Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
23 päivänä lokakuuta 2025 [1]

**Asia C-515/24**

**Randstad España SLU**
**vastaan**
**Administración General del Estado**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal Supremo (ylin tuomioistuin, Espanja))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 176 artikla – Kansalliset vähennysoikeuden rajoitukset, jotka koskevat liiketoimintaan liittyviä asiakaslahjoja – 176 artiklan toisessa kohdassa säädetty standstill-lauseke – Vähennysoikeuden rajoitus, joka otettiin ensimmäisen kerran käyttöön jäsenvaltion liittyessä unioniin ja arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanon yhteydessä

## I Johdanto

1. Tämän ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä unionin tuomioistuimen on otettava kantaa standstill-lausekkeen ulottuvuuteen. Kyseisen säännöksen mukaan jäsenvaltiot saavat edelleen soveltaa sellaisia vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiään, joista oli säädetty arvonlisäverodirektiivin voimaantulopäivänä [2] (tuolloin oli vielä kyseessä kuudes arvonlisäverodirektiivi). [3] Myöhemmin liittyneiden jäsenvaltioiden osalta sääntöä sovelletaan sellaisiin vähennysoikeuden rajoituksiin, joista oli säädetty jäseneksi liittymisen hetkellä.

2. Koska ennen liittymistään Euroopan yhteisöjen jäseneksi Espanjassa ei ollut käytössä arvonlisäveroa, johon olisi liittynyt vähennysoikeus, se ei myöskään ollut ottanut käyttöön sääntöjä, joilla vähennysoikeutta rajoitettaisiin. Koska oikeus vähentää niin sanottuja edustuskuluja, jotka eivät ole luonteeltaan yksinomaan liiketoimintaan liittyviä, ei vaikuta pakolliselta, Espanja otti kuitenkin tällaisen rajoituksen vielä käyttöön. Tämä toteutettiin vähän ennen Espanjan liittymistä annetulla lailla, mutta kyseinen laki tuli arvonlisäverolainsäädäntönä, jolla direktiivi pannaan täytäntöön, voimaan samalla, kun Espanja liittyi yhteisöjen jäseneksi.

3. Jos käytössä ei ole arvonlisäveroa, johon liittyy vähennysoikeus, vähennysoikeuden epäämisessä ei ole mitään järkeä. Näin ollen Espanja saattoi – toisin kuin muut jäsenvaltiot – oikeastaan ottaa vähennysoikeuden rajoituksen niin ikään käyttöön vasta, kun uusi arvonlisäverojärjestelmä tuli

[1] Alkuperäinen kieli: saksa.

[2] 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

[3] Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).

voimaan. Näin ollen tulee esiin kysymys siitä, kattaako standstill-lauseke vielä tällaisen säännöksen vai onko niin, etteivät jäsenvaltiot, joissa ei ennen jäseneksi liittymistä ollut arvonlisäverojärjestelmää, johon olisi liittynyt vähennysoikeus, voineet käyttää mahdollisuuttaan rajoittaa vähennysoikeutta samalla, kun uusi arvonlisäverojärjestelmä otettiin käyttöön, vaan ainoastaan ennen järjestelmän voimaantuloa.

4. Näin ollen tässä asiassa ei ole kyse ainoastaan standstill-lausekkeen tulkinnasta vaan myös jäsenvaltioiden yhdenvertaisuudesta unionissa.[4] Monissa jäsenvaltioissa, joissa oli käytössä vähennysoikeusmalli, rajoitettiin vähennysoikeutta niin kutsuttujen edustuskulujen osalta (jolloin sääntö jäi voimaan), kun taas yksikään jäsenvaltio, jossa ei ollut käytössä vähennysoikeusmallia, ei (tietenkään) voinut viitata tällaisiin oikeussääntöihin ja tällaiset jäsenvaltiot joutuivat siis hyväksymään kyseisten verotulojensa menetyksen, jos ne eivät ottaneet vastaavia sääntöjä käyttöön vielä jäseneksi liittymisensä yhteydessä.

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *A Unionin oikeus*

*Espanjan kuningaskunnan ja Portugalin tasavallan liittymisestä Euroopan talousyhteisöön ja Euroopan atomienergiayhteisöön tehty sopimus*[5] *(jäljempänä liittymissopimus)*

5. Liittymissopimuksen 395 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Uudet jäsenvaltiot toteuttavat toimenpiteet, jotka ovat tarpeen, jotta ne voisivat noudattaa liittymisestä alkaen ETY:n perustamissopimuksen 189 artiklassa ja Euratomin perustamissopimuksen 161 artiklassa tarkoitettujen direktiivien ja päätösten sekä EHTY:n perustamissopimuksen 14 artiklassa tarkoitettujen suositusten ja päätösten säännöksiä ja määräyksiä, jollei liitteessä XXXVI olevassa luettelossa tai tämän asiakirjan muissa määräyksissä ole annettu muuta määräaikaa.”

[4] Jäsenvaltioiden yhdenvertaisuudelle annetaan ajoittain niin paljon painoarvoa, että jopa unionin oikeuden soveltamisen etusijan katsotaan perustuvan tähän (ks. jo ainoastaan 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). Vastaavasti myös von Danwitz, T., *Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten*, Festschrift Streinz, 2023, s. 41 (47)). Tämä on kuitenkin melko kyseenalainen tulkinta (ks. Kokott, J. ja Hummel, D., *Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips*?, Europäische Grundrechte Zeitschrift, 2024, s. 1 ja sitä seuraavat sivut), mutta tätä ei ole nyt syytä käsitellä enempää.

[5] EYVL 1985, L 302, s. 9 ja sitä seuraavat sivut.

*Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu direktiivi 2006/112/EY*[6] *(jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)*

6. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään vähennysoikeuden edellytyksistä seuraavasti:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle”.

7. Arvonlisäverodirektiivin 16 artiklassa ja 26 artiklan 1 kohdassa säädetään vastikkeettomien tavaroiden luovutusten ja palvelusuoritusten kohtelusta siten, että vastikkeettomat suoritukset on rinnastettava vastikkeellisiin ja siis veronalaisiin liiketoimiin. Tavaroiden vastikkeettomista luovutuksista säädetään arvonlisäverodirektiivin 16 artiklassa seuraavaa:

”Vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen rinnastetaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.

Tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten ei kuitenkaan rinnasteta vastikkeelliseen luovutukseen.”

8. Vastikkeettomista palvelusuorituksista säädetään arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdassa seuraavaa:

”Vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan seuraavat liiketoimet:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin kuuluvaan käyttöön, jos tavara on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleisesti ottaen muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten suorittama palvelu.”

9. Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään neuvoston käyttöön ottamista vähennysoikeuden rajoituksista ja saman artiklan toisessa kohdassa säädetään standstill-lauseke:

”Neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

[6] 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovelletaan riidan kannalta merkityksellisinä vuosina 2009–2011. Viimeisimmät huomioon otettavat direktiivin muutokset tehtiin 7.12.2010 annetulla neuvoston direktiivillä (EUVL 2010, L 326, s. 1).

Kunnes ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot saavat edelleen soveltaa kaikkia kansallisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia, 1 päivänä tammikuuta 1979 tai, yhteisöön sen jälkeen liittyneiden jäsenvaltioiden osalta, niiden liittymispäivänä voimassa olleita säännöksiä.”

### *B Espanjan oikeus*

10. Arvonlisäverodirektiivi saatettiin ensimmäisen kerran osaksi Espanjan oikeutta arvonlisäverosta 2.8.1985 annetulla lailla nro 30/1985 (Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido; jäljempänä LIVA). Nykyisin voimassa olevassa LIVA:n 96 §:ssä säädetään vähennysoikeutta koskevista poikkeuksista ja rajoituksista seuraavaa:

”1. Seuraavien tavaroiden ja palvelujen ja niihin liittyvien tai niitä täydentävien tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei saa vähentää missään suhteessa, mukaan lukien omaan käyttöön ottaminen, maahantuonti, vuokraus, muuntaminen, korjaus, huolto tai käyttö: – –

4) virkistysluonteiset tapahtumat ja palvelut

5) asiakkaisiin, työntekijöihin ja kolmansiin henkilöihin kohdistuvaan vieraanvaraisuuteen tarkoitetut tavarat tai palvelut.

Tällaisina ei pidetä

a) ilmaisnäytteitä ja arvoltaan vähäisiä mainoslahjoja, jotka on määritelty tämän lain 7 §:n 2 ja 4 momentissa

b) tavaroita, jotka on tarkoitettu yksinomaan siirrettäviksi tai luovutettaviksi käyttöön vastiketta vastaan suoraan tai muuntamalla ja jotka on hankintaa myöhempänä ajankohtana suunnattu asiakkaisiin, työntekijöihin tai kolmansiin henkilöihin kohdistuvaan vieraanvaraisuuteen.

6) Matkailu-, hotelli- ja ravintolapalvelut, paitsi jos niiden määrä katsotaan luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa tai yhteisöverotuksessa vähennyskelpoiseksi menoksi.

2. Edellisessä momentissa säädettyä ei sovelleta mainittujen liiketoimien yhteydessä suoritettuun, seuraavien tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvään arvonlisäveroon

1) tavarat, joilla on objektiivisesti arvioiden yksinomaan teollista, kaupallista, maatalouteen liittyvää, kliinistä tai tieteellistä käyttöä

2) tavarat, jotka on tarkoitettu yksinomaan siirrettäviksi tai luovutettaviksi käyttöön vastiketta vastaan suoraan tai tällaisia liiketoimia tavanomaisesti suorittavien ammatin- tai elinkeinonharjoittajien suorittaman muuntamisen kautta

3) vastaanotetut palvelut, joita tällaisia liiketoimia tavanomaisesti suorittavat ammatin- tai elinkeinonharjoittajat tarjoavat sellaisinaan vastiketta vastaan.

3. Tässä ja tätä edeltävässä pykälässä säädettyjen vähennysten on täytettävä myös tämän lain VIII osaston I luvussa asetetut edellytykset ja vaatimukset, erityisesti ne, jotka koskevat suhdelukua koskevaa sääntöä.”

## III Tosiseikat

11. LIVA:n 96 §:n 1 momentin 4 ja 5 kohdassa tarkoitetusta arvonlisäveron vähennysoikeuden epäämisestä niin sanottujen edustuskulujen osalta säädettiin (lain aiemmassa versiossa) ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ensimmäisen kerran 9.8.1985 julkaistulla lailla 30/1985, mitä asianosaiset eivät kiistä, ja se tuli voimaan päivänä, jona Espanjan kuningaskunta liittyi Euroopan yhteisöjen jäseneksi, eli 1.1.1986.

12. Ennen 1.1.1986 Espanjassa ei ollut käytössä rakenteeltaan arvonlisäveron kaltaista kulutusveroa vaan joukko kulutuksesta kannettavia veroja. Näiden verojen yhteydessä ei kuitenkaan sovellettu vähennysoikeuden käyttämistä koskevia erityissääntöjä. Näin ollen näiden Espanjassa 31.12.1985 asti kannettujen verojen osalta ei voitu koskaan käyttää ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta. Näin ollen vuonna 1985 Espanjan laissa ei myöskään säädetty vähennysoikeuden rajoituksesta ennen liittymisasiakirjan voimaantulopäivää.

13. Randstad España, S. L. U. (jäljempänä Randstad) on yritysrekisteriin merkitty yhteisö, joka on arvonlisäverotuksessa tarkoitettu verovelvollinen. Se hankki verovuosina 2009, 2010 ja 2011 (arvonlisäverollisia) pääsylippuja urheilutapahtumiin ja muihin vapaa-ajan tapahtumiin (esimerkiksi Real Madrid, C.F:n ja F.C. Barcelonan jalkapallo-otteluja, kutsuja Espanjan Formula 1 Grand Prix -kisan Paddock Clubiin, kutsuja matkoille Clipper Stad Amsterdam -laivalla). Pääsyliput oli tarkoitus lahjoittaa asiakkaille. Tällaiset kulut ovat yhteisöverotuksessa vähennyskelpoisia elinkeinotoimintaan liittyvinä kuluina, mutta arvonlisäverotuksessa kyseisiin ostoihin sisältyvää veroa ei voida vähentää LIVA:n 96 §:n 1 momentin 4 ja 5 kohdan vuoksi.

14. Näin todettiin 14.7.2014 tehdyissä verotuspäätöksissä. Randstad teki 31.7.2014 verotuspäätöksistä oikaisuvaatimuksen Tribunal Económico-Administrativo Centralissa (taloudellis-hallinnollinen keskusoikaisulautakunta, Espanja), joka hylkäsi vaatimuksen 22.11.2017 tekemällään päätöksellä.

15. Randstad nosti tästä päätöksestä kanteen Audiencia Nacionalin (valtakunnallinen ylioikeus, Espanja) hallintolainkäyttöasioiden jaostossa. Audiencia Nacional pysytti verotuspäätökset tältä osin 17.1.2022 antamallaan tuomiolla.

16. Randstad on hakenut kyseiseen tuomioon muutosta Tribunal Supremon (ylin tuomioistuin, Espanja) hallintolainkäyttöasioiden jaostolta. Tribunal Supremo pohtii, voidaanko LIVA:n 96 §:n 1 momentin 4 ja 5 kohdassa säädettyä vähennysoikeuden rajoitusta perustella arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa säädetyllä niin sanotulla standstill-lausekkeella. Kun mainittua säännöstä edeltänyt säännös tuli niin ikään voimaan vasta samana päivänä kuin Espanjan kuningaskunta liittyi Euroopan yhteisöjen jäseneksi, eli 1.1.1986, tarkalleen ottaen on niin, ettei missään ennen liittymispäivää voimassa olleessa säännöksessä säädetty vähennysoikeuden rajoituksesta.

## IV Ennakkoratkaisumenettely

17. Tässä tilanteessa Tribunal Supremo on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Soveltuuko arvonlisäverosta 28.12.1992 annetun lain nro 37/1992 96 §:n 1 momentin 4 ja 5 kohdan kaltainen säännös, jonka mukaan urheilutapahtumiin liittyviin sekä asiakkaisiin, työntekijöihin tai kolmansiin henkilöihin kohdistuvaan vieraanvaraisuuteen tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen kaltaisten tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei saa vähentää missään suhteessa, vaikka verovelvollinen osoittaisi, että kyseiset kustannukset liittyvät suoraan verovelvollisen liike- tai ammattitoimintaan ja ovat syntyneet puhtaasti liike- tai ammattitoimintaan liittyvässä tarkoituksessa ja että tavaroita ja palveluja on käytetty verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, ja vaikka niiden määrä on tuloverotuksessa (luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa ja yhteisöverotuksessa) vähennyskelpoinen meno, yhteen arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan ja 176 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa?

2) Soveltuuko arvonlisäverosta 28.12.1992 annetun lain nro 37/1992 96 §:n 1 momentin 4 ja 5 kohdan kaltainen säännös, jolla asetetaan vähennysoikeuden käyttöä rajoittava edellytys ja joka tuli voimaan samana päivänä kuin Espanjan kuningaskunta liittyi Euroopan unioniin eli 1.1.1986, ilman että missään ennen liittymispäivää voimassa olleessa säännöksessä olisi säädetty tällaisesta rajoituksesta, yhteen arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan kanssa?”

18. Randstad, Espanjan kuningaskunta ja Euroopan komissio esittivät kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimessa. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan nojalla, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

## V Oikeudellinen arviointi

### *A Vähennysoikeuden yhteys arvonlisäveron maksamiseen myöhemmin vastikkeettoman luovutuksen (asiakaslahjat) perusteella*

19. Molempien ennakkoratkaisukysymysten tarkoituksena on selvittää, onko Espanjan oikeudessa säädetty arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitus hyväksyttävä. Vähennysoikeuden rajoittaminen edellyttää kuitenkin sitä, että oikeus arvonlisäveron vähentämiseen on ylipäänsä olemassa arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen yleissääntöjen perusteella. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan vuoksi tämä edellyttää sitä, että pääsyliput käytettiin Randstadin verollisiin liiketoimiin.

20. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaamien asian tosiseikkojen mukaan pääsyliput hankittiin tarkoituksessa lahjoittaa ne asiakkaille. Edellyttäen, että ostot tehtiin liiketoimintaan liittyvistä syistä, esimerkiksi asiakassuhteiden säilyttämiseksi ja hoitamiseksi ja siis myöhempien myyntien saamiseksi, pääsylippukulujen ja Randstadin liiketoiminnan välillä on tietty yhteys. Näin ollen Randstadilla olisi lähtökohtaisesti oikeus vähentää ostoihin sisältynyt arvonlisävero arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla.

21. Kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 16 artiklassa ja 26 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut fiktiivisen myynnin tilanteet, ilmenee kuitenkin, että edellä mainittu vähennysoikeus on vain väliaikainen. Niinpä esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdassa säädetään, että vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen rinnastetaan sellaisen tavaran vastikkeeton luovutus, joka on oikeuttanut vähennykseen, ja näin ollen luovutuksesta on maksettava arvonlisävero.

22. Kolmansille annetuista lahjoista, joiden osalta on käytetty arvonlisäveron vähennysoikeutta, on siten lähtökohtaisesti maksettava arvonlisäveroa jälkikäteen eli lahjoitushetkellä, ellei kyse ole vähäarvoisesta lahjasta (minimiarvo). Tästä ilmenee, että sääntönä on veron maksaminen jälkikäteen tilanteessa, jossa tavaran vastikkeeton luovutus johtaisi muuten lahjoitetun hyödykkeen verottomaan loppukulutukseen. Kun arvonlisävero on maksettava vastikkeettomasta luovutuksesta, lopputuloksena on, että lahjoittajan alun perin tekemä vähennys korjataan ja vältytään siltä, että kolmas käyttäisi tavaran loppukuluttajana verottomasti.

23. Tämä jälkikäteinen verotus tässä tilanteessa ei unionin tuomioistuimen – lopputulokseltaan asianmukaisen – oikeuskäytännön mukaan ole tarpeen vain sikäli kuin ”vastikkeettomalla” luovutuksella on läheinen yhteys vastikkeelliseen pääsuoritukseen, ja unionin tuomioistuin on katsonut tällaisen yhteyden olleen olemassa, kun taulutietokone luovutettiin ”maksutta” vastikkeellisen kausijulkaisutilauksen yhteydessä.[7] Tällaista yhteyttä toiseen, vastikkeelliseen liiketoimeen ei kuitenkaan vaikuta olevan tässä tapauksessa.

24. On siis olemassa oikeus vähentää liiketoimintaan liittyviin lahjoihin sisältyvä arvonlisävero. Kyseinen oikeus on kuitenkin vain väliaikainen. Arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan ja 26 artiklan nojalla vastikkeettomasta suorituksesta olisi suoritettava vero jälkikäteen eli lahjoitushetkellä, joten tehty vähennys korjataan eikä neutraalisuuden periaatetta horjuteta.

25. Tässä yhteydessä arvonlisäverodirektiivissä on kuitenkin lainsäädännöllinen aukko siltä osin kuin on kyse liiketoimintaan liittyvistä syistä kolmansille lahjoitetuista palvelusuorituksista. Arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään nimittäin palvelun antamisesta vastikkeettomasti verovelvollisen oman henkilöstön käyttöön, muttei kuitenkaan – toisin kuin arvonlisäverodirektiivin 16 artiklassa tavaroiden vastikkeettomien luovutusten osalta – palvelun antamisesta muiden kolmansien (esimerkiksi asiakkaat) käyttöön.

26. Koska pääsylippuja voidaan luovuttaa tavaroiden tavoin (eli antaa pois), mutta niitä ei pidetä fyysisinä esineinä, niitä pidetään arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina palveluina. Näin ollen direktiivin sanamuodon mukaan tässä tapauksessa arvonlisäveroa ei tarvitse suorittaa jälkikäteen. Tämän seurauksena lahjan saanut asiakas käyttää loppukuluttajana palvelun verottomasti, jos asiakas käyttää lahjaa myös tai ennen kaikkea yksityiseen nautintoonsa (kulutuksena), mistä voidaan olettaa olevan kyse, kun asiakas käy konsertissa tai jalkapallo-ottelussa.

[7] Tuomio 5.10.2023, Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, 25 ja 26 kohta).

27. En yhdy Espanjan näkemykseen, jonka mukaan vähennysoikeutta ei ole jo siitäkään syystä, että painoarvoa on annettava enemmän välittömälle yhteydelle kyseisiin verottomiin tapahtumiin kuin välilliselle yhteydelle Randstadin verollisiin liiketoimiin.[8] Pidän kuitenkin Espanjan tavoin arveluttavana sitä, että vähennysoikeuden hyväksyminen tällaisissa tilanteissa merkitsisi viime kädessä sitä, ettei palvelun loppukulutuksesta makseta veroa.

28. Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäisen kohdan toisesta virkkeestä ilmenee, ettei tämä ole ollut lainsäätäjän varsinainen tarkoitus, sillä siinä säädetään, että neuvoston on rajattava sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole yksinomaan liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, ”kaikissa tapauksissa” vähennysoikeuden ulkopuolelle.

29. Edustuskustannuksina on pidettävä kuluja, joilla tosin on yhteys liiketoimintaan mutta jotka ovat samalla luonteeltaan edustukseen liittyviä ja soveltuvat verovelvollisen yhteiskunnallisen maineen vahvistamiseen. Tyypillisiä esimerkkejä ovat kulut, joita aiheutuu teatterissa käymisestä, sosiaalisten tapaamisten järjestämisestä ja asiakaslahjojen hankinnoista. Niinpä arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäisen kohdan toisessa virkkeessä lähtökohtana on, että vähennysoikeus on rajattava pois sellaisten kustannusten osalta, jotka eivät ole luonteeltaan yksinomaan liiketoimintaan liittyviä ja jotka näin ollen liittyvät ennen kaikkea yksityiseen kulutukseen.

30. Tämä seikka ja se, että yhtäältä pääsylippujen yksityisellä käytöllä ja toisaalta tällaisten pääsylippujen lahjoittamisella liiketoimintaan liittyvistä syistä on läheinen yhteys, selittää sen, että – kuten komissiokin perustellusti toteaa – monissa kansallisissa liikevaihtovero- tai arvonlisäverolaeissa tällaisten ”virkistyskulujen” tai ”edustuskulujen” vähentäminen hyväksyttiin aikoinaan vain rajoitetusti ja asia on edelleen näin. Niinpä esimerkiksi Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz) 15 §:n 1a momentissa evätään arvonlisäveron vähennysoikeus tiettyä rajaa arvokkaampien lahjojen osalta. Myös Itävallan oikeudessa (Itävallan liikevaihtoverolain, Umsatzsteuergesetz, 12 §:n 2 momentin 2 kohta) säädetään edustuskulujen tai -kustannusten vähennysoikeuden rajoittamisesta.

31. Näiden arvonlisäverotusta koskevien huomautusten perusteella voidaan seuraavaksi vastata molempiin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin.

### *B Ensimmäinen kysymys: arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäisen kohdan tulkitseminen*

32. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, miten arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäistä kohtaa on tulkittava. Kuten komissio kirjallisissa huomautuksissaan asianmukaisesti korostaa, tätä kysymystä ei kuitenkaan selitetä tai perustella tarkemmin ennakkoratkaisupyynnössä. Kun otetaan huomioon, että arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäinen kohta on osoitettu neuvostolle, kysymystä on myös vaikea ymmärtää. Koska neuvosto ei nähtävästi ole säätänyt ainuttakaan mainittuun säännökseen perustuvaa säännöstä, vaikuttaa siltä, ettei arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäisellä kohdalla ole merkitystä tässä asiassa.

[8] Tämän kysymyksen osalta unionin tuomioistuin on omaksunut suorastaan suurpiirteisen kannan – ks. jo ainoastaan tuomio 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, 33 kohta ja sitä seuraavat kohdat)

33. Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäisen kohdan selvässä sanamuodossa säädetään kuitenkin paitsi neuvostolle annetusta valtuudesta myös sille asetetusta velvoitteesta. Säännöksessä ei käytetä sanaa ”voida” vaan säännöksen mukaan ”neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta”, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Kyseisen 176 artiklan ensimmäisen kohdan toisessa virkkeessä tarkennetaan, että ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset on *kaikissa tapauksissa* rajattava vähennysoikeuden ulkopuolelle.

34. Etenkin arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäisen kohdan toisen virkkeen perusteella on siis niin, että direktiivin antaneen lainsäätäjän tarkoituksena on, että vähennysoikeus on lähtökohtaisesti rajattava pois sellaisten kustannusten osalta, jotka eivät ole luonteeltaan yksinomaan liiketoimintaan liittyviä, koska ne liittyvät (yksityiseen) virkistäytymiseen. Tästä seuraa myös, etteivät tällaiset rajoitukset ole koskaan ristiriidassa direktiivin antaneen lainsäätäjän tarkoituksen kanssa, vaikkei neuvosto toistaiseksi – mikä ikinä tämän syy onkaan – olekaan täyttänyt arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan 1 kohdassa säädettyä tehtäväänsä.

35. Tähän päätelmään eivät vaikuta myöskään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen korostamat erot suhteessa siihen, miten tällaisia kuluja kohdellaan Espanjan tuloverolainsäädännössä. Arvonlisäverotusta koskevan unionin oikeuden kannalta ei ole merkitystä sillä, ovatko kulut Espanjassa sovellettavan tuloverolainsäädännön näkökulmasta arvioituina vähennyskelpoisia tai vähennyskelvottomia elinkeino- tai tulonhankkimismenoja. Tuloverotusta ei ole yhdenmukaistettu unionin oikeudessa, joten jäsenvaltiot voivat vapaasti säätää veron vähennysoikeuden rajoituksista tuloverotuksessa eri tavoin. Jo tästäkin seuraa, ettei kansallisesta tuloverotuksesta voida tehdä päätelmiä, joilla olisi merkitystä tulkittaessa unionin oikeutta. Näin on varsinkin, kun otetaan huomioon, että tuloverotuksella on yleensä muutenkin eri tavoitteet. Tuloverotuksen tarkoituksena on yleensä veron kantaminen tuloista, kun taas arvonlisäverotuksessa vero kannetaan kulutushyödykkeen hinnasta.

### *C Toinen kysymys: arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan (standstill-lauseke) tulkitseminen*

36. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, miten arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toista kohtaa on tulkittava, voidakseen ratkaista, kattaako unionin oikeudessa säädetty standstill-lauseke Espanjan laissa säädetyn vähennysoikeuden rajoituksen. Mainitun säännöksen mukaan jäsenvaltiot saavat edelleenkin soveltaa kaikkia sellaisia vähennysoikeuden rajoittamista koskevia kansallisia säännöksiään, joista oli säädetty jäseneksi liittymisen hetkellä, kunnes neuvosto antaa arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut oikeussäännöt (mitä se ei toistaiseksi ole tehnyt).

37. Ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodon mukaan sekä tuolloin voimassa olleen LIVA:n 96 §:n 1 momentin 4 kohdassa että 5 kohdassa säädetty vähennysoikeuden rajoitus tuli voimaan Espanjan jäseneksi liittymispäivänä ja siis samana päivänä, jona uusi arvonlisäverojärjestelmä tuli voimaan. Näin ollen LIVA:n 96 §:n 1 momentin 4 ja 5 kohta saattavat kuulua arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan soveltamisalaan.

38. Tässä tapauksessa on ratkaistava, mikä näkökulma on oikea. Randstadin näkökulmasta vähennysoikeuden epäämisestä säädettiin vasta, kun arvonlisäverolaki tuli voimaan Espanjan liittymishetkellä. Näin ollen ei ollut vastaavaa aikaisempaa lainsäädäntöä, joka olisi voinut jäädä edelleenkin voimaan.

39. Espanjassa ei kuitenkaan ennen yhteisöjen jäseneksi liittymistä ollut voimassa arvonlisäverojärjestelmää, johon olisi liittynyt vähennysoikeus, joten – tämä vaikuttaa komission näkökulmalta – vähennysoikeus evättiin yleisesti. Näin ollen Espanjassa ei otettu käyttöön vähennysoikeuden rajoitusta vaan päinvastoin voimassa ollutta vähennysoikeuden täyttä epäämistä lievennettiin ottamalla käyttöön vähennysoikeus ja LIVA:n 96 §:n 1 momentin 4 ja 5 kohdassa säädetyt säännöt.

40. Espanjan tulkinnan mukaan vähennysoikeuden epäämistä koskeva säännös oli sen sijaan uusi, mutta rajoitus julkaistiin jo ennen yhteisöjen jäseneksi liittymistä, joten siitä säädettiin Espanjan oikeudessa jo ennen liittymistä, vaikka se tuli voimaan vasta liittymishetkellä.

41. Randstadin tulkinta vaikuttaa ensi arviolta vakuuttavalta. Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan nojalla arvonlisäverodirektiivin kanssa ristiriidassa olevaa vanhaa oikeutta voidaan edelleenkin soveltaa, kunnes neuvosto ja komissio täyttävät tehtävänsä. Direktiivin täytäntöön panemiseksi annetun lain voimaan tulon yhteydessä käyttöön otettu vähennysoikeuden rajoitus ei ole vanhaa, edelleenkin sovellettavaa oikeutta. Kun asiaa tarkastellaan kuitenkin hieman lähemmin, vaikuttaa komission näkökulma kuitenkin oikealta – ennen kaikkea nyt käsiteltävässä tilanteessa.

42. Yhtäältä on nimittäin niin, että vähennysoikeuden epääminen virkistys- ja edustuskulujen osalta vastaa direktiivin antaneen lainsäätäjän tarkoitusta, ja kun otetaan huomioon tällaisiin kuluihin läheisesti liittyvä yksityisten kulutustarpeiden täyttäminen, kyseinen rajoitus on myös arvonlisäverotuksen kannalta mielekäs.

43. Toisaalta jäsenvaltiot, joissa ei ollut vanhastaan käytössä arvonlisäverojärjestelmää, jossa olisi säädetty vähennysoikeuden epäämisestä, eivät olisi lainkaan voineet ottaa tällaista rajoitusta käyttöön, koska ilman järjestelmää, jossa on vähennysoikeus, vähennysoikeuden osittainen epääminen ei ole mahdollista tai mielekästä. Kun asiaa tarkastellaan tarkemmin, tässä yhteydessä liittymishetkellä ei rajoiteta vähennysoikeutta ensimmäistä kertaa, vaan veron vähentäminen sallitaan ensimmäistä kertaa – tosin vain tietyissä rajoissa. Jos kyseiset rajat kuitenkin vastaavat direktiivin antaneen lainsäätäjän tarkoitusta ja soveltuvat yhteen direktiivin tavoitteiden kanssa (yksityisen kulutuksen verottaminen), soveltuu vähennysoikeuden rajoituksen voimaan tuleminen yhtä aikaa ensimmäistä kertaa käyttöön otetun arvonlisäverojärjestelmän kanssa yhteen arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan taustalla olevan ajattelun kanssa, kuten komissio ja Espanja väittävät.

44. Mielestäni arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisesta kohdasta seuraa viime kädessä ainoastaan, etteivät jäsenvaltiot voi enää jäseneksi liittymisensä jälkeen, ja siihen liittyvän arvonlisäverodirektiivin täytäntöön panemista koskevan velvoitteen vuoksi, yksittäin (eli ilman neuvoston osallistumista) ottaa käyttöön uusia tai laajempia vähennysoikeuden rajoituksia, joista ei säädetä arvonlisäverodirektiivissä. Jo liittymishetkellä säädetyt vähennysoikeuden rajoitukset ovat tässä yhteydessä ratkaiseva rajanveto. Näin ollen tällaisen rajoituksen voimaan tulemista liittymishetkellä ei voida pitää ongelmallisena.

45. Tätä tulkintaa tukee yhtäältä kyseisen toisen kohdan sanamuoto, sillä siinä ei säädetä (saksaksi), että vähennysoikeuden rajoituksen oli jo oltava voimassa, vaan ainoastaan, että siitä oli oltava jo säädetty.[9] Ennen liittymistä julkaistussa kansallisessa laissa, johon sisältyy tällainen säännös, säädetään kuitenkin vähennysoikeuden rajoituksesta jo liittymisajankohtana.

[9] Myös muissa kieliversioissa edellytetään ainoastaan, että rajoituksesta oli jo säädetty liittymishetkellä. Ks. direktiivin ranskankielinen (”prévu par leur législation nationale”) tai englanninkielinen (”provided for under their national law”) versio.

46. Toisaalta jäsenvaltioiden yhdenvertaisuuden vuoksi olisi mielestäni tosiaan hyvin outoa, jos esimerkiksi Saksa saisi jatkaa säätämänsä liiketoimintaan liittyvistä syistä annettuihin lahjoihin sovelletun vähennysoikeuden rajoituksen soveltamista, koska sillä oli jo käytössä arvonlisäverojärjestelmä, johon liittyi vähennysoikeus, kun direktiivin täytäntöön panemiselle asetettu määräaika päättyi, mutta unioniin myöhemmin liittyvä jäsenvaltio ei voisi ottaa käyttöön samaa rajoitusta loogisesti oletettua sekuntia ennen tai liittymishetkellä.

47. Jos Espanja olisi ottanut käyttöön oman arvonlisäverojärjestelmänsä, johon olisi sisältynyt vähennysoikeus ja vastaava vähennysoikeuden rajoitus ja joka olisi tullut ensimmäistä kertaa voimaan päivää ennen liittymistä (yhdeksi päiväksi), ja päivää myöhemmin pannut täytäntöön arvonlisäverodirektiivin liittymisensä yhteydessä, kukaan ei väittäisi, etteikö arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa säädettyä standstill-lauseketta voida soveltaa. Jäsenvaltion verotulot (ja väitetysti myöskään unionin omat varat) [10] eivät kuitenkaan voi riippua siitä, tuliko tällainen oikeussääntö voimaan päivää ennen liittymistä, loogisesti oletettua sekuntia ennen liittymistä vai liittymisajankohtana. Ratkaisevaa merkitystä on vain sillä, muutetaanko tilannetta liittymisen jälkeen arvonlisäverodirektiivissä säädetyn vastaisesti. Näin ei kuitenkaan ole tehty Espanjassa.

48. Myös unionin tuomioistuimen tähänastinen oikeuskäytäntö puoltaa tätä lähestymistapaa, jossa kaikkia jäsenvaltioita kohdellaan samalla tavalla. Unionin tuomioistuin on nimittäin jo todennut, että arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa on standstill-lauseke, jossa säädetään, että unioniin liittyvät valtiot voivat säilyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat kansalliset rajoitukset, joita sovellettiin ennen kyseisten valtioiden liittymisajankohtaa, siihen asti, kunnes neuvosto antaa mainitun 176 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut säännökset, mitä neuvosto ei ole tähän päivään mennessä vielä tehnyt. [11]

49. Tämä toimivalta ei kuitenkaan ole absoluuttinen, sillä standstill-lausekkeen tarkoituksena ei ole se, että uusi jäsenvaltio voi unioniin liittyessään muuttaa sisäistä lainsäädäntöään siten, että olemassa olevien rajoitusten soveltamisalaa laajennettaisiin tavalla, joka etäännyttäisi tämän lainsäädännön arvonlisäverodirektiivin tavoitteista, mikä olisi ristiriidassa itse kyseisen lausekkeen tarkoituksen kanssa. [12] Ratkaisevaa on, laajennettiinko kyseisellä lainsäädännöllä olemassa olleita rajoituksia unioniin liittymisen *jälkeen*. [13]

50. Tätä varten voidaan verrata vähennysoikeutta ennen jäseneksi liittymistä ja sen jälkeen. [14] Tässä tapauksessa ennen jäseneksi liittymistä vähennystä ei voitu tehdä sellaisten tavaroiden tai palvelusuoritusten perusteella, jotka oli tarkoitettu asiakkaille lahjoitettaviksi. Tällaisiin lahjoihin sisältyvää veroa ei voida vähentää myöskään liittymisen jälkeen. Vähennysoikeuden rajoitusta ei

[10] Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan osalta näin todettiin nimenomaisesti 2.5.2019 annetussa tuomiossa Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, 32 kohta). Tämä ei kuitenkaan sikäli pidä paikkaansa, että kaikki unionin menot, joita ei voida kattaa perinteisistä omista varoista ja arvonlisäveroperusteisista omista varoista, korvataan bruttokansantuloon perustuvista ns. BKTL-perusteisista omista varoista. Ks. jo ainoastaan komission 24.4.2019 julkaisema ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY ja valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä annetun direktiivin 2008/118/EY muuttamisesta unionin puitteissa toteutettavan puolustustoiminnan osalta, COM(2019) 192 final, s. 8.

[11] Ks. monien muidenkin tuomioiden sijasta tuomio 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, 30 kohta). Vastaavasti tuomio 15.4.2010, X Holding (C-538/08 ja C-33/09, EU:C:2010:192, 38 kohta).

[12] Tuomio 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, 31 kohta) ja tuomio 22.12.2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, 37 ja 39 kohta).

[13] Tuomio 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, 32 ja 33 kohta). Ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 8.1.2002, Metropol ja Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, 46 kohta) ja tuomio 22.12.2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, 41 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Vastaavasti vastikään myös määräys 26.2.2020, PAGE International (C-630/19, ei julkaistu, EU:C:2020:111, 30 kohta) ja määräys 17.9.2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, ei julkaistu, EU:C:2020:721, 30 kohta).

[14] Näin myös tuomio 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, 39 ja 51 kohta).

siis laajennettu. Kyseisestä vähennysoikeuden rajoituksesta säätämällä Espanja ei myöskään etääntynyt arvonlisäverodirektiivin tavoitteista, mikä olisi ristiriidassa standstill-lausekkeen tarkoituksen kanssa. Kuten edellä esitin (28 kohta ja sitä seuraavat kohdat), arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden vastaista olisi pikemminkin se, että tällaisia kulutushyödykkeitä voitaisiin luovuttaa loppukulutukseen verottomasti. [15]

51. Tässä tapauksessa täyttyy myös unionin tuomioistuimen kehittämä laajempi edellytys siitä, että kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä on täsmennettävä riittävällä tavalla vähennysoikeuden ulkopuolelle jätettävien tavaroiden tai palvelujen luonne tai kohde, jotta voidaan taata, ettei tätä jäsenvaltioille myönnettyä mahdollisuutta käytetä tämän järjestelmän pois sulkemiseksi yleisesti. [16] Arvonlisäveron vähennysoikeuden epääminen sellaisten tavaroiden tai palvelujen ostoista, jotka on tarkoitettu asiakkaille, työntekijöille tai kolmansille lahjoitettaviksi, on riittävän täsmällinen eikä yleisluonteinen sääntö.

52. Tätä ei aseta kyseenalaiseksi Randstadin mainitsema tuomio AES-3C Maritza East 1. [17] Kyseisen tuomion taustalla olleessa asiassa voimassa olleiden vähennysoikeuden rajoitusten soveltamisalaa laajennettiin liittymishetkellä. [18] Espanjassa ei kuitenkaan ollut lainkaan olemassa arvonlisäveron vähennysoikeutta, joten siihen asti puuttunutta rajoitusta ei laajennettu, vaan päinvastoin oikeus veron vähentämiseen – tosin tältä osin rajoitettuna – myönnettiin ensimmäistä kertaa.

53. Osuvana ei voida pitää myöskään vetoamista siihen, että standstill-lauseketta olisi väitetysti tulkittava suppeasti. [19] Niinpä unionin tuomioistuin on jo katsonut, että arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan tarkoituksena on, että voimaan jäävät kaikki vähennysoikeuden epäämiset, joista oli säädetty liittymispäivänä. Siten unionin tuomioistuin on nimenomaisesti todennut, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toiseen alakohtaan, joka nykyään on arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toinen kohta, sisältyvä ilmaisu ”kaikkia –– vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä” kattaa mainitun artiklan sanamuodon ja syntyhistorian perusteella myös yksinomaan liiketoimintaan liittyvät kustannukset. [20] Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa kohdassa säädetyssä standstill-lausekkeessa jäsenvaltioille annetaan oikeus rajata vähennysoikeuden ulkopuolelle myös sellaisia kustannuksia, jotka liittyvät yksinomaan liiketoimintaan, sikäli kuin rajoituksen kattamat kulut määritellään riittävän täsmällisesti (tästä edellä 51 kohta).

54. Tätä oikeuskäytäntöä ei voida pitää standstill-lausekkeen suppeana tulkitsemisena. Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan suppeaan tulkitsemiseen on muutenkin pyritty vain siinä tarkoituksessa, etteivät jäsenvaltiot voi pitää edelleen voimassa *yleisesti sovellettavaa (yleistä)* arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta. [21] Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisessa

[15] Sitä, onko jäsenvaltion lainsäädäntö pikemminkin arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden mukaista, korostettiin erityisesti 14.6.2001 annetussa tuomiossa komissio v. Ranska (C-345/99, EU:C:2001:334, 22 kohta) ja 8.1.2002 annetussa tuomiossa Metropol ja Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, 45 kohta).

[16] Tuomio 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, 40 kohta), tuomio 15.4.2010, X Holding (C-538/08 ja C-33/09, EU:C:2010:192, 44 kohta) ja tuomio 23.4.2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, 28 ja 29 kohta). Vastaavasti vastikään jälleen määräys 26.2.2020, PAGE International (C-630/19, ei julkaistu, EU:C:2020:111, 34 kohta) ja määräys 17.9.2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, ei julkaistu, EU:C:2020:721, 39 kohta).

[17] Tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

[18] Tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, 48 kohta).

[19] Vastaavasti tuomio 23.4.2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, 23 kohta) ja tuomio 22.12.2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, 28 kohta).

[20] Tuomio 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, 47 kohta) ja tuomio 5.10.1999, Royscot ym. (C-305/97, EU:C:1999:481, 20 kohta).

[21] Tuomio 23.4.2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, 28 kohta).

kohdassa sallitaan vähennysoikeuden rajoitusten pitäminen voimassa vain siltä osin kuin ne liittyvät *tiettyihin kustannuksiin.*[22] Tässä tapauksessa on kuitenkin kyse tällaisesta rajoituksesta (tästä edellä 51 kohta).

55. Sikäli kuin vähennysoikeuden rajoitus, kuten on tässä tapauksessa, jopa vastaa direktiivin säätäneen lainsäätäjän tarkoitusta, jonka mukaan ylellisyys-, huvi- (jalkapallopelit, konsertit jne.) tai edustuskustannukset on rajattava vähennysoikeuden ulkopuolelle kaikissa tilanteissa, mielestäni sinänsä kyseenalaista ”dogmia” standstill-lausekkeen suppeasta tulkinnasta ei voida soveltaa, jos oikeudellisella tulkinnalla on tarkoitus pyrkiä lainsäätäjän tarkoituksen toteuttamiseen.

## VI Ratkaisuehdotus

56. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Tribunal Supremon esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1. Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan ensimmäinen kohta ei ole esteenä millekään Espanjan arvonlisäverosäännökselle, ellei neuvosto yksimielisesti anna säännöstä sen nojalla. Direktiivin 176 artiklan ensimmäisen kohdan toisesta virkkeestä ilmenee kuitenkin, ettei vähennysoikeuden epääminen virkistys- ja edustuskulujen osalta ole ristiriidassa direktiivin antaneen lainsäätäjän tarkoituksen kanssa, vaikka on niin, etteivät neuvosto ja komissio ole toistaiseksi täyttäneet direktiivin 176 artiklan ensimmäisessä kohdassa määritettyä tehtäväänsä. Unionin oikeuden kannalta ei ole ratkaisevaa merkitystä sillä, sallitaanko tällaisten kulujen vähentäminen Espanjan tuloverotuksessa vai ei.

2. Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, että siinä säädetään samalla tavalla kaikkiin jäsenvaltioihin sovellettavasta kiellosta säätää uusia tai tiukempia vähennysoikeuden rajoituksia direktiivin täytäntöön panemiselle varatun määräajan kuluttua ja niin kauan kuin neuvosto ja komissio eivät ole täyttäneet direktiivin 176 artiklan ensimmäisessä kohdassa määritettyä tehtäväänsä. Näin ollen direktiivin 176 artiklan toinen kohta ei ole esteenä kansalliselle säännökselle, jossa ensimmäisen kerran säädettiin vähennysoikeuden rajoituksesta virkistys- ja edustuskulujen osalta ja joka tuli voimaan jäsenvaltion liittymisajankohtana, jolloin arvonlisäverodirektiivi pantiin täytäntöön.

[22] Tuomio 2.5.2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, 40 kohta). Ks. vastaavasti tuomio 15.4.2010, X Holding (C-538/08 ja C-33/09, EU:C:2010:192, 44 kohta).