KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 28. jaanuaril 2010[1]

I. Sissejuhatus

1. Käesolevates liidetud kohtuasjades esitatud küsimustega palutakse Euroopa Kohtul tõlgendada nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord[2] artikli 11 lõiget 4 ning kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6.

2. Need küsimused kerkisid üles kohtuvaidlustes, milles sisuliselt on kõne all käibemaksukohustuslaste poolt oma töötajatele tehtud teatavad kululiigid, mille puhul Madalmaade õigusnormid, mis võeti vastu enne kuuenda direktiivi jõustumist, välistavad osaliselt sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse.

II. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

3. Teise direktiivi artikli 11 lõige 1 sätestas:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis kajastub temale tehtud kaubatarnete ja temale osutatud teenuste arvetel;

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – EÜT 71, lk 1303. See direktiiv tunnistati alates 1. jaanuarist 1978 kehtetuks nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiviga 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”).

[…]" [Siin ja edaspidi on osundatud direktiivi tsiteeritud mitteametlikus tõlkes.]

4. Teise direktiivi artikli 11 lõige 4 täpsustas:

„Mahaarvamise süsteemist võidakse välja jätta teatavad kaubad ja teenused, eriti need, mida saab eranditult või osaliselt kasutada maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks."

5. Kuuenda direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2. kauba import."

6. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Tasu eest teenuste osutamisena käsitatakse järgmist:

a) põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;

b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil.

Liikmesriigid võivad käesoleva lõike sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurentsi moonutamist."

7. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 2 ja 6 sätestavad:

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

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

[…]

6. Hiljemalt neli aastat pärast käesoleva direktiivi jõustumist otsustab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

Eespool nimetatud eeskirjade jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides.”

B. *Siseriiklik õigus*

8. Madalmaade 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968; edaspidi „käibemaksuseadus”) artikkel 2 sätestab:

„Kaubatarnete ja teenuste osutamise eest tasumisele kuuluvast maksust võib maha arvata maksu, mida võetakse ettevõtjale tarnitavatelt kaupadelt või osutatavatelt teenustelt, ettevõtja poolt teostatud ühendusesisestelt soetamistelt, samuti temale mõeldud kauba impordilt.”

9. Käibemaksuseaduse artikkel 15 sätestab:

„1. Artiklis 2 nimetatud maks, mida ettevõtja võib maha arvata, on:

a) maks, mis on märgitud deklaratsioonis nimetatud perioodil teiste ettevõtjate poolt talle tehtud kaubatarnete või osutatud teenuste kohta nõuetekohaselt koostatud arvele;

[…]”

10. Käibemaksuseaduse artikli 16 lõige 1 sätestab:

„Kuningliku määruse alusel võib artikli 15 lõike 1 esimeses lõigus nimetatud mahaarvamine teatud juhtudel olla täielikult või osaliselt välistatud, vältimaks seda, et kaubad ja teenused, mis on seotud kulutustega luksuskaupadele isikute tarbeks, kes ei ole ettevõtjad […], vabastatakse täielikult või osaliselt maksust.”

11. 1968. aasta kuningliku määruse käibemaksu mahaarvamisõiguse välistamise kohta (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968; edaspidi „1968. aasta kuninglik määrus”) 1. jaanuarist 1969 kuni 31. detsembrini 1979 kehtinud redaktsiooni artikli 1 kohaselt ei olnud käibemaksuseaduse artikli 15 lõikes 1 sätestatud mahaarvamine lubatud juhtudel, kui ja ulatuses, milles kaupu või teenuseid kasutati:

„1. […]

a) ärikingituste või muude kingituste tegemiseks isikutele, kes juhul, kui nad oleksid kohustatud neile kingitustele vastavat käibemaksu tasuma, ei saaks seda täielikult või vähemalt suures osas maha arvata;

b) ettevõtja töötajatele toidu ja jookide, majutuse, loonuspalga, sportimis- ja lõõgastumisvõimaluste või eratranspordi

pakkumiseks, või nende töötajate muuks isiklikuks tarbeks.

2. „Ärikingituste" või „muude kingituste" hulka kuuluvad kõik ettevõtja poolt oma ärisuhete raames või omal soovil teistele isikutele pakutavad teenused, mille eest ta ei saa tasu, või saab tasu, mis on madalam kui omandamis- või tootmiskulud, või teenuste puhul madalam kui nende omahind ilma käibemaksuta."

12. 1968. aasta kuningliku määruse artikkel 2 sätestab:

„Kui ettevõtja on võtnud tasu teenuse eest, mis on sätestatud artikli 1 [lõike 1] punktides b või c, ja kui sellelt kuulub tasumisele käibemaks, on mahaarvamine lubatud proportsionaalselt maksusummaga, mis tuleb selle teenuse eest tasuda."

13. 1968. aasta kuningliku määruse 31. detsembrini 1979 kehtinud redaktsioonis täpsustas artikkel 3:

„Kui ettevõtja kõikide artikli 1 punktides b või c märgitud, majandusaasta vältel ühele isikule osutatavate teenuste omandamise või tootmise kogukulud või omahind ilma käibemaksuta ei ületa 250 [Hollandi] kuldnat, ei kuulu nimetatud teenused käesoleva määruse kohaldamisalasse."

14. 1. jaanuaril 1980 jõustus 1968. aasta kuningliku määruse muudatus, millega kehtestati toidu ja jookidega varustamise erikord, muud määruse sätted jäid samaks.

15. Nii jäi alates 1. jaanuarist 1980 1968. aasta kuningliku määruse artikli 1 lõike 1 punkti c kohaldamisalast välja toidu ja jookide pakkumine. Nimetatud määruse artikkel 3 muudeti artikliks 4 ja lisati uus artikkel 3, mis kehtestas erandi käibemaksu mahaarvamisõiguse

suhtes seoses toidu ja jookidega varustamisega. Endises artiklis 3 (uus artikkel 4) nimetatud summat 250 Hollandi kuldnat suurendati 500 Hollandi kuldnani.

16. Selle tulemusena on nimetatud määruse uued sätted sõnastatud järgmiselt:

Artikkel 3

„1. Kui ettevõtja kasutab kaupu või teenuseid selleks, et varustada oma töötajaid toidu ja jookidega, ja kui ta võtab selle teenuse eest tasu, mis on väiksem kui lõikes 2 määratletud summa, toimub mahaarvamine kuni 6% ulatuses määratletud summa ja võetud tasu vahest.

2. Lõikes 1 märgitud summa vastab toidu ja jookide käibemaksuta ostuhinnale, millele on lisatud 25%. Kui ettevõtja on toidu ja joogid valmistanud ise, tuleb toidu ja jookide ostuhinna asemel arvesse võtta toormaterjali ostuhinda."

Artikkel 4

„1. Kui ettevõtja artikli 1 lõike 1 punktides b või c märgitud, majandusaasta vältel ühele isikule osutatavate teenuste omandamise või tootmise kogukulud või omahind ilma käibemaksuta ning nimetatud isikuga seotud osa vahe, mis on märgitud artikli 3 lõikes 1, ei ületa 500 [Hollandi] kuldnat, ei võeta kõnealuseid teenuseid ja eespool mainitud summade vahet käesoleva määruse kohaldamisel arvesse.

2. Lõikes 1 märgitud kogusumma arvutamisel ei võeta arvesse artikli 3 lõikes 1 märgitud vahet, kui artikli 3 alusel ei ole ettevõtte töötajate toidu ja jookidega varustamise puhul mahaarvamine lubatud."

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

A. *Kohtuasi C-538/08: X Holding*

17. X Holding ostis ajavahemikul 1. jaanuar 1997 kuni 31. detsember 1999 sõidukite edasimüüjatelt 34 sõiduautot. Ta hoidis autosid teatud aja enda käes ning müüs need hiljem maha.

18. X Holding arvas autode ostmisel tasutud käibemaksu täies ulatuses maha. Ta tasus deklaratsiooni alusel iga auto müügilt tasumisele kuuluvat käibemaksu.

19. 10. juulil 2001 alustati kõnesolevatel aastatel X Holdingu esitatud käibedeklaratsioonide õigsuse kontrollimist. Maksuamet leidis 13. novembri 2002. aasta aruandes, et suurt osa ostetud autodest ei olnud kasutatud ettevõtja majandustegevuse eesmärgil ning et X Holding on seega ebaõigesti tuginenud tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele. Selle tulemusel koostati maksuotsus summas 887 852 Hollandi kuldnat (402 889 eurot).

20. X Holding esitas selle otsuse peale vaide. Maksuamet leidis vaide läbivaatamisel, et 34 autost neli olid ostetud kasutamiseks üksnes ettevõtte majandustegevuseks. Seetõttu oli nende nelja auto ostmisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud. Maksuteadet muudeti nii, et tasumisele kuuluv käibemaks vähenes summani 856 605 Hollandi kuldnat (388 710 eurot).

21. X Holding esitas vaideotsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechtshof Amsterdamile. Nimetatud kohus leidis, et 30 autot, mille kohta maksuotsus esitati, kasutati nii majandustegevuse kui ka isiklikel eesmärkidel. Gerechtshof jättis seetõttu maksuteate muutmata.

22. Hoge Raad der Nederlanden, kellele esitati Gerechtshofi otsuse peale kassatsioonkaebus,

märkis, et teise direktiivi artikli 11 lõige 4 võimaldas liikmesriikidel mahaarvamise süsteemist välja jätta teatavad kaubad ja teenused, eriti need, mida saab eranditult või osaliselt kasutada maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks. See säte lubas järelikult liikmesriikidel nimetatud süsteemist välja jätta teatavad mootorsõidukite liigid, kuid ei võimaldanud sellest välja jätta kõiki kaupu niivõrd, kui neid kasutatakse maksukohustuslase isiklikuks tarbeks. See liikmesriikide õigus oli ette nähtud üksnes selliseid kululiike puudutavate erandite jaoks, mis on määratletud omandatud kauba või teenuse laadi kaudu, mitte sellele kaubale või teenusele antud kasutuseesmärgi või kasutusviisi kaudu.

23. Hoge Raad märkis lisaks, et 1968. aasta kuningliku määruse artikli 1 lõike 1 punktis c sätestatud mahaarvamise piirang puudutab ka neid kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse töötajate muuks isiklikuks tarbeks ja loonuspalga maksmiseks. Kuivõrd see süsteem puudutab kõiki isiklikuks tarbeks mõeldud kaupu, ei ole nimetatud piirang tervikuna piisavalt selge ning on liiga lai. Samas määratleb see säte täpsemalt teatavad kaupade ja teenuste liigid. See kehtib muu hulgas kaupade ja teenuste suhtes, mida kasutatakse eratranspordi võimaldamiseks. Nimetatud sätte tekkeloost tuleneb selgesti, et siseriiklik seadusandja pidas üheaegselt silmas nii kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse eratranspordi võimaldamiseks, kui ka seda, et maksukohustuslane annab töötaja kasutusse sõiduauto.

24. Hoge Raad otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas teise direktiivi artikli 11 lõiget 4 ning kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes soovib kasutada nendes artiklites antud võimalust (säilitada) sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse suhtes kehtivaid erandeid seoses kululiikidega, mida saab kirjeldada kui „eratranspordi kasutamise võimalus", on täitnud tingimuse määratleda piisavalt selgelt kaupade ja teenuste liik?

2. Kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt: kas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 ning artikli 17 lõigete 2 ja 6 kohaselt on õiguspärane käesoleval juhul vaidluse all olev siseriiklik säte, mis on vastu

võetud enne direktiivi jõustumist ning mille kohaselt ei saa maksukohustuslane teatud kaupade omandamisel ning teatud teenuste saamisel, mida kasutatakse osaliselt majandustegevuse eesmärkidel ning osaliselt töötajate isiklikuks tarbeks, makstud käibemaksu täielikult maha arvata; nimelt saab ta käibemaksu maha arvata üksnes osas, milles see on seotud majandustegevusega?"

B. *Kohtuasi C-33/09: Oracle Nederland*

25. Oracle tegeleb andmebaaside ülemaailmse tarnimisega ettevõtjatele.

26. Oracle varustas mais 2005 oma töötajaid tasu eest toidu ja jookidega, mille kohta märkis maksudeklaratsioonis sisendkäibemaksu summas 3 977 eurot. Samal perioodil ostis Oracle oma töötajate peoks diskori teenuseid ning korraldas majutuse otsimise ühele töötajale, nende kuludega seotud käibemaksusummad olid vastavalt 850 eurot ja 380 eurot. Viimasena pakkus Oracle kolmandatele isikutele ärikingitusena võimalust golfi mängida, mille kohta märkis äriühing 2005. aasta maksudeklaratsiooni käibemaksusummaks 256 eurot.

27. Oracle'i ja Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi vaheline vaidlus puudutab eelnevas punktis loetletud kuludelt tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu, kuna viimati nimetatu leidis, et vastavalt käibemaksuseaduse ja 1968. aasta kuningliku määruse sätetele peaks sisendkäibemaksu mahaarvamine olema välistatud selles punktis nimetatud kululiikide puhul.

28. Oracle vaidlustas selle hinnangu Rechtbank d'Haarlemis, mis rahuldas kaebuse osas, mis puudutab golfimängule tehtud kulutusi, kuna „ärikingitused" kujutavad endast kululiiki, mis ei ole piisavalt määratletud, et see annaks alust kohaldada mahaarvamisõiguse piiranguid. Rechtbank d'Haarlem jättis ülejäänud osas kaebuse rahuldamata.

29. Nii Oracle kui ka Madalmaade maksuhaldur esitasid Rechtbank d'Haarlemi otsuse peale apellatsioonkaebused.

30. Oracle väitis muu hulgas, et Madalmaade õigusaktide asjassepuutuvad sätted, mis välistavad või piiravad kõnealustelt kaupadelt või teenustelt makstud käibemaksu mahaarvamisõigust, ei ole kooskõlas teise direktiivi artikli 11 lõikega 4 ja kuuenda direktiivi artikli 6 lõigetega 2 ja 6. Madalmaade maksuhaldur lisas omalt poolt, et sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus põhineb siseriiklikul sättel, mis võeti vastu enne kuuenda direktiivi jõustumist, kuid mida tulenevalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 6 liikmesriikidele antud võimalusele endiselt kohaldatakse.

31. Neil tingimustel otsustas Gerechtshof te Amsterdam menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas teise direktiivi artikli 11 lõiget 4 ja kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes soovib kasutada nendes artiklites antud võimalust (säilitada) sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse suhtes kehtivaid erandeid seoses kululiikidega, mida saab kirjeldada kui:

– „ettevõtja töötajate toidu ja jookidega varustamine”,

– „ärikingituste või muude kingituste tegemine isikutele, kes juhul, kui neile nende kingituste eest esitatakse või esitataks arve, millel on märgitud käibemaks, ei saa seda sisendkäibemaksuna täielikult või suuremas osas maha arvata”,

– „ettevõtja töötajatele majutuse võimaldamine”,

– „ettevõtja töötajatele vabaajategevuse pakkumine”,

on täitnud tingimuse määratleda piisavalt selgelt nende kaupade ja teenuste liik?

2. Kui esimesele küsimusele vastatakse mõne nimetatud kululiigi osas jaatavalt: kas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 ning artikli 17 lõigete 2 ja 6 kohaselt on õiguspärane käesoleval juhul vaidluse all olev siseriiklik õigusnorm, mis on vastu

võetud enne direktiivi jõustumist ning mille kohaselt ei saa maksukohustuslane teatud kaupade omandamisel ning teatud teenuste saamisel makstud käibemaksu täielikult maha arvata, kuna ta on nende eest nõudnud käibemaksuga maksustatavat tasu, kuid saab sisendkäibemaksu maha arvata proportsionaalselt selle soorituse eest tasumisele kuuluva käibemaksusummaga?

3. Juhul kui „toidu ja jookidega varustamise" osas on täidetud kaupade ja teenuste liigi piisava määratletuse eeldus: kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 keelab mahaarvamisõiguse suhtes kehtiva erandi muutmise juhul, kui muudatuse tegemise eesmärk on põhimõtteliselt piirata erandi ulatust, mille puhul ei ole aga siiski välistatud, et kuna muudetud kord näeb ette kindla summa, siis laiendab see üksikjuhul ja ühel majandusaastal selle erandi ulatust?"

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

32. Vastavalt Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklile 23 esitasid Kreeka ja Madalmaade valitsus ning Euroopa Ühenduste Komisjon kohtuasjades C-538/08 ja C-33/09 kirjalikke märkusi. Põhikohtuasja kaebuse esitaja kohtuasjas C-33/09 esitas samuti nimetatud kohtuasjas kirjalikke märkusi.

33. Euroopa Kohtu presidendi 17. juuni 2009. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-538/08 ja C-33/09 suulise menetluse ja kohtuotsuse tegemise huvides.

34. Põhikohtuasja kaebuse esitaja kohtuasjas C-33/09, Kreeka ja Madalmaade valitsuse ning komisjoni kohtukõned kuulati ära 3. detsembri 2009. aasta kohtuistungil.

V. Õiguslik analüüs

35. Kuna kohtuasja C-33/09 kahe esimese küsimuse sõnastus erineb kohtuasjas C-538/08 esitatud küsimuste sõnastusest üksnes põhikohtuasjades kõne all olevate kaupade ja teenuste erinevuse osas, tuleb minu arvates neid küsimusi uurida ühiselt.

Üksnes kohtuasjas C-33/09 esitatud kolmandat küsimust tuleks käsitleda eraldi.

A. *Kahes kohtuasjas esitatud esimesed küsimused*

36. Esimeste küsimustega soovivad eelotsusetaotlused esitanud kohtud teada, kas teise direktiivi artikli 11 lõiget 4 ja kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et need lubavad liikmesriigil sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse kohaldamisalast välja jätta enne kuuenda direktiivi jõustumist kehtinud siseriiklikes õigusnormides loetletud erinevad kaupade ja teenuste liigid, arvestades nimetatud liikide sõnastust.

37. Esmalt tuleb meenutada, et käibemaksu mahaarvamisõiguse põhimõtet, nagu see on sõnaselgelt ja täpselt väljendatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2, leevendab siiski kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus asuv erandnorm. Selle sätte kohaselt võivad liikmesriigid säilitada käibemaksu mahaarvamist välistavad erandid, mis sisaldusid kuuenda direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides, kuni nõukogu on otsustanud, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks.[3]

38. Kuna nõukogu ei ole ühtegi talle komisjoni poolt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimese lõigu alusel esitatud ettepanekut vastu võtnud, on liikmesriikidel igal juhul õigus säilitada oma õigusaktides sisalduvad käibemaksu mahaarvamise õigust puudutavad erandid niikaua, kuni ühenduse seadusandja kehtestab ühenduse erandite süsteemi ja ühtlustab seeläbi järk-järgult liikmesriikide õigusnormid käibemaksu valdkonnas. Ühenduse õigus ei sisalda käesoleval ajal ühtegi sätet, milles oleks loetletud kulutused, mis on käibemaksu mahaarvamisõiguse alt välja arvatud.[4]

39. Teisisõnu sisaldab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik nn *standstill*-tingimust, mis näeb ette selliste käibemaksu mahaarvamise õiguse erandite säilitamise

3 – Vt selle kohta 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99: Metropol ja Stadler (EKL 2002, lk I-81, punktid 43 ja 44); 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-371/07: Danfoss ja AstraZeneca (EKL 2009, lk I-9549, punktid 27 ja 28) ning 23. aprilli 2009. aasta otsused kohtuasjas C-74/08: PARAT Automotive Cabrio (EKL 2009, lk I-3459, punktid 17 ja 21) ja C-460/07: Puffer (EKL 2009, lk I-3251, punkt 83).

4 – Vt eelkõige 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C-345/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-4493, punkt 20) ja eespool viidatud kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca, punkt 29.

siseriiklikus õiguses, mida kohaldati kuuenda direktiivi jõustumise ajal.[5]

40. Nagu Euroopa Kohus on täpsustavalt öelnud, eeldab kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 siiski, et erandid, mis liikmesriigid võivad selle sätte alusel säilitada, olid kuuendale direktiivile eelnenud teise direktiivi kohaselt õiguspärased.[6]

41. Kui teise direktiivi artikli 11 lõige 1 sätestas mahaarvamisõiguse, võimaldas selle artikli lõige 4 liikmesriikidel mahaarvamissüsteemist seega välja arvata mõningad kaubad ja teenused, eriti need, mida võidakse kasutada ainult või osaliselt maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks.[7]

42. Neil asjaoludel küsivad eelotsusetaotluse esitanud kohtud, kas Madalmaade õigusnormid, mis kehtisid enne kuuenda direktiivi jõustumist (st enne 1. jaanuari 1978), määratlevad piisavalt täpselt teatavad kaubad või teenused, millega seotud kulutuste puhul on käibemaksu mahaarvamisõigus välistatud.

43. Kuigi põhimõtteliselt ei kuulu Euroopa Kohtu pädevusse eelotsusetaotluse menetluse raames siseriiklike õigusnormide tõlgendamine, et teha kindlaks, kas kuuenda direktiivi jõustumise hetkel on nende sisu nimetatud direktiivi ja teise direktiiviga kooskõlas, võib Euroopa Kohus, selleks et anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, siiski liikmesriikide kohtutega koostöö tegemise vaimus anda kogu teabe, mida ta peab vajalikuks.[8]

44. Antud juhul tuleb täpsustada, mida peetakse silmas *teatavate* kaupade või teenuste all teise direktiivi artikli 11 lõike 4 ja kohtupraktika mõttes.

45. Selles osas on Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses Royscot nõustunud sellega, et Ühendkuningriigil oli õigus kasutada

5 – Vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Danfoss ja AstraZeneca, punkt 30, ja 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/07: Magoora (EKL 2008, lk I-10921, punkt 35).

6 – Vt 5. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-305/97: Royscot jt (EKL 1999, lk I-6671, punkt 21).

7 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Royscot, punkt 22, ja PARAT Automotive Cabrio, punkt 29.

8 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Magoora, punktid 32 ja 33.

teise direktiivi artikli 11 lõikest 4 tulenevat luba jätta mahaarvamisõiguse kohaldamisalast välja teatavad kaubad, nagu mootorsõidukid, isegi kui kõnealused kulutused olid rangelt majanduskulud.[9]

46. Euroopa Kohus rõhutas seega kaupade (või teenuste) laadi eesmärgiga tuvastada teise direktiivi artikli 11 lõikes 4 sätestatud mahaarvamisõiguse erandi hulka kuuluvaid kulutusi, jättes nende tuvastamisel arvestamata nimetatud kaupade (või teenuste) kasutusotstarbe kriteeriumi, st nende kasutamise majandustegevuse või isiklikuks tarbeks.

47. Lisaks on tegemist eespool viidatud kohtuotsuse Royscot tõlgendusega, mille Euroopa Kohus tuletas kohtuotsuses Uudenkaupungin kaupunki.[10] Viimati nimetatud kohtuotsuses järeldas Euroopa Kohus sõnaselgelt eespool viidatud kohtuotsuse Royscot' – mis puudutas, ma tuletan meelde, teise direktiivi artikli 11 lõike 4 tõlgendamist – punktidest 21–25, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 tekkeloo analüüs näitab, et liikmesriikidele selle sätte teise lõiguga antud õigust kohaldatakse üksnes selleks, et „säilitada erandid mahaarvamise korral, mis puudutab kulukategooriaid, mis on määratletud *omandatud kauba või teenuse laadi* kaudu, mitte sellele antud kasutamise eesmärgi või kasutamise viisi kaudu".[11]

48. Küsimuse, kas kõnealuste kaupade või teenuste määratlemise kriteerium, mis viitab nende laadile, on teisi kriteeriume välistav, esitas komisjon kirjalikes märkustes ning Kreeka ja Madalmaade valitsus esitasid sama küsimuse ka kohtuistungil. Nimetatud pooled märkisid nimelt, et eespool viidatud kohtuotsuse PARAT Automotive Cabrio punktis 28 möönis Euroopa Kohus, et käibemaksu mahaarvamisõiguse erandit võib õigustada viide kaupade ja teenuste eesmärgile, st asjaomaste kaupade ja teenuste lõppeesmärgile; selline järeldus kujutab endast arengut võrreldes eespool viidatud kohtuotsusega Uudenkaupungin kaupunki. Poolte arvates võib eespool viidatud kohtuotsuse PARAT Automotive Cabrio panus tähendada kohtuasja C-33/09 põhikohtuasjas seda, et Madalmaade õigusnormidega ärikingituste kategooria puhul ette nähtud käibemaksu mahaarvamisõiguse erand võib olla õigustatud.

49. Omalt poolt leian, et nii komisjon kui ka Madalmaade ja Kreeka valitsus soovivad eespool viidatud kohtuotsuse PARAT

9 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Royscot, punktid 23 ja 25. Vt ka 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens (EKL 2005, lk I-7037, punkt 34).

10 – 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04 (EKL 2006, lk I-3039).

11 – *Idem*, punkt 49 (kohtujuristi kursiiv).

Automotive Cabrio punktist 28 tuletada tagajärgi, mis ületaksid selle kohtuotsuse tegeliku sisu. Eespool toodud põhjustel olen arvamusel, et nimetatud kohtuotsust ei saa tõlgendada käesolevas kohtuasjas komisjoni ja Madalmaade ning Kreeka valitsuse pakutud viisil.

50. Meenutagem, et eespool viidatud kohtuotsuse PARAT Automotive Cabrio punktis 28 märkis Euroopa Kohus, kellele esitatud küsimus puudutas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teist lõiku, et seda sätet „ei saa pidada selliseks õigusnormiks, mis lubab liikmesriigil säilitada käibemaksu mahaarvamise õiguse piirangu, mida kohaldatakse üldkorras kaupade omandamisega seotud mis tahes kuludele, sõltumata nende laadist *või eesmärgist.*"[12]

51. Ma märgiks sellise sõnastuse kohta, et vastupidiselt komisjoni kirjalikes märkustes väidetule, kuid nii, nagu komisjon möönis kohtuistungil pärast Euroopa Kohtu sellekohast küsimust, ei viita mõiste „nende eesmärk" mitte „kaubale", vaid kauba ostmisega seotud kuludele. See on näha kohtuotsuse lugemisel nii kohtumenetluse keeles kui ka nt prantsuse ja itaalia keeles.[13] Selline tõlgendus on arusaadav ka eespool viidatud kohtuotsuse PARAT Automotive Cabrio punkti 27 taustal, mis viitab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimeses lõigus loetletud kulutustele, mis selle sätte kohaselt tuleks igal juhul sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse kohaldamisalast välja jätta, st eelkõige kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele. Viimased kahte liiki kulutused on oma eesmärgi kaudu selgelt määratletavad. Järelikult selgitab see nimetatud kohtuotsuse punktis 28 tehtud viidet kulutuse eesmärgile.

52. Sõltumata sellest täpsustusest, on sisulisemalt eespool viidatud kohtuotsuse PARAT Automotive Cabrio punkti 28 kontekst ning kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 ja teise direktiivi artikli 11 lõike 4 vahelised seosed need, mis kallutavad mind arvama, et mõiste „nende eesmärk" lisamist ei saa tõlgendada kui Euroopa Kohtu tahte väljendust siduda teise direktiivi artikli 11 lõikes 4 märgitud teatavate kaupade ja teenuste laadi kaudu määratlemise kriteeriumiga kriteerium, mis põhineb kaupade ja teenuste või isegi kaupade ja teenuste ostmisega seotud kulude eesmärgil (lõppeesmärgi tähenduses).

12 – Kohtujuristi kursiiv.

13 – Itaaliakeelne versioon on selles osas iseäranis mõistetav: „[...] a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto".

53. Kõigepealt tuleb meenutada, et eespool viidatud kohtuotsuses PARAT Automotive Cabrio esitati Euroopa Kohtule eelkõige küsimus, kas kuuenda direktiivi artikliga 17 on kooskõlas siseriiklik üldmeede, mis on võetud enne Ungari Vabariigi ühinemist Euroopa Liiduga ja mis välistas sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õiguse seoses mis tahes kauba ostmisega, mida on subsideeritud avalik-õiguslikest vahenditest. Võttes arvesse kõiki kauba liike puudutava siseriikliku meetme üldist laadi, ei saa loogiliselt võttes seega tekkida sellist küsimust nagu põhikohtuasjades, kas siseriiklike õigusnormidega märgitud kaupade või teenuste liigid olid piisavalt selgelt määratletud.

54. Lisaks tuleb täpsustada, et eespool viidatud kohtuotsuse PARAT Automotive Cabrio punktis 28 tõlgendatakse üksnes kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teist lõiku ja selles on jäetud kõrvale mõiste „teatavad kaubad või teenused" tõlgendamise küsimus teise direktiivi artikli 11 lõike 4 mõttes.

55. Sellist hinnangut kinnitab minu arvates ka mainitud kohtuotsuse punkt 29, mis meenutab, et ajalooliselt on „ühenduse seadusandja [...] tahteks olnud mahaarvamissüsteemist ainult mõningate kaupade ja teenuste väljajätmine, mitte üldiste erandite lubamine".

56. Nagu ma juba käesoleva ettepaneku punktides 40 ja 41 rõhutasin, peavad sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjades, mis näevad ette käibemaksu mahaarvamisõiguse erandi ja mis on vastu võetud enne kuuendat direktiivi, selleks, et need oleks lubatud, kuuluma mitte üksnes selle direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaldamisalasse, vaid olema kooskõlas ka teise direktiiviga, eelkõige selle artikli 11 lõikega 4, mis oli kohaldatav nimetatud õigusnormide vastuvõtmise ajal.

57. Minu arvates nähtub sellest, et eespool viidatud kohtuotsuse PARAT Automotive Cabrio punktid 28 ja 29 tähendavad vaid seda, et kuigi kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik lubab liikmesriikidel sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse kohaldamisalast välja jätta kulutused, mis on määratletud nende laadi ja eesmärgi kaudu, ei vabasta see liikmesriike teise direktiivi artikli 11 lõikest 4 otseselt või kaudselt tulenevast kohustusest piisavalt täpsustada nende kulutustega seotud kaupade või teenuste laadi, et mitte laiendada

mahaarvamisõiguse süsteemi erandsätte kohaldamisala.[14]

58. Järelikult, ja vastavalt Uudenkaupunki kaupunki kohtupraktikale, tuleb põhikohtuasjades kindlaks teha, kas kululiigid, mille puhul on asjaomaste õigusnormidega sisendkäibemaksu mahaarvamine välistatud, on määratletud piisavalt täpselt, st, kas need on määratletud ostetud kaupade ja teenuste laadi kaudu.

59. Üldiselt ma märgin, et 1968. aasta kuninglik määrus puudutab lisaks konkreetsetele kululiikidele, mille puhul see määrus mahaarvamisõiguse välistab, ka kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse mis tahes muul ettevõtte töötajate isiklikul eesmärgil. Märgitud sõnastuses tundub selline erand põhinevat pigem kaupade ja teenuste isiklikul kasutusotstarbel kui nende laadil ja ei vasta selles osas teise direktiivi artikli 11 lõike 4 nõuetele, nagu neid on tõlgendanud Euroopa Kohus.

60. Nagu on maininud Kreeka valitsus oma kirjalikes märkustes, ei käsitle põhikohtuasjad samas mitte sellesse üldliiki kuuluvaid kaupu või teenuseid, vaid neid kaupu või teenuseid, mida maksukohustuslane kasutab konkreetsemalt oma personali tarbeks ja mis on täpsustatud 1968. aasta kuninglikus määruses loetletud teistes kategooriates.

61. Seega tuleb uurida, kas need kategooriad on teise direktiivi artikli 11 lõike 4 nõudeid arvestades piisavalt täpsed.

62. Kohtuasjas C-538/08 on vaidluse all 1968. aasta kuningliku määruse artikli 1 lõike 1 punktis c märgitud kategooria, mis puudutab kaupu ja teenuseid, mida tööandja kasutab selleks, et võimaldada oma personalile „eratransporti".

14 – Euroopa Ühenduse asutajaliikmesriikide ning enne 1. jaanuari 1978 ühinenud riikide jaoks, kes võtsid vastu käibemaksu mahaarvamisõiguse erandi sätestavad õigusnormid ajal, mil teine direktiiv oli veel jõus, on selle direktiivi artikli 11 lõige 4 endiselt otseselt asjakohane. Seevastu liikmesriikide jaoks, kes ühinesid pärast kuuenda direktiiviga teise direktiivi kehtetuks tunnistamist, on „teatavate kaupade või teenuste" kriteeriumi kohaldamine üksnes kaudne või teisisõnu sisaldub see kriteerium kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 kohaldamise tingimustes.

63. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates näitab selle sätte tekkeloo analüüs selgelt, et siseriikliku seadusandja kavatsus oli hõlmata üheaegselt nii kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse eratranspordi võimaldamiseks, kui ka seda, et maksukohustuslane annab töötaja kasutusse sõiduki.

64. Ma märgiks, et see kategooria on kahes mõttes tunduvalt laiem kui Euroopa Kohtu uuritud kategooria eespool viidatud kohtuotsuse Royscot aluseks olnud asjas, milles leiti, et mootorsõidukite ostmisel tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise erand on kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 6 kooskõlas. Ühest küljest sisaldab 1968. aasta kuningliku määruse artikli 1 lõike 1 punktis c märgitud kategooria kaupu või teenuseid, mida kasutatakse eratranspordi võimaldamiseks. Teisest küljest ei piirdu see kategooria mootorsõidukitega sõiduauto tähenduses, vaid võib hõlmata, nagu leiab ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, ka olukordi, kus maksukohustuslane annab töötajatele sõiduki kasutamiseks kodu ja töökoha vahel sõitmiseks.

65. See ei tähenda aga, et kõnealune kategooria on määratletud liiga üldiselt.

66. Esiteks ei ole erilist alust kahelda, et see kategooria võiks kaasa tuua kõikide või peaaegu kõikide kaupade või teenuste väljaarvamise mahaarvamisõiguse kohaldamisalast ja muuta sisutühjaks kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 ette nähtud üldkorra.[15]

67. Kuna nimetatud kategooria hõlmab maksukohustuslase töötajatele eratranspordi kasutusse andmist, kujutab see teiseks kahtlemata endast selliste kaupade piisavalt täpset määratlust, mida käsitletakse seoses vaidlusaluste kulutustega põhikohtuasjas, mis, olgu meenutuseks öeldud, puudutab maksukohustuslase poolt sõiduautode ostmisel tasutud käibemaksu mahaarvamisõiguse puudumist juhul, kui neid autosid kasutatakse osaliselt tema töötajate isiklikuks tarbeks.

68. Kohtuasjas C-33/09 kõne all olevate kategooriate osas leian ma samuti, et kategooria, mis on seotud „maksukohustuslase töötajate toidu ja jookide varustamisega", ning kategooria, mis on seotud „maksukohustuslase töötajate majutamisega", vastavad piisavalt teise direktiivi artikli 11 lõike 4 nõuetele.

15 – Vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Royscot, punkt 24, ning Charles ja Charles-Tijmens, punkt 33.

69. Esiteks ja vastupidiselt põhikohtuasja kaebuse esitaja pakutud seisukohale antud asjas seoses toidu ja jookidega varustamise kategooriaga ei leia ma, et sellesse kategooriasse kuuluvaid kaupu või teenuseid tuleks vaadelda ükshaaval või ammendavalt loetleda. Arvestades eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud teavet, on selge, et sellesse kategooriasse kuuluvad toidukaubad, samuti toidu ja jookide valmistamisel kasutatavad kaubad ja teenused. Nimetatud kaupade või teenuste kategooria tundub mulle seega piisavalt identifitseeritav ja see on oma laadi tõttu kaudselt määratletud.

70. Ma märgin lisaks, et kohtuotsuses Danfoss ja AstraZeneca ei pidanud Euroopa Kohus silmas põhimõttelist takistust, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud erandi kohaldamisalasse kuulub sellise käibemaksu mahaarvamisõiguse välistamine, mida võetakse sellistelt ostudelt ja tehingutelt, mis puudutavad „ettevõtja omaniku ja töötajate sööki".

71. Teisalt nõustun eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnanguga, mille ta andis „maksukohustuslase töötajate majutamise" kategooriale, mis hõlmab, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis, tööandja töötajatele kui sellistele majutuse võimaldamist, kuid ka majutuse leidmisel kasutatavate agendi- või maaklerteenustega kaasnevaid kulusid. Minu arvates on siin tegemist piisavalt määratletud kategooriaga, kuna see viitab kaudselt asjaomaste kaupade ja teenuste laadile.

72. Küll aga on mul tõsiseid kahtlusi selles osas, kas kaks ülejäänud vaidlusalust kategooriat on piisavalt määratletud, nimelt kategooriad, mis puudutavad 1968. aasta kuningliku määruse artikli 1 lõike 1 punktis c sätestatud „[maksukohustuslase] töötajatele vabaajategevuse pakkumi[st]" ning kuningliku määruse artikli 1 lõike 1 punktis b märgitud „ärikingituste või muude kingituste tegemi[st] isikutele, kes juhul, kui neile nende kingituste eest esitatakse või esitataks arve, millel on märgitud käibemaks, ei saa seda sisendkäibemaksuna täielikult või suuremas osas maha arvata".

73. Need kategooriad on määratletud vastavalt oma eesmärgile, st lõppeesmärgile, ning lisaks ei ole ega saa olla asjaomaste kaupade või teenuste laad objektiivselt ja isegi mitte üldiselt piiritletud. Täpsemalt öeldes ei ole vastupidiselt Madalmaade valitsuse kirjalikes märkustes esitatud väidetele ühtki tõendit, mis kinnitaks seisukohta, et ärikingituste

kategooria piirdub luksuskaupadega. Vastupidi, selle väite lükkab ümber 1968. aasta kuningliku määruse artikli 1 lõige 2, mis täpsustab, et „ärikingituste või muude kingituste hulka kuuluvad kõik teenused, mida ettevõtja pakub oma ärisuhete raames või omal soovil teistele isikutele".

74. Eelnevat arvesse võttes leian ma, et teise direktiivi artikli 11 lõiget 4 ja kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes kasutas nendes artiklites antud võimalust näha ette sisendkäibemaksu mahaarvamise erandeid kululiikide suhtes, mida saab kirjeldada kui:

– „ettevõtja töötajatele eratranspordi võimaldamine",

– „ettevõtja töötajate toidu ja jookidega varustamine",

– „ettevõtja töötajate majutamine",

on täitnud tingimuse määratleda piisavalt selgelt nende kaupade ja teenuste liik, viidates kas või kaudselt asjaomaste kaupade ja/või teenuste laadile.

Samas ei ole nimetatud tingimus täidetud juhul, kui liikmesriik näeb ette erandi sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest seoses kululiikidega, mida saab kirjeldada kui:

– „ettevõtja töötajatele vabaajategevuse pakkumine",

– „ärikingituste või muude kingituste tegemine isikutele, kes juhul, kui neile nende kingituste eest esitatakse või esitataks arve, millel on märgitud käibemaks, ei saa seda sisendkäibemaksuna täielikult või suuremas osas maha arvata".

B. *Kahes kohtuasjas esitatud teine küsimus*

75. Eelotsusetaotluse esitanud kohtud küsivad kahe ühtemoodi sõnastatud küsimusega sisuliselt seda, kas juhul, kui käibemaksu

mahaarvamisõiguse kohaldamisalast on lubatud täielikult välja jätta üks või mitu kululiiki, mida käsitleti esimestes eelotsuse küsimustes, tuleb kuuenda direktiivi sätteid tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugune käibemaksu mahaarvamisõiguse osaline välistamine, nagu see tuleneb enne nimetatud direktiivi jõustumist vastu võetud siseriiklikest õigusnormidest.

76. Võttes esiteks arvesse liikmesriikidele kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 6 antud võimalust, mis lubab neil säilitada mahaarvamisõiguse suhtes kehtivad erandid, mida kohaldatakse enne kuuenda direktiivi jõustumist nende siseriiklikes õigusaktides, ja teiseks maksiimi „kes võib teha rohkem, võib teha ka vähem", ei ole minu arvates liikmesriigil takistusi piirata käibemaksu mahaarvamisõiguse suhtes kehtiva erandi vastuvõtmisest alates taolise erandi kohaldamisala.

77. Mulle tundub, et selline võimalus on kooskõlas kuuenda direktiivi mõttega. Kuigi Euroopa Kohus on möönnud, et kuuenda direktiivi artikkel 17 ei takistanud liikmesriigil vähendada olemasolevate erandite kohaldamisala *pärast kuuenda direktiivi jõustumist*, kuna nende kaotamine oli nimetatud direktiivi artikli 28 lõike 4 eesmärk,[16] võib sellest loogiliselt järeldada, et kuuenda direktiivi sätetega, eelkõige artikli 17 lõikega 2 ei ole vastuolus *isegi enne selle direktiivi jõustumist* kehtinud siseriiklikud õigusnormid, mis sätestavad sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse osalise välistamise.

78. Seega ma leian, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil säilitada enne kuuenda direktiivi jõustumist vastu võetud siseriiklikes õigusnormides sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse osalise välistamise kulutuste puhul, mis puudutavad teatavaid kaupu või teenuseid.

C. Kohtuasjas C-33/09 esitatud kolmas küsimus

79. Kohtuasjas C-33/09 eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmas küsimus puudutab

16 – Vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, punktid 21 ja 22; 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99: Metropol ja Stadler (EKL 2002, lk I-81, punkt 45), samuti eespool viidatud kohtuotsused Danfoss ja AstraZeneca, punkt 32, ja Magoora, punkt 36.

üksnes konkreetset olukorda, kus on tegemist käibemaksu mahaarvamisõiguse osalise välistamisega kululiikide puhul, mis on seotud 1968. aasta kuningliku määruse artikli 1 lõike 1 punktis c märgitud „maksukohustuslase töötajate toidu ja jookidega varustamisega".

80. Meenutagem, et selle küsimusega uuris eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et see keelab käibemaksu mahaarvamisõigust osaliselt piirava erandi muutmist kululiigi puhul, mis on seotud „toidu ja jookidega varustamisega", kui selle muudatuse eesmärk on põhimõtteliselt piirata erandi ulatust, mille puhul ei ole aga siiski välistatud, et kuna muudetud kord näeb ette kindla summa, siis laiendab see üksikjuhul ja ühel majandusaastal selle erandi ulatust.

81. Nimetatud kululiigi puhul – mis mulle tundub piisavalt määratletud, nagu ma märkisin ka eespool esimeste eelotsuse küsimuste uurimisel – on selge, et 1968. aasta kuninglikku määrust muudeti pärast kuuenda direktiivi jõustumist.

82. Samuti on selge, nagu nähtub eelotsusetaotlusest ja millega Euroopa Kohtu istungil nõustus ka põhikohtuasja kaebuse esitaja, et muudatused, mis tehti seoses toidu ja jookidega varustamisega seotud käibemaksu mahaarvamisõiguse suhtes kehtiva erandiga, üldiselt vähendasid nimetatud erandi kohaldamisala.

83. Vastavalt kohtupraktikale kuulub mahaarvamisõiguse suhtes kehtiva erandi ulatuse vähendamine seega kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud erandi kohaldamisalasse, isegi kui see toimus pärast kuuenda direktiivi jõustumist.[17] Nagu juba märgitud, on kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud käibemaksu mahaarvamisõiguse põhimõtte suhtes kehtiva erandi ulatuse vähendamine kooskõlas selle direktiivi eesmärgiga.

84. Minu arvates ei õõnesta antud üldist hinnangut eelotsusetaotluse esitanud kohtu pakutud võimalus, mis küll põhikohtuasjas ei ole selgelt asjakohane, et uus kindlasummaline osalise välistatuse kord, mis on kehtestatud pärast kuuenda direktiivi jõustumist,

17 – Eespool viidatud kohtuotsused komisjon *vs.* Prantsusmaa, punkt 22; Danfoss ja AstraZeneca, punkt 32; Magoora, punkt 36, ja Puffer, punkt 85.

võib tulenevalt uue korra rakendamise üksikasjalikest eeskirjadest erandjuhul kaasa tuua majanduslikult vähemsoodsaid tagajärgi kui varasem kord.

85. Sellega seoses meenutan, et nii eelotsusetaotluse esitanud kohus kui ka Madalmaade valitsus on oma kirjalikes märkustes seisukohal, et selline olukord võib tekkida üksnes siis, kui maksukohustuslane pakub oma töötajatele toitu ja jooke, ilma et ta osaleks nende valmistamisel või võimaldaks nende tarbimist, ning ületab samas piirsumma 500 Hollandi kuldnat (umbes 227 eurot) ühe töötaja kohta samal majandusaastal.

86. Seega pelgalt võimalus, et selline juhtum võiks aset leida, ei saa minu arvates kaasa tuua kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud erandi kohaldamise välistamist, kui pärast nimetatud direktiivi jõustumist vastu võetud muudatus on maksukohustuslastele üldiselt soodsam – mida märkis ka eelotsusetaotluse esitanud kohus – kui enne seda kuupäeva kehtinud kord. Isegi kui selline erandlik olukord on ilmnenud, ei mõjuta see põhimõtet, mille kohaselt siseriikliku õigusnormi muudatus, mis on tehtud pärast kuuenda direktiivi jõustumist, on vähendanud varasemate erandite kohaldamisala.

87. Seevastu leian ma sarnaselt komisjoni õigustatud märkusele, et kohus, mis menetleb erandlikku ja hetkel hüpoteetilist olukorda, mida pidas silmas eelotsusetaotluse esitanud kohus, peaks vastavalt ühenduse õigusest tulenevale kohustusele tõlgendama siseriikliku õiguse sätteid nii palju kui võimalik kuuenda direktiivi sõnastusest ja eesmärgist lähtudes, et saavutada selle direktiiviga taotletavad eesmärgid.[18]

88. Seetõttu leian, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil pärast nimetatud direktiivi jõustumist muuta käibemaksu mahaarvamisõiguse suhtes kehtivat erandit selliste kululiikide puhul, nagu seda on põhikohtuasjas maksukohustuslase poolt oma personali toidu ja jookidega varustamine, kui selle muudatuse eesmärk on põhimõtteliselt piirata erandi ulatust, mille puhul ei ole aga siiski välistatud – kuid see ei ole asjakohane põhikohtuasjas –, et kuna muudetud kord näeb ette kindla summa, siis laiendab see üksikjuhul ja ühel majandusaastal selle erandi ulatust.

18 – Vt sellise kohustuse kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Magoora, punkt 44 ja viidatud kohtupraktika.

VI. Ettepanek

89. Kõikidest eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen ettepaneku vastata Hoge Raad der Nederlandeni ja Gerechtshof Amsterdami esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

„1. Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228 käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord artikli 11 lõiget 4 ja nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes kasutas nendes artiklites antud võimalust näha ette sisendkäibemaksu mahaarvamise erandeid kululiikide suhtes, mida saab kirjeldada kui:

– „ettevõtja töötajatele eratranspordi võimaldamine”,

– „ettevõtja töötajate toidu ja jookidega varustamine”,

– „ettevõtja töötajate majutamine”,

on täitnud tingimuse määratleda piisavalt selgelt nende kaupade ja teenuste kategooria, viidates kas või kaudselt asjaomaste kaupade ja/või teenuste laadile.

Samas ei ole nimetatud tingimus täidetud juhul, kui liikmesriik näeb ette erandi sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest seoses kulukategooriatega, mida saab kirjeldada kui:

– „ettevõtja töötajatele vabaajategevuse pakkumine",

– „ärikingituste või muude kingituste tegemine isikutele, kes juhul, kui neile nende kingituste eest esitatakse või esitataks arve, millel on märgitud käibemaks, ei saa seda sisendkäibemaksuna täielikult või suuremas osas maha arvata".

2. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil säilitada enne kuuenda direktiivi jõustumist vastu võetud siseriiklikes õigusnormides sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse osalise välistamise kulutuste puhul, mis puudutavad teatavaid kaupu või teenuseid.

3. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil pärast nimetatud direktiivi jõustumist muuta käibemaksu mahaarvamisõiguse

suhtes kehtivat erandit selliste kululiikide puhul, nagu seda on kohtuasja C-33/09 põhikohtuasjas maksukohustuslase poolt oma personali toidu ja jookidega varustamine, kui selle muudatuse eesmärk on põhimõtteliselt piirata erandi ulatust, mille puhul ei ole aga siiski välistatud – kuid see ei ole asjakohane põhikohtuasjas –, et kuna muudetud kord näeb ette kindla summa, siis laiendab see üksikjuhul ja ühel majandusaastal selle erandi ulatust."