

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

esitatud 29. juunil 2016(1)

Kohtuasi C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA

versus

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Commissione tributaria regionale di Roma (Rooma piirkondlik maksukohus, Itaalia))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 17 lõike 5 kolmas lõik – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Osa mahaarvamine – Väljaarvutamine

I. Sissejuhatus

1. Commissione tributaria regionale di Roma (Rooma piirkondlik maksukohus, Itaalia) eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(2) artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d, millega on liikmesriikidel lubatud teha erandit selle lõike teises lõigus ja selle direktiivi artiklis 19 ette nähtud mahaarvatava osa arvutamise üldreeglist.

2. Eelotsusetaotluse põhiprobleemiks on eespool nimetatud erandi kohaldamisala. Kas see on ette nähtud, nagu teised kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud erandid, ainult „segaotstarbega kaupade ja teenuste“ kohta, s.o kaubad ja teenused, mida kasutatakse samal ajal mahaarvamisõigust andvate tehingute jaoks ja tehingute jaoks, mis seda õigust ei anna, või on selle kohaldamisala nendest laiem ja hõlmab seega kõiki kaupu ja teenuseid, mida ostab „segamaksukohustuslane“, nimelt maksukohustuslane, kes teeb samaajal nii tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguid, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või? Tekib ühtlasi küsimus, milliseid arvutusmeetodeid võib liikmesriik selle erandi alusel kohustuslikuks teha.

3. Taotlus on esitatud Mercedes Benz Italia SpA (edaspidi „Mercedes Benz“) ja Itaalia maksuameti kohtuvaidluses selle äriühingu käibemaksu mahaarvamise õiguse üle.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Eelotsusetaotluse kohaselt küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist

käibemaksusüsteemi(3), artiklite 168 ja 173–175 tõlgendust.

5. Eelotsusetaotlusest nähtub siiski, et põhikohtuasi puudutab Mercedes Benz'i mahaarvamisõigust majandusaasta 2004 suhtes. Seepärast ei kuulu, nagu märgib Euroopa Komisjon, põhikohtuasja asjassepuutuvad asjaolud *rationae temporis* direktiivi 2006/112 kohaldamisalasse, sest sellega tunnistati kuues direktiiv kehtetuks ja asendati alles alates 1. jaanuarist 2007(4).

6. Seepärast tuleb kohaldada kuuendat direktiivi, mis ei mõjuta siiski kuidagi eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele antavat vastust sisu poolest, sest nende kahe direktiivi asjassepuutuvad sätted on sisuliselt identsed(5).

7. Kuuenda direktiivi artikli 17 pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ lõiked 1, 2 ja 5 on selle direktiivi artiklist 28f tulenevas redaktsioonis sõnastatud järgmiselt:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

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

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud [temale teise maksukohustuslase poolt riigisiselt] tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt; [täpsustatud tõlge];

[...]

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.“

8. Kuuenda direktiivi artikli 19 lõigetes 1 ja 2 on ette nähtud:

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

- lugeja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma,
- nimetaja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. Liikmesriigid võivad nimetajasse lisada ka toetuste summa, v.a artikli 11 A osa lõike 1 punktis a nimetatud toetused.

Osa määratakse kindlaks aasta kohta, esitatakse protsendina ning ümardatakse arvuni, mis ei ole suurem järgmisest ühikust.

2. Erandina lõike 1 sätetest jäetakse osalise mahaarvamise väljaarvutamisel kõrvale käive, mis on tekkinud maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavate kapitalikaupade tarnimisest. Välja jäetakse ka [...] kinnisvara- ja finantstehingutega seotud käive.“

B. Itaalia õigus

9. Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreedid nr 633 käibemaksu kehtestamise ja reguleerimise kohta (decreto del presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, edaspidi „DPR nr 633/72“) artikli 19 lõige 5 näeb ette:

„[m]aksumaksjatel, 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. DPR nr 633/72 artikkel 19*bis* on sõnastatud järgmiselt:

„1. Artikli 19 lõikes 5 nimetatud protsentuaalne mahaarvamismäär saadakse, arvutades välja aasta jooksul toimunud mahaarvamisõigust andvate tehingute summa ja tehingute kogusumma suhte; tehingute kogusumma saadakse mahaarvamisõigust andvate tehingute summa ja samal aastal tehtud maksuvabade tehingute summa liitmisel. Mahaarvamismäär ümardatakse üles- või allapoole vastavalt sellele, kas kümnendkoht on üle või alla viie kümnendiku.

[...]

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

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimus ja menetlus Euroopa Kohtus

11. Maksukontrolli tulemusel saatis Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (Rooma provintsi III osakonna maksuhaldur, Itaalia, edaspidi „maksuamet“) Mercedes Benz'ile maksuotsuse 2004. majandusaasta kohta, et nõuda sisse käibemaks summas 1 755 882 eurot ning lisaks trahvidele ja intressile vastavad summad. Nõude põhjenduseks oli märgitud, et intress, mida Mercedes Benz oli saanud oma tütaretttevõtjatele antud laenude pealt, kokku summas 41 878 647 eurot, oli alusetult DPR nr 633/72 artiklis 19*bis* ette nähtud mahaarvatava osa arvutamisest välja jäetud.

12. Mercedes Benz oli 2004. majandusaasta käibedeklaratsioonis liigitanud oma finantstegevuse, nimelt laenude andmise, maksustatava tegevuse suhtes kõrvaltegevuseks, mille tõttu oli põhjendatud, et laenude pealt teenitud intressi ei võeta mahaarvatava osa arvutamisel arvesse. Maksuameti hinnangul oli nimetatud laenude andmine üks Mercedes Benz'i põhitegevusi ning ta viitas asjaolule, et kõnealune intress moodustas 71,64% äriühingu kogukäibest.
13. Mercedes Benz esitas maksuameti maksuotsuse peale kaebuse Commissione tributaria provinciale di Romale (Rooma piirkondlik maksukohus, Itaalia), kes jättis selle rahuldamata. Äriühing esitas seejärel selle otsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.
14. Põhikohtuasjas väidab Mercedes Benz kõigepealt, et need finantseerimistehingud on kõrvaltegevus, ja teiseks, et Itaalia käibemaksusüsteemis on moonutused Itaalia maksuameti kasuks, olenevalt matemaatilise suhte arvutamise meetodi kohaldamisest, mis põhineb pigem puhtformaalsel kriteeriumil (sellel, millest maksukohustuslase käive koosneb) kui sisulisel osa arvutamise meetodil, mis põhineb maksustatavate tehingute jaoks tegelikult soetatud kauba ja saadud teenuste osakaalu hindamisel. Mercedes Benz esitas selle kohta kaks ekspertiisiaruannet, milles järeldati, et äriühingu poolt 2004. aastal tema maksuvabades tehingutes, nimelt tema finantstegevuses kasutatud kaupade soetamiseks ja teenuste ostmiseks tehtud kulutuste osakaal oli minimaalne(6).
15. Poolte vahel ei ole vaidlust selles, et DPR nr 633/72 artikli 19 lõikes 5 ette nähtud mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise meetod on kohaldatav kõikide segamaksukohustuslase poolt majandusaasta vältel soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes.
16. Äriühing väidab, et Itaalia seadusandja on direktiivi 2006/112 artiklid 173–175 valesti üle võtnud, nähes DPR nr 633/72 artikli 19 lõike 5 alusel ette, et DPR nr 633/72 artiklis 19*bis* osutatud osalise mahaarvamise arvutamine on kohaldatav segamaksukohustuslaste kõikide soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes. Niisugune arvutusmeetod ei võimalda tema arvates täpselt kindlaks teha käibemaksu osa, mida saab seostada tehingutega, mis annavad mahaarvamisõiguse. Äriühingu hinnangul on selle direktiivi eespool nimetatud artiklites täpsustatud, et mahaarvatava osa kohaldamisala piirdub kaupade ja teenustega, mida maksukohustuslane kasutab selleks, et teha samal ajal tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguid, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või.
17. Maksuamet omakorda kinnitab üle, et tehtud maksu juurdearvestus on seaduslik, ja kordab sissenõudmisotsuses esitatud põhjendusi.
18. Commissione tributaria regionale di Roma (Rooma piirkondlik maksukohus) otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:
- „Kas mahaarvamisõiguse kasutamise kontekstis on direktiivi 2006/112/EÜ artiklite 168, 173, 174 ja 175 tõlgendusega, mis lähtub proportsionaalsuse, tõhususe ja neutraalsuse põhimõttest nii, nagu need on ühenduse õiguses määratletud, vastuolus liikmesriigi 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 sellest 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?“
19. Oma kirjalikud seisukohad esitasid Mercedes Benz, Itaalia valitsus ja komisjon, kes osalesid kohtuistungil, mis peeti 14. aprillil 2016.

IV. Õiguslik analüüs

A. Eelotsuse küsimuse sisu

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib eelotsusetaotluses Euroopa Kohtult DPR nr 633/72 artikli 19 lõike 5 ja artikli 19*bis* tõlgendamise ning liikmesriigi maksuhalduri tava kohta, et kindlaks määrata, kas need artiklid ja see tava on direktiivi 2006/112 artiklitega 168 ja 173–175 kooskõlas.

21. Tuleb märkida, et Euroopa Kohus, kelle poole pöördutakse ELTL artikli 267 alusel, on pädev otsustama aluslepingute tõlgendamise üle, nagu ka Euroopa Liidu institutsioonide poolt vastu võetud aktide kehtivuse ja tõlgendamise üle. Euroopa Kohtu pädevus piirdub üksnes liidu õigusnormide kontrollimisega. Siseriikliku kohtu ülesanne on hinnata siseriiklike sätete ulatust ja viisi, kuidas neid tuleb kohaldada(7).

22. Peale selle, nagu on märgitud käesoleva ettepaneku punktides 5 ja 6, kuuluvad põhikohtuasja asjassepuutuvad faktilised asjaolud *rationae temporis* mitte direktiivi 2006/112, vaid kuuenda direktiivi alla.

23. Seepärast tuleb eelotsuse küsimust mõista nii, et sellega tahetakse kindlaks teha, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 5 ning artiklit 19 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugune siseriiklik õigusnorm ja liikmesriigi maksuhalduri praktika, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis kohustavad maksukohustuslasi, kes teevad samaajal tehinguid, mis annavad mahaarvamisõiguse, ja tehinguid, mis mahaarvamisõigust ei anna, määrama mahaarvatava käibemaksusumma kindlaks selle direktiivi artikli 19 kohaselt kindlaks määratud mahaarvatava osa kohaldamisega kõikide soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes, sealhulgas nende kaupade ja teenuste suhtes, mida kasutatakse ainult kas nende tehingute tegemiseks, mis annavad mahaarvamisõiguse, või tehingute jaoks, mis seda õigust ei anna.

B. Sissejuhatavad märkused

24. Kõigepealt tuleks lühidalt meelde tuletada käibemaksu mahaarvamise õigust reguleerivaid peamisi põhimõtteid.

25. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 2 tuleneb, et maksukohustuslasel on õigus käibemaks maha arvata, „kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses“. Mahaarvamisõigus määratletakse selle alusel, kuidas eelnevalt tasutud kulud vastavad hilisematele tehingutele(8).

26. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on selle direktiivi artiklis 17 ja järgmistes ette nähtud mahaarvamisõigus ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte, mida põhimõtteliselt ei tohi kitsendada ja mida rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas(9).

27. Süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab seega kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et tegevus ise oleks põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav(10).

28. Kui maksukohustuslase poolt omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvates tehingutes, ei või maksu sisse nõuda ega maha arvata(11).

29. Loogiliselt näeb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimene lõik ette, et

segakasutusotstarbega kaupade ja teenuste puhul(12) on käibemaksu lubatud maha arvata vaid selles „ulatuses, mis on proportsioonis [mahaarvamisõigust andvate] tehingute [summaga]“. Selle lõike teise lõigu kohaselt määratakse see proportsionaalne osa kindlaks vastavalt sama direktiivi artiklile 19, mille lõige 1 näeb sisuliselt ette osalise mahaarvamise arvutamise murdarvu põhjal, mis vastab nende tehingute käibe, mille käibemaks on mahaarvatav, jagatud kogukäibega(13).

30. Kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 1 ette nähtud mahaarvatava osa arvutamine eeldab maksukohustuslase maksustatavate tehingute pealt tasutava käibemaksu osa ligikaudselt kindlaksmääramist, kuna üldjuhul oleks väga raske või koguni võimatu täpselt kindlaks määrata, mil määral kasutatakse segaotstarbega kaupu ja teenuseid nimetatud tehingute tegemiseks(14). See arvutus põhineb oletusel, et segaotstarbeliste kaupade ja teenuste koosseis vastab maksukohustuslase käibe koosseisule. Teisisõnu lähtub mahaarvatava osa arvutamise üldreegel põhimõttest, et maksukohustuslane kasutab segaotstarbega kaupu ja teenuseid oma maksustatava tegevuse jaoks ja maksuvaba tegevuse jaoks proportsionaalselt kummagi tegevuse käibega.

31. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu alusel võivad liikmesriigid siiski teha selle direktiivi artiklis 19 ette nähtud mahaarvatava osa arvutamise üldreeglist erandi, lubades maksukohustuslasel või tehes talle kohustuseks määrata mahaarvatav summa kindlaks spetsiaalsete mahaarvatavate osade kohaldamisega, nimelt ühega selles lõigus punktides a–e loetletud muudest arvutusmeetoditest(15).

32. Käesolevas kohtuasjas teatas Itaalia valitsus, et Itaalia seadusandja kasutas vaidlusalust õigusnormi, nimelt DPR nr 633/72 artikli 19 lõiget 5 ja artiklit 19bis vastu võttes kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis d(16) ette nähtud õigust. Minu arvates on pealegi ilmne, et see õigusnorm ei saa olla põhjendatud muude sama lõigu punktides a–e ette nähtud erandite alusel, mis lubavad määrata iga tegevusvaldkonna kohta eraldi mahaarvatav osa (punktid a ja b), lubada mahaarvamist kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel seoses konkreetse tegevusega (punkt c), ja mitte võtta arvesse tähtsusetuid summasid, mida ei saa maha arvata (punkt e)(17). Järelikult piirdun oma järgnevas analüüsis ainult kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis d ette nähtud erandi analüüsimisega.

33. Küsimus, mis tekib, on seega, kas selle kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis d ette nähtud erandiga (edaspidi „punktis d ette nähtud erand“) on lubatud niisugune õigusnorm, nagu on kohaldatav põhikohtuasjas ja mis kohustab segamaksukohustuslasi määrama mahaarvatavat summat kindlaks mahaarvatava osa kohaldamisega, mis on kindlaks määratud vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 19, kõikide soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes, olenemata nende kasutusotstarbest.

34. See küsimus hõlmab kahte aspekti, mida ma analüüsin järjest. Esiteks on küsimus punktis d ette nähtud erandi kohaldamisalas ja eelkõige selles, kas see hõlmab enam kui segaotstarbega kaupu ja teenuseid, erinevalt mahaarvatava osa üldreeglist ja muudest vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses ja kolmandas lõigus ette nähtud eranditest. Teiseks on küsimus, millised on punktis d ette nähtud erandiga lubatud arvutusmeetodid.

C. *Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d kohaldamisala*

1. Välja pakutud eri tõlgendused

35. Sõnastuse järgi on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktiga d 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. Väljendi „kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega“ kohta on käesolevas kohtuasjas välja pakutud kaks erinevat tõlgendust.

37. Itaalia valitsus ja komisjon(18) on seisukohal, et seda väljendit tuleb mõista nii, et selles on silmas peetud kõiki kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse kas tehingute jaoks, mis annavad mahaarvamisoiguse, või tehingute jaoks, mis seda õigust ei anna. Niisuguse tõlgendusega arvatakse punktis d ette nähtud erandi kohaldamisalasse kõik majandusaasta jooksul segamaksukohustuslase soetatud kaubad ja saadud teenused.

38. Seevastu Mercedes Benz väidab, et seda väljendit tuleb tõlgendada nii, et silmas on peetud ainult segaotstarbega kaupu ja teenuseid, mille on maksukohustuslane majandusaasta jooksul soetanud.

39. Ma tunnistan, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d sõnastus just selgusega ei hiilga(19). Allpool esitatud põhjustel ühinen ma siiski Mercedes Benz'i soovitatud tõlgendusega, sest Itaalia valitsuse ja komisjoni pakutud tõlgendus on minu arvates vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga ja ühildamatu kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud eranditega taotletava eesmärgiga(20).

2. Euroopa Kohtu praktika

40. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus ette nähtud mahaarvatava osa üldpõhimõtte piirneb kahtlemata segaotstarbega kaupade ja teenustega, nagu tuleneb selle sätte sõnastusest endast(21).

41. Selle direktiivi artikli 17 lõikega 5 kehtestatud osalise mahaarvamise korras tehakse nii vahet kaupade ja teenuste kasutusotstarbe järgi, mitte maksukohustuslase laadi järgi. Mõistagi puudutab osalise mahaarvamise reegel ainult segamaksukohustuslasi, kuna nemad on ainsad maksukohustuslased, kes ostavad nimetatud direktiivi tähenduses segaotstarbega kaupu ja teenuseid(22). Selle artikli kohaldamise seisukohast määrav kriteerium on aga siiski kaupade ja teenuste laad, mitte asjaomase maksukohustuslase laad.

42. Euroopa Kohus on samuti kinnitanud, et segamaksukohustuslasi koheldakse täpselt samamoodi kui isikuid, kes teostavad üksnes maksustatavat või maksuvaba tegevust (23), et nad saaksid maha arvata kogu sisendkäibemaksu, mille nad on maksnud niisuguste kaupade ja teenuste ostmise pealt, mida nad kasutavad ainult oma maksustatavate tehingute jaoks, ja et nad ei saa maha arvata mingit osa käibemaksust, mis on tasutud niisuguste kaupade ja teenuste ostu pealt, mida kasutatakse ainult maksuvabade tehingute jaoks.

43. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud erandite kohta avaldas Euroopa Kohus sõnaselgelt seisukohta kohtuotsuses Portugal Telecom(24) nende kohaldamisala kohta, tuvastades:

„39. [...] on Euroopa Kohus otsustanud, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 kehtestab korra, mis on käibemaksu mahaarvamisele kohaldatav juhul, kui see maks on tasutud seoses ostutehingutega, mida maksukohustuslane kasutab seoses „nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või“, piirates

mahaarvamisõigust käibemaksu selle osaga, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest. Sellest sättest tuleneb, et kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib ta käibemaksu maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas ([...] kohtuotsus [27.9.2001] Cibo Participations [C?16/00, EU:C:2001:495], punktid 28 ja 34).

40. Sellest kohtupraktikast tuleneb esiteks, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 sätestatud mahaarvamiskord 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, ja teiseks, et liikmesriigid võivad kasutada ühte artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud mahaarvamismeetodit üksnes nende kaupade ja teenuste osas.

41. 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 kohaldamisalasse, vaid kuuluvad mahaarvamiskorra osas selle direktiivi artikli 17 lõike 2 kohaldamisalasse.“

44. Euroopa Kohus ei teinud seega kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud eri erandite vahel mingit vahet. See käsitusviis, mida seejärel kinnitati Euroopa Kohtu praktikas(25), välistab minu arvates tõlgenduse, mille kohaselt punktis d ette nähtud erand lubab kohaldada osalist mahaarvamist segamaksukohustuslase soetatud ja saadud kõikide kaupade ja teenuste suhtes.

45. Sellest tuvastusest põhimõtteliselt piisab selleks, et järeldada, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetega 2 ja 5 on vastuolus niisugune õigusnorm, nagu on põhikohtuasjas kohaldatav, mis kohustab suurt hulka maksukohustuslasi, kes tegutsevad segatüüpi tegevuse alal, määrama mahaarvatava summa kindlaks mahaarvatava osa kohaldamisega kõikide maksukohustuslase soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes. Järgnevas osas ma näitan, et selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d teleoloogiline tõlgendamine viib välja samale järeldusele, mida pidas õigeks Euroopa Kohus kohtuasjas Portugal Telecom(26).

3. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d teleoloogiline tõlgendamine

46. Arvestades, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkt d on olemuselt erand, näib järeldus, mis tuleneb kohtuotsusest Portugal Telecom(27), mille kohaselt see õigusnorm ei hõlma enam kui segaotstarbega kaubad ja teenused, mulle igati loogiline, sest erandite kohaldamisala ei ole tavaliselt laiem kui üldreeglil, millest on nendega mõeldud erandit teha(28).

47. Seda järeldust toetab ka eesmärk, mida kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus loetletud eranditega taotletakse.

48. Nii tuleneb kuuenda direktiivi ettevalmistavatest materjalidest,(29) et selle kolmanda lõigu eesmärk on „vältida ebavõrdsust maksu kohaldamisel. Ebavõrdsus võib toimida maksukohustuslase kahjuks või kasuks, arvestades et mahaarvatav osa on olemuselt üldiselt kindlasummaline, millega võivad kaasneda väiksemad või suuremad mahaarvamised kui oleks tegeliku kasutusotstarbe järgi lubatud. Selles suhtes on riikidel õigus lubada maksukohustuslasel kindlaks määrata spetsiaalsed mahaarvatavad osad ja teha mahaarvamised vastavalt kõikide või osa maksustatava tegevuse jaoks kasutatavate kaupade ja teenuste tegelikule kasutusotstarbele või kohustada teda seda tegema, kuivõrd maksukohustuslane suudab tõendada seda kasutusotstarvet eraldi raamatupidamisarvestuse pidamisega“ [mitteametlik tõlge].

49. Ettevalmistavates materjalides nimetatud ebavõrdsus ilmneb, kui maksukohustuslase eri tegevusaladel teenitud tulu ei ole proportsionaalne nende kulude osakaaluga, sealhulgas käibemaksuga, mida tehakse segaotstarbeks mõeldud kaupade soetamises ja teenuste tellimiseks. Sellisel juhul ei kajastaks üldine mahaarvatav osa, mis on kindlaks määratud vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 19, see tähendab käibe põhjal, adekvaatselt maksustatavate tehingute käibemaksu osa, sest see mahaarvatav osa põhineb valel eeldusel(30).

50. Näiteks, kui segamaksukohustuslane teenib põhiosa oma käibest maksuvabadest tehingutest (näiteks finants- või kindlustusteenused), mis ei anna mahaarvamisoigust, samas kui maksukohustuslase soetatud segaotstarbega kaupu ja saadud teenuseid kasutatakse põhiliselt maksustatavateks tehinguteks, mis annavad mahaarvamisoiguse, siis on kuuenda direktiivi artikli 19 kohaselt maksukohustuslase käibe koosseisu põhjal välja arvutatud osalise mahaarvamise tulemusel mahaarvatav summa paratamatult väiksem kui nende kaupade ja teenuste tegeliku kasutuse põhjal kindlaksmääratud summa.

51. Kui, vastupidi, suurem osa käibest tuleb maksustatavatest tehingutest, samas kui soetatud segaotstarbega kaupu ja saadud teenuseid kasutatakse põhiliselt maksuvabade tehingute jaoks, on mahaarvamise üldise mahaarvatava osa kohaldamisel saadav mahaarvatav summa „liiga suur“ võrreldes nimetatud kaupade ja teenuste tegeliku kasutusega. Mõlemal juhul oleks mahaarvamise mahaarvatava osa väärtus, mis on kindlaks määratud kuuenda direktiivi artiklis 19 ette nähtud arvutusmeetodi järgi, moonutatud, sest segamaksukohustuslase käibe koosseis ei vasta segaotstarbega kaupade ja teenuste tegelikule kasutusele(31).

52. Sellise ebavõrdsuse vältimiseks ja sel viisil käibemaksu neutraalsuse tagamiseks võimaldatakse kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktides a–d loetletud eranditega liikmesriikidel lubada või nõuda, et maksukohustuslane kasutab mahaarvatava summa kindlaksmääramiseks ühte muudest arvutusmeetoditest(32).

53. Kui kuuenda direktiivi artiklis 19 ette nähtud üldise arvutusmeetodi eesmärk on selle direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu tähenduses lihtsustada „[käibemaksu] selle osa [kindlaksmääramist], mis tekib [maksustatavate tehingutega]“, siis sama lõike kolmanda lõigu eesmärk on vähendada selle sama lihtsustamisvahendiga tekitatud ebavõrdsust(33). Neid põhimõtteid järgides otsustas Euroopa Kohus, et selle lõigu eesmärk on võimaldada liikmesriikidel kohaldada muid arvutusmeetodeid, et saada mahaarvamisoiguse ulatuse kindlakstegemisel täpsemaid tulemusi(34).

54. Ainult kas maksustatavate tehingute või ainult maksuvabade tehingute jaoks kasutatavate kaupade ja teenuste puhul saab mahaarvatava summa hõlpsasti täpselt kindlaks määrata ilma lihtsustamisvahendeid kasutamata. Seega oleks nende kaupade ja teenuste puhul osaline mahaarvamine igal juhul vastavalt 100% ja 0%. Seepärast ei ole lihtsustamise eesmärk nende kaupade ja teenuste suhtes kohaldatav ega saa seega olla mahaarvatava summa ligikaudse kindlaksmääramise põhjenduseks.

55. Seevastu oleks ligikaudse kindlaksmääramise arvutusmeetodi kohaldamine nende kaupade ja teenuste suhtes vastuolus neutraalse käibemaksu põhimõttega. Esiteks jätkaks see segamaksukohustuslased ilma kuuendas direktiivis sätestatud õigusest arvata maha kogu sisendkäibemaks niisuguste kaupade soetamise ja teenuste tellimise pealt, mida kasutatakse ainult maksustatavate tehingute tarvis. Teiseks võimaldaks see teha mahaarvamisi, mida ei ole selle direktiiviga ette nähtud, sest see lubaks maha arvata niisuguste kaupade soetamise ja teenuste tellimise pealt tasutud käibemaksu osa, mida kasutatakse ainult maksuvabade tehingute jaoks.

56. Nagu Euroopa Kohus on otsustanud, on mahaarvamisõigust puudutavad erandid lubatud üksnes kuuenda direktiiviga sõnaselgelt ette nähtud juhtudel(35). Ma kahtlen tugevalt, et liidu seadusandja on soovinud siin eespool kirjeldatud märkimisväärseid erandeid, nagu soovitavad Itaalia valitsus ja komisjon.

57. Kuuenda direktiivi tekst ega sellega seonduvad ettevalmistavad materjalid ei sisalda mingeid viiteid seadusandja niisugusele soovile(36). Seevastu asjaolu, et punktis d ette nähtud erand on esitatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus, näitab minu arvates hästi, et tegu on just erandiga selle lõike teises lõigus ja selle direktiivi artiklis 19 ette nähtud üldise mahaarvatava osa arvutamisest ja mitte erandiga üldisemast põhimõttest, mis on sätestatud nimetatud direktiivi artikli 17 lõikega 2, mille kohaselt maksukohustuslasel on lubatud maha arvata käibemaks, mida tal tuleb tasuda, „[k]ui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses“.

58. Vastupidi sellele, mida väidab Itaalia valitsus, leian ma, et segamaksukohustuslasele Itaalia õigusaktiga antud õigus(37) otsustada oma tegevused lahus hoida, nii et seda valikuvõimalust kasutades on tal seega selle valitsuse sõnul õigus seoses oma maksustatavate tehingutega soetatud kaupade pealt tasutud käibemaks täielikult maha arvata, aga ta ei või maha arvata käibemaksu, mis on tasutud seoses maksuvabade või mittemaksustatavate tehingutega soetatud kaupade pealt, ei mõjuta kuidagi selle õigusakti kuuendale direktiivile vastavuse hindamist.

59. Niisugune puhtalt vabatahtlik valikuvõimalus seab kuuendas direktiivis ette nähtud mahaarvamise sõltuvusse maksukohustuslase tehtud valikust, mis ei ole kooskõlas selle direktiivi eesmärgiga, mis on tagada käibemaksueeskirjade ulatuslik ühtlustamine(38).

60. Eespool öeldu põhjal leian ma, et Euroopa Kohus võib põhimõtteliselt vabalt vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele, tuvastades, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetega 2 ja 5 on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis kohustab segamaksukohustuslasi määrama mahaarvatava käibemaksu summa kindlaks selle direktiivi artikli 19 kohaselt kindlaks määratud mahaarvatava osa kohaldamise teel kõikide maksukohustuslase soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes, olenemata nende kasutusotstarbest.

61. Igaks juhuks ja ammendavuse huvides esitan siiski järgmised seisukohad selle kohta, milliseid arvutusmeetodeid võivad liikmesriigid kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d alusel kohustuslikult kehtestada. Need seisukohad võimaldavad ka kummutada Itaalia valitsuse argumendi, et tõlgendusega, mida ma soovitan selle õigusnormi kohaldamisala kohta,

kaotab see õigusnorm oma mõtte, sest see tõlgendus piirdub nagunii – kui seda loetakse õigeks – ainult sama lõike esimeses lõigus kehtestatu kordamisega.

D. *Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktiga d lubatud arvutusmeetodid*

62. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d sõnastus näeb ette, et mahaarvamine toimub „esimeses lõigus nimetatud korras“.

63. Ma mõõnan, et see viide kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus ette nähtud mahaarvatava osa üldpõhimõttele tekitab tõlgendamisel raskusi, nimelt selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktiga d lubatud arvutusmeetodite osas.

64. Euroopa Kohtu praktikas on siiski antud selle kohta kaks olulist täpsustust.

65. Esiteks, kuigi kuues direktiiv ei näe täpselt ette arvutusmeetodeid, mida liikmesriigid võivad kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktides a–d sätestatud erandite alusel kasutada, lubavad need erandid kasutada *muid* arvutusmeetodeid kui need, mis on ette nähtud selle direktiivi artiklis 19, mida on kinnitatud Euroopa Kohtu praktikas(39).

66. Sellest tuleneb omakorda vastupidi sellele, mida väidavad Itaalia valitsus ja komisjon(40), et viitega kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis d sama lõike esimesele lõigule ei peeta silmas mitte sama lõike teises lõigus ja selle direktiivi artiklis 19 ette nähtud arvutusmeetodit, vaid ainult mahaarvatava osa üldpõhimõtet, mille kohaselt on maha arvata lubatud ainult käibemaksu see osa, mis vastab nende tehingute maksumusele, mille puhul tekib mahaarvamise õigus(41).

67. Järelikult näib mulle, et punktis d ette nähtud erand võimaldab kohaldada muid mahaarvatava osa määramise võimalusi peale selle direktiivi artiklis 19 kehtestatud „standardmeetodi“(42). Kuigi see erand jätab liikmesriikidele vabaduse määrata kindlaks arvutusmeetod, ei tohiks sellega olla lubatud õigusnorm, nagu on kohaldatav põhikohtuasjas, mis laiendab selles artiklis 19 osutatud meetodit osalise mahaarvamise korra kohaldamisalast kaugemale, nimelt kaupadele ja teenustele, mida kasutatakse ainult maksustatavate või maksuvabade tehingute tegemiseks.

68. Teiseks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmas lõik lubab liikmesriikidel arvestada maksukohustuslase tegevuse eripära, et saada mahaarvamise õiguse ulatuse kindlakstegemisel täpsemaid tulemusi(43). Kohtupraktikast tuleneb samuti, et liikmesriigid peavad neile selle sätte alusel antud pädevuse teostamisel järgima nii kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kasulikku mõju kui ka ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid, sealhulgas neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet(44).

69. Niisugune õigusnorm, nagu kirjeldas eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei vasta ühelegi Euroopa Kohtu kehtestatud nõuetest. Seega, kui see kohustab segamaksukohustuslasi määrama mahaarvatava summa kindlaks kuuenda direktiivi artikli 19 kohaselt kehtestatud ligikaudse mahaarvatava osa kohaldamise teel(45) kõikide maksukohustuslase soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes, see tähendab laiema maksubaasi suhtes, kui on kuuendas direktiivis ette nähtud, siis kaasnevad niisuguse õigusnormiga paratamatult vähem täpsed tulemused, kui „standardse“(46) mahaarvatava osa kohaldamise teel saadud tulemused. Peale selle tekitab selle õigusnormiga ette nähtud meetod, nagu on eespool näidatud(47), käibemaksu neutraalsuse põhimõttega ühildumatuid tulemusi.

70. Kokkuvõttes jõuab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktiga d lubatud

arvutusmeetodite analüüsimisega samuti järeltule, et niisugune õigusnorm, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei ole selle direktiiviga kooskõlas.

V. Ettepanek

71. Esitatud põhjendusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Commissione tributaria regionale di Roma (Rooma piirkondlik maksukohus, Itaalia) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, artikli 17 lõikeid 2 ja 5 ning artiklit 19 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugune siseriiklik õigusnorm ja liikmesriigi maksuhalduri tava, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis kohustavad maksukohustuslasi, kes teevad samaajal tehinguid, mis annavad mahaarvamisoiguse, ja tehinguid, mis mahaarvamisoigust ei anna, määrama mahaarvatava käibemaksu summa kindlaks selle direktiivi artikli 19 kohaselt kehtestatud mahaarvatava osa kohaldamise teel kõikide soetatud kaupade ja saadud teenuste suhtes, sealhulgas kaupade ja teenuste suhtes, mida kasutatakse kas ainult tehingute jaoks, mis annavad mahaarvamisoiguse, või tehingute jaoks, mis seda õigust ei anna.

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160), (edaspidi „kuues direktiiv“).

3 – ELT 2006, L 347, lk 1.

4 – Vt direktiivi 2006/112 artikli 411 lõige 1 ja artikkel 413.

5 – Kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 2 ja 5 ning artikkel 19 sisaldavad seega sätteid, mis vastavad *mutatis mutandis* direktiivi 2006/112 artiklitele 168 ja 173–175.

6 – Eelotsusetaotlusest nähtub, et ühes nendest aruannetest järeldati, et see osakaal oli 0,22%, ja teises, et see osakaal võrdus nulliga.

7 – Kohtuotsus, 1.6.2006, Innoventif (C-453/04, EU:C:2006:361, punkt 29) ja kohtumäärus, 25.1.2007, Koval'ský (C-302/06, ei avaldata, EU:C:2007:64, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 – Vt samamoodi kohtujuristi ettepanek, Jacobs, kohtuasi Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:111, punkt 71).

9 – Vt kohtuotsus, 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika). Selleks et käibemaksu saaks maha arvata, peavad varem teostatud tehingud olema otseselt ja vahetult seotud nende tehingutega, mille alusel mahaarvamisoigus tekib, ja kuuluma osana nende tehingute hinna sisse. Maksukohustuslase mahaarvamisoigust tunnustatakse isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisoigust andva müügitehingu vahel, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Vt kohtuotsus, 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt

(C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punktid 23 ja 24 ning seal viidatud kohtupraktika).

10 – Vt kohtuotsus, 9.7.2015, *Salomie ja Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 – Vt kohtuotsus, 18.12.2008, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 – Segaotstarbega kaubad ja teenused on sageli üldkulud, mis seonduvad maksukohustuslase nii maksustatavate kui ka maksuvabade tehingutega.

13 – Vt ka kohtujuristi ettepanek, *Jacobs*, kohtuasi *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2000:207, punkt 10). Tehingud, mis ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse ja mis ei anna seega mahaarvamisoigust, tuleb kuuenda direktiivi artiklites 17 ja 19 osutatud mahaarvatava osa arvutamisest välja jätta. Vt kohtuotsus, 29.4.2004, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

14 – Vt ka kohtujuristi ettepanek, *Cruz Villalón*, kohtuasi *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 33), kes märgib, et kuuenda direktiivi artiklis 19 ette nähtud mahaarvatava osa arvutamise üldreegel „võimaldab põhimõtteliselt arvutada õiglaselt ja mõistlikult täpselt lõplikult mahaarvatava summa“. Vt ka kohtujuristi ettepanek, *Mengozi*, kohtuasi *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (C-332/14, EU:C:2015:777, punkt 92).

15 – Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu erandlik iseloom avaldub selle lõigu sissejuhatavas lauses („Liikmesriigid võivad siiski“). Liikmesriigid ei ole kohustatud piirduma ainult ühe nimetatud artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus loetletud meetodiga. Vt kohtuotsus, 13.3.2008, *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 38).

16 – Vastab praegusele direktiivi 2006/112 artikli 173 lõikele 2. Itaalia valitsuse sõnul on direktiivi 2006/112 artikli 174 (endine kuuenda direktiivi artikkel 19) tekst sisuliselt DPR nr 633/72 artiklisse 19*bis* üle võetud.

17 – Vt selle kohta kohtuotsus, 18.12.2008, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, punkt 19). Märgin muu hulgas, et sama kohtuotsuse eespool nimetatud punktis ja punktis 23 Euroopa Kohtu kasutatud väljenduse „näha teatud tingimustel ette mahaarvamisoiguse välistamine“ tähendus ei ole selge. Seda siiski korrati kohtuotsuses, 12.9.2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 31).

18 – Minu arvates on komisjon oma seisukohta menetluse käigus Euroopa Kohtus edasi arendanud. Oma kirjalikes seisukohtades leidis ta, et asjaomane Itaalia kord, mis kohustab maksukohustuslast kohaldama osa arvutamise meetodit, olenemata soetatud kaupade ja saadud teenuste kasutusotstarbest, on ilmselgelt käibemaksu neutraalsuse põhimõttega vastuolus.

19 – Ühelt poolt võiks nimetatud artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis d terminite „selles nimetatud“ kasutamine rääkida Itaalia valitsuse ja komisjoni poolt õigeks peetava tõlgenduse kasuks, mille kohaselt seonduvad need sõnad pigem maksukohustuslase tehtud „tehingutega“ kui tema soetatud ja saadud „kaupade ja teenustega“. Teiselt poolt võiksid sõnad „kõik kaubad ja teenused“ ainult näidata, et punktis d ette nähtud erand ei luba, vastupidi selle kolmanda lõigu punktidele a–c, kohaldada maksukohustuslase iga tegevusvaldkonna suhtes eraldi osa või kohaldada seda ainult osa segaotstarbeliste kaupade ja teenuste puhul, vaid lubab kohaldada osa ainult kõikide nende kaupade ja teenuste suhtes. Kuuenda direktiivi eri keeleversioonide võrdlemine ei anna selle kohta mingeid täpsustusi.

- 20 – Tuletan meelde, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel arvestada mitte üksnes sätte sõnastust, vaid ka selle konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osa see säte on. Vt kohtuotsus, 12.6.2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C?330/13, EU:C:2014:1757, punkt 59).
- 21 – Nimetatud artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt kohaldatakse seda „kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii [...] tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või“.
- 22 – Märkin, et kuigi Euroopa Kohus otsustas oma kohtuotsuses, 6.10.2005, komisjon vs. Hispaania (C?204/03, EU:C:2005:588, punkt 25), et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 „puudutab [...] ainult segamaksukohustuslasi“, tuleneb selle kohtuotsuse tähelepanelikust lugemisest, et see kinnitus tehti kontekstis, kus Euroopa Kohus tuvastas, et see lõige ei luba „täismaksukohustuslaste“, s.o maksukohustuslased, kes teevad ainult maksustatavaid tehinguid, mahaarvamiseõigust piirata.
- 23 – Vt kohtuotsused, 8.6.2000, Midland Bank (C?98/98, EU:C:2000:300, punkt 26); 22.2.2001, Abbey National (C?408/98, EU:C:2001:110, punkt 38) ja 23.4.2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, punkt 60).
- 24 – Kohtuotsus, 6.9.2012 (C?496/11, EU:C:2012:557, punktid 39–41).
- 25 – Vt kohtuotsus, 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C?108/14 ja C?109/14, EU:C:2015:496, punkt 26).
- 26 – Kohtuotsus, 6.9.2012 (C?496/11, EU:C:2012:557).
- 27 – Kohtuotsus, 6.9.2012 (C?496/11, EU:C:2012:557).
- 28 – Tihedad korrelatsioonid punktis d ette nähtud erandi ja kuuenda direktiivi artikli 71 lõike 5 esimeses lõigus ette nähtud osalise mahaarvamise üldpõhimõtte vahel tulenevad ka esimese erandi sõnaselgest viitest „esimeses lõigus nimetatud korrale“.
- 29 – Kuuenda direktiivi esialgse ettepaneku, 29.6.1973, seletuskiri, Euroopa Ühenduste Teataja kaasaanne 11/73, lk 19. Kavandatud redaktsioonis sisaldas artikli 17 lõike 5 kolmas lõik ainult kolme erandit, mis vastavad vastu võetud direktiivi punktides a–c esitatud eranditele. Ei ole mingit põhjust oletada, et kolmanda lõigu eesmärgi muudeti punktides d ja e osutatud täiendavate eranditega, mis lisati seadusandliku menetluse käigus.
- 30 – Vt käesolev ettepanek, punkt 30.
- 31 – Kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 2 võib teatud määral seda ebavõrdsust vähendada, nähes ette, et selle artikli lõikes 1 ette nähtud mahaarvatava osa arvutamiseks ei võeta arvesse teatavate kõrvaltehingutega seotud käibe summat. Vt selle kohta kohtuotsus, 29.4.2004, EDM (C?77/01, EU:C:2004:243, punkt 75). See ei parandaks siiski maksuvabade tehingute pealt teenitud suurest käibest tulenevaid ebavõrdsusi, mille näiteks on käesolev juhtum.
- 32 – Vt kohtuotsus, 18.12.2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750, punkt 19).

33 – Ma ei jaga Itaalia valitsuse arvamust, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud eranditega püütakse ka lihtsustada mahaarvatava summa kindlaksmääramist. Vt ka kohtujuristi ettepanek, Cruz Villalón, kohtuasi BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:245, punkt 42).

34 – Vt kohtuotsus, 10.7.2014, Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056, punkt 29). Vt ka kohtuotsused, 18.12.2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750, punkt 24) ja 8.11.2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punkt 18).

35 – Vt kohtuotsus, 6.9.2012, Portugal Telecom (C?496/11, EU:C:2012:557, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 – Tegelikult punktis d ette nähtud erandit ei olnud komisjoni esialgses 29. juuni 1973. aasta ettepanekus (nõukogu ettepanek: kuues direktiiv käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – Ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) [KOM(73) 950 lõplik] ega 26. juuli 1974. aasta muudetud ettepanekus (muudatused nõukogu ettepanekus: kuues direktiiv käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – Ühine käibemaksusüsteem: „ühtne maksubaas») [KOM(74) 795 lõplik]. See lisati ilma selgituseta enne direktiivi nõukogu poolt vastuvõtmist. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 põhineb mahaarvatava osa reeglil, mis on ette nähtud nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (EÜT 1967, 71, lk 1303), millega jäeti liikmesriikide hooleks kehtestada mahaarvatava summa kindlaksmääramise kriteeriumid, artikli 11 lõike 2 kolmandas lõigus ja lõikes 3.

37 – DPR nr 633/72 artikli 36 lõige 3. Märgin, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei viita sellele siseriiklikule õigusnormile, mis lubab maksukohustuslase teatavate tegevuste suhtes maksu eraldi kohaldada.

38 – Lisan, et selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis a ette nähtud võimalus lubada kohaldada maksukohustuslase iga tegevusvaldkonna suhtes eraldi mahaarvatavat osa, hõlmab ainult segaotstarbega kaupu ja teenuseid ning sellega ei saa seega põhjendada Itaalia õigusnormi, milles peetakse silmas kõiki soetatud kaupu ja saadud teenuseid.

39 – Vt kohtuotsused, 18.12.2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750, punkt 19); 8.11.2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punkt 15) ja kohtumäärus, 13.12.2012, Debiasi (C?560/11, ei avaldata, EU:C:2012:802, punkt 39).

40 – Sellisel juhul tugineb komisjon kohtuotsusele, 8.11.2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punkt 20). Ma möönan, et see kohtuotsus võib tekitada segadust arvutusmeetodi osas, mida võib kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d alusel kohaldada, sest näib, et Euroopa Kohus teeb vahet punktis d ette nähtud erandil ja teistel samas lõigus ette nähtud eranditel. Kuigi seda vahetegemist korrati kohtuotsuses, 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541, punkt 51), ei esine seda siiski varasemas kohtupraktikas (Vt kohtuotsus, 18.12.2008, Royal Bank of Scotland, C?488/07, EU:C:2008:750, punkt 21) ega kõige uuemas kohtupraktikas (vt kohtuotsus, 10.7.2014, Banco Mais, C?183/13, EU:C:2014:2056, punkt 25).

41 – See vahetegemine *mahaarvatava osa põhimõttel* ja *mahaarvatava osa arvutamise reeglil* on tuntavam direktiivis 2006/112, millega tunnistati kuues direktiiv kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007. Selle direktiivi artikli 173 lõike 2 punktis d viidatakse seega konkreetsetelt „lõike 1 esimeses lõigus sätestatud korrale“, mis vastab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimesele lõigule, ja mitte lõikele 1 tervikuna, mis oleks hõlmanud ka mahaarvatava osa arvutamise reeglit.

42 – Vt selle kohta kohtujuristi ettepanek, Cruz Villalón, kohtuasi BLC Baemarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 29), kes märgib, et punktis d ette nähtud erand viitab „võimalusele maha arvata muud osad“. Vt ka kohtujuristi ettepanek, Cruz Villalón, kohtuasi Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, punkt 59).

43 – Vt käesolev ettepanek, punkt 53 ja joonealune märkus 34.

44 – Vt kohtuotsus, 8.11.2012, BLC Baemarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 16). Vt ka kohtuotsused, 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 52) ja 10.7.2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punkt 27).

45 – Vt käesolev ettepanek, punkt 30.

46 – Ma pigem ei nõustuks komisjoni argumendiga, et punktis d ette nähtud erand lubab niisugust õigusnormi, kuivõrd see õigusnorm on vaid erandi olemusega ja annab täpsemad tulemused kui kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus ette nähtud „standard“ mahaarvatav osa. Minu arvates annab niisugune õigusnorm paratamatult ebatäpsemad tulemused ja läheb järelikult vastuollu neutraalse maksustamise eesmärgiga, mida selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud eranditega taotletakse.

47 – Vt käesolev ettepanek, punktid 54 ja 55.