, mille korral võib maksu maha arvata, on lubatud maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele nendeltsamadelt kaupadelt ja teenustelt, allpool toodud piirides:

- a) kui need kaubad ja teenused aitavad kaasa üksnes selliste tehingute sooritamisele, mille korral võib maksu maha arvata, on nendelt kaupadelt ja teenustelt tasumisele kuuluv maks mahaarvatav;
- b) kui need aitavad kaasa üksnes selliste tehingute sooritamisele, mille korral ei või maksu maha arvata, ei ole nendelt kaupadelt ja teenustelt tasumisele kuuluv maks mahaarvatav;
- c) kui nende kasutamine viib samal ajal selliste tehingute sooritamiseni, millest ühtede korral võib maksu maha arvata ja teiste korral ei või maksu maha arvata, on osa neilt tasumisele kuuluvast maksust mahaarvatav. See osa määratakse kindlaks vastavalt artiklites 212–214 ette nähtud tingimustele.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 LCL on Prantsusmaal asuv pank, millel on filiaalid Euroopa Liidu liikmeriikides ja kolmandates riikides.

14 Pärast LCL raamatupidamiskontrolli, mis hõlmas ajavahemikku 1. jaanuarist 1988 kuni 31. detsembrini 1989, ja kahte maksu ümberarvutamise teatist, esitas maksuhaldur LCL?le meeldetuletuse muu hulgas nimetatud ajavahemiku kohta. Nende meeldetuletuste tulemusel keeldus maksuhaldur võtmast arvesse, nii nagu seda tegi LCL oma deklaratsioonides, intressisummasid laenudelt, mida LCL oli andnud oma filiaalidele, mis asuvad väljaspool Prantsuse territooriumi, CGI artiklis 212 käibemaksuga seoses ette nähtud mahaarvatava osaga lugejas ja nimetajas.

15 LCL esitas 20. juulil 1994 nende meeldetuletuste peale esimese vaide, väites et kõnealuseid intressisummasid võib tasutud käibemaksu mahaarvatava osa arvutamise arvesse võtta. 31. detsembril 1996 esitas ta teise vaide, milles ta taotles nende summade tagastamist, mida ta pidas kõnealustes ajavahemikes enammakstuks, ja nende summade tagastamist, mis ta oli maksnud 1990. ja 1991. aastal ajavahemiku eest 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini, väites et kui intresse, mida peamine tegevuskoht filiaalidelt võttis, ei saa arvesse võtta seetõttu, et tema peamine tegevuskoht moodustab koos välisriigi filiaalidega üheainsa üksuse, siis tuleb tulu, mida saadakse tehingutelt, mida need filiaalid teevad kolmandate isikutega, käsitada selle peamise tegevuskoha tuludena, ning võtta neid osade arvutamisel arvesse.

16 Kuna maksuhaldur jättis need vaided rahuldamata, esitas Pariisi halduskohtule kaebuse. Nimetatud kohus jättis oma 5. oktoobri 2004. aasta otsusega kaebuse rahuldamata. Kuna selle otsuse peale esitatud apellatsioonkaebus jäeti samuti rahuldamata, esitas LCL kassatsioonkaebuse Conseil d'État'le.

17 Oma kassatsioonkaebuse põhjenduseks väidab LCL, et määramaks kindlaks tema peamise tegevuskoha kulude mahaarvatav osa, mis puudutab käibemaksu, tuleb arvesse võtta teises Euroopa Liidu liikmesriigis või kolmandates riikides asuvate filiaalide tulused, kuna neid filiaale tuleb Euroopa Kohtu 23. märtsi 2006. aasta otsusest kohtuasjas C-210/04: FCE Bank (EKL 2006, lk I-2803) lähtudes käsitada nii, et need moodustavad kõnealuse peamise tegevuskohaga ühe maksukohustuslase selles osas, mis puudutab nende suhteid.

18 Ta väidab esiteks, et sellega, et apellatsioonikohus leidis, et Euroopa Liidu liikmesriigis asuvad filiaalid on ise käibemaksukohustuslased ning võtavad nende endi mahaarvatavate osade kindlaksmääramiseks arvesse nimetatud tulused, mille alusel ei ole peamisel tegevuskohal seega võimalik saada uuesti mahaarvamisoigust, ja teiseks, mis puudutab väljaspool Euroopa Liitu asuvaid filiaale, mis ei pruugi olla käibemaksukohustuslased või mille suhtes võivad kehtida muud eeskirjad, siis need moodustavad mahaarvamisoiguse kasutamise jaoks „eraldi tegevusvaldkonnad”, lähtus cour administrative d'appel de Paris' tõlgendusest, mis ei ole kooskõlas ühisele käibemaksusüsteemile omase maksukohustuslaste neutraalse maksustamise põhimõttega.

19 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas, arvestades käibemaksu territoriaalset kohaldamisala käsitlevat korda, võib kuuenda direktiivi [...] artikli 17 lõikeid 2 ja 5 tõlgendada nii, et nendes kehtestatud osa arvutamiseks peab ühes liikmesriigis asuva äriühingu peamine tegevuskoht võtma arvesse tulused, mida on saanud iga tema filiaal, mis asub teises liikmesriigis; ja samamoodi peavad need filiaalid võtma arvesse kõiki äriühingu tulused, mis kuuluvad käibemaksuga maksustamisele?

2. Kas sama lahendust tuleb kasutada väljaspool Euroopa Liitu asuvate filiaalide puhul, eelkõige artikli 17 lõike 3 punktis a ja sama lõike punktis c ette nähtud mahaarvamisoigust arvestades, seoses artikli 13 B osa punkti d alapunktides 1–5 käsitletud panga- ja finantstehingutega, mida teostatakse väljaspool ühendust asuvatele klientidele?

3. Kas vastus kahele esimesele küsimusele võib liikmesriigiti erineda, olenevalt artikli 17 lõike 5 viimases lõigus antud valikuvõimalustest, eelkõige selles osas, mis puudutab erinevate tegevusvaldkondade moodustamist?

4. Juhul, kui vastus ühele kahest esimesest küsimusest on jaatav, siis, esiteks, kas kõnealuse osa kohaldamist tuleb piirata selle käibemaksu mahaarvamisoiguse arvutamisega, mida tuli

tasuda kuludelt, mida peamine tegevuskoht kandis välismaa filiaalide kasuks, ja teiseks, kas välismaal saadud tulude arvestamine peab toimuma filiaali asukohariigis või peakorteri asukohariigis kohaldatavate eeskirjade järgi?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

20 Kõigepealt tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses Euroopa Kohtu ülesanne anda siseriiklikule kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul temale esitatud küsimused vajadusel ümber sõnastada (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus FCE Bank, punkt 21).

21 Selles osas tuleb märkida, et esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kuidas tuleb teha kindlaks esiteks Prantsusmaal asuva äriühingu peamise tegevuskoha käibemaksu mahaarvatav osa, ja teiseks selle äriühingu väljaspool nimetatud liikmesriiki asuvate filiaalide käibemaksu mahaarvatav osa. Kuna põhikohtuasi ei puuduta maksukohustuslasest äriühingu peamise tegevuskoha käibemaksu mahaarvatavat osa, ei ole vaja teha üksikasjalikku otsust selle äriühingu väljaspool kõnealust liikmesriiki asuvate filiaalide käibemaksu mahaarvatava osa arvutamise kohta.

22 Seega tuleb esimesest küsimusest aru saada nii, et see käsitleb sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 5 ning artikli 19 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et talle kohaldatava käibemaksu mahaarvatava osa kindlakstegemiseks võib äriühing, mille asukoht on teises liikmesriigis, võtta arvesse käivet, mis tekkis teistes liikmesriikides asuvates filiaalides.

23 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et liidu õigusnormi kohaldamisala kindlaksmääramiseks tuleb arvesse võtta nii selle sõnastust, konteksti kui ka eesmärgi (29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark, EKL 2009, lk I-10567, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Selles osas tuleb mainida, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 2 ja 5 ning artikli 19 lõige 1 sõnastus ei võimalda iseenesest asuda seisukohale, et liikmesriigis asuvale äriühingule kohaldatava mahaarvatava osa kindlakstegemiseks võib see äriühing võtta arvesse teistes liikmesriikides asuvate filiaalide käivet.

25 Seoses raamistikuga, kuhu need sätted kuuluvad, ja nende eesmärgiga tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artiklid 17 ja 19 kuuluvad selle direktiivi XI jaotisesse, mis käsitleb mahaarvamist.

26 Kuuenda direktiivi artiklis 17 jj sätestatud mahaarvamisoigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning seda ei või põhimõtteliselt piirata (6. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-243/03: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2005, lk I-8411, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 18. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-488/07: Royal Bank of Scotland, EKL 2008, lk I-10409, punkt 14).

27 Mahaarvamisesüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (eespool viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 15 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Täpsemalt kehtestab kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 korra, mida kohaldatakse käibemaksu mahaarvamiseõigusele, kui see seondub kaupade või teenustega, 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”. 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 Royal Bank of Scotland, punkt 17).

29 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 teise lõigu kohaselt arvutatakse mahaarvatav osa vastavalt sama direktiivi artikliga 19 kindlaks määratud osale (eespool viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 18).

30 Samas on oluline märkida, et kuna mahaarvatava osa arvutamine on osa mahaarvamisesüsteemist, kuulub kord, mille kohaselt seda arvutust teha tuleb, koos selle mahaarvamisesüsteemiga siseriiklike käibemaksu käsitlevate õigusnormide kohaldamisalasse, millega tegevus või tehing peab olema maksualaselt seotud.

31 Niisiis tuleb iga liikmeriigi maksuhalduritel, nagu see on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus, näha ette mahaarvamiseõiguse kindlaksmääramise meetod, määrares 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 mahaarvamiseõiguse välistamine (vt eespool viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 19).

32 Käesoleva kohtuotsuse punktis 31 esitatud kaalutlust toetab muu hulgas asjaolu, et käibemaks tagastatakse, kas mahaarvamise või tagasimakse teel, üksnes lähtudes maksukohustuslase tegevuskohast (vt selle kohta 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-244/08: komisjon vs. Itaalia, punktid 25 ja 33).

33 Lisaks tuleb täpsustada, et mõiste „tegevuskoht” ei hõlma mitte üksnes maksukohustuslase asukohta, vaid ka teenuse osutamise asukoht kuuenda direktiivi tähenduses, mis võib olla teises liikmesriigis. Seega tuleb sellise äriühingu puhul, kelle asukoht on liikmesriigis ja kellel on tegevuskoht teises liikmesriigis, asukohaks pidada viimast liikmesriiki seal tehtud tehingute osas ja ta ei saa taotleda seal tasutud käibemaksu tagastamist nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79) ega nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129) tähenduses. Sellel tegevuskohal tuleb taotleda nimetatud liikmesriigi maksuhaldurilt seal toimunud ostutehingutelt tasutud käibemaksu mahaarvamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punktid 33 ja 35).

34 Kuna Euroopa Kohus on leidnud, et teenuse osutamise asukoht, mis asub ühes

liikmesriigis, kuuenda direktiivi tähenduses ja peamine tegevuskoht, mis asub teises liikmesriigis, kujutavad endast ühte ja sama käibemaksukohustuslast (eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 38), siis kuulub maksukohustuslase suhtes kohaldamisele, lisaks tema asukohaliikmesriigis kehtivale maksustamise korrale nii mitu siseriiklikku mahaarvamise korda, nagu on liikmesriike, kus ta teenuseid osutab.

35 Ent kuna mahaarvatava osa arvutamise kord on mahaarvamisesisüsteemi oluline osa, ei tuleks liikmesriigis asuva äriühingu asukohale kohaldatava mahaarvatava osa arvutamisel arvesse võtta kõigi selle äriühingu teistes liikmesriikides asuvate tegevuskohtade käivet, ilma et see kahjustaks märkimisväärselt siseriiklike käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisala ratsionaalset piiritlemist ja mahaarvatava osa eesmärki.

36 Selline kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 2 ja 5 ning artikli 19 lõike 1 tõlgendus on muu hulgas kooskõlas nende sätete eesmärgiga.

37 Nimelt tuleb märkida seoses käibemaksu neutraalsuse põhimõttega, mida mahaarvamisesisüsteem peab rakendama, et – nagu kohtujurist tõdes oma ettepaneku punktides 67–69 – see, kui maksukohustuslasel lubatakse arvutada teatavas liikmesriigis asuva peamisele tegevuskohtale kohaldatav mahaarvatav osa, võttes arvesse tema teistes liikmesriikides asuvate tegevuskohtade käivet, ei pruugi igal juhtumil tagada, et seda põhimõtet paremini järgitakse, võrreldes süsteemiga, mis näeb ette, et maksukohustuslane peab igas liikmesriigis, kus teda võib pidada asukohta omavaks kuuenda direktiivi tähenduses, arvutama mahaarvatava osa eraldi.

38 Lisaks – nagu väidab õigesti Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriik – oleks maksukohustuslase asukohale kohaldatava mahaarvatava osa niisuguse arvutamise tulemus see, et kõigi ostutehingute puhul, mida see maksukohustuslane oma asukohaliikmesriigis teeb, suureneks käibemaksu see osa, mille nimetatud asukoht võib maha arvata, kuigi osal nendest ostutehingutest puudub igasugune seos väljaspool seda liikmeriiki asuvate tegevuskohtadega. Nii oleks mahaarvatava osa suurus moonutatud.

39 Lõpuks võib selline mahaarvatava osa arvutamine kahjustada kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 6 lõike 3 kasulikku mõju, mis annavad liikmesriikidele teatava kaalutlusõiguse, leevendades nende poolt maksupoliitika elluviimisel tehtud valikute mõju.

40 Kõiki neid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 5 ning artikli 19 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et talle kohaldatava käibemaksu mahaarvatava osa kindlakstegemiseks ei või äriühing, mille asukoht on teises liikmesriigis, võtta arvesse käivet, mis tekkis teistes liikmesriikides asuvates filiaalides.

Teine küsimus

41 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktide a ja c kohaselt võib äriühing, kelle asukoht on liikmesriigis, talle kohaldamisele kuuluva käibemaksu mahaarvatava osa kindlakstegemisel arvesse võtta kolmandates riikides asuvate filiaalide käivet.

42 Selles osas olgu meenutatud, et – nagu tuleneb ka käesoleva kohtuotsuse punktidest 30–33 – mahaarvamisesisüsteem põhineb kohaldamisele kuuluvate õigusaktide territoriaalsuse põhimõttel ja seega peetakse juhul, kui maksukohustuslasel on püsiv tegevuskoht muus riigis kui tema asukohariik, tema selles riigis teostatavat majandustegevust kuuenda direktiivi sätete kohaldamisel teostatuks sellest püsivast tegevuskohast.

43 Ent tuleb ka märkida, et ei kuuenda direktiivi preambulas ega sätetes ei ole viidet, mis

võimaldaks teha järeldust, mille kohaselt asjaolu, et maksukohustuslasel on väljaspool liitu püsiv tegevuskoht, võiks mõjutada selle maksukohustuslase asukohaliikmesriigis tema suhtes kohaldamisele kuuluvat mahaarvamisesüsteemi.

44 Järelikult – nagu kohtujurist mainib oma ettepaneku punktis 81 – ei saa sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, põhjendatult väita, et väljaspool liitu asuvatest püsivatest tegevuskohtadest samuti kolmandates riikides asuvatele teenuste saajatele osutatud teenuseid tuleb pidada osutatuks peamise tegevuskoha poolt.

45 Seda järeldust ei sea kahtluse alla argument, mille kohaselt tuleb äriühingut, kelle asukoht on liikmesriigis ja kellel on kolmandas riigis filiaal, käibemaksuga maksustamisel kohelda samamoodi kui äriühingut, kelle asukoht on samuti liikmesriigis ja kes osutab samu teenuseid, ilma et tal oleks võimalik seda teha filiaali kaudu, või kellel on nende teenuste osutamiseks filiaal selles kolmandas riigis. Need erinevad võimalused puudutavad selgelt erinevaid olukordi ja neid ei saa niisiis maksustamisel ühtemoodi kohelda.

46 Selles osas tuleb lisada, et maksukohustuslastel on üldjuhul vabadus valida selline organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise seisukohalt kõige kohasemaks (22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-277/09: RBS Deutschland Holdings, EKL 2010, lk I-13805, punkt 53).

47 Seega võib ettevõtja valik maksuvabade ja maksustatavate tehingute vahel põhineda asjaolude kogumil ja eelkõige käibemaksusüsteemi eesmärgi toetavatel maksualastel kaalutlustel (vt 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International, EKL 2001, lk I-7257, punkt 33).

48 Veel tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, on tal õigus korraldada oma tegevus nii, et see võimaldab piirata tema maksukohustust (vt eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 73, ja eespool viidatud kohtuotsus RBS Deutschland Holdings, punkt 54).

49 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkte a ja c tuleb tõlgendada nii, et äriühing, kelle asukoht on liikmesriigis, ei või talle kohaldamisele kuuluva käibemaksu mahaarvatava osa kindlakstegemisel arvesse võtta kolmandates riikides asuvate filiaalide käivet.

Kolmas küsimus

50 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil kehtestada mahaarvatava osa arvutamise eeskirja äriühingu iga tegevusvaldkonna kohta, võimaldades tal arvesse võtta teises liikmesriigis või kolmandas riigis asuvate filiaalide käivet.

51 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 ja artikli 19 lõike 1 sõnastusest koosmõjus ilmneb, et viimati nimetatud sätte viitab üksnes selle direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus ette nähtud mahaarvatavale osale ja kehtestab seega vaid nendest kahest sättest esimeses viidatud osa arvutamisele üksikasjaliku korra ja selle kaudu nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d kohaselt tehtava mahaarvamise (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 22, ja 8. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-511/10: BLC Baumarkt, punkt 21).

52 Peale selle on Euroopa Kohus leidnud, et kuna kuues direktiiv ei sisalda täpseid juhiseid, on liikmesriikide ülesanne liidu õigust ja ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid

järgides kehtestada tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamist reguleerivad eeskirjad ja meetodid. Selle pädevuse teostamisel on liikmesriigid kohustatud arvestama selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus BLC Baumarkt, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Siiski olgu mainitud, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus viidatud mõistet „tegevusvaldkonnad” ei saa tõlgendada nii, et see tähendab geograafilisi piirkondi.

54 Nimelt, nagu tuleneb kuuenda direktiivi artikli 4 lõigetest 1 ja 2, tähendab termin „tegevus” kuuenda direktiivi kontekstis erinevaid majandustegevuse liike, nagu tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute tegevus.

55 Seega ei saa liikmesriik kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu alusel lubada enda territooriumil asuval maksukohustuslasel võtta tema majandustegevuse valdkonnas kohaldamisele kuuluva mahaarvatava osa arvutamisel arvesse väljaspool seda liikmesriiki asuva püsiva tegevuskoha käivet.

56 Niisiis tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigil kehtestada mahaarvatava osa arvutamise eeskirja äriühingu iga tegevusvaldkonna kohta, võimaldades tal arvesse võtta teises liikmesriigis või kolmandas riigis asuvate filiaalide käivet.

Neljas küsimus

57 Arvestades kahele esimesele küsimusele antud vastuseid, puudub vajadus neljandale küsimusele vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõikeid 2 ja 5 ning artikli 19 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et talle kohaldatava käibemaksu mahaarvatava osa kindlakstegemiseks ei või äriühing, mille asukoht on teises liikmesriigis, võtta arvesse käivet, mis tekkis teistes liikmesriikides asuvates filiaalides.

2. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõike 3 punkte a ja c tuleb tõlgendada nii, et äriühing, kelle asukoht on liikmesriigis, ei või talle kohaldamisele kuuluva käibemaksu mahaarvatava osa kindlakstegemisel arvesse võtta kolmandates riikides asuvate filiaalide käivet.

3. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigil kehtestada mahaarvatava osa arvutamise eeskirja äriühingu iga tegevusvaldkonna kohta, võimaldades tal arvesse võtta teises liikmesriigis või kolmandas riigis asuvate filiaalide käivet.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.