

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MACIEJ SZPUNAR

esitatud 3. mail 2018(1)

**Kohtuasi C-153/17**

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

*versus*

**Volkswagen Financial Services (UK) Ltd**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Supreme Court of the United Kingdom (Ühendkuningriigi kõrgeim kohus))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 168 ja 173 – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Sõidukite liisimise tehingud – Kaubad ja teenused, mida kasutatakse ühteaegu maksustatavateks ja maksuvabadeks tehinguteks – Mahaarvamisõiguse tekkimine ja ulatus – Mahaarvatav osa

## Sissejuhatus

1. Põhikohtuasja pooled on eriarvamusel küsimuses, kas vastustajal on õigus maha arvata sisendkäibemaks, mida ta tasus oma liisingutehingute (*hire purchase*) tarbeks kasutatud kaupadelt ja teenustelt.(2)
2. Selle vaidluse raames näib, et nendel kahel poolel on väga head argumendid oma seisukohtade põhjendamiseks. Mulle jääb siiski mulje, et nad vaidlevad, nägemata seda, mida ühe hästi tuntud inglise kõnekäänu kohaselt nimetatakse elevandiks toas (*elephant in the room*). See elevand on – minu meelest väär –maksualane kvalifikatsioon, mida Ühendkuningriik liisingulepingute puhul kohaldab.
3. Selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt käsitatakse niisuguseid lepinguid kahe eraldi tehinguna: üks on maksustatav sõiduki liisinguvõtja käsutusse andmine ja teine krediidi andmise tehing, mis on maksuvaba. Et sõiduki hinna puhul, mis kliendile arvele kantakse, peab liisinguandja kindlasti piirduma selle sõiduki täpse tarnijalt ostmise hinnaga, on ka järgnevas etapis tasumisele kuuluva käibemaksu summa täpselt sama nagu selle sõiduki sisendkäibemaksu summa ja selle saab sõiduki liisinguvõtja käsutusse andmisel täies ulatuses maha arvata. Liisinguandja ülejäänud kulud ja tema kasumi katavad seevastu maksuvaba krediidiandmise tehingu tulud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib seega, kuidas tuleb maha arvata

sisendkäibemaks, mis on seotud liisinguandja üldkuludega osas, mida kasutatakse sõiduki liisinguvõtja käsutusse andmise maksustatava tehingu tarbeks, kuid rahastatakse tegelikult tuludest, mida saadakse krediidiandmise tehingult, millega ei kaasne – kuna see on maksuvaba – tasumisele kuuluvat käibemaksu.

4. Mulle näib siiski, et sellele küsimusele ei saa anda sobivat vastust, käsitlemata liisingulepingute kaheks eraldi tehinguks jaotamise probleemi, kusjuures mul on sügav kahtlus, kas see jaotamine on liidu käibemaksuõigusega kooskõlas.

## **Õiguslik raamistik**

### **Liidu õigus**

5. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,(3) artikli 1 lõike 2 esimeses ja teises lõigus on sätestatud:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide peal.“

6. Direktiivi 2006/112 artiklis 73 on nähtud ette:

„Artiklites 74–77[(4)] nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

7. Selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktis b on sätestatud:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

b) krediidi andmine ja läbirääkimine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt;“

8. Direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a on nähtud ette:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;“

9. Lõpuks on selle direktiivi artikli 173 lõike 1 esimeses lõigus nähtud ette:

„1. Kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii artiklites 168, 169 ja 170 nimetatud tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib käibemaksu maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas.“

10. Selles sättes nimetatud osa (nn „mahaarvata osa“) arvutamise erinevaid meetodeid reguleerivad direktiivi 2006/112 artikli 173 lõige 2 ja artikkel 174.

### **Ühendkuningriigi õigus**

11. Sätted, millega direktiiv 2006/112 Ühendkuningriigi õigusesse üle võeti, paiknevad peamiselt 1994. aasta käibemaksuseaduses (Value Added Tax Act 1994) ja 1995. aasta käibemaksumääruses (Value Added Tax Regulations 1995). Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust reguleerivad 1994. aasta käibemaksuseaduse artikkel 26 ning 1995. aasta käibemaksumääruse artiklid 101 ja 102. Eelkõige lubab 1995. aasta käibemaksumääruse artikkel 102 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs'il (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „maksuhaldur“) selle kindlaksmääramisel, missuguses ulatuses võivad sisendkäibemaksu maha arvata maksukohustuslased, kes teevad korraga maksustatavaid ja maksuvabu tehinguid, kasutada erimeetodit.

12. 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 31 lõikes 1 on nähtud ette maksuvabastus selle seaduse 9. lisas loetletud kaubatarnete ja teenuste osutamise korral. 5. rühm hõlmab finantsteenuseid, mille hulgas on järgmised teenused:

„2. Avansi või krediidi andmine.

[...]

3. Niisuguse krediidi andmise teenuse osutamine, mille tagastamine on liisingulepinguga või tingimusliku müügi või järelmaksuga müügi lepinguga ajatatud, s.o teenus, mille puhul kantakse arvele ja edastatakse kaubatarne saajale eraldi kulud.“

Samas lisas toodud selgitavas märkuses 5. rühma kohta on näidatud:

„Punkt 2 hõlmab krediidi andmise teenust, mida isik osutab seoses kaupade teise isiku käsutusse andmise või teenuste osutamisega tema enda poolt, s.o teenus, mille puhul kantakse arvele ja edastatakse isikule, kellele teenust osutatakse või kellele kaubatarne tehakse, eraldi kulud.“

13. Liisingulepinguid reguleerib Ühendkuningriigi õiguses väidetavalt 1974. aasta tarbijakrediidi seadus (Consumer Credit Act 1974). Põhikohtuasja vastustaja sõnul kohustavad Ühendkuningriigi õigusnormid liisinguandjat sõiduki liisingulepingus liisinguvõtjale eraldi ära näitama sõiduki hinna niisugusena, nagu liisinguandja selle sõiduki eest tasus. Iga teistsugust liisinguvõtjale arvele kantud summat loetakse krediidiandmise teenuse hinnaks.

### **Faktilised asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

14. Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (edaspidi „VWFS“) on Ühendkuningriigis asutatud äriühing, mis kuulub Saksamaa kontserni Volkswagen AG. Ta tegeleb eelkõige sellele kontsernile kuuluvaid kaubamärke kandvate sõidukite liisimisega eraisikutele.

15. Sellega seoses pakub VWFS erinevat liiki lepinguid, mille tulemusena võib klient saada sõiduki omandiõiguse või lihtsalt selle kasutamise õiguse teatavaks ajavahemikuks. Nende liisinguteenuste osutamiseks ostab VWFS edasimüüjatelt sõidukeid, mille ta annab seejärel enda

nimel klientide käsutusse, osutades neile ka teatavaid seotud teenuseid. Tasu, mida klient liisingulepingu raames tasub, jaguneb kaheks: sõiduki hind, mis on võrdne hinnaga, mida VWFS tasus edasimüüjale, ning „rahastamishind“, mis hõlmab kõiki muid kulusid ja tasusid ning kasumit.

16. Käibemaksu seisukohast käsitatakse neid liisingulepinguid kahe eraldi tehinguna: maksustatav kauba liisinguvõtja käsutusse andmine ja maksuvaba laenuandmistehing. Kauba liisinguvõtja käsutusse andmise tehingu raames loetakse tasuks üksnes sõiduki hinda niisugusena, nagu VWFS selle tasus ja kliendile arvele kandis. See hind sisaldab seega käibemaksu, mille summa on võrdne sisendkäibemaksuga, mida VWFS sõiduki ostmisel tasus. Ülejäänud summa, mida kliendilt saadakse, ei sisalda üldse käibemaksu.

17. Sisendkäibemaks, mida VWFS sõidukite ostmisel tasub, on täielikult maha arvatav käibemaksust, mida saadakse klientidelt. Vaidlus, mille pooled on VWFS ja maksuhaldur, puudutab õigust arvata maha erinevatelt VWFS üldkuludelt tasutud sisendkäibemaks osas, milles need kulud tekitanud kaupu ja teenuseid kasutati VWFS?i maksustatavate tehingute, st sõidukite liisinguvõtja käsutusse andmise tehingute tarbeks.

18. VWFS?i sõnul on sõidukite klientide käsutusse andmiseks ja sellega otseselt seotud teenusteks tingimata tarvis kasutada teatavaid vahendeid eelkõige nende kaupade ja teenuste ostmise vormis, mis moodustab osaliselt tema toimimise üldkulud. Seega peaks nendelt kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaks olema osaliselt mahaarvatav käibemaksust, mille VWFS peab tasuma riigile oma maksustatavate tehingute eest, ning kui tasumisele kuuluv käibemaks ei ole piisav, tuleb sisendkäibemaks talle tagastada. VWFS pakkus seega välja tema üldkulude sisendkäibemaksu selle osa arvutamise meetodi. See meetod põhineb hiljem tehtavate tehingute arvul, kusjuures iga liisingulepingut võetakse arvesse nagu kahte tehingut, millest ühte maksustatakse. Üks osa üldkuludest on seega jaotatud selle, liisingulepinguga seotud maksustatava tehinguga.

19. Maksuhaldur valis aga üldkuludelt käibemaksu mahaarvatava osa arvutamise meetodi, mis põhineb maksustatavate ja maksuvabade tehingute väärtusel. Et kliendile arvele kantavat hinda liisingulepinguga seotud tehingute väärtuse arvutamisel arvesse võtta ei saa,(5) on liisingulepinguga seotud maksustatavate tehingute jääkväärtus peaaegu null,(6) samuti üldkuludelt tasutud käibemaksu mahaarvatav osa.

20. Kasutades mahaarvatava käibemaksu arvutamise niisugust meetodit, määras maksuhaldur 16. juuni ja 30. septembri 2008. aasta otsustega kindlaks VWFS?i poolt tasumisele kuuluva käibemaksu.

21. VWFS vaidlustas selle otsuse First-tier Tribunalis (Tax Chamber) (esimese astme kohtu maksuasjade koda, Ühendkuningriik), kes rahuldaski tema kaebuse 18. augustil 2011 tehtud kohtuotsusega. Maksuhaldur esitas edasikaebuse Upper Tribunalile (Tax and Chancery Chamber) (kõrgema astme kohtu maksuasjade koda, Ühendkuningriik). Viimane kohus tegi 12. novembril 2012 otsuse, millega ta edasikaebuse rahuldaski. Court of Appeal (apellatsioonikohtus, Ühendkuningriik) rahuldaski 28. juulil 2015 tehtud otsusega apellatsioonkaebuse, mille VWFS selle kohtuotsuse peale esitas.

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus andis 23. detsembril 2015 maksuhalduri kassatsioonkaebusele menetlusloa ning seda arutati 3. novembril 2016. Selle raames otsustas Supreme Court of the United Kingdom (Ühendkuningriigi kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kui kapitaliliisingu tehingutega (mis hõlmavad maksuvabasid rahastamistehinguid ja maksustatavaid autode müügitehinguid) seotud üldkulud sisalduvad ainult maksukohustuslase

osutatavate maksuvabade finantseerimistehingute hinnas, siis kas maksukohustuslasel on õigus neilt kuludelt tasutud sisendkäibemaks maha arvata?

2. Kuidas tuleb tõlgendada 8. juuni 2000. aasta kohtuotsuse Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300) punkti 31 ja eelkõige sedastust, et üldkulud „moodustavad osa maksukohustuslase üldistest kuludest ning on seega ettevõtja toodete hinnakomponendid“?

Eelkõige:

a) kas seda punkti tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik peab alati iga tehinguga seostama osa sisendkäibemaksust, kasutades ükskõik missugust direktiivi [2006/112] artikli 173 lõike 2 punkti c alusel kehtestatud erimeetodit;

b) kas seda tuleb teha isegi siis, kui tegelikult ei sisaldu üldkulud ettevõtja tehtud maksustatavate tehingute hinnas?

3. Kas asjaolu, et üldkulud olid vähemalt mingil määral seotud maksustatavate autode müügitehingutega,

a) tähendab, et teatud osa nende kulude sisendkäibemaksust tuleb maha arvata;

b) kas seda tuleb teha isegi siis, kui tegelikult ei sisaldu üldkulud ettevõtja tehtud maksustatavate automüügitehingute hinnas?

4. Kas see on põhimõtteliselt õiguspärane, kui maksustatavaid automüügitehinguid (või nende väärtust) ei võeta direktiivi [2006/112] artikli 173 lõike 2 punkti c alusel kehtestatud erimeetodi puhul arvesse?“

23. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 27. märtsil 2017. Kirjalikke seisukohti esitasid VWFS, Ühendkuningriigi valitsus ja Euroopa Komisjon. Samad menetlusosalised olid esindatud kohtuistungil, mis toimus 8. veebruaril 2018.

## **Õiguslik analüüs**

### **Sissejuhatavad märkused**

24. Õigusliku küsimuse, mille eelotsusetaotlus käesolevas kohtuasjas tõstatab, võib kokku võtta järgmiselt: kas maksukohustuslasel, kes teeb korraka maksustatavaid tehinguid ja nende maksustatavate tehingutega tihedalt seotud maksuvabu tehinguid, on õigus sisendkäibemaksu selle osa mahaarvamisele, mille ta tasus kaupadelt ja teenustelt, mida ta kasutab lahutamatuult nii maksustatavate kui ka maksuvabade tehingute tarbeks, hoolimata sellest, et maksustatavate tehingute hind ei sisalda kuidagi nende kaupade ja teenuste soetusmaksumust, vaid see viimane kaetakse täielikult maksuvabade tehingute tuludega?

25. Selle küsimuse puhul vastanduvad kaks käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet: põhimõte, mille kohaselt tuleb iga tehingut, mis jääb selle süsteemi kohaldamisalasse ega ole sõnaselgelt maksust vabastatud, majandustsükli igas etapis maksustada, kuni see tarnitakse tarbijale – kes kannab kogu maksukoormuse –, ning põhimõte, mille kohaselt peab see maksustamine olema täiesti neutraalne kõikide asjasse puutuvate isikute jaoks peale tarbija, st nad peavad ainult maksu sisse nõudma (tootmise või turustamise) etapis, milles nad osalevad, ilma et selle majanduslik koormus jääks nende kanda.

26. Mis puudutab seega üldkulusid, mida VWFS seoses oma maksustatavate tehingutega kandis, siis üldiselt tuleks vastav käibemaks riigile tasuda. Samas peaks VWFS olema vabastatud

selle käibemaksu majanduslikust koormusest. Mulle näib, et seda tulemust ei saa saavutada niisuguses olukorras, millega on tegemist põhikohtuasjas. Iga vastus, mis võidakse eelotsusetaotluse esitanud kohtule anda, on seega käibemaksusüsteemi ühtluse seisukohast ebakorrektned.

27. See vastuolu tuleneb minu arvates direktiivi 2006/112 sätete väärist ülevõtmisest ja kohaldamisest liisingulepingute suhtes Ühendkuningriigis. Paljud argumendid, mis tulenevad nii käibemaksusüsteemi loogikast, selle süsteemi sätete eesmärgist kui ka Euroopa Kohtu praktikast, näitavad minu arvates, et niisugune leping kujutab endast ühtainsat tehingut, mida ei tohi lahutada erinevateks tehinguteks, mida käsitatakse seoses käibemaksuga erinevalt. Liisingutehingute selline osadeks lahutamine toob kaasa neutraalse maksustamise rikkumise maksukohustuslaste jaoks, maksutulu vähenemise ja konkurentsimoontonutuse.

28. Käesolevas ettepanekus teen Euroopa Kohtule seega ettepaneku analüüsida peale eelotsuse küsimuste niisugusena, nagu need on esitatud, liisingulepingute maksualase käsitamise probleemi.

29. Ma olen täiesti teadlik, et see analüüs väljub käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsusetaotluse raamidest. See jääb siiski põhikohtuasja raamidesse, sest viimase ese on VWFS-i liisingutehingute maksustamine. Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub aga, et ELTL artiklis 267 ette nähtud liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu vahelise koostöö raames on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul temale esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada. Lisaks võib Euroopa Kohus arvesse võtta neid liidu õigusnorme, millele liikmesriigi kohus oma küsimuses ei ole viidanud.<sup>(7)</sup> Käesolevas kohtuasjas on minu arvates vajalik niisugune lähenemine.

### **Eelotsuse küsimuste analüüs**

30. Meenutan, et eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma eelotsuse küsimustega sisuliselt, kas maksukohustuslasel, kes osutab teenuseid, mis on seoses käibemaksu kohaldamisega jaotatud kaheks eraldi tehinguks, millest üks on maksustatav ja teine maksuvaba, ning maksuvabade tehingute hind sisaldab nende teenuste üldkuluseid täies ulatuses, on õigus nendelt üldkuludelt tasutud sisendkäibemaksu ühe osa mahaarvamisele seetõttu, et need üldkulud on osaliselt seotud maksustatavate tehingutega. Nagu ma juba oma sissejuhatavates märkustes mainisin, tuleb seda küsimust analüüsida, lähtudes käibemaksu kahest aluspõhimõttest: põhimõte, mille kohaselt peab maksustamine olema maksukohustuslastele neutraalne, ja põhimõte, mille kohaselt peab maksustamine olema üleüldine.

#### *Neutraalne maksustamine ja mahaarvamisõigus*

31. Käibemaks on tarbimismaks. Kuigi maksukohustuslased arvestavad käibemaksu ja maksavad selle riigile, ei tule neil selle majanduslikku koormust siiski kanda, sest see koormus jääb täielikult tarbija kanda. Nii määratletakse neutraalset maksustamist käibemaksu alal. See neutraalsus saavutatakse kahe mehhanismi abil: maksukohustuslase tarnetelt või teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksu lisamine nende hinnale (tarnetelt või teenustelt tasumisele kuuluv käibemaks) ning selle käibemaksu mahaarvamine, mida maksukohustuslane ise tasus oma maksustatavaks tegevuseks ostetud kaupade ja teenuste hinnas (sisendkäibemaks). Need mehhanismid korduvad igas tootmis- (või teenuste osutamise) ja turustusetapis kuni tarbijani välja, kellel ei ole mahaarvamisõigust ja kes peab seepärast kandma maksu kogu koormust. Kui maksukohustuslane ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, ahel katkeb ja koormus jääb tema kanda. Tegelikult arvab see maksukohustuslane kõige sagedamini selle käibemaksu varjatult omaenese tarnete või teenuste hinna sisse. Nii suurendab see käibemaks – mis on nüüd arvatud

kaupade või teenuste hinna sisse – kunstlikult käibemaksu, mis tuleb tootmis- või turustusahelas järgnevalt nendelt kaupadelt või teenustelt tasuda, tekitades kaskaadiefekti („maks maksult“) – efekt, mis esineb teistes kaudsete maksude süsteemides ja mille käibemaks peaks just kõrvaldama. Mahaarvamisoiguse puudumine ei kahjusta seega mitte üksnes asjaomast maksukohustuslast, vaid üldiselt kõiki asjaomaseid isikuid ja kogu süsteemi toimimist. Kui niisugust negatiivset mõju aktsepteeritakse maksuvabastuste korral,(8) siis maksustatavate tehingute puhul tuleb seda niipalju kui võimalik vältida.

32. Nii peab Euroopa Kohus eriti tähtsaks maksukohustuslaste õigust mahaarvamisele. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mille nad peavad tasuma või on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Käibemaksu kohaldatakse igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, käibemaksu puhul tuleb iga tehingut eraldi hinnata, sõltumata varasematelt või hilisematelt tehingutelt tasumisele kuuluvast käibemaksust. Maksukohustuslane peab kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ja neid kaupu või teenuseid peab talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane. Kui need kaks tingimust on täidetud, on maksukohustuslasel põhimõtteliselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Majandustehingu tulemusel ei ole mahaarvamisoiguse seisukohalt tähtsust, tingimusel et tegevus ise on käibemaksuga maksustatav. Seega kui tarnehind on omahinnast madalam, ei saa mahaarvamist piirata võrdeliselt nende hindade vahega, isegi kui tarnehind on omahinnast märksa madalam, kui see ei ole ainult puhtalt sümboolne.(9)

33. Euroopa Kohtu praktikast ilmneb ka, et põhimõtteliselt on vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisoigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos, selleks et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust. Euroopa Kohus on siiski nõustunud, et käibemaksu mahaarvamise õigus on ka maksukohustuslasel, kelle puhul puudub otsene ja vahetu seos konkreetse varasema tehingu ja ühe või mitme järgneva mahaarvamisoigust tekitava tehingu vahel, kui kantud kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkulude hulka. Sellistel kuludel on tegelikult otsene ja vahetu seos maksukohustuslase kogu majandustegevusega. Järelikult kui maksukohustuslase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvates tehingutes, ei või maksu sisse nõuda ega maha arvata.(10)

34. Põhikohtuasjas ei ole vaidlust selles, et üht osa kaupadest ja teenustest, mis moodustavad VWFS-i üldkulud, kasutatakse tema maksustatavateks tehinguteks, st sõidukite liisinguvõtja käsutusse andmise tehinguteks. See tundub loogiline, sest neid tehinguid ei saa teha ilma VWFS-i abita, kusjuures see abi eeldab tingimata teatavate vahendite kasutamist. Seega näib ilmne, et VWFS-il peaks olema õigus oma üldkuludelt tasutud käibemaksu mahaarvamisele osas, milles need kulud on seotud VWFS-i sõidukite liisinguvõtja käsutusse andmise tehingutega.

35. Et neid üldkulusid ei arvata aga mitte nende maksustatavate tehingute hinna, vaid maksuvabade krediidiandmise tehingute hinna sisse, on mahaarvamisoigus vastuolus üleüldise maksustamise põhimõttega.

#### *Mahaarvamisoigus, teenuste hind ja üleüldine maksustamine*

36. Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 esimese ja teise lõigu kohaselt on käibemaks üldine maks. Seda kohaldatakse iga tehingu suhtes ja see arvutatakse tehingu esemeks oleva kauba või teenuse hinna pealt. Et iga tehingut maksustataks tõesti hinnalt arvutatava maksuga ning et sisendkäibemaksu saaks samal ajal maha arvata, tuleb varasemate tehingute kulud tingimata selle hinna sisse arvata. Seda kinnitab muide sõnaselgelt direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 teine

lõik, milles on sätestatud, et käibemaksust „on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud *hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide* pealt“.(11)

37. Ainsad tehingud, mida ei pea maksustama,(12) on tehingud, mis on direktiivi 2006/112 alusel käibemaksust vabastatud. Maksuvabad tehingud ei anna aga põhimõtteliselt õigust mahaarvamisele. Ainsad erandid on siin tehingud, mille puhul esineb piiriülene element: ühendusesisesed tarned (mida maksustatakse siiski soetusliikmesriigis), eksport, teatavad tehingud rahvusvahelise transpordi raames, tehingud rahvusvaheliste organisatsioonide või saatkondade huvides jm. Liikmesriigi territooriumil tehtud tehingute puhul, millel puudub seos rahvusvahelise kaubandusega, ei ole direktiivis 2006/112 seevastu ette nähtud maksuvabastusi mahaarvamisoigusega, v.a liikmesriikides juba kehtinud teatavate maksuvabastuste ajutine säilitamine selle direktiivi artiklite 109–129 alusel.

38. Kuigi Euroopa Kohus ei ole seadnud mahaarvamisoiguse tingimuseks sõnaselgelt seda, et maksukohustustlase maksustatavate tehingute tarbeks kasutatavate kaupade ja teenuste maksumus peab olema järgnevalt tehtavate tehingute hinnakomponentide hulgas, on see nii seepärast, et see nõue tuleneb paratamatult käibemaksusüsteemi loogikast endast.

39. Euroopa Kohus käsitab seda nõuet iseenesest mõistetavana, nagu õigesti märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus oma teises eelotsuse küsimuses. Seega eeldab õigus arvata maha sisendkäibemaksu kaupade ja teenuste soetamiselt, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulutused moodustavad osa sellise müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamisoiguse.(13) Nii on see isegi siis, kui tekkinud kulud kuuluvad maksukohustustlase üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema tarnitava kauba või osutatava teenuse hinna ühe komponendi.(14)

40. Mõistagi võib majandustegevuse tegelikkuses mõnikord juhtuda, et teatavates eriolukordades ei kata hinnad kõiki kulusid. Need olukorrad ei saa kujutada endast reeglit, sest tegevus ei oleks siis kasumlik. Üsna tihti tuleb – eelkõige tegevuse alustamise ajal – siiski ette, et ettevõtja teeb investeeringuid, mille summa ületab müügitulusid. Sel juhul on tal õigus nendelt investeeringutelt tasutava käibemaksu mahaarvamisele ja tagastamisele, kuid tagastatava summa katab seejärel käibemaks, mis tuleb tasuda ettevõtja tulevastelt tehingutelt. Ka oma tegevust lõpetamas ettevõtja võib olla sunnitud müüma kaupu alla omahinna, näiteks likvideerimise raames. See on sel juhul tingimata täiesti ajutine olukord. Mittetulunduslik maksukohustuslane, näiteks omavalitsus võib mitmesugustel põhjustel müüa vara hinnaga, mis jääb alla selle soetusmaksumuse.(15) Niisugustes olukordades nõustub Euroopa Kohus täielikult, et maksukohustuslasel on mahaarvamisoigus.(16)

41. Neid olukordi ei saa siiski võrrelda olukorraga käesolevas kohtuasjas, kus osaliselt riigi osalusega maksukohustuslane rahastab korrapäraselt ja pidevalt – kooskõlas oma liikmesriigi õigusnormidega – maksustatava tegevuse kulusid oma maksuvabast tegevusest saadud tulude abi. Mahaarvamisoiguse andmine niisugusel juhul tähendaks selle maksukohustustlase ja isegi terve tegevussektori toetamist selle sisendkäibemaksu süstemaatiliste tagastamistega, mis on küll põhimõtteliselt mahaarvatav, kuid mida praktikas ei saa järgnevatelt tehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu puudumise tõttu maha arvata.

42. Ma ei nõustu selles küsimuses mõttega, mida VWFS oma seisukohtades väljendas ja mille kohaselt ei kanna riigikassa mingit rahalist kahju, sest VWFS on vaidlusaluse sisendkäibemaksu tasunud ja tarninud selle deklareerinud. See käibemaks tasuti ja deklareeriti, sest see kuulub maksusätete kohaselt tasumisele. Üsna keeruline käibemaksusüsteem tingib tõesti selle, et käibemaksu kohaldamine tähendab summade edasi-tagasi kandmist maksukohustuslaste ja maksuhalduri vahel, kuid selle lõpul peaks riigikassa üldiselt jääma „plussi“: see tuleneb igasuguse maksustamise olemusest. Seega juhul, kui ta peab tagastama sisendkäibemaksu, mida ei korva

järgnevatelt tehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks, kannab ta kahtlemata kahju maksutulude vähenemise näol.

43. Komisjon püüab oma seisukohtades VWFS-i olukorda selgitada, tehes ettepaneku lähtuda seisukohast, et viimane teeb sõidukite liisinguvõtja käsutusse andmise tehinguid kahjumiga – mida ta saab endale lubada, sest kuulub kontserni, kuna kontsern võib selle kahjumi korvata. Seega arvatakse sõidukite liisinguvõtja käsutusse andmisega seotud VWFS-i üldkulude osa komisjoni sõnul nende tehingute hinna sisse – mis põhjendab õigust arvata sisendkäibemaks üldkulude sellelt osalt vastavalt Euroopa Kohtu praktikale maha.(17)

44. Niisugune kunstlik ettepanek ei ole asjakohane vähemalt kahel põhjusel.

45. Esiteks on see ettepanek vastuolus Ühendkuningriigi õigusnormidega niisugusena, nagu põhikohtuasja pooled neid kirjeldavad, – õigusnormid, milles on nõutud, et kliendile kantaks sõiduki tema käsutusse andmise hinnana arvele ainult täpne hind, millega liisinguandja selle tarnijalt soetas, kõik muud kulud jäävad aga välja. Liisinguandjal ei ole seega vaba voli arvata tarnehinna sisse muud kulu, isegi kui ta alandab samas sõiduki hinda allapoole hinnast, mida ta tasus ise. Nimetatud nõude eesmärk on anda kliendile õiget teavet ning seda nõuet ei täideta, kui liisinguandja sõiduki soetusmaksumusega manipuleerib.

46. Teiseks on komisjoni ettepanek faktiliselt vale. Põhikohtuasja puhul on selge, et VWFS ei tee mingeid sõidukite liisinguvõtja käsutusse andmise tehinguid kahjumiga, vaid rahastab sellega seotud üldkulusid maksuvaba laenuandmisteenus tulude abil, mille puhul on need üldkulud ainult hinna üks komponent. Asjaolu, et VWFS kuulub kontserni, ei mõjuta liisinguteenuste kasumlikkust kuidagi.

47. Lõpuks tundub, et see, kui VWFS-i antakse nende üldkulude sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, mida rahastatakse maksuvabade tehingute tuludest, tähendaks, et nende tehingute suhtes kohaldatakse osaliselt maksuvabastust mahaarvamisõigusega, mis oleks direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 esimese lõiguga vastuolus.

#### *Järeldus selle osa kohta*

48. Esiteks kasutab VWFS kahtlemata ühte osa kaupadest ja teenustest, mis moodustavad tema üldkulud, oma maksustatavate tehingute tarbeks ning seega peab ta saama õiguse arvata maha sisendkäibemaks nende ostult. Teiseks on see mahaarvamisõigus vastuolus käibemaksusüsteemi teiste aluspõhimõtetega. Seega näib, et sobivat lahendust probleemile, mis on käesolevas kohtuasjas eelotsuse küsimustega esitatud, ei ole võimalik leida, kui ei analüüsita lähemalt seda, kuidas käsitatakse Ühendkuningriigis liisingulepinguid direktiivist 2006/112 lähtudes.

#### **Liisingulepingute kvalifikatsioon käibemaksu seisukohast**

49. Euroopa Kohus on liidu käibemaksu käsitlevaid õigusnorme liisingulepingute valdkonnas juba korduvalt tõlgendanud. Nendes kohtuasjades oli siiski kõige sagedamini vaja kindlaks teha, kas niisuguse lepingu võib kvalifitseerida kaubatarneks või teenuste osutamiseks. Küsimuses, kas selline leping kujutab endast ainult ühte või mitut tehingut, tuleb eeskätt lähtuda Euroopa Kohtu kompleksseid tehinguid käsitlevast kohtupraktikast.

#### *Euroopa Kohtu kompleksseid tehinguid käsitlev kohtupraktika*

50. Direktiivis 2006/112 ei ole konkreetseid sätteid, mis reguleeriksid kompleksseid tehinguid. Vastupidi, direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 teisest lõigust ilmneb, et põhimõtteliselt tuleb iga

tehingut käsitada eraldiseisva ja sõltumatu tehinguna. Teenust, mis koosneb majanduslikus mõttes ainult ühest teenusest, ei tohi kunstlikult osadeks lahutada, et mitte kahjustada käibemaksusüsteemi toimimist.(18) Käibemaksusüsteemi kahjustatakse seda enam, kui kompleksse tehingu üks koostisosi peaks olema maksuvaba, nagu see on käesolevas kohtuasjas.

51. Seega on Euroopa Kohus nüüdseks hästi välja kujunenud kohtupraktikas jõudnud järeldusele, et teatud asjaoludel tuleb mitut vormiliselt eraldiseisvat teenust, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluksid eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada siiski üheainsa teenusena, kui need ei ole üksteisest sõltumatud. Ühe teenusega on tegemist, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehingu osa või sellega seotud toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik. Määramaks kindlaks, kas tehing, mis koosneb mitmest teenusest, on käibemaksuga maksustamise seisukohast üks tehing, tuleb Euroopa Kohtul arvesse võtta selle tehingu majanduslikku eesmärki.(19)

52. Lisaks ei ole see, et arvele on märgitud ainult üks hind või lepingus nähti ette eraldi hinnad, olulise tähtsusega selle kindlaksmääramisel, kas tegemist on mitme eraldiseisva ja sõltumatu tehinguga või üheainsa majandustehinguga. Tehingut võib seega väga hästi käsitada üheainsa tehinguna, isegi kui kliendile kantakse selle tehingu erinevate koostisosade puhul arvele eraldi hind.(20)

53. Selle väljaselgitamiseks, kas teenus kujutab endast ühteainsat kompleksset tehingut või eraldi tehinguid, tuleb niisiis teha kindlaks, kas selle teenuse iga koostisosa kujutab endast kliendile majanduslikus mõttes eesmärki omaette või on tema huvides ainult kompleksne teenus tervikuna.(21)

54. Lõpuks tuleb märkida, et kui riigisiseste kohtute ülesanne on teha kindlaks, kas maksukohustuslane osutas konkreetsel juhul ühte teenust, ning hinnata selles osas lõplikult fakte, on Euroopa Kohtu ülesanne aga anda nendele kohtutele kõik liidu õiguse tõlgendamise juhised, mida saab kasutada riigisisese kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel.(22)

55. Niisuguste liisingulepingute puhul nagu põhikohtuasjas käsitletavad näib mulle – vastupidi sellele, mida väidavad Ühendkuningriik ja komisjon oma kirjalikes menetlusdokumentides, – et lähtudes eespool esitatud kohtupraktikast, tuleb sellist lepingut pidada üheksainsaks tehinguks, mille osadeks jaotamine oleks kunstlik.

56. Ei krediidi saamine ega sõidukite ostmise ega rentimine ei kujuta endast liisinguvõtjale eesmarke omaette. Niisugune osapool soovib sõidukit kasutada liisingulepingule omastes tingimustes, mida ei esine ühegi teise sõiduki omandamise viisi puhul. Seega esiteks saab liisinguvõtja uue sõiduki, mille kõiki omadusi ta täpsustab, sest liisinguandja ostab sõiduki vastavalt konkreetse kliendi vajadustele. Seejärel on sõiduk sõltumatult ja eranditult liisinguvõtja käsutuses (v.a mõned väiksemad piirangud) ning tal on tavaliselt ka võimalus saada lepingu lõppedes sõiduki omanikuks. Need tunnused eristavad liisingut lihtsalt rentimisest. Teiseks ei ole liisinguvõtja kohustatud korraka tasuma kogu sõiduki hinda, sest maksmine on ajatatud. Tema kanda ei jää ka sõiduki omandiõigusega seotud riskid, näiteks rikke- või õnnetuseoht ega vajadus sõiduk tema majandusliku eluea lõpul kõrvaldada, sest nii kaua, kuni tema ei ole ostuotsiooni kasutanud, on need riskid liisinguandja kanda. Lõpuks tuleb märkida, et liisinguvõtja saab tihti kasutada lisateenuseid, näiteks sõiduki hooldus. Liisinguleping erineb liisinguvõtja vaatevinklist seega ka lihtsalt sõiduki ostust.

57. Ma ei nõustu niisiis komisjoni arvamusega, et liisinguleping on samaväärne sõiduki ostuga vastava laenu abil, mistõttu tuleks asuda seisukohale, et see leping kujutab endast kahte eraldi tehingut: üks on laenuandmistehing ja teine sõiduki liisinguvõtja käsutusse andmise tehing.

Sõiduki võib tõesti omandada mitmel erineval viisil, sh pangalaenu võtmisega.

58. Tuleb siiski märkida, et esiteks ei oleks siis tegemist samade osapooltega, sest VWFS ei tee oma seisukohtades toodud teabe kohaselt sõidukite klientide käsutusse andmise tehinguid väljaspool liisingulepinguid ning ta pakub rahastamist selliste sõidukite ostuks ainult niisuguste lepingute raames. Liisinguvõtja peaks siis esiteks pöörduma krediitiasutuse poole ja teiseks sõidukite edasimüüja poole.

59. Teiseks – nagu Euroopa Kohtul on juba olnud võimalus otsustada – ei ole asjaolu, et põhimõtteliselt võivad teatavaid teenuseid osutada ka kolmandad isikud, teenuse kvalifitseerimisel kompleksseks teenuseks määrava tähtsusega. Võimalus, et ühe teenuse mitut osa pakutakse teistsugustel asjaoludel eraldi, on üheainsa kompleksse tehingu mõistest lahutamatu.(23)

60. Kolmandaks ei võimalda sõiduki omandiõiguse saamine pangalaenu abil või ilma selleta sõidukit kasutada samades tingimustes, mis on mitmes mõttes soodsamad kui käesoleva ettepaneku punktis 56 kirjeldatud liisingulepingu tingimused.

61. Viimaseks ja neljandaks tuleb märkida, et Euroopa Kohtu hiljutise kohtupraktika kohaselt(24) ja vastavalt Ühendkuningriigi valitsuse kinnitustele tema vastuses Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele käesolevas kohtuasjas tuleb teatavat liiki liisingulepinguid, mida VWFS pakub, käsitada mitte kaubatarnete, vaid teenustena, mis sarnanevad seega rohkem lihtsalt rentimisele. Osadeks jaotamise loogika kohaselt võib aga iga rendileandmise tehingut käsitada nii, et see sisaldab krediidiandmise teenust, sest rentniku tasutav rent ei kata tavaliselt mitte üksnes lepingu eseme maksumust, vaid ka omaniku muud kulud, sh võimalikud rahastamiskulud.

62. Ma ei nõustu ka komisjoni murega, et liisingulepingu kvalifitseerimine üheks maksustatavaks tehinguks viib ebavõrdse kohtlemiseni võrreldes krediidiandmise tehingutega, mis on maksuvabad. Käibemaksuvabade finantsteenuste pakkujad on teistsuguses olukorras kui niisuguste teenuste pakkujad nagu sõidukite liisingulepingute raames liisinguvõtja käsutusse andmine.(25) Nende maksustamisega ei rikuta seega neutraalse maksustamise põhimõtet, otse vastupidi, sest maksukohustuslased, kelle suhtes kohaldatakse maksu, võivad saada mahaarvamisoiguse.(26)

63. Järeldust, et liisinguleping tuleb kvalifitseerida pigem üheksainsaks kui kaheks eraldi tehinguks, kinnitab Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb koos rahastamisega tarnetehingute maksualast käsitamist.

*Kohtupraktika, mis käsitleb tarneid koos rahastamisega*

64. Euroopa Kohus on tõesti otsustanud – nagu märgib Ühendkuningriigi valitsus – kohtuasjas, mis puudutas krundi ostmise ja hoone ehitamise lepingut, et kaupade tarnija või teenuseosutaja, kes lubab oma kliendil hinna tasuda hiljem intressi tasumisega, annab põhimõtteliselt krediiti, mis on maksuvaba käibemaksudirektiivi tähenduses.(27) See tõlgendus rajaneb põhiliselt nõudel, mille kohaselt tuleb ostjat, kes saab tarnijalt krediiti (hiljem tasumise vormis), ja ostjat, kes saab pangalaenu, kohelda võrdselt.(28)

65. Mulle näib siiski, et selliste liisingulepingute puhul nagu põhikohtuasjas käsitletavat ei ole niisugust ohtu. Vastavalt korrutamise ja liitmise järjekorra reeglile on püsivate rahastamiskulude korral (mis puudutab rahastatava kauba väärtuse suhtarvu) kulukus ostjale sama nii siis, kui ta rahastab maksuvaba laenuga kauba ostu käibemaksuga, kui ka siis, kui ta tasub kauba käibemaksuta hinna ja lisaks rahastamiskulud ning käibemaks lisatakse kogukulule.<sup>(29)</sup> Euroopa Kohtu arutluskäik viidatud kohtuotsuses ei ole seega minu arvates otseselt üle kantav käesolevale kohtuasjale.

66. Ka on kohtupraktika alates kohtuotsusest viidatud kohtuasjas märkimisväärselt edasi arenenud. Eriti asjakohased tunduvad mulle kaks kohtuotsust.

67. Esimene on kohtuotsus Stock'94<sup>(30)</sup>. Selles kohtuasjas otsustas Euroopa Kohus, et „tehing, mis näeb ette, et ettevõtja tarnib põllumajandustootjale kaupu ja annab talle laenu, mis on mõeldud nende kaupade soetamiseks, on [...] direktiivi [2006/112] tähenduses üks mitmest osast koosnev tehing, milles kaubatarne on põhiteenus. Nimetatud ühe tehingu maksustatava väärtuse moodustab nii nende kaupade hind kui ka põllumajandustootjatele antud laenudelt makstud intress“.<sup>(31)</sup> Selles kohtuasjas oli tegemist põllumajandusliku koostöö suhtega, mille puhul andis üks ettevõtja põllumajandusettevõtjatele laenu, mida need põllumajandusettevõtjad võisid kasutada üksnes seemnete ja muude tootmisvahendite ostuks samalt ettevõtjalt. Põllumajandusettevõtjad tasusid peale ostetavate kaupade hinna intressi antud laenult. Oli vaja seega teha kindlaks – nagu käesolevas kohtuasjas –, kas teenus kujutab endast kahte eraldi tehingut: maksustatavat kaubatarnetehingut ja maksuvaba krediidiandmise tehingut või ühtainsat kompleksset tehingut.

68. Euroopa Kohus leidis esiteks, et laenude andmine ei kujuta endast teenust, mis pakub põllumajandusettevõtjate seisukohast autonoomset huvi, sest neid rahalisi vahendeid ei saanud vabalt kasutada; teiseks ei saanud asjaomane ettevõtja – kellel ei ole luba tegutseda krediitiasutusena – anda põllumajandusettevõtjatele laene ilma, et neid kasutataks käibevara soetamiseks üksnes temalt,<sup>(32)</sup> ning kolmandaks, et käibevara tarnimisel ja laenu andmisel on sama majanduslik eesmärk.<sup>(33)</sup> Selles olukorras kujutas teenus tervikuna endast Euroopa Kohtu sõnul käibemaksustamise seisukohast ühtainsat tehingut.

69. Vastates kohtuistungil esitatud küsimusele, märkis komisjon, et peab seda kohtuotsust „kummaliseks“. Mina ei näe selles midagi kummalist: Euroopa Kohus valis lihtsalt funktsionaalse lähenemise kõnesolevale suhtele, et teha kindlaks selle tegelik olemus.

70. Kui Euroopa Kohus võis nii otsustada olukorras, kus peale kaubatarne eksisteeris tegelik rahavoog tarnija ja ostja vahel, peab see samamoodi ja veel enam olema nii liisingulepingu korral, mille puhul on ainsaks „vooks“ sõiduki liisinguvõtja käsutusse andmine ja liisinguvõtja tasub selle hinna omaenese rahast. Analoogiliselt eespool viidatud kohtuotsusele ei ole põhikohtuasjas käsitletavate liisingulepingute puhul krediidi andmist, mis pakuks autonoomset huvi võrreldes sõiduki liisinguvõtja käsutusse andmisega, liisinguandja ei paku rahastamist väljaspool liisingulepinguid ja nende lepingute kõikidel koostisosadel on sama majanduslik eesmärk, st saada sõiduk enda käsutusse liisingulepingule omastel tingimustel. Euroopa Kohtu arutluskäik kohtuotsuses Stock'94 on seega käesolevale kohtuasjale täiel määral ülekantav.

71. Teine on kohtuotsus Part Service<sup>(34)</sup>, mis puudutab liisingulepinguid ja nende jagamist eraldi tehinguteks veel otsesemalt. Selles kohtuasjas oli tegemist sõidukite liisingulepingutega, mis olid jagatud mitmeks tehinguks, ning liisinguandja sai liisinguvõtjalt maksustatava tehingu eest summa, mis võrdus sisuliselt sõiduki tarnijalt ostmise hinnaga. Ülejäänud osa tasus liisinguandja teisele ettevõtjale, kes kuulus liisinguandjaga samasse kontserni, ning seda kindlustus- ja garantiilepingu alusel, mis oli maksuvaba. Seejärel maksti need summad tagasi liisinguandjale.

Itaalia maksuhaldur leidis, et erinevad kohustused, mille asjaomased lepinguosaliselised võtsid, olid sätestatud küll eraldi lepingutes, kuid kujutasid endast tervikuna ühtainsat lepingut, mis oli sõlmitud kolme osapoole vahel. Tema sõnul jagati tasu, mida kasutaja liisingu eest maksis, kunstlikult osadeks, et maksustatavat väärtust vähendada, kusjuures liisinguandja roll jagati liisinguandja enda ja selle teise ettevõtja vahel.(35)

72. Euroopa Kohus analüüsis asjaomaseid lepinguid, lähtudes kompleksseid tehinguid käsitlevast kohtupraktikast(36). Ta märkis eelkõige, et asjaomaseid tehinguid iseloomustavad järgmised asjaolud:

- kaks liisinguga tegelevat äriühingut kuuluvad samasse kontserni;
- liisinguga tegeleva äriühingu teenus jaotatakse osadeks, finantseerimise aspekt on tehtud ülesandeks teisele äriühingule ja see jaotatakse krediidi-, kindlustus- ja vahendusteenuseks;
- liisinguga tegeleva äriühingu teenus taandub sõidukite üürileandmise teenuseks;
- kliendi tasutud osamaksed kokku ulatuvad summani, mis on vaid pisut kõrgem kui asja ostuhind;
- see teenus eraldi vaadelduna ei paista kokkuvõttes olevat majanduslikult tasuv ning ettevõtja jätkusuutlikkust ei saa seega tagada üksnes klientidega sõlmitud lepingute teel;
- liisinguga tegelev äriühing saab liisingtehingu eest tasu üksnes tänu kliendi makstavate järjepidevate osamaksete laekumisele ja teise samasse kontserni kuuluva äriühingu makstavatele summadele.(37)

73. Seejärel leidis Euroopa Kohus, et niisugune praktika on vastuolus kuuenda direktiivi(38) artikli 11 A?osa lõikega 1, st kõige selle maksustamisega, mis moodustab tasu, mille liisinguandja sai või saab. Et sõidukite rentimine liisingulepingute alusel kujutab endast teenuste osutamist kuuenda direktiivi artikli 6 tähenduses,(39) maksustatakse niisugust tehingut üldiselt käibemaksuga, mille maksustatav väärtus tuleb määrata kindlaks vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A?osa lõikele 1. Loodetav tulemus oli seega kuuenda direktiivi artikli 13 B?osa punktide a ja d(40) alusel nende teenuste maksust vabastamisest tuleneva maksusoodustuse saamine, mille liisinguandjast äriühing usaldas oma lepinguosaliselisele äriühingule.(41)

74. Kohtuasjas Part Service olid eelotsuse küsimused esitatud õiguse kuritarvitamise seisukohast ning Euroopa Kohus ei andnud seega kategoorilist vastust, jättes selle, kas nende eesmärk oli kuritarvitus, niisiis eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnata. Käesolevas põhikohtuasjas ei saa VWFS?ile ette heita mingit kuritarvitust, sest ilmselt aktsepteerib Ühendkuningriigi õigus liisingulepingute osadeks jaotamist või isegi nõuab seda. Sellegipoolest sobib see, kuidas Euroopa Kohus analüüsis niisugust praktikat kohtuotsuse Part Service(42) punktis 57, suurepäraselt põhikohtuasjas käsitletava olukorraga, kui jätta kõrvale asjaolu, et siin ei ole tegemist kahe teenuseosutaja ja kahe lepinguga, vaid üheainsa teenuseosutajaga sõlmitud lepinguga ja see jaotatakse osadeks alles hetkel, mil liisinguvõtjale esitatakse rendihind. Selle osadeks jaotamise kunstlikkus muutub seeläbi ainult veel ilmsemaks.

75. Eelmises punktis viidatud kohtuotsusest tulenevad juhised on põhikohtuasja asjaoludel minu arvates täiesti aktuaalsed. Asjaolu, et tegemist on Ühendkuningriigis aktsepteeritava või nõutava praktikaga, ei muuda midagi. Euroopa Kohus ei hinda praktika vastavust mitte liikmesriigi riigisisesele õigusele, vaid selle vastavust liidu õigusnormidele. Seega kui ta on leidnud, et liisingulepingu jaotamine erinevateks tehinguteks on vastuolus põhimõttega, et maksustada tuleb kogu tehingu eest saadud tasu, sest annab põhjendamatu maksusoodustuse maksuvabastuse

vormis, kohaldatakse seda seisukohta nii maksukohustuslaste kuritarvituslike praktikate kui ka riigisiseste õigusnormide suhtes, millega niisugust osadeks jaotamist nõutakse.

76. Oma arutluskäigu selle osa kokkuvõtteks märgin, et mulle näib, et eespool toodud komplekssete teenuste, sh konkreetsemalt liisingulepingute maksualast käsitleva kohtupraktika analüüsist piisab juba, et tuvastada, kas liisingulepingute jaotamine põhikohtuasjas maksustatavateks sõiduki liisinguvõtja käsutusse andmise tehinguteks ja maksuvabadeks krediidiandmise tehinguteks, mida Ühendkuningriigi õigusnormidega aktsepteeritakse ja isegi nõutakse, on vastuolus direktiivi 2006/112 sätetega niisugustena, nagu Euroopa Kohus on neid tõlgendanud.

77. Mulle tundub, et nende lepingute niisugune käsitlemine on vastuolus ka direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis b sätestatud krediiditehingute maksust vabastamise eesmärgi ja erandite kitsendava tõlgenduse põhimõttega.

#### *Krediidiandmise tehingute maksust vabastamise eesmärk*

78. Käibemaksusüsteem põhineb kõikide kaupade ja teenuste üleüldisel maksustamisel igas tootmis- (või teenuste osutamise) ja turustusetapis. Käibemaks on siiski tarbimismaks, st et maksu majanduslikku koormust kantakse selles viimases etapis. See koormus lükatakse seega majandustsükli igas etapis edasi järgmisesse kuni tarbimiseni välja. Tänu sisendkäibemaksu mahaarvamise mehhanismile puudutab maksukoormuse kuhjumine ainult igas etapis lisanduvat väärtust ja ettevõtjatele jääb maks neutraalseks.

79. Iga maksuvabastus katkestab selle ahela, takistades nii maksusüsteemi nõuetekohast toimimist ja tekitades konkurentsimoonutusi, mis on tingitud neutraalsuse rikkumisest. Kui kaup või teenus vabastatakse maksust, ei saa sisendkäibemaksu tegelikult maha arvata, sest järgnevas etapis ei tasuta maksu. Ettevõtjat, kelle suhtes kohaldatakse maksuvabastust, koheldakse nagu tarbijat ning maksu koormus jääb tema enda kanda. Seepärast tuleb kõiki käibemaksuvabastusi tõlgendada kitsalt, st nii, et neid vabastusi piiratakse miinimumini, mis on nende eesmärgi või kehtestamise põhjuste seisukohast vajalik.(43)

80. Direktiivi 2006/112 põhjendustes ei ole selgitatud, miks Euroopa Liidu seadusandja finantsteenused ja eelkõige krediidiandmise teenused maksust vabastas. Sellegipoolest on niisugune maksuvabastus olemas enamikes liikmesriikides, mis on kehtestanud käibemaksu. Õiguskirjanduses nõustutakse üleüldiselt, et neid teenuseid, mis puudutavad üksnes raha liikumisi, on liiga raske maksustada, sest maksustatavat väärtust on raske kindlaks määrata.(44)

81. Niisuguseid raskusi ei ole liisingulepingute puhul. Seda liiki lepingu puhul esineb esiteks kindlalt piiritletav teenus, milleks on lepingu esemeks oleva kauba andmine liisinguvõtja käsutusse, mõnikord koos võimalusega saada selle omanikuks, ning teiseks rahaline tasu rentide ja võimalike lisatasude vormis. Maksustatav väärtus on seega kergesti kindlaks määratav: see koosneb kõikidest maksetest, mis liisinguandja liisinguvõtjalt saab. Asjaolu, et need maksed katavad liisinguandja erinevad kulud peale lepingu eseme omandamise kulude, rahastamiskulud, üldkulud või vajalike lisateenuste kulud, ei muuda midagi, sest kõik need kulud kantakse seoses asjaomase kauba liisinguvõtja käsutusse andmise teenusega.

82. Niisuguse lepingu kvalifitseerimisega – kas või osaliselt – krediidiandmise tehinguks ületatakse seega direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse raamistik ja see ei vasta selle maksuvabastuse eesmärgile. Sellise kvalifitseerimisega rikutakse seega direktiivi artikli 1 lõike 2 esimeses lõigus sätestatud üleüldise maksustamise põhimõtet. Euroopa Kohus arutles muide samamoodi kohtuotsuses Velvet & Steel Immobilien, milles ta leidis, et finantstehingute maksust vabastamise eesmärk on ületada maksustatava väärtuse ja

mahaarvatava käibemaksu suuruse kindlaksmääramisega seotud raskused ja vältida tarbijakrediidi kulude suurenemist. Seejärel otsustas Euroopa Kohus, et „[k]una hoone remondikohustuse ülevõtmise käibemaksuga maksustamisel selliseid raskusi ei teki, ei ole seda tehingut vaja maksust vabastada.”(45)

83. Selles küsimuses tuleb lisada, et asjaolust, et liikmesriigi õiguses on tehing kvalifitseeritud krediidiandmise teenuseks, ei piisa iseenesest, et kohaldada selle suhtes direktiivis 2006/112 ette nähtud maksuvabastust. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 nimetatud maksuvabastused liidu õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi erinev kohaldamine liikmesriigiti.(46)

84. Minu arvates ei kujuta direktiivi 2006/112 artikli 35 lõike 1 punkt b endast seega piisavat alust, mis võimaldaks niisuguse liisingutehingu nagu põhikohtuasjas käsitletav osaliselt maksust vabastada.

#### *Järeldus selle osa kohta*

85. Minu arvates ilmneb nendest kaalutlustest selgelt, et direktiivi 2006/112 erinevatest sätetest lähtudes – niisugusena, nagu Euroopa Kohus on neid tõlgendanud, – ei tohi sellist liiki liisingutehinguid nagu põhikohtuasjas käsitletavat lahutada eraldi kaubatarne- ja krediidiandmise tehinguteks. Osaline maksuvabastus, mis säärasest osadeks lahutamise tuleneb, asetab nende teenuste osutajad ebasoodsasse olukorda, võttes neilt õiguse arvata maha sisendkäibemaks ühelt osalt oma kuludest, vähendab nii asjaomase liikmesriigi kui ka liidu eelarvesse laekuvaid maksutuluseid ning võib tekitada konkurentsimoonutusi, kui samu teenuseid käsitatakse erinevates liikmesriikides erinevalt.(47)

86. Ma ei eita Ühendkuningriigi seadusandja õigust nõuda liisinguteenuse osutajatelt tarbijakaitsega seotud eesmärkidel, et nad näitaksid liisinguvõtjale eraldi ära sõidukite ostuhinnaga seotud summad. Niisugune hinna esitamise viis ei ole vastavalt käesoleva ettepaneku punktis 52 viidatud kohtupraktikale siiski määrava tähtsusega ega tohiks viia nende teenuste osadeks jaotamiseni seoses käibemaksuga maksustamisega.(48)

#### **Lõppmärkused**

87. Ainus sobiv vastus, mille võib käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimustele anda, on minu meelest niisugune, et selline liisinguleping nagu põhikohtuasjas käsitletav kujutab endast ühtainsat kompleksset teenust, mida tuleb maksustada, sest teenuseosutajatel on õigus arvata maha kogu sisendkäibemaks nende teenuste tarbeks kasutatud kaupadelt ja teenustelt.

88. Mõistagi saab niisugust lahendust täielikult kohaldada tulevikus. Mis puudutab varasemaid olukordi, sh vaidlust põhikohtuasjas, siis probleem on keerulisem.

89. Esiteks kohaldata liisinguteenuse osutajate suhtes tõesti nende teenuste osalist maksust vabastamist seetõttu, et need jaotati kaheks eraldi tehinguks, millest üks oli maksuvaba. Et see maksuvabastus on liidu õigusega vastuolus, oleks neil teiseks asjade normaalse käigu juures pidanud olema õigus maha arvata kogu nende teenustega seotud sisendkäibemaks. Tekib seega küsimus, kas neil peab see mahaarvamisõigus olema kõnesolevast maksuvabastusest hoolimata.

90. Juhised sellele küsimusele vastamiseks leiab Euroopa Kohtu praktikast. Tema sõnul ei luba direktiivi 2006/112 artikkel 168 isegi juhul, kui liikmesriigi õiguses ette nähtud maksuvabastus on käibemaksudirektiiviga vastuolus, maksukohustuslasel kasutada üheaegselt nii seda maksuvabastust kui ka mahaarvamise õigust.(49) Euroopa Kohus on seda tõesti otsustanud seoses selle käibemaksu mahaarvamisega, mis tasuti kaupadelt ja teenustelt, mida

maksukohustuslane kasutas ainult oma maksuvabade tehingute tarbeks. Arvan siiski, et sama lahendus peaks olema õige sisendkäibemaksu puhul, mis tasuti kaupadelt ja teenustelt, mis – kuigi neid kasutatakse osaliselt maksustatavate tehingute tarbeks – moodustavad koos maksuvabade tehingute hinna komponendi. Käibemaksusüsteemi sama loogika on õige mõlemas olukorras, st et sisendmaksude mahaarvamine on seotud varem tasutud maksu sissenõudmisega.(50)

91. Teise võimalusena on direktiivi 2006/112 sätted, mille kohaselt tuleb liisingutehingut käsitada üheainsa maksustatava tehinguna, – eelkõige selle artikkel 73 – minu arvates piisavalt täpsed ja tingimusteta, et maksukohustuslased võiksid nendele tugineda otse, maksukohustuslased võivad nõuda oma liisingutehingute maksustamist tervikuna, et nad saaksid kasutada õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele.(51) Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kontrollima, kas põhikohtuasjas on see praktikas võimalik.

## Ettepanek

92. Eelneva põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Supreme Court of the United Kingdomi (Ühendkuningriigi kõrgeim kohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et selline liisinguleping nagu põhikohtuasjas kujutab endast ühtainsat kompleksset teenust, mida tuleb maksustada, sest teenuseosutajatel on õigus arvata maha kogu sisendkäibemaks nende teenuste tarbeks kasutatud kaupadelt ja teenustelt.

Maksukohustuslastel, kes said oma tehingute puhul riigisisese õiguse kohaselt osalise maksuvabastuse, ei ole õigust arvata maha sisendkäibemaksu, mida tuli tasuda nende tehingute tarbeks kasutatud kaupadelt ja teenustelt, mille kulu arvati maksuvabade tehingute hinna sisse. Seda, kas maksukohustuslastel on võimalik taotleda nende tehingute täielikku maksustamist, et saada mahaarvamisõigus, peab kontrollima eelotsusetaotlus esitanud kohus.

1 Algkeel: prantsuse.

2 Tegemist on lepingutega, mis kannavad erinevates õigussüsteemides erinevaid nimetusi (inglise keeles *hire purchase*, prantsuse keeles *location-vente* või *crédit-bail*, kusjuures paljudes süsteemides, näiteks Saksa ja Poola omas kasutatakse ingliskeelset terminit *leasing*), millega vastavad ettevõtjad ostavad kapitalikaupu oma klientide juhiste järgi ja jättes nende kaupade omandiõiguse endale, annavad need kaubad viimastele rendile maksete eest, mis arvutatakse nii, et need amortiseerivad kaupade väärtuse ja katavad rahastamiskulud. Lepingutes jäetakse tavaliselt liisinguvõtjatele võimalus osta renditavad kaubad välja – võimalus, mida nad võivad kasutada liisingulepingu lõpus, tasudes hinna, mis vastab kauba oletatavale jääkväärtusele.

3 ELT 2006, L 347, lk 1.

4 Need artiklid ei ole käesolevas kohtuasjas asjakohased.

5 See hind kujutab endast tegelikult ainult sõiduki väärtust ja sõiduki ostmisel tasutav sisendkäibemaks arvatakse täielikult maha käibemaksust, mis tuleb sama sõiduki müügilt tasuda.

6 See väärtus on null, v.a juhtudel, mil mõningaid makseid, mida ei arvata sõiduki hinna sisse – näiteks ennetähtaegse tasumise hüvitised või ostuoptsiooni kasutamise kulud –, loetakse makseteks, mis on seotud maksustatavate tehingutega.

- 7 Vt viimasena 13. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus M. ja S. (C?303/15, EU:C:2016:771, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 8 Vt finantstehingute maksuvabastuse eesmärgi kohta käesoleva ettepaneku punkt 78 jj.
- 9 Vt viimasena 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Woerden (C?267/15, EU:C:2016:466, punktid 30–35, 40 ja 41).
- 10 Vt viimasena 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, punktid 27, 28 ja 32).
- 11 Kohtujuristi kursiiv.
- 12 Peale tegevuste, mis ei kuulu käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse, sest need ei ole näiteks tasulised.
- 13 Vt eelkõige 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, punkt 27).
- 14 Vt eelkõige 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, punkt 28).
- 15 Nii oli see põhikohtuasjas kohtuasjas, milles tehti 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Woerden (C?267/15, EU:C:2016:466).
- 16 Vt käesoleva ettepaneku punkt 32.
- 17 Vt käesoleva ettepaneku punktid 32 ja 33.
- 18 Vt 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, punkt 29).
- 19 Vt eelkõige 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Stock '94 (C?208/15, EU:C:2016:936, punktid 26, 27 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 20 Vt eelkõige 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, punktid 29 ja 30 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 21 Vt 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, punkt 24), 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, punkt 30) ning 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, punkt 25).
- 22 Vt eelkõige 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Stock '94 (C?208/15, EU:C:2016:936, punkt 30).
- 23 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, punkt 26).
- 24 Vt 4. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Mercedes-Benz Financial Services UK (C?164/16, EU:C:2017:734).
- 25 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730,

punkt 31).

26 Vt maksuvabastuste tagajärgede kohta käibemaksu neutraalsusele käesoleva ettepaneku punkt 78 jj.

27 27. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C?281/91, EU:C:1993:855, resolutsioon).

28 27. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C?281/91, EU:C:1993:855, punkt 14) ning kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C?281/91, EU:C:1993:81, punktid 10 ja 11).

29 Oletame, et meil on kaup väärtusega 1000 eurot, käibemaksumäär 20 % ja rahastamise kogukulud 30 %. Pangalaenu abil rahastamise korral saame järgmise tulemuse: kauba hind käibemaksuga on 1200 eurot, rahastamiskulud 360 eurot, kokku 1560 eurot. Liisimise korral on kauba käibemaksuta hind + rahastamiskulud 1300 eurot ja käibemaks 260 eurot, kokku 1560 eurot. Skemaatiliselt võib seda kujutada järgmiselt  $(a + ta) + s(a + ta) = (a + sa) + t(a + sa)$ , kus  $a$  on kauba hind ilma käibemaksuta,  $t$  on käibemaksumäär ja  $s$  on rahastamiskulud. Ma sain nendeks arvutusteks inspiratsiooni teosest Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, lk 274.

30 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus (C?208/15, EU:C:2016:936).

31 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Stock '94 (C?208/15, EU:C:2016:936, resolutsiooni esimene taane).

32 See kujutab endast selget ümberpööramist võrreldes 27. oktoobri 1993. aasta kohtuotsuse Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C?281/91, EU:C:1993:855) punktiga 13, mille kohaselt on maksuvabastuse kohaldamisala piiritlemiseks kasutatud väljend „krediidi andmine ja läbirääkimine“ piisavalt lai, et hõlmata krediiti, mille kauba tarnija annab hiljem maksmise vormis. 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsuse Stock '94 (C?208/15, EU:C:2016:936) kohaselt tuleb niisugust krediiti üldiselt käsitada kauba tarne kõrvalteenusena ning seda ei saa seega maksust vabastada.

33 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Stock '94 (C?208/15, EU:C:2016:936, punktid 32–34).

34 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108).

35 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punktid 8–17).

36 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punktid 48–53).

37 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punkt 57).

38 Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv 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), mis direktiiviga 2006/112 uuesti sõnastati. Kuuenda direktiivi artikli 11 A?osa lõige 1 on praegune direktiivi 2006/112 artikkel 73.

- 39 Praegu direktiivi 2006/112 artiklid 24–29. Tuleb märkida, et mõned liisingulepingud võib kvalifitseerida kaubatarneteks direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti b tähenduses, mis ei muuda midagi nende maksustamises.
- 40 Praegu direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktid a ja b.
- 41 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punktid 59–61).
- 42 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108).
- 43 Vt direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis d sätestatud maksuvabastuse kohta 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punkt 34).
- 44 Vt eelkõige Tait, A., *Value Added Tax*. International Practice and Problems, International Monetary Fund, Washington 1988, lk 92–100. Vt ka Parolini, A., *Exemptions in VAT Law – Recent Case Law of the CJEU*, in: Lang, M. (éd.), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, Viin, 2016, lk 285, ja Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, lk 274.
- 45 19. aprilli 2007. aasta kohtuotsus Velvet & Steel Immobilien (C?455/05, EU:C:2007:232, punkt 24).
- 46 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C?607/14, EU:C:2016:355, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 47 Märgin selles küsimuses näiteks, et nagu meile näitab kohtuasi, milles tehti 19. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. lirimaa (registrisse kandmise maks) (C?552/15, EU:C:2017:698), konkureerivad Põhja-lirimaal asuvad sõidukite rentimise ja liisimise teenuste osutajad otseselt lirimaal asuvate samade teenuse osutajatega.
- 48 Kohtuistungil väitsid menetlusosalised, et see kohustus tuleneb Euroopa Parlamendi ja nõukogu 23. aprilli 2008. aasta direktiivist 2008/48/EÜ, mis käsitleb tarbijakrediidilepinguid ja millega tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiiv 87/102/EMÜ (ELT 2008, L 133, lk 66). Esiteks ei kohaldata seda direktiivi selle artikli 2 lõike 2 punkti d kohaselt „rendi- või liisingulepingu[te suhtes], mille puhul ei lepingu endaga ega mis tahes eraldi lepinguga ei sätestata kohustust lepingu objekt välja osta“. Teabe kohaselt, mille on andnud Ühendkuningriigi valitsus vastuseks Euroopa Kohtu kirjalikule küsimusele, ei sisalda ükski liisingulepingu liik, mida VWFS kasutab, ostukohustust, vaid ainult optiooni. Teiseks on juhul, kui kõnesoleva kohustuse võib tuletada direktiivi 2008/48 artikli 10 lõike 2 punktist e, tegemist liisinguvõtja teavitamise kohustusega, millel ei saa olla tähtsust teenuse maksualase käsitamise seisukohast.
- 49 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 45).
- 50 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 43).
- 51 Vt 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 47 ning analoogia alusel punkti 56 teine ja kolmas lõik).