YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

30 päivänä maaliskuuta 2006 *

Asiassa C-184/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt 16.4.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 19.4.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

Uudenkaupungin kaupunki,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit K. Schiemann (esittelevä tuomari), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues ja E. Levits,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 22.6.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Uudenkaupungin kaupunki, edustajanaan asianajaja M. Pikkujämsä,

– Suomen hallitus, asiamiehinään T. Pynnä ja E. Bygglin,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato P. Gentili,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään L. Ström van Lier ja I. Koskinen,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.9.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), 13 artiklan C kohdan toisen alakohdan, 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan ja 20 artiklan tulkintaa.

2 Ennakkoratkaisupyyntö koskee erityisesti kysymystä siitä, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan myönnettävä oikeus oikaista investointitavaroiden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä tilanteessa, jossa kiinteistö on ensin otettu käytettäväksi verottomassa liiketoiminnassa ja sitä on sitten alettu käyttää verollisessa liiketoiminnassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan C kohdassa tarkoitetun valintaoikeuden käyttämisen jälkeen.

3 Tämä pyyntö on esitetty sellaisen valituksen käsittelyn yhteydessä, jonka Uudenkaupungin kaupunki on tehnyt Helsingin hallinto-oikeuden päätöksestä, jolla viimeksi mainittu hylkäsi valituksen, jonka Uudenkaupungin kaupunki oli tehnyt Lounais-Suomen veroviraston kahdesta päätöksestä, jotka koskivat tämän kaupungin tekemiä arvonlisäveron vähennysten oikaisua ja palauttamista koskevia hakemuksia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudes arvonlisäverodirektiivi

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 ja 7 kohdan sanamuoto on seuraava:

"6. Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten.

7. Jäsenvaltiot voivat rinnastaa vastikkeelliseen luovutukseen:

a) yrityksen tuottamien, rakentamien, louhimien, jalostamien, ostamien tai maahantuomien tavaroiden ottamisen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön, jos tällaisten tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei olisi oikeuttanut arvonlisäveron täyteen vähennykseen;

b) tavaroiden ottamisen käyttöön verovelvollisen toimesta verottoman liiketoiminnan tarkoituksiin, jos näiden tavaroiden hankkiminen tai a kohdan mukainen käyttöönotto oikeuttivat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

c) lukuun ottamatta 8 kohdassa tarkoitettuja tapauksia verovelvollisen tai tämän oikeudenomistajien harjoittaman tavaroiden hallussapidon verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, jos tavaroiden hankkiminen tai a kohdan mukainen käyttöönotto oikeuttivat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen."

5 Saman direktiivin 6 artiklan 2 ja 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"2. Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

Jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen.

3. Jäsenvaltiot voivat, kilpailun vääristymisen estämiseksi ja noudattaen 29 artiklassa tarkoitettua neuvottelumenettelyä, rinnastaa vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin verovelvollisen yrityksensä tarpeita varten suorittaman palvelun, jos palvelu toisen verovelvollisen suorittamana ei oikeuttaisi arvonlisäveron täysimääräiseen vähennykseen."

6 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta kiinteän omaisuuden vuokraus. Mainitun direktiivin 13 artiklan C kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Kyseisen artiklan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin rajoittaa valintaoikeuden laajuutta ja säätää mainitun valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.

7 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklassa, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", säädetään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäver[on], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –

6. Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä."

8 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuja yhteisön säännöksiä ei vielä ole, koska neuvostossa ei ole päästy sopimukseen kustannuksista, jotka on mahdollista jättää arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle.

9 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 ja 2 kohdassa täsmennetään tiettyjä vaatimuksia, jotka liittyvät vähennysoikeuden käyttöä koskeviin yksityiskohtaisiin sääntöihin. Kyseisen artiklan 3 kohdassa säädetään tältä osin, että jäsenvaltioiden on säädettävä niistä edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, joiden mukaisesti verovelvollinen voidaan oikeuttaa tekemään vähennys, jota hän ei ole tehnyt 1 ja 2 kohdan säännösten mukaisesti.

10 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artikla, jonka otsikko on "Vähennysten oikaiseminen", sisältää seuraavat säännökset:

"1. Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu; oikaisua ei kuitenkaan suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien osalta eikä asianmukaisesti toteen näytetyn tai todetun tuhoutumisen, hävikin tai varkauden osalta eikä 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen osalta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien sekä varkauden osalta.

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen.

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

– –

4. Jäsenvaltiot voivat 2 ja 3 kohtaa sovellettaessa

– määritellä investointitavaran käsitteen,

– täsmentää tarkistuksessa huomioon otettavan veron määrää,

– toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet, joilla estetään oikaisusta aiheutuva perusteeton hyöty,

– sallia hallinnollisia yksinkertaistuksia.

5. Jos 2 ja 3 kohdan soveltaminen johtaisi jäsenvaltiossa merkityksettömään lopputulokseen, tämä jäsenvaltio voi, ottaen huomioon veron kokonaisvaikutuksen kyseisessä jäsenvaltiossa ja hallinnon yksinkertaistamistarpeen, olla soveltamatta niitä, jollei tämä johda kilpailun vääristymiseen ja noudattaen 29 artiklassa tarkoitettua neuvottelumenettelyä.

– –"

11 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 29 artiklalla on perustettu "neuvoa-antava arvonlisäverokomitea", joka koostuu jäsenvaltioiden ja komission edustajista ja jonka tehtävänä on tarkastella yhteisön arvonlisäverotusta koskevien säännösten soveltamiseen liittyviä kysymyksiä.

Kansallinen lainsäädäntö

12 Kiinteistönluovutusten verokohtelua koskevat säännökset sisältyvät arvonlisäverolain (30.12.1993/1501) 27–30 §:ään. Kyseisen lain 27 §:n 1 momentin mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta kiinteistöjen vuokrauksesta. Mainitun lain 30 §:n 1 momentissa verovelvolliselle annetaan mahdollisuus hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksen osalta sillä edellytyksellä, että kiinteistön käyttäjänä on

valtio tai että sitä käytetään jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, eli toisin sanoen verolliseen liiketoimintaan.

13 Arvonlisäverolain 33 §:n mukaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja myy kiinteistön tai ottaa sen muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, jos rakentamispalvelun tai kiinteistön hankinnasta on voitu tehdä vähennys tai jos rakentamispalvelu on itse suoritettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

14 Vähennysoikeutta koskevat säännökset sisältyvät arvonlisäverolain 102–118 §:ään. Verovelvollinen saa yleistä vähennysoikeutta koskevan 102 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. Arvonlisäverolain 106 §:ssä, joka koskee rakentamispalvelusta suoritetun veron vähentämistä, säädetään, että kiinteistönhaltija, joka on hakeutunut verovelvolliseksi kyseisen lain 30 §:ssä tarkoitetulla tavalla, saa lähtökohtaisesti tehdä mainitun lain 102 §:ssä tarkoitetun vähennyksen ennen hakemuksen tekemistä verollista kiinteistönluovutusta varten ostamastaan palvelusta tai tavarasta.

15 Sellaisen arvonlisäveron vähentäminen, joka on maksettu ennen verovelvolliseksi hakeutumista tehdyistä kiinteistöinvestoinneista, on kuitenkin mahdollista ainoastaan, jos verovelvolliseksi on hakeuduttu kuuden kuukauden kuluessa asianomaisen kiinteistön käyttöönotosta. Arvonlisäverolain mukaan kiinteistön hankintaan sekä sen uudisrakentamiseen ja perusparantamiseen liittyvien vähennysten oikaiseminen tai muu tarkistaminen verovelvollisen eduksi ei ole mahdollista silloin, kun verovelvolliseksi hakeutumista koskeva hakemus on tehty edellä mainitun määräajan päätyttyä ja kun kyse on tilanteesta, jossa kiinteistö on ensin otettu käytettäväksi arvonlisäverottomassa liiketoiminnassa ja jossa sitä on myöhemmin alettu käyttää verollisessa liiketoiminnassa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Uudenkaupungin kaupunki perusparansi omistamansa kiinteistön ja vuokrasi kyseiseen rakennukseen kuuluvia tiloja Suomen valtiolle osaksi 1.6.1995 alkaen ja osaksi 1.9.1995 alkaen. Kaupunki myös vuokrasi rakentamansa teollisuushallin arvonlisäverovelvolliselle yritykselle 31.8.1995. Näiden kahden hankkeen kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron kokonaismäärä oli 2 206 224 Suomen markkaa.

17 Uudenkaupungin kaupunki toimitti 4.4.1996 arvonlisäverolain 30 §:n nojalla Turun lääninverovirastoon hakemuksen, jossa se pyysi saada hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi niiden kahden kiinteistön vuokraamisesta, joista on kyse pääasiassa. Veroviranomaiset hyväksyivät hakemuksen sen tekemispäivästä alkaen, koska sitä ei ollut tehty arvonlisäverolain 106 §:ssä säädetyssä kuuden kuukauden määräajassa kiinteistöjen käyttöönotosta.

18 Uudenkaupungin kaupunki toimitti 8.9.1998 ja 30.3.2000 Lounais-Suomen verovirastoon hakemukset, joissa se pyysi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan nojalla kyseistä viranomaista oikaisemaan ja osaksi palauttamaan sen arvonlisäveron määrän, joka rakennus- ja perusparannustöiden osalta oli maksettu vuosina 1996–1999. Määrä, jonka palauttamista haettiin, oli 1 651 653 markkaa säädettyine korkoineen.

19 Lounais-Suomen verovirasto hylkäsi 3.5.2000 tekemillään päätöksillä kyseiset hakemukset sillä perusteella, että rakennus- ja perusparannustöiden osalta maksetun arvonlisäveron vähentäminen olisi arvonlisäverolain 106 §:n mukaan ollut mahdollista vain, jos arvonlisäverovelvolliseksi olisi hakeuduttu kuuden kuukauden kuluessa kiinteistöjen käyttöönotosta.

20 Uudenkaupungin kaupunki valitti Helsingin hallinto-oikeuteen ja vaati kyseisten päätösten kumoamista, mutta valitus hylättiin. Pääasian valittaja valitti näin ollen kyseisestä tuomiosta korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

21 Korkein hallinto-oikeus nostaa esille kysymyksen siitä, ovatko ne edellytykset, jotka arvonlisäverolaissa asetetaan arvonlisäveron vähentämiselle, ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa niiltä osin kuin Suomen oikeuden mukaan on mahdotonta oikaista arvonlisäveron vähennyksiä kiinteistön vuokrauksen osalta tilanteessa, jossa kyseinen kiinteistö on ensin otettu käytettäväksi arvonlisäverosta vapautetussa liiketoiminnassa ja sitä on myöhemmin alettu käyttää arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa, ellei arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumista koskevaa hakemusta ole tehty kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta.

22 Korkein hallinto-oikeus pitää asiassa riidattomana, että Uudenkaupungin kaupunki on perusparannukseen ja uudisrakentamiseen liittyviä hankintoja tehdessään toiminut verovelvollisen ominaisuudessa ja että hankinnat on tehty Uudenkaupungin taloudellista toimintaa varten.

23 Korkein hallinto-oikeus on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 20 artiklaa tulkittava niin, että artiklan mukainen vähennysten tarkistaminen on investointitavaroiden osalta jäsenvaltiolle pakollinen, ellei artiklan 5 kohdasta muuta johdu?

2) Onko [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 20 artiklaa tulkittava niin, että artiklan mukaista vähennysten tarkistamista on sovellettava myös silloin, kun

investointitavaraa, tässä tapauksessa kiinteistöä, on ensin käytetty verottomassa toiminnassa, jolloin vähennystä ei ole voitu alun perin tehdä lainkaan, ja vasta myöhemmin oikaisukauden aikana verollisessa toiminnassa?

3) Voidaanko [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 13 artiklan C kohdan 2 alakohtaa tulkita niin, että jäsenvaltio voi rajoittaa kiinteistöinvestointiin liittyvien hankintojen vähennysoikeutta Suomen arvonlisäverolaissa säädetyin tavoin, jolloin vähennysoikeus estyy kokonaan tämän asian kaltaisissa tilanteissa?

4) Voidaanko [kuudennen arvonlisäverodirektiivin] 17 artiklan 6 kohdan 2 alakohtaa tulkita niin, että jäsenvaltio voi rajoittaa kiinteistöinvestointiin liittyvien hankintojen vähennysoikeutta Suomen arvonlisäverolaissa säädetyin tavoin, jolloin vähennysoikeus estyy kokonaan tämän kaltaisissa tilanteissa?"

Ensimmäinen kysymys

24 Aluksi on muistutettava, että kuudennella arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän logiikan mukaan sellaiset ostoihin sisältyvät verot, jotka verovelvollinen on maksanut verollisiin liiketoimiinsa käyttämistään tavaroista ja palveluista, voidaan vähentää. Ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on sidoksissa myöhemmistä myyntitoimista maksettavien verojen suorittamiseen. Silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää. Sitä vastoin siinä tapauksessa, että tavaroita tai palveluja käytetään verollisten liiketoimien suorittamiseen, niihin liittyviin ostoihin sisältyvän veron vähentäminen on välttämätöntä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

25 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklassa säädetty oikaisukausi mahdollistaa sen, että vältetään vähennysten laskemisessa esiintyvät epätäsmällisyydet tai verovelvolliselle koituvat perusteettomat edut tai aiheutuvat haitat muun muassa silloin, kun vähennysten määrän määräytymisessä alun perin huomioon otetuissa tekijöissä tapahtuu muutoksia ilmoituksen jättämisen jälkeen. Tällaiset muutokset ovat huomattavan todennäköisiä investointitavaroiden osalta, joita usein käytetään useita vuosia, joiden aikana niiden käyttötarkoitus saattaa muuttua. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädetään näin ollen viiden vuoden oikaisukaudesta, jota voidaan kiinteistöjen osalta pidentää 20 vuoteen ja jonka aikana peräkkäisten vähennysten suuruus voi vaihdella.

26 Vähennysten oikaisua koskeva järjestelmä on olennainen osa kuudennella arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otettua järjestelmää, koska sen tarkoituksena on varmistaa vähennysten oikeellisuus ja näin ollen verorasituksen neutraliteetti. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 2 kohta, joka koskee käsiteltävänä olevan asian kannalta merkityksellisiä investointitavaroita, on lisäksi laadittu sanamuodoin, jotka eivät jätä sijaa minkäänlaiselle epäilykselle sen pakottavasta luonteesta.

27 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että koska vähennysoikeuden rajoituksia ja näin ollen myös vähennysten oikaisujen rajoituksia on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa, poikkeukset ovat sallittuja ainoastaan sellaisissa tapauksissa, joista nimenomaisesti säädetään kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä (ks. vastaavasti asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 27 kohta). Se, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 5 kohdassa säädetään hyvin täsmällisistä edellytyksistä, joiden on täytyttävä, jotta jäsenvaltio voi poikkeuksellisesti jättää soveltamatta saman artiklan 2 kohtaa, vahvistaa viimeksi mainitun säännöksen pakottavaa luonnetta. Tässä yhteydessä on todettava, että istunnossa tuli esille Suomen hallituksen ja komission välinen erimielisyys siitä, oliko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 29 artiklalla luotua komiteaa kuultu saman direktiivin 20 artiklan 5 kohdassa edellytetyllä tavalla, ja mikä oli tämän kuulemisen tulos. Kansallisen tuomioistuimen esittämien kysymysten tarkoituksena ei kuitenkaan selvästikään ole selvittää sitä, täyttyvätkö kyseisen poikkeussäännöksen soveltamisedellytykset käsiteltävänä olevassa asiassa.

28 Suomen hallitus on väittänyt, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 4 kohdassa sallitaan se, että jäsenvaltiot määrittelevät investointitavaroiden käsitteen, ja ettei rakennuspalvelujen suorittaminen välttämättä kuulu kyseisen käsitteen alaan; tältä osin on riittävää todeta, että kyseinen hallitus on myöntänyt, ettei mainittua ilmaisua ole mitenkään määritelty Suomen lainsäädännössä, koska kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 2–5 kohdassa säädettyä menettelyä ei ole saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei jäsenvaltio, joka ei ole saattanut tietyn direktiivin säännöksiä osaksi kansallista oikeusjärjestystään, voi vedota yhteisön jäsenvaltioiden kansalaisia vastaan sellaisiin rajoituksiin, joita kyseisten säännösten nojalla olisi voitu asettaa (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-6/90 ja C-9/90, Francovich ym., tuomio 19.11.1991, Kok. 1991, s. I-5357, Kok. Ep. XI, s. I-467, 21 kohta ja asia C-142/04, Aslanidou, tuomio 14.7.2005, Kok. 2005, s. I-7181, 35 kohta).

29 Lisäksi on todettava, että toisin kuin Suomen hallitus väittää, ostoihin sisältyvän veron vähennysten oikaiseminen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan mukaisesti ei ole pelkästään vaihtoehtoinen toimenpide saman direktiivin 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan – jotka koskevat verovelvollisen omaan käyttöönsä ottaman tavaran tai yksityistarkoituksiinsa suorittaman palvelun verotusta – soveltamiseen nähden, eikä jäsenvaltioilla ole minkäänlaista valinnanvaraa oikaisumekanismin täytäntöönpanon ja omaan käyttöön otettujen tavaroiden tai palvelujen verotusta koskevan mekanismin täytäntöönpanon osalta, koska molemmat ovat pakollisia.

30 Vaikka sekä 20 artikla että 5 ja 6 artikla ovat sanamuotonsa puolesta lähtökohtaisesti sovellettavissa tilanteessa, jossa tavaraa, jonka käyttö oikeuttaa vähennykseen, aletaan myöhemmin käyttää toimintaan, joka ei oikeuta vähennykseen, ja vaikka molemmat kyseisistä järjestelmistä johtaisivat tässä tilanteessa samaan taloudelliseen lopputulokseen (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-5337, 90 kohta), asia ei kuitenkaan ole näin käänteisessä tilanteessa, josta on kyse pääasiassa ja jossa tavaraa, jonka käyttö ei oikeuta vähennykseen, aletaan myöhemmin käyttää toiminnassa, joka oikeuttaa vähennykseen. Viimeksi mainitun tilanteen kannalta merkityksellinen oikeus oikaista vähennyksiä verovelvollisen hyväksi voi nimittäin perustua ainoastaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan säännöksiin eikä kyseisen direktiivin 5 ja 6 artiklan säännöksiin. Tällaisissa tilanteissa mainitun direktiivin

20 artiklan säännösten soveltaminen on näin ollen välttämätöntä riippumatta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 ja 6 artiklan soveltamisesta kansallisessa oikeudessa.

31 Sellaisissakin tilanteissa, joissa tavaran käyttötarkoitus vaihtuu vähennykseen oikeuttavasta käytöstä sellaiseen käyttöön, joka ei oikeuta vähennykseen, ja jossa näin ollen on olemassa vaara kyseisten säännösten päällekkäisyydestä, säännöksistä ei – toisin kuin Suomen hallitus on väittänyt – kuitenkaan seuraa sellaista ristiriitaa, jolla voitaisiin perustella se, ettei kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklassa säädettyä vähennysten oikaisujärjestelmää panna täytäntöön.

32 Suomen hallitus on istunnossa viitannut esimerkkitapauksena sellaiseen kiinteistöön, jota vuosi sen jälkeen, kun se on hankittu käytettäväksi verollisessa toiminnassa, aletaan käyttää ja käytetään verottomassa toiminnassa neljän seuraavan vuoden ajan. Suomen hallitus toteaa, että lähtökohtaisesti sekä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklaa että 5 artiklan 6 kohtaa ja 6 artiklan 2 kohtaa voidaan soveltaa tällaiseen tilanteeseen mutta että kyseisten artikloiden soveltaminen johtaisi erilaisiin ja keskenään yhteensovittamattomiin lopputuloksiin. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaisesti hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähennyksen oikaiseminen toisesta vuodesta alkaen johtaisi siihen, että vero olisi edelleen vähennettävissä 1/5 suuruisena eli kiinteistön ensimmäisen käyttövuoden suhdeluvun mukaisena. Kuudennen arvonlisäveron 5 artiklan 6 kohdan ja 6 artiklan 2 kohdan soveltaminen johtaisi sitä vastoin siihen, että kiinteistöä verotetaan sen täydestä arvosta silloin, kun sen käyttötarkoitus vaihtuu.

33 Tältä osin on aluksi todettava, että kyseisiä 5 artiklan 6 kohtaa ja 6 artiklan 2 kohtaa voidaan soveltaa ainoastaan sellaisessa tapauksessa, että kyseistä tavaraa aletaan käyttää yksityistarkoituksiin, mutta ei siinä tapauksessa, että kyseistä tavaraa aletaan käyttää verosta vapautetussa liiketoiminnassa.

34 Kyseisten säännösten sovellettavuus riippuu tässä tilanteessa siitä, onko verovelvollinen todellakin päättänyt siirtää kyseisen kiinteistön pysyvästi yksityiskäyttöönsä vai pitääkö hän päinvastoin mahdollisena kiinteistön tulevaa käyttöä yrityksensä tarpeisiin ja päättää näin ollen säilyttää sen osana liikeomaisuuttaan. Ensiksi mainitussa tilanteessa sovelletaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 6 kohtaa ja 6 artiklan 2 kohtaa ja viimeksi mainitussa saman direktiivin 20 artiklaa. Se, että verovelvollisella on mahdollisuus valita kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisen kannalta se, luetaanko tavaran yksityistarkoituksiin käytetty osa hänen liikeomaisuuteensa, perustuu vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön (ks. mm. asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995, Kok. 1995, s. I-2775, 20 kohta ja asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005, Kok. 2005, s. I-7037, 23 kohta). Suomen hallituksen mainitsemassa esimerkkitapauksessa minkäänlaista todellista ristiriitaa ei näin ollen esiinny.

35 Edellä esitettyjen näkökohtien nojalla ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklaa on tulkittava siten, että siinä asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus säätää arvonlisäveron vähennysten oikaisusta investointitavaroiden osalta, ellei kyseisen 20 artiklan 5 kohdasta muuta johdu.

Toinen kysymys

36 Toisen kysymyksen pyrkimyksenä on määrittää, onko kyseisen oikaisun kannalta merkitystä sillä, että kyseessä oleva toiminta oli alun perin verotonta ja että vähennykset olivat näin ollen kokonaisuudessaan poissuljettuja.

37 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 36 ja 37 kohdassa, oikaisumekanismin soveltaminen riippuu siitä, onko vähennysoikeus syntynyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan mukaisesti.

38 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan, jonka otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", 1 kohdan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Tämän vuoksi ainoastaan se ominaisuus, jossa yksityinen oikeussubjekti toimii tänä ajankohtana, voi olla perusteena vähennysoikeuden olemassaololle (em. asia Lennartz, tuomion 8 kohta).

39 Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi katsonut, että sen perusteella, mihin investointitavaraa on käytetty tai aiottu käyttää, määritellään ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on 17 artiklan nojalla oikeutettu, ja mahdollisten oikaisujen laajuus seuraavien kausien aikana mutta se ei vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen. Näin ollen se, että tavaraa käytetään välittömästi verollisiin liiketoimiin, ei sellaisenaan ole edellytys vähennysten oikaisujärjestelmän soveltamiselle (em. asia Lennartz, tuomion 15 ja 16 kohta).

40 Lopuksi on todettava, että toisin kuin Italian hallitus esittää, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan mukaista vähennyksen oikaisemista on sovellettava myös silloin, kun vähennysoikeuden muutos perustuu verovelvollisen vapaaehtoiseen valintaan, kuten kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan C kohdassa säädetyn valintamahdollisuuden käyttämiseen. Kyseisen valintamahdollisuuden käyttämisellä ei ole minkäänlaista merkitystä vähennysoikeuden syntymisen kannalta, koska kuten edellä on todettu, viimeksi mainitusta säädetään kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 1 kohdassa. Koska kiinteistön vuokrausta verotetaan sen jälkeen, kun verovelvollinen on käyttänyt mahdollisuutta hakeutua verovelvolliseksi, vähennysten oikaiseminen tulee tarpeelliseksi, jotta voidaan välttää hankintakustannusten kaksinkertainen verotus, ja näin on riippumatta siitä, että verotus seuraa verovelvollisen vapaaehtoisesta valinnasta.

41 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 3 kohdalla, johon Italian hallitus on viitannut, ei ole merkitystä tässä yhteydessä, koska kyseinen kohta koskee tilannetta, jossa verovelvollinen on jättänyt tekemättä sellaisia vähennyksiä, jotka hän olisi voinut tehdä, ja josta ei voi olla kysymys ennen kuin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan C kohdassa säädettyä valintamahdollisuutta on käytetty. Koska alkuperäisen vähennyksen suuruus on ollut nolla, verovelvollisen vähennysoikeus saa vasta kyseisen valintamahdollisuuden käyttämisen jälkeen sellaisen todellisen arvon, joka voi johtaa vähennyksen tekemiseen.

42 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklaa on tulkittava siten, että siinä säädettyä oikaisua voidaan soveltaa myös sellaisessa tilanteessa, jossa investointitavaraa on ensin käytetty verottomassa toiminnassa, joka ei oikeuta vähennykseen, ja sen jälkeen oikaisukauden aikana arvonlisäverollisessa toiminnassa.

Kolmas kysymys

43 Kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan C kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka antaa verovelvollisilleen oikeuden hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksen osalta, voi sulkea pois sellaisen arvonlisäveron vähennyksen, joka on maksettu ennen verovelvolliseksi hakeutumista tehdyistä kiinteistöinvestoinneista, silloin, kun verovelvolliseksi hakeutumista koskevaa hakemusta ei ole tehty kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta.

44 Kuten tämän tuomion 24 kohdassa on todettu, kuudennella arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän logiikan mukaan sellaiset ostoihin sisältyvät verot, jotka verovelvollinen on maksanut verollisiin liiketoimiinsa käyttämistään tavaroista ja palveluista, voidaan vähentää. Näin ollen on todettava, että mikäli verovelvollisilla on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla mahdollisuus hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksen osalta, tämän mahdollisuuden käyttäminen sisältää paitsi vuokrauksen verotuksen, myös sellaisten ostoihin sisältyvien verojen vähennyksen, jotka kyseisen kiinteistön osalta on maksettu.

45 Jäsenvaltiot voivat toki määritellä ne menettelylliset edellytykset, joilla verovelvollisuutta koskevaa valintaoikeutta on käytettävä, mikä sisältää mahdollisuuden säätää, että verottaminen alkaa vasta hakemuksen esittämisen jälkeen ja että ainoastaan kyseisen ajankohdan jälkeen ostoihin sisältyvien verojen vähennys tulee mahdolli-

seksi (asia C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, tuomio 9.9.2004, Kok. 2004, s. I-8067, 23 kohta). Tällaiset säännöt eivät kuitenkaan voi johtaa siihen, että rajoitetaan oikeutta tehdä verollisiin liiketoimiin liittyviä vähennyksiä tilanteessa, jossa valintaoikeutta on kyseisten sääntöjen mukaisesti käytetty pätevästi. Erityisesti on todettava, ettei kansallisten menettelysääntöjen soveltaminen saa johtaa siihen, että ajanjakso, jonka osalta vähennyksiä voidaan tehdä, rajataan lyhyemmäksi kuin se ajanjakso, josta kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädetään vähennysten oikaisua varten.

46 Lisäksi sellaisten vähennysten rajoittaminen, jotka liittyvät valintaoikeuden käyttämisen jälkeisiin verollisiin liiketoimiin, ei koskisi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan C kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua valintaoikeuden "laajuutta", vaan valintaoikeuden käyttämisen seurauksia. Kyseisessä säännöksessä ei näin ollen sallita sitä, että jäsenvaltiot rajoittavat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklassa säädettyä oikeutta vähennysten tekemiseen tai saman direktiivin 20 artiklaan perustuvaa mahdollisuutta vähennysten oikaisemiseen.

47 Kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan C kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio, joka antaa verovelvollisilleen oikeuden hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksesta, voi kyseisen säännöksen nojalla sulkea pois sellaisen arvonlisäveron vähennystä, joka on maksettu ennen kyseisen valintaoikeuden käyttämistä tehdyistä kiinteistöinvestoinneista, silloin, kun kyseisen valintaoikeuden käyttämistä koskevaa hakemusta ei ole tehty kuuden kuukauden kuluessa kyseisen kiinteistön käyttöönotosta.

Neljäs kysymys

48 Viimeisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka antaa verovelvollisilleen oikeuden hakeutua verovelvolliseksi

kiinteistön vuokrauksesta, voi kyseisen säännöksen nojalla sulkea pois sellaisen arvonlisäveron vähennyksen, joka on maksettu ennen kyseisen valintaoikeuden käyttämistä tehdyistä kiinteistöinvestoinneista, silloin, kun kyseisen valintaoikeuden käyttämistä koskevaa hakemusta ei ole tehty kuuden kuukauden kuluessa kyseisen kiinteistön käyttöönotosta.

49 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan syntyhistorian tarkastelu osoittaa, että sitä mahdollisuutta, joka jäsenvaltioille on annettu kyseisen säännöksen toisessa alakohdassa, sovelletaan ainoastaan vähennysoikeuden rajoitusten voimassa pitämiseen sellaisten kustannusluokkien osalta, jotka on määritelty viittaamalla hankitun tavaran tai palvelun luonteeseen, eikä viittaamalla kyseisen tavaran tai palvelun käyttötarkoitukseen tai -tapoihin (ks. vastaavasti asia C-305/97, Royscot ym., tuomio 5.10.1999, Kok. 1999, s. I-6671, 21–25 kohta).

50 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 79 kohdassa todennut, on ilmeistä, että arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään nimenomaisesti mahdollisuudesta vähentää kiinteistöihin liittyviin investointeihin, kuten rakennuskustannuksiin ja kyseisiin kiinteistöihin liittyviin hankintoihin, sisältyvä vero tietyin edellytyksin. Kyseessä oleva vähennyksen poissulkeminen niiltä osin kuin on kyse kustannuksista, joita on aiheutunut ennen arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumista, ei näin ollen kuulu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetyn poikkeuksen soveltamisalaan.

51 Neljänteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio, joka antaa verovelvollisilleen oikeuden hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksesta, voi kyseisen säännöksen nojalla sulkea pois sellaisen arvonlisäveron vähennystä, joka on maksettu ennen kyseisen valintaoikeuden käyttämistä tehdyistä kiinteistöinvestoinneista, silloin, kun kyseisen valintaoikeuden käyttämistä koskevaa hakemusta ei ole tehty kuuden kuukauden kuluessa kyseisen kiinteistön käyttöönotosta.

Tuomion ajallisten vaikutusten rajoittaminen

52 Suomen hallitus on pyytänyt, että yhteisöjen tuomioistuin siinä tapauksessa, ettei se hyväksyisi Suomen hallituksen esittämiä perusteita, rajoittaisi tämän tuomion ajalliset vaikutukset tuomion julistamisen jälkeiseen aikaan.

53 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkinnalla, jonka yhteisöjen tuomioistuin EY 234 artiklassa sille annettua toimivaltaa käyttäen antaa yhteisön oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään tarpeen vaatiessa kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että tuomioistuimet voivat ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua sääntöä myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyyntöä koskevaa tuomiota, jos edellytykset kyseisen oikeussäännön soveltamista koskevan asian käsittelylle toimivaltaisissa tuomioistuimissa muuten täyttyvät (ks. mm. asia 24/86, Blaizot, tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 379, Kok. Ep. IX, s. 339, 27 kohta ja asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995, Kok. 1995, s. I-4921, 141 kohta).

54 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on myös todettu, että yksityisillä on oikeus saada takaisin sellaiset verot tai maksut, jotka on peritty yhteisön oikeussääntöjen vastaisesti (ks. mm. asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983, Kok. 1983, s. 3595, Kok. Ep. VII, s. 373, 12 kohta ja yhdistetyt asiat C-192/95–C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997, Kok. 1997, s. I-165, 20 kohta).

55 Ainoastaan poikkeustapauksissa yhteisöjen tuomioistuin voi yhteisön oikeusjärjestykseen kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen rajoittaa kaikkien asianomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota sen tulkitsemaan oikeussääntöön vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistami-

seksi. Jotta tällainen rajoittava päätös voitaisiin tehdä, kahden olennaisen edellytyksen, eli asianomaisten vilpittömän mielen ja vakavien vaikeuksien uhan, on täytyttävä (asia C-57/93, Vroege, tuomio 28.9.1994, Kok. 1994, s. I-4541, 21 kohta ja asia C-402/03, Skov ja Bilka, tuomio 10.1.2006, Kok. 2006, s. I-199, 51 kohta).

56 Käsiteltävänä olevassa asiassa on todettava, että kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 87 kohdassa perustellusti todennut, Suomen hallitus vetoaa yksinomaan käytännön vaikeuksiin, joita olisi odotettavissa, mikäli tuomion vaikutuksia ei rajattaisi ajallisesti.

57 Tässä yhteydessä on myös huomautettava, että Suomen hallitus on ilmoittanut vedonneensa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 5 kohdassa säädettyyn poikkeukseen. Kyseisen säännöksen soveltamisen edellytyksenä olisi kuitenkin jo sen sanamuodonkin mukaan muun muassa se, että vähennysten oikaisujärjestelmän soveltaminen johtaisi "merkityksettömään lopputulokseen". Riippumatta siitä, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 29 artiklassa tarkoitettuja neuvotteluja käyty, voidaan todeta, että jo se, että Suomen hallitus vetoaa mainitun direktiivin 20 artiklan 5 kohtaan, on omiaan herättämään epäilyksiä sellaisten heijastusvaikutusten vakavuudesta, joita vähennysten oikaisujärjestelmän taannehtivasta soveltamisesta seuraisi.

58 Lisäksi voidaan todeta, että kuten tämän tuomion 26 kohdassa on jo mainittu, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 2 kohta, joka koskee kyseisten vähennysten oikaisua, on laadittu sanamuodoin, jotka eivät jätä sijaa minkäänlaiselle epäilykselle sen pakottavasta luonteesta. Suomen hallituksen väite siitä, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin asiaa koskevat säännökset olisivat epäselviä ja johtaisivat epäselvyyteen niiden soveltamisen osalta, on näin ollen hylättävä.

59 Näin ollen tämän tuomion vaikutuksia ei ole aihetta rajoittaa ajallisesti.

Oikeudenkäyntikulut

60 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 20 artiklaa on tulkittava siten, että siinä asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus säätää arvonlisäveron vähennysten oikaisusta investointitavaroiden osalta, ellei kyseisen 20 artiklan 5 kohdasta muuta johdu.

2) Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388 20 artiklaa on tulkittava siten, että siinä säädettyä oikaisua voidaan soveltaa myös sellaisessa tilanteessa, jossa investointitavaraa on ensin käytetty verottomassa toiminnassa, joka ei oikeuta vähennykseen, ja sen jälkeen oikaisukauden aikana arvonlisäverollisessa toiminnassa.

3) **Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388 13 artiklan C kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio, joka antaa verovelvollisilleen oikeuden hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksesta, voi kyseisen säännöksen nojalla sulkea pois sellaisen arvonlisäveron vähennystä, joka on maksettu ennen kyseisen valintaoikeuden käyttämistä tehdyistä kiinteistöinvestoinneista, silloin, kun kyseisen valintaoikeuden käyttämistä koskevaa hakemusta ei ole tehty kuuden kuukauden kuluessa kyseisen kiinteistön käyttöönotosta.**

4) **Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio, joka antaa verovelvollisilleen oikeuden hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksesta, voi kyseisen säännöksen nojalla sulkea pois sellaisen arvonlisäveron vähennystä, joka on maksettu ennen kyseisen valintaoikeuden käyttämistä tehdyistä kiinteistöinvestoinneista, silloin, kun kyseisen valintaoikeuden käyttämistä koskevaa hakemusta ei ole tehty kuuden kuukauden kuluessa kyseisen kiinteistön käyttöönotosta.**

Allekirjoitukset