Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 23. oktoobril 2025 [1]

Kohtuasi C-515/24

Randstad España SLU
versus
Administración General del Estado

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 176 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse riigisisesed piirangud seoses majandustegevuse raames tehtud kliendikinkidega – Artikli 176 lõikes 2 sätestatud *standstill*-tingimus – Käibemaksu mahaarvamise piirangu kehtestamine esimest korda samal ajal liiduga ühinemise ja käibemaksudirektiivi ülevõtmisega

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas eelotsusetaotluses peab Euroopa Kohus käsitlema *standstill*-tingimuse ulatust. Selle kohaselt võivad liikmesriigid säilitada käibemaksudirektiivi [2] (sel ajal veel kuuenda direktiivi [3]) jõustumiseni kehtinud sätted, mis välistasid sisendkäibemaksu mahaarvamise. Liiduga hiljem ühinenud liikmesriikide puhul kehtib see kuni ühinemiseni kehtinud välistavate sätete kohta.

2. Hispaanias aga ei tuntud enne ühinemist sisendkäibemaksu mahaarvamist, mistõttu puudusid ka seda välistavad sätted. Kuna aga esinduskuludelt, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, ei pea tingimata sisendkäibemaksu maha arvama, kehtestati Hispaanias siiski veel selline erand. Seda tehti veidi enne ühinemist välja kuulutatud seadusega, mis jõustus direktiivi üle võtva käibemaksuseadusena ühinemisega samal ajal.

3. Kui käibemaks koos sisendkäibemaksu mahaarvamisega puudub, siis ei ole mahaarvamisõiguse välistamisel mõtet. Seega sai Hispaania erinevalt teistest liikmesriikidest selle erandi tegelikult jõustada alles uue käibemaksusüsteemi jõustumisega. Küsimus on nüüd selles, kas see on veel *standstill*-tingimusega hõlmatud või võisid liikmesriigid, kellel ei olnud enne ühinemist mahaarvamisõigusega käibemaksusüsteemi, kasutada mahaarvamisõiguse piiramise võimalust ainult enne uue käibemaksusüsteemi kehtestamist, mitte sellega samal ajal.

[1] Algkeel: saksa.

[2] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1).

[3] Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

4. Seega ei ole tegemist mitte ainult *standstill*-tingimuse tõlgendamisega, vaid ka liikmesriikide võrdsusega Euroopa Liidus.[4] Paljud liikmesriigid, kus on kasutusel sisendkäibemaksu mahaarvamise mudel, piirasid sisendkäibemaksu mahaarvamist esinduskulude puhul (mis kehtis siis edasi), samas kui ilma sisendkäibemaksu mahaarvamise mudelita liikmesriikidel ei olnud selliseid sätteid (loomulikult) ette näidata ning nad peaksid seega leppima maksutulust ilmajäämisega, kui nad just ei kehtestaks võrreldavaid eeskirju liiduga ühinedes.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

Leping Hispaania Kuningriigi ja Portugali Vabariigi ühinemise kohta Euroopa Majandusühenduse ja Euroopa Aatomienergiaühendusega[5] *(edaspidi „ühinemisleping")*

5. Ühinemislepingu artikkel 395 on sõnastatud järgmiselt:

„Uued liikmesriigid jõustavad meetmed, mida on vaja, et järgida alates ühinemiskuupäevast direktiive ja otsuseid EMÜ asutamislepingu artikli 189 ja Euratomi asutamislepingu artikli 161 tähenduses ja soovitusi ning otsuseid ESTÜ asutamislepingu artikli 14 tähenduses, kui XXXVI lisas toodud nimekirjas ega käesoleva akti muudes sätetes ei ole ette nähtud muud tähtaega." [mitteametlik tõlge]

Direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi[6] *(edaspidi „käibemaksudirektiiv")*

6. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a on sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused:

„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] Liikmesriikide võrdsusele omistatakse mõnikord nii suur kaal, et sellest tuleneb väidetavalt isegi liidu õiguse esimus (vt ainult Lenaerts, K., *L'égalité des États membres devant les traités: la dimension transnationale du principe de primauté*, Revue du Droit de l'Union Européenne 4 (2020). Vt selle kohta ka von Danwitz, T., *Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten*, Festschrift Streinz, 2023, lk 41 (47). See on küll üsna kaheldav (vt Kokott, J.,/Hummel, D., *Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips*?, Europäische Grundrechte Zeitschrift, 2024, lk 1 jj), kuid käesolevas asjas ebaoluline.

[5] EÜT 1985, L 302, lk 9 jj.

[6] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) vaidlusalustel aastatel 2009–2011 kehtinud redaktsioonis. Sel ajal muudeti seda viimati nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga (ELT 2010, L 326, lk 1).

7. Käibemaksudirektiivi artiklis 16 ja artikli 26 lõikes 1 reguleeritakse tasuta kaubatarneid ja teenuste osutamist ning lähtutakse seejuures tasulistest maksustatavatest tehingutest. Käibemaksudirektiivi artikkel 16, mis käsitleb tasuta kaubatarnet, on sõnastatud järgmiselt:

„Maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muul kui ettevõtluse eesmärgil käsitatakse kaubatarnena tasu eest, kui nendelt kaupadelt või nende osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata.

Kaubatarnena tasu eest ei käsitata siiski näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil."

8. Käibemaksudirektiivi artikli 26 lõikes 1 on tasuta teenuste kohta sätestatud:

„Tasu eest teenuste osutamisena käsitatakse järgmisi tehinguid:

a) ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil, kui nendelt kaupadelt oli käibemaks täielikult või osaliselt mahaarvatav;

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

9. Käibemaksudirektiivi artikli 176 esimeses lõigus on ette nähtud, et nõukogu piirab mahaarvamisõigust, ning teises lõigus on sätestatud *standstill*-tingimus:

„Nõukogu otsustab 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 ühendusega pärast seda kuupäeva ühinenud liikmesriikide puhul nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides."

B. Hispaania õigus

10. 2. augusti 1985. aasta käibemaksuseadusega 30/1985 (Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido; edaspidi „LIVA") võeti käibemaksudirektiiv esimest korda Hispaania õigusesse üle. Praegu kehtiv artikkel 96, mis reguleerib mahaarvamisõiguse erandeid ja piiranguid, on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Mis tahes ulatuses ei saa maha arvata sisendkäibemaksu, mis on tasutud allpool osutatud kaupade ja teenuste ning nendega kaasnevate ja neid täiendavate kaupade ja teenuste ostmise, sh isiklikuks tarbeks, impordi, rentimise, töötlemise, parandamise, hooldamise või kasutamise tõttu: […]

4. Etendused ja meelelahutusteenused.

5. Klientide, töötajate või kolmandate isikute tänamiseks mõeldud kaup või teenused.

Siia alla ei kuulu:

a) käesoleva seaduse artikli 7 punktides 2 ja 4 määratletud tasuta näidised ja väheväärtuslikud reklaammaterjalid;

b) kaup, mille ainus eesmärk on anda see otse või pärast töötlemist tasu eest üle või kasutada ning mis on pärast nende omandamist mõeldud klientide, töötajate või kolmandate isikute tänamiseks.

6. Transpordi- ja reisiteenused ning majutus- ja toitlustamisteenused, välja arvatud juhul, kui vastavat summat käsitatakse füüsilise või juriidilise isiku tulumaksu seisukohast maksustatavast tulust mahaarvatava kuluna.

(2) Esimeses lõikes sätestatut ei kohaldata sisendkäibemaksule, mis on tasutud seal osutatud tehingute puhul seoses allpool nimetatud kaupade ja teenustega.

1. Kaup, mida saab objektiivselt käsitada ainult tööstuses, kaubanduses, põllumajanduses, kliiniliselt või teaduses kasutatava kaubana.

2. Kaup, mis on mõeldud üksnes selliste ettevõtjate või kutseala esindajate poolt, kes tavaliselt selliseid tehinguid teevad, tasu eest otse või pärast töötlemist üle või kasutada andmiseks.

3. Teenused, mis on saadud selliste ettevõtjate või kutseala esindajate poolt, kes tavaliselt selliseid tehinguid teevad, sellisena tasu eest osutamiseks.

(3) Käesolevas ja eelmises artiklis kehtestatud mahaarvamised vastavad samuti käesoleva seaduse VIII jaotise I peatükis ette nähtud tingimustele ja nõuetele ning eelkõige proportsionaalse osa reeglile."

III. Vaidluse taust

11. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel – pooled ei ole sellele vastu vaielnud – kehtestati (avaldati) LIVA artikli 96 lõike 1 punktides 4 ja 5 ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise välistamine nn esinduskulude osas (selle seaduse varasemas redaktsioonis) esimest korda 9. augusti 1985. aasta seadusega 30/1985 ning see jõustus 1. jaanuaril 1986, mil Hispaania Kuningriik ühines Euroopa Liiduga.

12. Hispaanias puudus enne 1. jaanuari 1986 käibemaksule sarnase struktuuriga tarbimismaks, kuid selle asemel oli mitu tarbimiselt tasutavat maksu. Ühegi sellise maksu puhul ei olnud aga ette nähtud mahaarvamisõigusega seotud reegleid. Järelikult ei olnud Hispaanias kuni 31. detsembrini 1985 kehtinud maksude puhul üldse võimalik sisendmaksu maha arvata. Kuni ühinemisalepingu jõustumiseni ei olnud Hispaania 1985. aasta seaduses seega ka mahaarvamisõiguse piirangut ette nähtud.

13. Randstad España, S. L. U. (edaspidi „Randstad") on äriühing ja käibemaksukohustuslane. Maksuaastatel 2009, 2010 ja 2011 ostis ta (käibemaksuga maksustatavaid) pileteid spordiüritustele ja muudele vaba aja üritustele (nt Real Madrid, C. F-i ja F. C. Barcelona jalgpallivõistlustele, Paddock Clubi kutsed Hispaania vormel 1 Grand Prix'l ja kutsed ekskursioonidele laevaga Clipper Stad Amsterdam). Need piletid olid mõeldud klientidele

kingituseks. Sellised kulud on küll juriidilise isiku tulumaksuga seotud tegevuskuludena mahaarvatavad, kuid sisendkäibemaksu mahaarvamine ei ole LIVA artikli 96 lõike 1 punktide 4 ja 5 kohaselt võimalik.

14. 14. juulil 2014 tehti vastavad maksuotsused. Randstad esitas 31. juulil 2014 maksuotsuste peale Tribunal Económico-Administrativo Centralile (TEAC) (Hispaania riiklik maksu- ja haldusasjade komisjon) vaide, mis jäeti 22. novembri 2017. aasta otsusega rahuldamata.

15. Randstad esitas selle otsuse peale kaebuse Audiencia Nacionali (üleriigiline kohus, Hispaania) halduskolleegiumile. 17. jaanuari 2022. aasta kohtuotsusega jäeti maksude määramine muutmata.

16. Randstad vaidlustas selle kohtuotsuse Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) halduskolleegiumis. Sellel kohtul on tekkinud küsimus, kas LIVA artikli 96 lõike 1 punktides 4 ja 5 ette nähtud mahaarvamisõiguse piiramisel saab tugineda käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus sätestatud nn *standstill*-tingimusele. Kuna nimetatud seaduse sättele eelnenud säte jõustus ka alles samal päeval, kui Hispaania Kuningriik ühines Euroopa Liiduga ehk 1. jaanuaril 1986, ei ole rangelt võttes olemas sellist piirangut sätestavat õigusnormi, mis oleks kehtinud enne ühinemise päeva.

IV. Eelotsusemenetlus

17. Neil asjaoludel otsustas Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a ja artikli 176 esimese lõiguga on kooskõlas sellised õigusnormid nagu 28. detsembri 1992. aasta käibemaksuseaduse 37/1992 artikli 96 lõike 1 punktid 4 ja 5, mille kohaselt ei saa arvata mis tahes ulatuses maha sisendkäibemaksu, mis on tasutud selliste kaupade ja teenuste ostmisel nagu spordiüritus[te piletid] ning klientide, töötajate või kolmandate isikute tänamiseks mõeldud kaup ja teenused, kuigi maksukohustuslane tõendab, et nimetatud kulu on otseselt tema majandus- või kutsetegevusega seotud, selle eesmärk oli eranditult majandus- või kutsetegevusega seotud ning kaupu ja teenuseid kasutati maksukohustuslase maksustavate tehingute tegemiseks ning kuigi kulu ise on tulumaksu (füüsilise või juriidilise isiku tulumaks) seisukohast maksustatavast tulust mahaarvatav kulu?

2. Kas käibemaksudirektiivi artikli 176 teise lõiguga on kooskõlas sellised õigusnormid nagu 28. detsembri 1992. aasta käibemaksuseaduse 37/1992 artikli 96 lõike 1 punktid 4 ja 5, millega kehtestatakse mahaarvamisõigust piirav tingimus, mis jõustus samal päeval, kui Hispaania Kuningriik ühines Euroopa Liiduga ehk 1. jaanuaril 1986, ning sellist piirangut ei sisaldanud ükski enne ühinemiskuupäeva kehtinud õigusnorm?

18. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Randstad España, Hispaania Kuningriik ja Euroopa Komisjon. Vastavalt kodukorra artikli 76 lõikele 2 loobus Euroopa Kohus kohtuistungi korraldamisest.

V. Õiguslik hinnang

A. Seos sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ja tasuta antud soodustuste (kliendikingid) tagantjärgi maksustamise vahel

19. Mõlemad küsimused puudutavad seda, kas Hispaania õiguses sätestatud mahaarvamisõiguse välistamine on õiguspärane. See aga eeldab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on käibemaksudirektiivi üldiste eeskirjade kohaselt üldse olemas. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 168 punktile a peab olema täidetud tingimus, et pileteid kasutatakse Randstadi maksustatavate tehingute tarbeks.

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud asjaolude kohaselt olid piletid ostmise ajal mõeldud klientidele kingituseks. Eeldades, et piletite kinkimine toimus ärilistel põhjustel, nt kliendisuhete säilitamiseks ja klientide eest hoolitsemiseks ning seega tulevase käibe tekitamiseks, on piletikulude ja Randstadi majandustegevuse vahel teatud seos. Seega on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a alusel põhimõtteliselt olemas.

21. Käibemaksudirektiivi artiklis 16 ja artikli 26 lõike 1 punktis a nimetatud fiktiivseid tehinguid hinnates on siiski selge, et mahaarvamine on vaid ajutine. Näiteks on direktiivi artikli 16 lõikes 1 mahaarvamisõigust andva kauba tasuta üleandmine võrdsustatud tarnega tasu eest, mis toob seega kaasa vastava käibemaksuga maksustamise.

22. Kolmandatele isikutele tehtud kingid, mille puhul on kasutatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, maksustatakse seega üldjuhul tagantjärele kinke tegemise hetkel, välja arvatud juhul, kui kingid on väikese väärtusega (*de minimis*-piir). See kajastab nõuet, et kui tasuta üleandmine tooks muidu kaasa maksustamata lõpptarbimise kingi saaja poolt, tuleb seda maksustada tagantjärele. Tasuta üleandmise maksustamise tulemusel korrigeeritakse kinkija esialgset sisendkäibemaksu mahaarvamist ja välditakse kolmanda isiku maksustamata lõpptarbimist.

23. Euroopa Kohtu kohtupraktika kohaselt on selline tagantjärgi maksustamine vajalik ainult siis, kui „tasuta" üleandmine on tihedalt seotud põhiteenusega tasu eest, nagu Euroopa Kohus on kinnitanud juhul, kus ajakirja tasulise tellimusega anti „tasuta" üle tahvelarvuti.[7] Sellist seost mõne muu tasu eest tehtud tehinguga ei näi aga käesoleval juhul olevat.

24. On tõsi, et ettevõtlusega seotud kinkide puhul on õigus sisendkäibemaksu maha arvata. See on siiski vaid ajutine. Tasuta üleandmine tuleks maksustada tagantjärele kinke tegemise hetkel artikleid 16 ja 26 kohaldades, nii et sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeeritakse uuesti, ilma et neutraalsuse põhimõte kahtluse alla satuks.

25. Käibemaksudirektiiv sisaldab aga siinkohal õiguslünka, kui tegemist on kolmandatele isikutele ettevõtluse eesmärgil kingitud teenustega. Käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkt b hõlmab küll tasuta teenuste osutamist oma töötajatele, kuid mitte – erinevalt käibemaksudirektiivi artiklist 16 tasuta kaubatarnete puhul – teistele kolmandatele isikutele (nt klientidele).

26. Kuigi sissepääsupileteid saab üle anda (st kinkida) nagu kaupa, ei ole siiski tegemist materiaalse kaubaga, vaid teenustega käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses. Seega ei toimu siin direktiivi sõnastuse kohaselt tagantjärele maksustamist. Selle tagajärjel jääb kingi

[7] 5. oktoobri 2023. aasta kohtuotsus Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, punktid 25 ja 26).

saanud klientide lõpptarbimine maksustamata, kui nad kasutavad (tarbivad) kinki peamiselt oma isiklikuks meelelahutuseks, mida võib ilmselt eeldada kontserdi või jalgpallivõistluse külastamise puhul.

27. Ma ei nõustu küll Hispaania seisukohaga, et sisendkäibemaksu mahaarvamine on juba seetõttu välistatud, kuna otsene seos nende mittemaksustatavate tehingutega välistab kaudse seose Randstadi maksustatava käibega.[8] Jagan siiski Hispaania kartust, et sisendkäibemaksu mahaarvamisel jääb nendes olukordades lõpptarbimine maksustamata.

28. Seda, et direktiivi andja seda ei soovinud, näitab käibemaksudirektiivi artikli 176 esimese lõigu teine lause, mille kohaselt ei või nõukogu „mingil juhul" lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või esinduskulud.

29. Esinduskulude all tuleb mõista kulusid, mis on küll seotud kutsetegevusega, kuid on samal ajal esinduslikku laadi ning aitavad kujundada maksukohustuslase ühiskondlikku mainet. Tüüpilised näited on teatrikülastuste, seltskondlike koosviibimiste ja kliendikinkidega seotud kulutused. Artikli 176 esimese lõigu teine lause lähtub seega põhimõttest, et sellised kulutused, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud ja mida kasutatakse seega peamiselt eratarbimiseks, tuleb mahaarvamisõiguse kohaldamisalast välja jätta.

30. See ning seos ühelt poolt piletite isiklikuks tarbeks kasutamise ja teiselt poolt selliste piletite ärilistel põhjustel kinkimise vahel seletavad, miks paljude liikmesriikide käibemaksuseadustes oli ja on seni selliste „meelelahutuskulude" või „esinduskulude" puhul võimalik sisendkäibemaksu maha arvata vaid piiratud ulatuses, nagu komisjon õigesti rõhutab. Näiteks Saksa käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) § 15 lõikes 1a on välistatud sisendkäibemaksu mahaarvamine kinkide puhul, mis ületavad teatava summa. Ka Austria õiguses (Austria käibemaksuseaduse (öUStG) § 12 lõike 2 punkt 2) on esinduskulude puhul sisendkäibemaksu mahaarvamine piiratud.

31. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahele küsimusele on nüüd võimalik vastata neid käibemaksuõiguslikke hinnanguid silmas pidades.

B. Esimene küsimus: käibemaksudirektiivi artikli 176 esimese lõigu tõlgendamine

32. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kuidas tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 176 esimest lõiku. Nagu komisjon oma kirjalikes seisukohtades aga õigesti rõhutab, ei ole seda küsimust täpsustatud ega põhjendatud. Arvestades asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 176 esimene lõik on suunatud nõukogule, on küsimus pealegi raskesti mõistetav. Kuna näib, et nõukogu ei ole sellist otsust teinud, ei tundu käibemaksudirektiivi artikli 176 esimene lõik käesoleval juhul asjakohane.

[8] Euroopa Kohus on siinkohal üsna leebe – vt vaid 16. septembri 2020. aasta kohtuotsus Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, punkt 29 jj) ning 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 33 jj).

33. Sellegipoolest ei tulene käibemaksudirektiivi artikli 176 esimese lõigu selgest sõnastusest mitte ainult nõukogu volitus, vaid ka kohustus. Selles ei kasutata sõna „võib", vaid „nõukogu otsustab komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt", milliste kulude puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata. Teises lauses on selgitatud, et *mingil juhul* ei või lubada käibemaksu maha arvata luksuskaupade, lõbustuste või meelelahutusega seotud kulude puhul.

34. Eelkõige teisest lausest nähtub seejuures, et direktiivi andja lähtub sellest, et kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, sest need on seotud (era)meelelahutusega, tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus põhimõtteliselt välistada. Sellest tuleneb samuti, et selline välistamine ei ole igatahes vastuolus direktiivi andja tahtega, olgugi et nõukogu ei ole mingil põhjusel siiani täitnud oma käibemaksudirektiivi artikli 176 esimesest lõigust tulenevat ülesannet.

35. Seda ei muuda ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu toonitatud asjaolu, et selliseid kulusid käsitatakse Hispaania tulumaksuõiguses teistmoodi. Küsimus, kas tulumaksuõiguse seisukohast saab neid kulusid Hispaanias ettevõtluskuludena või kutsetegevusega seotud kuludena maha arvata või mitte, ei ole liidu käibemaksuõiguse seisukohast oluline. Tulumaksuõigus ei ole liidu õiguses ühtlustatud, mistõttu on liikmesriikidel selles osas vabadus kehtestada üksteisest erinevaid mahaarvamise keelde. Liikmesriigi tulumaksuõiguse kontekstis ei saa juba ainuüksi sel põhjusel teha liidu õiguse tõlgendamise kohta mingeid järeldusi. See kehtib seda enam, et tulumaksuõigusel on tavaliselt ka muud eesmärgid. Üldreeglina on selle eesmärk maksustada sissetulekut, samas kui käibemaksuõiguses maksustatakse tarbekauba maksumus.

C. Teine küsimus: käibemaksudirektiivi artikli 176 teise lõigu (standstill-tingimus) tõlgendamine

36. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 176 teist lõiku, et teha kindlaks, kas Hispaania seaduses ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise välistamine on hõlmatud liidu õiguses ette nähtud *standstill*-tingimusega. Selle sätte kohaselt võivad liikmesriigid kuni nõukogu käibemaksudirektiivi artikli 176 esimese lõigu kohase otsuseni (mida ei ole seni veel tehtud) säilitada kõik käibemaksu mahaarvamise erandid, mis sisaldusid nende riigisisestes õigusaktides ühinemiskuupäeval.

37. Eelotsuse küsimuse kohaselt jõustusid nii LIVA (asjaolude asetleidmise ajal kehtinud versioonis) artikli 96 lõike 1 punktiga 4 kui ka punktiga 5 ette nähtud erandid sisendkäibemaksu mahaarvamisest ühinemiskuupäeval ja seega samal ajal uue käibemaksusüsteemiga. Seega võiks LIVA artikli 96 lõike 1 punktid 4 ja 5 olla hõlmatud käibemaksudirektiivi artikli 176 teise lõiguga.

38. Otsustav on siinkohal õige perspektiiv. Randstadi arvates välistati mahaarvamisõigus alles ühinemise ajal käibemaksuseaduse kehtestamisega. Seega puuduvad vastavad vanad õigusnormid, mis võiks edasi kehtida.

39. Ent enne ühinemist puudus Hispaanias sisendkäibemaksu mahaarvamist sisaldav käibemaksusüsteem, mistõttu näib komisjon seetõttu lähtuvat sellest, et sisendkäibemaksu mahaarvamine oli üldse välistatud. Seega sisendkäibemaksu mahaarvamist mitte ei välistatud, vaid vastupidi, seni kehtinud mahaarvamisõiguse täielikku puudumist leevendati sisendkäibemaksu mahaarvamise kehtestamisega ja LIVA artikli 96 lõike 1 punktide 4 ja 5 sätetega.

40. Hispaania seisukohast oli mahaarvamisõiguse välistamine küll esmakordne, kuid see avaldati enne ühinemist ja oli seega Hispaania õiguses ette nähtud juba enne ühinemist, kuigi see jõustus alles ühinemisel.

41. Esmapilgul tundub Randstadi seisukoht veenev. Käibemaksudirektiivi artikli 176 teise lõigu kohaselt jääb käibemaksudirektiiviga vastuolus olev varasem õigus kehtima seni, kuni nõukogu ja komisjon on oma vastavad ülesanded täitnud. Sisendkäibemaksu mahaarvamise välistamine, mis kehtestati koos ülevõtmisseaduse jõustumisega, ei ole varasem ja endiselt kehtiv õigus. Lähemal vaatlusel näib siiski, et eriti käesolevas asjas on õige hoopis komisjoni seisukoht.

42. Esiteks on sisendkäibemaksu mahaarvamise välistamine meelelahutus- ja esinduskulude puhul kooskõlas direktiivi andja tahtega ja ka käibemaksuõiguse seisukohalt mõistlik, arvestades, et selliste kulutustega rahuldatakse tihti eratarbimise vajadusi.

43. Teiseks ei oleks liikmesriikidel, kellel puudus varasem käibemaksusüsteem, mis välistas sisendkäibemaksu mahaarvamise, mingit võimalust sellist erandit kehtestada, sest ilma mahaarvamise süsteemita ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise osaline välistamine võimalik ega mõistlik. Lähemal vaatlusel ei kehtestatud sisendkäibemaksu mahaarvamisele ühinemise ajal esimest korda piirangut, vaid see tehti esmakordselt võimalikuks, kuigi ainult teatud piirides. Kui aga need piirid vastavad direktiivi andja tahtele ja on kooskõlas direktiivi eesmärkidega (eratarbimise maksustamine), on uue, üle võetud käibemaksusüsteemiga samal ajal jõustumine kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 176 teise lõiguga, nagu väidavad nii komisjon kui ka Hispaania.

44. Kokkuvõttes on käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus minu arvates ainult täpsustatud, et liikmesriigid ei saa pärast ühinemist ja sellega seotud käibemaksudirektiivi ülevõtmise kohustust enam eraldi (st ilma nõukoguta) kehtestada või laiendada käibemaksudirektiivis reguleerimata sisendkäibemaksu mahaarvamise erandeid. Ühinemise ajal juba ette nähtud erandid tähistavad selles osas määravat piiri. Selliste erandite jõustumine ühinemisega samal ajal ei ole seega oluline.

45. Seda toetab ühest küljest teise lõigu sõnastus, sest selles ei ole sätestatud, et mahaarvamisõiguse erand peab olema juba jõustunud, vaid et see erand peab üksnes „sisalduma“[9]. Riigisisene seadus, mis avaldati juba enne ühinemist ja mis näeb vastava sätte ette, sisaldab seda erandit juba ühinemise hetkel.

46. Teisest küljest näib liikmesriikide võrdsuse taustal minu arvates ju väga kummaline, kui Saksamaa Liitvabariigis võib näiteks endiselt olla ärilistel eesmärkidel tehtud kingi puhul sisendkäibemaksu mahaarvamine välistatud, kuna selles riigis oli direktiivi ülevõtmise tähtaja möödumisel juba olemas käibemaksusüsteem koos sisendkäibemaksu mahaarvamisega, kuid hiljem liiduga ühinev liikmesriik ei või seda mõttelise hetke võrra enne ühinemist ega ühinemisega samal ajal kehtestada.

47. Kui Hispaania Kuningriik oleks esimest korda kehtestanud oma käibemaksusüsteemi koos sisendkäibemaksu mahaarvamisega ja vastava mahaarvamise erandiga üks päev enne ühinemist (üheks päevaks) ja see oleks kohe kehtima hakanud ning Hispaania oleks päev hiljem ühinemisel käibemaksudirektiivi üle võtnud, siis ei kahtleks ilmselt keegi käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus sätestatud *standstill*-tingimuse kohaldatavuses. Ent liikmesriigi maksutulu (ja

[9] Ka teised keeleversioonid tuginevad üksnes asjaolule, et piirang peab olema ette nähtud. Vt prantsuse (*prévu par leur législation nationale*) või inglise (*provided for under their national law*) keeles.

väidetavalt ka liidu omavahendite [10]) jaoks ei saa mängida rolli see, kas need õigusnormid jõustusid päev varem, mõttelise hetke võrra varem või samal ajal. Otsustav on vaid see, kas pärast ühinemist muudetakse olukorda tagantjärele direktiivi nõudeid eirates. Hispaanias seda aga ei tehtud.

48. Selles osas toetab ka Euroopa Kohtu senine praktika seda lähenemisviisi, mis kohtleb kõiki liikmesriike võrdselt. Nimelt on Euroopa Kohus juba märkinud, et käibemaksudirektiivi artikli 176 teine lõik sisaldab *standstill*-tingimust, mis näeb ette, et Euroopa Liiduga ühinevad riigid säilitavad käibemaksu mahaarvamise õiguse erandid riigisiseses õiguses, mida kohaldati enne nende ühinemiskuupäeva, kuni nõukogu on vastu võtnud artikli 176 esimeses lõigus nimetatud sätted, mida ta aga tänase päevani teinud ei ole. [11]

49. See võimalus ei ole siiski absoluutne, sest *standstill*-tingimuse eesmärk ei ole lubada uuel liikmesriigil Euroopa Liiduga ühinemisel muuta oma riigisiseseid õigusnorme, kui see toob kaasa olemasolevate erandite kohaldamisala laiendamise nii, et kaugenetakse käibemaksudirektiivi eesmärkidest, mis oleks vastuolus selle tingimuse mõtte endaga. [12] Oluline on see, kas kõnealune õigusnorm laiendas *tagantjärele* juba olemasolevate erandite kohaldamisala. [13]

50. Selleks võib võrrelda sisendkäibemaksu mahaarvamist enne ja pärast ühinemist. [14] Enne ühinemist ei olnud võimalik sisendkäibemaksu maha arvata kaupade või teenuste puhul, mis olid mõeldud kingituseks klientidele. Ka pärast ühinemist ei ole selliste kulude puhul sisendkäibemaksu võimalik maha arvata. Järelikult ei ole erandit sisendkäibemaksu mahaarvamisest laiendatud. Lisaks sellele ei ole Hispaania Kuningriik mahaarvamisõiguse erandi kehtestamisel kaldunud kõrvale ka käibemaksudirektiivi eesmärkidest, mis läheks vastuollu *standstill*-tingimuse mõttega. Nagu eespool märgitud (vt punkt 28 jj), on käibemaksudirektiivi eesmärkidega vastuolus pigem tarbekaupade lõpptarbimise maksustamata jätmine. [15]

51. Siinkohal on täidetud ka Euroopa Kohtu sõnastatud laiem tingimus, mille kohaselt peavad kõnealused riigisisesed õigusnormid määratlema piisava täpsusega nende kaupade või teenuste laadi või eesmärgi, mille puhul käibemaksu mahaarvamine ei ole lubatud, tagamaks, et liikmesriikidele antud võimalust ei kasutataks mahaarvamissüsteemist üldiste erandite

[10] Nii käibemaksudirektiivi artikli 176 teise lõigu kohta sõnaselgelt 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 32). See ei ole aga õige, kuna kõik kulud, mida traditsioonilised omavahendid ja käibemaksupõhised omavahendid ei kata, kompenseeritakse kogurahvatulul põhinevate omavahenditega. Vt vaid Euroopa Komisjoni 24. aprilli 2019. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ja direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda, seoses liidu raamistikus elluviidava kaitsetegevusega, COM(2019) 192 (final), lk 10 – versioon ET.

[11] Vt paljude asemel 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 30). Samamoodi 15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus X Holding (C-538/08 ja C-33/09, EU:C:2010:192, punkt 38).

[12] 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 31) ja 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punktid 37 ja 39).

[13] 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 32 ja 33). Vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika), 8. jaanuari 2002. aasta kohtuotsus Metropol ja Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, punkt 46) ning 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punkt 41 jj). Nii ka taas hiljuti 26. veebruari 2020. aasta kohtumäärus PAGE International (C-630/19, ei avaldata, EU:C:2020:111, punkt 30) ning 17. septembri 2020. aasta kohtumäärus Super Bock Bebidas (C-837/19, ei avaldata, EU:C:2020:721, punkt 30).

[14] Nii ka 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punktid 39 ja 51).

[15] Seda aspekti, kas liikmesriik jõuab oma sätetega käibemaksudirektiivi eesmärkidele lähemale, on eriti rõhutatud 14. juuni 2001. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-345/99, EU:C:2001:334, punkt 22) ning 8. jaanuari 2002. aasta kohtuotsuses Metropol ja Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, punkt 45).

tegemiseks.[16] Klientidele, töötajatele või kolmandatele isikutele kingituseks mõeldud kaupade või teenuste soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamise välistamine on piisavalt konkreetne, mitte üldine.

52. See ei ole vastuolus kohtuotsusega AES-3C Maritza East 1[17], millele Randstad viitab. Selles kohtuasjas laiendati juba olemasolevaid sisendkäibemaksu mahaarvamise erandeid ühinemise ajal.[18] Hispaanias aga puudus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus üldse, mistõttu varem puudunud erandit ei laiendatud, vaid vastupidi – esimest korda anti sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, olgugi et ainult piiratud ulatuses.

53. Väide, et *standstill*-tingimust tuleb tõlgendada kitsalt[19], ei ole samuti asjakohane. Nii on Euroopa Kohus varem juba otsustanud, et käibemaksudirektiivi artikli 176 teise lõigu eesmärk on säilitada „kõik erandid", mis kehtisid ühinemise kuupäeval. Sellega seoses on Euroopa Kohus sõnaselgelt sedastanud, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lauses ja nüüd käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus kasutatud mõiste „kõik erandid" hõlmab selle artikli sõnastust ja tekkelugu arvestades isegi kulusid, mis on rangelt ettevõtluskulud.[20] Järelikult lubab käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus sätestatud *standstill*-tingimus liikmesriikidel välistada mahaarvamisõiguse ka kulukategooriad puhul, mis on rangelt ettevõtluskulud, tingimusel et need on piisavalt täpselt määratletud (vt selle kohta punkt 51).

54. See kohtupraktika ei kujuta endast *standstill*-tingimuse kitsast tõlgendamist. Lisaks sooviti käibemaksudirektiivi artiklit 176 tõlgendada kitsalt üksnes selleks, et vältida, et liikmesriik säilitaks sisendkäibemaksu mahaarvamise *üldise (üldkehtiva)* erandi.[21] Artikli 176 lõige 2 lubab jätta kehtima üksnes sellised erandid, mis on seotud konkreetsete kuludega.[22] Käesoleval juhul see just nii ongi (vt selle kohta punkt 51).

55. Kuna erand vastab isegi direktiivi andja tahtele välistada igal juhul mahaarvamisõigus luksuskaupade, lõbustuste (jalgpallimängud, kontserdid jne) ja esinduskulude puhul nagu käesolevas asjas, siis ei saa *standstill*-tingimuse kitsa tõlgendamise kahtlane „dogma" minu arvates mingil juhul olla kohaldatav, kui õigusliku tõlgenduse eesmärk on saavutada seadusandja tahe.

16 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 40), 15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus X Holding (C-538/08 ja C-33/09, EU:C:2010:192, punkt 44) ning 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punktid 28 ja 29). Alles hiljuti 26. veebruari 2020. aasta kohtumäärus PAGE International (C-630/19, ei avaldata, EU:C:2020:111, punkt 34) ning 17. septembri 2020. aasta kohtumäärus Super Bock Bebidas (C-837/19, ei avaldata, EU:C:2020:721, punkt 39).

17 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

18 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488 punkt 48).

19 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punkt 23) ja 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, punkt 28).

20 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 47) ja 5. oktoobri 1999. aasta kohtuotsus Royscot jt (C-305/97, EU:C:1999:481 punkt 20).

21 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, punkt 28).

22 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 40). 15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus X Holding (C-538/08 ja C-33/09, EU:C:2010:192, punkt 44).

VI. Ettepanek

56. Seega teen ettepaneku vastata Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Käibemaksudirektiivi artikli 176 esimese lõiguga ei ole nõukogu ühehäälse otsuse puudumisel vastuolus ükski Hispaania käibemaksuõiguse säte. Ent selle direktiivi artikli 176 esimese lõigu teine lause näitab, et meelelahutus- ja esinduskuludega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise välistamine ei ole vastuolus direktiivi andja tahtega, isegi kui nõukogu ja komisjon koos ei ole veel täitnud käibemaksudirektiivi artikli 176 esimesest lõigust tulenevat ülesannet. See, kas Hispaania tulumaksualased õigusnormid lubavad selliseid kulusid maha arvata või mitte, ei ole liidu õiguse kohaselt määrava tähtsusega.

2. Käibemaksudirektiivi artikli 176 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et see takistab kõigil liikmesriikidel võrdselt sätestada uusi või rangemaid sisendkäibemaksu mahaarvamise erandeid pärast ülevõtmistähtaja möödumist, kui nõukogu ja komisjon koos ei ole veel täitnud artikli 176 esimesest lõigust tulenevat ülesannet. Järelikult ei ole artikli 176 teise lõiguga vastuolus riigisisesed õigusnormid, mis välistasid esimest korda meelelahutuse ja esinduskulude puhul tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise ning mis jõustusid ühinemise ja käibemaksudirektiivi ülevõtmise kuupäeval.