



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

16. veebruar 2012*

Maksustamine — Kuues käibemaksudirektiiv — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Artikli 17 lõiked 2 ja 5 ning artikkel 19 — Kaupade ja teenuste ostmisel kasutatavad „toetused” — Mahaarvamisõiguse piiramine

Kohtuasjas C-25/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) 10. novembri 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. jaanuaril 2011, menetluses

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

versus

Fazenda Pública,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja esimees A. Prechal, kohtunikud L. Bay Larsen (ettekandja) ja E. Jarašiūnas,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA, esindajad: *advogado* A. Jacinto ja *advogado* M. Brás,
- Portugali valitsus, esindaja: L. Inez Fernandes,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja P. Guerra e Andrade,

arvestades pärast kohtujuristi ära kuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: portugali.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 lõikeid 2 ja 5 ning artiklit 19.
- 2 Taotlus on esitatud Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA (edaspidi „Varzim Sol“) ja Fazenda Pública vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksu ja viivitusintressi täiendavaks tasumiseks aastate 2002–2004 eest esitatud maksuteadet.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“ ja „kauba import“.
- 4 Selle direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

„Riigi territooriumil

1. Maksustatava summa moodustab:

- a) punktides b, c ja d nimetamata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused“.

- 5 Kuuenda direktiivi artikkel 17, mis reguleerib mahaarvamisõiguse tekkimist ja kohaldamisala, sätestab lõigetes 2 ja 5:

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

- a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud [temale teise maksukohustuslase poolt] tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt; [täpsustatud tõlge]
- b) imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;
- c) artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 6 lõike 3 kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

[...]

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 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 Nimetatud direktiivi artikkel 19, mis kehtestab mahaarvatava osa arvutamise reeglid, sätestab lõikes 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.”

Siseriiklik õigus

- 7 Käibemaksukodeksi artikkel 23 sätestab:

„1. Kui maksukohustuslane teeb oma majandustegevuse käigus kaubatarneid või osutab teenuseid, mille teatud osa ei anna mahaarvamise õigust, saab ostudelt tasumisele kuuluvat maksu maha arvata ainult vastavalt protsendile, mis vastab mahaarvamise aluseks olevate tehingute iga-aastasele summale.

2. Hoolimata eelneva lõike sätetest võib maksukohustuslane teha mahaarvamise vastavalt kasutatud kaupade või teenuste täielikule või osalisele tegelikule kasutamisele, tingimusel et ta teavitab sellest eelnevalt otseste ja kaudsete maksude ametit, ilma et see piiraks asjaolu, et märkimisväärse maksustamise moonutamise tuvastamise korral rakendab viimane tema suhtes eritingimusi või peatab selle korra rakendamise.

3. Maksuhaldur võib kohustada maksumaksjat talitama vastavalt eelmises lõikes sätestatule:

- a) kui maksukohustuslane teostab erinevaid majandustegevusi;

b) kui lõikes 1 nimetatud korra kohaldamine toob kaasa maksustamise märkimisväärse moonutamise.

4. Lõikes 1 sätestatud mahaarvamise protsent on murdarv, milles lugeja on artikli 19 ja artikli 20 lõike 1 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olev kaupade tarnimise ja teenuste osutamise käibemaksuta iga-aastane summa ning nimetaja maksukohustuslase poolt teostatud kõikide tehingute, sh maksuvabade või maksustamisele mittekuuluvate tehingute, eriti käibemaksustamisele mittekuuluvate toetuste, v.a sisseseade toetuste, käibemaksuta iga-aastane summa.

[...]"

- 8 Äriühingutele, kellele on antud tegevusluba hasartmängude korraldamiseks teatud mängupiirkonnas, kohaldatakse eelkõige 2. detsembri 1989. aasta (muudetud) dekreetseaduse nr 422/89 sätteid. Nimetatud dekreetseaduse artikkel 16 sätestab:

„1. Ilma et see piiraks muid kohustusi, mis tulenevad käesolevast seadusest, täiendavatest õigusaktidest ja vastavatest tegevusloa andmise lepingutest, on tegevusloa saanud äriühingud kohustatud:

[...]

- b) regulaarselt korraldama selleks ette nähtud kasiinoruumides heal kunstilisel tasemel meelelahutusprogramme;
- c) edendama ja korraldama turismi- kultuuri- ja spordiüritusi, osalema sedalaadi ametlikes algatustes, mille eesmärk on soodustada turismi asjaomases mängupiirkonnas ja toetada või teostada mängupiirkonna reklaamimist välismaal [...].

2. Eelmise lõike punktides b ja c märgitud kohustuste täitmiseks peavad tegevusloa omanikud määrama summa, mis ei ole väiksem kui 3% eelmisel eelarveaastal hasartmängust saadud brutotulust, või kui tegu on esimest aastat kehtiva tegevusloaga, siis nimetatud aasta brutotulust, ning igal juhul ei või nende kohustuste täitmiseks määratud summa olla alla 1% nimetatud tulust.”

- 9 Hasartmängude korraldamiseks mängupiirkondades ette nähtud tegevuslubade lepingulist korda on muudetud 17. oktoobri 2001. aasta dekreetseadusega nr 275/2001. Selle dekreetseaduse artikli 2 lõige 4 sätestab:

„Iga-aastased tasud, millega tegevusloa omanikud jäävad seotuks Algarve, Espinho, Estorili ja Póvoa de Varzimi mängupiirkondades, ei või olla madalamad lisas esitatud tabelis märgitud suurustest [...]”.

- 10 Nimetatud dekreetseaduse artikkel 5, mis käsitleb maksude mahaarvamiskorda meelelahutuse ja turismiedendamise valdkonnas, sätestab:

„1. Iga-aastastes käitamistasudes, mida tegevusluba omavad äriühingud on kohustatud maksma, [...] arvatakse mängust saadavast brutotulust maha kuni 1% dekreetseaduse nr 422/89 artikli 16 lõike 1 punktides b ja c sätestatud kohustuste täitmiseiga seotud maksetest [...], need maksed ei või olla madalamad kui 3% brutotulust.

2. Juhul kui nimetatud maksed, liidetuna meelelahutuse ja toitlustuse netomaksumusele ning reklaami- ja turustamiskuludele, ületavad summa, mis vastab 3%-le mängust saadavast brutotulust, on tegevusloa saanud äriühingutel [...] õigus lisaks ja täiendavalt maha arvata 50% kuludest, mis ületavad [...] nõutava miinimumi, ilma et see täiendav mahaarvamine ületaks 3% mängust saadavast brutotulust.

3. Viimati nimetatud mahaarvamine tehakse üksnes vastavalt mängust saadava brutotulu kasvule 25% piires igal eelarveaastal, võrreldes eelmise eelarveaastaga, kui tegu on Póvoa de Varzimi mängupiirkonnaga [...]”.

- 11 Selliselt kehtestatud reeglid, mis puudutavad meelelahutuse ja turismiarenduse valdkonnas maksete vähendamist, on esitatud Varzim Soliga sõlmitud hasartmängude korraldamise tegevusloa andmise lepingus mängude korraldamiseks Póvoa de Varzimi mängupiirkonnas.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 12 Varzim Sol käitab 14. detsembril 2001 sõlmitud hasartmängude korraldamise tegevusloa andmise lepingu alusel Póvoa de Varzimi mängupiirkonnas kasiinot. Nimetatud lepingu kohaselt on ta kohustatud läbi viima teatud hulga kunsti- ja kultuuriüritusi, kuid ka osalema selle piirkonna edendamises, kus kasiino asub.
- 13 Varzim Sol tegeleb üheaegselt hasartmängude sektoris, mis on käibemaksust vabastatud, toitlustus- ja meelelahutussektoris, mis on käibemaksuga maksustatav, ning haldus- ja finantssektoris, mis annab õiguse käibemaksu osalisele mahaarvamisele. Käibemaksuga maksustatavates sektorites arvatakse tasutud käibemaksu maha käibemaksukodeksi artikli 23 lõike 2 kohase tegeliku kasutamise meetodi alusel.
- 14 Lisaks on Varzim Sol kohaldatavate õigusnormide ja tegevusloa andmise lepingu kohaselt kohustatud maksma Portugali riigile esialgset tasu, kuid ka iga-aastaselt tasu, mis arvutatakse hasartmängusektoris saadava tulu põhjal. Tal on lubatud iga-aastasest tasust maha arvata üks osa kuludest, mille ta on kandnud meelelahutuse ja turismiedendamise kohustuste täitmisel. Mahaarvatav summa sõltub nii kantud kulude suurusest kui ka hasartmängudest saadud tuludest.
- 15 Pärast maksuameti kontrolli saadeti Varzim Solile maksuteade käibemaksu täiendava tasumise kohta aastate 2002–2004 eest summas 496 697,14 eurot. Korrigeerimine põhines selle meetodi vaidlustamisel, mida Varzim Sol kasutas tasutud käibemaksu mahaarvatava summa arvutamiseks toitlustus- ja meelelahutussektoris.
- 16 Fazenda Pública väidab nimelt, et iga-aastasest tasust tehtavat mahaarvamist meelelahutuse ja arendusega seotud kulude hüvitamiseks tuleb käsitleda tegutsemistoetusena käibemaksukodeksi artikli 23 lõike 4 mõttes. Ta leiab, et kuna see toetus ei ole käibemaksuga maksustatav, tuleb toitlustus- ja meelelahutustegevust käsitada kui osaliselt maksustatavat ja osaliselt maksuvaba tegevust. Seega peab nendes sektorites tasutud käibemaksu mahaarvamine põhinema sellel osal, mis võimaldab arvestada ühtaegu maksuvaba ja maksustatavat tegevust.
- 17 Varzim Sol tasus nõutud summad, kuid esitas halduskaebuse. Tribunal administrativo e fiscal do Porto (Porto haldus- ja maksukohus) jättis nimetatud kaebuse rahuldamata. Seepeale esitas Varzim Sol apellatsioonkaebuse Supremo Tribunal Administrativole.
- 18 Varzim Sol väidab, et isegi kui mahaarvatavat summat peaks käsitatama toetusena, ei saa see mõjutada nende maksukohustuslaste poolt käibemaksu mahaarvamist, kes tegeliku kasutamise meetodi raames teostavad üksnes maksustatavaid tehinguid – nagu toitlustus- ja meelelahutustegevus, mis annavad õiguse makstud käibemaksu mahaarvamisele – mitte maksuvabasid tehinguid.
- 19 Lisaks väidab Varzim Sol, et Fazenda Pública argumendid, mille toob välja ka Tribunal administrativo e fiscal do Porto, põhjustavad käibemaksu mahaarvamise alase moonutuse ning rikuvad seeläbi kuuendat direktiivi nagu seda on tõlgendanud Euroopa Kohus 6. oktoobri 2005. aasta otsuses kohtuasjas C-204/03: komisjon vs. Hispaania (EKL 2005, lk I-8389) ja C-243/03: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2005, lk I-8411).

20 Neil asjaoludel otsustas Supremo Tribunal Administrativo menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas käibemaksukoodeksi artikkel 23 on kooskõlas [...] kuuenda direktiivi [...] artikli 17 lõigetega 2 ja 5 ning artikliga 19?
2. [Kui vastus esimese küsimusele on jaatav], siis kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetega 2 ja 5 ning artikliga 19 on kooskõlas see, kui kehtestatakse konkreetne mahaarvatav osa käibemaksust, mille on tasunud üksnes maksustatavaid tehinguid tegev maksukohustuslane, olgugi et mahaarvamise kaudu, tuginedes maksuvabade toetuste (*inputs*) olemasolule nimetatud valdkonnas vastavalt viidatud artiklile 23?”

Eelotsuse küsimused

Vastuvõetavus

- 21 Portugali Vabariik nõuab esiteks, et eelotsusetaotlus tunnistataks vastuvõetamatuks.
- 22 Mis puudutab esimest küsimust, siis märgib nimetatud liikmesriik, et selle eesmärk on hinnata Portugali õiguse, nimelt käibemaksukoodeksi artikli 23 kooskõla teatavate ühise käibemaksusüsteemi normidega.
- 23 Kuigi Euroopa Kohus võiks ELTL artikliga 267 kehtestatud õigusala koostöö raames ja talle esitatud andmete alusel esitada siseriiklikule kohtule selliseid liidu õiguse tõlgendamisega seotud asjaolusid, mis võivad olla talle tarvilikud selle sätte mõju hindamisel, ei sisalda kõnealuses põhikohtuasjas sellegipoolest ükski eelotsusetaotluse tekstiosa täpset ega ka mitte põgusat viidet põhikohtuasjas vaidlustatud Portugali siseriikliku õiguse sätetele.
- 24 Esimese küsimuse ebatäpsus tähendaks isegi seda, et seda tuleks vaadelda kui taotlust üldise arvamuse saamiseks, mida ei saa ELTL artikli 267 alusel vastu võtta.
- 25 Need kaalutlused kehtivad sisuliselt ka teise küsimuse kohta.
- 26 Seetõttu ei võimalda eelotsusetaotluse puudused Euroopa Kohtul anda tarvilikku vastust ega võimalda liikmesriikidel ja teistel huvitatud pooltel esitada käesolevas kohtuasjas oma märkusi.
- 27 Selles osas tuleb esiteks meenutada, et ELTL artiklis 267 kehtestatud koostöökord põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel. Selle artikli alusel algatatud menetluse raames on siseriiklike õigusnormide tõlgendamine liikmesriikide kohtute, mitte Euroopa Kohtu ülesanne ning Euroopa Kohus ei ole pädev otsustama, kas siseriiklikud õigusnormid on liidu õigusnormidega kooskõlas. Samas on Euroopa Kohus pädev andma liikmesriigi kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamiseks vajalikud juhtnöörid, mille alusel on liikmesriigi kohtul võimalik hinnata siseriiklike õigusnormide kooskõla liidu õigusega (vt 6. märtsi 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-338/04, C-359/04 ja C-360/04: Placanica jt, EKL 2007, lk I-1891, punkt 36, ning 8. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-42/07: Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International, EKL 2009, lk I-7633, punkt 37).
- 28 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste sõnasõnalises tähenduses palutakse Euroopa Kohtul otsustada, kas siseriiklik õigusnorm on liidu õigusega kooskõlas, ei takista teda samas miski andmast eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilikku vastust, jagades sellele kohtule liidu õiguse tõlgendamiseks juhtnööre, mis võimaldavad tal endal otsustada, kas siseriiklik õigus on liidu õigusega kooskõlas (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Placanica jt, punkt 37).

- 29 Teiseks tuleb meenutada, et Euroopa Kohus saab jätta liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmselge, et taotletud liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud, et anda talle esitatud küsimustele tarvilik vastus (vt eelkõige 15. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-415/93: Bosman, EKL 1995, lk I-4921, punkt 61, ning 31. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-450/09: Schröder, EKL 2011, lk I-2497, punkt 17).
- 30 Mis puutub täpsemalt teabesse, mis tuleb Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse raames esitada, siis see ei pea mitte ainult võimaldama Euroopa Kohtul anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilikke vastuseid, vaid et see peab andma ka liikmesriikide valitsustele ja teistele huvitatud pooltele võimaluse esitada Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 23 alusel oma märkused. Sel eesmärgil on vaja, et siseriiklik kohus määratleks esitatud küsimusi ümbritseva faktilise ja õigusliku raamistiku või vähemalt selgitaks nende küsimuste aluseks olevaid faktilisi oletusi (vt eespool viidatud kohtuotsus Schröder, punkt 18).
- 31 Seega, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud teabest piisab, et kirjeldada nii põhikohtuasjas tekkinud liidu õiguskorda puudutavaid peamisi küsimusi ning võimaldada nii liikmesriikidel esitada oma märkusi vastavalt Euroopa Kohtu põhikirja artiklile 23, kui ka võimaldada Euroopa Kohtul anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus, tuleb eelotsusetaotlus lugeda vastuvõetavaks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Schröder, punktid 19, 21 ja 22).
- 32 Antud juhul on eelotsusetaotluses märgitud, et seoses Varzim Soli toitlustus- ja meelelahutustegevusega, mis on käibemaksuga maksustatavad, toimub tasutud käibemaksu mahaarvamine vastavalt tegeliku kasutamise meetodile. Lisaks, mis puudutab iga-aastast tasu, mis arvutatakse hasartmängusektoris teenitud tulu põhjal ja mida Varzim Sol on kohustatud riigile maksma, siis on viimasel õigus sellest maha arvata osa kuludest, mis kaasnevad meelelahutuse ja turismi arendamisest tulenevate kohustuste täitmisega. Maksuhalduri sõnul tuleb juhul, kui selline mahaarvamine kujutab endast toetust käibemaksust vabastatud tegevusele, käsitada toitlustus- ja meelelahutustegevust kui osaliselt maksustatavat ja osaliselt maksuvaba tegevust ja seetõttu peab nendes sektorites tasutud käibemaksu mahaarvamine toimuma osa alusel, mis võimaldab arvesse võtta nii maksust vabastatud kui ka maksustatavaid tegevusi. Varzim Sol omakorda väidab, et väidetav toetus ei mõjuta nende maksukohustuslaste poolt käibemaksu mahaarvamist, kes tegeliku kasutamise meetodi raames teostavad üksnes maksustatavaid tehinguid – nagu toitlustus- ja meelelahutustegevus, mis annavad õiguse makstud käibemaksu mahaarvamisele – mitte maksuvabasid tehinguid.
- 33 Need asjaolud on käesoleva kohtuotsuse punktides 30 ja 31 meenutatud kohtupraktikat silmas pidades piisavad. Pealegi ei anna miski alust arvata, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teave ei võimaldanud Euroopa Kohtu põhikirja punktis 23 märgitud huvitatud pooltel esitada oma märkusi vastavalt sellele artiklile ja osaleda tõhusalt kohtu menetluses.
- 34 Sellest tulenevalt on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

Sisulised küsimused

- 35 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib nende küsimustega teada sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 5 ning artiklit 19 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriik, mis lubab segamaksukohustuslastel nendes sätetes ette nähtud mahaarvamisi teha selle järgi, kas kasutatakse kõiki kaupu ja teenuseid või ainult osa nendest, arvutab mahaarvatava maksusumma valdkondades, milles sellised maksukohustuslased teevad üksnes maksustatavaid tehinguid, nii, et lisab maksuvabad „toetused” mahaarvatava osa kindlaksmääramisel kasutatava murdarvu nimetajasse.

- 36 Olgu meenutatud, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on kuuenda direktiivi artiklis 17 ja sellele järgnevas artiklites sätestatud mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning põhimõtteliselt ei või seda kitsendada. Mahaarvamisoigust tuleb teostada viivitamata kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu suhtes. Käibemaksu mahaarvamisoiguse igasugune kitsendamine mõjutab maksukoormuse taset ning seda tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi. Seetõttu võib erandeid teha üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 28).
- 37 Selle kohta sätestab nimetatud direktiivi artikli 17 lõige 1, et mahaarvamisoigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal ja selle artikli lõige 2 annab maksukohustuslasele õiguse, juhul kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, tasumisele kuuluvast maksust maha arvata käibemaksu, mis tuleb maksta või on makstud kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 29).
- 38 Segamaksukohustuslaste kohta tuleneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimesest ja teisest lõigust, et mahaarvamisoigus arvutatakse vastavalt selle direktiivi artiklis 19 kindlaks määratud osale. Nimetatud artikli 17 lõike 5 kolmas lõik lubab sellest olenemata liikmesriikidel näha ette ühe selles lõigus loetletud mahaarvamisoiguse kindlaksmääramise muudest meetoditest, nimelt määrata iga tegevusvaldkonna kohta eraldi mahaarvatav osa või lubada mahaarvamist kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 30).
- 39 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a näeb ette, et kauba või teenuse hinnaga otse seotud toetused maksustatakse nendega samal alusel. Mis puudutab toetusi, mis ei ole hinnaga otse seotud, siis nende kohta näeb direktiivi artikli 19 lõige 1 ette, et liikmesriigid võivad need lisada kohaldatava mahaarvatava osa murdarvu nimetajasse juhul, kui maksukohustuslane teostab üheaegselt nii mahaarvamise aluseks olevaid tehinguid kui maksuvabasid tehinguid (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 31).
- 40 On selge, et põhikohtuasjas oli Varzim Solil õigus kasutada mahaarvamisel teistsugust meetodit kui kuuenda direktiivi artikli 19 alusel kindlaksmääratud osa meetod, nimelt kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel, mis on sätestatud selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus.
- 41 Seega, kuna Varzim Soli tegevus toitlustus- ja meelelahutussektoris on käibemaksuga maksustatav, puudutab tegeliku kasutamise meetodist tulenev mahaarvamisoigus kogu maksu, millega need tehingud on maksustatavad.
- 42 Nimelt, kuna maksukohustuslasel oli lubatud teha mahaarvamine tegeliku kasutamise meetodi alusel, ei ole kuuenda direktiivi artikli 19 sätted kohaldatavad ja seega ei saa need piirata mahaarvamisoigust nendes sektorites nii, nagu tuleneb nimetatud direktiivist.
- 43 Eelnevat arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 5 ning artiklit 19 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriik, mis lubab segamaksukohustuslastel nendes sätetes ette nähtud mahaarvamisi teha selle järgi, kas kasutatakse kõiki kaupu ja teenuseid või ainult osa nendest, arvutab mahaarvatava maksusumma valdkondades, milles sellised maksukohustuslased teevad üksnes maksustatavaid tehinguid, nii, et lisab maksuvabad „toetused” mahaarvatava osa kindlaksmääramisel kasutatava murdarvu nimetajasse.

Kohtukulud

- 44 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas 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 lõikeid 2 ja 5 ning artiklit 19 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriik, mis lubab segamaksukohustuslastel nendes sätetes ette nähtud mahaarvamisi teha selle järgi, kas kasutatakse kõiki kaupu ja teenuseid või ainult osa nendest, arvutab mahaarvatava maksusumma valdkondades, milles sellised maksukohustuslased teevad üksnes maksustatavaid tehinguid, nii, et lisab maksuvabad „toetused” mahaarvatava osa kindlaksmääramisel kasutatava murdarvu nimetajasse.

Allkirjad