Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

14. detsember 2016*

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Direktiiv 77/388/EMÜ — Artikli 17 lõike 5 kolmanda taande punkt d — Kohaldamisala — Kõikide maksukohustuslase kasutatud kaupade ja saadud teenuste soetamiselt tasutud käibemaksu suhtes mahaarvatava osa kohaldamine — Kõrvaltehingud — Käibe aluseks võtmine

Kohtuasjas C-378/15,

mille ese on Commissione tributaria regionale di Roma (Rooma piirkondlik maksukohus, Itaalia) 6. mai 2015. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. juulil 2015, menetluses

Mercedes Benz Italia SpA

versus

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, kohtunikud M. Vilaras, J. Malenovský (ettekandja), M. Safjan ja D. Šváby,

kohtujurist: H. Saugmandsgaard Øe,

kohtusekretär: ametnik I. Illéssy,

arvestades kirjalikus menetluses ja 14. aprilli 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Mercedes Benz Italia SpA, esindaja: advokaat P. Centore,

— Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistasid *avvocato dello Stato* E. De Bonis, *avvocato dello Stato* G. De Bellis ja *avvocato dello Stato* M. Capolupo,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja D. Recchia,

olles 29. juuni 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb 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) vaidlusaluste asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsiooni (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 lõike 5 ja artikli 19 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Mercedes Benz Italia Spa (edaspidi „Mercedes Benz“) ja Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (maksuameti Rooma provintsi III osakond, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises vaidluses Mercedes Benzi poolt käibemaksu mahaarvamise üle 2004. maksustamisaastal.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi põhjendus 17 nägi ette:

„liikmesriikidel peaks teatud piires ning teatud tingimustel olema võimalik võtta või säilitada käesolevast direktiivist erinevad erimeetmed, lihtsustamaks maksu kogumist ja hoidmaks ära pettust või maksustamise vältimist;

[…]“

4 Selle direktiivi artikli 13 B osas oli sätestatud:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid […] maksust:

d) järgmised tehingud:

1) krediidi andmine ja vahendamine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt;

[…]“

5 Vastavalt direktiivi artikli 17 lõigetele 2 ja 5:

„2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast maksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib teine maksukohustuslane;

[…]

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;

b) kohustada maksukohustuslast 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 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.“

6 Sama direktiivi artikli 19 „Mahaarvatava osa arvutamine“ lõiked 1 ja 2 olid sõnastatud järgmiselt:

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

— lugeja on […] 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. […]

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 […] juhuslike kinnisvara- ja finantstehingutega seotud käive.“

7 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mis jõustus 1. jaanuaril 2007.

Itaalia õigus

8 Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreedi nr 633 käibemaksu kehtestamise ja reguleerimise kohta (decreto del Presidente della Repubblica n° 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (*GURI* nr 292, 11.11.1972), põhikohtuasjas kohaldatav redaktsioon, edaspidi „DPR nr 633/72“) artikli 10 punkt 1 näeb ette:

„Maksust on vabastatud:

krediidi andmise ja vahendamise ning krediidi haldamisega seotud teenused ja finantseerimistehingud […]“

9 DPR nr 633/72 artikli 19 lõige 5 sätestab:

„Maksumaksjatel, kes tegelevad nii tegevustega, millega kaasnevad mahaarvamisõigust andvad tehingud, kui ka tegevustega, millega kaasnevad maksuvabad tehingud, on maksu mahaarvamise õigus ulatuses, mis on proportsioonis esimese kategooria tehingutega, ning mahaarvatav summa määratakse kindlaks, rakendades artiklis 19*bis* ette nähtud protsentuaalset mahaarvamismäära."

10 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et mahaarvatava osa väljaarvutamise meetodit, mis on ette nähtud DPR nr 633/72 artikli 19 lõikes 5, kohaldatakse kõikidele kaupadele ja teenustele, mille on ostnud maksukohustuslane, kes teeb tehinguid, mis annavad mahaarvamisõiguse, ja maksust vabastatud tehinguid.

11 DPR nr 633/72 artikkel 19*bis* sätestab:

„1. Artikli 19 lõikes 5 ette nähtud protsentuaalne mahaarvamismäär arvutatakse välja aasta jooksul toimunud mahaarvamisõigust andvate tehingute summa ja sellele summale sama aasta maksust vabastatud tehingute summa liitmisel saadud kogusumma suhte alusel. Mahaarvamismäär ümardatakse üles- või allapoole vastavalt sellele, kas kümnendkoht on suurem või väiksem kui viis kümnendikku.

2. Lõikes 1 nimetatud mahaarvamismäära arvutamisel ei võeta arvesse [DPR nr 633/72 artikli 10] punktides 1–9 nimetatud maksuvabu tehinguid, kui need ei kuulu maksukohustuslase põhitegevuse hulka või on maksustatavate tehingute kõrvaltehingud; maksu, mis on tasutud selliste kaupade ja teenuste pealt, mida on kasutatud ainult viimati nimetatud tehingute jaoks, ei saa sellegipoolest maha arvata."

12 DPR nr 633/72 artikkel 36 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Mitut liiki tegevust arendavate maksukohustuslaste puhul kohaldatakse maksu kõigi tegevuste suhtes terviklikult ja kumulatiivselt, võttes aluseks kogukäibe, kui alljärgnevates lõigetes ei ole sätestatud teisiti.

(2) Kui maksukohustuslane käitab samal ajal ettevõtteid ja tegutseb kutse- või ametialal, kohaldatakse maksu eraldi ettevõtete käitamise ja kutse- või ametialal tegutsemise suhtes, lähtudes asjassepuutuvatest sätetest ja võttes aluseks vastava käibe.

(3) Maksukohustuslased, kes käitavad mitut ettevõtet või tegutsevad ühe ja sama ettevõtte raames mitmel tegevusalal või tegutsevad mitmel kutse- või ametialal, võivad valida maksu eraldi kohaldamise teatavate tegevusalade suhtes, millel nad tegutsevad, teatades sellest maksuametile eelmist aastat puudutavas maksudeklaratsioonis või tegevuse alustamise deklaratsioonis. Sel juhul on artiklis 19 ette nähtud mahaarvamine lubatud tingimusel, et tegevusvaldkonna kohta peetakse eraldi arvestust, kuid erandina eelmise lõigu sätetest on see välistatud maksu puhul, mis puudutab mitmel otstarbel kasutatavat kaupa, mis ei ole amortiseeritav. Tehtud valik on kehtiv, kuni seda ei ole tühistatud, ja igal juhul vähemalt kolm aastat. […] Käesoleva lõike sätteid kohaldatakse ka maksukohustuslaste suhtes, kes tegutsevad […] artikli 10 lõike 1 tähenduses maksust vabastatud tegevusaladel.

(4) Maksu kohaldatakse igal juhul eraldi, kooskõlas vastavate sätetega ja võttes aluseks iga tegevusala kogukäibe, […].

(5) Kõikidel juhtudel, mil maksu kohaldatakse kindla tegevusala suhtes eraldi, kui artiklis 19 ette nähtud mahaarvamist vähendatakse sama artikli lõike 3 alusel või kohaldatakse kindlas summas, võib maksu, mis on seotud mitmel otstarbel kasutatavate kaupade ja teenustega, maha arvata selle osa

piires, mis vastab antud tegevusalale; vähendatud või kindlasummalist mahaarvamisõigust andva tegevusalaga seostatud teenuseosad on teenused artikli 3 tähenduses ja need loetakse turuväärtuse alusel toimunuks nende osutamise hetkel. […]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 Mercedes Benz vastutab Daimler-Chrysleri kontserni kaubamärkide strateegilise juhtimise ja turustamise eest Itaalias.

14 Mercedes Benz oli 2004. majandusaasta käibedeklaratsioonis liigitanud oma finantstegevuse, nimelt oma tütarettevõtjatele laenude andmise, maksustatava tegevuse suhtes „kõrvaltegevuseks“, mille tulemusena laenudelt teenitud intressi ei võetud DPR nr 633/72 artiklis 19*bis* sätestatud protsentuaalse mahaarvamismäära kindlaksmääramisel kasutatava murdarvu nimetaja arvutamisel arvesse.

15 2008. aastal läbi viidud maksukontrolli tulemusena, mis puudutas 2004. maksustamisaastat, määras maksuhaldur oma otsusega Mercedes Benzile täiendava käibemaksu summas 1 755 882 eurot põhjendusel, et laenudelt teenitud intressi ei võetud protsentuaalse mahaarvamismäära kindlaksmääramisel kasutatava murdarvu nimetaja arvutamisel arvesse põhjendamatult, kuna nende laenude andmine oli üks Mercedes Benzi põhitegevusi ja neilt laenudelt teenitud intress moodustas 71,64% tema kogukäibest.

16 Mercedes Benz esitas selle otsuse peale kaebuse Commissione tributaria provinciale di Romale (Rooma provintsi maksukohus, Itaalia), kes jättis kaebuse rahuldamata. Seejärel esitas Mercedes Benz kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule ehk Commissione tributaria regionale di Romale (Rooma piirkondlik maksukohus, Itaalia).

17 Mercedes Benz väitis selles kohtuvaidluses, et tal oli õigus jätta laenudelt teenitud intress käibemaksu mahaarvamise protsentuaalse määra kindlaksmääramisel kasutatud murdarvu nimetajast välja, ja leidis eelkõige, et siseriiklik seadusandja on direktiivi 2006/112 artiklid 168 ja 173–175 siseriiklikku õigusesse ebaõigesti üle võtnud, kuna ta nägi ette, et DPR nr 633/72 artiklis 19*bis* nimetatud osaline mahaarvamine on vahet tegemata kohaldatav kõikide maksukohustuslase soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes, tegemata vahet olenevalt sellest, kas kaupu ja teenuseid kasutati tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, või mõlemat liiki tehinguteks.

18 Neil asjaoludel otsustas Commissione tributaria regionale di Roma (Rooma piirkondlik maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas mahaarvamisõiguse kasutamise kontekstis on direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 ja artiklite 173–175 tõlgendusega, mis lähtub proportsionaalsuse, tõhususe ja neutraalsuse põhimõttest nii, nagu need on liidu õiguses määratletud, vastuolus Itaalia õigusnormid (nimelt [DPR nr 633/72] artikli 19 lõige 5 ja artikkel 19*bis*) ning liikmesriigi maksuhalduri praktika, mis nõuavad, et ka niinimetatud „kõrvaltehingute“ kindlaksmääramisel lähtutaks ettevõtja käibe koosseisust, sätestamata soetatud kaupade ja saadud teenuste tegelikust koosseisust ja otstarbest lähtuvat arvutusmeetodit, mis kajastaks objektiivselt seoses maksumaksja kummagi tegevusega – nii maksustatava kui ka maksuvaba tegevusega – tehtud kulutuste tegelikku osakaalu?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

Sissejuhatavad märkused

19 Esiteks tuleb märkida, et kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus on eelotsusetaotluses formaalselt viidanud direktiivi 2006/112 artiklitele 168 ja 173–175, reguleerisid põhikohtuasjas vaidlusalusel maksustamisaastal maksukohustuslaste mahaarvamisõigust põhiliselt kuuenda direktiivi artiklid 17 ja 19.

20 Teiseks nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et liikmesriigi seadusandja soovis DPR nr 633/72 artikli 19 lõike 5 ja artikli 19*bis* vastuvõtmisega kasutada kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis d ette nähtud erandlikku meetodit.

21 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on sisuliselt esitanud küsimuse, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d ja artiklit 19 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid ja praktika, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis panevad maksukohustuslasele kohustuse:

— kohaldada kõikide soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes käibel põhinevat osalist mahaarvamist, nägemata ette arvutusmeetodit, mis põhineks iga soetatud kauba ja saadud teenuse tegelikul laadil ja otstarbel ning kajastaks objektiivselt seoses kummagi tegevusega – nii maksustatava kui ka maksuvaba tegevusega – tehtud kulutuste tegelikku osakaalu, ja

— määrata „kõrvaltehingud“ kindlaks oma käibe koosseisust lähtudes.

Euroopa Kohtu vastus

22 Kohe alguses olgu meenutatud, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 alusel on maksukohustuslastel võimalus maha arvata maks, mis on tasutud kauba soetamiselt või tarnelt või teenustelt, mida on ette nähtud kasutada ainult maksustatavate tehingute tarbeks.

23 Kaupade kohta, mida on ette nähtud kasutada samal ajal nii tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, on selle direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus sätestatud, et maha arvata võib üksnes käibemaksu selle osa, mis on seotud esimesena nimetatud tehingutega.

24 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmas lõik lubab liikmesriikidel siiski kasutada mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise erimeetodeid, mis on erandlikud ja mille hulka kuulub ka selle lõigu punktis d sätestatud meetod (vt selle kohta kohtuotsus, 8.11.2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 24).

25 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktile d võib liikmesriik lubada maksukohustuslasel selle direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus nimetatud korras maksu maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema“.

26 Esmalt tuleb kontrollida, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d tuleb kontekstis vaadelduna tõlgendada nii, et selles ette nähtud käibemaksu mahaarvatava osa arvutamise meetod kohustab kasutama käibel põhinevat mahaarvatavat osa.

27 Siinkohal tuleb rõhutada, et erinevalt muudest kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud erandlikest arvutusmeetoditest on punktis d ette nähtud meetodi kohta sõnaselgelt öeldud, et seda meetodit tuleb kohaldada kooskõlas selle direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus nimetatud korraga.

28 Ent nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 23, ei täpsusta kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus nimetatud kord seda, kuidas tuleb konkreetselt kindlaks määrata see käibemaksu osa, mis vastab nende tehingute maksumusele, mille puhul tekib mahaarvamisõigus.

29 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 teine lõik, mis esimesele lõigule vahetult järgneb ja algab sõnadega „nimetatud osa“, viidates seega esimeses lõigus ette nähtud mahaarvatavale osale, täpsustab siiski, et osa määratakse kindlaks selle direktiivi artikli 19 kohaselt.

30 Ent kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 1 sätestab, et selle direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt mahaarvatav osa määratakse kindlaks murdarvu alusel, mille lugejas sisaldub mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud käive ja nimetajas nende tehingute ja mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud käive.

31 Seega tuleb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis d sisalduvat viidet kooskõlas selle lõike esimeses lõigus nimetatud korraga tõlgendada nii, et see nõuab nimetatud sätte rakendamisel käibel põhineva mahaarvatava osa kasutamist.

32 Sellest järeldub, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d tuleb koostoimes direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese ja teise lõigu ja artikli 19 lõikega 1 tõlgendada nii, et selles ette nähtud käibemaksu mahaarvatava osa arvutamise meetod kohustab kasutama käibel põhinevat osa.

33 Teiseks tuleb kontrollida, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktiga d on vastuolus see, et liikmesriik kohustab maksukohustuslast kohaldama kõikide soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes käibel põhinevat osalist mahaarvamist, võtmata seejuures arvesse iga kauba ja teenuse tegelikku laadi ja otstarvet.

34 Selles osas nähtub esiteks juba kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu sõnastusest, et mahaarvatava käibemaksusumma kindlakstegemiseks mahaarvatava osa arvutamine on põhimõtteliselt lubatud ainult kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab ühtaegu nii tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või (vt selle kohta kohtuotsused, 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 40, ja 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 25).

35 Teiseks on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d alusel liikmesriikidel lubatud lubada maksukohustuslasel „esimeses lõigus nimetatud korras [käibemaksu] maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema“.

36 Arvestades, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimene lõik, millele direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis d on sõnaselgelt viidatud, osutab nii tehingutele, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingutele, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, tuleb väljendit „kõik selles nimetatud tehingud“ mõista nii, et see hõlmab kahte liiki tehinguid, mida on nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus.

37 Kuid erinevalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimesest lõigust ei ole artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis d kasutatud sõnu „nii […] kui ka“.

38 Sellise täpsustuse puudumisel tuleb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d tõlgendada nii, et see viitab kõikidele kaupadele ja teenustele, mida maksukohustuslane on kasutanud tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, ilma et neid kaupu ja teenuseid peaks tingimata kasutama ühtaegu mõlemat liiki tehingute tegemiseks.

39 Tuleb nimelt märkida, et kui liidu õiguse sätet saab tõlgendada mitut moodi, tuleb lähtuda tõlgendusest, mis tagab sätte kasuliku mõju (vt selle kohta kohtuotsus, 9.3.2000, EKW ja Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, punkt 41).

40 Ent kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d selline tõlgendus, mille kohaselt see punkt kehtib ainult kaupade ja teenuste suhtes, mida kasutatakse ühtaegu „nii“ tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, „kui ka“ tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, viiks selleni, et see säte omandaks samasuguse ulatuse, nagu on direktiivi artikli 17 lõike 5 esimesel lõigul, millest see säte on ometi mõeldud erandit tegema.

41 Eelotsusetaotluse esitanud kohus paistab küll kahtlevat, kas käesoleva kohtuotsuse punktis 38 esitatud tõlgendus on kooskõlas proportsionaalse mahaarvamise, tõhusa mahaarvamisõiguse ja neutraalse käibemaksu põhimõtetega.

42 Sellegipoolest tuleb nentida, ilma et oleks vaja kontrollida, kuidas need põhimõtted täpsemalt mõjutavad kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu tõlgendamist, et nimetatud põhimõtete arvessevõtmisega, mis reguleerivad küll käibemaksusüsteemi, kuid millest seadusandja võib õiguspäraselt erandeid teha, ei saa mingil juhul põhjendada tõlgendust, mis jätaks erandi, mille kohta seadusandja on sõnaselgelt oma tahet väljendanud, täielikult ilma selle kasulikust mõjust.

43 Käesoleva kohtuotsuse punktis 38 esitatud kaalutlusi kinnitab ka üks neist eesmärkidest, mida kuuenda direktiiviga taotletakse ja mis seisneb selles, et lubatakse kohaldada suhteliselt lihtsaid rakendusnorme, nagu nähtub direktiivi põhjendusest 17 (vt selle kohta kohtuotsus, 8.3.2012, komisjon *vs*. Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punkt 35).

44 Nimelt kui maksukohustuslased kohaldavad kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis d sätestatud arvutusjuhist, ei ole nad kohustatud jaotama ostetud kaupu ja teenuseid kas tehingute alla, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, või tehingute alla, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, või siis mõlemat liiki tehingute alla, ja seega ei pea liikmesriikide maksuhaldurid kontrollima, kas jaotus oli õigesti tehtud.

45 Kolmandaks tuleb kindlaks teha, kas kuuenda direktiivi artikli 19 lõiget 2 arvestades on liikmesriigil lubatud maksumaksjalt nõuda, et ta ühtlasi oma käibe koosseisu aluseks võttes määraks tehtud tehingute hulgast kindlaks need tehingud, mida võib liigitada „kõrvaltehinguteks“.

46 Siinkohal osundagem, et kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 alusel tuleb selle artikli lõikes 1 nimetatud osa kindlaksmääramisel jätta kõrvale „juhuslike kinnisvara- ja finantstehingutega“ seotud käive. Viimati nimetatud mõistet ei ole kuuendas direktiivis aga määratletud.

47 Euroopa Kohus on siiski juba täpsustanud, et kuigi kuuenda direktiivi kohaldamisalasse kuuluvatest finantstehingutest saadud tulu suurus võib osutada sellele, et neid tehinguid ei tuleks käsitada „juhuslikena“ direktiivi artikli 19 lõike 2 tähenduses, ei ole nende tehingute selle sätte tähenduses „juhuslikeks tehinguteks“ liigitamise välistamiseks piisav üksnes see, et selliste tehingute tulemusel saadud tulu on suurem asjaomase ettevõtja põhitegevusena näidatud tegevusest saadud tulust (vt selle kohta kohtuotsus, 29.4.2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 77).

48 Lisaks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et majandustegevust tuleb käsitada „juhuslikuna“ kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 tähenduses, kui see ei ole ettevõtja maksustatava tegevuse otsene, püsiv ja vajalik laiendamine ja kui sellega ei kaasne olulisel määral nende kaupade ja teenuste kasutamist, millelt tasutakse käibemaksu (vt selle kohta kohtuotsused, 11.7.1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, punkt 22; 29.4.2004, EDM, C–77/01, EU:C:2004:243, punkt 76, ja 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 31).

49 Seega tuleb tõdeda, et maksukohustuslase käibe koosseis on sobiv alus, millest lähtudes saab kindlaks teha, kas teatavaid tehinguid tuleb pidada „juhuslikeks“ kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 teise lause tähenduses, kuid seda tehes tuleb ühtlasi arvesse võtta nende tehingute suhet maksukohustuslase maksustatavate tehingutega ja olenevalt olukorrast seda, milleks on kasutatud nende tehingutega seotud kaupu ja teenuseid, millelt tasutakse käibemaksu.

50 Kõikidest eeltoodud kaalutlustest ilmneb, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d ja artiklit 19 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid ja praktika, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis panevad maksukohustuslasele kohustuse:

— kohaldada kõikide soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes käibel põhinevat osalist mahaarvamist, nägemata ette arvutusmeetodit, mis põhineks iga soetatud kauba ja saadud teenuse tegelikul laadil ja otstarbel ning kajastaks objektiivselt seoses kummagi tegevusega – nii maksustatava kui ka maksuvaba tegevusega – tehtud kulutuste tegelikku osakaalu, ja

— määrata „kõrvaltehingud“ kindlaks oma käibe koosseisust lähtudes, kui selle hinnangu andmisel võetakse ühtlasi arvesse ka nende tehingute suhet maksukohustuslase maksustatavate tehingutega ja olenevalt olukorrast seda, milleks on kasutatud nende tehingutega seotud kaupu ja teenuseid, millelt tasutakse käibemaksu.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d ja artiklit 19 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid ja praktika, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis panevad maksukohustuslasele kohustuse:

— kohaldada kõikide soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes käibel põhinevat osalist mahaarvamist, nägemata ette arvutusmeetodit, mis põhineks iga soetatud kauba ja saadud teenuse tegelikul laadil ja otstarbel ning kajastaks objektiivselt seoses kummagi tegevusega – nii maksustatava kui ka maksuvaba tegevusega – tehtud kulutuste tegelikku osakaalu, ja

— määrata „kõrvaltehingud“ kindlaks oma käibe koosseisust lähtudes, kui selle hinnangu andmisel võetakse ühtlasi arvesse ka nende tehingute suhet maksukohustuslase maksustatavate tehingutega ja olenevalt olukorrast seda, milleks on kasutatud nende tehingutega seotud kaupu ja teenuseid, millelt tasutakse käibemaksu.

Allkirjad