



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

18. oktoober 2018*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 168 ja 173 –
Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Sõidukite liisimise tehingud – Kaubad ja teenused, mida
kasutatakse korraga nii maksustatavates kui ka maksuvabades tehingutes –
Mahaarvamisoiguse tekkimine ja kohaldamisala – Mahaarvatav osa

Kohtuasjas C-153/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supreme Court of the United Kingdom'i (Ühendkuningriigi kõrgeim kohus) 22. märtsi 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 27. märtsil 2017, menetluses

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

versus

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: viienda koja president E. Regan kuuenda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud C. G. Fernlund (ettekandja) ja S. Rodin,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikku menetlust ja 8. veebruari 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, esindajad: N. Shaw, QC, ja *barrister* M. Jones, keda volitas *solicitor* A. Brown,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Brandon, keda abistasid O. Thomas, QC ja *barrister* A. Mannion,
- Euroopa Komisjon, esindajad: N. Gossement ja R. Lyal,

olles 3. mai 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: inglise.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 168 ja 173 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customsi (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „maksuhaldur“) ja Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (edaspidi „VWFS“) vahelises kohtuvaidluses meetodi üle, mida kohaldada, et määrata kindlaks tagasimaksmisele kuuluv osa sisendkäibemaksust, mille asjaomane äriühing maksis oma tegevuse selle osa raames, mis seisneb sõiduautode liisimises.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi 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.“
- 4 Direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti b kohaselt tuleb liikmesriikidel vabastada käibemaksust „krediidi andmine ja läbirääkimine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt“.
- 5 Sama direktiivi artikkel 168 sätestab:

„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;

b) artikli 18 punkti a ja artikli 27 kohaselt kaubatarnete ja teenuste osutamise käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

c) artikli 2 lõike 1 punkti b esimese alapunkti kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;

d) artiklite 21 ja 22 kohaselt kaupade ühendusesisese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.“

6 Direktiivi artikkel 173 sätestab:

„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.

Nimetatud osa määratakse artiklite 174 ja 175 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

2. Liikmesriigid võivad võtta järgmised meetmed:

- a) lubada maksukohustuslasel mahaarvatav osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust;
- b) kohustada maksukohustuslast mahaarvatavat osa määrama iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust;
- c) lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;
- d) lubada maksukohustuslasel lõike 1 esimeses lõigus nimetatud korras käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema;
- e) näha ette, et kui maksukohustuslase poolt mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksu summa on tühine, seda ei arvestata.“

Ühendkuningriigi õigus

- 7 Käibemaksudirektiivi sätteid, mis käsitlevad sisendkäibemaksu mahaarvamist, võeti Ühendkuningriigi õigusse üle 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artikliga 26 ning 1995. aasta käibemaksumääruse (Value Added Tax Regulations 1995) artiklitega 101 ja 102. Nimetatud määruse artikli 101 lõike 2 punktis d on sätestatud mahaarvamiseõiguse kindlaksmääramise tavameetod.
- 8 Erandi sellest tavameetodist sätestab nimetatud määruse artikkel 102, mis lubab maksuhalduril sisendkäibemaksu mahaarvatava osa kindlaksmääramisel kohaldada erimeetodit.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 9 VWFS on finantseerimisühing, mille ainuosanik on Volkswagen Financial Services AG ja mis kuulub kontserni Volkswagen AG. See kontsern toodab ja müüb erinevate kaubamärkide sõiduautosid nagu Volkswagen, Audi ja Škoda.
- 10 VWFSi pakutavat finantseerimist saab kasutada üksnes nimetatud kontserni kaubamärke kandvate sõiduautode omandamiseks. Lisaks finantseerimisteenuste pakkumisele osaleb see äriühing kõnealuseid kaubamärke kandvate sõidukite turustamises, koolitades edasimüüjate müügipersonali. Selle tegevusega seotud kulud lisatakse aga VWFSi üldeelarvesse ega kajastata arvetel, mis esitatakse kontserni teistele ettevõtjatele, kes olles küll sama äriühingute kontserni osa, ei kuulu koos VWFSiga kontserni kui terviku suhtes kohaldatava käibemaksuga maksustamise korra alla.

- 11 VWFS tegutseb mitmes sektoris, muu hulgas jaesektoris. Selles sektoris pakub kõnealune äriühing nii ettevõtjatele kui ka üksikisikutele kolme liiki tooteid, mille hulgas on ka sõiduautode liisimine. Liisingulepingu sõlmimisel ostab VWFS edasimüüjalt sõiduki ja annab selle kliendi valdusse, tingimusel et sõiduki omand läheb kliendile üle alles siis, kui kõik osamaksed on lepingu lõpuks tasutud.
- 12 Ühendkuningriigi õigusnormide kohaselt loetakse VWFS sellise lepingu sõlmimisel lepingu esemeks oleva sõiduki tarnijaks ja see leping peab sisaldama muu hulgas tingimust, mille kohaselt on sõiduk rahuldava kvaliteediga. Seega ei piirdu asjaomase äriühingu osutatav teenus krediidi andmisega, vaid hõlmab ka sõidukit ennast puudutavat tugiteenust, nagu sõiduki kvaliteedi kohta esitatud kaebuste menetlemine.
- 13 Sellise liisingulepingu tingimuste kohaselt vastab sõiduki omandamisel VWFSile makstud hind sellele, mida VWFS maksis edasimüüjale ilma juurdehindluseta. Seevastu „finantseerimise“ tehingut puudutava intressimäära kindlaksmääramisel lisab VWFS enda finantseerimiskuludesse marginaali üldkulude jaoks, juurdehindluse ning halbade laenude katte. Seega, vastavalt raamatupidamise korrale, mida VWFS seda liiki tehingute jaoks kasutab, sisaldub tagasimaksete intress käibes, erinevalt osast, mis puudutab sõiduki ostuhinna tagasimakseid.
- 14 Pooled on ühel meelel selles, et kuigi tegemist on ühe äritehinguga, hõlmab liisinguleping Ühendkuningriigi käibemaksuõiguse seisukohast mitut eraldiseisvat tehingut, mille hulgas on esiteks sõiduki kättetoimetamine, mis on maksustatav tehing, ja teiseks krediidi andmine, mis on maksuvaba tehing.
- 15 Mis puudutab VWFSi poolt kõigi nende tehingute eest tasutud sisendkäibemaksu, siis üks osa sellest puudutab eranditult kas maksustatavaid tehinguid või maksust vabastatud tehinguid ja teine osa tehinguid, mis puudutavad neid mõlemaid. Viimati nimetatud käibemaksu nimetatakse Ühendkuningriigis nn jääkkäibemaksuks. Konkreetsemalt on see seotud igapäevaste üldkuludega, nagu töötajate koolitamise ja värbamisega seotud kulud, nende toitlustuskulud, IT-süsteemide hooldamise ja täiendamise kulud ning kulud, mis on seotud ruumide ja kontoritarvetega. Võttes arvesse, et VWFS on osaliselt käibemaksu tasumisest vabastatud ettevõtja, on pooled eri meelt selles, millises ulatuses on VWFSil õigus jääkkäibemaksu maha arvata.
- 16 Selleks et määrata kindlaks mahaarvamisele kuuluva sisendkäibemaksu summa, leppis VWFS maksuhalduriga kokku „osalise mahaarvamise erimeetodi“. Selle meetodi kohaselt on mahaarvatav ainult maksustatavate tehingute tegemiseks tasutud sisendkäibemaks, samas kui maksuvabade tehingute tegemiseks tasutud maks seda ei ole.
- 17 2. veebruaril 2007 saatis VWFS maksuhaldurile kirja ettepanekuga, et selle erimeetodi kohaselt jaotataks jääksisendkäibemaks tema tegevusvaldkondade vahel proportsionaalselt iga valdkonna käibega, mis arvutatakse siiski ilma liisingulepingute raames müüdud sõidukite väärtust arvesse võtmata. Seejärel kasutatakse konkreetset metoodikat igas valdkonnas mahaarvatava jääkkäibemaksu summa kindlaksmääramiseks.
- 18 Maksuhalduri ja VWFSi vaheline vaidlus seisneb selles, millises ulatuses tuleb jaemüügisektorile eraldatud jääkkäibemaksu pidada erimeetodi kohaselt selliseks, mida VWFS „kasutab või kavatseb kasutada“ selles sektoris maksustatavate tehingute tegemiseks.
- 19 Sellega seoses pakub VWFS välja, et ta lähtub selles sektoris maksustatavate tehingute ja kogu tehingute arvu vahelisest suhtest. Tema meetodi kohaselt tuleks liisingutehinguid vaadelda kahe erineva tehinguna, millest üks on maksustatav ja teine maksuvaba, ning tehingute arv ei vasta mitte lepingute arvule, vaid nende lepingute alusel tavapäraselt iga kuu tehtavate maksete arvule.

- 20 Maksuhaldur leiab omakorda, et iga liisingulepingutele eraldatud jääkkäibemaksu summa tuleb jagada maksustatavate ja maksuvabade tehingute vahel vastavalt nende väärtusele, kuid jättes arvestamata sõiduki esmase väärtuse tarnimisel. Kuna liisingutehingu väärtus omistatakse suures osas maksuvabadele finantseerimistehingutele, on tagastatav vaid jääkkäibemaksu see osa, mis puudutab nende lepingute alusel tehtud muid maksustatavaid tehinguid, nagu hüvitis ennetähtaegse tagastamise puhul ja väljaostuõigusega seotud kulud.
- 21 16. juunil 2008 väljastas maksuhaldur VWFSile tasumisele kuuluva käibemaksu kohta maksuteate, lähtudes temapoolsest mahaarvamisoiguse tõlgendamisest. Seejärel tegi maksuhaldur 30. septembril 2008 otsuse, milles määras kindlaks maksubaasi.
- 22 VWFS vaidlustas selle maksuteate First-tier Tribunal'is (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik), kes rahuldab tema kaebuse 18. augustil 2011 tehtud kohtuotsusega.
- 23 Maksuhaldur esitas selle kohtuotsuse peale kaebuse Upper Tribunalile (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja kaubanduskolleegium), Ühendkuningriik). 12. novembri 2012. aasta otsusega rahuldab see kohus kõnealuse kaebuse.
- 24 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales (tsiviilosakond), Ühendkuningriik) rahuldab 28. juulil 2015 tehtud otsusega appellatsioonkaebuse, mille VWFS selle kohtuotsuse peale esitas.
- 25 Eelotsusetaotluse esitanud Supreme Court of the United Kingdom (Ühendkuningriigi kõrgeim kohus) andis 23. detsembril 2015 maksuhalduri kassatsioonkaebusele menetlusloa ning seda arutati 3. novembril 2016.
- 26 Neil asjaoludel otsustas Supreme Court of the United Kingdom (Ühendkuningriigi kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kui liisingutehingutega (mis hõlmavad maksuvabasid finantseerimistehinguid ja maksustatavaid autode valduse üleandmise tehinguid) seotud üldkulud sisalduvad ainult maksukohustuslase osutatavate maksuvabade finantseerimistehingute hinnas, siis kas maksukohustuslasel on õigus neilt kuludelt sisendkäibemaks tervikuna või osaliselt 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 käibemaksudirektiivi 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 valduse ülendamisega,
- 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 autode valduse üleandmise tehingute hinnas?

4. Kas see on põhimõtteliselt õiguspärane, kui maksustatavaid autode valduse üleandmise tehinguid (või nende väärtust) ei võeta käibemaksudirektiivi artikli 173 lõike 2 punkti c alusel kehtestatud erimeetodi puhul arvesse?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 27 Nelja küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 168 ja artikli 173 lõike 2 punkti c tuleb tõlgendada nii, et esiteks, isegi kui selliste vallasasjade liisingutehingutega, nagu on käsitluse all põhikohtuasjas, seotud üldkulud ei kajastu mitte asja valduse üleandmisel kliendi poolt tasumisele kuuluvas summas ehk tehingu maksustatavas osas, vaid tehingu „finantseerimise“ osa kohaselt tasumisele kuuluva intressi summas ehk tehingu maksuvabas osas, tuleb neid üldkulusid käibemaksuga maksustamise eesmärgil sellest hoolimata pidada müügihinna moodustavaks komponendiks, ja et teiseks võivad liikmesriigid kohaldada jaotamismeetodit, mis ei võta arvesse kõnealuse asja algset väärtust selle tarnimisel.

Sissejuhatavad märkused

- 28 Kõigepealt tuleb kindlaks määrata, kas käibemaksu seisukohast erinevaid tehinguid, mis kuuluvad liisinguteenuste osutamise juurde, nagu on kõne all põhikohtuasjas, see tähendab finantseerimise võimaldamist ja sõidukite valduse üleandmist tuleb käsitada eraldiseisvate tehingutena, mida maksustatakse eraldi, või ühe kompleksse tehinguna, mis koosneb mitmest osast.
- 29 Tulenevalt Euroopa Kohtu praktikast, kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjasse puutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et teha kindlaks, kas käibemaksuga maksustamise eesmärgil on tegemist kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega (18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Euroopa Kohus on samuti leidnud, et ühelt poolt tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 1 lõikest 2, et üldjuhul tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks ning et teiselt poolt – vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist – ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada. Tegemist on ühe sooritusega, 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 (vt selle kohta 14. aprilli 2016. aasta kohtumäärus Gabarel, C-555/15, ei avaldata, EU:C:2016:272, punkt 44, ja 4. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punktid 37 ja 38 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Lisaks on ühe teenusega tegemist siis, kui ühte või mitut osa tuleb pidada põhiteenuseks, samas kui ülejäänud osi tuleb pidada aga üheks või mitmeks kõrvalteenuseks, mida maksustatakse samamoodi kui põhiteenust. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eelkõige siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 ELTL artikliga 267 kehtestatud koostöö raames on liikmesriikide kohtute ülesanne teha kindlaks, kas see mingil konkreetsel juhul on nii, ning hinnata selles osas lõplikult fakte (10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt, C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 33 Selleks et teha kindlaks, kas kaubandustehing koosneb käibemaksuga maksustamise eesmärgil mitmest sõltumatust sooritusest või ühestainsast sooritusest, peab liikmesriigi kohus selgitama välja asjaomase tehingu iseloomulikud tunnused, võttes arvesse tehingu majanduslikku eesmärki ja selle adressaatide huve (vt selle kohta 8. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, punktid 28 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Käsitletaval juhul leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et iga sõidukite liisinguleping koosneb mitmest eraldiseisvast sooritusest, see tähendab esiteks sõiduki valduse üleandmisest ja teiseks krediidi andmisest. Siinkohal tuleb tõdeda, et ei eelotsusetaotlusest ega Euroopa Kohtule esitatud seisukohtadest ei nähtu, et selline määratlus ei vasta eelnimetatud kriteeriumidele.
- 35 Nimelt, nagu Ühendkuningriigi valitsus on väitnud, näib kõnealune liisingutehingu osadeks jaotamine olevat kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, et kuigi käibemaksudirektiivi artiklis 135 ette nähtud maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt, ei tähenda see, kui laenuandja või laenuvõtja isikut ei ole täpsustatud, siiski seda, et väljendiga „krediidi andmine ja läbirääkimine“ nimetatud artikli lõike 1 punkti b tähenduses on silmas peetud üksnes laene ja krediite, mida annavad pangandus- ja finantseerimisasutused.
- 36 Järelikult võib asja ostuhinna tasumist osamaksetena, mis sisaldavad intressi, käsitada krediidi andmisena, mis on selle sätte alusel maksuvaba tehing, tingimusel et intressi maksmine ei kuulu asjade tarnimise või teenuste osutamise eest tehtava vastusoorituse hulka, vaid et tegemist on selle krediidi tagasimaksmisega (vt selle kohta 27. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, punktid 12, 13 ja 19).

Käibemaksust mahaarvatava osa arvutamise meetod

- 37 Esitatud ja käesoleva kohtuotsuse punktis 27 ümbersõnastatud küsimustele vastamiseks tuleb meelde tuletada Euroopa Kohtu praktikat, mis käsitleb käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimist ja ulatust.
- 38 Euroopa Kohus on juba leidnud, et tulenevalt käibemaksudirektiivi artiklist 168 on maksukohustuslasel põhimõtteliselt õigus tasutud sisendkäibemaks maha arvata, kui on tõendatud, et ta kasutab kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, oma maksustatavate tehingute tarbeks ja et neid kaupu või teenuseid tarnib talle või osutab mõni teine maksukohustuslane (vt selle kohta 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punktid 34 ja 35).
- 39 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab kõnealune maksukohustuslaste õigus endast Euroopa Liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet, mistõttu on see õigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata (vt selle kohta 22. juuni 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punktid 30 ja 31 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühtne käibemaksusüsteem kindlustab seega, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus on iseenesest käibemaksuga maksustatav (22. juuni 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punktid 32).
- 41 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on üldjuhul vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos, selleks et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust. Mahaarvamisõigus käibemaksu osas, mis makstakse kaupade ja teenuste soetamisel, eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulud moodustavad osa sellise

maksustatava müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamisõiguse (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 42 Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe osa. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Kõnealuses asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas käsitletavad üldkulud on otseselt ja vahetult seotud VWFSi kogu tegevusega, mitte aga üksnes teatud osaga sellest. Asjaolu, et VWFS otsustas neid kulusid arvata mitte maksustatavate tehingute hinna, vaid üksnes maksuvabade tehingute hinna sisse, seda faktituvastust kuidagi ei mõjuta.
- 44 Seega, kui kõnealuseid üldkulusid tõepoolest ja vähemalt teatud osas kanti selleks, et teha sõidukite valduse üleandmise tehinguid, mis on maksustatavad tehingud, kuuluvad nimetatud kulud sellisena nende tehingute hinna moodustavate komponentide hulka. Seega tekib käibemaksu mahaarvamise õigus vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 38–42 esitatud kaalutlustele.
- 45 Mis puudutab asjaolu, et põhikohtuasjas käsitletavad üldkulud ei kajastu nähtavalt sõidukite valduse üleandmise maksustatavate tehingute hinnas, siis tuleb tuua esile, et majandustehingute tulemus ei oma mahaarvamisõiguse seisukohalt tähtsust, tingimusel et tegevus ise on käibemaksuga maksustatud (22. juuni 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 46 Nimelt, nagu Euroopa Kohus on juba leidnud, tuleb käibemaksu mahaarvamise õigus tagada nii, et see ei sõltuks eelkõige maksukohustuslase majandustegevuse tulemust puudutavast kriteeriumist, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 ja mille kohaselt on maksukohustuslane „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“ (5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 44).
- 47 Ent mahaarvamisõiguse ulatus muutub olenevalt sellest, milleks vastavat kaupa või teenust kasutatakse. Nimelt, kui kaupu ja teenuseid on ette nähtud kasutada ainult üksi maksustatavateks tehinguteks, siis võib maksukohustuslane maha arvata kogu maksu, mis on tasutud nende soetamiselt või tarnelt, mitme kasutusotstarbega kaupade kohta on aga käibemaksudirektiivi artikli 173 lõikes 1 sätestatud, et mahaarvamisõigus on piiratud käibemaksu selle osaga, mis on seotud selliste neid kaupu ja teenuseid kasutades tehtud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata (vt selle kohta 9. juuni 2016. aasta kohtuotsus Wolfgang und Dr Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 25).
- 48 Kuna kõnealuses asjas puudutavad VWFSi jaemüügisektori üldkulud kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse samal ajal tehingutes, mis annavad mahaarvamisõiguse, ja tehingutes, mis mahaarvamisõigust ei anna, tuleb mahaarvatav osa kindlaks määrata vastavalt selle direktiivi asjakohastele sätetele.
- 49 Käibemaksudirektiivi artikli 173 lõike 1 teise lõigu kohaselt määratakse mahaarvatav osa käibest lähtudes üldreeglina selle direktiivi artiklite 174 ja 175 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

- 50 Samas võivad liikmesriigid kõnealuse direktiivi artikli 173 lõike 2 punkti c sätete kohaselt lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema.
- 51 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et liikmesriigid võivad tänu sellele sättele kohaldada konkreetsele tehingule käibel põhinevast meetodist erinevat meetodit või jaotuspõhimõtet, tingimusel et rakendatav meetod tagab tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa täpsema kindlaksmääramise kui see, mis oleks saadud käibel põhinevat meetodit kasutades (8. novembril 2012. aasta kohtuotsus BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 24).
- 52 Iga liikmesriik, kes otsustab lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema, peab seega tagama, et mahaarvamisõiguse arvutamise meetod võimaldab teha võimalikult täpselt kindlaks selle käibemaksu osa, mis on seotud tehingutega, mis annavad mahaarvamisõiguse. Nimelt nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, et mahaarvatava osa arvutamise meetod peegeldaks objektiivselt seda osa segakasutuses kaupade ja teenuste ostmisel tehtud tegelikest kulutustest, mida saab seostada tehingutega, mis annavad mahaarvamisõiguse (vt selle kohta 10. juuli 2014. aasta kohtuotsus Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punktid 30 ja 31).
- 53 Selle kohta on Euroopa Kohus siiski täpsustanud, et valitud meetod ei pea tingimata olema võimalikult täpne, vaid et – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 51 – see peab võimaldama tagada käibel põhineva jaotuspõhimõtte kasutamisest saadud tulemusest täpsema tulemuse (vt selle kohta 9. juuni 2016. aasta kohtuotsus Wolfgang und Dr Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 33).
- 54 Euroopa Kohus on 10. juuli 2014. aasta kohtuotsuse Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056) punktis 33 seoses sõiduautode sektoris liisinguteenuseid pakkuva pangandusasutusega tõepoolest leidnud, tingimusel, et liikmesriigi kohus seda kontrollib, et kuigi selliste tehingute tegemiseks panga poolt võib vaja olla kasutada teatavaid segakasutuses kaupu või teenuseid, nagu ehitised, elektritarbimine või teatavad järelevalveteenused, on see kasutamine ennekõike seotud klientidega sõlmitud liisingulepingute alusel laenuvahendite finantseerimisega ja lepingute täitmise korraldamisega, mitte sõidukite klientide valdusse andmisega.
- 55 Neil konkreetsetel asjaoludel järeldas Euroopa Kohus kõnealuse kohtuotsuse punktis 34, et mahaarvatava osa arvutamine käibel põhineva meetodi abil, mis võtab arvesse summasid, mis on seotud selle osaga klientide makstud liisingutasust ja mis saadi sõidukite müügihinna kompensatsioonina, toob endaga kaasa selle, et mahaarvatava sisendkäibemaksu osa ei ole võimalik kindlaks teha nii täpselt nagu selle meetodi abil, mis põhineb üksnes sellel liisingutasude osal, mis vastab intressile, mis katab liisinguandja poolt laenuvahendite finantseerimise ja lepingute täitmise korraldamisega seotud kulud, kuna kahe nimetatud tegevusega seoses on vaja kasutada segakasutuses kaupu ja teenuseid, et teha autotööstuse sektoris liisingutehinguid.
- 56 Samas ei saa Euroopa Kohtu arutluskäigust liisingutehingute kohta, mida käsitleti 10. juuli 2014. aasta kohtuotsuse Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056) aluseks olnud kohtuasjas, tuletada, et käibemaksudirektiivi artikli 173 lõike 2 punkt c lubab liikmesriikidel üldiselt kohaldada sõiduautode sektoris kõikide selliste sarnaste tehingute suhtes, nagu põhikohtuasjas käsitletavat liisingutehingud, jaotamise meetodit, mis ei võta arvesse sõiduki väärtust selle tarnimisel.
- 57 Täpsemalt, võttes arvesse mahaarvamisõiguse põhimõttelist tähtsust, millele on tähelepanu juhitud käesoleva kohtuotsuse punktis 39, siis juhul, kui mahaarvatava osa arvutusmeetod ei arvesta üldkulude ühe osa tegelikku ja märkimisväärset kasutamist mahaarvamisõiguse andvates tehingutes, ei peegelda selline arvutusmeetod objektiivselt seda osa segakasutuses kaupade ja teenuste ostmisel tehtud tegelikest kulutustest, mida saab nende tehingutega seostada. Järelikult ei taga selline arvutusmeetod täpsemat jaotamist kui see, mis tuleneb käibel põhineva jaotusmeetodi kohaldamisest.

- 58 Seega peab käsitletavas asjas liikmesriigi kohus kontrollima, kas maksuhalduri kohaldatav käibemaksu mahaarvatava osa arvutusmeetod võtab arvesse üldkulude ühe osa tegelikku ja märkimisväärset kasutamist mahaarvamisõiguse andvates tehingutes.
- 59 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 168 ja artikli 173 lõike 2 punkti c tuleb tõlgendada nii, et esiteks, isegi kui selliste vallasasjade liisingutehingutega, nagu on käsitlese all põhikohtuasjas, seotud üldkulud ei kajastu mitte asja valduse üleandmisel kliendi poolt tasumisele kuuluvas summas ehk tehingu maksustatavas osas, vaid tehingu „finantseerimise“ osa kohaselt tasumisele kuuluva intressi summas ehk tehingu maksuvabas osas, tuleb neid üldkulusid käibemaksuga maksustamise eesmärgil sellest hoolimata pidada müügihinna moodustavaks komponendiks, ja et teiseks ei või liikmesriigid kohaldada jaotamismeetodit, mis ei võta arvesse kõnealuse asja algset väärtust selle tarnimisel, kui see meetod ei taga täpsemat jaotamist kui see, mis tuleneb käibel põhineva jaotusmeetodi kohaldamisest.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 168 ja artikli 173 lõike 2 punkti c tuleb tõlgendada nii, et esiteks, isegi kui selliste vallasasjade liisingutehingutega, nagu on käsitlese all põhikohtuasjas, seotud üldkulud ei kajastu mitte asja valduse üleandmisel kliendi poolt tasumisele kuuluvas summas ehk tehingu maksustatavas osas, vaid tehingu „finantseerimise“ osa kohaselt tasumisele kuuluva intressi summas ehk tehingu maksuvabas osas, tuleb neid üldkulusid käibemaksuga maksustamise eesmärgil sellest hoolimata pidada müügihinna moodustavaks komponendiks, ja et teiseks ei või liikmesriigid kohaldada jaotamismeetodit, mis ei võta arvesse kõnealuse asja algset väärtust selle tarnimisel, kui see meetod ei taga täpsemat jaotamist kui see, mis tuleneb käibel põhineva jaotusmeetodi kohaldamisest.

Allkirjad