Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

18. juuli 2013*

Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 168 punkt a ja artikkel 176 — Mahaarvamisõigus — Töötajatele mõeldud kaupade soetamise ja teenuste osutamisega seotud kulud — Mahaarvamisõigust taotlevale maksukohustuslasele vahendatud töötajad, kelle on tööle võtnud teine maksukohustuslane

Kohtuasjas C-124/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Plovdivi (Bulgaaria) 24. veebruari 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. märtsil 2012, menetluses

AES-3C Maritza East 1 EOOD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president M. Berger, kohtunikud A. Borg Barthet ja J.-J. Kasel (ettekandja),

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 10. aprilli 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— AES-3C Maritza East 1 EOOD, esindajad: advokaadid S. Garbolino, E. Evtimov ja Y. Mateeva,

— Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv, esindaja: V. Apostolov,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, C. Soulay ja D. Roussanov,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikli 168 punkti a ja artikli 176 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Bulgaaria õiguse alusel asutatud äriühingu AES 3C Maritza East 1 EOOD (edaspidi „AES") ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (riigi maksuameti keskasutuse Plovdivi osakonna „Vaided ja täitmise korraldamine" direktor, edaspidi „Direktor") vahelises vaidluses sellise sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse üle, mis on tasutud mitmesuguste kaupade ja teenuste ostult teise äriühingu poolt AES-i käsutusse antud töötajate tarbeks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikkel 168 näeb ette:

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

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

[...]".

4 Direktiivi artiklis 176 on sätestatud:

„[Euroopa Liidu] Nõukogu otsustab „[Euroopa] Komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, milliste kulude puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

Kuni esimeses lõigus nimetatud sätete jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada kõik erandid, mis sisalduvad nende 1. jaanuaril 1979 kehtinud siseriiklikes õigusaktides või „[Euroopa] Ühendusega pärast seda kuupäeva ühinenud liikmesriikide puhul nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides."

Bulgaaria õigus

5 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, *Darzhaven vestnik*, edaspidi „*DV*", nr 63, 4.8.2006, edaspidi „ZDDS") artikli 69 lõige 1, kehtiv alates kuupäevast, mil jõustus akt Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (ELT 2005, L 157, lk 203), oli sõnastatud järgmiselt:

„(1) Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse seoses registreeritud maksukohustuslase poolt tehtud maksustatavate tehingutega, on viimasel õigus maha arvata:

1) maks kaupadelt ja teenustelt, mille on talle tarninud või osutanud või tarnib või osutab tarnija või teenuse osutaja, kes on samuti käesoleva seaduse kohaselt registreeritud maksukohustuslane;

[...]”.

6 ZDDS artikli 70 lõigetes 1 ja 3 on täpsustatud:

„(1) Isegi kui artikli 69 või artikli 74 tingimused on täidetud, ei ole õigust käibemaksu maha arvata, kui:

[...]

2) kaubad või teenused on määratud tasuta tehinguteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus;

[...]

(3) Lõike 1 punkti 2 ei kohaldata:

1) [...] eri-, töö-, vormi- ja esindusriietuse ning isikukaitsevahendite suhtes, mille on tööandja tasuta andnud töötajate, sealhulgas juhatuse liikme lepingu alusel tegutsevate isikute kasutusse, kui see toimub tööandja majandustegevuse eesmärgil;

2) transporditeenusele töötajate, sealhulgas juhatuse liikme lepingu alusel tegutsevate isikute transportimiseks nende elukohast töökohta ja tagasi, kui tööandja osutab seda teenust tasuta oma majandustegevuse eesmärgil;

[...]

7) maksukohustuslase lähetuses olevate töötajate transpordi ja majutuse suhtes;

[...]”.

7 Enne Bulgaaria Vabariigi Euroopa Liiduga ühinemist kohaldamisele kuulunud sõnastuses (*DV* nr 153, 23.12.1998) nägi ZDDS artikli 64 lõige 1 ette:

„(1) Soetajal või teenuse saajal või importijal on õigus käibemaks maha arvata, kui on täidetud järgmised tingimused:

[...]

5) ekspordi või maksustatava tehingu alusel saadud kaupa või maksustatava tehingu alusel saadud teenust kasutati või kasutatakse praegu või tulevikus maksustatavate tehingute tegemiseks;

[...]”.

8 ZDDS viimasena osundatud sõnastuses oli artikli 65 lõikes 1 sätestatud:

„Isegi kui artikli 64 või artikli 68 tingimused on täidetud, ei ole õigust käibemaksu maha arvata, kui:

1) kaup või teenus on mõeldud maksukohustuslase esindamiseks;

2) soetatakse mootorratas või sõiduauto, milles on ilma juhiistmeta maksimaalselt viis istekohta, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane kasutab neid enda peamise tegevusala elluviimiseks;

3) [täiendatud, *DV* 2005, nr 100] kaup või teenus on mõeldud punktis 2 nimetatud mootorrataste ja sõiduautode hooldamiseks, parandamiseks, parendamiseks ja kasutamiseks;

4) kaupa või teenust kasutatakse maksuvabade tehingute tegemiseks artikli 33 tähenduses;

5) kaup riigistatakse või ehitis lammutatakse selle õigusvastase püstitamise tõttu.”

9 Vastavalt tööseadustiku (Kodeks na truda, *DV* nr 26, 1.4.1986, ja nr 27, 4.4.1986) lisasätete § 1 punktile 1 põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kohaldatavas sõnastuses on „tööandja” seadustiku tähenduses „iga füüsiline või juriidiline isik või nendest sõltuv üksus ning iga organisatsiooniliselt ja majanduslikult eraldatud üksus (ettevõte, asutus, organisatsioon, kooperatiiv, käitis, tegevuskoht, majapidamine, äriühing või muu taoline), kes on iseseisvalt töötajad tööle võtnud töösuhte raames, siia hulka kuuluvad ka kodus töötamine ja kaugtöö ning töötajate saatmine tööle tellijaettevõttesse”.

10 Töötervishoiu ja tööohutuse seaduse (Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud, *DV* nr 124, 23.12.1997) lisasätete § 1 näeb ette, et „tööandja” on igaüks, kes vastab tööseadustiku lisasätete § 1 punktis 1 määratletud mõistele ning igaüks, kes on tööle võtnud töötajad ja kes kannab kogu vastutust ettevõtte, kooperatiivi või organisatsiooni eest.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 AES käitab talle kuuluvat elektrijaama, mis asub küll Galabovo (Bulgaaria) kohaliku omavalitsusüksuse territooriumil, kuid väljaspool tiheasustusala piire.

12 AES-il endal puudub elektrijaama käitamiseks vajalik töötajaskond, mistõttu ta rendib täistööajaga töötajate teenuseid äriühinguga AES Maritza East 1 Services EOOD (edaspidi „AES Services”) sõlmitud personali tellimuslepingu alusel. Selle lepingu kohaselt valib AES Services välja ja võtab tööle AES-i majandustegevuseks vajalikud töötajad. Töötajatega sõlmib töölepingud AES Services ja just viimatinimetatu maksab töötajatele töötasu.

13 Need töötajad antakse niisiis AES-i käsutusse. Vastavalt lepingule, mille pooled on AES ja AES Services, maksab esimesena nimetatu teisele tasu töötajate vahendamise teenuse eest. See tasu sisaldab töötajate töötasu ja sotsiaalkindlustusmakseid. Töötajate varustamise tööriietuse ja isikukaitsevahenditega ning töötajate transpordi elektrijaamast elukohta ja tagasi korraldab AES. Nende kaupade ja teenustega seotud kulud ei ole arvestatud AES Servicesile makstava tasu hulka. Kui töötaja saadetakse töölähetusse, siis kannab tema sõidu- ja majutuskulud samuti vahetult AES.

14 Ajavahemikul 2008. aasta augustist 2010. aasta septembrini osutasid kolmandad isikud AES-ile teenuseid, mille esemeks oli transport, varustamine tööriietuse ja isikukaitsevahenditega, samuti teenuseid seoses töötajate lähetustega.

15 Eelotsusetaotlusest nähtub, et kuna elektrijaama töötajad elavad asulates, mida ühistransport ei teeninda, siis otsustas AES tagada ise transporditeenuse töötajate töövahetustele kohandatud graafiku järgi.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tööseadustiku ning töötervishoiu ja tööohutuse seaduse sätete alusel on AES kohustatud varustama elektrijaamas töötavaid isikuid tööriietuse ja kaitsevahenditega.

17 Maksuamet ei lubanud maha arvata käibemaksu summas 218 377 Bulgaaria leevi (BGN), mis on seotud AES-i poolt transporditeenuste ostu, tööriietuse ja isikukaitsevahenditega varustamise ning töölähetuste raames kantud kuludega, põhjendusel, et saadud kaubad ja teenused olid mõeldud tasuta jagamiseks AES Services töötajatele. Amet ei lubanud kohaldada ZDDS artikli 70 lõike 3 punktides 1, 2 ja 7 ette nähtud erandeid käibemaksu mahaarvamise õiguse piirangust, põhjendusel, et Bulgaaria õiguse alusel ei saa AES-i pidada töötajate tööandjaks. Tööseadustiku kohaselt on nende tööandjaks tegelikult AES Services.

18 Kuna Direktor jättis selle maksuotsuse peale halduskorras esitatud vaide rahuldamata, esitas AES kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

19 AES väidab nimetatud kohtus, et ta on töötajate „majanduslik” tööandja, kuna ta saab kasu nende tööst ja kannab sellega kaasnevad kulud, makstes tasu AES Servicesile. Lisaks on AES-il tööandja tunnused töötervishoiu ja tööohutuse seaduse tähenduses, kuna just AES on kohustatud varustama töötajaid tööriietusega ja tagama tööohutuse tingimuste täitmise. Direktor kordas omalt poolt maksuotsusest tulenevat seisukohta.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et Euroopa Kohtu 16. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-258/95: Fillibeck (EKL 1997, lk I-5577) ei anna vastust põhikohtuasjas tekkinud tõlgendusküsimustele, kuna selle kohtuotsuse aluseks olevas asjas arutusel olnud transporditeenuseid pakuti maksukohustuslase oma töötajatele, mitte teise maksukohustuslase poolt mahaarvamisõigust taotlevale maksukohustuslasele vahendatud töötajatele.

21 Nimetatud kohus osundab, et ZDDS redaktsioon, mis kehtis kuni Bulgaaria Vabariigi ühinemiseni Euroopa Liiduga, ei sisaldanud selliseid mahaarvamisõiguse piiranguid, nagu on ette nähtud hetkel kehtiva artikli 70 lõike 1 punktis 2. Nimelt sätestas ZDDS kuni 1. jaanuarini 2007 kehtinud artikkel 65 käibemaksu mahaarvamise õiguse piirangute ammendava loetelu ja ükski piirang ei olnud seotud tasuta tehinguteks määratud tarnete või teenustega.

22 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Plovdiv menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas selline õigusnorm nagu [ZDDS] artikli 70 lõike 1 punkt 2, mille kohaselt ei ole käibemaksukohustuslasel õigust maha arvata käibemaksu, mille ta on tasunud saadud transporditeenuselt, soetatud tööriietuselt ja kaitsevahenditelt ning töölähetustele tehtud kuludelt, kuna need kaubad ja teenused anti tasuta maksukohustuslase heaks töötavate füüsiliste isikute kasutusse, on kooskõlas direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a ja artikliga 176, kui võtta arvesse järgmisi asjaolusid:

— maksukohustuslane ei ole sõlminud töötajatega töölepinguid, vaid kasutab tööjõudu „personali tellimuslepingu” alusel, mille ta on sõlminud teise maksukohustuslasega, kes on töötajate tööandja;

— saadud transporditeenuseid kasutati töötajate transportimiseks erinevates asulates paiknevatest kogunemiskohtadest töökohta ja tagasi, kusjuures töökohta jõudmiseks ja selle ümbruskonnas liiklemiseks puudub töötajatele organiseeritud ühistransport;

— tööriietuse ja kaitsevahendite töötajate kasutusse andmist nõuavad nii tööseadustik kui ka töötervishoiu ja tööohutuse seadus;

— käibemaksu mahaarvamine oleks transporditeenustele, tööriietusele ja kaitsevahenditele ning töölähetustele tehtud kulude osas vaieldamatult võimalik, kui neid kaupu oleks oma töötajate kasutusse andnud ja teenuseid oma töötajatele osutanud nende tööandja. Käesolevas asjas soetas aga kaupu ning sai teenuseid maksukohustuslane, kes ei ole küll tööandja, kuid kes saab töötajate tehtud tööst kasu personali tellimuslepingu alusel ning kes kannab ka tööga seotud kulud?

2. Kas direktiivi 2006/112 artikkel 176 võimaldab liikmesriigil sätestada Euroopa Liiduga ühinemisel käibemaksu mahaarvamise suhtes sellise piirangu, nagu selleks on [ZDDS] artikli 70 lõike 1 punkt 2, nimelt et „kaubad või teenused on määratud tasuta tehinguteks”, kui sellist piirangut ei olnud sõnaselgelt ette nähtud kuni ühinemise päevani kehtinud seaduses?

3. Kui eelmisele küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas sellest järeldub, et soetatud kaubad ja saadud teenused on määratud „tasuta tehinguteks”, kui need ostetakse küll majandustegevuse eesmärgil, kuid nende iseloomust tulenevalt on nende kasutamiseks vajalik anda need maksukohustuslase ettevõttes töötavate töötajate kasutusse?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

23 Sissejuhatuseks olgu märgitud, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul võib esimeses küsimuses osutatud kaupade ja teenuste soetamiseks AES-i poolt kantud kulusid põhimõtteliselt pidada AES-i majandustegevusega seotud üldkuludeks ning nende mahaarvamise probleemi tekkimise ainsaks põhjuseks on asjaolu, et erinevalt olukorrast, mis oli arutusel kohtuasjas, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Fillibeck, ei ole mahaarvamisõigust taotleval maksukohustuslasel Bulgaaria õiguse alusel tema käitises töötavate isikute tööandja staatust, vaid ta on kõigest „majanduslik tööandja”.

24 Neil asjaoludel tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimust mõista nii, et sellega soovitakse sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a ja artiklit 176 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaldamise tulemusena maksukohustuslasel, kes teeb nimetatud maksukohustuslase heaks töötavate isikute tarbeks kulutusi transporditeenustele, tööriietusele, kaitsevahenditele ja töölähetustele, ei ole õigust nende kuludega seotud käibemaksu maha arvata põhjendusel, et nimetatud isikud andis tema käsutusse mõni teine üksus ja seega ei saa neid nende õigusnormide tähenduses pidada maksukohustuslase töötajateks, isegi kui nimetatud kulusid võib pidada selliseks, millel on otsene ja vahetu seos maksukohustuslase majandustegevusega seotud üldkuludega.

25 Sellele küsimusele vastamiseks on esmalt vaja meelde tuletada, et direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a ette nähtud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata. Seda tuleb kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt selle kohta 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF, EKL 2009, lk I-10413, punkt 55).

26 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse kogu majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus SKF, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on põhimõtteliselt vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos, selleks et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust. Mahaarvamisõigus käibemaksu osas, mis makstakse kaupade ja teenuste soetamisel, eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulutused moodustavad osa sellise maksustatava müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamisõiguse (eespool viidatud kohtuotsus SKF, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus SKF, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Euroopa Kohtu praktikast nähtub ühtlasi, et nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/338/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) tuleb tõlgendada nii, et töötajate tasuta transport nende elukohast töökohta ja tagasi, mille tööandja kindlustab ettevõtte vara hulka arvatud sõidukiga, toimub põhimõtteliselt töötajate isiklikuks tarbeks ja seega muul kui majandustegevuse eesmärgil. Ent juhul, kui ettevõtte vajadused nõuavad teatud erilistel asjaoludel – nagu näiteks muude sobivate transpordivahendite kasutamise keerukus või vahelduvad töökohad –, et tööandja korraldaks töötajate transpordi, siis ei saa seda teenust pidada osutatuks muul kui majandustegevuse eesmärgil (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Fillibeck, punkt 34).

30 Teiseks on oluline kontrollida, kas asjaolu, et maksukohustuslast ei peeta siseriiklike õigusnormide alusel tööandjaks isikutele, kes töötavad tema ettevõttes, võib seada kahtluse alla otsese ja vahetu seose esinemise nende isikute tööks tehtud ostutehingute kulude ja maksukohustuslase kogu majandustegevusega seotud üldkulude vahel.

31 Selles osas tuleb kõigepealt sedastada, et direktiivi 2006/112 artikli 168 punkt a seab mahaarvamisõiguse tekkimise sõltuvusse ainuüksi tingimusest, et soetatud kaupa ja teenuseid kasutataks mahaarvamist taotleva maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks. Käesoleva kohtuotsuse punktides 25–29 osundatud kohtupraktika kohaselt on seos, mis peab esinema, puhtalt majanduslikku laadi.

32 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 23, on põhikohtuasjas tuvastatud, et asjaomaseid kulusid võib pidada kuludeks, millel on majanduslik seos AES-i kogu majandustegevusega.

33 Järgmiseks on oluline meelde tuletada, et Euroopa Kohus on juba leidnud, et kuigi töötajad võivad saada soodustuse teenuse osutamisest, mida tööandja pakub, kuid mis on ettevõtluse huvides, tuleb seda asjaolu pidada majandustegevuse eesmärgi suhtes kõrvaliseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Fillibeck, punkt 30).

34 Vastus küsimusele, kas tasuta kauba või teenuse andmine maksukohustuslase heaks töötavatele isikutele toimub majandustegevuse eesmärgil, ei olene sellest, millist laadi õigussuhe on maksukohustuslasel nende isikutega.

35 Ühtlasi, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 26, tagab ühine käibemaksusüsteem mahaarvamissüsteemi abil neutraalsuse kogu majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.

36 Ent käibemaksu neutraalsuse põhimõttega oleks vastuolus kohustada maksukohustuslast tasuma käibemaksu sellistelt kuludelt, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille puhul – nagu nähtub eelotsusetaotlusest – on selge, et kulud on tehtud sellise majandustegevuse eesmärgil, mis ise on käibemaksuga maksustatav, põhjendusel et maksukohustuslane ei ole siseriiklike õigusnormide tähenduses tööandjaks isikutele, kes töötavad tema ettevõttes, ja töö suhtes, mille tarbeks need kulutused tehti.

37 Lõpuks olgu märgitud, et tõlgendus, mille kohaselt sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, võib maksukohustuslane direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a ja artikli 176 alusel saada mahaarvamisõiguse seoses kuludega, mis on tehtud tema majandustegevuse eesmärgil, on ühtlasi kõige paremini kooskõlas käibemaksusüsteemi eesmärkidega tagada õiguskindlus ning nimetatud direktiivi sätete korrektne ja lihtne kohaldamine (vt selle kohta 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International, EKL 2001, lk I-7257, punkt 33).

38 Kui nimelt maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil tehtud kuludelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust käsitada lahus õigussuhtest, mis seob maksukohustuslast tema ettevõtte heaks töötavate isikute ja tööga, mille tarbeks kulutused on tehtud, siis võimaldab see tõlgendus ühise

käibemaksusüsteemiga kehtestatud mahaarvamissüsteemi lihtsalt hallata ja aitab tagada, et käibemaks laekub kindlalt ja õiges suuruses (vt selle kohta 6. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-421/10: Stoppelkamp, EKL 2011, lk I-9309, punkt 34, ja 26. jaanuari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-218/10: ADV Allround, punkt 31).

39 Neid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a ja artikli 176 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaldamise tulemusena maksukohustuslasel, kes teeb selle maksukohustuslase heaks töötavate isikute tarbeks kulutusi transporditeenustele, tööriietusele, kaitsevahenditele ja töölähetustele, ei ole õigust nende kuludega seotud käibemaksu maha arvata põhjendusel, et nimetatud isikud andis tema käsutusse mõni teine üksus ja seega ei saa neid nende õigusnormide tähenduses pidada maksukohustuslase töötajateks, isegi kui nimetatud kulusid võib pidada selliseks, millel on otsene ja vahetu seos nimetatud maksukohustuslase majandustegevusega seotud üldkuludega.

Teine küsimus

40 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikli 176 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik Euroopa Liiduga ühinemise ajal kehtestab mahaarvamisõiguse piirangu siseriikliku seadusesätte alusel, mis näeb ette mahaarvamisõiguse erandi selliste kaupade ja teenuste puhul, mis on määratud tasuta tehinguteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus, samas kui kuni ühinemiskuupäevani kehtinud siseriiklikes õigusaktides sellist erandit ei olnud ette nähtud.

41 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt nentida, et siseriiklike õigusnormide tõlgendamine selleks, et teha kindlaks nende sisu uue liikmesriigi Euroopa Liiduga ühinemise ajal ja see, kas need õigusnormid toovad kaasa pärast ühinemist olemasolevate erandite kohaldamisala laiendamise, kuulub põhimõtteliselt eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevusse (vt selle kohta 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/07: Magoora, EKL 2008, lk I-10921, punkt 32).

42 Järgmiseks tuleb meenutada, et ELTL artikli 267 kohases menetluses, mis põhineb liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel, on kohtuasja faktiliste asjaolude kogu hindamine liikmesriigi kohtu pädevuses. Selleks et anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, võib Euroopa Kohus siiski liikmesriigi kohtutega tehtava koostöö raames anda viimastele juhiseid, mida ta peab vajalikuks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Magoora, punkt 33).

43 Selles osas on oluline toonitada, et direktiivi 2006/112 artikli 176 teine lõik sisaldab *standstill* -tingimust, mis näeb ette, et Euroopa Liiduga ühinevad riigid säilitavad käibemaksu mahaarvamise õiguse erandid siseriiklikus õiguses, mida kohaldati enne nende ühinemiskuupäeva (vt selle kohta 19. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-177/99 ja C-181/99: Ampafrance ja Sanofi, EKL 2000, lk I-7013, punkt 5). Direktiivi 2006/112 artikli 176 teises lõigus ette nähtud *standstill* -tingimus ei luba uuel liikmesriigil Euroopa Liiduga ühinemisel siiski muuta oma siseriiklikke õigusnorme nii, et need kaugenevad selle direktiivi eesmärkidest. Selline muudatus oleks vastuolus juba tingimuse mõtte endaga (vt eespool viidatud kohtuotsus Magoora, punkt 39).

44 Nimetatud sätte eesmärk on seega võimaldada liikmesriikidel, kes ootavad nõukogult ühenduse tasandil käibemaksu mahaarvamise õigusest erandite tegemise normistiku kehtestamist, säilitada siseriiklikus õiguses kõik eeskirjad, mis puudutavad mahaarvamisõiguse erandit, mida ametivõimud direktiivi 2006/112 jõustumise ajal tegelikult kohaldavad (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Magoora, punkt 35).

45 Seevastu tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei kujuta siseriiklikud õigusnormid endast direktiivi 2006/112 artikli 176 teises lõigus lubatud erandit, kui nende toimel pärast liikmesriigi ühinemist olemasolevate ja tegelikult kohaldatavate erandite kohaldamisala laieneb ja need kaugenevad seetõttu direktiivi eesmärgist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Magoora, punktid 37 ja 38).

46 Neil asjaoludel siseriiklike sätete Bulgaaria Vabariigi Euroopa Liiduga ühinemise kuupäeval kehtetuks tunnistamine ja nende samal kuupäeval teiste siseriiklike õigusnormidega asendamine ei võimalda iseenesest eeldada, et asjaomane liikmesriik ei järginud direktiivi 2006/112 artikli 176 teist lõiku, ent seda mõistagi tingimusel, et asendamine ei toonud kaasa varasemate siseriiklike erandite laienemist nimetatud kuupäevast arvates.

47 Põhikohtuasjas on seega eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes ainsana – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 41 – on pädev tõlgendama siseriiklikku õigust, ülesanne hinnata, kas Bulgaaria Vabariigi Euroopa Liiduga ühinemise ajal asjassepuutuvas siseriiklikus õiguses tehtud muudatuste toimel laienes varasemate siseriiklike sätetega võrreldes selliste kaupade ja teenuste soetamiselt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piirangute kohaldamisala, mida võib pidada otseselt ja vahetult seotuks maksukohustuslase kogu majandustegevuse üldkuludega.

48 Sellegipoolest tuleb selles osas märkida, et eelotsusetaotluse enda sõnastuse kohaselt laienes ZDDS-is Bulgaaria Vabariigi Euroopa Liiduga ühinemise ajal tehtud muudatuse toimel erandite kohaldamisala võrreldes enne ühinemist valitsenud olukorraga, kuna ükski enne ühinemist kehtinud ZDDS-is ammendavalt loetletud eranditest ei olnud seotud sellega, kas kaubad või teenused on määratud tasuta tehinguteks, mis käesoleva kohtuotsuse punktis 44 meenutatud kohtupraktikat arvestades on vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 176 teise lõiguga.

49 Kuigi Euroopa Kohus leidis 16. veebruari 2012. aasta otsuses kohtuasjas C-118/11: Eon Aset Menidjmunt, et ZDDS artikli 70 lõige 1 ei piira mahaarvamisõigust direktiivi 2006/112 artikli 176 tähenduses, ei ole see sellisena asjaolu, mis seaks selle järelduse kahtluse alla.

50 Nimelt täpsustas Euroopa Kohus selle kohtuotsuse punktis 73 esiteks, et liikmesriik ei tohi keelata maksukohustuslasel, kes otsustas käsitada nii kutsetegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavaid kapitalikaupu oma ettevõtte varana, nende kaupade soetamisel tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu täies ulatuses ja kohe maha arvata, millele tal on õigus kooskõlas Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikaga.

51 Teisalt, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 45 ja 46, on vaja arvestada ka käibemaksu mahaarvamise õiguse erandeid käsitlevate siseriiklike sätete tegelikku kohaldamist ja sellest maksukohustuslastele tulenevaid tagajärgi.

52 Nagu ilmneb käesoleva kohtuotsuse punktist 39, tuleb direktiivi 2006/112 tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, millele on viidatud esimeses küsimuses ja mille toimel jääb maksukohustuslane ilma õigusest maha arvata sisendkäibemaks, mis on tasutud kuludelt, mida võib pidada kuludeks, millel on otsene ja vahetu seos maksukohustuslase kogu majandustegevusega seotud üldkuludega.

53 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab tõlgendama siseriiklikku õigust niipalju kui võimalik direktiivi 2006/112 sõnastusest ja eesmärgist lähtudes, et saavutada selle direktiiviga taotletavad eesmärgid, eelistades siseriiklike õigusnormide sellist tõlgendamist, mis on selle eesmärgiga kõige rohkem kooskõlas, et leida seeläbi nimetatud direktiivi sätetega kooskõlas olev lahendus (vt selle kohta 4. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-212/04: Adeneler jt, EKL 2006, lk I-6057, punkt 124), ja jätma vajadusel kohaldamata iga sellega vastuolus oleva siseriikliku õigusnormi (vt selle kohta 22. novembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-144/04: Mangold, EKL 2005, lk I-9981, punkt 77).

54 Kõiki neid kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 176 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik Euroopa Liiduga ühinemise ajal kehtestab mahaarvamisõiguse piirangu siseriikliku seadusesätte alusel, mis näeb ette mahaarvamisõiguse erandi selliste kaupade ja teenuste puhul, mis on määratud tasuta tehinguteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus, samas kui kuni ühinemiskuupäevani kehtinud siseriiklikes õigusaktides sellist erandit ei olnud ette nähtud.

Liikmesriigi kohtu ülesanne on tõlgendada põhikohtuasjas asjassepuutuvaid õigusnorme niipalju kui võimalik liidu õigusega kooskõlas. Juhul kui selline tõlgendus osutub võimatuks, on liikmesriigi kohus kohustatud jätma need sätted kohaldamata vastuolu tõttu direktiivi 2006/112 artikli 176 teise lõiguga.

Kolmas küsimus

55 Arvestades teisele küsimusele antud vastust, ei ole kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

56 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 (kuues koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punkti a ja artikli 176 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaldamise tulemusena maksukohustuslasel, kes teeb selle maksukohustuslase heaks töötavate isikute tarbeks kulutusi transporditeenustele, tööriietusele, kaitsevahenditele ja tööhetustele, ei ole õigust nende kuludega seotud käibemaksu maha arvata põhjendusel, et nimetatud isikud andis tema käsutusse mõni teine üksus ja seega ei saa neid nende õigusnormide tähenduses pidada maksukohustuslase töötajateks, isegi kui nimetatud kulusid võib pidada selliseks, millel on otsene ja vahetu seos nimetatud maksukohustuslase majandustegevusega seotud üldkuludega.**

2. **Direktiivi 2006/112 artikli 176 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik Euroopa Liiduga ühinemise ajal kehtestab mahaarvamisõiguse piirangu siseriikliku seadusesätte alusel, mis näeb ette mahaarvamisõiguse erandi selliste kaupade ja teenuste puhul, mis on määratud tasuta tehinguteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus, samas kui kuni ühinemiskuupäevani kehtinud siseriiklikes õigusaktides sellist erandit ei olnud ette nähtud.**

3. **Liikmesriigi kohtu ülesanne on tõlgendada põhikohtuasjas asjassepuutuvaid õigusnorme niipalju kui võimalik liidu õigusega kooskõlas. Juhul kui selline tõlgendus osutub võimatuks, on liikmesriigi kohus kohustatud jätma need sätted kohaldamata vastuolu tõttu direktiivi 2006/112 artikli 176 teise lõiguga**.

Allkirjad