

Liidetud kohtuasjad C-538/08 ja C-33/09

X Holding BV

versus

Staatssecretaris van Financiën

ja

Oracle Nederland BV

versus

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(eelotsusetaotlused, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden ja Gerechtshof Amsterdam)

Kuues käibemaksudirektiiv – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Liikmesriigi õigusnormid, mis teatud kaupade ja teenuste liikide puhul välistavad mahaarvamisõiguse – Liikmesriikide õigus säilitada kuuenda käibemaksudirektiivi jõustumise ajal kehtinud eeskirjad, millega välistatakse mahaarvamisõigus – Pärast selle direktiivi jõustumist tehtud muudatus

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Erandid mahaarvamisõigusest – Liikmesriikide õigus säilitada kuuenda käibemaksudirektiivi jõustumise ajal kehtinud erandid*

(Nõukogu direktiiv 67/228, artikli 11 lõige 4 ja direktiiv 77/388, artikli 17 lõige 6)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Erandid mahaarvamisõigusest – Liikmesriikide õigus säilitada kuuenda käibemaksudirektiivi jõustumise ajal kehtinud erandid*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõige 6)

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Erandid mahaarvamisõigusest – Liikmesriikide õigus säilitada kuuenda käibemaksudirektiivi jõustumise ajal kehtinud erandid*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõige 6)

1. Teise direktiivi 67/228 käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 11 lõiget 4 ning kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi maksustamiskord, mis kehtis kuuenda direktiivi jõustumise ajal ning mille kohaselt ei ole lubatud maha arvata käibemaksu, mis on tasutud kululiikidelt, mille puhul on tegemist esiteks „eratranspordi” võimaldamise, „toidu” ja „jookidega” varustamise ja „majutuse” võimaldamisega ning ettevõtja töötajatele „vabaajategevuse pakkumisega” ja teiseks „ärikingituste” või „muude kingituste” tegemisega, tingimusel et need mahaarvamisõiguse alt välja

arvatud kululiigid on asjaomaste siseriiklike sätetega piisavalt täpselt määratletud. Võimalus, mille liikmesriikidele annab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik, eeldab, et liikmesriigid 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 punktid 44, 45, 57, resolutsiooni punkt 1)

2. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklik regulatsioon, mis on vastu võetud enne selle direktiivi jõustumist ning mis näeb ette, et maksukohustuslane ei saa teatud kaupade omandamisel ning teatud teenuste saamisel, mida kasutatakse osaliselt isiklikuks tarbeks ning osaliselt majandustegevuse eesmärkidel, makstud käibemaksu maha arvata täielikult, vaid üksnes proportsionaalselt majandustegevuseks kasutatud osaga.

Kuigi arvestades nimetatud sättega liikmesriikidele antud võimaluse ulatust on neil õigus säilitada kõik mahaarvamisoiguse suhtes kehtivad erandid, mis puudutavad piisavalt täpselt määratletud kululiike, on neil samamoodi lubatud piirata mahaarvamisoiguse välistamise ulatust osas, mis puudutab selliseid kululiike; selline regulatsioon on kooskõlas kuuenda direktiivi eesmärgiga, mis avaldub muu hulgas selle artikli 17 lõikes 2.

(vt punktid 59–61, resolutsiooni punkt 2)

3. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et see ei keela liikmesriigil pärast nimetatud direktiivi jõustumist muuta mahaarvamisoiguse suhtes kehtivat erandit juhul, kui muudatuse tegemise eesmärk on põhimõtteliselt piirata erandi ulatust, kuid mille puhul ei ole siiski välistatud, et kuna muudetud kord näeb ette kindla summa, siis laiendab see üksikjuhul ja ühel konkreetsel majandusaastal selle erandi ulatust. Pelgalt võimalus, et selline juhtum võiks aset leida, ei saa samas tähendada seda, et niisugust õigusnormi muudatust tuleks pidada selle direktiivi artikli 17 lõikega 6 vastuolus olevaks, juhul kui see muudatus on maksukohustuslastele üldiselt soodsam kui enne seda kuupäeva kehtinud kord. Neil tingimustel ei mõjuta isegi juhul, kui selline erandlik olukord on ilmnenud, selline üksik- või erandjuhtum põhimõtet, et siseriikliku õigusnormi muudatus, mis on vastu võetud pärast kuuenda direktiivi jõustumist, vähendab mahaarvamisoiguse suhtes varem kehtinud erandite kohaldamisala.

(vt punktid 70, 71, resolutsiooni punkt 3)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

15. aprill 2010(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Liikmesriigi õigusnormid, mis teatud kaupade ja teenuste liikide puhul välistavad mahaarvamisoiguse – Liikmesriikide õigus säilitada kuuenda käibemaksudirektiivi jõustumise ajal kehtinud eeskirjad, millega välistatakse

mahaarvamisõigus – Pärast selle direktiivi jõustumist tehtud muudatus

Liidetud kohtuasjades C-538/08 ja C-33/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel esitatud kaks eelotsusetaotlust, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad) (C-538/08) 14. novembri 2008. aasta otsusega ja Gerechtshof Amsterdam (Madalmaad) (C-33/09) 20. jaanuari 2009. aasta otsusega, mis saabusid Euroopa Kohtusse vastavalt 4. detsembril 2008 ja 26. jaanuaril 2009, menetlustes

X Holding BV

versus

Staatssecretaris van Financiën (C-538/08),

ja

Oracle Nederland BV

versus

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud R. Silva de Lapuerta (ettekandja), E. Juhász, T. von Danwitz ja D. Šváby,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 3. detsembri 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades märkusi, mille esitasid

- Oracle Nederland BV, esindajad: *advocaat* H. Hop ja *belastingadviseur* P. Schrijver,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. M. Wissels, M. de Mol ja Y. de Vries,
- Kreeka valitsus, esindajad: O. Patsopoulou, S. Trekli, V. Karra ja G. Konstantinos,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja W. Roels,

olles 28. jaanuari 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused puudutavad nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (EÜT 1967, 71, lk 1303; edaspidi „teine direktiiv”) artikli 11 lõike 4 ning nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 6

lõike 2 ja artikli 17 lõigete 2 ja 6 tõlgendamist.

2 Need taotlused on esitatud kahes kohtuvaidluses, mille pooled on esimese kohtuvaidluse puhul X Holding BV (edaspidi „X Holding”) ja Staatssecretaris van Financiën (rahandusminister) ja teise kohtuvaidluse puhul Oracle Nederland BV (edaspidi „Oracle”) ja Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht?Gooi (Utrecht?Gooi maksuinspektor, edaspidi „inspektor”) ja mille sisu on käibemaksu mahaarvamise õigus teatavate kululiikide puhul.

Ühenduse õiguslik raamistik

3 Teise direktiivi artikli 11 lõige 1 nägi ette:

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

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

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

4 Sama artikli lõike 4 sõnastuse kohaselt:

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

5 Kuuenda direktiivi artikkel 2 näeb ette:

„Käibemaksuga maksustatakse:

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

[...]”

6 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Tasu eest teenuste osutamisenä käsitatakse järgmist:

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

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

Liikmesriigid võivad käesoleva lõike sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurents moonutamist.”

7 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 2 ja 6 sõnastuse kohaselt:

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

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

[...]

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

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

Siseriiklik õiguslik raamistik

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

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

9 Selle seaduse artikli 15 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

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

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

[...]”

10 Käibemaksuseaduse artikli 16 lõige 1 sätestab:

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

11 1968. aasta määruse käibemaksu mahaarvamisõiguse välistamise kohta (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, edaspidi „käibemaksumäärus”) 1. jaanuarist 1969 kuni 31. oktoobrini 1979 kehtinud redaktsiooni artikkel 1 sätestas järgnevat:

„1. [Käibemaksuseaduse] artikli 15 lõikes 1 sätestatud mahaarvamine ei ole lubatud juhtudel, kui ja ulatuses, milles kaup või teenuseid kasutati

[...]

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

c) ettevõtja töötajatele toidu ja jookide, majutuse, loonuspalka, sportimis- ja lõõgastumisvõimaluste või eratranspordi pakkumiseks, või nende töötajate muuks isiklikuks tarbeks.

2. „Ärikingituste” või „muude kingituste” hulka kuuluvad kõik ettevõtja poolt oma ärisuhete raames või omal soovil teistele isikutele pakutavad teenused, mille eest ta ei saa tasu, või saab

tasu, mis on madalam kui omandamis- või tootmiskulud, või teenuste puhul madalam kui nende omahind ilma käibemaksuta.”

12 Nimetatud määruse artikkel 2 sätestas:

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

13 Sama määruse artikkel 3 sätestas:

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

14 Käibemaksumääruse 1. jaanuaril 1980 jõustunud muudatusega kehtestati toidu ja jookidega varustamise erikord; muud määruse sätted jäid samaks.

15 Nii jäi alates 1. jaanuarist 1980 käibemaksumääruse artikli 1 lõike 1 punkti c kohaldamisalast välja toidu ja jookidega varustamine. Lisati uus artikkel 3, mis kehtestas erandi mahaarvamisoiguse suhtes seoses toidu ja jookidega varustamisega. Endises artiklis 3 (uus artikkel 4) nimetatud summat 250 Hollandi kuldnat suurendati 500 Hollandi kuldnale.

16 Selle tulemusel sõnastati käibemaksumääruse artiklid 3 ja 4 järgmiselt:

„Artikkel 3

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

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

Artikkel 4

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

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

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-538/08

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

18 X Holding arvas autode ostmisel tasutud käibemaksu täies ulatuses maha. Ta tasus

deklaratsiooni alusel iga auto müügilt tasumisele kuuluva käibemaksu.

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

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

21 X Holding esitas vaideotsuse peale kaebuse Gerechtshof Amsterdamile (Amsterdami apellatsioonikohus). Leides, et 30 autot, mille kohta maksuotsus esitati, kasutati nii majandustegevuse kui ka isiklikel eesmärkidel, jättis nimetatud kohus kaebuse rahuldamata.

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

23 Hoge Raad der Nederlanden märkis lisaks, et käibemaksumääruse artikli 1 lõike 1 punktis c sätestatud mahaarvamise piirang puudutab ka neid kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse „[ettevõtja] töötajate muuks isiklikuks tarbeks” ja loonuspalka maksmiseks. Kuivõrd see piirang puudutab kõiki isiklikuks tarbeks mõeldud kaupu, ei ole see tervikuna piisavalt selge ning on liiga lai. Samas määratleb see säte täpsemalt teatavad kaupade ja teenuste liigid, konkreetsemalt kaubad ja teenused, mida kasutatakse ettevõtja töötajatele eratranspordi võimaldamiseks.

24 Neil asjaoludel peatas Hoge Raad menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

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

2. Kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt: kas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 ning artikli 17 lõigete 2 ja 6 kohaselt on õiguspärane käesoleval juhul vaidluse all olev siseriiklik säte, mis on vastu võetud enne direktiivi jõustumist ning mille kohaselt ei saa maksukohustuslane teatud kaupade omandamisel ning teatud teenuste saamisel, mida kasutatakse osaliselt majandustegevuse eesmärkidel ning osaliselt töötajate isiklikuks tarbeks, makstud käibemaksu täielikult maha arvata; nimelt saab ta käibemaksu maha arvata üksnes osas, milles see on seotud majandustegevusega?”

25 Oracle varustas mais 2005 oma töötajaid tasu eest toidu ja jookidega. Samuti ostis Oracle oma töötajate peoks diskori teenuseid ning lasi korraldada majutuse otsimise ühele töötajale. Lisaks pakkus nimetatud ettevõtja kolmandatele isikutele ärikingitusena võimalust golfi mängida. Veel andis ta – osaliselt tasu eest – oma teatavate töötajate kasutusse sõidua autod, mis kuulusid tema omandisse või mille kasutusõigus tal oli liisingulepingu alusel.

26 Oracle märkis 2005. aasta maikuu käibedeklaratsiooni sisendkäibemaksuna, mida ei ole lubatud maha arvata, 62 127 euro suuruse summa, samas käibemaksu kogusumma, mille ta sama kuu eest tasus, oli 9 768 326 eurot.

27 Nimetatud summa, 62 127 eurot, puudutas järgmisi punkte:

- sõiduautode liising
- ilma töötajapoolse panuseta 8 480 eurot
- töötajapoolse panusega 41 520 eurot
- omandis olevad sõidua autod 306 eurot
- mobiiltelefonid 6 358 eurot
- toitlustamine 3 977 eurot
- meelelahutus 850 eurot
- majutus 380 eurot
- ärikingitused 256 eurot.

28 Oracle esitas seejärel tagastusnõude, tuginedes sellele, et tegelikult oli tal õigus nende kuludega seotud käibemaks maha arvata.

29 Inspektor tegi tagastusnõude põhjendamatusse tõttu selle täitmisest keeldumise otsuse.

30 Oracle esitas inspektori selle otsuse peale kaebuse Rechtbank te Haarlemile (Haarlemi esimese astme kohus).

31 Viimati nimetatud kohus otsustas, et inspektor leidis ebaõigesti, et sisendkäibemaksu, mis on makstud seoses mobiiltelefonikulude, maakleritasude ja golfimängu võimaldamisega, ei saa maha arvata, kuna need kulud ei vastanud ühelegi piisavalt määratletud mahaarvamisõiguse piirangule. Seevastu muude mahaarvamisele mittekuuluvate kulude osas leidis Rechtbank d'Haarlem, et need on piisavalt määratletud, ning et inspektor oli asjaomaste punktide osas õigesti keeldunud lubamast nendega seotud sisendkäibemaksu maha arvata.

32 Nii Oracle kui ka inspektor esitasid Rechtbank d'Haarlemi otsuse peale apellatsioonkaebused Gerechtshof Amsterdamile.

33 Nimetatud kohtus väitis Oracle muu hulgas, et kohaldatavad siseriiklike õigusaktide sätted, mis piiravad põhikohtuasjas kõne all olevatelt kaupadelt või teenustelt makstud käibemaksu mahaarvamisõigust või välistavad selle, ei ole kooskõlas teise direktiivi artikli 11 lõikega 4 ja kuuenda direktiivi artikli 6 lõikega 2. Inspektor lisas omalt poolt, et sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus põhineb Madalmaade sättel, mis võeti vastu enne kuuenda direktiivi jõustumist, kuid mida tulenevalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 6 liikmesriikidele antud

võimalusele endiselt kohaldatakse.

34 Neil asjaoludel otsustas Gerechtshof Amsterdam menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

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

- „ettevõtja töötajate toidu ja jookidega varustamine”;
- „ärikingituste või muude kingituste tegemine isikutele, kes juhul, kui neile nende kingituste eest esitatakse või esitataks arve, millel on märgitud käibemaks, ei saa seda sisendkäibemaksuna täielikult või suuremas osas maha arvata”;
- „ettevõtja töötajatele majutuse võimaldamine”;
- „ettevõtja töötajatele vabaajategevuse pakkumine”,

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

2. Kui esimesele küsimusele vastatakse mõne nimetatud kululiigi osas jaatavalt: kas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 ning artikli 17 lõigete 2 ja 6 kohaselt on õiguspärane käesoleval juhul vaidluse all olev siseriiklik õigusnorm, mis on vastu võetud enne direktiivi jõustumist ning mille kohaselt ei saa maksukohustuslane teatud kaupade omandamisel ning teatud teenuste saamisel makstud käibemaksu täielikult maha arvata, kuna ta on nende eest nõudnud käibemaksuga maksustatavat tasu, kuid saab sisendkäibemaksu maha arvata proportsionaalselt selle soorituse eest tasumisele kuuluva käibemaksusummaga?

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

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

Eelotsuse küsimused

Mõlemas kohtuasjas esitatud esimene küsimus

36 Nende küsimustega soovivad eelotsusetaotlused esitanud kohtud sisuliselt teada, kas teise direktiivi artikli 11 lõige 4 ja kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 lubavad liikmesriigil arvata sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse alt välja teatud arvu kaupu ja teenuseid, mis on loetletud siseriiklikus õigusaktis, mis oli kohaldatav kuuenda direktiivi jõustumise ajal.

37 Neile küsimustele vastamiseks tuleb sissejuhatuseks meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 2 sätestatud mahaarvamisõiguse kui käibemaksumehhanismi lahutamatu osa puhul on tegemist ühise käibemaksusüsteemi sisemise aluspõhimõttega, ning põhimõtteliselt ei või seda piirata (vt 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?110/98–C?147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I?1577, punkt 43; 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C?409/99: Metropol ja Stadler, EKL 2002, lk I?81, punkt 42, ning 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C?465/03:

Kretztechnik, EKL 2005, lk I?4357, punkt 33).

38 Mahaarvamisõiguse põhimõtet leevendab siiski kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 asuv erandnorm ja iseäranis selle lõike teine lõik. Liikmesriigid võivad säilitada mahaarvamist välistavad erandid, mis sisaldusid kuuenda direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides, kuni nõukogu on vastu võtnud selles artiklis ette nähtud sätted (vt 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C?345/99: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I?4493, punkt 19, ning 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C?371/07: Danfoss ja AstraZeneca, EKL 2008, lk I?9549, punkt 28).

39 Kuna nõukogu ei ole ühtegi talle komisjoni poolt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimese lõigu alusel esitatud ettepanekut vastu võtnud, on liikmesriikidel igal juhul õigus säilitada oma õigusaktides sisalduvad käibemaksu mahaarvamise õigust puudutavad erandid niikaua, kuni liidu seadusandja kehtestab ühise erandite süsteemi ja ühtlustab seeläbi järk-järgult liikmesriikide õigusnormid käibemaksu valdkonnas. Liidu õigus ei sisalda käesoleval hetkel ühtegi sätet, milles oleks loetletud kulutused, mis on käibemaksu mahaarvamise õiguse alt välja arvatud (vt 8. detsembri 2005. otsus kohtuasjas C?280/04: Jyske Finans, EKL 2005, lk I?10683, punkt 23, ning eespool viidatud kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca, punkt 29).

40 Euroopa Kohus on siiski leidnud, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 eeldab, et erandid, mida liikmesriigid võivad selle sätte alusel säilitada, olid kuuendale direktiivile eelnenud teise direktiivi kohaselt õiguspärased (vt 5. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C?305/97: Royscot jt, EKL 1999, lk I?6671, punkt 21).

41 Selles osas nägi teise direktiivi artikkel 11, mille lõige 1 sätestas mahaarvamisõiguse, lõikes 4 ette, et liikmesriigid võivad mahaarvamissüsteemist välja arvata mõningad kaubad ja teenused, eriti need, mida võidakse kasutada ainult või osaliselt maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks.

42 Viimati nimetatud säte ei andnud seega liikmesriikidele absoluutset diskretsiooniõigust arvata mahaarvamissüsteemist välja kõik või peaaegu kõik kaubad või teenused ning muuta nii sisutühjaks teise direktiivi artikli 11 lõikes 1 kehtestatud kord (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Royscot jt, punkt 24).

43 Kui arvestada lisaks seda, et erandnormina tuleb nimetatud sätet tõlgendada kitsalt, ei saa kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teist lõiku pidada selliseks õigusnormiks, mis lubab liikmesriigil säilitada käibemaksu mahaarvamise õiguse piirangu, mida kohaldatakse üldkorras kaupade omandamisega seotud mis tahes kuludele, sõltumata nende laadist või eesmärgist (vt 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C?74/08: PARAT Automotive Cabrio, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 28).

44 Eelnevast tuleneb, et võimalus, mille liikmesriikidele annab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik, eeldab, et liikmesriigid 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 eespool viidatud kohtuotsus PARAT Automotive Cabrio, punkt 29).

45 Seega tuleb uurida, kas sellised mahaarvamisõiguse alt välja arvatud kululiigid nagu need, mis põhikohtuasjades on ette nähtud vaidlusaluste siseriiklike sätetega, on määratletud piisavalt täpselt.

46 Esiteks, seoses kuludega, mida puudutab esimene küsimus kohtuasjas C?538/08, nimelt nendega, mis kuuluvad mõne käibemaksumääruse artikli 1 lõike 1 punktis c loetletud tehingute

alla, milleks antud juhul on kaubad või teenused, mida ettevõtja kasutab oma töötajatele „eratranspordi võimaldamise” eesmärgil, tuleb märkida, et see konkreetne tehinguliik puudutab nii kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse eratranspordi võimaldamiseks, kui ka seda, et maksukohustuslane annab töötajatele sõiduki kasutamiseks kodu ja töökoha vahel sõitmiseks.

47 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 6 kehtestatud erandkorda käsitleva kohtupraktika kohaselt tuleb selliste tehingute erilisi tunnuseid pidada nende esemeks olevate kaupade või teenuste laadi või eesmärgi piisavalt täpseks määratluseks.

48 Teiseks tuleb hinnata, kas kulusid, mis on esimese küsimuse esemeks kohtuasjas C-33/09, võib samuti pidada nimetatud nõuetele vastavateks.

49 Käesoleval juhul on tegemist ettevõtja töötajate „toidu” ja „jookidega” varustamisega, ettevõtja töötajaskonna hulka kuulujatele „majutuse” võimaldamisega, teatavatel tingimustel „ärikingituste” ja „muude kingituste” tegemisega ning „sportimis- ja lõõgastumisvõimaluste” pakkumisega nimetatud töötajatele.

50 Mis puudutab toidu ja jookidega varustamise ning majutuse võimaldamisega seotud kulutusi, siis neid tuleb eespool kirjeldatud kohtupraktikast tulenevaid nõudeid arvestades pidada piisavalt selgelt määratletuiks.

51 Õigus on Gerechtshof Amsterdamil, kes täpsustab, et kululiiki „toit ja joogid” kuuluvad toidukaubad, samuti toidu ja jookide valmistamisel kasutatavad kaubad ja teenused. Teine kululiik, nimelt „majutuse võimaldamine” hõlmab, nagu nimetatud kohus märgib, nii ettevõtja töötajatele majutusvõimaluse pakkumist kui ka majutuse leidmisel kasutatavate agendi- või maaklerteenustega kaasnevaid kulusid.

52 Ka selliseid kululiike, mis on seotud „sportimis- ja lõõgastumisvõimaluste” pakkumisega ning „ärikingituste” ja „muude kingituste” tegemisega, tuleb pidada eespool nimetatud tingimusi arvestades piisavalt selgelt määratletuiks.

53 Kululiiki „ärikingitused” täpsustab käibemaksumääruse artikli 1 lõige 2, mille kohaselt kuuluvad „ärikingituste” või „muude kingituste” hulka kõik ettevõtja poolt „oma ärisuhete raames või omal soovil teistele isikutele” pakutavad teenused.

54 Samamoodi on kululiik „ettevõtja töötajatele vabaajategevuse pakkumine” piiratud teatud kaupade ja teenustega. Need saab kindlaks teha, kui arvestada ettevõtjate kasutatavaid tavalisi mooduseid oma töötajate motiveerimiseks.

55 Seda tõlgendust kinnitab muu hulgas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimese lõigu teine lause, mis ütleb, et selles valdkonnas õigusakte andes ei tohi nõukogu mingil juhul lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

56 Järelikult tuleb kõiki eespool uuritud kululiike pidada kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 6 kehtestatud erandkorraga kooskõlas olevaiks.

57 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb mõlemas kohtuasjas esitatud esimesele küsimusele vastata, et teise direktiivi artikli 11 lõiget 4 ning kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi maksustamiskord, mille kohaselt ei ole lubatud maha arvata käibemaksu, mis on tasutud kululiikidelt, mille puhul on tegemist esiteks „eratranspordi” võimaldamise, „toidu” ja „jookidega” varustamise ja „majutuse” võimaldamisega ning ettevõtja töötajatele „vabaajategevuse pakkumisega”, ja teiseks „ärikingituste” või „muude

kingituste" tegemisega.

Mõlemas kohtuasjas esitatud teine küsimus

58 Kuna mõlemas kohtuasjas esitatud esimene küsimus sai jaatava vastuse, tuleb uurida – mõlemas kohtuasjas ühtviisi –, kas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 ning artikli 17 lõigetega 2 ja 6 on vastuolus siseriiklik regulatsioon, mis on vastu võetud enne selle direktiivi jõustumist ning mis näeb ette, et maksukohustuslane saab põhikohtuasjas vaidluse all olevatele kululiikidele vastavate teatud kaupade omandamisel ning teatud teenuste saamisel, mida kasutatakse osaliselt isiklikuks tarbeks ning osaliselt majandustegevuse eesmärkidel, makstud käibemaksu maha arvata mitte täielikult, vaid üksnes proportsionaalselt majandustegevuseks kasutatud osaga.

59 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb märkida, et kuigi arvestades kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 6 liikmesriikidele antud võimaluse ulatust on neil õigus säilitada kõik mahaarvamisoiguse suhtes kehtivad erandid, mis puudutavad piisavalt täpselt määratletud kululiike, on neil samamoodi lubatud piirata mahaarvamisoiguse välistamise ulatust osas, mis puudutab selliseid kululiike.

60 Selline regulatsioon on kooskõlas kuuenda direktiivi eesmärgiga, mis avaldub muu hulgas selle artikli 17 lõikes 2.

61 Seega tuleb mõlemas kohtuasjas esitatud teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklik regulatsioon, mis on vastu võetud enne selle direktiivi jõustumist ning mis näeb ette, et maksukohustuslane ei saa teatud kaupade omandamisel ning teatud teenuste saamisel, mida kasutatakse osaliselt isiklikuks tarbeks ning osaliselt majandustegevuse eesmärkidel, makstud käibemaksu maha arvata täielikult, vaid üksnes proportsionaalselt majandustegevuseks kasutatud osaga.

Kohtuasjas C-33/09 esitatud kolmas küsimus

62 Kuna kohtuasjas C-33/09 tõstatatud esimene küsimus sai jaatava vastuse osas, mis puudutab „toidu ja jookidega varustamisega” seotud kaupade ja teenuste liiki, tuleb analüüsida selles kohtuasjas esitatud kolmandat eelotsuse küsimust.

63 Viimase küsimusega soovib Gerechtshof Amsterdam teada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 keelab liikmesriigil pärast nimetatud direktiivi jõustumist muuta mahaarvamisoiguse suhtes kehtivat erandit juhul, kui muudatuse tegemise eesmärk on põhimõtteliselt piirata erandi ulatust, kuid mille puhul ei ole siiski välistatud, et kuna muudetud kord näeb ette kindla summa, siis laiendab see üksikjuhul ja ühel konkreetsel majandusaastal selle erandi ulatust.

64 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb sissejuhatava märkusena välja tuua, et see puudutab ainult konkreetset olukorda, mis on seotud käibemaksumääruse artikli 1 lõike 1 punktis c ette nähtud „ettevõtja töötajate toidu ja jookidega” varustamist puudutava kululiigi puhul mahaarvamisoiguse osalise välistamisega.

65 Selles osas tuleb meenutada, et käibemaksumäärust on pärast kuuenda direktiivi jõustumist selle kululiigi osas muudetud.

66 Nagu Gerechtshof Amsterdam on välja toonud, väheneb selle õigusnormi muutmise tagajärjel mahaarvamisoiguse suhtes kehtiva erandi ulatus nimetatud kululiikide osas.

67 Seoses sellise õigusnormi muutmise vastavusega kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 6 on Euroopa Kohus leidnud, et kui liikmesriik muudab pärast kuuenda direktiivi jõustumist olemasolevate erandite kohaldamisala neid erandeid vähendades, ning lähendab seeläbi oma

regulatsiooni selle direktiivi eesmärgile, tuleb asuda seisukohale, et sellised õigusnormid on hõlmatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud erandiga ega riku selle artikli 17 lõiget 2 (vt eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 22; Metropol ja Stadler, punkt 45, ning Danfoss ja AstraZeneca, punkt 32).

68 Seoses võimalusega, millele Gerechthof Amsterdam viitab – olles küll kindel, et see ei puuduta põhikohtuasja –, et pärast kuuenda direktiivi jõustumist muudetud kindlasummaline mahaarvamisõiguse osalise välistamise kord võib tulenevalt uue korra rakendamise üksikasjalikest eeskirjadest erandjuhul kaasa tuua majanduslikult vähem soodsaid tagajärgi kui varasem kord, tuleb asuda seisukohale, et see asjaolu ei sea kahtluse alla eespool kirjeldatud kohtupraktikas väljendatud tõlgendamispõhimõtet.

69 Gerechthof Amsterdam täpsustas õigesti, et selline olukord võib tekkida üksnes siis, kui maksukohustuslane pakub oma töötajatele toitu ja jooki, ilma et ta osaleks nende valmistamisel või võimaldaks nende tarbimist, ning ületab samas teatava piirsumma ühe töötaja kohta samal majandusaastal.

70 Nii nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 86 välja tõi, ei saa pelgalt võimalus, et selline juhtum võiks aset leida, tähendada samas seda, et niisugust pärast kuuenda direktiivi jõustumist kehtestatud õigusnormi muudatust tuleks pidada selle direktiivi artikli 17 lõikega 6 vastuolus olevaks, juhul kui see muudatus on maksukohustuslastele üldiselt soodsam kui enne seda kuupäeva kehtinud kord. Neil tingimustel ei mõjuta isegi juhul, kui selline erandlik olukord on ilmnenud, selline üksik- või erandjuhtum põhimõtet, et siseriikliku õigusnormi muudatus, mis on vastu võetud pärast kuuenda direktiivi jõustumist, vähendab mahaarvamisõiguse suhtes varem kehtinud erandite kohaldamisala.

71 Seetõttu tuleb kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tõlgendada nii, et see ei keela liikmesriigil pärast nimetatud direktiivi jõustumist muuta mahaarvamisõiguse suhtes kehtivat erandit juhul, kui muudatuse tegemise eesmärk on põhimõtteliselt piirata erandi ulatust, kuid mille puhul ei ole siiski välistatud, et kuna muudetud kord näeb ette kindla summa, siis laiendab see üksikjuhul ja ühel konkreetsel majandusaastal selle erandi ulatust.

Kohtukulud

72 Kuna põhikohtuasjade poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotlused esitanud kohtutes pooleli olevate asjade üks staadium, otsustavad kohtukulude jaotuse siseriiklikud kohtud. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord artikli 11 lõiget 4 ning nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi maksustamiskord, mille kohaselt ei ole lubatud maha arvata käibemaksu, mis on tasutud kululiikidelt, mille puhul on tegemist esiteks „eratranspordi” võimaldamise, „toidu” ja „jookidega” varustamise ja „majutuse” võimaldamisega ning ettevõtja töötajatele „vabaajategevuse pakkumisega” ja teiseks „äriringituste” või „muude kingituste” tegemisega.**

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklik regulatsioon, mis on vastu võetud enne selle direktiivi jõustumist ning mis näeb ette, et maksukohustuslane ei saa teatud kaupade omandamisel ning teatud**

teenuste saamisel, mida kasutatakse osaliselt isiklikuks tarbeks ning osaliselt majandustegevuse eesmärkidel, makstud käibemaksu maha arvata täielikult, vaid üksnes proportsionaalselt majandustegevuseks kasutatud osaga.

3. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et see ei keela liikmesriigil pärast nimetatud direktiivi jõustumist muuta mahaarvamisõiguse suhtes kehtivat erandit juhul, kui muudatuse tegemise eesmärk on põhimõtteliselt piirata erandi ulatust, kuid mille puhul ei ole siiski välistatud, et kuna muudetud kord näeb ette kindla summa, siis laiendab see üksikjuhul ja ühel konkreetsel majandusaastal selle erandi ulatust.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.