KOHTUJURISTI ETTEPANEK

CHRISTINE STIX-HACKL

esitatud 15. septembril 2005 [1]

I. Sissejuhatavad märkused

1. Käesolevas menetluses palub Korkein hallinto-oikeus (Soome) Euroopa Kohtul tõlgendada nõukogu kuuendat käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ [2] (edaspidi „kuues direktiiv") kapitalikaupadelt, käesoleval juhul kinnisvaralt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise osas.

2. Sisuliselt soovitakse teada, kas kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine peaks kuuendat direktiivi arvestades olema lubatud juhul, kui kinnisasja kasutati algselt maksuvaba käibe ning hiljem maksustatava käibe tarbeks.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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).

II. Õiguslik raamistik

A. *Kuues direktiiv*

3. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 6 on sõnastatud järgmiselt:

„6. Maksukohustuslase poolt tema põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muuks kui majandustegevuse eesmärgil loetakse tarneks tasu eest, kui sellelt kaubalt või selle osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata. Tarnena tasu eest ei käsitata siiski näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil."

4. Sama direktiivi artikkel 6 pealkirjaga „Teenuste osutamine" on sõnastatud järgmiselt:

„2. Tasu eest teenuste osutamisena käsitatakse järgmist:

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

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

5. Kuuenda direktiivi artikkel 13 pealkirjaga „Maksuvabastus riigi territooriumil" sätestab:

„B. Muu maksuvabastus

Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

b) kinnisvara [üürile-] ja rendileandmine

[...]

C. Valikuõigus

Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

a) kinnisvara [üürile- ja rendileandmine] [...]

Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala ning kehtestavad selle kasutamise üksikasjaliku korra." [täpsustatud tõlge]

6. Kuuenda direktiivi artikkel 17 pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala" sätestab muu hulgas:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

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

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud riigi territooriumil tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[...]

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."

7. Kuuenda direktiivi artikkel 20 pealkirjaga „Mahaarvamise korrigeerimine" sisaldab järgmiseid sätteid:

„1. Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras eelkõige järgmistel juhtudel:

a) mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud;

b) pärast tagasimakse tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostudest loobumise või hinnaalanduste saamise korral; korrigeerimist ei teostata siiski tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral

ega ka artikli 5 lõikes 6 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral. Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.

2. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaup omandati või toodeti. Iga-aastane korrigeerimine hõlmab üksnes üht viiendikku kaubale kehtestatud maksust. Korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaup omandati või toodeti.

Erandina eelmisest lõigust võivad liikmesriigid korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kauba esmasele kasutuselevõtule järgnevad viis täisaastat.

Tootmisvahenditena omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.

[...]

5. Kui mõnes liikmesriigis oleks lõigete 2 ja 3 kohaldamise praktiline mõju tühine, võib see liikmesriik, arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, loobuda nimetatud lõigete kohaldamisest, võttes arvesse konkurentsi moonutamise vältimise vajadust, üldist maksudealast mõju kõnealuses liikmesriigis ning halduse lihtsustamise vajadust." [3]

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

8. Kuues direktiiv võeti Soomes üle Soome käibemaksuseadusega (arvonlisäverolaki; edaspidi „AVL"). Kinnisasja rendile andmise maksustamine on sätestatud AVL-i §-des 27–30. Selle seaduse § 27 esimese lõigu kohaselt on kinnisasja võõrandamine ning kinnisvara rendile andmine, üürimine, kinnisasjale reaalservituudi seadmine ja teised kinnisvaraga seotud tehingud [4] käibemaksust vabastatud. Erandina sellest võib maksukohustuslane AVL-i § 30 alusel taotleda, et kinnisasja kasutusõiguse üleandmist käsitletaks maksustatava tehinguna.

3 — Märkus kuuenda direktiivi artikli 20 kohta: võimalus pikendada kinnisvara puhul korrigeerimisperiood 20 aastani kehtestati alles nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes — teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274). Enne seda sätestas kuues direktiiv korrigeerimisperioodi kestusena ainult 10 aastat.

4 — AVL-i § 28 esimese lõigu kohaselt on kinnisasi maapinna piiritletud osa, ehitis või maaga püsivalt ühendatud konstruktsioon või selle osa.

9. Vastavalt AVL-i §-le 106, mis käsitleb mahaarvamisõigust ehitusteenuste puhul, võib kinnisasja omanik, kes on esitanud käibemaksukohustuslasena käsitlemise avalduse selle seaduse § 30 alusel, sisendkäibemaksu maha arvata teenustelt või kaubalt, mille ta omandas selle kinnisasja maksustatava rendile andmise eesmärgil enne maksukohustuslasena käsitlemise avalduse esitamist. Tingimuseks on, et kinnisasja omanik on maksukohustuslasena käsitlemise avalduse esitanud kuue kuu jooksul kõnealuse kinnisasja kasutuselevõtmisest. Selles sättes nimetatud mahaarvamisõigus puudutab ainult uusehitisi või kinnisasja olulist parendust.

10. AVL ei luba kinnisasja omandamise, uusehitise või olulise parendusega või mõne muu põhjusega seotud mahaarvamist maksukohustuslase huvides üle vaadata või korrigeerida; see kehtib ka käesoleval juhul, kus maksukohustuslasena käsitlemise avaldus esitati pärast eespool nimetatud tähtaja lõppemist ja kus kinnisasja kasutati algselt maksuvaba käibe tarbeks ja hiljem maksustatava käibe tarbeks.

III. Asjaolud ja menetlus põhikohtuasjas ning eelotsuse küsimused

11. Uusikaupunki linn (edaspidi „Uusikaupunki") renoveeris tema omanduses oleva maja ning andis selle Soome riigile üürile osalt alates 1. juunist 1995 ja osalt alates 1. septembrist 1995. Lisaks andis Uusikaupunki käibemaksukohustuslasest ettevõtjale alates 31. augustist 1995 üürile tööstushoone, mille ta oli ehitanud.

12. Uusikaupunki esitas AVL-i § 30 alusel Lounais-Suomen verovirasto'le (Edela-Soome maksuhaldur) avalduse, et teda käsitletaks nende kahe tehingu puhul käibemaksukohustuslasena. Maksuamet registreeris maksukohustuse algusena avalduse esitamise päeva, 4. aprilli 1996, sest avaldus esitati rohkem kui kuus kuud pärast ehitustööde lõpetamist ja kinnisasja kasutusele andmist.

13. Uusikaupunki taotles 8. septembril 1998 ja 30. märtsil 2000 esitatud taotlustega Lounais-Suomen verovirastolt kuuenda direktiivi artikli 20 alusel aastatel 1996–1999 tehtud ehitus- ja renoveerimistööde raames tasutud sisendkäibemaksu tagasimaksmist. Taotletud summa oli 1 651 653 Soome marka, millele lisandusid seadusejärgsed intressid.

14. Piirkondlik maksuhaldur jättis 3. mai 2000. aasta otsustega Uusikaupunki taotlused rahuldamata põhjendusega, et sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine ei ole kuuenda direktiivi artikli 20 kohaselt

võimalik. Kinnisasja omanik, kes on AVL-i § 30 alusel taotlenud enda käsitlemist käibemaksukohustuslasena, võib vastavalt AVL-i §-le 106 sisendkäibemaksu maha arvata teenuse või kauba puhul, mis on saadud või soetatud selle kinnisasja maksustatava rendile andmise eesmärgil enne avalduse esitamist, või maha arvata enda teostatud ehitustööde käigus tasutud käibemaksu ainult juhul, kui maksukohustuslasena käsitlemise avaldus esitati kuue kuu jooksul kinnisasja kasutuselevõtmisest.

15. Uusikaupunki esitas Helsinkin hallinto-oikeusele (Helsinki halduskohus) piirkondliku maksuhalduri otsuste tühistamise kaebuse, mis jäeti rahuldamata. Selle otsuse peale esitas põhikohtuasja hageja apellatsioonkaebuse Korkein hallinto-oikeusele (Soome kõrgeim halduskohus).

16. Käesolevas menetluses on Korkein hallinto-oikeuse selgituste kohaselt tegemist küsimusega, kas AVL-i sätted kinnisasja rendile andmisel maksukohustuslasena käsitlemise avalduse kohta on vastuolus kuuenda direktiivi nende sätetega, mis käsitlevad sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tuleb kohtuasja lahendamiseks tõlgendada kuuendat direktiivi, eelkõige selle artiklit 20, mis käsitleb mahaarvamise korrigeerimist. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on vaieldamatu, et Uusikaupunki tegutses kinnisasjade olulise parenduse ja uusehitise tarbeks kaupade soetamisel maksukohustuslasena ning et kaubad soetati linna majandustegevuse eesmärgil.

17. Neil asjaoludel esitas Korkein hallinto-oikeus 16. aprilli 2004. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. aprillil 2004, Euroopa Kohtule järgmised pooleliolevat kohtuvaidlust puudutavad eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 77/388/EMÜ artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et selles artiklis nimetatud mahaarvamise korrigeerimine on kapitalikaupade puhul liikmesriigile kohustuslik, kui selle artikli lõikest 5 ei tulene teisiti?

2. Kas direktiivi artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et selles artiklis nimetatud mahaarvamise korrigeerimine on kohaldatav ka siis, kui kapitalikaup, käesoleval juhul kinnisvara, oli kõigepealt kasutusel maksuvabas tegevuses, mille puhul oli mahaarvamine algselt täielikult välistatud, ja alles hiljem oli see kasutusel käibemaksuga maksustatavas tegevuses?

3. Kas direktiivi artikli 13 C osa teist lõiku võib tõlgendada nii, et liikmesriik võib piirata mahaarvamisõigust kinnisvarainvesteeringutega seotud omandamiselt Soome käibemaksuseaduses ette nähtud viisil nii, et sellises olukorras nagu käesolevas kohtuasjas see õigus täielikult puudub?

4. Kas direktiivi artikli 17 lõike 6 teist lõiku võib tõlgendada nii, et liikmesriik võib piirata mahaarvamisõigust kinnisvarainvesteeringutega seotud omandamiselt Soome käibemaksuseaduses ette nähtud viisil nii, et sellises olukorras nagu käesolevas kohtuasjas see õigus täielikult puudub?"

IV. Esimene eelotsuse küsimus

18. Esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 2, niivõrd kui sama artikli lõikest 5 ei tulene teisiti, kohustab liikmesriike sätestama sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kapitalikaupade puhul või näeb kuues direktiiv seda ette ainult fakultatiivselt?

19. Selle küsimuse tausta kohta tuleb märkida, et nagu on sedastanud eelotsusetaotluse esitanud kohus oma määruses, ei näe AVL kapitalikaupade puhul ette korrigeerimise menetlust.

A. *Poolte argumendid*

20. *Soome valitsus* on seisukohal, et sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise võimalus ei ole kuuenda direktiivi artikli 20 järgi mitmel põhjusel kohustuslik. Ta väidab, et esiteks tähendab korrigeerimine kuuenda direktiivi artikli 20 järgi üksnes alternatiivi sama direktiivi artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 sätetele, mis käsitlevad maksukohustuslase poolt isiklikuks tarbeks kauba kasutamise või teenuste osutamise maksustamist. Mõlema maksustamismehhanismi eesmärgid on suurel määral sarnased ja neid ei saa kohaldada ühel ajal samade asjaolude suhtes. Teiseks võivad liikmesriigid kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 4 kohaselt määratleda kapitalikauba mõiste ja direktiiv ei sisalda viiteid sellele, et ehitusteenuste osutamine kuulub tingimata kapitalikauba mõiste alla. Kolmandaks annab kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 5 liikmesriikidele võimaluse jätta teatud tingimustel, mis on käesolevas asjas Soome puhul täidetud, sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist käsitlevad sätted kohaldamata.

21. *Uusikaupunki, komisjoni* ja *Itaalia valitsuse* arvates on kuuenda direktiivi artikli 20 kohaselt kapitalikaupade puhul korrigeerimise menetluse kehtestamine kohustuslik.

B. *Õiguslik hinnang*

22. Kõigepealt tuleb meenutada, et vastavalt EÜ artikli 249 lõikele 3 on direktiiv saavutatava eesmärgi seisukohalt siduv iga liikmesriigi suhtes, kellele see on adresseeritud, ja liikmesriigid on vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale kohustatud võtma kõik meetmed direktiivi täielikuks ja tõhusaks rakendamiseks. [5]

23. Kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 2 sätestab, et „kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaup omandati või toodeti."

24. Nagu Uusikaupunki, Itaalia valitsus ja komisjon on õigesti märkinud, ei luba selle sätte sõnastus teha järeldust, nagu oleks liikmesriikidel lubatud kapitalikaupade puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimisest loobuda. Sellisele järeldusele lisab kaalu asjaolu, et kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 5 täpsustab tingimused, mis peavad olema täidetud selleks, et liikmesriik saaks erandkorras sama artikli lõigete 2 ja 3, mis puudutavad mahaarvamise korrigeerimist kapitalikaupade puhul, kohaldamisest loobuda.

25. Peale selle ei saa nõustuda Soome valitsuse argumentidega, mis puudutavad kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 6 ja artikli 6 lõiget 2. Vastupidi Soome valitsuse väidetele ei tulene sellest, et kuuenda direktiivi nimetatud sätted, mis reguleerivad maksukohustuslase poolt isiklikuks tarbeks kauba kasutamise või teenuse osutamise maksustamist, taotlevad osalt samu eesmärke nagu mahaarvamise korrigeerimine ja võivad teatud tingimustel hõlmata samu asjaolusid, veel seda, et liikmesriik võiks loobuda kapitalikaupade puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise sätestamisest. Need kaks mehhanismi ei kattu täielikult, et pidada neid „alternatiivseteks" mehhanismideks, kattumine on mõeldav üksnes hüpoteetilistes olukordades kauba või teenuse „isiklikuks tarbeks" kasutamise maksustamise puhul.

26. Kui võimaliku kattumise tõttu, nagu on sedastanud Soome valitsus, tekivad probleemid nimetatud sätete praktilisel kohaldami-

5 — Vt 7. mai 2002. aasta otsus kohtuasjas C-478/99: komisjon *vs.* Rootsi (EKL 2002, lk I-4147, punkt 15) ja 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-233/00: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2003, lk I-6625, punkt 75).

sel, tuleb nende lahendamiseks võtta võimalikult suurel määral arvesse kuuenda direktiivi aluspõhimõtteid, nagu käibemaksu neutraalsuse tagamine. Sellegipoolest ei vabasta minu arvates sellised raskused liikmesriiki kohustusest näha ette kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine vastavalt kuuenda direktiivi artikli 20 lõikele 2.

27. Lisaks sellele tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist kuuenda direktiivi artikli 20 järgi — ja selles mõttes erinevalt sätetest, mis reguleerivad maksukohustuslase poolt isiklikuks tarbeks kauba kasutamise või teenuse osutamise maksustamist — pidada vajalikuks täienduseks kuuenda direktiivi artiklis 17 sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele, mille eesmärk on lubada maksukohustuslasel täielikult maha arvata tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks ja tagada seega käibemaksu neutraalsus. [6]

28. Kuna korrigeerimismenetlus lubab muu hulgas arvesse võtta sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks olnud asjaolude muutumist, mis on eriti oluline kapitalikaupade puhul, mida ettevõtte varana kasutatakse pikema perioodi kestel, [7] tagab korrigeerimismenetlus sisendkäibemaksu mahaarvamise suurema täpsuse.

29. Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 20 lõiget 5, siis ei käsitle esimene eelotsuse küsimus mingil juhul seda, kas selles sätestatud erandi kohaldamise tingimused on käesoleval juhul täidetud.

30. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele küsimusele, et kuuenda direktiivi artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriikidel on kohustus sätestada kapitalikaupade puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine, kui selle artikli lõikest 5 ei tulene teisiti.

V. Teine eelotsuse küsimus

31. Teise eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artiklit 20 tuleb

6 — Vt 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19) ja 21. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I-1577, punkt 44).

7 — Vt kohtujurist Lenzi 15. veebruari 1996. aasta ettepanek kohtuasjas C-306/94: Régie dauphinoise, milles tehti otsus 11. juulil 1996. aastal (EKL 1996, lk I-3695, punkt 37).

tõlgendada nii, et korrigeerimine on kohaldatav ka siis, kui kapitalikaup, käesoleval juhul kinnisvara, oli kõigepealt kasutusel maksuvabas tegevuses, mille puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus puudub, ja hiljem maksustatavas tegevuses, mistõttu kapitalikaubalt tasutud sisendkäibemaksu võib maha arvata.

A. *Poolte argumendid*

32. *Uusikaupunki* ja *komisjoni* arvates on sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine käesolevas asjas kohaldatav. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt, eelkõige Lennartzi kohtuasjas tehtud otsuse [8] kohaselt on määravaks see, kas kapitalikaubaga seotud kauba või teenused omandas maksukohustuslane. Kauba kohene kasutamine maksustatava tegevuse jaoks ei ole kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 2 kohaldamise tingimuseks. Käesoleval juhul tehti renoveerimis- ja ehitustööd maksukohustuslase jaoks, isegi kui asjaomane käive oli algselt maksuvaba.

33. *Soome valitsus* väidab, et Lennartzi kohtuasjas tehtud otsus [9] käsitleb üksnes sellist olukorda, mille puhul liikmesriik kohaldab sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 2 kohaselt. Euroopa Kohus ei ole teinud otsust sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kohta juhul, kui liikmesriigis — antud juhul Soomes — kohaldatakse üksnes kuuenda direktiivi artiklit 17, mis reguleerib mahaarvamisõiguse tekkimist ja kohaldamisala, mitte selle korrigeerimist käsitlevat direktiivi artiklit 20. Sellisel juhul saab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust hinnata üksnes kaupade või teenuste omandamise ajal valitsenud asjaolude põhjal. Mahaarvamisõigust ei teki juhul, kui soetatud kaupu või saadud teenuseid kasutatakse maksuvabaks tegevuseks.

34. *Itaalia valitsuse* arvates ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine kuuenda direktiivi artikli 20 kohaselt käesoleval juhul kohaldatav. Ta väidab, et liikmesriigid võivad korrigeerimise kohaldamata jätta, kui mahaarvamise õiguses toimunud muutuse aluseks on maksumaksja vabal tahtel tehtud otsus.

B. *Õiguslik hinnang*

35. Kõigepealt tuleb viidata seosele mahaarvamisõiguse tekkimise ja sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohaldamise vahel.

8 — 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk I-3795).

9 — Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud otsus.

36. Nagu Euroopa Kohus on juba sedastanud, tuleneb kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemist ja selle direktiivi artikli 20 lõike 2 sõnastusest, et nimetatud säte piirdub üksnes sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise menetluse sätestamisega; see säte ise ei anna alust mahaarvamisõiguse tekkeks ega muuda maksukohustuslase poolt maksuvaba käibega seoses tasutud käibemaksu mahaarvatavaks maksuks kuuenda direktiivi artikli 17 tähenduses. [10]

37. Järelikult sõltub korrigeerimismehhanismi kohaldamine asjaolust, kas kuuenda direktiivi artiklil 17 põhinev mahaarvamisõigus on tekkinud.

38. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 1 kohaselt tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus mahaarvatava käibemaksu sissenõutavaks muutumise ajal. Kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 kohaselt langeb see kokku kauba kättetoimetamise või teenuse osutamise ajaga. [11]

39. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale sõltub sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse olemasolu sellest, kas kaupu omandav või teenuseid telliv isik tegutses tol hetkel maksukohustuslasena, seega omandas kaupu oma majandustegevuse eesmärgil kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses, kusjuures tegemist on faktiküsimusega, mille üle tuleb otsustada konkreetse juhtumi asjaolude põhjal. [12]

40. Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates vaieldamatu, et Uusikaupunki tegutses kõnealuse kapitalikauba ehitus- ja parendustööde tellimisel oma majandustegevuse raames maksukohustuslasena.

41. Seetõttu tuleb sedastada, et käesoleval juhul on maksukohustuslase staatus kui mahaarvamisõiguse tekkimise tingimus, millest sõltub korrigeerimismehhanismi kohaldamine, täidetud.

42. Lisaks sellele võib kaupadelt või teenustelt tasutud käibemaksu maha arvata üksnes juhul, kui neid kaupu või teenuseid kasutati maksustatavaks tegevuseks. [13]

43. Minu arvates ei ole asjaolu, et kapitalikaupa, mille ehitus- ja parendustöid tehti, kasutati algselt maksuvaba käibe ning alles

10 — Vt eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lennartz, punktid 11 ja 12, ning 2. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-378/02: Waterschap Zeeuws Vlaanderen (EKL 2005, lk I-4685, punkt 38).

11 — Vt eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Waterschap Zeeuws Vlaanderen, punkt 31.

12 — Vt eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lennartz, punktid 8, 15 ja 21, ning eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Waterschap Zeeuws Vlaanderen, punktid 31 ja 32.

13 — 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-137/02: Faxworld (EKL 2004, lk I-5547, punkt 24).

hiljem, pärast valikuõiguse kasutamist, maksustatava käibe tarbeks, vastuolus mahaarvamisõiguse ja esialgu mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohaldamisega.

44. Euroopa Kohus on kohtuotsuses Lennartz sedastanud, et kaupade või teenuste tegelikku või kavandatud kasutamist tuleb eristada nende omandamisest maksukohustuslase poolt, ning nende kasutamine määrab kindlaks üksnes sisendkäibemaksu mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on kuuenda direktiivi artikli 17 kohaselt õigus, ning võimaliku korrigeerimise ulatuse järgnevatel perioodidel. Nagu Euroopa Kohus on samas kohtuotsuses sedastanud, „ei ole kauba kohene kasutamine maksustatava või maksuvaba käibe tarbeks iseenesest kuuenda direktiivi 20 lõike 2 kohaldamise tingimus". [14]

45. Seetõttu lähtun ma sellest, et nimetatud artiklis sätestatud korrigeerimine on kohaldatav ka käesolevas kohtuvaidluses, mille puhul kapitalikaup oli kõigepealt kasutusel maksuvabas tegevuses ja hiljem käibemaksuga maksustatavas tegevuses, niivõrd kui asjassepuutuvad eelsooritused — st kapitalikaubaga seoses omandatud kaubad ja teenused — omandati maksukohustuslase poolt. [15]

46. Kuna kapitalikaupa, milles sisaldus käibemaks, mille tasus Uusikaupunki ehitus- ja renoveerimistööde puhul, ei kasutatud algselt maksustatava käibe tarbeks, võrdus esialgu mahaarvatav sisendkäibemaks nulliga. Nagu varem sedastatud, tuleb korrigeerimisega arvesse võtta mahaarvatava sisendkäibemaksu summa kindlaksmääramisel esialgu silmas peetud asjaolude hilisemat muutumist, nimelt kapitalikauba kasutamist maksustatava käibe tarbeks, et tagada võimalikult suur vastavus maksustatavate tegevuste ulatuse ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse vahel. Selline lahendus vastab eespool mainitud sisendkäibemaksu mahaarvamise reguleerimise eesmärgile lubada maksukohustuslasel täielikult maha arvata tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks ja tagada seega käibemaksu neutraalsus. [16]

14 — Eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lennartz, punktid 15 ja 16.

15 — Selles suhtes tuli ka kohtujurist Jacobs oma 30. aprilli 1991. aasta ettepanekus eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Lennartz järeldusele, et „kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 2 on kohaldatav ka juhul [...], kui maksukohustuslane omandab kauba kõigepealt majandustegevuse eesmärgil, mille puhul oli mahaarvamine algselt täielikult välistatud (nt maksuvabad tarned), kuid kasutab kaupa järgnevatel aastatel korrigeerimisperioodi kestel tehingutes, mille puhul võib käibemaksu maha arvata".

16 — Vt eespool, punkt 27.

47. Korrigeerimismehhanismi kohaldamata jätmine olukorras, mille puhul kapitalikaupa kasutatakse kõigepealt maksuvaba ja seejärel maksustatava käibe tarbeks, tooks seevastu kaasa tagajärje, et omandatud kaupade või teenuste puhul, mille väärtus sisaldub kapitalikaubas, toimuks neutraalsuse põhimõtet rikkudes mitmekordne käibemaksuga maksustamine.

48. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele küsimusele, et kuuenda direktiivi artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et korrigeerimine on kohaldatav ka siis, kui kapitalikaup, käesoleval juhul kinnisvara, oli kõigepealt kasutusel maksuvabas tegevuses, mille puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus puudub, ja hiljem maksustatavas tegevuses.

VI. Kolmas eelotsuse küsimus

49. Kolmanda eelotsuse küsimuse käsitlemisel tuleb arvesse võtta, et AVL välistab kinnisvarainvesteeringutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise, kui maksukohustuslasena käsitlemise avaldust ei esitatud kuue kuu jooksul kõnealuse kinnisasja kasutuselevõtmisest.

50. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib kolmandas küsimuses sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 13 C osa teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes annab oma maksukohustuslastele kinnisasja rendile andmise maksustamise suhtes valikuõiguse, võib enne kinnisasja rendile andmise maksustamise avalduse esitamist kinnisvarainvesteeringutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise täielikult välistada juhul, kui avaldust ei esitata kuue kuu jooksul.

A. *Poolte argumendid*

51. *Soome valitsuse* ja *Itaalia valitsuse* arvates on kuuenda direktiivi artikli 13 C osa teise lõiguga lubatud selline sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piirang, nagu on sätestatud Soome käibemaksuseaduses.

52. Soome valitsus märgib, et liikmesriigid võivad kuuenda direktiivi artikli 13 C osa teise lõigu sõnastuse kohaselt piirata sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Maksustamise suhtes valikuõiguse rakendamise mõte on võimaldada sisendkäibemaksu mahaarvamist teostatud kinnisvarainvesteeringutelt. Liikmesriikide õigus piirata valikuõiguse kohaldamisala avaldab vältimatult mõju kinnisvarainvesteeringutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele.

53. Itaalia valitsus lähtub sellest, et maksukohustuse suhtes rakendatav valikuõigus ei hõlma varem tehtud investeeringutelt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Ta väidab, et see puudutab ainult tulevasi investeeringuid. Kuuenda direktiivi artikli 13 C osa ja eriti selle direktiivi artikli 18 lõike 3 alusel on liikmesriikidel siiski õigus sätestada tagasiulatuv valikuõigus kinnisasja rendile andmise maksustamise suhtes, see ei ole aga liikmesriikidele kohustuslik.

56. Komisjon nõustub üldjoontes selle arvamusega ja selgitab, et niipea kui maksukohustuslane on kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust siseriikliku õiguse kohaselt, on automaatselt kohaldatavad kuuenda direktiivi artiklid 17–20. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat silmas pidades ei või liikmesriigid sellisel juhul mahaarvamisõigust täiendavalt piirata.

B. *Õiguslik hinnang*

54. *Uusikaupunki* ja *komisjoni* arvates ei luba kuuenda direktiivi artikli 13 C osa liikmesriikidel piirata kinnisvarainvesteeringutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist sellise määral, et teatud tingimustel on see täielikult välistatud.

57. Kuuenda direktiivi X jaotis (artiklid 13–16) sätestab mitmesugused maksuvabastuse juhud, mille hulka kuulub muu hulgas artikli 13 B osa punkti b kohaselt kinnisvara üürile ja rendile andmine.

55. Uusikaupunki eristab kuuenda direktiivi artikli 13 C osa tõlgenduses ühelt poolt liikmesriigi õigust piirata valikuõiguse kohaldamisala ja teiselt poolt selle teostamise tingimuste kindlaksmääramist. Uusikaupunki arvates on valikuõiguse kohaldamisala küsimus käesoleval juhul tähtsusetu, kuna on vaieldamatu, et Uusikaupunki omas ja kasutas valikuõigust. Mis puudutab valikuõiguse kasutamise tingimuste kindlaksmääramist, siis ei luba see Soomel mahaarvamisõigust piirata sellisel määral, et selle kasutamine on täielikult välistatud.

58. Kuuenda direktiivi artikli 13 C osa lõike 1 punkt a sätestab liikmesriikidele maksustamise „taaskehtestamise" õiguse, andes maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse.

59. Kuuenda direktiivi artikli 13 C osa lõike 2 kohaselt võivad liikmesriigid piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala ning kehtestada selle kasutamise üksikasjaliku korra.

60. Euroopa Kohus on sedastanud, et liikmesriigid võivad selle õiguse alusel lubada maksukohustuslastel, kes kuuluvad kuuendas direktiivis sätestatud maksuvabastuste kohaldamisalasse, kõigil juhtudel, teatud piirides või ka teatud korra kohaselt maksuvabastusest loobuda. [17]

61. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale järeldub sellest, et liikmesriikidel on kuuenda direktiivi artikli 13 B ja C osa raames ulatuslik kaalutlusõigus. [18]

62. Leian, et siinkohal on oluline sedastada, et kuuenda direktiivi artikli 13 C osas sätestatud liikmesriikide õiguse ja sellega seonduva kaalutlusõiguse sisuks on anda nende maksukohustuslastele õigus kasutada maksustamise suhtes valikuõigust või selle õiguse kasutamisest loobuda. [19]

63. Komisjoniga tuleb nõustuda selles, et liikmesriigid ei saa toetuda kuuenda direktiivi maksustamist käsitleva artikli 13 C osale, et piirata vahetult kuuenda direktiivi teiste sätete või sellest tulenevate õiguste, näiteks mahaarvamisõiguse kohaldamisala.

64. Käesolevas asjas kahtlen, kas liikmesriigid on artikli 13 C osa teise lõigu alusel valikuõiguse kohaldamisala või selle kasutamise üksikasjaliku korra kehtestamisel üldse pädevad täielikult välistama enne valikuõiguse kasutamist teostatud kinnisvarainvesteeringutelt tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse, kui on möödunud kuus kuud kinnisasja kasutuselevõtmisest.

65. Liikmesriigid võivad neis raamides sätestada küll avalduse esitamise korra ja näha ette nõusolekumenetluse, [20] samuti sätestada, et kinnisvara üürile ja rendile andmine maksustatakse käibemaksuga alles pärast avalduse esitamist ja et seda ei käsitleta maksustatava käibena ka tagasiulatuvalt. Enne valikuõiguse kasutamist teostatud kinnisvarainvesteeringutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise täielik välistamine, liiatigi mahaarvamise korrigeerimise teel, ei tähenda minu arvates enam kinnisvara üürile ja rendile andmise maksustamist või selle suhtes kasutatava õiguse kohaldamisala ega kasutamise üksikasjalikku korda.

66. Isegi kui oletada, et seda erandit saab pidada valikuõiguse kohaldamisala piiramiseks või selle kasutamise üksikasjalikuks

17 — 3. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-381/97: Belgocodex (EKL 1998, lk I-8153, punkt 16) ja 19. jaanuari 1982. aasta otsus kohtuasjas 8/81: Becker (EKL 1982, lk 53, punkt 38).

18 — Eespool 17. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-381/97, punktid 16 ja 17.

19 — Vt samas, punkt 17.

20 — Vt selle kohta 9. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-269/03: Objekt Kirchberg (EKL 2004, lk I-8067, punkt 23).

korraks kuuenda direktiivi artikli 13 C osa lõike 2 tähenduses, tuleb siiski kontrollida, kas see üksikasjalik kord võimaldab valikuõigust rakendada mahaarvamise õigust ülemäära kahjustamata. [21]

67. Seejuures tuleb silmas pidada, et käibemaksusüsteemi põhielement on see, et igasuguse käibe puhul kuulub tasumisele käibemaks, millest on maha arvatud käibemaks, mis koormab vahetult kaupade ja teenuste erinevaid kuluelemente. [22]

68. Leian, et seda arvesse võttes on liikmesriigil kaalutlusõigus mitte anda maksustamise suhtes valikuõiguse kasutamisele tagasiulatuvat jõudu, kui sisendkäibemaksu ei ole võimalik valikuõiguse kasutamisele eelnenud perioodi eest tagasiulatuvalt maha arvata. Seevastu tundub mulle, et tegemist on mahaarvamisõiguse ülemäärase piiramisega, mis on vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega, kui puudub isegi võimalus maha arvata enne valikuõiguse kasutamist teostatud kinnisvarainvesteeringutelt tasutud käibemaksu valikuõiguse kasutamisele järgnenud korrigeerimisperioodil, seda kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 2 sätestatud korrigeerimise ulatuses.

21 — Vt samas, punkt 24.

22 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas 268/83, punkt 16.

69. Sellest lähtuvalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata kolmandale küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 13 C osa teist lõiku ei saa tõlgendada nii, et liikmesriik, kes annab oma maksukohustuslastele kinnisasja rendile andmise maksustamise suhtes valikuõiguse, võib enne kinnisasja rendile andmise maksustamise avalduse esitamist kinnisvarainvesteeringutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise täielikult välistada juhul, kui avaldust ei esitata kuue kuu jooksul.

VII. Neljas eelotsuse küsimus

70. Neljanda küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes annab oma maksukohustuslastele kinnisasja rendile andmise maksustamise suhtes valikuõiguse, võib enne kinnisasja rendile andmise maksustamise avalduse esitamist kinnisvarainvesteeringutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise täielikult välistada juhul, kui avaldust ei esitata kuue kuu jooksul.

A. *Poolte argumendid*

71. *Soome valitsuse* arvates lubab kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 liikmesriikidel piirata kinnisvarainvesteeringutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ja nimelt sellises ulatuses, et see on, nagu käesoleval juhul AVL-i puhul, täielikult välistatud. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on kuuenda direktiiviga vastuolus ainult sellised välistused, mis hõlmavad kõiki kaupu või teenuseid üldiselt.

72. *Uusikaupunki* ja *komisjon* on seevastu seisukohal, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 ei ole käesoleval juhul kohaldatav. Soome käibemaksuseaduse sätted välistavad pigem sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kuuenda direktiivi artikli 20 kohaselt, mitte sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kuuenda direktiivi artikli 17 kohaselt.

73. *Itaalia valitsus* tugineb teise eelotsuse küsimuse kohta tehtud märkustele. Nii andvat AVL-i § 106 maksukohustuslastele sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, mida direktiiv tegelikult ette ei näe. Järelikult on kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 kohaldatav ainult mahaarvamisõiguse piiramise, mitte selle laiendamise korral ja ei oma seetõttu käesolevas asjas tähtsust.

B. *Õiguslik hinnang*

74. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaselt võivad liikmesriigid „eespool nimetatud eeskirjade jõustumiseni säilitada erandid", mis sisalduvad direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides. Selles lõigus nimetatud erandite mõiste on seotud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimeses lõigus sätestatuga. [23]

75. See säte näeb ette nõukogu poolt eeskirjade kehtestamise selle kohta, „millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks". Nimetatud sätte teise lause kohaselt ei tohi mingil juhul „lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele".

23 — Vt 18. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-43/96: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 1998, lk I-3903, punktid 17 ja 18).

76. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimene lõik puudutab seega teatud kulukategooriaid või -liike, ja esmajoones — kuid mitte ainult — selliseid kulusid, mis ei ole rangelt majanduskulud. [24]

77. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 kujunemist mõjutas esiteks asjaolu, millele komisjon oma ettepaneku põhjenduses on viidanud, et teatud kulusid, ka siis, kui need tekivad tavalise majandustegevuse raames, on raske jaotada selle järgi, kas need tekivad majandustegevuses või isiklikuks tarbeks kasutamisel; teiseks tuleb märkida, et liikmesriigid ei jõudnud kuuenda direktiivi vastuvõtmisel kokkuleppele reisijateveo kulude osas. [25]

78. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud liikmesriikide õigus tähendab seega, et liikmesriigid võivad esialgu säilitada mahaarvamise erandid teatud kululiikide puhul, mis kuuluvad nõukogu poolt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimese lõigu alusel vastuvõetavate eeskirjade kohaldamisalasse.

79. Leian seetõttu nagu komisjon ja Uusikaupunki, et nimetatud sättes käsitletud „mahaarvamise erandid" ei oma käesolevas asjas tähtsust ning sellele ei saa seega tugineda käsitletava sisendkäibemaksu mahaarvamise välistamise põhjendamisel. AVL-i kohaselt ei ole kinnisvarainvesteeringud, nagu ehituskulud ja kinnisasjaga seotud ostud, põhimõtteliselt sellised kululiigid, mida ei või maha arvata. AVL-i § 102 lõike 1 esimene lõik näeb ette võimaluse maha arvata käibemaks kinnisasjadega seotud investeeringutelt tingimusel, et kaubad või teenused omandatakse maksustatava tegevuse tarbeks perioodil, mil see tegevus toimub. Käibemaksu mahaarvamise täielik välistamine puudutab käesoleval juhul üksnes enne avalduse esitamist tasutud käibemaksu niivõrd, kui maksustamise avaldust ei ole esitatud kuue kuu jooksul kinnisasja kasutuselevõtmisest. Nagu nähtub minu märkustest esimese kolme eelotsuse küsimuse kohta, on kõne all esmajoones sätted, mis puudutavad mahaarvamise korrigeerimist kuuenda direktiivi artikli 20 kohaselt, mitte sätted, mis puudutavad käibemaksu mahaarvamist sama direktiivi artikli 17 kohaselt.

80. Tuginedes eelnevale, tuleb minu arvates neljandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 ei saa tõlgendada nii, et liikmesriik, kes annab oma maksukohustuslastele kinnisasja rendile andmise maksustamise suhtes valikuõiguse, võib enne

24 — Vt selle kohta ka kohtujurist Jacobsi 13. novembri 1997. aasta ettepanek kohtuasjas C-43/96 (eespool 23. joonealuses märkuses viidatud otsus), punkt 12.

25 — Vt eespool 23. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-43/96, punkt 19.

kinnisasja rendile andmise maksustamise avalduse esitamist kinnisvarainvesteeringutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise täielikult välistada juhul, kui avaldust ei esitata kuue kuu jooksul.

82. *Komisjon* ei pea kohtuotsuse ajalise mõju piiramist põhjendatuks. Komisjon kinnitab siiski, et Soomes kehtivat korda arutati kahel istungil 1995. aastal. Mõned liikmesriigid sellel istungil väljendasid kahtlust, kas Soomes kehtiv sisendkäibemaksu mahaarvamise kord on kapitalikaupade puhul kooskõlas ühenduse õigusnormidega. Soome valitsusele pidi teada olema, et komisjoni arvates ei olnud Soomes kehtiv kord kooskõlas kuuenda direktiiviga.

VIII. Käesoleva kohtuotsuse ajalise mõju piiramine

A. *Poolte argumendid*

81. *Soome valitsus* palub Euroopa Kohtul juhul, kui viimane ei nõustu tema põhjendustega, piirata käesoleva kohtuotsuse ajalist mõju selle väljakuulutamisjärgsele perioodile. Ta viitab käsitletavate sätete ebaselgusele ja praktilistele raskustele, mida põhjustaks kohtuotsuse tagasiulatuv kohaldamine. Soome valitsus rõhutas kohtuistungil, et oli toiminud heas usus. Ta tõi seejuures esile, et Soomes kehtestatud korda arutati 1995. aastal käibemaksukomisjoni istungitel ning ei komisjon ega teised liikmesriigid esitanud selle korra vastu vastuväiteid.

B. *Õiguslik hinnang*

83. Kõigepealt tuleb viidata sellele, et tõlgendus, mille väljakujunenud kohtupraktika kohaselt Euroopa Kohus talle EÜ artikliga 234 antud pädevust kasutades ühenduse õigusnormile annab, selgitab ja täpsustab selle sätte tähendust ja ulatust, nagu seda peab või oleks pidanud mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise hetkest. Sellest järeldub, et taoliselt tõlgendatud õigusnormi võib ja peab kohus kohaldama isegi õigussuhetele, mis on tekkinud ja rajatud enne tõlgendamistaotluse kohta tehtud otsust, kui on täidetud kõik muud tingimused, mis

lubavad vaidlust selle sätte kohaldamise üle pädevates kohtutes arutada. [26]

84. Väljakujunenud kohtupraktika järgi võib Euroopa Kohus üksnes ühenduse õiguskorra lahutamatuks osaks olevale õiguskindluse põhimõttele tuginedes erandlikult otsustada piirata huvitatud isikute võimalust tugineda sättele, mida kohus on tõlgendanud selliselt, mis seab kahtluse alla heas usus rajatud õigussuhted. [27]

85. Euroopa Kohus on sellist lahendust kasutanud vaid väga täpselt määratletud asjaoludel, kui ühelt poolt oli olemas raskete majanduslike tagasilöökide tekkimise oht, mis tulenes eelkõige arvatavalt seaduslikult kehtivate õigusnormide baasil heas usus loodud õigussuhete suurest arvust, ja kui teiselt poolt ilmnes, objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus ühenduse õigusnormide reguleerimisala suhtes, mis võis olla tingitud ka teiste liikmesriikide või komisjoni sarnasest käitumisest, viis selleni, et üksikisikud ja siseriiklikud ametiasutused tegutsesid ühenduse õigusnormidele vastaselt. [28]

86. Kohtuotsuse ajalise mõju piiramine Euroopa Kohtu poolt sõltub seega sellest, kas on täidetud kaks tingimust, s.o raskete majanduslike tagasilöökide olemasolu ja huvitatud isikute heausksus. [29]

87. Käesolevas asjas tuleb sedastada, et Soome valitsus tugineb üksnes praktilistele raskustele, millega peab arvestama kohtuotsuse ajalise mõju piiramata jätmisel, jättes üksikasjalikumalt täpsustamata, et kohtuotsus põhjustaks raskete majanduslike tagasilöökide tekkimise.

88. Silmas pidades asjaolu, et Euroopa Kohus kasutab kohtuotsuse ajalise mõju piiramise võimalust vaid erandjuhtudel, leian, et see läheks liiga kaugele, kui käesolevas asjas olemasolevatele ebamäärastele

26 — Vt mh minu 8. juuli 2004. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades C-453/02 ja C-462/02: Linneweber ja Akritidis, ettepaneku punkt 60, ning neis kohtuasjades 17. veebruaril 2005. aastal tehtud otsus (EKL 2005, lk I-1131, punkt 41), samuti 11. augusti 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-367/93–C-377/93: Roders jt (EKL 1995, lk I-2229, punkt 42) ja 3. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-347/00: Barreira Pérez (EKL 2002, lk I-8191, punkt 44).

27 — Vt 23. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-104/98: Buchner jt (EKL 2000, lk I-3625, punkt 39) ja eespool 26. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Barreira Pérez , punkt 45.

28 — 20. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-184/99: Rudy Grzelczyk (EKL 2001, lk I-6193, punkt 53) ja 15. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-209/03: Bidar (EKL 2005, lk I-2119, punkt 69).

29 — Vt selle kohta 13. detsembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-481/99: Heiniger (EKL 2001, lk I-9945, punkt 52).

pidepunktidele tuginedes nõustuda sellega, et Soome valitsus toimis heas usus.

89. Komisjoni esitatud osalt vastuoluline teave ja Soome valitsuse argumendid, mis neid vastuolusid ei kõrvalda, ei luba kindlalt sedastada, millised olid käibemaksukomitee konsultatsioonide tulemused. Asjasse ei too selgust ka komisjoni poolt nõudmisel esitatud istungi protokoll. Mõningase kindlusega võib sedastada üksnes seda, et Soomes kehtiva korra arutelu on aset leidnud ja mõned liikmesriigid on ilmselt väljendanud selle suhtes kahtlusi. See on tõenäoliselt tingitud ka nende istungite „avatud" iseloomust, kus komisjoni sõnul arutatakse vabalt mitmesuguseid teemasid. Minu arvates on aga selleks, et põhjendada liikmesriigi valitsuse heausksust siseriiklike õigusnormide ühenduse õigusnormidega kooskõla küsimuses, nõutavad ühemõttelisemad faktid kui komisjoni või teiste liikmesriikide poolt sellelaadsetes aruteludes väidetavalt esitamata jäetud vastuväited. Vastasel korral muudetaks Euroopa Kohtu otsuste mõju suurel määral kaheldavaks ja seataks sõltuvusse asjaoludest, mida on Euroopa Kohtul peaaegu võimatu kindlaks teha või kontrollida.

90. Käesolevat juhtumit tuleb eristada juhtumist, mida kohtujurist Jacobs käsitles oma ettepanekus kohtuasjas Banca di Popolare di Cremona, mille puhul liikmesriigi heausksus põhines eelkõige komisjoni pädeva peadirektori poolt allkirjastatud ja selgelt koostatud kirjal [30].

91. Neil põhjustel puudub minu arvates käesolevas asjas alus piirata kohtuotsuse ajalist mõju. [31]

IX. Kohtukulud

92. Soome valitsuse, Itaalia valitsuse ja komisjoni märkuste esitamisega seotud kulusid ei hüvitata. Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus.

30 — Kohtujurist Jacobsi 17. märtsi 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-475/03: Banca Popolare di Cremona (EKL 2006, lk I-9373), punkt 80.

31 — Seetõttu ei ole siinkohal vajadust arutada ajalise mõju piiriks sobiva ajahetke küsimust, mida kohtujurist Jacobs on käsitlenud oma ettepanekus eespool 30. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas C-475/03.

X. Ettepanek

93. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriikidel on kohustus sätestada kapitalikaupade puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine, kui selle artikli lõikest 5 ei tulene teisiti.

2. Kuuenda direktiivi artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et korrigeerimine on kohaldatav ka siis, kui kapitalikaup, käesoleval juhul kinnisvara, oli kõigepealt kasutusel maksuvabas tegevuses, mille puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus puudub, ja hiljem maksustatavas tegevuses.

3. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 C osa teist lõiku ning artikli 17 lõiget 6 ei saa tõlgendada nii, et liikmesriik, kes annab oma maksukohustuslastele kinnisasja rendile andmise maksustamise suhtes valikuõiguse, võib enne kinnisasja rendile andmise maksustamise avalduse esitamist kinnisvarainvesteeringutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise täielikult välistada juhul, kui avaldust ei esitata kuue kuu jooksul alates kinnisasja kasutusele võtmisest.