



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

9. juuni 2016*

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Direktiiv 77/388/EMÜ — Artikli 17 lõike 5 kolmas lõik — Kohaldamisala — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Kaubad ja teenused, mida kasutatakse nii maksustatavates kui ka maksust vabastatud tehingutes (mitme kasutusotstarbega kaubad ja teenused) — Kaupade ja teenuste kasutusotstarbe kindlakstegemine, kui need on ostetud sellise hoone ehitamiseks, kasutamiseks, korrashoiuks ja hoolduseks, mida osaliselt kasutatakse seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja osaliselt seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või — Maksu mahaarvatava osa arvutamise meetodikat käsitlevate siseriiklike õigusnormide muutmine — Artikkel 20 — Mahaarvamiste korrigeerimine — Õiguskindlus — Õiguspärane ootus

Kohtuasjas C-332/14,

mille ese on Bundesfinanzhof'i (Saksamaa kõrgeim maksukohus) 5. juuni 2014. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. juulil 2014, menetluses

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

versus

Finanzamt Krefeld,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: kolmanda koja president L. Bay Larsen neljanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud J. Malenovský (ettekandja), M. Safjan, A. Prechal ja K. Jürimäe,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 9. juuli 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: J. Kraehling ja L. Christie, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier, G. Braun ja C. Soulay,

olles 25. novembri 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlused käsitlevad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT 1995, L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274), (edaspidi „kuues direktiiv“) artiklite 17, 19 ja 20 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (edaspidi „Rey Grundstücksgemeinschaft“) ja Finanzamt Krefeldi (Krefeldi maksukeskus) vahelises kohtuvaidluses selle käibemaksu mahaarvamise õiguse arvutusmetoodika üle, mis kuulub tasumisele või on tasutud kaupadelt ja teenustelt, mida kasutati sellise mitme kasutusotstarbega hoone ehitamiseks, hoolduseks, kasutamiseks ja korrashoiuks, mida osaliselt kasutatakse seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja osaliselt seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või (edaspidi „mitme kasutusotstarbega hoone“).

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Kuuenda direktiivi artikkel 17 „Mahaarvamiseõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ sätestab:
 - „1. Mahaarvamiseõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.
 2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast maksust maha arvata:
 - a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane;

[...]

- 5. Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest.

Nimetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

Sellest olenemata võivad liikmesriigid:

- a) lubada maksukohustuslasel osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust;
- b) kohustada maksukohustuslast osa määrama iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust;
- c) lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;

- d) lubada maksukohustuslasel esimeses lõigus nimetatud korras maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema;
- e) näha ette, et kui maksukohustuslase poolt mahaarvamisele mittekuuluv käibemaksusumma on tühine, seda ei arvestata. [...]“
- 4 Nimetatud direktiivi artikli 19 „Mahaarvatava osa arvutamine“ lõige 1 sätestab: „Artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt mahaarvatav osa on murdarv, milles:
- lugeja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma,
 - nimetaja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. [...]
- [...]“.

- 5 Sama direktiivi artikkel 20 „Mahaarvamise korrigeerimine“ sätestab:

„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; [...]

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.

Kapitalikaubana omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kuni kahekümne aastani. [...]“

Saksa õigus

- 6 Asjassepuutuvad Saksa õigusnormid, mida kohaldatakse käibemaksu valdkonnas, sisalduvad Umsatzsteuergesetz 1999-s (1999. aasta käibemaksuseadus, *BGBI.* 1999 I, lk 1270, edaspidi „UStG“).
- 7 UStG § 15 sätestab:

„(1) Ettevõtjal on õigus maha arvata järgmised sisendkäibemaksusummad:

- 1. käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise maksukohustuslase poolt talle majandustegevusega seoses tarnitud kaubalt või muudelt teenuselt.

[...]

Sisendkäibemaksu ei arvata maha tarnitud, imporditud ja ühendusesiseselt soetatud kaupadelt ning osutatud teenustelt, mida ettevõtja kasutab alljärgnevate tehingute tegemiseks:

1) maksuvabad tehingud;

[...]

(4) Juhul kui ettevõtja kasutab oma ettevõtluse raames tarnitud, imporditud või ühendusesiseselt soetatud kaupu või temale osutatud teenust üksnes osaliselt selliste tehingute tegemiseks, millelt ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, siis ei arvata maha sisendkäibemaksu seda osa, mis on nende tehingutega majanduslikult seotud. Ettevõtja võib mahaarvamisele mittekuuluvate summade kohta anda objektiivse hinnangu.“

- 8 Steueränderungsgesetz 2003 (2003. aasta maksureformi seadus), mis võeti vastu 15. detsembril 2003 (*BGBI.* 2003 I, lk 2645) ja jõustus 1. jaanuaril 2004, täiendas UStG § 15 lõiget 4 kolmanda lausega järgmises sõnastuses:

„Mahaarvamisele mittekuuluvate summade kindlaksmääramine maksuvaba käibe ja maksustatava käibe suhte alusel on lubatud üksnes juhul, kui ükski muu majanduslikult põhjendatud jaotus ei ole võimalik.“

- 9 Selle täienduse tegemise põhjused, nagu need on esitatud eelotsusetaotluses, on järgmised:

„See säte näeb tarnimisel või muude teenuste osutamisel ette tasutud sisendkäibemaksu põhjendatud jaotamise. Uus kord piirab käibel põhineva jaotuspõhimõtte kasutamist ainsa jaotuskriteeriumina. Seda aga üksnes juhul, kui ükski muu majanduslikult põhjendatud jaotus ei ole võimalik.

See muudatus on vajalik, sest Bundesfinanzhof [(Saksamaa kõrgeim maksukohus)] leidis oma 17. augusti 2001. aasta otsuses [...], et tasutud sisendkäibemaksu summade jaotamine müügikäivate vahelise suhte alusel tuleb tunnistada objektiivseks hinnanguks [UStG] § 15 lõike 4 tähenduses.

Käibel põhineva jaotuspõhimõtte kohaldamine jaotuse üldkriteeriumina põhjustab aga ebatäpse jaotuse, eriti mitme kasutusotstarbega hoone ehitamise korral; [...]

Ent käibel põhineva jaotuspõhimõtte kohaldamist üldise jaotuskriteeriumina ei ole kuuenda direktiiviga imperatiivselt kehtestatud. „Mahaarvatava osa“ selline regulatsioon [...] ei ole liikmesriikidele kohustuslik, kui arvestada, et nad võivad artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu alusel määrata kindlaks sellest regulatsioonist erinevaid jaotuskriteeriume.

Hoone soetamisel on võimalik sisendkäibemaksu jaotus ka tootmis- ja turuväärtuse vahelise suhte alusel [...].“

- 10 UStG § 15a „Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine“ lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„Kui esialgsete mahaarvatavate summade kindlaksmääramisel arvesse võetavaid andmeid muudetakse viie aasta jooksul pärast kapitalikauba esmakordset kasutamist, tuleb nendele muudatustele vastava iga kalendriaasta kohta teha tasaarvestus soetus- ja tootmiskuludelt võetava sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise teel. Kinnisasjade ja nende oluliste osade puhul, mille suhtes kohaldatakse kinnisasju puudutavaid tsiviilõiguse sätteid, samuti võõrale maale püstitatud ehitiste puhul, asendatakse viieaastane tähtaeg kümneaastase tähtajaga.

(2) Lõikes 1 märgitud korrigeerimiseks tuleb selle lõike esimeses lauses nimetatud juhtudel igal muudatusele vastaval kalendriaastal maha arvata üks viiendik ja teises lauses nimetatud juhtudel üks kümnendik kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksust [...].“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 11 Kinnisvaraettevõtte Rey Grundstücksgemeinschaft tegi ajavahemikus 1999–2004 endale kuuluval maatükil vana hoone lammutustöid ning elu- ja ärihoone ehitustöid. Hoone sai valmis 2004. aastal ning hoones on kuus elu- ja äriruumi ning kümme maa-alust parkimiskohta. Mõned neist elu- ja äriruumidest ning parkimiskohtadest on alates 2002. aasta oktoobrist välja üüritud.
- 12 Ajavahemikku 1999–2003 hõlmavatel maksustamisaastatel arvutas Rey Grundstücksgemeinschaft lammutus- ja ehitustööde eest tasutud käibemaksu mahaarvatava osa vastavalt jaotuspõhimõttele, mille ta tuletas äriruumide ja nendega seotud parkimiskohtade üürimisest, mis on käibemaksuga maksustatav, ja muudest üüritehingutest, mis on käibemaksust vabastatud, tulenevate käivete vahelise suhte alusel (edaspidi „käibel põhinev jaotuspõhimõte“). Selle põhimõtte alusel moodustas mahaarvatav sisendkäibemaksu summa 78,15%. Kahe kaebuse tulemusel, mis esitati Finanzgericht Düsseldorfile (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa) 2001. ja 2002. majandusaasta mahaarvatava käibemaksu summa kohta, nõustus Krefeldi maksukeskus selle jaotuspõhimõttega.
- 13 Põhikohtuasjas arutusel oleva hoone mõned osad, mida esialgu oli plaanitud kasutada käibemaksuga maksustavateks tehinguteks, anti 2004. aasta jooksul lõpuks käibemaksuvabalt üürile. Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks esitas Rey Grundstücksgemeinschaft 2004. aasta käibedeklaratsioonis korrigeerimissumma, mille ta määras kindlaks käibel põhinevat jaotuspõhimõtet rakendades. Samas deklaratsioonis näitas Rey Grundstücksgemeinschaft ära ka mahaarvatavad käibemaksusummad, mis on tasutud hoone kasutamiseks, korrashoiuks ja hoolduseks ostetud kaupade ja teenuste eest. Käibemaksusumma, mis tuli Rey Grundstücksgemeinschaftile tagastada, oli tema enda arvutuste kohaselt kokku ligi 3500 eurot.
- 14 Krefeldi maksukeskus seadis selle tulemuse 1. septembri 2006. aasta maksuotsusega kahtluse alla põhjusel, et pärast UStG § 15 lõike 4 kolmanda lause jõustumist 1. jaanuaril 2004, oli käibel põhinevat jaotuspõhimõtet lubatud kasutada vaid juhul, kui ei ole võimalik kasutada ühtegi teist majanduslikult põhjendatud jaotusmeetodikat mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste puhul. Kuna Krefeldi maksukeskus leidis, et hoone lammutamiseks ja ehitamiseks kasutatud kaupade ja teenuste majanduslikult põhjendatud jaotuse kindlaksmääramine on võimalik ja täpsem äriruumide pindala (ruutmeetrite) ja eluruumide pindala vahelise suhte alusel (edaspidi „pindalal põhinev jaotuspõhimõte“), asus ta seisukohale, et Rey Grundstücksgemeinschaft oleks pidanud kasutama seda põhimõtet. Sellest tulenevalt kehtestas ta käibemaksu mahaarvamise protsendi 38,74%, mis vastab sellele osale hoone kogupindalast, mille üürimine on maksustatav, ja määras Rey Grundstücksgemeinschaftile 2004. aasta eest tagasimakstavaks käibemaksu summaks ligi 950 eurot.
- 15 Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus) tühistas selle maksuotsuse osaliselt põhjusel, et pindalal põhinevat jaotuspõhimõtet saab kohaldada üksnes selle käibemaksu puhul, mis kuulub tasumisele kuludelt, mis tekkisid alates 1. jaanuarist 2004. Seetõttu määras ta Rey Grundstücksgemeinschaftile 2004. aasta eest tagasimakstavaks käibemaksu summaks veidi üle 1700 euro.
- 16 Mõlemad põhikohtuasja pooled esitasid selle kohtuotsuse peale Bundesfinanzhofile (Saksamaa kõrgeim maksukohus) kassatsioonkaebuse.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tõusetuvad vaidluses esiteks küsimused, mis on seotud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 tõlgendusega, mille Euroopa Kohus andis 8. novembri 2012. aasta kohtuotsuses BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).
- 18 Ühelt poolt täheldab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste puhul on teistsugust jaotuspõhimõtet kui see, mis on nähtud ette kuuendas direktiivis ja põhineb käibel, võimalik kasutada ainult siis, kui see tagab mahaarvamisoiguse täpsema kindlaksmääramise. Ent meetod, mis seisneb selles, et selgitatakse välja,

millise hoone osa suhtes kehtib käibemaks, ja jaotuspõhimõtet kohaldatakse üksnes neile käibemaksusummadele, mis ei ole ühegi hooneosaga konkreetselt seotud või mis on seotud mitme kasutusotstarbega hoone üldkasutatavate osadega, annaks täpsemaid tulemusi. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on seega küsimus, ega seda meetodit ei tuleks eelistada.

- 19 Teisalt toob eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt esile, et 8. novembri 2012. aasta kohtuotsuse BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) punktis 19 täpsustas Euroopa Kohus, et liikmesriigil on võimalik kasutada mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste jaotusmeetodit, mis erineb kuuendas direktiivis sätestatud meetodist, üksnes „konkreetses tehingu korral, nagu näiteks mitme kasutusotstarbega hoone ehitamine“. Ent erandlikku meetodit, millest lähtuvalt Saksa maksuhaldur jaotas kaubad ja teenused, mida kasutati mitme kasutusotstarbega hoone ehitamiseks või soetamiseks, kohaldatakse ka kaupadele ja teenustele. mis on ostetud selliste hoonete kasutamiseks, korrashoiuks või hoolduseks. Sellest tulenevalt küsib see kohus, kas sama meetodi kasutamine mõlema kulukategooria puhul on kuuenda direktiiviga kooskõlas.
- 20 Teiseks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuigi Euroopa Kohus on juba varem otsustanud, et seadusemuudatus võib kaasa tuua kohustuse korrigeerida mõningaid käibemaksu mahaarvamisi, on ta kuni käesoleva ajani võtnud seisukoha ainult selliste seadusemuudatuste kohta, mis mõjutavad mahaarvamisoiguse olemasolu ennast. Neil asjaoludel jääb püsima kahtlus, kas liikmesriigi õigusnormid on selles osas, milles on kehtestatud käibemaksu korrigeerimine tulenevalt sellest, et riik on muutnud mitme kasutusotstarbega kaupadelt ja teenustelt makstud käibemaksu mahaarvamise meetodikat, vastuolus nimetatud direktiivi artikliga 20.
- 21 Kolmandaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on käibemaksu korrigeerimine kooskõlas õiguspärase ootuse ja õiguskindluse põhimõtetega. Selles osas märgib ta kõigepealt, et Saksa õigusaktides puudub säte, mis näeks sõnaselgelt ette, et UStG artikli 15 lõike 4 kolmanda lause jõustumine võib kaasa tuua korrigeerimise. Ka ei ole neis õigusaktides ette nähtud üleminekukorda, samas kui 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsuse Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263) punktist 70 nähtub, et sellise korra vastuvõtmine on nõutav, kui uue normi viivitamatu kohaldamine võib selle adressaate üllatada. Lõpuks, Rey Grundstücksgemeinschafti poolt rakendatava mitme kasutusotstarbega kaupade jaotusmeetodika oli maksuhaldur 2001. ja 2002. majandusaastaks heaks kiitnud pärast kohtumenetlust Finanzgericht Düsseldorfis (Düsseldorfi maksukohus).
- 22 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Euroopa Liidu Kohus on leidnud, et [kuuenda direktiivi] artikli 17 lõike 5 kolmas lõik võimaldab liikmesriikidel konkreetse tehingu korral, nagu on mitme kasutusotstarbega hoone ehitamine, näha tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamisel esmajärjekorras ette kõnealuse direktiivi artikli 19 lõikes 1 sätestatud käibel põhinevast meetodist erineva jaotuspõhimõtte, tingimusel et rakendatav meetod tagab mahaarvatava osa kindlaksmääramisel täpsema tulemuse (kohtuotsus, 8.11.2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

- a) Kas mitme kasutusotstarbega hoone soetamisel või ehitamisel tuleb ostetud kaubad ja teenused, mille maksustatav väärtus kuulub soetamis- või ehituskulude hulka, liigitada mahaarvatava sisendkäibemaksu täpsemaks kindlaksmääramiseks esmalt hoone (maksustatava või maksuvaba) kasutamisega seotud tehingute hulka ja vaid seejärel ülejääv sisendkäibemaks jaotada hoone pindalal või käibel põhineva meetodi alusel?
- b) Kas põhimõtted, mis Euroopa Liidu Kohus tuletas 8. novembri 2012. aasta kohtuotsuses BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), ja vastus eelnevale küsimusele kehtivad ka mitme kasutusotstarbega hoone kasutamiseks, korrashoiuks ja hooldamiseks ostetud kaupade ja teenuste eest tasutud sisendkäibemaksu puhul?

2. Kas [kuuenda direktiivi] artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et viidatud sättes ette nähtud sisendkäibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimine on kohaldatav ka olukorras, kus maksukohustuslane jaotas mitme kasutusotstarbega hoone ehitamisel tasutud sisendkäibemaksu selle direktiivi artikli 19 lõikes 1 ette nähtud ja liikmesriigi õigusega lubatud käibel põhineva meetodi alusel, kuid liikmesriik sätestab tagantjärele, et korrigeerimisperioodi suhtes tuleb esmajärjekorras kohaldada jaotuspõhimõtet, mis erineb käibel põhinevast meetodist?
3. Kas juhul, kui eelmisele küsimusele vastatakse jaatavalt, keelab õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõte [kuuenda direktiivi] artikli 20 kohaldamise, kui liikmesriik ei ole selgelt eespool kirjeldatud olukorraks kehtestanud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise korda ega ole näinud ette üleminekukorda ja kui Bundesfinanzhof [(Saksamaa kõrgeim maksukohus)] on üldiselt pidanud maksukohustuslase rakendatud käibel põhinevat sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodit sobivaks?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 23 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 5 tuleb tõlgendada nii, et kui hilisemates tehingutes kasutatakse hoonet tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja muudeks tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, siis on liikmesriigid kohustatud sätestama, et kaubad ja teenused, mida on varem kasutatud selle hoone ehitamiseks või soetamiseks, loetakse esimeses etapis seotuks kas esimest või teist liiki tehingutega, ent teises etapis, ainult see mahaarvamisõigus, mis tekib seoses nende kaupade ja teenustega, mida ei saa niiviisi jaotada, määratakse kindlaks käibel põhineva jaotuspõhimõtte alusel või – tingimusel et see meetod tagab mahaarvatava osa täpsema tuvastamise – pindala järgi. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib veel, kas vastus, mille Euroopa Kohus sellele küsimusele annab, on kohaldatav ka kaupadele ja teenustele, mida kasutati mitme kasutusotstarbega hoone kasutamiseks, korrashoiuks või hoolduseks.
- 24 Sissejuhatuseks olgu märgitud, et küsimuses on viidatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 5, viitamata konkreetset ühelegi selle sätte kolmandas lõigus ette nähtud juhtumile. Küsimust tuleb seega mõista nii, et see puudutab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 üldist tõlgendust.
- 25 Selles osas olgu meenutatud, et mahaarvamisõiguse ulatus muutub olenevalt sellest, milleks vastav kaup või teenus on määratud. Nimelt, kui kaupu ja teenuseid on ette nähtud kasutada ainuüksi maksustatavateks tehinguteks, siis sätestab kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2, et maksukohustuslane võib maha arvata kogu maksu, mis on tasutud nende soetamiselt või tarnelt, mitme kasutusotstarbega kaupade kohta on aga direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus sätestatud, et mahaarvamisõigus on piiratud käibemaksu selle osaga, mis on seotud selliste neid kaupu ja teenuseid kasutades tehtud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata.
- 26 Arvestades mahaarvamisõiguse erinevat ulatust vastavalt sellele, milleks kasutati kaupu ja teenuseid, millelt on tasutud käibemaks, on liikmesriikidel põhimõtteliselt kohustus ette näha, et maksukohustuslased on selle summa kindlaksmääramiseks, mida neil on õigus maha arvata, esmalt kohustatud jaotama ostetud kaubad ja teenused hiljem tehtud erinevate müügitehingute alla, mille tegemiseks need olid määratud. Seejärel on riigi pädevate asutuste ülesanne kohaldada nende kaupade ja teenuste puhul selliseid mahaarvamise aluseid, mis vastavad nende jaotusele, arvestades, et nende kaupade ja teenuste puhul, mis ei ole seotud vaid ühte liiki tehingutega, tuleb kohaldada direktiivi artikli 17 lõikes 5 ette nähtud aluseid.

- 27 Mis puutub kõigepealt esimesse lausesse, nimelt kaupade ja teenuste jaotamise tehingute alla, mille tarbeks neid kasutati, siis piiramata kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud teatavate erisätete kohaldamist, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kindlaks teha, kas juhul, kui neid kasutati mitme kasutusotstarbega hoone ehitamiseks, osutub selline jaotus praktikas ülemäära keeruliseks ja seega raskesti teostatavaks.
- 28 Siseriiklike õigusaktidega võib nimelt lubada maksukohustuslasel jätta need kaubad ja teenused jaotamata, ükskõik milleks neid kasutatakse, kui kaubad ja teenused on seotud mitme kasutusotstarbega hoone soetamise või ehitamisega ja jaotus on praktikas raskesti teostatav.
- 29 Mitme kasutusotstarbega hoone kasutamiseks, korrashoiuks või hoolduseks ostetud kaupade ja teenuste jaotus seda hoonet kasutades tehtud erinevate müügitehingute alla tundub üldjuhul praktikas hõlpsalt teostatav, ent selle kontrollimine põhikohtuasjas arutusel olevate kaupade ja teenuste puhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.
- 30 Kui see on nii, siis ei saa liikmesriigil olla lubatud sätestada, et maksukohustuslased on vabastatud mitme kasutusotstarbega hoone kasutamiseks, korrashoiuks või hoolduseks ostetud kaupade ja teenuste jaotamisest seda hoonet kasutades tehtud erinevate müügitehingute alla.
- 31 Edasi, mis puudutab teist lauset, st mahaarvatava summa suuruse arvutamist, siis tuleb osundada, et kaupade ja teenuste osas, mis on ühtaegu seotud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, tuleneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 teisest lõigust, et põhimõtteliselt arvutatakse see summa vastavalt sama direktiivi artikliga 19 kindlaks määratud osale kõikide maksukohustuslase tehingute kohta, rakendades käibel põhinevat jaotuspõhimõtet.
- 32 Seda arvestades on Euroopa Kohus möönnud, et kui liikmesriigid on kasutanud mõningaid kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud valikuvõimalusi, võivad nad kohaldada teistsugust arvutusmetoodikat kui see, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis, tingimusel et aluseks võetav metoodika tagab tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa täpsema kindlaksmääramise, kui oleks saadud esimesena nimetatud meetodi kasutamise tulemusena (vt selle kohta kohtuotsus, 8.11.2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 24).
- 33 See tingimus ei mõjuta mingil juhul nõuet, et valitud metoodika peab tingimata olema võimalikult täpne. Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 90, nõuab 8. novembri 2012. aasta kohtuotsuse BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) resolutsioon nimelt vaid seda, et valitud meetod tagaks käibel põhineva jaotuspõhimõtte kasutamisest saadud tulemusest täpsema tulemuse (vt selle kohta ka kohtuotsus, 10.7.2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punkt 29).
- 34 Seega selliste tehingute korral, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seisnevad hoone eri osade üürileandmises ja millest mõne puhul tekib õigus käibemaksu maha arvata, ja mõne puhul ei teki, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas mahaarvatava osa arvutamise meetod pindalal põhinevast jaotuspõhimõttest lähtudes võib anda täpsema tulemuse, kui saadakse käibel põhineva jaotuspõhimõtte rakendamisel.
- 35 Käesoleval juhul liikmesriigile antud võimalust kehtestada, et maksukohustuslased ei pea igat mitme kasutusotstarbega hoone soetamiseks või ehitamiseks kasutatud kaupa või teenust siduma konkreetse müügitehinguga, ei sea kahtluse alla see, et riik valib teistsuguse mahaarvamismeetodi, kui on sätestatud kuuendas direktiivis, kuna käesoleva kohtuotsuse punktis 32 esile toodud täpsuse nõue puudutab käibemaksu mahaarvatava osa arvutamise üksikasju, mitte kasutatud kaupade ja teenuste jaotamist.

36 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 5 tuleb tõlgendada nii, et kui hilisemates tehingutes kasutatakse hoonet tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja muudeks tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, siis liikmesriigid ei ole kohustatud sätestama, et kaubad ja teenused, mida on varem kasutatud selle hoone ehitamiseks, soetamiseks, kasutamiseks, korrashoiuks või hoolduseks, loetakse esimeses etapis seotuks nende erinevate tehingutega, kui jaotus on raskesti teostatav, ent teises etapis, ainult see mahaarvamisõigus, mis tekib seoses nende kaupade ja teenustega, mida on kasutatud nii tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, määratakse kindlaks käibel põhineva jaotuspõhimõtte alusel või – tingimusel et see meetod tagab mahaarvatava osa täpsema tuvastamise – pindala järgi.

Teine küsimus

37 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus käibemaksu mahaarvamise korrigeerimine seoses kaupade ja teenustega, mis kuuluvad selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kohaldamisalasse, kui see toimub mahaarvamise arvutamisel kasutatava käibemaksu jaotuspõhimõtte muutmise tõttu asjaomase korrigeerimisperioodi kestel.

38 Selles osas tuleb osundada, et nimetatud direktiivi artikli 20 lõike 1 punkt b näeb ette, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, juhul kui pärast mahaarvamise aluseks võetud käibedeklaratsiooni esitamist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, „eelkõige“ ostudest loobumise või hinnaalanduste saamise korral. Määrsõna „eelkõige“ kasutamine näitab, et selliselt kirjeldatud juhtude loetelu ei ole ammendav.

39 Sellest järeldeb, et kuigi see säte ei näe sõnaselgelt ette mitme kasutusotstarbega kaupadele ja teenustele kohaldatava mahaarvamisõiguse arvutusmeetodi muutmise juhtu, ta ka ei välista seda.

40 Seetõttu tuvastamaks, kas nimetatud säte viitab sellele juhtumile, tuleb uurida vastavat konteksti ja selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osaks säte on (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 27.11.2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punkt 34).

41 Kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 punkti b konteksti osas nähtub kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 5 koostoimes sama direktiivi artikli 19 lõikega 1, et tarnitud kaupadelt ja osutatud teenustelt, millel oli mitu kasutusotstarvet, tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatav osa määratakse kindlaks vastavalt jaotuspõhimõttele, mis võib olla neis sätetes ette nähtud käibel põhinev jaotuspõhimõte või mõni muu põhimõte, mis on valitud kooskõlas nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõiguga, kui see võimaldab asjaomase tegevuse puhul saada mahaarvatava osa arvutamisel täpsema tulemuse (vt selle kohta kohtuotsus, 8.11.2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 24).

42 Niisiis jaotuspõhimõte ja seega kohaldatava mahaarvatava summa arvutamise meetod on tegurid, mida võetakse arvesse mahaarvatate summade kindlaksmääramisel kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 punkti b tähenduses.

43 Eesmärk, mida nimetatud direktiivi reguleerimismehhanismiga taotletakse, seisneb eelkõige mahaarvamiste täpsuse suurendamises (vt selle kohta kohtuotsused, 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 25, ja 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 31).

44 Ent nagu on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktides 32 ja 33, saab mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste puhul samas direktiivis ette nähtud mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise meetodist erandit teha üksnes selleks, et kohaldada muud meetodit, mis tagab täpsema tulemuse.

- 45 Seega võib mahaarvamise korrigeerimine muud meetodit kohaldades ainult aidata mahaarvamisi täpsustada ja järelikult osaleb reguleerimismehhanismiga taotletava eesmärgi saavutamises.
- 46 Kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 punkti b konteksti ja sellega kehtestatud mahaarvamise reguleerimise mehhanismiga taotletava eesmärgi uurimise tulemusena selgub seega, et seda sätet tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab mitme kasutusotstarbega kaupadele ja teenustele kohaldatava mahaarvamisõiguse arvutusmeetodi muutmise juhtu.
- 47 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et see nõuab käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist seoses kaupade ja teenustega, mis kuuluvad nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 5 kohaldamisalasse, kui see toimub seetõttu, et asjaomase korrigeerimisperioodi kestel võeti vastu selline mahaarvamise arvutamisel kasutatav maksujaotuspõhimõte, mis teeb erandi samas direktiivis sätestatud mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise meetodist.

Kolmas küsimus

- 48 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas liidu õiguse selliseid üldpõhimõtteid nagu õiguskindlus ja õiguspärase ootuse kaitse tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised asjassepuutuvad siseriiklikud õigusnormid, mis ei näe sõnaselgelt ette tasutud sisendkäibemaksu kuuenda direktiivi artikli 20 tähenduses korrigeerimist seetõttu, et teatavate mahaarvamiste arvutamiseks kasutatavat käibemaksu jaotuspõhimõtet muudeti, ega näe ette üleminekukorda, samas kui tasutud sisendkäibemaksu jaotuse, mille maksukohustuslane oli teinud enne muudatust kehtinud jaotuspõhimõtte alusel, oli kõrgeim kohus üldiselt tunnistanud sobivaks.
- 49 Sissejuhatuseks olgu märgitud, et õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtted on osa Euroopa Liidu õiguskorrast. Sellest tulenevalt on kohustatud neist kinni pidama mitte ainult liidu institutsioonid, vaid ka liikmesriigid, kui nad teostavad neile liidu direktiividega antud pädevust (kohtuotsus, 29.4.2004, Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 57).
- 50 Lisagem, et kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtul näib olevat teatavaid kahtlusi seoses sellega, kuidas kuuenda direktiivi artiklit 20 saab kokku sobitada õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega, ei ole ta selle sätte kehtivust ametlikult kahtluse alla seadnud.
- 51 Selles olukorras tuleb sellist liidu teisese õiguse sätet, nagu nimetatud direktiivi artikkel 20, tõlgendada võimaluste piires kooskõlas liidu õiguse üldpõhimõtete, konkreetsemalt õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega (vt selle kohta kohtuotsus, 29.4.2010, M jt, C-340/08, EU:C:2010:232, punkt 64).
- 52 Seoses tööga, et sellistes siseriiklikes õigusnormides, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei ole sõnaselgelt sätestatud maksu korrigeerimise kohustust juhul, kui on muudetud mahaarvamisõiguse arvutusmeetodit, tuleb osundada, et nagu on esile toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 47, tuleneb see kohustus kuuenda direktiivi artikli 20 sätetest.
- 53 Ent väljakujunenud kohtupraktikast ilmneb, et kui liikmesriigid kohaldavad oma siseriikliku õiguse norme, millega on üle võetud direktiiv, siis on nad kohustatud neid tõlgendama nii palju kui võimalik kooskõlas vastava direktiiviga (vt selle kohta kohtuotsus, 27.6.2000, Océano Grupo Editorial ja Salvat Editores, C-240/98–C-244/98, EU:C:2000:346, punkt 31).

- 54 Sellest järeldub, et õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtteid ei saa tõlgendada nii, et selleks, et mahaarvamisõiguse korrigeerimist võiks selle õiguse arvutamise meetodi muutmise korral nõuda, peab korrigeerimise kohustus olema sõnaselgelt sätestatud siseriiklikus õigusaktis, mille alusel see muudatus tehti.
- 55 Mis puutub asjaolusse, et selliste õigusnormidega, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on muudetud mahaarvamisõiguse arvutusmeetodit, nägemata ette üleminekukorda, siis kõigepealt ilmneb eelotsusetaotluse kontekstist, et eelotsusetaotluse esitanud kohus saab mõistest „üleminekukord“ aru nii, et see tähendab sätteid, mille eesmärk on uue seaduse kohaldamisest ajutiselt hoiduda, nähes üleminekuperioodil ette oludele vastava erikorra kohaldamise.
- 56 Selles osas on oluline meelde tuletada, et põhimõtteliselt on uus õigusnorm, mis on kohaldatav alates selle õigusakti jõustumisest, milles norm sisaldub, liidu õigusega kooskõlas (kohtuotsus, 7.11.2013, Gemeinde Altrip jt., C-72/12, EU:C:2013:712, punkt 22). Seega ei ole õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtete üldjuhul vastuolus see, et liikmesriik võib üleminekukorda ette nägemata muuta varasemat seadust nii, et see kohe jõustub.
- 57 Sellegipoolest võib eriolukordades, kus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtted seda nõuavad, sellise oludele kohandatud korra kehtestamine osutada kohustuslikuks.
- 58 Nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, on Euroopa Kohus leidnud, et liikmesriigi seadusandja võib rikkuda õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtteid, kui ta võtab ootamatult, ja nii, et seda ei olnud võimalik ette näha, vastu uue seaduse, mis tühistab maksukohustuslastele seni kuulunud õiguse, andmata neile olukorraga kohandamiseks vajalikku aega, siis kui taotletav eesmärk seda ei nõudnud (vt selle kohta kohtuotsused 29.4.2004, Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 70).
- 59 Täpsemalt, maksukohustuslastel peab olema kohanemisaeg siis, kui neile seni kuulunud õiguse tühistamise tagajärjel on nad kohustatud tegema majanduslikke kohandusi (vt selle kohta kohtuotsus, 11.6.2015, Berlington Hungary jt, C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 87).
- 60 Kuid isegi kui eeldada, et selle siseriikliku seaduse muutmist, millega on määratletud mahaarvamisõiguse arvutusmeetod, võib pidada ootamatuks ja seda ei olnud võimalik ette näha, ei ilmne, et eespool mainitud tingimused, millest tulenevalt kohandatud üleminekukorra vastuvõtmine on põhjendatud ja millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse kahes eelmises punktis, oleksid sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, täidetud.
- 61 Tuleb nimelt märkida, et esiteks ei ole arvutusmeetodi muutmise tagajärjel maksukohustuslastele kuuluvat mahaarvamisõigust tühistatud, vaid on kohandatud selle ulatust.
- 62 Teiseks ei põhjusta muudatus sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, iseenesest seda, et maksukohustuslased teeksid selle tagajärjel majanduslikke kohandusi, ja järelikult ei ilmne, et kohandumisaeg oleks rangelt vajalik.
- 63 Lõpetuseks, seoses asjaoluga, et selliste siseriiklike õigusnormide alusel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, muudetakse mahaarvamisõiguse arvutusmeetodit, samas kui üks asjaomase liikmesriigi kõrgeimatest kohtutest on eelmise meetodi tunnistanud „sobivaks“, tuleb toonitada, et õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtted, millest lähtudes tuleb kuuendat direktiivi tõlgendada, põhimõtteliselt ei takista liikmesriigi seadusandjal selliste seaduste muutmist, mille eesmärk on rakendada liidu õigust (vt analoogia alusel kohtuotsus, 14.1.2010, Stadt Papenburg, C-226/08, EU:C:2010:10, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 64 Sellest tuleneb eelkõige, et ainuüksi asjaolu, et mõni asjaomase liikmesriigi kõrgeimatest kohtutest on tunnistanud teatavad siseriiklikud õigusnormid „sobivaiks“, ei takista seadusandjal nende muutmist ja seda, et muudatuse tõttu viiakse läbi korrigeerimine.
- 65 Kõigist eelnevatest kaalutlustest tuleneb, et liidu õiguse selliseid üldpõhimõtteid nagu õiguskindlus ja õiguspärase ootuse kaitse tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised asjassepuutuvad siseriiklikud õigusnormid, mis ei näe sõnaselgelt ette tasutud sisendkäibemaksu kuuenda direktiivi artikli 20 tähenduses korrigeerimist seetõttu, et teatavate mahaarvamiste arvutamiseks kasutatavat käibemaksu jaotuspõhimõtet muudeti, ega näe ette üleminekukorda, samas kui tasutud sisendkäibemaksu jaotuse, mille maksukohustuslane oli teinud enne muudatust kehtinud jaotuspõhimõtte alusel, oli kõrgeim kohus üldiselt tunnistanud sobivaks.

Kohtukulud

- 66 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 17 lõiget 5 tuleb tõlgendada nii, et kui hilisemates tehingutes kasutatakse hoonet tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja muudeks tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, siis liikmesriigid ei ole kohustatud sätestama, et kaubad ja teenused, mida on varem kasutatud selle hoone ehitamiseks, soetamiseks, kasutamiseks, korrashoiuks või hoolduseks, loetakse esimeses etapis seotuks nende erinevate tehingutega, kui jaotus on raskesti teostatav, ent teises etapis, ainult see mahaarvamisoigus, mis tekib seoses nende kaupade ja teenustega, mida on kasutatud nii tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, määratakse kindlaks käibel põhineva jaotuspõhimõtte alusel või – tingimusel et see meetod tagab mahaarvatava osa täpsema tuvastamise – pindala järgi.
2. Kuuenda direktiivi 77/388, muudetud direktiiviga 95/7, artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et see nõuab käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist seoses kaupade ja teenustega, mis kuuluvad nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 5 kohaldamisalasse, kui see toimub seetõttu, et asjaomase korrigeerimisperioodi kestel võeti vastu selline mahaarvamise arvutamisel kasutatav maksujaotuspõhimõte, mis teeb erandi samas direktiivis sätestatud mahaarvamisoiguse kindlaksmääramise meetodist.
3. Euroopa Liidu õiguse selliseid üldpõhimõtteid nagu õiguskindlus ja õiguspärase ootuse kaitse tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised asjassepuutuvad siseriiklikud õigusnormid, mis ei näe sõnaselgelt ette tasutud sisendkäibemaksu direktiiviga 95/7 muudetud kuuenda direktiivi artikli 20 tähenduses korrigeerimist seetõttu, et teatavate mahaarvamiste arvutamiseks kasutatavat käibemaksu jaotuspõhimõtet muudeti, ega näe ette üleminekukorda, samas kui tasutud sisendkäibemaksu jaotuse, mille maksukohustuslane oli teinud enne muudatust kehtinud jaotuspõhimõtte alusel, oli kõrgeim kohus üldiselt tunnistanud põhjendatuks.

Allkirjad