EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

30. märts 2006 *

Kohtuasjas C-184/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Korkein hallinto-oikeus'e (Soome) 16. aprilli 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. aprillil 2004, menetluses, mille algatas

Uudenkaupungin kaupunki,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud K. Schiemann (ettekandja), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues ja E. Levits,

kohtujurist: C. Stix-Hackl,
kohtusekretär: asekohtusekretär H. von Holstein,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. juuni 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

* Kohtumenetluse keel: soome.

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Uudenkaupungin kaupunki, esindaja: advokaat M. Pikkujämsä,

— Soome valitsus, esindajad: T. Pynnä ja E. Bygglin,

— Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: L. Ström van Lier ja I. Koskinen,

olles 15. septembri 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 13 C osa teise lõigu, artikli 17 lõike 6 teise lõigu ja artikli 20 tõlgendamist.

2 Peamiselt küsitakse seda, kas kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist tuleb lubada kuuendat direktiivi arvestades juhul, kui kinnisvara kasutati algselt maksust vabastatud tegevuses ning seejärel, pärast valikuõiguse kasutamist kuuenda direktiivi artikli 13 C osa mõttes, maksustatavas tegevuses.

3 Eelotsusetaotlus on esitatud apellatsioonkaebuse raames, mille Uudenkaupungin kaupunki (edaspidi „Uusikaupunki") esitas Helsingi hallinto-oikeuse (Helsingi halduskohus) otsuse peale, milles viimane jättis rahuldamata Uusikaupunki hagi Lounais-Suomen verovirasto (Edela-Soome maksukeskus) kahe otsuse kohta, mis puudutasid Uusikaupunki poolt esitatud mahaarvamise korrigeerimise ja käibemaksu tagasimaksmise taotlusi.

Õiguslik raamistik

Kuues direktiiv

4 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõiked 6 ja 7 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.

7. Liikmesriigid võivad tarnena tasu eest käsitada:

a) maksukohustuslase poolt sellise kauba oma majandustegevuse eesmärgil kasutamist, mis on nimetatud majandustegevuse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud, ostetud või imporditud, tingimusel et nimetatud kaubalt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks omandatud teiselt maksukohustuslaselt;

b) maksukohustuslase poolt kauba kasutamist mittemaksustatava tehingu tegemiseks, kui nimetatud kaubalt võis omandamisel või punkti a kohasel kasutamisel käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;

c) maksukohustuslase või tema õigusjärglaste poolt kauba säilitamist, kui nimetatud isik lõpetab maksustatava majandustegevuse ning nimetatud kaubalt võis omandamisel või punkti a kohasel kasutamisel käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata, välja arvatud lõikes 8 nimetatud juhtudel."

5 Sama direktiivi artikli 6 lõiked 2 ja 3 sätestavad:

„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.

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

3. Konkurentsi moonutamise vältimiseks ning arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võivad liikmesriigid teenuste osutamisena tasu eest käsitada maksukohustuslase teenusetarnet oma ettevõtja huvides, tingimusel et selliselt teenuselt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui selle osutaks teine maksukohustuslane."

6 Kohaldades kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b, vabastavad liikmesriigid käibemaksust kinnisvara rendile andmise. Selle direktiivi artikli 13 C osa kohaselt võivad liikmesriigid anda maksumaksjatele kinnisvara rendile andmise maksustamise suhtes valikuõiguse. Sama artikli teise lõigu kohaselt võivad liikmesriigid siiski piirata valikuõiguse kohaldamisala ja kehtestada selle kasutamise üksikasjaliku korra.

7 Kuuenda direktiivi artikkel 17 pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala" sätestab:

„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."

8 Tol hetkel ei olnud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimeses lõigus nimetatud ühenduse eeskirjad veel vastu võetud, kuna nõukogu ei olnud jõudnud kokkuleppele, milliste kulude suhtes võib käibemaksu mahaarvamise õiguse osas ette näha erandi.

9 Kuuenda direktiivi artikli 18 lõiked 1 ja 2 täpsustavad teatud nõudeid, mis puudutavad mahaarvamisõiguse kasutamise üksikasjalikke eeskirju. Selle artikli lõige 3 näeb selle kohta ette, et liikmesriigid määravad kindlaks tingimused ja protseduurid, mille kohaselt antakse maksukohustuslasele luba mahaarvamiseks muudel kui lõigetes 1 ja 2 sätestatud alustel.

10 Kuuenda direktiivi artikkel 20 pealkirjaga „Mahaarvamise korrigeerimine" sisaldab järgmisi 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.

[...]

4. Lõigete 2 ja 3 kohaldamisel võivad liikmesriigid:

— määratleda kapitalikauba mõiste,

— kehtestada korrigeerimisel arvessevõetava maksusumma,

— võtta vastu kohased meetmed tagamaks, et korrigeerimine ei too kaasa põhjendamatuid soodustusi,

— lubada halduskorda lihtsustada.

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.

[...]".

11 Kuuenda direktiivi artikliga 29 moodustatakse „käibemaksu nõuandekomitee", mis koosneb liikmesriikide ja komisjoni esindajatest, mille ülesandeks on ühenduse käibemaksusätete rakendamist käsitlevate küsimuste läbivaatamine.

Siseriiklikud õigusnormid

12 Kinnisasja rendile andmise maksustamine on sätestatud käibemaksuseaduse (arvonlisäverolaki, 30. detsembri 1993. aasta seadus nr 1501, edaspidi „AVL") §-des 27–30. Selle seaduse § 27 esimese lõigu kohaselt on kinnisasja rendile andmine käibemaksust vabastatud. Nimetatud seaduse § 30 esimene lõik annab maksuko-

hustuslastele kinnisasja rendile andmise maksustamise suhtes valikuõiguse tingimusel, et kinnisasja kasutab riik või seda kasutatakse pidevalt tegevustes, mille puhul tekib mahaarvamisõigus, st maksustatavate tegevuste raames.

13 AVL-i § 33 kohaselt käsitletakse uue ehitise või kinnisasja renoveerimise raames osutatud töid oma tarbeks mõeldud tarnena isegi siis, kui ettevõtja müüb kinnisasja või kasutab seda muul viisil kui see, mille puhul tekib mahaarvamisõigus, kui mahaarvamise aluseks oli teenuse osutamine või kinnisasja omandamine või kui teenust ennast osutati tehingute raames, mille puhul tekib mahaarvamisõigus.

14 Sätted mahaarvamisõiguse kohta on toodud AVL-i §-des 102–118. Selle seaduse üldist mahaarvamisõigust käsitleva § 102 lõike 1 esimese lõigu kohaselt võib maksukohustuslane maksustatava tegevuse raames maha arvata maksu, millega maksustatakse teise maksukohustuslase käest omandatud kaupa või teenust. Vastavalt AVL-i §-le 106, mis käsitleb mahaarvamist ehitusteenuse osutamise raames, võib kinnisasja omanik, kes taotles selle seaduse § 30 alusel enda käibemaksukohustuslasena registreerimist, põhimõtteliselt teostada nimetatud seaduse §-s 102 nimetatud mahaarvamist teenuste või kauba puhul, mille ta on omandanud selle kinnisasja maksustatava rendile andmise eesmärgil.

15 Enne maksustamise suhtes valikuõiguse teostamist ei ole käibemaksu mahaarvamine teostatud kinnisvarainvesteeringutelt siiski võimalik, välja arvatud juhul, kui see valik tehti kuue kuu jooksul alates kõnealuse kinnisasja kasutusele võtmisest. AVL ei luba renoveerimise, uue ehitise või kinnisasja omandamisega seotud mahaarvamist maksukohustuslase huvides üle vaadata või korrigeerida siis, kui maksukohustuslasena registreerimise taotlus esitati pärast eespool nimetatud tähtaja lõppemist ja kui kinnisasi oli enne maksustatavas tegevuses kasutamist algselt kasutusel käibemaksust vabastatud tegevuse raames.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Uusikaupunki renoveeris tema omanduses olevat kinnisasja ning andis ühe osa selle ruumidest Soome riigile rendile alates 1. juunist 1995 ja teise osa alates sama aasta 1. septembrist. Uusikaupunki andis alates 31. augustist 1995 samuti rendile tööstushoone, mille ta oli lasknud ehitada käibemaksukohustuslaseks olevale ettevõtjale. Nende kahe projekti kulud sisaldasid käibemaksu summas 2 206 224 Soome marka.

17 Uusikaupunki esitas 4. aprillil 1996 AVL-i § 30 alusel Turu lääninverovirasto'le (Turu piirkondlik maksukeskus) taotluse selle kohta, et ta registreeritaks käibemaksukohustuslaseks põhikohtuasjas kõnealuste kahe kinnisasja rendile andmise osas. Kuna taotlust ei esitatud kuue kuu jooksul alates kinnisasja kasutusele võtmisest, nagu näeb ette AVL-i § 106, rahuldas maksuamet selle perioodiks, mis hakkas kulgema alates nimetatud taotluse esitamisest.

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

19 Lounais-Suomen verovirasto jättis 3. mai 2000. aasta otsustega taotlused rahuldamata põhjusel, et AVL-i § 106 kohaldamisel on ehitus- ja renoveerimistööde raames tasutud käibemaksu mahaarvamine võimalik vaid siis, kui selle maksu suhtes maksukohustuse valimine toimus kuue kuu jooksul alates kinnisasja kasutusele võtmisest.

20 Uusikaupunki esitas Helsinkin hallinto-oikeus'ele nende otsuste tühistamiseks kaebuse, mis jäeti rahuldamata. Põhikohtuasja hageja esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Korkein hallinto-oikeus'ele (kõrgeim halduskohus).

21 Korkein hallinto-oikeus uurib, kas kuuenda direktiiviga on vastuolus AVL-iga käibemaksu mahaarvamisõiguse kasutamisele kehtestatud tingimused selles osas, milles Soome õiguse kohaselt on kinnisasja rendile andmise raames käibemaksu mahaarvamise korrigeerimine võimatu, kui kinnisasi oli enne maksustatavas tegevuses kasutamist algselt kasutusel käibemaksust vabastatud tegevuse raames, välja arvatud juhul, kui taotlus rendile andmise maksustamiseks oli esitatud kuue kuu jooksul pärast kinnisasja kasutusele võtmist.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on vaieldamatu, et Uusikaupunki tegutses kõnealuse renoveerimise ja uue ehitisega seotud omandamise raames maksukohustuslasena ning et omandamine toimus hageja majandustegevuse eesmärgil.

23 Neil asjaoludel otsustas Korkein hallinto-oikeus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] 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 [kuuenda direktiivi] artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et selles artiklis nimetatud mahaarvamise korrigeerimine on kohaldatav ka siis, kui kapitalikaup,

käesoleval juhul kinnisvara, oli kõigepealt kasutusel maksust vabastatud tegevuses, mille puhul oli mahaarvamine algselt täielikult välistatud, ja alles hiljem korrigeerimisperioodil oli see kasutusel käibemaksuga maksustatavas tegevuses?

3. Kas [kuuenda] 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 sellistes olukordades nagu käesolevas kohtuasjas see õigus täielikult puudub?

4. Kas [kuuenda] 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 sellistes olukordades nagu käesolevas kohtuasjas see õigus täielikult puudub?"

Esimene küsimus

24 Esiteks tuleb meenutada, et kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemi loogika kohaselt võib maha arvata maksukohustuslase poolt maksustatavate tehingute jaoks kasutatavate kaupade või teenuste suhtes kehtestatud makse. Maksude mahaarvamine on seotud maksu sissenõudmisega. Kui maksukohustuslase poolt omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või maksu sisse nõuda ega maha arvata. Seevastu juhul, kui kaupu või teenuseid kasutatakse maksustatavates tehingutes, võib neile kehtestatud maksu topeltmaksustamise vältimiseks maha arvata.

25 Kuuenda direktiivi artiklis 20 ette nähtud mahaarvamise korrigeerimisperiood võimaldab vältida mahaarvamise arvutamisel ebatäpsusi ja maksukohustuslasele põhjendamatute soodustuste või ebasoodsa olukorra tekkimist juhul, kui mahaarvamise summa kindlaksmääramisel algselt arvesse võetud asjaolud muutuvad eelkõige pärast deklaratsiooni esitamist. Taoliste muudatuste tõenäosus on eriti oluline kapitalikaupade puhul, mida kasutatakse sageli mitme aasta kestel, mille käigus võib nende kasutamise eesmärk muutuda. Seetõttu näeb kuues direktiiv näeb ette viieaastase korrigeerimisperioodi, mida võib kinnisvara puhul pikendada kahekümne aastani, mille jooksul võib toimuda üksteisele järgnevaid erineva suurusega mahaarvamisi.

26 Mahaarvamise korrigeerimissüsteem on kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemi oluline osa, kuna tema eesmärk on tagada mahaarvamise täpsus ja seega maksukoormuse neutraalsus. Pealegi on kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 2, mis puudutab põhikohtuasjas kõnealuseid kapitalikaupu, koostatud sõnastuses, mis ei jäta selle sisu kohustuslikkuse osas mingit kahtlust.

27 Muu hulgas tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast see, et kuna piiranguid mahaarvamisõigusele ja seega mahaarvamise korrigeerimisele tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi, võib erandeid teha üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel (vt selle kohta 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I-3795, punkt 27). Viimase sätte sisu kohustuslikkust tugevdab asjaolu, et kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 5 näeb ette väga täpsed tingimused, mis peavad olema täidetud selleks, et liikmesriik saaks erandkorras selle artikli lõike 2 kohaldamisest loobuda. Selles kontekstis tuleb esile tuua, et kohtuistungil väljendasid Soome valitsus ja komisjon eriarvamust küsimuse osas, kas kuuenda direktiivi artikliga 29 moodustatud komiteega konsulteerimine on sama direktiivi artikli 20 lõike 5 kohaselt toimunud ja milline oli selle tulemus. Siiski ei ole siseriikliku kohtu esitatud küsimuste eesmärk uurida, kas antud juhul on selle erandit kehtestava sätte kohaldamise tingimused täidetud.

28 Mis puutub Soome valitsuse argumenti, mille kohaselt võimaldab kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 4 liikmesriikidel määratleda kapitalikauba mõiste, mille alla ei pea tingimata kuuluma ehitusteenuste osutamine, siis piisab, kui sedastada, et see valitsus möönab, et Soome õiguses puudub selle väljendi definitsioon, kuna kuuenda direktiivi artikli 20 lõigetes 2–5 ette nähtud menetlust ei ole siseriiklikku õigusesse üle võetud. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et liikmesriik, kes ei ole täitnud oma kohustust võtta siseriiklikusse õiguskorda üle direktiivi sätted, ei või vaidluses kasutada ühenduse kodanike vastu nendest sätetest tulenevaid piiranguid (vt selle kohta 19. novembri 1991. aasta otsus kohtuasjades C-6/90 ja C-9/90: Francovich jt, EKL 1991, lk I-5357, punkt 21, ja 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-142/04: Aslanidou, EKL 2005, lk I-7181, punkt 35).

29 Vastupidi Soome valitsuse väidetule ei tähenda sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine kuuenda direktiivi artiklit 20 kohaldades üksnes sama direktiivi artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 — mis puudutavad maksukohustuslase poolt tema isiklikuks tarbeks kasutatava tarne või teenuste osutamise maksustamist — kohaldamise alternatiivi, ning liikmesriikidel ei ole seega mingit õigust valida korrigeerimismehhanismi ja isiklikuks tarbeks kasutatavate tarnete maksukohustuse ülevõtmise vahel, kuna mõlemad on kohustuslikud.

30 Kuigi nii artikkel 20 kui artiklid 5 ja 6 oleksid põhimõtteliselt nende vastava sõnastuse kohaselt kohaldatavad olukorras, mille puhul kaupa, mille kasutamisest tekib mahaarvamisõigus, kasutatakse seejärel nii, et sellest mahaarvamisõigust ei teki, ja kuigi neil kahel mehhanismil oleks sellises olukorras sama majanduslik mõju (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep, EKL 2004, lk I-5337, punkt 90), ei ole see siiski nii vastupidisel, põhikohtuasjas kõne all oleval juhul, mille puhul kaupa, mille kasutamise korral ei või maksu maha arvata, kasutatakse seejärel olukorras, mille puhul seda võib teha. Teisele olukorrale vastav maksukohustuslase huvides teostatav mahaarvamise korrigeerimise õigus võib põhineda üksnes kuuenda direktiivi

artikli 20 sätetel, mitte selle direktiivi artiklitel 5 ja 6. Sellistes olukordades on seega nimetatud direktiivi artikli 20 sätete kohaldamine vältimatu, sõltumata kuuenda direktiivi artiklite 5 ja 6 kohaldamisest siseriiklikus õiguses.

31 Isegi mis puudutab olukordi, milles kauba kasutamise eesmärk muutub mahaarvamisõigust andvast kasutamisest seda õigust mitteandvaks ning järelikult esineb nende sätete kattumise oht, ei tulene vastupidi Soome valitsuse väidetele neist mingit vastuolu, millega õigustada kuuenda direktiivi artiklis 20 ette nähtud mahaarvamise korrigeerimismenetluse rakendamata jätmist.

32 Soome valitsus tõi kohtuistungil näite maksukohustuslase tegevuse käigus omandatud kinnisasja kohta, mille ta omandas maksustatava tegevuse raames ja mis üks aasta pärast selle omandamist oli neljal järjestikusel aastal kasutusel maksust vabastatud tegevuses. Nimetatud valitsus märgib, et põhimõtteliselt kuuluksid sellises olukorras kohaldamisele nii kuuenda direktiivi artikkel 20 kui artikli 5 lõige 6 ja artikli 6 lõige 2, kuid nende artiklite kohaldamine viiks erinevate ja lepitamatute tulemusteni. Kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 2 kohaldamisel toob ostuhinnale kehtestatud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimine alates teisest aastast kaasa mahaarvatava maksu püsimise ühel viiendikul tema summast, see osa vastab kinnisasja esimesele kasutamisaastale. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 kohaldamine tooks seevastu kaasa kinnisasja koguväärtuse maksustamise alates selle kasutamise eesmärgi muutumisest.

33 Sellisel juhul tuleb kohe märkida, et artikli 5 lõiget 6 ja artikli 6 lõiget 2 võib kohaldada üksnes kõnealuse kauba isiklikuks tarbeks kasutusele võtmisel, mitte selle kauba kasutusele võtmisel maksust vabastatud tegevuse eesmärgil.

34 Mõlema kõnealuse sätte kohaldamine sõltub sellest, kas maksukohustuslane otsustas tõepoolest kasutada kõnealust kinnisasja isiklikuks tarbeks või kas ta peab pigem silmas võimalust kasutada seda oma ettevõtluse huvides ja seetõttu otsustab seda hoida oma ettevõtte vara hulgas. Esimesel juhul kuuluksid kohaldamisele kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 6 ja artikli 6 lõige 2 ning teisel juhul sama direktiivi artikkel 20. Asjaolu, et maksukohustuslasel on võimalus kuuenda direktiivi kohaldamisel valida, kas lugeda asi, mida ta kasutab isiklikuks tarbeks, osaliselt oma ettevõttesse kuuluvaks või mitte, tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast (vt eelkõige 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht, EKL 1995, lk I-2775, punkt 20, ja 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens, EKL 2005, lk I-7037, lk 23). Näites, millele Soome valitsus viidab, puudub seega tegelik vastuolu.

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

Teine küsimus

36 Teise küsimuse eesmärk on kindlaks määrata, kas korrigeerimist mõjutab asjaolu, et asjaomane tegevus oli algselt maksust vabastatud ja et mahaarvamine oli seetõttu täielikult välistatud.

37 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 36 ja 37 on märkinud, sõltub korrigeerimismehhanismi kohaldamine asjaolust, kas kuuenda direktiivi artiklil 17 põhinev mahaarvamisõigus on tekkinud.

38 Kuuenda direktiivi artikli 17 pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala" lõike 1 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Järelikult võib mahaarvamisõiguse olemasolu kindlaks määrata üksnes selle põhjal, kellena isik sel hetkel tegutses (vt eespool viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 8).

39 Euroopa Kohus on muu hulgas otsustanud, et kapitalikauba kasutamine määrab kindlaks esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on kuuenda direktiivi artikli 17 kohaselt õigus, ning võimaliku korrigeerimise ulatuse järgnevatel perioodidel, kuid ei mõjuta mahaarvamise õiguse tekkimist. Järelikult ei ole kauba kohene kasutamine maksustatavates tehingutes iseenesest mahaarvamise korrigeerimissüsteemi kohaldamise tingimus (vt eespool viidatud kohtuotsus Lennartz, punktid 15 ja 16).

40 Viimaks ja vastupidi sellele, mida väidab Itaalia valitsus, kohaldatakse mahaarvamise korrigeerimist kuuenda direktiivi artikli 20 kohaselt tingimata ka siis, kui mahaarvamisõiguse muutmine sõltub maksumaksja vabast valikust, nagu seda on kuuenda direktiivi artikli 13 C osas sätestatud valikuõiguse kasutamine. Valikuõiguse kasutamine ei mõjuta kuidagi mahaarvamisõiguse tekkimist, mis on sätestatud, nagu äsja meenutatud, kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 1. Kuna kinnisasja rendile andmine maksustatakse pärast maksustamise suhtes valikuõiguse teostamist, muutub mahaarvamise korrigeerimine vajalikuks tasutud kulude topeltmaksustamise vältimiseks, seda sõltumata asjaolust, et maksustamine on maksumaksja vaba valiku tagajärg.

41 Kuuenda direktiivi artikli 18 lõige 3, millele Itaalia valitsus viitas, on antud kontekstis asjassepuutumatu, kuna see artikkel käsitleb olukorda, mille puhul maksumaksja jättis teostamata mahaarvamise, millele tal oli õigus; sellega ei saa olla tegemist enne, kui ta on kasutatud kuuenda direktiivi artikli 13 C osas sätestatud valikuõigust. Kuna esialgse mahaarvamise kohaldamisala oli olematu, saavutab maksumaksja mahaarvamisõigus tegeliku väärtuse, mille suhtes mahaarvamist teostada, alles pärast valikuõiguse kasutamist.

42 Järelikult tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud korrigeerimine on kohaldatav ka olukorras, mille korral kapitalikaup oli kõigepealt kasutusel maksust vabastatud tegevuses, mille puhul oli mahaarvamine algul täielikult välistatud, ja hiljem korrigeerimisperioodil oli see kasutusel käibemaksuga maksustatavas tegevuses.

Kolmas küsimus

43 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 suhtes valikuõiguse, võib enne valikuõiguse kasutamist käibemaksu mahaarvamise teostatud kinnisvarainvesteeringutelt välistada juhul, kui taotlust selle valikuõiguse kasutamiseks ei ole esitatud kuue kuu jooksul alates kinnisasja kasutusele võtmisest.

44 Nagu on sedastatud käesoleva kohtuotsuse punktis 24, võib kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemi loogika kohaselt maha arvata maksukohustuslase poolt maksustatavate tehingute jaoks kasutatavate kaupade või teenuste suhtes kehtestatud makse. Järelikult, kui maksukohustuslastel on kuuenda direktiivi artikli 13 C osa esimese lõigu kohaselt võimalus kinnisasja rendile andmise maksustamise suhtes valida, peab selle õiguse kasutamine kaasa tooma mitte üksnes rendile andmise maksustamise, vaid ka nimetatud kinnisasjale kehtestatud asjaomaste maksude mahaarvamise.

45 Mõistagi on liikmesriikidel lubatud määratleda menetlustingimused, mille kohaselt võib valikuõigust teostada, sealhulgas võimalus sätestada, et maksustamine toimub üksnes pärast taotluse esitamist ning et sisendkäibemaksu on võimalik maha arvata alles pärast seda kuupäeva (9. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-269/03:

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, EKL 2004, lk I-8067, punkt 23). Sellegipoolest ei saa need normid piirata õigust teostada maksustatavate tehingutega seotud mahaarvamisi, kui valikuõigust teostati vastavalt nendele normidele korrakohaselt. Veelgi enam ei saa siseriiklike menetlusnormide kohaldamise tagajärjena teha perioodi, millal mahaarvamisi võib teostada, lühemaks kui kuuendas direktiivis mahaarvamise korrigeerimise kohta ette nähtud periood.

46 Lisaks puudutaks pärast valikuõiguse kasutamist maksustatavate tehingutega seotud mahaarvamise piiramine mitte kuuenda direktiivi artikli 13 C osa teises lõigus nimetatud valikuõiguse „ulatust", vaid selle õiguse kasutamise tagajärgi. See säte ei luba liikmesriikidel järelikult piirata õigust teostada kuuenda direktiivi artiklis 17 ette nähtud mahaarvamist ega vajadust korrigeerida selle direktiivi artikli 20 kohast mahaarvamist.

47 Järelikult tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 C osa teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes annab oma maksukohustuslastele õiguse valida kinnisasja rendile andmise maksustamine, ei või enne valikuõiguse kasutamist välistada käibemaksu mahaarvamist teostatud kinnisvarainvesteeringutelt juhul, kui taotlust selle valikuõiguse kasutamiseks ei ole esitatud kuue kuu jooksul alates kinnisasja kasutusele võtmisest.

Neljas küsimus

48 Viimase 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 suhtes valikuõiguse, võib

enne valikuõiguse kasutamist käibemaksu mahaarvamise teostatud kinnisvarainvesteeringutelt välistada juhul, kui taotlust selle valikuõiguse kasutamiseks ei ole esitatud kuue kuu jooksul alates kinnisasja kasutusele võtmisest.

49 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 saamisloo analüüs näitab, et liikmesriikidele selle sätte teise lõiguga antud õigust kohaldatakse üksnes selleks, et säilitada erandid mahaarvamise korral, mis puudutab kulukategooriaid, mis on määratletud omandatud kauba või teenuse sisule viitamisel, mitte sellele antud kasutamise eesmärgile või kasutamise viisile viitamisel (vt selle kohta 5. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-305/97: Royscot jt, EKL 1999, lk I-6671, punktid 21–25).

50 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 79 on märkinud, ilmneb, et AVL-i § 102 lõike 1 esimene lõik näeb otseselt ette võimaluse teatud tingimustel maha arvata käibemaksu kinnisasjadega seotud investeeringutelt, nagu ehituskulud ja kinnisasjaga seotud ostud. Kõnealune erand, mis puudutab enne valikuõiguse kasutamist käibemaksu tasumise kohustuse osas tekkinud kulusid, ei kuulu seega kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud erandi alla.

51 Järelikult tuleb neljandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes annab oma maksukohustuslastele õiguse valida kinnisasja rendile andmise maksustamine, ei või enne valikuõiguse kasutamist välistada käibemaksu mahaarvamist teostatud kinnisvarainvesteeringutelt juhul, kui taotlust selle valikuõiguse kasutamiseks ei ole esitatud kuue kuu jooksul alates kinnisasja kasutusele võtmisest.

Käesoleva kohtuotsuse ajalise mõju piiramine

52 Soome valitsus palub Euroopa Kohtul juhul, kui viimane ei nõustu tema põhjendustega, piirata käesoleva kohtuotsuse ajalist mõju selle väljakuulutamisele järgneval perioodil.

53 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 Euroopa Kohus võib ja peab kohaldama õigusnormi selles tõlgenduses isegi õigussuhetele, mis on tekkinud ja rajatud enne tõlgendamistaotluse kohta tehtud otsust, kui muu hulgas on täidetud tingimused, mis lubavad vaidlust selle sätte kohaldamise üle pädevates kohtutes arutada (vt eelkõige 2. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 24/86: Blaizot, EKL 1988, lk 379, punkt 27, ja 15. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-415/93: Bosman, EKL 1995, lk I-4921, punkt 141).

54 Samuti tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et isikutel on õigus tagasi saada maksu, mis on sisse nõutud ühenduse õigust rikkudes (vt eelkõige 9. novembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 199/82: San Giorgio, EKL 1983, lk 3595, punkt 12, ja 14. jaanuari 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-192/95–C-218/95: Comateb jt, EKL 1997, lk I-165, punkt 20).

55 Euroopa Kohus võib vaid erandjuhtudel, kohaldades ühenduse õiguskorra olemuslikku õiguskindluse üldpõhimõtet, piirata kõikide asjaomaste isikute tuginemist sättele, mida ta on tõlgendanud, eesmärgiga muuta heas usus välja kujunenud õigussuhteid. Selle piiramise otsustamiseks peab olema täidetud kaks

peamist tingimust, s.o huvitatud isikute heausksus ja oluliste häirete oht (vt eelkõige 28. septembri 1994. aasta otsus kohtuasjas C-57/93: Vroege, EKL 1994, lk I-4541, punkt 21, ja 10. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-402/03: Skov ja Bilka, EKL 2006, lk I-199, punkt 51).

56 Antud juhul tuleb sedastada, nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 87 õigesti tegi, et Soome valitsus tugineb üksnes praktilistele raskustele, mida oleks tulnud arvesse võtta käesoleva kohtuotsuse mõju ajaliselt piiramata jätmisel.

57 Lisaks tuleb antud kontekstis välja tuua, et nimetatud valitsus on märkinud, et ta on viidanud kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 5 sätestatud erandile. Niisiis oleks selle sätte kohaldamine isegi selle sõnastuse kohaselt sõltunud eelkõige tingimusest, et mahaarvamise korrigeerimise süsteemi kohaldamise tulemus on „vähetähtis". Sõltumata küsimusest, kas kuuenda direktiivi artiklis 29 sätestatud konsultatsioonid toimusid, võib sedastada, et Soome valitsuse poolt nimetatud direktiivi artikli 20 lõikele 5 viitamine tekitab kahtlusi nende tagajärgede tõsiduse osas, mis võiksid tuleneda mahaarvamise korrigeerimissüsteemi tagasiulatuvast kohaldamisest.

58 Muu hulgas tuleb märkida, nagu on juba sedastatud käesoleva kohtuotsuse punktis 26, et kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 2, mis puudutab kõnealuse mahaarvamise korrigeerimist, on koostatud sõnastuses, mis ei jäta tema sisu kohustuslikkuse osas mingit kahtlust. Soome valitsuse argument, et kuuenda direktiivi asjaomaste sätete sisu selgusetus toob kaasa ebakindluse nende kohaldamise osas, tuleb seetõttu jätta arvestamata.

59 Järelikult puudub alus piirata käesoleva kohtuotsuse ajalist mõju.

Kohtukulud

60 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriikidel on kohustus sätestada kapitalikaupade puhul käibemaksu mahaarvamise korrigeerimine, kui selle artikli lõikest 5 ei tulene teisiti.**

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud korrigeerimine on kohaldatav ka olukorras, kus kapitalikaup oli kõigepealt kasutusel maksust vabastatud tegevuses, mille puhul oli mahaarvamine algselt täielikult välistatud ning hiljem, korrigeerimisperioodil, kasutusel käibemaksuga maksustatavas tegevuses.**

3. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 C osa teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes annab oma maksukohustuslastele õiguse valida kinnisasja rendile andmise maksustamine, ei või enne valikuõiguse kasutamist välistada käibemaksu mahaarvamist teostatud kinnisvarainvesteeringutelt juhul, kui taotlust selle valikuõiguse kasutamiseks ei ole esitatud kuue kuu jooksul alates kinnisasja kasutusele võtmisest.**

4. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes annab oma maksukohustuslastele õiguse valida kinnisasja rendile andmise maksustamine, ei või enne valikuõiguse kasutamist välistada käibemaksu mahaarvamist teostatud kinnisvarainvesteeringutelt juhul, kui taotlust selle valikuõiguse kasutamiseks ei ole esitatud kuue kuu jooksul alates kinnisasja kasutusele võtmisest.**

Allkirjad