



## Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
PEDRO CRUZ VILLALÓN  
esitatud 28. veebruaril 2013<sup>1</sup>

### Kohtuasi C-388/11

**Société Le Crédit Lyonnais**

*versus*

**Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Conseil d'État (Prantsusmaa))

Maksustamine — Käibemaks — Kuues direktiiv 77/388 — Artiklid 17 ja 19 — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Kaubad ja teenused, mida kasutatakse nii seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või — Mahaarvatava osa arvutamine — Äriühingu poolt selliste filiaalide käibe arvessevõtmine, mille asukoht on teises liikmesriigis või kolmandas riigis — „Ülemaailmne osa” — Käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõte — Maksu territoriaalsus

1. Käesolevas kohtuasjas on Euroopa Kohtul võimalik kaaluda hulka küsimusi selle kohta, kuidas tõlgendada ühisele käibemaksusüsteemile omast mahaarvamisõigust, mida – vaatamata sellele, et need on põhimõtete tasandil nende praktilisi tagajärgi silmas pidades väga olulised – ei ole ometi seni veel analüüsitud.

2. Väga lihtsalt sõnastatud põhiküsimuses soovitakse Euroopa Kohtult hinnangut, kas äriühing, mille asukoht on liikmesriigis ning millel on teistes liikmesriikides või kolmandates riikides filiaale, peab oma asukohajärgse liikmesriigi ees maksukohustuste täitmisel, niivõrd kui võrd ta sooritab tehinguid, mis annavad õiguse maksu maha arvata, kui ka tehinguid, mis sellist õigust ei anna, arvutama oma osalise mahaarvamise kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõike 5 ja artikli 19 tähenduses, võttes arvesse oma kogukäivet, see tähendab käivet, milles sisaldub nii peamise tegevuskoha käive kui ka tema erinevate filiaalide käive, mida kokkulepitult nimetatakse „ülemaailmseks osaks”.

3. Kuigi põhikohtuasjas kõne all olevad asjaolud on ammusel, kuna need jäävad aastatesse 1988 ja 1989, ning puudutavad nendel kuupäevadel kehtinud kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ<sup>2</sup> sätteid, on hilinenult esitatud eelotsuse küsimused jätkuvalt huvipakkuvad, kuna direktiivi asjakohased sätted on peaaegu identsed nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi<sup>3</sup>, millega eespool nimetatud direktiiv kehtetuks tunnistati.<sup>4</sup> Huvi on seda

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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).

3 — ELT L 347, lk 1.

4 — Vt direktiivi 2006/112 artikkel 412.

märkimisväärses, et kaebaja peamine nõue põhikohtuasjas rajaneb Euroopa Kohtu 23. märtsi 2006. aasta otsusel kohtuasjas FCE Bank<sup>5</sup> ning annab Euroopa Kohtul alust kujundada selle kohta põhimõttelise seisukoha, arvestades ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet.

## I. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus: kuues direktiiv

4. Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ<sup>6</sup> artiklis 17 on sätestatud:

„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 tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;
- 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:

- a) lubada maksukohustuslasel osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust;

5 — 23. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-210/04: FCE Bank (EKL 2006, lk I-2803).

6 — Vt nüüd direktiivi 2006/112 artiklid 167–173.

- b) kohustada maksukohustuslast osa määrama iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust;
- c) lubada maksukohustuslasel maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;
- d) 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;
- e) näha ette, et kui maksukohustuslase poolt mahaarvamisele mittekuuluv käibemaksusumma on tühine, seda ei arvestata.”

5. Kuuenda direktiivi 77/388<sup>7</sup> artikli 19 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„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.”

## B. Siseriiklik õigus

6. Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal olid kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõige 5 ja artikkel 19 eelotsusetaotlusest nähtuvalt üle võetud code général des impôts<sup>8</sup> II lisa artiklitega 212, 213 ja 219.

7. CGI II lisa artiklis 212 oli sätestatud:

„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 [...]”

7 — Vt nüüd direktiivi 2006/112 artiklid 174 ja 175.

8 — Üldine maksukorralduse seadustik, edaspidi „CGI”.

8. CGI II lisa artiklis 213 oli ette nähtud:

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

[...]

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

9. CGI II lisa artikkel 219 oli 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.”

10. Lisaks oli CGI artikli 271 lõikes 4 ette nähtud:

„4. Mahaarvamisoigus 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.”

## II. Põhikohtuasja aluseks olevad asjaolud

11. Pärast raamatupidamiskontrolli, mis hõlmas ajavahemikku 1. jaanuarist 1988 kuni 31. detsembrini 1989, saadeti äriühingule Le Crédit Lyonnais<sup>9</sup>, mille asukoht on Prantsusmaal, 27. detsembril 1991 ja 7. detsembril 1992 kaks maksu ümberarvutamise teatist, mis sisaldasid meeldetuletust käibemaksu ja palgakulu maksu kohta, kuna LCL oli CGI II lisa artiklis 212 ette nähtud osalise mahaarvamise lugejas ja nimetajas valessti arvesse võtnud intressisummat laenudelt, mille ta andis oma filiaalidele, mis asuvad teistes liikmesriikides või kolmandates riikides.

12. LCL palus 20. juulil 1994 esitatud kahe vaidega tühistada need meeldetuletused käibemaksu ja palgakulu maksu kohta 1988. ja 1989. aasta kohta, väites, et intressisummat võis arvesse võtta mahaarvatava osa arvutamisel.

<sup>9</sup> — Edaspidi „LCL”.

13. LCL-l paluti 17. novembri 1994. aasta maksuotsusega tasuda käibemaks koos intressiga 1988. aasta eest summas 1 151 573,81 eurot ning 1989. aasta eest summas 1 349 357,81 eurot. LCL-l paluti 30. detsembri 1994. aasta maksuteatega tasuda palgakulu maks koos intressiga 1988. aasta eest summas 1 209 890,89 eurot ning 1989. aasta eest summas 1 246 611,44 eurot.

14. LCL palus 31. detsembri 1996. aasta vaides tagastada esiteks käibemaks, mille ta enda hinnangul tasus alusetult 1988. ja 1989. aasta eest summas 46 944 246,96 eurot, ning teiseks palgakulu maks, mille ta enda hinnangul tasus alusetult 1988. ja 1989. aasta eest summas 23 067 082,45 eurot. LCL väitis, et ta jättis käibemaksu osalisel mahaarvamisel ekslikult arvesse võtmata intressi, mille tasusid tema välismaal asuvatele filiaalidele viimaste kliendid. LCL palus hüvitada ka palgakulu maksu, mille tagastamist ta taotleb, ning kontrollimise käigus tasutud ettevõtte tulumaksu vahe.

15. Kuna maksuhaldur jättis vaided rahuldamata, pöördus LCL 28. augusti 1998. aasta kaebusega Tribunal administratif de Paris' (Pariisi halduskohus) poole esiteks nõudega tühistada talle 1988. ja 1989. aasta eest esitatud käibemaksu meeldetuletused ning teiseks nõudega tagastada käibemaks ja palgakulu maks, mille ta enda hinnangul tasus alusetult 1988. ja 1989. aasta eest.

16. Tribunal administratif de Paris jättis need erinevad nõuded 5. oktoobri 2004. aasta otsusega rahuldamata.

17. Cour administrative d'appel de Paris (Pariisi apellatsiooniaseme halduskohus) jättis selle kohtuotsuse 8. detsembril 2006 muutmata. Kohus leidis esiteks, et teistes liikmesriikides asuvad LCL filiaalid on ise käibemaksukohustuslased ning nad võtavad arvesse oma vastavat tulu, et kindlaks määrata nende vastav osaline mahaarvamine, mistõttu ei saa kõnealune tulu olla aluseks peamise tegevuskoha uuele mahaarvamisõigusele. Ta tõdes teiseks, et kolmandates riikides asuvate LCL filiaalide sooritatud tehinguid ei võeta mahaarvamisõiguse teostamisel arvesse, kuna filiaalid võivad kas mitte olla maksukohustuslased või neile võivad kehtida muud normid.

18. LCL esitas seejärel 21. veebruaril 2007 Conseil d'État'le (Prantsuse kõrgeim halduskohus) kassatsioonkaebuse, milles palus 8. detsembri 2006. aasta kohtuotsuse tühistada.

### III. Eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

19. Neil asjaoludel peatas Conseil d'État (3., 8., 9. ja 10. osakond koos) 11. juuli 2011. aasta otsusega menetluse ning palus Euroopa Kohtul teha eelotsuse järgmiste küsimuste kohta:

- „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 tulusid, mida on saanud tema iga teises liikmesriigis asuv filiaal, ja samamoodi peavad need filiaalid võtma arvesse kõiki äriühingu tulusid, 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 mahaarvamisõigust arvestades, seoses artikli 13 B osa punkti d alapunktides 1–5 käsitletud panga- ja finantstehingutega, mida osutatakse väljaspool ühendust asuvatele klientidele?
3. Kas vastus kahele esimesele küsimusele võib liikmesriigiti erineda, olenevalt artikli 17 lõike 5 viimases lõigus antud valikuvõimalustest, eelkõige osas, mis puudutab erinevate tegevusvaldkondade moodustamist?

4. Juhul kui vastus ühele kahest esimesest küsimusest on jaatav, kas siis esiteks tuleb kõnealuse osa kohaldamist piirata selle käibemaksu mahaarvamisõiguse arvutamisega, mis kuulus tasumisele kuludelt, mida peamine tegevuskoht kandis välismaa filiaalide eest, ja kas teiseks peab välismaal saadud tulude arvessevõtmine toimuma filiaali asukohariigis või peamise tegevuskoha asukohariigis kohaldatavate eeskirjade järgi?”

20. LCL, Prantsuse Vabariik, Küprose Vabariik, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik ning komisjon esitasid kirjalikud seisukohad.

21. LCL, Prantsuse Vabariigi, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi ning komisjoni suulised seisukohad kuulati ära 27. septembril 2012 toimunud avalikul kohtuistungil.

#### IV. Analüüs

##### A. Sissejuhatavad märkused

22. Eelotsuse küsimustes palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul sisuliselt selgitada, kas (esimene ja teine küsimus) ja vajadusel millises ulatuses (kolmas ja neljas küsimus) on kuuenda direktiiviga liikmesriikidele, arvestades eelkõige Euroopa Kohtu otsust kohtuasjas FCE Bank, pandud kohustus kohaldada seda, mida ühiselt nimetatakse „ülemaailmseks osaks”, ehk arvutada liikmesriigis asuva äriühingu peamise tegevuskoha käibemaksu mahaarvatav osa, mis on ette nähtud selle direktiivi artikli 17 lõikes 5 ja artiklis 19, võttes selles liikmesriigis tema maksukohustuste raames arvesse tema nende filiaalide käivet, mis asuvad teistes liikmesriikides või kolmandates riikides, ja seda ka vastupidi ja vastastikku.

23. Esiteks tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab neljanda küsimuse teise võimalusena, nimelt juhuks, kui esimesest kahest küsimusest ühele või teisele vastatakse jaatavalt. Eeldusel et vastus neile kahele esimesele küsimusele on eitav, ei ole seega neljandale küsimusele vaja vastata. Lisaks ei ole vaja vastata kolmandale küsimusele, võttes arvesse ettepanekut, mille ma esimesele küsimusele vastamiseks teen.

24. Teiseks tuleb rõhutada, et põhikohtuasi puudutab nõuet, mille on esitanud äriühing, mis asub eelotsusetaotluse esitanud kohtu liikmesriigis, käesoleval juhul Prantsusmaal, ning milles palutakse arvesse võtta äriühingu nende filiaalide käivet, mis asuvad teistes liikmesriikides (esimene küsimus) või kolmandates riikides (teine küsimus), selleks et arvutada tema mahaarvatav osa tema maksukohustuste raames esimeses liikmesriigis.

25. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus puudutab täpsemalt kõnealuse nõude lubatavust sellises olukorras ehk seega põhikohtuasjas kõne all oleva äriühingu peamise tegevuskoha seisukohalt, puudutab see ometi võrdväärse eelduse korral samuti lõpuks sama nõude lubatavust teistes liikmesriikides asuvate filiaalide seisukohalt. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib nimelt Euroopa Kohtult ka teistes liikmesriikides asuvate filiaalide võimaluse kohta võtta nende mahaarvatava osa puhul ja nende vastavas asukoha liikmesriigis nende maksukohustuste raames samuti ja võrdväärselt arvesse kõiki nimetatud äriühingu tulusid kui selliseid, see tähendab nii peamise tegevuskoha kui ka iga filiaali tulusid.

26. Kuna põhikohtuasja lahendus ei eelda, et analüüsitakse LCL nende filiaalide mahaarvatava osa kindlaksmääramise viise, mis asuvad ja mis on maksukohustuslased teistes liikmesriikides, on seega Euroopa Kohtu ülesanne – nagu komisjon kirjalikes seisukohtades välja pakkus – sõnastada ümber talle esitatud esimene küsimus, jättes kõnealuse mõõtme välja.<sup>10</sup>

10 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus FCE Bank, punktid 21 ja 22 ja seal viidatud kohtupraktika.



27. Lõpuks näib kolmandaks olevat põhjendatud nõustumine eelotsusetaotluse esitanud kohtu välja pakutud eristamisega, vastates eraldi ja järgemööda tema kahele esimesele küsimusele, milles on küll tõstatatud sama põhimõtteline küsimus „ülemaailmse osa” lubatavuse kohta, kuid eristatakse äriühingute olukorda vastavalt sellele, kas nende filiaalid asuvad liikmesriikides või kolmandates riikides, arvestades eelkõige kuuenda direktiivi<sup>11</sup> artikli 17 lõike 3 punkti c erinorme, mis reguleerivad käibemaksu mahaarvamise õigust kaupadelt ja teenustelt, mida kasutatakse maksust vabastatud ja kolmandates riikides asuvate laenusajatega sooritatud tehingute jaoks kooskõlas artikli 13 B punktiga a ja punkti d alapunktidega 1–5<sup>12</sup>.

28. Käesolevas kohtuasjas väidab LCL peamiselt, et kuuenda direktiiviga kehtestatud ühisele käibemaksusüsteemile omase neutraalse maksustamise põhimõttega tunnustatakse „ülemaailmset osa”, ning seda nimelt eespool viidatud kohtuotsuse FCE Bank loogilise tagajärjena.

29. Seevastu on kirjalikud ja suulised seisukohad esitanud liikmesriikide valitsused ning komisjon esiteks sisuliselt omavahel nõus, et LCL omistab kohtuotsusele FCE Bank tähenduse, mis sellel puudub. Igal juhul leiavad nad, et „ülemaailmse osa” tunnustamine on vastuolus kuuenda direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemiga ning eelkõige selle territoriaalse kehtivuse ja praktiliste kaalutlustega. Kuuenda direktiiviga välistatakse liikmesriigi võimalus lubada maksukohustuslasel, kes kuulub selle riigi maksuõiguse territoriaalsesse kohaldamisalasse ning kes tegutseb paljudes liikmesriikides filiaalide kaudu, võtta filiaalide käivet arvesse oma mahaarvatava osa arvutamisel.

*B. Liikmesriigis asuva äriühingu peamise tegevuskoha mahaarvatava osa arvutamisel teistes liikmesriikides asuvate filiaalide käibe arvessevõtmine (esimene küsimus)*

30. Kuna kohtuotsusel FCE Bank on käesolevas kohtuasjas keskne koht, on vältimatult vajalik juba enne, kui kaaluda teesi „ülemaailmne osa” lubatavust, mis on selle kohtuasja peamine probleem<sup>13</sup>, täpselt määratleda selle kohtuotsuse ulatus, et teha kindlaks, mil määral saab sellest sõltuda vastus, mis Euroopa Kohtul tuleb anda eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele.

#### 1. Kohtuotsus FCE Bank ja selle ulatus

31. Kõigepealt tuleb märkida, et Euroopa Kohtu lahendust otsuses FCE Bank ei ole põhikohtuasjas ega Euroopa Kohtus LCL ega märkusi esitanud liikmesriigid või komisjon kordagi kahtluse alla seadnud.<sup>14</sup> Vastupidi – kohtuotsus FCE Bank on LCL viidete lähtepunkt ning järelikult tuleb eeldada, et LCL ja põhikohtuasjas kõne all olevad filiaalid kuuluvad selles kohtuotsuses kirjeldatud juhtumi hulka, see tähendab, et tegemist on tõepoolest „filiaalide”, mitte „tütarettevõtjatega”. Sellega seoses tuleb siiski

11 — Vt nüüd direktiivi 2006/112 artikli 169 punkt c.

12 — Vt nüüd direktiivi 2006/112 artiklid 135 ja 136.

13 — Kohtujurist põhikohtuasjas Conseil d'État's järeltas, et „käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõte” näib rääkivat „ülemaailmse osa” käsitluse kasuks, ning rõhutas sellise küsimuse tähtsust, mis „puudutab ühise käibemaksusüsteemi alustalasid”, ja soovitas sellest tulenevalt Prantsuse kõrgeimal halduskohtul esitada Euroopa Kohtule käesolevad eelotsuse küsimused. Vt Legras, C., „Le prorata de TVA peut-il être mondialisé”, conclusions sous Conseil d'État, 11. juuli 2011, nr 301849, Sté. Crédit Lyonnais, *Revue de jurisprudence fiscale* (edaspidi „*RJF*”), 2011, nr 10, études et doctrines, lk 917. Vt samuti Guichard, M. ja Stemmer, W., „Prestations intra-entreprises et TVA”, *Droit fiscal*, 2007, nr 11, lk 273; Amand, C. ja Lenoir, V., „Prorata de déduction de la TVA par les intermédiaires financiers: le chiffre d'affaires des opérations de crédit est-il constitué par les intérêts bruts ou la marge brute?”, *Banque & Droit*, 2005, nr 101, lk 10; Bouchard, J.-C. ja Courjon, O., „Le prorata et le principe de neutralité”, *Droit fiscal*, 2006, nr 48, lk 2058; Stemmer, W., „TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!”, *Droit fiscal*, 2011, nr 30, act. nr 241; Sniadower, C., „Faut-il craindre la mondialisation? à propos de la décision Sté Le Crédit Lyonnais sur le calcul du prorata de déduction de la TVA”, *Droit Fiscal*, 2011, nr 44, Comm. nr 573; Grundt, V. ja Hamacher, R., „Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne”, *Droit fiscal*, 2007, nr 15, lk 404.

14 — Nagu kohtujurist Conseil d'État's oma eespool viidatud ettepanekus rõhutab, on Conseil d'État ise kasutanud lahendust, mille Euroopa Kohus leidis oma otsuses FCE Bank. Vt 9. jaanuari 1981. aasta otsus kohtuasjas Société Timex Corporation (nr 10145, *Droit fiscal*, 1981, nr 23, comm. nr 1237) ja 29. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas Banque Sudameris (nr 176105, *RJF* 10/01, nr 1217, Goulard, G. ettepanek, lk 811, *Droit Fiscal*, 2001, nr 46, comm. nr 1056); selle kohtupraktika kohta vt eelkõige eespool viidatud Guichard, M. ja Stemmer, W., ning eespool viidatud Sniadower, C..

täpsustada, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peab veenduma, et põhikohtuasjas kõne all olev olukord kuulub kindlasti FCE Banki kohtupraktikaga hõlmatud juhtumite hulka, kuna vastused tema esitatud küsimustele lähtuvad oletusest, et LCL ja tema erinevad filiaalid on käibemaksunormide kohaldamisel üks õigussubjekt.

32. Sisuliselt väidab LCL peamiselt ja üksnes, et FCE Banki kohtupraktika kohaldamine tähendab põhimõtteliselt seda, et kaob õigus maha arvata käibemaks, mis lasub äriühingu peamise tegevuskoha poolt ahelas eelnevalt saadud kaupadel ja teenustel iga kord, kui neid kaupu ja teenuseid kasutatakse maksustatavate tehingute puhul, mida ahelas järgnevalt tegid kõnealuse äriühingu filiaalid, mis asuvad teistes liikmesriikides. Kuna peamisel tegevuskohal puudub FCE Banki kohtupraktika alusel õigus esitada arveid filiaalidele müüdud kaupade ja osutatud teenuste eest, siis on viimastel võimatu arvata neilt tasumisele kuuluv käibemaks, mille on ahelas eelnevalt tasunud peamine tegevuskoht, maha käibemaksust, mida nad peavad tasuma maksustatavatelt tehingutelt, mida nad sooritavad ahelas järgnevalt. Nii on võimalik maha arvata üksnes käibemaks, mis kuulub tasumisele filiaalide endi kantud kuludelt oma asukoha järgses liikmesriigis.

33. LCL järeldab sellest, et välja arvatud juhul, kui mahaarvamisõigus kaob – mis oleks vastuolus käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõttega –, peab äriühingul, kelle peamine tegevuskoht sooritab samal ajal nii maksustatavaid tehinguid kui ka tehinguid, mille korral maksu kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 tähenduses maha arvata ei või, tingimata olema tema maksustavate tehingutega seotud kuludelt tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvatava osa arvutamisel võimalik arvesse võtta kõiki tehinguid, millega kaasnesid need kulud, seda nii tehingute puhul, mille sooritas peamine tegevuskoht oma asukoha liikmesriigis, kui ka tehingute puhul, mille sooritasid filiaalid oma vastavas asukoha liikmesriigis.

34. Kohtuasjas FCE Bank Euroopa Kohtu tehtud otsusest, mis on sõnastatud väga kokkuvõtlikult, ilmneb, et äriühing, mille peamine tegevuskoht (asukoht) on liikmesriigis (FCE Bank) ja selle mõnes teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht (filiaal) (FCE IT) moodustavad filiaali asukoha liikmesriigi (Itaalia) suhtes ja niivõrd, kui peamine tegevuskoht on müünud filiaalile kaupu või osutanud teenuseid, üheainsa maksukohustuslase<sup>15</sup> oma vastastikustes „suhtes”<sup>16</sup>, mistõttu ei saa võimalikke teenuseid, mida äriühingu peamine tegevuskoht osutab filiaalile, kvalifitseerida teenuste osutamiseks tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 tähenduses, mille vältimatu tagajärg oli see, et nimetatud teenustele ei kohaldata kõnealusel juhul filiaali liikmesriigis käibemaksu.

35. Euroopa Kohtu praktikast<sup>17</sup> tulenevalt on teenuse osutamine käibemaksuga maksustatav ainult siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus toimuvad vastastikused sooritusel. Niisugust õigussuhet ei saa esineda äriühingu peamise tegevuskoha ja sama ühingu filiaali vahel, kui viimasel puudub iseseisev majandustegevus, st kui seda ei saa lugeda iseseisvaks selles tähenduses, et see kannaks oma tegevusest tulenevat majanduslikku riski<sup>18</sup>. Nii oli see käesoleval juhul FCE IT puhul, kuna FCE Banki filiaalil ei olnud asutamiskapitali<sup>19</sup>.

15 — Kohtuotsuse punkt 37. Kohtuotsuse punktis 41 on ka täpsustatud, et filiaal ei tohi olla äriühingu peamisest tegevuskohast eraldiseisev õigussubjekt.

16 — Kohtuotsuse punkt 41.

17 — Kohtuotsuse punkt 34.

18 — Kohtuotsuse punkt 35.

19 — Kohtuotsuse punkt 37. Vt selle kohta samuti kohtujurist Léger' ettepanek, punkt 38 jj.



36. Sellega seoses tuleb märkida, et oma seisukohad esitanud liikmesriigid ega komisjon ei ole vastu vaieldnud asjaolule, et FCE Banki kohtupraktika kohaldamine võib teoreetiliselt<sup>20</sup> viia olukorrani, kus liikmesriigis asuv äriühing, kellel on teistes liikmesriikides asuvad filiaalid, võib arvestada sellega, et ta võib käibemaksu mahaarvamise õigusest teataval määral ilma jääda, kui ta koondab liikmesriiki, käesolevas asjas käsitletaval juhul oma asukoha riiki, selliste kaupade ja teenuste soetamise, mida kasutatakse tehingute jaoks, mis sooritatakse teistes liikmesriikides, kuna ahelas järgnevad tehingud ei anna õigust tasutud sisendkäibemaksu maha arvata.

37. Siiski piirdus Euroopa Kohus oma otsuses FCE Bank seisukohaga, et äriühingu peamise tegevuskoha poolt oma erinevate filiaalidega tehtud tehinguid tuleb pidada sisetehinguteks, ning selle kohtuotsuse ulatus ammendub nimetatud kvalifitseerimisega.

38. Euroopa Kohus ei ole aga selles otsuses võtnud seisukohta käibemaksu mahaarvamise viiside kohta. Kuigi vastab tõe, et tagajärjeks „võib olla” see, et asukoha liikmesriigis ahelas eelnevatelt kuludelt tasumisele kuuluvat käibemaksu ei „saa” maha arvata proportsionaalselt kulude kasutamisega ahelas järgnevate tehingute korral filiaalide liikmesriikides, on selle puhul tegemist üksnes mahaarvamiseõiguse rakendamise ühe võimaluse välistamisega.

39. Siiski ei saa asuda seisukohale, et selle kohtuotsuse kaudne, kuid vajalik tagajärg on näha liikmesriikidele teataval määral korrelatiivselt või hüvitisena – kohaldades kuuenda direktiiviga kehtestatud ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalse maksustamise põhimõtet – ette võimalus lubada äriühingul, kelle üks osa tegevusest on selle direktiivi artikli 13 B punkti d alusel käibemaksust vabastatud ning ei anna seega üldjuhul käibemaksu mahaarvamise õigust, arvutada oma mahaarvatavat osa selle direktiivi artikli 17 lõike 5 ja artikli 19 alusel, võttes arvesse oma kõigi filiaalide käivet.

40. Kokkuvõtteks tuleb märkida, et kuigi vastab tõe, et kohtuotsuses FCE Bank välistatakse võimalus maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele kuludelt, mille on teinud liikmesriigis asuva äriühingu peamine tegevuskoht, kui neid kulusid kasutati selle filiaalide poolt teistes liikmesriikides tehtud tehinguteks, siis ei tulene kohtuotsusest siiski otsest ega kaudset vastust käesolevas kohtuasjas esitatud põhiküsimusele, nimelt kas niisugune äriühing peab arvesse võtma nii peamise tegevuskoha kui ka oma filiaalide käivet, et arvutada oma mahaarvatavat osa kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 ja artikli 19 tähenduses. Seega tuleb vastust sellele küsimusele otsida mujalt.

41. Enne kui analüüsida kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 ja artikli 19 sätteid, millel põhinevad LCL nõuded ning mis reguleerivad õigust arvata maha käibemaks, mis kuulub tasumisele kaupadelt ja teenustelt, mida kasutati samal ajal nii tehingute puhul, mille korral võib maksu maha arvata, kui ka tehingute puhul, mille korral maksu maha arvata ei või, tuleb siiski kõigepealt alustuseks meenutada mahaarvamiseõiguse ulatust, nagu see on ette nähtud kuuenda direktiivi artiklis 17 ning nagu seda on tõlgendanud Euroopa Kohus.

2. Mahaarvamiseõigus, neutraalse maksustamise põhimõte ja ühise käibemaksusüsteemi territoriaalne kehtivus

42. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud, kujutab kuuenda direktiivi artiklitega 17–20 kehtestatud mahaarvamiste kord endast ühise käibemaksusüsteemi põhielementi<sup>21</sup>, niivõrd kui võrd selle eesmärk on tagada neutraalne maksustamine igasuguse majandustegevuse osas, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et majandustegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga

20 — Ühendkuningriigi valitsus selgitab selle kohta konkreetsete näidete varal, et käibemaksu mahaarvamise vähenemine on juhuslik, arvestades erinevaid tegureid, millest osa arvatamisel lähtutakse.

21 — Vt 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19).

maksustatud.<sup>22</sup> Kuna see maks on peamiselt ette nähtud tarbimise maksustamiseks ning kõnealusel tarbimisel<sup>23</sup> kogutakse seda proportsionaalselt kaupade ja teenuste hinnalt<sup>24</sup>, siis kohaldatakse käibemaksu – välja arvatud erandite korral<sup>25</sup> – igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millelt maha arvatav käibemaksu summa on vahetult makstud nende kaupade ja teenuste hinna kujunemise aluseks olevatelt eri kuluteguritelt.<sup>26</sup>

43. Kuuenda direktiivi artiklis 17 ette nähtud mahaarvamisõiguse eesmärk on seega leevendada maksukohustuslase selle käibemaksu koormust, mida ta peab tasuma või tasus oma mis tahes majandustegevuse käigus, niivõrd kui võrd see tegevus ei ole maksust vabastatud. Kõnealusel direktiiviga võimaldatakse tal seega käibemaksust, mille ta saab enda tehtud maksustatavatelt tehingutelt ning mille tasumise eest ta vastutab, maha arvata sisendkäibemaks kaupadelt või teenustelt, mille ta ostis nende tehingute jaoks, niivõrd kui nendel ahelas eelnevatel kuludel on otsene ja vahetu seos ahelas järgnevate tehingutega<sup>27</sup> või need võivad olla seotud maksukohustuslase üldkuludega ning kujutavad endast seega ahelas järgnevate tehingute hinna koostisosa<sup>28</sup>.

44. Üksnes juhul, kui kaupa või teenust kasutatakse nendeks maksustatavateks tehinguteks, võib maksukohustuslane tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaksu, mille ta kauba või teenuse eest peab maksma või on maksnud.<sup>29</sup> Sisendkäibemaksu mahaarvamine, mida kohaldatakse selleks, et vältida topeltrmaksustamist<sup>30</sup>, on samuti seotud ahelas järgneva käibemaksu kogumisega<sup>31</sup>.

45. Kaupade või teenuste tegelik või kavatsetav kasutamine määrab ka kindlaks esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on kuuenda direktiivi artikli 17 kohaselt õigus, ning järgmistel perioodidel võimalike korrigeerimiste ulatuse, mis peavad toimuma selle direktiivi artiklis 20 ette nähtud tingimustel.<sup>32</sup>

22 — Vt eelkõige 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 50/87: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 1988, lk 4797, punkt 15); 26. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-376/02: „Goed Wonen” (EKL 2005, lk I-3445, punkt 26); 12. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-284/11: EMS-Bulgaria Transport (punktid 43 ja 44).

23 — Vastavalt nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT nr 71, lk 1301/67; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3) artiklis 4 sätestatud eesmärgile; vt selle kohta samuti nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiivi 91/680/EMÜ – millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1–19) – põhjendus 7.

24 — Vastavalt eespool viidatud esimese direktiivi 67/227/EMÜ artiklile 2; vt eelkõige 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona (EKL 2006, lk I-9373, punkt 21).

25 — Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 28c A osa punkti a esimeses lõigus ette nähtud ühendusesiseste kaubatarnete maksust vabastamise üleminekukorra kohta vt eelkõige 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 16); 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling (EKL 2006, lk I-6161, punkt 49) ning 27. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-587/10: VSTR (punktid 27 ja 28).

26 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus BP Soupergaz, punkt 16; 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt (EKL 2006, lk I-483, punkt 54) ning 6. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-285/11: Bonik (punkt 28).

27 — Vt eelkõige 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I-983, punkt 19); 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank (EKL 2000, lk I-4177, punkt 20); 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03: Fini H (EKL 2005, lk I-1599, punkt 26) ning 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: Investrand (EKL 2007, lk I-1315, punkt 23).

28 — Vt eelkõige 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National (EKL 2001, lk I-1361, punktid 35 ja 38–40); 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations (EKL 2001, lk I-6663) ning 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-496/11: Portugal Telecom (punkt 37).

29 — Vt eelkõige 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht (EKL 1995, lk I-2775, punkt 27) ning 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-63/04: Centralan Property (EKL 2005, lk I-11087, punkt 54).

30 — Vt 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04: Uudenkaupungin kaupunki (EKL 2006, lk I-3039, punkt 24).

31 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, punkt 24; 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-72/05: Wollny (EKL 2006, lk I-8297, punkt 20) ning 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-277/09: RBS Deutschland Holdings (EKL 2010, lk I-13805, punkt 35).

32 — Vt eelkõige 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk I-3795, punkt 15); 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: Schloßstraße (EKL 2000, lk I-4279, punkt 37) ning eespool viidatud kohtuotsus Centralan Property, punkt 54.

46. Maksukohustuslastele antud mahaarvamisõiguse olulisus on seletatav sellega, et – välja arvatud pettuse või kuritarvitamise juhtudel<sup>33</sup> – igasugune piirang peab olema selle mõju tõttu maksukoormuse tasemele sarnaselt kohaldatav kõigis liikmesriikides, ning eeldab järelikult, et olemas on liidu õigusnorm, mis seda sõnaselgelt lubab.<sup>34</sup>

47. Seevastu ühelgi korral, kui maksukohustuslase ostetud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud tehinguteks või tehinguteks, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse<sup>35</sup> – mis on oluline neutraalse maksustamise põhimõtte ulatuse täielikuks mõistmiseks –, ei saa olla tegemist ahelas järgneva maksu kogumise ega järelikult tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise või tagastamisega.<sup>36</sup>

48. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktist a tuleneb, et kui maksukohustuslane tarnib kaupu või osutab teenuseid teisele maksukohustuslasele, kes kasutab neid maksust vabastatud tehingu sooritamiseks näiteks sama direktiivi artikli 13 A alusel, siis ei ole viimasel üldjuhul õigust tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kuna sellisel juhul ei kasutata asjaomaseid kaupu ja teenuseid maksustatavateks tehinguteks.<sup>37</sup> Sellega on seletatav nähtus, mida mõnikord nimetatakse „varjatud käibemaksuks” ja mille kohaselt täiendav kulu lisandub nendele kaupadele või teenustele, mida kasutatakse üksteisele järgnevates maksust vabastatud tehingutes.<sup>38</sup>

49. Üksnes erandina on kuuendas direktiivis, eeskätt selle artikli 17 lõike 3 punktides b ja c<sup>39</sup> ette nähtud käibemaksu mahaarvamise õigus, mis puudutab maksust vabastatud tehinguteks kasutatud kaupade või teenuste käibemaksu mahaarvamise õigust<sup>40</sup>, kuna direktiivi selle osa sõnastust tuleb tõlgendada kitsalt<sup>41</sup>.

50. Nimelt tuleneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 sätetest ja seega eelkõige mahaarvamisõigusest neutraalse maksustamise põhimõtte, mis on käibemaksu mehhanismi lahutamatu osana aluspõhimõtte, mis on ühenduse õigusega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte.<sup>42</sup>

33 — Vt eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609); eespool viidatud kohtuotsus Fini H, punkt 31, ning eespool viidatud kohtuotsus RBS Deutschland Holdings, punkt 48 jj.

34 — Vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 15; eespool viidatud kohtuotsus BP Soupergaz, punkt 18, ning 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99: Metropol ja Stadler (EKL 2002, lk I-81, punkt 42).

35 — Vt selle kohta 22. juuni 1993. aasta otsus kohtuasjas C-333/91: Sofitam (EKL 1993, lk I-3513, punktid 13 ja 14); eespool viidatud kohtuotsus Cibo Participations, punkt 44, ning 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-77/01: EDM (EKL 2004, lk I-4295, punkt 44).

36 — Vt nt eespool viidatud kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, punkt 24; eespool viidatud kohtuotsus Wollny, punkt 20; 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-515/07: Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (EKL 2009, lk I-839, punkt 28); 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF (EKL 2009, lk I-10413, punkt 59) ning 16. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-118/11: Eon Aset Menidjunt (punkt 44).

37 — Vt eelkõige 19. jaanuari 1982. aasta otsus kohtuasjas 8/81: Becker (EKL 1982, lk 53, punkt 44); 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-302/93: Debouche (EKL 1996, lk I-4495, punkt 16) ning 7. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-240/05: Eurodental (EKL 2006, lk I-11479, punkt 26).

38 — Vt selle kohta, kuidas komisjon kirjeldab seda nähtust oma *Konsultatiivdokumendis käibemaksukohustuste moderniseerimise kohta seoses finants- ja kindlustusteenustega*, mille ta esitas märtsis 2006 korraldatud küsitluses, mis puudutas finantsteenuste käibemaksuga maksustamist reguleerivate ühenduse õigusnormide ülevaatamist ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising\\_VAT\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_fr.pdf)).

39 — Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõike 3 punkti c mõju kohta põhikohtuasjale vt allpool seisukohad LCL filiaalide kohta, mis asuvad kolmandates riikides.

40 — Vt eespool viidatud kohtuotsus BLP Group, punkt 23.

41 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Eurodental, punkt 33.

42 — 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark (EKL 2009, lk I-10567, punktid 39–45).

51. Olles mõnikord kvalifitseeritud ühisele käibemaksusüsteemile omaseks liidu õiguse üldpõhimõtteks, on neutraalse maksustamise põhimõtte ka võrdse kohtlemise üldpõhimõtte väljendus<sup>43</sup>, mille kohaselt on nõutav, et maksukohustuslaste suhtes kehtiks käibemaksuga seoses samad konkurentsitingimused, välja arvatud juhul, kui erinev kohtlemine on objektiivselt põhjendatud.<sup>44</sup>

52. Nagu Euroopa Kohus on siiski rõhutanud, ei asu neutraalse maksustamise põhimõtte erinevalt liidu õiguse teistest üldpõhimõtetest põhiseaduslikul tasandil ning peab kajastuma ka õigusaktis, milleks saab olla vaid ühenduse teisese õiguse akt.<sup>45</sup> Seega ei ole tegemist esmase õigusnormiga, vaid pigem tõlgendamispõhimõttega<sup>46</sup>, mis peab eelkõige olema liikmesriikidele juhtnõuiks oma selliste õigusnormide vastuvõtmisel, mis tagavad kuuenda direktiivi ülevõtmise.

53. Viimase osas tuleb rõhutada, et kuuenda direktiiviga loodud ühise käibemaksusüsteemi – mille üks põhieesmärkidest, nagu ilmneb selle põhjendusest 2, on tagada liidu omavahendid sellise maksu kogumise teel, mis saadakse ühtlustatud viisil kindlaksmääratava maksubaasi alusel ühise maksumäära kohaldamisel kooskõlas ühenduse eeskirjadega – toimimist mõjutab, vaatamata sellisele ühtlustamisele, jätkuvalt territoriaalne kehtivus ja seega riigi territoorium. Kuna kõnealuse direktiiviga läbi viidud ühtlustamine oli vaid osaline, on igas liikmesriigis erinev käibemaksusüsteem. Kokku võttes, olles küll teataval määral allutatud ühisele süsteemile, on käibemaks siiski maks, mis kuulub liikmesriikide maksusuveräänsuse alla, mis väljendub kuuenda direktiivi erinevates sätetes, mis annavad tunnistust selle süsteemi territoriaalsest kehtivusest.

54. Eelkõige, nagu Euroopa Kohtul on olnud võimalus rõhutada, soovitakse kuuenda direktiivi artikliga 9, milles määratakse ühtsel viisil kindlaks maksustatavate teenuste osutamise koht, ratsionaalselt piiritleda – nagu ilmneb direktiivi põhjendusest 7 – siseriiklike käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisala ning seega on sätte eesmärk vältida esiteks pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, ja teiseks tulu maksustamata jäämist.<sup>47</sup>

55. Eespool viidatud põhimõtte, mille kohaselt „on käibemaksu kogumine, sõltumata selle suuruselt, selle liikmesriigi ülesanne, kus toimub kauba lõpptarbimine”<sup>48</sup>, „tagab käibemaksutulude range jaotamise ühendusesiseste tehingute korral ja asjaomaste liikmesriikide maksustamisalase pädevuse selge piiritlemise”<sup>49</sup>.

56. Eespool toodud kaalutluste põhjendamiseks ning enne, kui täpsemalt vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele, tuleb lühidalt esitada nende maksukohustuslaste mahaarvamisoõiguse arvutamise viisid, kes ise tarnivad kaupu või teenuseid, mis ei ole täielikult käibemaksuga maksustatavad.

43 — Vt eelkõige 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-106/05: L.u.P. (EKL 2006, lk I-5123, punkt 48); 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer (EKL 2008, lk I-2283, punkt 49).

44 — Ebaseadusliku kauba kohta nagu uimastid, mille puhul on konkurents välistatud, vt 5. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 269/86: Mol (EKL 1988, lk 3627, punktid 17 ja 18) ja kohtuasjas 289/86: Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (EKL 1988, lk 3655, punktid 19 ja 20); kauba kohta, mille eksportimine teatud sihtkohtadesse on keelatud, vt 2. augusti 1993. aasta otsus kohtuasjas C-111/92: Lange (EKL 1993, lk I-4677, punktid 16 ja 17).

45 — Vt eespool viidatud kohtuotsus NCC Construction Danmark, punkt 42.

46 — Vt 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-44/11: Deutsche Bank (punkt 45) ning kohtujurist Sharpstoni ettepaneku punkt 60.

47 — Vt eelkõige 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz (EKL 1985, lk 2251, punkt 14); 23. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 283/84: Trans Tirreno Express (EKL 1986, lk 231, punkt 14); 20. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-260/95: DFDS (EKL 1997, lk I-1005, punkt 18); 6. novembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-116/96: Reisebüro Binder (EKL 1997, lk I-6103, punkt 12); 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-155/01: Cookies World (EKL 2003, lk I-8785, punkt 46); 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN (EKL 2007, lk I-2697, punkt 43); 26. jaanuari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-218/10: ADV Allround (punkt 27).

48 — Vt eelkõige 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Collée (EKL 2007, lk I-7861, punkt 37).

49 — 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder (EKL 2006, lk I-3227, punkt 40). Vt samuti minu ettepaneku punkt 67 kohtuasjas C-285/09: R, milles otsus tehti 7. detsembril 2010 (EKL 2010, lk I-12605), ning osutatud viited.

### 3. Osaline mahaarvamine (kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 ja artikkel 19)

57. Juhul kui maksukohustuslane teeb ühtaegu ja üldjuhul ning vahet tegemata maksustatavaid tehinguid ja selliseid tehinguid, mis õigust maksu maha arvata ei anna, võib kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese ja teise lõigu kohaselt maha arvata kogu tasutud sisendkäibemaksust üksnes selle osa, mis on proportsionaalne maksustavate tehingute summaga, kusjuures see osa määratakse kindlaks maksukohustuslase kõigi tehingute suhtes vastavalt direktiivi artiklile 19.

58. Nende sätete eesmärk on võimaldada maksukohustuslasel, kes ostab kaupu või teenuseid ühtaegu nii maksustatava kui ka maksust vabastatud tegevuse tarvis, kõigist sooritatud tehingutest maha arvata kaupade või teenuste ostmisel tasutud käibemaksu proportsionaalne osa, mis peab vastama osale, milles kaupu ja teenuseid kasutatakse maksustatud tegevuseks<sup>50</sup>, sobides seega hästi mahaarvamisõiguse enese loogikasse.

59. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu kohaselt on liikmesriikidel siiski lubatud kehtestada erinorme, kaldudes kõrvale eespool lõikudes ette nähtust, nimelt näha maksukohustuslase jaoks ette võimalus või kohustus iga „tegevusvaldkonna” puhul pidada individualiseeritud ja selles tähenduses eraldi arvestust (punktid a ja b) või ka maha arvata kõikide kasutatud kaupade ja teenuste või neist osa „tegeliku kasutamise” alusel (punkt c), aga samuti maha arvata peamine osa või lubada seda, kusjuures teine valik viitab võimalusele maha arvata muud osad (punkt d).

60. Kokku võttes seisneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu – mis on eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmanda küsimuse ese – eesmärk nimelt täpsemalt selles, et lubada liikmesriikidel maksukohustuslase tegevuse eripära arvestades saada täpsemaid tulemusi kui need, mida võib saada osameetodi abil<sup>51</sup>, arvestades direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kasulikkude mõju ning ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid, nagu neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõte.<sup>52</sup>

61. Nagu märkis Ühendkuningriigi valitsus, saab isegi nende alternatiivsete valikute olemasolul tõdeda, et osalise mahaarvamise süsteemi puhul ei ole alati võimalik, et käibemaksu osa, mida võib tagasi nõuda ahelas eelnevalt tehtud kuludelt, ning nende kulude tegelik kasutamine ahelas järgnevates tehingutes on täiesti täpses vastavuses.

### 4. Küsimus, kas kuues direktiiv kohustab kohaldama „ülemaailmset osa”

62. Nagu ilmneb eespool esitatud argumentidest, mida rõhutasid nii LCL kui ka Prantsusmaa valitsus ja komisjon, ei anna kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 2 ja 5 ning artikkel 19 sõnaselget vastust küsimusele, kas liikmesriigis asuva äriühingu peamine tegevuskoht peab oma mahaarvatava osa arvutamisel arvesse võtma oma teistes liikmesriikides asuvate filiaalide käivet.

63. Väga üldiselt on nii „ülemaailmse osa” kaitsjad kui ka vastased esitanud rohkelt argumente, millega ühed püüavad tõendada, et selline arvessevõtmine on kuuenda direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi neutraalse kohaldamise põhimõttest tulenevalt ja selle alusel kohustuslik, ning teised, et see on välistatud, arvestades kõnealuse süsteemi territoriaalset kehtivust ja praktilisi probleeme, mida selle rakendamine tekitaks nii maksukohustuslaste kui ka kontrolli teostavate maksuhaldurite jaoks.

50 — 6. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-98/07: Nordania Finans ja BG Factoring (EKL 2008, lk I-1281, punkt 20, milles on üle võetud kohtujurist Bot' ettepanek).

51 — Vt selle kohta 18. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-488/07: Royal Bank of Scotland (EKL 2008, lk I-10409, punkt 24).

52 — 8. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-511/10: BLC Baumarkt (punktid 15 ja 16).



64. Nagu aga nähtub eespool esitatud analüüsist, sõltub sellise liikmesriigis asuva äriühingu nagu LCL ja teistes liikmesriikides asuvate filiaalide tehtud tehingutega seoses mahaarvamisõiguse teostamise konkreetne kord, samuti nagu selle õiguse ulatus suuresti teatud hulgast valikutest, mis on vabalt teinud liikmesriigid, kelle ees nad on maksukohustuslased, ning eelkõige<sup>53</sup> valikutest kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 ette nähtud mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise ühe või teise meetodi vahel. Selle sättega on liikmesriikidele jäetud kindel kaalutlusruum<sup>54</sup> mahaarvamisõiguse korraldamiseks maksukohustuslaste tegevuse spetsiifilistele tunnustele kõige paremini kohandatud viisil, eesmärgiga tagada võimalikult täpselt käibemaksu neutraalsus.

65. Kuna liidu õiguses puuduvad sellekohased sõnaselged normid, on kõigepealt ja ennekõike siseriiklike pädevate asutuste ja kohtute ülesanne kuuenda direktiivi artiklis 17 kehtestatud piirides ja ühisele käibemaksusüsteemile omaseid, direktiiviga kehtestatud põhimõtteid järgides kindlaks määrata konkreetne kord, kuidas teostatakse mahaarvamisõigust, mis peab olema maksukohustuslastel, kes – nagu LCL väidab – ostavad liikmesriigis kaupu või teenuseid, mida kasutatakse teistes liikmesriikides asuvate filiaalide poolt tehtavate, ahelas järgnevate tehingute jaoks.

66. Peale selle rõhutas LCL oma vastuses eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmandale küsimusele sisuliselt, et tal ei ole võimalik moodustada eraldi tegevusvaldkondi, arvestades põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal mahaarvamisõiguse suhtes kehtinud siseriikliku õigust, milles ei tehtud mingit vahet olenevalt äriühingute vormist.<sup>55</sup>

67. Nagu nähtub eespool analüüsitud Euroopa Kohtu praktikast, peab mahaarvamisõigus põhimõtteliselt võimalikult suures ulatuses vastama käibemaksule, mis on ahelas eelnevalt makstud nende kaupade ja teenuste ostmiselt, mida kasutatakse maksust vabastatud tehingute jaoks. See nõue ei tähenda siiski tingimata, et liikmesriigid on kohustatud sätestama, et maksukohustuslasest äriühingu mahaarvatava osa arvutamisel, mis on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses ja teises lõigus ning artiklis 19, tuleb süstemaatiliselt arvesse võtta äriühingu kogukäivet ehk nii peamise tegevuskoha kui ka kõikide tema teistes liikmesriikides asuvate filiaalide käivet, ohustades seeläbi – nagu seisukohad esitanud liikmesriikide valitsused ja komisjon rõhutasid – moonutada osalise mahaarvamise tähendust.

68. Sellega seoses tuleb toonitada, nagu Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon tegid oma kirjalikes seisukohtades, et LCL argumentidega soovitakse paluda Euroopa Kohtul määratleda üldiselt teoreetilised põhimõtted, mis peavad kehtima osalise mahaarvamise kindlaksmääramise suhtes juhul, kui liikmesriigis asuv äriühing koondab peamisesse tegevuskohta kulud, mis on tehtud tehingute jaoks, mida tema filiaalid teevad teistes liikmesriikides, ilma et ta esitaks vähimaidki arvandmeid<sup>56</sup> ühiste kulude kogusumma ega neid kasutavate filiaalide maksustatavate tehingute osakaalu kohta ega vähimatki teavet Euroopa Kohtu praktikas nõutava otsese ja vahetu seose kohta peamise tegevuskoha poolt tehtud, ahelas eelnevate kulutuste ja filiaalide tehtud, ahelas järgnevate tehingute vahel, mille alusel tekib mahaarvamisõigus.

69. Käibemaksu mahaarvamise õiguse kaotamine, millega LCL ei nõustu, on juhuslikku laadi, kuna see sõltub lisaks erinevate asjaomaste liikmesriikide tehtud valikutele, mida on eespool mainitud, maksustatavate tehingute suhtelisest mahust võrreldes maksust vabastatud tehingutega, mille on vastavalt teinud äriühingu peamine tegevuskoht ja filiaalid, ning peamise tegevuskoha poolt oma filiaalide jaoks tehtud ühiste kulutuste mahust.

53 — Siinkohal tuleb sellega seoses meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 13 C osa võimaldab liikmesriikidel anda oma maksukohustuslastele artikli 13 B osa punktis d nimetatud tehingute maksustamise suhtes valikuõiguse, eeldusel et selle valikuõiguse teostamine, mille liikmesriik on võinud anda, ei kuulu üksnes maksukohustuslase pädevusse; vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Becker, punkt 38; eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 18, ning eespool viidatud kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, punktid 44–47.

54 — Vt selle kohta eespool viidatud Stemmer, W..

55 — Eraldiseisvaid tegevusvaldkondi käsitleva Prantsuse kohtupraktika ja õigusteooria kohta vt eelkõige Tournès, Ph, „Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts”, *RJF*, 2000, nr 2, lk 99.

56 — Nagu ilmneb Cour administrative d'appel de Paris' 8. detsembri 2006. aasta otsusest.



70. Vastupidi LCL väidetele ei saa asuda seisukohale, et filiaalide käibe arvesse võtmata jätmine tooks kaasa äriühingute ebavõrdse kohtlemise – mis on omakorda vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega – vastavalt sellele, kas neil on filiaalid ainult asukoha liikmesriigis või teistes liikmesriikides, või ka filiaalidega ja ilma filiaalideta äriühingute ebavõrdse kohtlemise.<sup>57</sup>

71. Äriühing, kelle peamine tegevuskoht ja filiaalid on ühesainsas liikmesriigis, ei ole kuuenda direktiiviga kehtestatud objektiivse süsteemi suhtes samas olukorras kui äriühing, kellel on filiaale teistes liikmesriikides. Esimene on nimelt üldjuhul maksukohustuslane ainult ühes liikmesriigis ja kuulub seetõttu ainult selle liikmesriigi käibemaksualaste õigusnormide territoriaalsesse kohaldamisalasse, samas kui teine on maksukohustuslane nii mitmes liikmesriigis, kui mitmes asuvad tema filiaalid<sup>58</sup>, ning seega kuulub ta maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramist arvestades iga kõnealuse liikmesriigi käibemaksualaste õigusnormide territoriaalsesse kohaldamisalasse.

72. Lisaks tuleb samamoodi märkida, et äriühing, kellel on filiaalid, ei ole üldjuhul käibemaksu seisukohalt ja FCE Banki kohtupraktikat arvestades samas olukorras kui emattevõtja oma tütarettevõtjate suhtes.<sup>59</sup> Nagu Euroopa Kohus on märkinud, võib isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ning organisatsiooniliste sidemete kaudu omavahel tihedalt seotud, käsitada vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 4 üheainsa maksukohustuslasena üksnes juhul, kui nad asuvad ühe ja sama liikmesriigi territooriumil.<sup>60</sup>

73. Lõpuks on Euroopa Kohus samuti rõhutanud, et maksukohustuslased võivad vabalt valida organisatsioonilise ülesehituse ja tehingute tegemise viisi, mida nad peavad oma majandustegevuse jaoks ja oma maksukohustuste piiramiseks kõige sobivamaks<sup>61</sup>, ning selle alla kuulub ka kontserni korraldus ja kulude jaotus.

74. Sellest lähtuvalt tuleks vastuseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele otsustada, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 5 ning artiklit 19 tuleb tõlgendada nii, et need ei kohusta liikmesriike sätestama, et nende territooriumil asuva äriühingu mahaarvatava osa arvutamisel võetakse arvesse kõnealuse äriühingu nende filiaalide käivet, mis asuvad teistes liikmesriikides.

### *C. Liikmesriigis asuva äriühingu peamise tegevuskoha mahaarvatava osa arvutamisel kolmandates riikides asuvate filiaalide käibe arvessevõtmine (teine küsimus)*

75. Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul samuti selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkte a ja c<sup>62</sup> silmas pidades peab liikmesriigis asuv äriühing oma mahaarvatava osa arvutamisel arvesse võtma oma kolmandates riikides asuvate filiaalide käivet ning järelikult ja seega sisuliselt, kas esimesele küsimusele seoses teistes liikmesriikides asuvate filiaalidega antud vastus kehtib ka kolmandates riikides asuvate filiaalide suhtes.

57 — Vt selle kohta ka kohtujuristi ettepanek eelotsusetaotluse esitanud kohtus, lk 924.

58 — Vt selle kohta 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-244/08: komisjon vs. Itaalia.

59 — Vt selle kohta eelkõige 20. juuni 1991. aasta otsus kohtuasjas C-60/90: Polysar Investments Netherlands (EKL 1991, lk I-3111, punktid 9–17); 14. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-142/99: Floridienne ja Berginvest (EKL 2000, lk I-9567, punkt 19); 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-240/99: Skandia (EKL 2001, lk I-1951, punktid 43 ja 44); Euroopa Kohtu 12. juuli 2001. aasta määrus kohtuasjas C-102/00: Welthgrove (EKL 2001, lk I-5679, punkt 16) ning eespool viidatud kohtuotsus RBS Deutschland Holdings, punkt 50.

60 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Polysar Investments Netherlands, punkt 15; vt samuti 22. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-162/07: Ampliscientifica ja Amplifin (EKL 2008, lk I-4019, punktid 17–23).

61 — Eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 73; 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International (EKL 2001, lk I-7257, punkt 33) ning eespool viidatud kohtuotsus RBS Deutschland Holdings, punktid 53 ja 54.

62 — Direktiivi 2006/112 artikli 169 punktide a ja c kohta vt 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-582/08: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 2010, lk I-7195, punktid 25 ja 31).

76. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktis a on ette nähtud, et liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse maha arvata või tagasi saada käibemaks, mis kuulub tasumisele kaupadelt ja teenustelt, mida kasutatakse seoses „teises riigis” tehtavate tehingutega, mis oleksid kõlblikud maksu mahaarvamiseks, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil.

77. Küsimus, kas teenused on osutatud „teises riigis”, tuleb lahendada kuuenda direktiivi artikliga 9 kehtestatud normide alusel.<sup>63</sup> Käesoleval juhul on kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e viiendas taandes<sup>64</sup> täpsustatud, et teises liikmesriigis või kolmandas riigis asuvale kliendile panga- ja finantstehingute osutamise koht on kliendi asukoht või püsiv tegevuskoht.

78. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõike 3 punktis c on omakorda ette nähtud, et liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse maha arvata või tagasi saada käibemaks, mis kuulub tasumisele kaupadelt ja teenustelt, mida kasutatakse seoses tehinguga, mis on maksust vabastatud artikli 13 B osa punkti a ja punkti d alapunktide 1–5<sup>65</sup> kohaselt, muu hulgas siis, kui klient asub väljaspool ühendust.

79. Kolmandasse riiki eksportimiseks ette nähtud kaup on seega määratletud samamoodi nagu vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punktile a ja artikli 9 lõike 2 punktile e „teises riigis” osutatud teenused.

80. Nendest sätetest järeldub, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis a ja punkti d alapunktides 1–5 sisalduva loetelu kohaldamisalasse kuuluvate maksust vabastatud panga- ja finantsteenuste ekspordile kohaldatakse õigust käibemaks maha arvata või tagasi saada üksnes juhul, kui need on ette nähtud kolmandates riikides asuvatele klientidele.

81. Käesoleval juhul ilmneb siiski toimikust, et LCL nõuab mitte mahaarvamiseõigust seoses tehingutega, mis tema peamine tegevuskoht on teinud kolmandates riikides asuvate klientide jaoks, ehk peamise tegevuskoha osutatud panga- ja finantsteenuste ekspordiga, vaid seda, et peamise tegevuskoha mahaarvatava osa arvutamisel võetakse arvesse tema kolmandates riikides asuvate filiaalide käivet. Kuna põhikohtuasjas kõne all olev olukord ei kuulu nende sätete kohaldamisalasse, ei saa need mõjutada vastust, mis tuleb anda eelotsusetaotluse esitanud kohtu teisele küsimusele.

82. Neil asjaoludel ja kuivõrd teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul täpsustada, kas esimesele küsimusele seoses teistes liikmesriikides asuvate filiaalidega antud vastus kehtib ka kolmandates riikides asuvate filiaalide suhtes, tuleks otsustada, et samamoodi nagu liikmesriik ei ole kohustatud sätestama, et selle liikmesriigi maksukohustuslasest äriühingu mahaarvatava osa arvutamisel võetakse arvesse äriühingu nende filiaalide käivet, mis asuvad teistes liikmesriikides, ei ole liikmesriik samadel põhjustel kohustatud sätestama, et arvesse võetakse kõnealuse äriühingu nende filiaalide käivet, mis asuvad kolmandates riikides.

83. Pidades silmas eitavat vastust, mille ma pakun välja eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele kahele küsimusele, ei ole vaja vastata tema kolmandale ja neljandale küsimusele.

63 — 2. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-377/08: EGN (EKL 2009, lk I-5685, punktid 23–34).

64 — Vt nüüd direktiivi 2006/112 artikli 56 lõike 1 punkt e.

65 — Vt nüüd direktiivi 2006/112 artikkel 135.

## V. Ettepanek

84. Eespool esitatud analüüsi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Conseil d'État' eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõikeid 2, 3 ja 5 ning artiklit 19 tuleb tõlgendada nii, et need ei kohusta liikmesriike sätestama, et nende territooriumil asuva äriühingu mahaarvatava osa arvutamisel võetakse arvesse kõnealuse äriühingu nende filiaalide käivet, mis asuvad teistes liikmesriikides või kolmandates riikides.