Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

3. juuli 2019*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Sellise heategevusfondi halduskulud, mis teeb investeeringuid eesmärgiga katta maksukohustuslase kõigi järgnevate tehingute kulud – Üldkulud

Kohtuasjas C-316/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Court of Appeali (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilosakond) (Ühendkuningriik)) 26. aprilli 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. mail 2018, menetluses

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

versus

The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president F. Biltgen, kohtunikud C. G. Fernlund (ettekandja) ja L. S. Rossi,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, esindajad: S. Moore, A. Hitchmough, *QC*, *barrister* B. Belgrano ja advokaat A. Brown,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: F. Shibli ja R. Fadoju, keda abistas K. Beal, *QC*,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja A. Armenia,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: inglise.

otsuse

1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; parandused ELT 2007, L 335, lk 60; ELT 2009, L 67, lk 96; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 168 punkti a.

2 Taotlus on esitatud Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customsi (maksu- ja tolliamet, Ühendkuningriik) (edaspidi „maksuhaldur“) ja The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge'i (edaspidi „Cambridge'i ülikool“) vahelises kohtuvaidluses, kuna maksuhaldur ei lubanud Cambridge'i ülikoolil maha arvata käibemaksu kuludelt, mis on tekkinud investeerimistegevuse käigus, mis ei kuulu käibemaksudirektiivi reguleerimisalasse, kuid millest saadud tulu kasutati ülikooli kõigi tegevuskulude katmiseks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Kuues direktiiv

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta 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 lõike 2 punktis a oli ette nähtud:

„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]

Käibemaksudirektiiv

4 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktides a ja c on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

5 Selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

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

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

6 Selle direktiivi artikli 168 punkt a näeb ette:

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

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

Ühendkuningriigi õigus

7 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„1) Käibemaksuga maksustatakse kooskõlas käesoleva seaduse sätetega:

a) kaupade tarnimine või teenuste osutamine (ning kõik samalaadsed tehingud) Ühendkuningriigis […]“.

8 Selle seaduse artikli 26 kohaselt saab sisendkäibemaksu maha arvata vaid 1995. aasta käibemaksumääruse (VAT Regulations 1995) alusel sellistelt maksustatavatelt tarnetelt, mille on sooritanud maksukohustuslane, mitte aga maksust vabastatud tarnetelt. Selle seaduse artikli 26 lõikes 3 on sätestatud, et kui maksukohustuslane sooritab samal ajal maksustatavaid tehinguid ja maksust vabastatud tehinguid, peab maksuhaldur tagama sisendkäibemaksu õiglase ja mõistliku jaotuse maksustatavate tehingute ja maksust vabastatud tehingute vahel.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Cambridge'i ülikool on mittetulunduslik haridusasutus, mis lisaks oma põhitegevusele, milleks on haridusteenuste osutamine, mis on käibemaksust vabastatud, teeb ka maksustatavaid tehinguid, mis seisnevad kommertseesmärgil teadusuuringutes, trükiste müügis, nõustamises, toitlustamises, majutamises ning rajatiste ja seadmete rentimises. Sisendkäibemaks, mis on seotud kuluga, mis kaasneb käibemaksuga maksustatud tehingute ja maksust vabastatud tehingutega, on vastavalt osalise mahaarvamise erimeetodile, mille maksuhaldur on riigisisese õiguse alusel heaks kiitnud, jaotatud kahte kõnealust liiki tehingu vahel.

10 Cambridge'i ülikooli tegevust rahastatakse osaliselt annetustest ja toetustest, mis paigutatakse fondi ja seejärel investeeritakse. Fondi haldab kolmas isik. Märtsis 2009 palus ülikool maksuhalduril maha arvata käibemaks makstud teenustasult, mis on seotud asjaomase fondi haldamisega ajavahemikes alates 1. aprillist 1973 kuni 1. maini 1997 ning 1. maist 2006 kuni 30. jaanuarini 2009, väites, et fondi saadud tulu kasutati kogu tema tegevuskulude rahastamiseks.

11 Maksuhaldur jättis taotluse rahuldamata põhjusel, et teenustasu oli otseselt ja eranditult seotud asjaomase investeerimistegevusega, mis ei kuulu käibemaksudirektiivi reguleerimisalasse. Maksuhaldur leidis, et igal juhul ei ole kõnealune teenustasu käibemaksuga maksustatud kauba või teenuste järelturu hilisem hinnaelement, kuna fondi saadud tulust rahastati osaliselt kõnealust kaupade müüki ja teenuste osutamist.

12 Cambridge'i ülikool vaidlustas maksuhalduri otsuse First-tier Tribunalis (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik). Kuna kohus leidis, et asjaomase fondi haldamisega seotud teenustasu kujutab endast Cambridge'i ülikooli majandustegevusega seotud kulu ning et seetõttu moodustab see kulu teatava osa ülikooli üldkuludest, rahuldas kohus Cambridge'i ülikooli kaebuse.

Kuna Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksu- ja kaubanduskolleegium), Ühendkuningriik) nõustus selle hinnanguga, esitas maksuhaldur viimati nimetatud kohtu otsuse peale apellatsioonkaebuse Court of Appealile (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilosakond), Ühendkuningriik).

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et asjaomaste annetuste ja toetuste paigutamine fondi ei kujuta iseendast majandustegevust Euroopa Kohtu praktika tähenduses ning järelikult ei kuulu see käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab, et kulu, mis on seotud kõnealuse fondi haldamise teenustasuga, saab Cambridge'i ülikooli tegevusega seotud olla vaid juhul, kui on võimalik järeldada, et eelnevalt osutatud haldusteenusega seotud kulu on seotud majandustegevusega, mille jaoks kõnealune fond loodi. See tähendaks, et nende maksustatavate majandustegevuste puhul, millega Cambridge'i ülikooli tegeleb, tuleb tähelepanuta jätta asjaolu, et kõnealune investeerimistegevus ei ole maksustatav.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul võib tuleneda Euroopa Kohtu praktikast, et teatud juhtudel võib kulu, mis tegelikult on otseselt omistatav maksustamisele mittekuuluvale tegevusele, seoses käibemaksuga lugeda seotuks maksustatava majandustegevusega, mis vabastatakse maksust hiljem.

16 Neil asjaoludel otsustas Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (apellatsioonikohus (Inglismaa ja Wales) (tsiviilosakond)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksust vabastatud tehinguid tuleb eristada mittemaksustatavatest tehingutest, kui otsustamisel on küsimus, kas niisugustelt tehingutelt makstava käibemaksu saab maha arvata?

2. Kas juhul, kui haldustasu on makstud ainult käibemaksuga mittemaksustatava investeerimistegevuse käigus, on siiski võimalik tuvastada vajalik seos selle kulu ja niisuguse majandustegevuse vahel, mida rahastatakse nendest investeeringutest saadud tulu arvelt, nii et on võimalik käibemaksu maha arvata, lähtudes käibemaksu mahaarvamise õigust andva ahelas järgneva majandustegevuse laadist ja ulatusest? Mil määral on asjakohane kaaluda, mis eesmärgil saadud tulu kasutatakse?

3. Kas ettevõtte kapitali hankimisega seoses makstavat käibemaksu tuleb eristada käibemaksust, millel on omaenda tuluvoog, eraldi nendest tuluvoogudest, mis tulenevad ettevõtte järgnevast majandustegevusest?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

17 Kõigepealt tuleb esiteks märkida, et 1. jaanuaril 2007 jõustunud käibemaksudirektiiviga tunnistati kehtetuks kuues direktiiv, ilma et see oleks viimasega võrreldes kaasa toonud sisulisi muudatusi. Kuna käibemaksudirektiivi asjakohased sätted on sisuliselt samad nagu kuuenda direktiivi vastavad sätted, siis on viimati nimetatud direktiivi puudutav Euroopa Kohtu praktika kohaldatav ka käibemaksudirektiivile.

18 Teiseks selgub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasi puudutab ajavahemikku, mil kehtisid esialgu kuues direktiiv ja seejärel käibemaksudirektiiv. Seega tuleb käesolevas kohtuotsuses kasutatud käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tõlgendust käsitada nii, et see kehtib ka kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a suhtes.

19 Arvestades tehtud täpsustusi, tuleb jõuda järeldusele, et oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes tegeleb nii käibemaksuga maksustatava tegevuse kui

ka sellest maksust vabastatud tegevusega, kes investeerib saadud annetused ja toetused fondi ning kes kasutab fondist saadud tulu kõigi nende tegevustega seotud kulude katmiseks, on üldkuludena lubatud selle investeeringuga seotud kuludelt maha arvata sisendkäibemaks.

20 Esiteks tuleb meelde tuletada, et kuigi käibemaksudirektiiv määratleb käibemaksu väga laia kohaldamisala, on selle maksuga hõlmatud üksnes majanduslikku laadi tegevus. Nimelt selgub selle direktiivi artiklist 2, milles määratletakse käibemaksu kohaldamisala, et sellega maksustatakse üksnes kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest (vt selle kohta 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Viimati nimetatud tingimuse osas selgub Euroopa Kohtu praktikast, et võimalus kvalifitseerida kaubatarne või teenuste osutamine tehinguks tasu eest eeldab, et pooled on teinud tehingu, mille raames on kokku lepitud hinnas või tasus, ning et kaup tarnitakse või teenust osutatakse „tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 tähenduses vaid siis, kui tarnitud kauba või osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel on otsene seos (vt selle kohta 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Teiseks on käibemaksudirektiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärgist või tulemist, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Siiski tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 168 sõnastusest, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab huvitatud isik olema esiteks „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses ja teiseks peab maksukohustuslane kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, järgnevalt kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning neid kaupu või teenuseid peab talle eelnevalt olema tarninud või osutanud teine maksukohustuslane (5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Nii ei anna tehingud, mis ei kuulu käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse või mis on käibemaksust vabastatud, põhimõtteliselt ka õigust maks maha arvata (vt selle kohta 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on selleks, et maksukohustuslasel oleks õigus sisendkäibemaks maha arvata, vajalik see, et konkreetse ahelas eelneva tehingu ja järgneva ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava tehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos. Mahaarvamisõigus käibemaksu osas, mis ahelas eelnevalt makstakse kaupade ja teenuste soetamisel, eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulud moodustavad osa sellise järgneva maksustatava tehingu 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).

26 Siiski tunnustatakse maksukohustuslase mahaarvamisõigust ka siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ahelas eelneva tehingu ja järgneva ühe või mitme mahaarvamisõigust andva tehingu vahel, kui kõnealuse kauba või teenusega seotud kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe osa, kuna need kulud on 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).

27 Sellest selgub, et ühel või teisel juhul eeldab niisuguse otsese ja vahetu seose olemasolu, et ahelas eelneva kaubatarne või teenuse osutamise hind sisalduks vastavalt järgnevate konkreetsete tehingute hinnas või nende kaupade või teenuste hinnas, mida tarnib või osutab maksukohustuslane oma majandustegevuse raames (30. mai 2013. aasta kohtuotsus X, C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Käesoleval juhul tuleb selleks, et vastata küsimusele, kas põhikohtuasjas kõne all olevatel asjaoludel on võimalik maha arvata tasutud käibemaks kuludelt, mis on seotud annetuste ja toetuste paigutamisega fondi eesmärgiga saada vahendeid, et katta kõik sellise haridusasutuse tegevuskulud, nagu on Cambridge'i ülikool, kõigepealt kindlaks teha, kas nende annetuste ja toetuste vastuvõtmine ja paigutamine fondi kujutavad käibemaksudirektiivi tähenduses endast majandustegevust ning seetõttu kuuluvad selle direktiivi kohaldamisalasse.

29 Sellega seoses tuleb tõdeda, et annetuste ja toetuste kogumisel ja vastuvõtmisel ei tegutse Cambridge'i ülikool maksukohustuslasena. Isiku maksukohustuslaseks lugemiseks peab ta tegelema majandustegevusega, see tähendab tegutsema tasu eest. Kuna aga annetused ja toetused, mis põhiliselt tasutakse subjektiivsetel põhjustel, heategevuslikel eesmärkidel ja ettearvamatult, ei ole tasu mis tahes majandustegevuse eest, ei kuulu nende kogumine ja vastuvõtmine käibemaksu kohaldamisalasse (vt selle kohta 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punktid 17 ja 19). Seega nagu selgub käesoleva kohtuotsuse punktist 24, ei saa maha arvata sisendkäibemaksu võimalikelt kuludelt, mis on tekkinud annetuste ja toetuste vastuvõtmisel, olenemata nende annetuste ja toetuste saamise põhjusest.

30 Tegevust, mis seisneb annetuste ja toetuste paigutamises, ning selle paigutamisega seotud kulusid tuleb käibemaksu seisukohalt käsitleda sama moodi kui mittemajanduslikku tegevust, mis seisneb nende annetuste ja toetuste vastuvõtmises, ja sellega seotud võimalikke kulusid. Nimelt lisaks sellele, et niisugune rahaliste vahendite paigutamine on Cambridge'i ülikooli jaoks sama moodi nagu erainvestori jaoks vahend, mis võimaldab sel viisil saadud annetustest ja toetustest saada tulu, on see samuti tegevus, mis on otseselt seotud nende annetuste ja toetuste vastuvõtmisega, ning järelikult kujutab endast vaid kõnealuse mittemajandusliku tegevuse otsest pikendamist. Järelikult ei saa ka sisendkäibemaksu selle paigutusega seotud kuludelt maha arvata.

31 Asjaolu, et mittemajandusliku tegevuse käigus kauba või teenuse soetamisel kaasnevad kulud, ei välista iseenesest tõepoolest seda, et need kulud annavad maksukohustuslase majandustegevuse käigus õiguse maks maha arvata, kuna kõnealused kulud sisalduvad järgnevalt tehtud konkreetsete tehingute hinnas või nende kaupade või teenuste hinnas, mis maksukohustuslane müüs või osutas selle majandustegevuse raames (vt selle kohta 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 36).

32 Käesolevas asjas selgub siiski Euroopa Kohtu valduses olevast toimikust, et esiteks ei sisaldu kulud, mis kaasnevad asjaomasesse fondi paigutatud annetuste ja toetuste haldamisega, ahelas järgneva konkreetse tehingu hinnas. Teiseks, kuna toimikust ilmneb, et Cambridge'i ülikool on mittetulunduslik haridusasutus ning kõnealused kulud on kantud selleks, et saada vahendeid, mida kasutatakse ülikooli poolt kõigi järgnevalt tehtud tehingute kulude katmiseks, kusjuures need vahendid võimaldavad seega vähendada ülikooli kaubatarnete ja teenuste osutamise hindasid, siis ei saa neid kulusid lugeda kõnealuste hindade koostisosaks ja järelikult ei kuulu need kulud ülikooli üldkulude hulka. Seega, kuna käesoleval juhul puudub otsene ja vahetu seos nii nende kulude ja ahelas järgneva konkreetse tehingu vahel kui ka nende kulude ja Cambridge'i ülikooli kogu tegevuse vahel, siis ei saa neilt kuludelt käibemaksu mingil juhul maha arvata.

33 Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes tegeleb nii käibemaksuga maksustatava tegevuse kui ka käibemaksust vabastatud tegevusega, kes investeerib

saadud annetused ja toetused, paigutades need fondi ning kes kasutab fondist saadud tulu kõigi nende tegevustega seotud kulude katmiseks, ei ole üldkuludena lubatud selle investeeringuga seotud kuludelt maha arvata sisendkäibemaksu.

Kohtukulud

34 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 (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes tegeleb nii käibemaksuga maksustatava tegevuse kui ka käibemaksust vabastatud tegevusega, kes investeerib saadud annetused ja toetused, paigutades need fondi, ning kes kasutab fondist saadud tulu kõigi nende tegevustega seotud kulude katmiseks, ei ole üldkuludena lubatud selle investeeringuga seotud kuludelt maha arvata sisendkäibemaksu.

Allkirjad