

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

2. mai 2019(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 17 lõiked 2 ja 6 – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 168 ja 176 – Mahaarvamisoiguse välistamine – Majutus- ja toitlustusteenuste ostmine – Standstill-tingimus – Ühinemine Euroopa Liiduga

Kohtuasjas C-225/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 23. oktoobri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. märtsil 2018, menetluses

Grupa Lotos S.A.

versus

Minister Finansów,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president F. Biltgen, kohtunikud J. Malenovský ja L. S. Rossi (ettekandja),

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Grupa Lotos S.A., esindaja: *radca prawny* B. Wolniewicz,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja M. Owsiany-Hornung,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 168 punkti a ja artiklit 176.

2 Taotlus on esitatud Poolas asuva äriühingu Grupa Lotos S.A., mis on kütuste ja määrdeainete valdkonnas tegutsevate äriühingute kontserni emattevõtja, ja Minister Finansówi (Poola rahandusminister) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab rahandusministri eelotsust, mille kohaselt ei olnud Grupa Lotosel õigus arvata maha käibemaksu, mille viimane oli tasunud selliste majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel, mida nimetatud äriühing müüb edasi ja mille kohta esitab omakorda arved teistele käibemaksukohustuslastele.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 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), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT 1995, L 102, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274) (edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 17 lõigetes 2 ja 6 oli sätestatud:

„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 ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

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

4 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati käibemaksudirektiiviga, mis jõustus 1. jaanuaril 2007.

5 Käibemaksudirektiivi artikkel 168 sätestab:

„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;

[...]“.

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 176 sätestab:

„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.“

Poola õigus

7 8. jaanuari 1993. aasta käibemaksu- ja aktsiisiseadus (ustawa podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. 1993, nr 11, jrk nr 50) sätestas kuni selle kehtetuks tunnistamiseni 1. mail 2004 kehtinud redaktsiooni artikli 25 lõike 1 punktis 3b:

„Tasumisele kuuluvat maksusummat ei vähendata ja maksuvahet ei maksta tagasi maksukohustuslase omandatud:

3b) majutus- ja toitlustusteenustelt, v.a:

a) juhtudel, kui need on ostnud turismiteenuseid osutavad maksukohustuslased, kelle osutatavate turismiteenuste hulka kuuluvad majutus- või toitlustusteenused või mõlemad,

b) juhtudel, kui ostetakse valmiseineid, mis on mõeldud reisijateveo teenuseid osutavate maksukohustuslaste puhul reisijatele.“

8 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste seadus (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, nr 177, jrk nr 1054; edaspidi „käibemaksuseadus“) sätestab põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsiooni artikli 8 lõikes 2a:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

9 Käibemaksuseaduse artikli 86 lõige 1 sätestab:

„Ilma et see piiraks artikli 114, artikli 119 lõike 4, artikli 120 lõigete 17 ja 19 ning artikli 124 kohaldamist, on [...] maksukohustuslasel õigus arvata tasumisele kuuluvast maksust maha sisendkäibemaks, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks.“

10 Käibemaksuseaduse artikli 88 lõikes 1, mis kehtis kuni 1. detsembrini 2008, oli sätestatud:

„Tasumisele kuuluvat maksusummat ei vähendata ja maksuvahet ei maksta tagasi maksukohustuslase omandatud: [...]

4) majutus- ja toitlustusteenustelt, v.a:

a) juhtudel, kui need on ostnud turismiteenuseid osutavad maksukohustuslased, kelle osutatavate turismiteenuste hulka, mida maksustatakse muudel põhimõtetel kui kirjeldatud artiklis 119, kuuluvad majutus- või toitlustusteenused või mõlemad,

b) juhtudel, kui ostetakse valmiseineid, mis on mõeldud reisijateveo teenuseid osutavate maksukohustuslaste puhul reisijatele.“

11 Käibemaksuseaduse 1. detsembril 2008 jõustunud redaktsiooni artikli 88 lõige 1 sätestab:

„Tasumisele kuuluvat maksusummat ei vähendata ja maksuvahet ei maksta tagasi maksukohustuslase omandatud: [...]“

4) majutus- ja toitlustusteenustelt, v.a:

a) [kehtetuks tunnistatud],

b) juhtudel, kui ostetakse valmiseineid, mis on mõeldud reisijateveo teenuseid osutavate maksukohustuslaste puhul reisijatele“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 Grupa Lotos, mis on Poolas käibemaksukohustuslane, ostis 2014. aastal majutus- ja toitlustusteenuseid, mis olid osaliselt mõeldud tema enda tarbeks ja osaliselt edasimüümiseks oma tütarettevõtjatele, kes on samuti selles liikmesriigis maksukohustuslased.

13 Grupa Lotos taotles Poola maksuametilt eelotsust, paludes eelkõige selgitada, kas juhul, kui ta ostab majutus- ja toitlustusteenuseid, mille kohta esitab omakorda arve teistele käibemaksukohustuslastele, siis on tal vastavalt käibemaksuseaduse artikli 86 lõikes 1 ette nähtud üldisele korrale õigus sisendkäibemaks maha arvata.

14 Grupa Lotos leiab, et kuivõrd käibemaksuseaduse artikli 8 lõikest 2a nähtub esiteks, et ettevõtja, kes ostab edasimüümise eesmärgil enda nimel teenuseid, loetakse teenuseosutajaks ning teiseks on majutus- ja toitlustusteenused käibemaksuga maksustatavad siis, kui Grupa Lotos need edasi müüb, peaks nende ostmisel tasutud sisendkäibemaks olema vastavalt käibemaksuseaduse artikli 86 lõikele 1 mahaarvatav. Nimetatud seaduse artikli 88 lõike 1 punktis 4 sätestatud piirang, mis puudutab majutus- ja toitlustustegevuse puhul mahaarvamisoiguse välistamist, ei ole antud juhtumi asjaolusid arvestades kohaldatav, kuna Grupa Lotos on käsitatav mitte nende teenuste lõpptarbijana, vaid teenuseosutajana, kes sarnaselt käibemaksukohustuslastele seda liiki teenuseid osutavad.

15 Maksuamet oli 2015. aasta jaanuari eelotsuses Grupa Lotose seisukohale vastupidisel arvamusel, kuna leidis, et käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 1 punktis 4 ühemõtteliselt ette nähtud mahaarvamisoiguse välistamine ei teinud vahet sellel, kas maksukohustuslane, kes ostab sisse majutus- ja toitlustusteenust, tegutseb seejärel lõpptarbijana või teenuste osutajana.

16 Grupa Lotos esitas eelotsuse tühistamiseks kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Gdański vojevoodkonna halduskohus, Poola), kes jättis kaebuse maksuameti esitatud põhjendustega analoogsetel põhjendustel rahuldamata.

17 Grupa Lotos esitas seejärel kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus), korrates sisuliselt sama seisukohta, mis on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 14.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et käibemaksuseaduse artikli 86 lõige 1 peegeldab käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise põhimõtet. Ta lisab, et käibemaksu mahaarvamise keelamine majutus- ja toitlustusteenuste puhul, mis on sätestatud käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 1 punktis 4, oli enne Poola Vabariigi ühinemist Euroopa Liiduga 1. mail 2004 ja kuni 1. detsembrini 2008 täpne koopia 8. jaanuari 1993. aasta käibemaksu ja aktsiisi seaduse artikli 25 lõike 1 punktist 3b ning põhines kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus (samas sõnastuses käibemaksudirektiivi artikli 176 teine lõik)

märgitud *standstill*-tingimusel.

19 Ta märgib lisaks, et kuni 1. detsembrini 2008 sisaldas käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 1 punkt 4 alapunkti a, mille alusel mahaarvamise välistamine ei hõlmanud juhtusid, mil majutus- ja toitlustusteenuseid on ostanud maksukohustuslased, kes osutavad turismiteenuseid. Ent 1. detsembril 2008 tunnistas Poola seadusandja artikli 88 lõike 1 punkti 4 alapunkti a sätted kehtetuks, mille tulemusel laiendati – võrreldes enne Poola Vabariigi ELiga ühinemist esinenud olukorraga – käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamise kohaldamisala majutus- ja toitlustusteenuste ostmise juhtudele.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamist, mis tuleneb käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 1 punktist 4, põhjendab asjaolu, et majutus- ja toitlustusteenustega kaasnevate kuludega seonduvate ostude hinnas sisalduv käibemaks on sageli seotud tarbimisega, mis ei ole tingimata ettevõtlusalane. Selle sätte eesmärk on niisiis keelata käibemaksu mahaarvamine kõnealuste teenustega kaasnevatelt kuludelt, mida maksukohustuslase majandustegevuses kasutamise ettekäändel tegelikult kasutatakse või võidakse kasutada isiklikuks tarbimiseks.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on siiski seisukohal, et niisugune keeld nagu põhikohtuasjas ei peaks olema kohaldatav maksukohustuslase suhtes, kes ostab neid teenuseid tarbijatele või teistele maksukohustuslastele edasimüümise eesmärgil, võttes arvesse, et viidatud juhul jäävad sisseostukulud selle maksukohustuslase majandustegevusega seotuks. Kuna käibemaksu mahaarvamisest keeldumine toob kaasa kõnealuste teenuste topeltmaksustamise, rikub see neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtteid, samuti liidu seadusandja taotletavat eesmärki, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 176.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on enda sõnul siiski teadlik eelkõige 19. septembri 2000. aasta kohtuotsusest Ampafrance ja Sanofi (C-177/99 ja C-181/99, EU:C:2000:470, punktid 56 ja 61), millest nähtub, et meede, mille kohaselt põhimõtteliselt välistatakse käibemaksu mahaarvamine kõikide majutus- ja toitlustusteenuste kulude puhul, ei näi maksudest kõrvalhoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemisel vajalik, eriti siis, kui objektiivsetest andmetest nähtub, et neid kulusid kanti rangelt ettevõtlusega seotud eesmärgil. Sellegipoolest on tal kahtlusi seoses küsimustega, kas seda kohtuotsust, mis tehti nõukogu otsuse kontekstis, saab kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus sätestatud *standstill*-tingimuse alusel liikmesriigi õigusega ette nähtud välistamise suhtes, ja kas see välistamine peab olema kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega.

23 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikliga 168 ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus sellised õigusnormid, nagu on sätestatud [käibemaksuseaduse] artikli 88 lõike 1 punktis 4, mille kohaselt maksusummat ei vähendata ning maksuvahet ei tagastata majutus- ja toitlustusteenuste ostmise korral, v.a juhtudel, kui ostetakse valmiseineid, mis on mõeldud reisijateveo teenuseid osutavate maksukohustuslaste puhul reisijatele, sealhulgas juhtudel, kui need õigusnormid kehtestati seadusega [kuuenda direktiivi] artikli 17 lõike 6 alusel?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis esiteks näevad ette käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamise kohaldamisala laiendamise pärast asjaomase liikmesriigi ELiga

ühinemist – mis tähendab, et maksukohustuslane, kes osutab turismiteenuseid, jääb alates selle laiendamise jõustumisest ilma õigusest arvata maha käibemaksu, mida ta on tasunud nende majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel, mille kohta ta esitab turismiteenuste osutamise raames omakorda arve teistele maksukohustuslastele, ja teiseks, mis nägid enne asjaomase liikmesriigi ELiga ühinemist ette, et majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel tasutud käibemaksu ei ole lubatud maha arvata, säilitades vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 176 teisele lõigule sellise korra ka pärast ühinemist – mis tähendab, et maksukohustuslane, kes ei osuta turismiteenuseid, jääb ilma õigusest arvata maha käibemaksu, mida ta on tasunud majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel, mille kohta ta esitab omakorda arve teistele maksukohustuslastele.

25 Esiteks tuleb sellega seoses märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a sätestatud mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning seda ei saa üldjuhul piirata. Seda õigust tuleb kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt eelkõige 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus AES-3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, punkt 25, ja 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 25).

26 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused on üldjuhul käibemaksuga maksustatavad (vt 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Sellest tuleneb, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb kuupäeval, millal ta ostab kauba või teenuse, kasutab seda kaupa või teenust oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata selle kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks (vt selle kohta 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Teiseks, kohtupraktikast nähtub ka see, et käibemaksu mahaarvamise õiguse erandeid võib lubada üksnes seda maksu reguleerivates direktiivides sõnaselgelt sätestatud juhtudel (vt selle kohta 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Ampafrance ja Sanofi, C?177/99 ja C?181/99, EU:C:2000:470, punkt 34, ning 8. jaanuari 2002. aasta kohtuotsus Metropol ja Stadler, C?409/99, EU:C:2002:2, punktid 42, 44 ja 58) ning neid tuleb tõlgendada täht-tähele (22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Magoora, C?414/07, EU:C:2008:766, punkt 28).

29 Nende erandite hulgas on käibemaksudirektiivi artikli 176 teine lõik, mis on sisuliselt identne kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõiguga ja mille vastuvõtmine ei ole mõjutanud viimati nimetatud sätte tõlgendamist käsitlevat kohtupraktikat (vt selle kohta 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Oasis East, C?395/09, EU:C:2010:570, punktid 17 ja 27).

30 Nagu varasem kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik, sisaldab ka käibemaksudirektiivi artikli 176 teine lõik *standstill*-tingimust, mis näeb ette, et Euroopa Liiduga ühinevad riigid säilitavad käibemaksu mahaarvamise õiguse erandid siseriiklikus õiguses, mida kohaldata enne nende ühinemiskuupäeva, kuni nõukogu on vastu võtnud artikli 176 esimeses lõigus nimetatud sätteid, mida ta aga tänase päevani teinud ei ole (vt selle kohta 15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus X Holding ja Oracle Nederland, C?538/08 ja C?33/09, EU:C:2010:192, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus AES-3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, punktid 43 ja 44).

31 Kolmandaks, liikmesriikide jääv valikuõigus jätta jõusse käibemaksu mahaarvamise õiguse riiklikud erandid vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 176 teisele lõigule, ei ole siiski absoluutne. Euroopa Kohus on aga leidnud, et *standstill*-tingimuse eesmärk ei ole lubada uuel liikmesriigil Euroopa Liiduga ühinemisel muuta oma siseriiklike õigusnorme, kui see toob kaasa olemasolevate erandite kohaldamisala laiendamise nii, et kaugenetakse käibemaksudirektiivi eesmärkidest, mis oleks vastuolus selle tingimuse mõtte endaga (vt selle kohta 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punktid 37 ja 39).

32 Erandite kohaldamisala niisugune laiendamine läheks vastuollu ka liikmesriikide kohustusega tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja jätaks liidu seeläbi ilma ühest osast käibemaksutuludest, s.o. ühest osast omavahenditest, millega rikutakse eelkõige ELL artikli 4 lõiget 3 (vt selle kohta 2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punktid 26 ja 27 ning seal viidatud kohtupraktika).

33 Euroopa Kohus on ka märkinud, et liikmesriigi õigusnormide tõlgendamine selleks, et teha kindlaks nende sisu uue liikmesriigi Euroopa Liiduga ühinemise ajal ja see, kas need õigusnormid toovad kaasa pärast ühinemist olemasolevate erandite kohaldamisala laiendamise, kuulub liikmesriigi kohtute pädevusse (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).

34 Põhikohtuasja puhul nähtub eelotsusetaotlusest, et Poola Vabariigi ELiga ühinemise kuupäeval välistas käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 1 punkt 4 majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise, välja arvatud selle sätte punktis a nimetatud teenuste kategooriate puhul, s.o. teenused, mida maksukohustuslased edaspidi kasutavad turismiteenuste osutamiseks.

35 Samas, nagu on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 19, näib eelotsusetaotluse esitanud kohus olevat arvamisel, et alates 1. detsembrist 2008 ja seega pärast Poola Vabariigi ELiga ühinemist, laiendas liikmesriigi seadusandja – tunnistades kehtetuks käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 1 punkti 4 alapunkti a – olukordi, mille puhul ei ole lubatud majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel tasutud käibemaksu maha arvata, nii et nimetatud keeld hõlmab ka sisendkäibemaksu, mida on tasunud selliste teenuste ostmisel maksukohustuslased, kes osutavad turismiteenuseid.

36 Pidades silmas eelkõige käesoleva kohtuotsuse punktides 30–32 viidatud kohtupraktikat, siis nagu sedastas eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei kuulu käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamise kohaldamisala niisugune laiendamine pärast Poola Vabariigi ELiga ühinemist, mis tähendab, et turismiteenuseid osutav maksukohustuslane jääb alates 1. detsembrist 2008 ilma õigusest arvata maha majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel tasutud sisendkäibemaks, käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus sätestatud *standstill*-tingimuse kohaldamisalasse. Seega on käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamise kohaldamisala niisugune laiendamine pärast Poola Vabariigi ELiga ühinemist käibemaksudirektiivi artikli 168 punktiga a vastuolus.

37 Ent nagu Euroopa Kohus on varem juba otsustanud, on vaja arvestada ka käibemaksu mahaarvamise õiguse erandeid käsitlevate siseriiklike sätete tegelikku kohaldamist ja sellest maksukohustuslastele tulenevaid tagajärgi (vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkti 51).

38 Sellega seoses tuleb märkida, nagu ka komisjon oma kirjalikes seisukohtades välja tõi, et jääb selgusetuks, kas käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamise kohaldamisala laiendamine – millele viitas eelotsusetaotluse esitanud kohus – on põhikohtuasja aluseks olnud olukorras asjakohane ja tegelikult kohaldatav, seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Nimelt ei ole kohtutoimiku materjalide põhjal mingit alust arvata, et majutus- ja toitlustusteenuseid, mida Grupa Lotos ostab teistelt maksukohustuslastelt, kasutatakse edaspidi turismiteenuste osutamisel, sealhulgas teiste maksukohustuslaste kasuks.

39 Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks kinnitama, et komisjoni esitatud väide on tõene, peaks sellise maksukohustuslase nagu Grupa Lotose poolt ostetud ja seejärel teistele maksukohustuslastele edasi müüdud majutus- ja toitlustusteenustelt – kui need ei ole seotud turismiteenuste pakkumisega – tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamine kuuluma üldjuhul käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus ette nähtud *standstill*-tingimuse kohaldamisalasse. Nimelt jäävad asjaomaste maksukohustuslaste jaoks käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 1 punktis 4 sätestatud käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamise tagajärjed nii enne kui ka pärast Poola Vabariigi ELiga ühinemist põhimõtteliselt muutumatuks.

40 Kõigepealt tuleb sellises olukorras vastavalt kohtupraktikale veel kord hinnata, kas kõnealune mahaarvamiseõiguse välistamine puudutab piisavalt täpselt määratletud kulude kategooriat, või teisisõnu, kas kõnealused liikmesriigi õigusnormid määratlevad piisava täpsusega nende kaupade ja teenuste laadi või eesmärgi, mille puhul mahaarvamine ei ole lubatud, tagamaks, et seda võimalust ei kasutataks mahaarvamissüsteemist üldiste erandite tegemiseks (vt selle kohta 15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus X Holding ja Oracle Nederland, C-538/08 ja C-33/09, EU:C:2010:192, punktid 44 ja 45 ning seal viidatud kohtupraktika).

41 Sellega seoses tuleb märkida, et 15. aprilli 2010. aasta kohtuotsuses X Holding ja Oracle Nederland, C-538/08 ja C-33/09, EU:C:2010:192, punktid 50 ja 51) leidis Euroopa Kohus, et maksukohustuslase töötajate toidu ja jookidega varustamise ning majutuse võimaldamisega seotud kulude kategooriaid tuleb pidada piisavalt selgelt määratletuiks, mistõttu viidatud kohtuasjas arutusel olnud liikmesriigi õiguses ette nähtud mahaarvamiseõiguse välistamine kuulus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud *standstill*-tingimuse kohaldamisalasse.

42 Antud juhtumi puhul tuleb märkida, et kuigi põhikohtuasjas kõnealuste „majutus- ja toitlustusteenustega“ seotud kulude kategooria on määratletud pigem üldmõistena, näib see kohtupraktikas kehtestatud nõudeid arvestades olevat nimetatud teenuste laadiga seonduvalt määratletud piisavalt täpselt.

43 Teisena tuleks siiski kontrollida, kas käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus sätestatud *standstill*-tingimus hõlmab, nagu arwab komisjon, üksnes neid käibemaksu mahaarvamise õiguse erandeid, mis võivad ise olla lubatud nõukogu otsusega, mis on vastu võetud nimetatud direktiivi artikli 176 esimese lõigu alusel.

44 Täpsemalt väidab komisjon, et käibemaksudirektiivi artikli 176 tekkeloost nähtuvalt on nimetatud sätte mõte kohaldada seda kuludele, mille puhul, isegi kui neid kanti majandustegevuse käigus, on raske eraldada osa, mida kasutati ettevõtluse eesmärkidel ja seda osa, mida kasutati isiklikuks tarbeks. Seetõttu leiab komisjon, et põhikohtuasjas kõnealuse mahaarvamiseõiguse välistamise kohaldamisala on liiga lai selles osas, mis hõlmab olukordi, milles kulusid, millelt on tasutud sisendkäibemaksu, kasutatakse rangelt ettevõtlusega seoses.

45 Nende argumentidega ei saa nõustuda.

46 Nimelt, esiteks sätestab käibemaksudirektiiviartikli 176 esimene lõik vaid seda, et nõukogu otsustab, milliste kulude puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata ning et käibemaksu ei tohi mingil juhul lubada maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele. See säte ei takista niisiis nõukogu sobival ajal keelata käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis on väidetavalt ettevõtluskulud.

47 Teiseks käsitleb käibemaksudirektiivi artikli 176 teine lõik enne 1. jaanuari 1979 või pärast seda kuupäeva ühinenud liikmesriikide puhul nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides „kõikide erandite“ säilitamist. Ent tuleb märkida, et Euroopa Kohus kinnitas 5. oktoobri 1999. aasta kohtuotsuses Royscot jt (C?305/97, EU:C:1999:481, punkt 20) sõidukite ostmisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse erandiga seoses sõnaselgelt, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud mõiste „kõik erandid“ hõlmab nimetatud artikli sõnastust ja tekkelugu arvestades ka kulusid, mis on rangelt ettevõtluskulud.

48 Järelikult võimaldab käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus sätestatud *standstill*-tingimus liikmesriikidel mitte lubada käibemaksu maha arvata kulukategooriatelt, mis on rangelt ettevõtluskulud, kui viimased on määratletud piisavalt täpselt käesoleva kohtuotsuse punktis 40 viidatud kohtupraktika tähenduses.

49 Käibemaksudirektiivi artikli 176 teise lõigu sellist tõlgendust ei lükka ümber ka 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Ampafrance ja Sanofi (C?177/99 ja C?181/99, EU:C:2000:470), mida mainis eelotsusetaotluse esitanud kohus.

50 Nimetatud kohtuotsuse aluseks olnud juhtum puudutas majutus-, toitlustus-, vastuvõtu- ja meelelahutuskuludega seotud käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamist, mille liikmesriigi õigusnormid nägid ette pärast kuuenda direktiivi jõustumist ja mis oli lubatud nõukogu otsusega erandina selle direktiivi artikli 17 lõikest 6. Ent olgugi et Euroopa Kohus leidis 19. septembri 2000. aasta kohtuotsuse Ampafrance ja Sanofi (C?177/99 ja C?181/99, EU:C:2000:470) punktides 58 ja 61, et nõukogu otsus oli kehtetu eelkõige seetõttu, et see oli vastuolus neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetega, pidas ta nimetatud kohtuotsuse punktis 39 vajalikuks edaspidist analüüsi tegemata täpsustada, et teisi mahaarvamiseõiguse erandeid, mis kehtisid enne kuuenda direktiivi jõustumist ja mis edaspidi jäid kõnealuse liikmesriigi seadustes muutmatusena kehtima, tuleb pidada kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud *standstill*-tingimuse kohaldamisalasse kuuluvaks.

51 Mis puudutab põhikohtuasja, siis sellest nähtub, et kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus jõudis järeldusele, et käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 1 punkti 4 alapunkti a tühistamine ei mõjutanud kuidagi Grupa Lotose olukorda, kuulus majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamine, mis kehtestati enne Poola Vabariigi ELiga ühinemist ja jäeti pärast ühinemist jõesse, käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus sätestatud *standstill*-tingimuse kohaldamisalasse ega lähe seega vastuollu nimetatud direktiivi artikli 168 punktiga a.

52 Arvestades eelnevaid kaalutlusi, tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et:

– sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis näevad ette käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamise kohaldamisala laiendamise pärast asjaomase liikmesriigi ELiga ühinemist, mis tähendab, et maksukohustuslane, kes osutab turismiteenuseid, jääb alates selle laiendamise jõustumisest ilma õigusest arvata maha käibemaksu, mida ta on tasunud nende majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel, mille kohta ta esitab turismiteenuste osutamise raames omakorda arve teistele maksukohustuslastele, ja

– sellega ei ole vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis nägid enne asjaomase liikmesriigi ELiga ühinemist ette, et majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel tasutud käibemaksu ei ole lubatud maha arvata, säilitades vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 176 teisele lõigule sellise korra ka pärast ühinemist, mis tähendab, et maksukohustuslane, kes ei osuta turismiteenuseid, jääb ilma õigusest arvata maha käibemaksu, mida ta on tasunud majutus-

ja toitlustusteenuste ostmisel, mille kohta ta esitab omakorda arve teistele maksukohustuslastele.

Kohtukulud

53 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et

– sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis näevad ette käibemaksu mahaarvamise õiguse välistamise kohaldamisala laiendamise pärast asjaomase liikmesriigi Euroopa Liiduga ühinemist, mis tähendab, et maksukohustuslane, kes osutab turismiteenuseid, jääb alates selle laiendamise jõustumisest ilma õigusest arvata maha käibemaksu, mida ta on tasunud nende majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel, mille kohta ta esitab turismiteenuste osutamise raames omakorda arve teistele maksukohustuslastele, ja

– sellega ei ole vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis nägid enne asjaomase liikmesriigi ELiga ühinemist ette, et majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel tasutud käibemaksu ei ole lubatud maha arvata, säilitades vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 176 teisele lõigule sellise korra ka pärast ühinemist, mis tähendab, et maksukohustuslane, kes ei osuta turismiteenuseid, jääb ilma õigusest arvata maha käibemaksu, mida ta on tasunud majutus- ja toitlustusteenuste ostmisel, mille kohta ta esitab omakorda arve teistele maksukohustuslastele.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.