Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

24. jaanuar 2019*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kaubad ja teenused, mida kasutatakse samal ajal nii maksustatavateks kui maksust vabastatud tehinguteks (segakasutusega kaubad ja teenused) – Kohaldamisele kuuluva mahaarvatava osa kindlaksmääramine – Peakontori asukohariigist erinevas liikmesriigis tegutsev filiaal – Filiaali kulud, mida kasutatakse täielikult peakontori tehingute tegemiseks – Filiaali üldkulud, mis aitavad kaasa nii filiaali enda kui ka tema peakontori tehingute tegemisele

Kohtuasjas C-165/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 29. märtsi 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. aprillil 2017, menetluses

Morgan Stanley & Co International plc

versus

Ministre de l'Économie et des Finances,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: seitsmenda koja president T. von Danwitz neljanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász ja C. Vajda (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 1. märtsi 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Morgan Stanley & Co International plc, esindajad: *avocat* C. Aldebert ja *avocat* C. Reinbold,

– Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière ja S. Ghiandoni,

– Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ja R. Campos Laires,

– Euroopa Komisjon, esindajad: N. Gossement ja R. Lyal,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 lõigete 2, 3 ja 5 ning artikli 19 lõike 1 ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) artiklite 168, 169 ja 173–175 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Morgan Stanley & Co International plc (edaspidi „Morgan Stanley“) ja ministre de l'Économie et des Finances'i (majandus- ja rahandusminister, Prantsusmaa) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Morgan Stanley Pariisi filiaali (edaspidi „Pariisi filiaal“) tasutud käibemaksu mahaarvamist esiteks kuludelt, mis olid seotud Ühendkuningriigis asuva peakontori tehingute tegemisega, ja teiseks üldkuludelt, mida kasutatakse nii peakontori kui ka filiaali enda tehingute tegemiseks.

Õiguslik raamistik

Kuues direktiiv

3 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt artikli 4 lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

4 Nimetatud direktiivi artikli 13 B osa punktis d oli sätestatud, et selles sättes nimetatud finantstehingud on käibemaksust vabastatud.

5 Nimetatud direktiivi artikli 13 C osas oli sätestatud:

„Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

[…]

b) B osa punkti[…]ga d […] hõlmatud tehingud.“

[…]“.

6 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetes 2, 3 ja 5 oli sätestatud:

„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 [temale teise maksukohustuslase poolt] tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt [täpsustatud tõlge];

[…]

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, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil;

[…]

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.

[…]“.

7 Selle direktiivi artikli 19 lõige 1 oli sõnastatud järgmiselt:

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

– lugeja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma,

– nimetaja on […] käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. 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.“

8 Alates 1. jaanuarist 2007 asendati kuuenda direktiivi nimetatud sätted uuesti sõnastamise käigus direktiivi 2006/112 sätetega.

Direktiiv 2006/112

9 Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

10 Selle direktiivi artikli 137 lõike 1 punkt a sätestab, et liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktides b–g loetletud finantstehingute puhul.

11 Nimetatud direktiivi artiklis 168 on sätestatud:

„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;

[…]“.

12 Direktiivi artiklis 169 on sätestatud:

„Lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) seoses artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud majandustegevusega väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, tehtavad tehingud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis;

[…]“.

13 Direktiivi 2006/112 artikli 173 lõikes 1 on sätestatud:

„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.“

14 Selle direktiivi artikli 174 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

Mahaarvatav osa on murdarv, milles:

a) lugeja on artiklite 168 ja 169 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma;

b) nimetaja on käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma.

[…]“.

15 Nimetatud direktiivi artikli 175 lõige 1 täpsustab, et mahaarvatav osa määratakse kindlaks aasta kohta, esitatakse protsendina ning ümardatakse arvuni, mis ei ole suurem järgmisest täisarvust.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Pariisi filiaal on püsiva tegevuskohana Prantsusmaal käibemaksukohustuslane. Filiaalis viidi käibemaksuga seoses läbi kaks raamatupidamise kontrolli, mis puudutasid ajavahemikke 1. detsembrist 2002 kuni 30. aprillini 2005 ning 1. detsembrist 2005 kuni 30. aprillini 2009.

17 Kontrollimise käigus tuvastati, et esiteks tegi see filiaal oma kohalike klientide nimel panga- ja finantstehinguid, mille puhul ta oli valinud käibemaksuga maksustamise, ja teiseks osutas ta teenuseid Ühendkuningriigis asuvale peakontorile, mille eest sai ta ülekandeid. Filiaal arvas nende kahe teenustekategooriaga seotud kulude pealt tasutud käibemaksu täies ulatuses maha.

18 Maksuhaldur leidis, et Ühendkuningriigis asuva peakontoriga teostatud sisetehingute jaoks kasutatud kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu puhul ei saanud mahaarvamise õigust tekkida, kuna need tehingud jäid käibemaksu kohaldamisalast välja, kuid maksuhaldur lubas siiski leevendava meetmena asjaomasest maksust ühe osa mahaarvamist, kohaldades peakontori mahaarvatavat osa, kui Prantsusmaal kehtivatest mahaarvamisõiguse eranditest ei tulene teisiti. Segakulude osas, mis on seotud korraga Ühendkuningriigis asuva peakontori ja Pariisi filiaali klientidega teostatud tehingutega, leidis maksuhaldur, et neid saab üksnes osaliselt maha arvata, ning kohaldas peakontori mahaarvatavat osa, mida korrigeeriti mahaarvamisõiguse andnud Pariisi filiaali käibega, kui Prantsusmaal kehtivatest mahaarvamisõiguse eranditest ei tulene teisiti.

19 Neid parandusi arvesse võttes saatis maksuhaldur Morgan Stanleyle nõutava maksusumma kohta käibemaksu teated. Tribunal administratif de Montreuil (Montreuil' halduskohus, Prantsusmaa) jättis rahuldamata Morgan Stanley nõuded vabastada teda selle maksu tasumise kohustusest. Nimetatud kohtu otsuste peale esitatud apellatsioonkaebused jättis Cour administrative d'appel de Versailles (Versailles' haldusasjade apellatsioonikohus, Prantsusmaa) omakorda rahuldamata.

20 Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu), kellele esitati kassatsioonkaebus apellatsioonikohtu otsuse peale, küsib esiteks seoses esimesena nimetatud liikmesriigis asuva filiaali kantud kuludega, mida kanti ainuüksi seoses teises liikmesriigis asuva peakontori tehingutega, kas kuuenda direktiivi ja direktiivi 2006/112 sätted tähendavad, et filiaali registreerimise liikmesriik kohaldab neile kuludele filiaali mahaarvatavat osa, peakontori mahaarvatavat osa või spetsiifilist mahaarvatavat osa, lähtudes mahaarvamisõigust puudutavast lahendist 13. juuli 2000. aasta kohtuotsuses Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), milles on kombineeritud filiaali ja peakontori registreerimise liikmesriikides kohaldatavad eeskirjad, eelkõige arvestades tehingute käibemaksuga maksustamisel võimaliku valikuõiguse olemasolu.

21 Teiseks palub Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) selgitada, milliseid eeskirju kohaldatakse filiaali kulude suhtes, mida kasutatakse filiaali tehingute tegemiseks nii oma registreerimiskoha liikmesriigis kui ka filiaali peakontori registreerimiskoha riigis, arvestades eelkõige üldkulude mõistet ja mahaarvatavat osa.

22 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas juhul, kui esimeses liikmesriigis asuva filiaali kantud kulusid kasutati täielikult teises liikmesriigis asuva peakontori tehingute tegemiseks, tuleb kuuenda direktiivi […] artikli 17 lõikeid 2, 3 ja 5 ning artikli 19 lõiget 1, mis on üle võetud direktiivi [2006/112] artiklites 168, 169 ja 173–175, tõlgendada nii, et nende kohaselt peab filiaali liikmesriik kohaldama nimetatud kulude suhtes filiaali mahaarvatavat osa, mis määratakse kindlaks nende tehingute alusel, mida ta teeb riigis, kus ta on registreeritud, ning selles riigis kohaldatavate eeskirjade alusel, või peakontori

asukoha mahaarvatavat osa või siis spetsiifilist mahaarvatavat osa, milles on kombineeritud filiaali ja peakontori registreerimise liikmesriikides kohaldatavad eeskirjad, arvestades eelkõige võimalust valida tehingute käibemaksuga maksustamise kord?

2. Milliseid eeskirju tuleb kohaldada erijuhtumil, kus filiaali kulud aitavad kaasa tehingute tegemisele selle registreerimise riigis ning peakontori tehingute tegemisele, arvestades eelkõige üldkulude mõistet ja mahaarvatavat osa?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

23 Kõigepealt tuleb märkida, et põhikohtuasi puudutab maksustamisperioode aastatel 2002–2009. Neil asjaoludel on vaidluse suhtes kohaldatav nii kuues direktiiv kui ka direktiiv 2006/112, millega kuues direktiiv sõnastati ümber alates 1. jaanuarist 2007.

24 Lisaks, kuivõrd esimene küsimus puudutab mahaarvatavat osa, mida Pariisi filiaalil tuleb kohaldada kuludele, mida ta kandis Ühendkuningriigis asuva peakontori tehingute tegemiseks, tuleb asuda seisukohale, et see küsimus puudutab filiaali kulusid, mis on peakontori asukoha liikmesriigis samal ajal seotud üksnes nii käibemaksuga maksustatavate kui ka sellest maksust vabastatud tehingutega (edaspidi „segakasutusega kulud“), mida kinnitas ka Morgan Stanley oma kirjalikes seisukohtades.

25 Veel nähtub nendest seisukohtadest, et esimeses küsimuses mainitud valikuõigus viitab Pariisi filiaali võimalusele vastavalt liikmesriigi õigusnormidele, millega on üle võetud kuuenda direktiivi artikli 13 C osa esimene lõik ja direktiivi 2006/112 artikli 137 lõike 1 punkt a, maksustada käibemaksuga Morgan Stanley Prantsusmaal tehtavad panga- ja finantstehingud, mis oleksid selle valikuõiguse kasutamata jätmisel maksust vabastatud.

26 Seega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2, 3 ja 5 ning artikli 19 lõiget 1, samuti direktiivi 2006/112 artikleid 168, 169 ja 173–175 tuleb tõlgendada nii, et ühes liikmesriigis registreeritud filiaali kantud kulude puhul, mis on eranditult seotud samal ajal käibemaksuga maksustatavate ja käibemaksust vabastatud tehingutega, mida tegi selle filiaali teises liikmesriigis asuv peakontor, tuleb kohaldada nimetatud filiaali mahaarvatavat osa, mis on kindlaks määratud tehingute põhjal, mida filiaal teeb registreerimise liikmesriigis, ning selles liikmesriigis kohaldatavaid eeskirju, peakontori mahaarvatavat osa või spetsiifilist mahaarvatavat osa, kombineerides filiaali registreerimise liikmesriigis ja peakontori asukoha liikmesriigis kohaldatavaid eeskirju, kui viimane on valinud registreerimise liikmesriigis tehtavate tehingute, mis sellise valikuõiguse kasutamata jätmisel oleks käibemaksust vabastatud, käibemaksuga maksustamise.

27 Sellele küsimusel vastamiseks tuleb esiteks märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mis kuulub tasumisele või mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või üldjuhul piirata. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu suhtes (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punktid 37 ja 38 ning seal viidatud kohtupraktika).

28 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või

tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Selle kohta nähtub kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktist a ja direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a, et maksukohustuslasel on õigus selles liikmesriigis, kus ta oma tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selles liikmesriigis kaupade või teenuste eest, kui maksukohustuslane on neid kaupu või teenuseid varem kasutanud oma maksustatavate tehingute tarbeks (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Euroopa Kohus on niisiis otsustanud, et selleks, et käibemaksu saaks maha arvata, peavad varem teostatud tehingud olema otseselt ja vahetult seotud teostatavate tehingutega, millest mahaarvamise õigus tekib. Seega on kaupade või teenuste soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamise eeldus, et viimaste eest kantud kulud kuuluksid osana mahaarvamisõiguse andnud maksustatavate tehingute hinna sisse (16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Lisaks on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti a ja direktiivi 2006/112 artikli 169 punkti a kohaselt maksukohustuslasel õigus maha arvata tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse seoses väljaspool käesoleva kohtuotsuse punktis 29 nimetatud liikmesriiki tehtavate tehingutega, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis.

32 Eelmises punktis nimetatud sätetes ette nähtud mahaarvamisõigus esineb seega kahel tingimusel, esiteks, et maksukohustuslase tehingud, mis on tehtud teises liikmesriigis kui see, kus kuulub käibemaks tasumisele või on tasutud kaupadelt ja teenustelt, mida on kasutatud nende tegemiseks, oleks nendest liikmesriikidest esimeses maksustavad, ning teiseks, et need oleksid ka siis maksustatavad, kui need oleks tehtud nendest riikidest teises (vt selle kohta 13. juuli 2000. aasta kohtuotsus Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, punkt 28, ja 22. detsembri 2010. aasta kohtuotsus RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punktid 31 ja 32).

33 Mis puudutab nendest tingimustest teist, siis kuna kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 3 punkt a ja direktiivi 2006/112 artikli 169 punkt a muid täpsustusi ei sisalda, tuleb asuda seisukohale, et see tingimus on eelkõige täidetud niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas, kus peakontori asukoha liikmesriigis maksustatavad tehingud on maksustatavad ka liikmesriigis, kus on registreeritud tema filiaal, mis on kandnud nendega seotud kulusid valikuõiguse tõttu, mida filiaal kasutas vastavalt liikmesriigi õigusnormidele, millega võeti üle kuuenda direktiivi artikli 13 C osa esimene lõik ja direktiivi 2006/112 artikli 137 lõike 1 punkt a.

34 Teiseks tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimeses lõigus on „maksukohustuslane“, kes peab tasuma käibemaksu, määratletud kui isik, kes teostab majandustegevust „iseseisvalt“ (vt selle kohta 23. märtsi 2006. aasta kohtuotsus FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 33, ja 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, punkt 40).

35 Äriühingu puhul, mille peakontor asub ühes liikmesriigis ja filiaal teises liikmesriigis, nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et peakontor ja filiaal moodustavad ühe ja sama käibemaksukohustuslase, välja arvatud juhul, kui osutub tõendatuks, et filiaal tegeleb iseseisva majandustegevusega, millega oleks eelkõige tegu siis, kui ta kannab oma tegevusest tulenevat majanduslikku riski (vt selle kohta 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Antud juhul ei ole ühegi Euroopa Kohtu valduses oleva kohtudokumendi põhjal võimalik järeldada, et Pariisi filiaal tegutseb sõltumatult Ühendkuningriigis asuvast peakontorist käesoleva kohtuotsuse punktis 35 osundatud kohtupraktika tähenduses. Järelikult tuleb asuda seisukohale, et see filiaal ja peakontor moodustavad käibemaksuga maksustamisel ühe maksukohustuslase, ning seda asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

37 Selles kontekstis tuleb märkida, et teenuse osutamine on maksustatav vaid siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid (23. märtsi 2006. aasta kohtuotsus FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 34, ja 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 24).

38 Niisiis tuleb märkida, et õigussuhte puudumisel filiaali ja peakontori vahel, mis moodustavad koos ühe maksukohustuslase, kujutavad nende üksuste vahetatud vastastikused teenused endast sisetehingute voogu, mis ei ole maksustatavad, erinevalt kolmandate isikutega sooritatud maksustatavatest tehingutest.

39 Sellest tuleneb, et ühes liikmesriigis registreeritud filiaalil on õigus selles riigis arvata maha käibemaksu, mida on võetud soetatud kaupadelt ja teenustelt, millel on otsene ja vahetu seos maksustatavate tehingute tegemisega, sealhulgas teises liikmesriigis asuva peakontori tehingutega, millega koos moodustab see filiaal ühe maksukohustuslase, tingimusel, et viimati nimetatud tehingud annaksid samuti mahaarvamisõiguse, kui neid oleks tehtud nimetatud filiaali registreerimise riigis.

40 Kolmandaks, mis puudutab kaupu ja teenuseid, mida maksukohustuslane kasutab samal ajal nii tehinguteks, mis annavad mahaarvamisõiguse, kui ka tehinguteks, mis seda õigust ei anna, siis võib vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 173 lõikele 1, mis vastab kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 5, maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest. Selleks tuleb vastavalt direktiivi 2006/112 artiklitele 174 ja 175 mahaarvatav osa kindlaks määrata „kõikide maksukohustuslase tehingute kohta“.

41 Mahaarvatava osa korda kohaldatakse eelkõige juhul, kui ühes liikmesriigis registreeritud filiaal kannab kulusid samal ajal nii käibemaksuga maksustatavate kui ka käibemaksust vabastatud tehingutega seoses, mille on teinud teises liikmesriigis asuv peakontor (vt selle kohta 13. juuli 2000. aasta kohtuotsus Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, punktid 26–28).

42 Euroopa Kohus on juba selgitanud, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 173 lõigetes 1 ja 2 sätestatud mahaarvamise kord ja selles korras sisalduv mahaarvamise metoodika hõlmab üksnes olukordi, kus maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii seoses majandustehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, st segakasutuses kaupu ja teenuseid (vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 40; 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 26, ning 9. juuni 2016. aasta kohtuotsus Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 26).

43 Seevastu ei kuulu kaubad ja teenused, mida maksukohustuslane kasutab üksnes seoses selliste majandustehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 või direktiivi 2006/112 artikli 173 lõike 1 kohaldamisalasse, vaid kuuluvad mahaarvamiskorra osas esimesena nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 2 ja teisena nimetatud direktiivi artikli 168 kohaldamisalasse (6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 41).

44 Viidatud kohtupraktikast tuleneb, mida ka komisjon kohtuistungil sisuliselt välja tõi, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 teises lõigus ja direktiivi 2006/112 artikli 173 lõike 1 teises lõigus esitatud täpsustus, mille kohaselt tuleb nende kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab

samal ajal nii käibemaksuga maksustatavate kui ka maksust vabastatud tehingute jaoks, mahaarvatav osa kindlaks määrata „kõikide maksukohustuslase tehingute kohta“, viitab kõikidele eespool viidatud tehingutele, millega seoses neid segakasutusega kaupu ja teenuseid, mida maksukohustuslane on ostnud, kasutatakse, välja arvatud viimase tehtavad muud majandustehingud.

45 Samuti, kui lisaks segakasutusega kuludele ostab maksukohustuslane kaupu või teenuseid, mida kasutatakse üksnes käibemaksuga maksustatavate tehingutega seoses, võib ta nendelt kaupadelt ja teenustelt vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetele 2 ja 3 ning direktiivi 2006/112 artiklitele 168 ja 169 käibemaksu täielikult maha arvata (vt selle kohta 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika). Vastupidisel juhul, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse üksnes võimalike käibemaksust vabastatud tehingute tarbeks, siis nendelt käibemaksu mahaarvamise õigust ei teki.

46 Sellest järeldub, et segakasutusega kulude puhul, mida kannab ühes liikmesriigis registreeritud filiaal ja mis on seotud samal ajal nii käibemaksuga maksustatavate kui ka maksust vabastatud tehingutega, mida teeb selle filiaali peakontor, mis asub teises liikmesriigis, tuleb vastavalt kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 1 ning direktiivi 2006/112 artiklites 174 ja 175 märgitud metoodikale kohaldada mahaarvatavat osa, mille nimetaja moodustab kõikide nende tehingute käibemaksuta käive, välja arvatud muud maksukohustuslase tehtud tehingud. Siinkohal tuleb täpsustada, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 3 ja direktiivi 2006/112 artikli 169 punktile a ning käesoleva kohtuotsuse punktis 32 viidatud kohtupraktikale saab mahaarvatava osa moodustava murdarvu nimetajas olla üksnes peakontori tehtud maksustatavate tehingutega seotud käibemaksuta käive, mille puhul võiks samuti maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud filiaali registreerimise liikmesriigis.

47 Lisaks tuleb täpsustada, et eelmises punktis nimetatud mahaarvatavat osa ei saa tingimata pidada „peakontori mahaarvatavaks osaks“, nagu see oli sõnastatud esimeses küsimuses. Nimelt, asjasse puutuvad üksnes need tehingud, mida teeb peakontor ja millega on seotud filiaali segakasutusega kulud.

48 Morgan Stanley väidab, et filiaali registreerimise liikmesriik peab kohaldama kõikidele sisendkuludele, olenemata sellest, kuidas on need seotud teises liikmesriigis asuva peakontori tegevusega, filiaali mahaarvatavat osa, mis määratakse kindlaks üksnes nende tehingute põhjal, mida viimane teeb oma registreerimise riigis. Sellise tõlgendusega ei saa aga nõustuda.

49 Nimelt, filiaali segakasutusega kuludele kohaldatava mahaarvatava osa arvutamisel ei võta pakutud lahendus arvesse – vastupidi käesoleva kohtuotsuse punktis 30 viidatud kohtupraktikale – filiaali peakontori tehtavaid tehinguid, millega need kulud on otseselt ja vahetult seotud.

50 Sellist tõlgendust ei lükka ümber ka 12. septembri 2013. aasta kohtuotsusega Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541) loodud praktika, millele Morgan Stanley oma väite põhjendamiseks tugineb. Nimetatud kohtuotsuse punktides 40 ja 55 otsustas Euroopa Kohus, et äriühing, mille peakontor asub teises liikmesriigis, ei või kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 sätestatud mahaarvamise korra alusel talle kohaldatava käibemaksu mahaarvatava osa kindlaksmääramiseks võtta arvesse oma teistes liikmesriikides asuvate filiaalide käivet.

51 Sellega seoses tuleb aga märkida – nagu nähtub ka käesoleva kohtuotsuse punktist 19 –, et Euroopa Kohus uuris selles kohtuasjas võimalust võtta arvesse nende filiaalide kogukäivet kui kogu nende tulu. Nagu Euroopa Kohus 12. septembri 2013. aasta kohtuotsuse Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541) punktis 38 välja tõi, tähendaks maksukohustuslase teistes liikmesriikides asuvate kõikide püsivate tegevuskohtade käibe arvesse võtmine selleks, et määrata kindlaks peakontori mahaarvatav osa, seda, et kõigi ostutehingute puhul, mida see maksukohustuslane oma asukohaliikmesriigis teeb, suureneks käibemaksu see osa, mille nimetatud peakontor võib maha arvata, kuigi osal nendest ostutehingutest puudub igasugune seos väljaspool seda liikmesriiki asuvate püsivate tegevuskohtadega. Nii oleks mahaarvatava osa suurus moonutatud.

52 Sellest tuleneb, et Euroopa Kohus välistas nimetatud kohtuotsuses maksukohustuslase peakontori mahaarvatava osa arvutamisel teistes liikmesriikides asuvate filiaalide käibe arvesse võtmise põhjusel, et vähemalt üks osa sellest käibest ei ole kuidagi seotud peakontori varem tehtud soetustega. Järelikult ei olnud Euroopa Kohtu kavatsus välistada maksukohustuslase teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha mahaarvamisõiguse ulatuse kindlaksmääramisel nende tehingute arvesse võtmist, mida teeb sama maksukohustuslase teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht ja mis on otseselt ja vahetult seotud esimesena nimetatud püsiva tegevuskoha kantud kuludega.

53 Lisaks ei saa nimetatud peakontori tehtavate tehingutega seotud osa arvutamine põhineda käibel, mille filiaal on temaga koos saanud, nagu pakub välja Prantsuse valitsus. Nimelt, nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 38 on meenutatud, sisaldab käive endas maksukohustuslase sisetehingute voogu, mis ei ole maksustatavad, samas kui vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 173 lõikele 1 tuleb mahaarvatava osa arvutamisel arvesse võtta käibemaksuga maksustatavaid ja maksust vabastatud tehinguid, mida maksukohustuslane teeb kolmandate isikutega.

54 Arvestades kõiki eelnevaid kaalutlusi, tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2, 3 ja 5 ning artikli 19 lõiget 1 ning direktiivi 2006/112 artikleid 168, 169 ja 173–175 tuleb tõlgendada nii, et ühes liikmesriigis registreeritud filiaali kantud kulude puhul, mis on seotud samal ajal käibemaksuga maksustatavate ja käibemaksust vabastatud tehingutega, mida tegi selle filiaali teises liikmesriigis asuv peakontor, tuleb kohaldada mahaarvatavat osa, mis on murdarv, mille nimetaja moodustab käibemaksuta käive üksnes nendest tehingutest ja mille lugeja moodustavad maksustatavad tehingud, mille puhul võiks samuti maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud filiaali registreerimise liikmesriigis, sealhulgas siis, kui mahaarvamisõigus tuleneb filiaali kasutatud valikuõigusest, mis seisneb selles riigis tehtud tehingute käibemaksuga maksustamises.

Teine küsimus

55 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub teise küsimusega selgitada sisuliselt, kuidas tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2, 3 ja 5 ning artikli 19 lõiget 1, samuti direktiivi 2006/112 artikleid 168, 169 ja 173–175, selleks et määrata kindlaks mahaarvatav osa, mida kohaldada ühes liikmesriigis registreeritud filiaali üldkuludele, mis aitavad kaasa samal ajal selles riigis nii filiaali enda kui ka teises liikmesriigis asuva peakontori tehingute tegemisele.

56 Sellega seoses tuleb märkida esiteks, et otsese ja vahetu seose esinemine konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel käesoleva kohtuotsuse punktis 30 viidatud kohtupraktika tähenduses on põhimõtteliselt vajalik, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust. Kaupade ja teenuste soetamisel tasutava käibemaksu mahaarvamise õigus eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulud moodustavad osa mahaarvamisõigust andva maksustatava müügitehingu hinnast (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 Teiseks, maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse aga 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).

58 Neil asjaoludel, kui maksukohustuslase majandustegevus koosneb samal ajal nii käibemaksuga maksustatavatest tehingutest kui maksust vabastatud tehingutest, siis tuleb kohaldada tema üldkuludele kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 173 lõikes 1 sätestatud

mahaarvamise korda. Vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 40–46 esitatud kaalutlustele peab nimetatud üldkuludega seotud mahaarvatav osa põhinema kõikidel maksukohustuslase majandustehingutel, järgides kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 1 ning direktiivi 2006/112 artiklites 174 ja 175 esitatud metoodikat.

59 Mis puudutab ühes liikmesriigis registreeritud filiaali üldkuludele kohaldatavat mahaarvatavat osa, kui maksukohustuslane teeb tehinguid nii selles liikmesriigis kui ka liikmesriigis, kus asub tema peakontor, siis peab selle mahaarvatava osa moodustava murdarvu lugejas olema lisaks filiaali tehtavatele maksustatavatele tehingutele üksnes peakontori tehtavad maksustatavad tehingud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud nimetatud filiaali registreerimise riigis.

60 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2, 3 ja 5 ning artikli 19 lõiget 1, samuti direktiivi 2006/112 artikleid 168, 169 ja 173–175 tuleb tõlgendada nii, et selleks et määrata kindlaks ühes liikmesriigis registreeritud filiaali üldkuludele kohaldatav mahaarvatav osa, mida kasutatakse samal ajal selles riigis nii filiaali enda kui ka teises liikmesriigis asuva peakontori tehingute tegemiseks, tuleb arvesse võtta mahaarvatava osa moodustava murdarvu nimetajas nii selle filiaali tehtavaid tehinguid kui ka peakontori tehinguid ning selle murdarvu lugejas peavad olema näidatud lisaks sama filiaali maksustatavatele tehingutele üksnes peakontori tehtavad maksustatavad tehingud, mille puhul võiks samuti maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud asjaomase filiaali registreerimise riigis.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõikeid 2, 3 ja 5 ning artikli 19 lõiget 1, samuti nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 168, 169 ja 173–175 tuleb tõlgendada nii, et ühes liikmesriigis registreeritud filiaali kantud kulude puhul, mis on seotud samal ajal käibemaksuga maksustatavate ja käibemaksust vabastatud tehingutega, mida tegi selle filiaali teises liikmesriigis asuv peakontor, tuleb kohaldada mahaarvatavat osa, mis on murdarv, mille nimetaja moodustab käibemaksuta käive üksnes nendest tehingutest ja mille lugeja moodustavad maksustatavad tehingud, mille puhul võiks samuti maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud filiaali registreerimise liikmesriigis, sealhulgas siis, kui mahaarvamisõigus tuleneb filiaali kasutatud valikuõigusest, mis seisneb selles riigis tehtud tehingute käibemaksuga maksustamises.**

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõikeid 2, 3 ja 5 ning artikli 19 lõiget 1, samuti direktiivi 2006/112 artikleid 168, 169 ja 173–175 tuleb tõlgendada nii, et selleks et määrata kindlaks ühes liikmesriigis registreeritud filiaali üldkuludele kohaldatav mahaarvatav osa, mida kasutatakse samal ajal selles riigis nii filiaali enda kui ka teises liikmesriigis asuva peakontori tehingute tegemiseks, tuleb arvesse võtta mahaarvatava osa moodustava murdarvu nimetajas nii selle filiaali tehtavaid tehinguid kui ka peakontori tehinguid ning selle murdarvu lugejas peavad olema näidatud lisaks sama filiaali maksustatavatele tehingutele üksnes peakontori tehtavad maksustatavad tehingud, mille puhul võiks samuti maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud asjaomase filiaali registreerimise riigis.**

Allkirjad