

Downloaded via the EU tax law app / web

Kohtuasi C-434/03

P. Charles ja T. S. Charles-Tijmens

versus

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden'i esitatud eelotsusetaotlus)

Kuues käibemaksudirektiiv – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Osaliselt majandustegevuseks ja osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatav kinnisvara

Kohtujurist F. G. Jacobsi ettepanek, esitatud 20. jaanuaril 2005

Euroopa Kohtu otsus (suurkoda), 14. juuli 2005

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted — Õigusaktide ühtlustamine — Käibemaks — Ühine käibemaksusüsteem — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Osaliselt majandustegevuseks ja osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatav kapitalikaup — Enne kuuenda direktiivi jõustumist vastu võetud siseriiklike õigusnormidega kauba täielikult ettevõtte vara hulka lugemise välistamine ning selle kauba omandamisel tasutud kogu maksu mahaarvamissoiguse välistamine — Lubamatus

(Nõukogu direktiiv 67/228, artikkel 11, ning direktiiv 77/388, artikli 6 lõige 2 ja artikli 17 lõiked 2 ja 6)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, mida on muudetud direktiiviga 95/7, artikli 6 lõiget 2 ja artikli 17 lõikeid 2 ja 6 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mis on võetud vastu enne selle direktiivi jõustumist ning mis ei luba maksukohustuslasel lugeda täielikult oma ettevõtte vara hulka kapitalikaupa, mida kasutatakse osaliselt majandustegevuse eesmärgil ja osaliselt muul eesmärgil, ning mis ei luba selle kauba omandamisel tasutud käibemaksu vajaduse korral koheselt ja täies ulatuses maha arvata.

Kuigi on tõsi, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 lubab liikmesriikidel säilitada erandid, mis sisalduvad enne selle direktiivi jõustumist nende siseriiklikes õigusaktides, eeldab see säte siiski, et need erandid, mida liikmesriigid võivad selle kohaselt säilitada, on õiguspärased ajaliselt kuuendale direktiivile eelneva teise direktiivi 67/228 kohaselt. Selles osas ei andnud teise direktiivi artikkel 11, mis näeb lõikes 4 ette, et liikmesriigid võivad mahaarvamissüsteemist välja arvata „mõningad kaubad ja teenused, eriti need, mida võidakse kasutada ainult või osaliselt maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks”, liikmesriikidele absoluutset diskretsiooniõigust arvata mahaarvamissüsteemist välja kõik või peaaegu kõik kaubad või teenused ning eelkõige kõik kaubad osas, milles neid kasutatakse maksukohustuslase isiklikuks tarbeks.

(vt punktid 31–34, 36 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

14. juuli 2005(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Osaliselt majandustegevuseks ja osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatav kinnisvara

Kohtuasjas C-434/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 10. oktoobri 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. oktoobril 2003, menetluses

P. Charles,

T. S. Charles-Tijmens

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts ja A. Borg Barthet, kohtunikud S. von Bahr (ettekandja), J. N. Cunha Rodrigues, J. Makarczyk, P. Krišis, E. Juhász ja G. Arestis,

kohtujurist: F. G. Jacobs,

kohtusekretär: ametnik K. Sztranc,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. novembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- P. Charles ja T. S. Charles-Tijmens, esindajad: *adviseur* E. H. van den Elsen ja *belastingsadviseur* G. Volkerink,
- Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja C. ten Dam,
- Saksamaa valitsus, esindaja: A. Tiemann,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: L. Ström van Lier ja A. Weimar,

olles 20. jaanuari 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta 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, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes – teatavate erandite

ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT L 102, lk 18, ELT eriväljaanne 09/01, lk 274, edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 6 lõike 2 ja artikli 17 lõigete 1, 2 ja 6 tõlgendamist.

2 Käesolev taotlus esitati ühelt poolt P. Charles'i ja T. S. Charles-Tijmens'i ja teiselt poolt Staatssecretaris van Financiën'i vahelise kohtuvaidluse raames, mis puudutas viimase keeldumist tagastada nende poolt puhkemaja osas, mis oli 87,5% ajast üürile antud ja 12,5% ajast kasutusel nende isiklikuks tarbeks, tasutud käibemaks.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 2 sätestab:

„Tasu eest teenuste osutamiseks 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.”

4 Direktiivi artikli 17 lõiked 2 ja 6 sätestavad:

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

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

[...]

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

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

Siseriiklikud õigusnormid

5 1968. aasta Wet op de omzetbelasting'i (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikkel 2 sätestab:

„Kaupade tarnimisel ja teenuste osutamisel tasutud maksust arvatakse maha ettevõtjale kaupade tarnimisele ja teenuste osutamisele, ettevõtja poolt ühendusesiseselt soetatud kaupadele ja talle imporditud kaupadele kehtestatud maks.”

6 Käibemaksuseaduse artiklis 15 on mahaarvamiseõigus sätestatud järgmiselt:

„1. Ettevõtja poolt artikli 2 mõttes mahaarvatav maks on:

a) maks, mida ta on teistele ettevõtjatele nende poolt nõuetekohaselt koostatud arve alusel tasunud talle tarnitud kaupade ja osutatud teenuste deklareerimise perioodi jooksul;

[...]

osas, milles ettevõtja kasutab neid kaupu ja teenuseid oma majandustegevuse raames [...]

[...]

4. Maksu mahaarvamine toimub vastavalt kaupade ja teenuste otstarbele ajal, mil ettevõtjale esitatud arvele on märgitud maksusumma või kui see muutub sissenõutavaks. Kui ajal, mil ettevõtja hakkab kasutama kaupu või teenuseid, näib, et ettevõtja arvas kaupade ja teenustega seonduvast maksust maha suurema või väiksema osa, millele kaupade või teenuste kasutamine õiguse annab, siis on liigne mahaarvamine sissenõutav sellel ajahetkel. Sissenõutav maks tasutakse vastavalt [käibemaksuseaduse] artiklile 14.

Maksu mahaarvatav osa, mida ei ole maha arvatud, tagastatakse ettevõtjale tema taotluse alusel.

[...]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et P. Charles ja T. S. Charles-Tijmens ostsid koos 1997. aasta märtsis Madalmaades asuva puhkemaja. See oli mõeldud nii üürile andmiseks kui ka isiklikuks tarbeks ning põhikohtuasjas vaatluse all oleva perioodi jooksul, st 1. aprillist kuni 30. juunini 1997 oli puhkemaja 87,5% ajast välja üüritud ning 12,5% ajast kasutati seda nende isiklikuks tarbeks.

8 Hoge Raad der Nederlanden leiab, et selle üürileandmise tõttu on P. Charles ja T. S. Charles-Tijmens maksukohustuslased kuuenda direktiivi mõttes ja ettevõtjad käibemaksuseaduse mõttes. Kuna seda puhkemaja üüriti välja isikutele, kes viibisid seal väga lühikest aega ning üürileandmine toimus „puhketeenuseid osutava ettevõtte” raames, siis ei ole selline üürileandmine käibemaksust vabastatud, nagu seda on Madalmaades kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunkti 1 kohaselt kinnisvara üürile- ja rendileandmine.

9 1997. aasta teise kvartali käibemaksudeklaratsioonis arvasid P. Charles ja T. S. Charles-Tijmens puhkemajaga seotud tasumisele kuuluvast käibemaksust maha 87,5%. Seetõttu taotlesid nad pädevalt maksuhaldurilt sellele määrale vastava summa tagastamist.

10 1. oktoobri 1997. aasta otsusega otsustas maksuhaldur tagastamise taotluse rahuldada. Kuna nad leidsid, et nende poolt tasutud maks kuulub 100% ulatuses mahaarvamisele, siis esitasid nad täiendava tagastamise taotluse, mis vastas 12,5% puhkemaja isiklikuks tarbeks kasutamise ajale.

11 Kuna maksuhaldur pidas seda taotlust vastuvõetamatuks, esitasid P. Charles ja T. S. Charles-Tijmens hagi Gerechtshof te 's?Hertogenbosch'i. See kohus tühistas otsuse vastuvõetamatuse kohta, kuid sisuliselt kinnitas maksuhalduri otsust, täpsustades, et kuna puhkemaja kasutamise ajast kasutati seda 12,5% ajast isiklikuks tarbeks, siis huvitatud isikutel ei olnud puhkemajaga seoses õigust maha arvata kogu tasutud käibemaks.

12 P. Charles ja T. S. Charles-Tijmens esitasid Gerechtshof te 's?Hertogenbosch'i otsuse peale apellatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlanden'ile. Oma apellatsioonkaebuse toetuseks toovad

nad välja, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõikest 2 tuleneb, et puhkemaja kasutamine isiklikuks tarbeks on maksustatav tehing, kuna nad otsustasid puhkemaja tervikuna ettevõtte põhivara hulka lugeda, mis sama direktiivi artikli 17 lõike 2 kohaselt annab neile õiguse selle osas tasutud kogu käibemaks tervikuna maha arvata (vt selle kohta 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C?291/92: Armbrecht, EKL 1995, lk I?2775, ja 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C?415/98: Bakcsi, EKL 2001, lk I?1831).

13 P. Charles ja T. S. Charles-Tijmens lisasid, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 ei muuda seda tõlgendust, kuna kuuenda direktiivi jõustumise ajal ei näinud Madalmaade õigusaktid ette selles sättes nimetatud erandeid mahaarvamisoõiguse suhtes, v.a reisijateveoks mõeldud autode osas.

14 Hoge Raad der Nederlanden märgib, et Madalmaade õigusnormid, mis puudutavad kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse nii majandustegevuse eesmärgil kui ka muul eesmärgil, nagu on vaatluse all käesolevas asjas, võeti 1969. aastal Madalmaades vastu nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühtse käibemaksusüsteemi rakendamise struktuur ja menetlus (EÜT 1967, L 71, lk 1303, edaspidi „teine direktiiv“) artikli 11 lõike 1 rakendamisel.

15 Need õigusnormid toovad kaasa kuuendast direktiivist erinevaid tagajärgi, mis on teatud juhtudel maksukohustuslasele soodsamad ning teistel juhtudel ebasoodsamad. Nimetatud direktiiv annab maksukohustuslasele kohese ja täieliku mahaarvamisoõiguse, asja kasutamisel muul eesmärgil kui majandustegevuseks toimub korrigeerimine siis, kui selline kasutamine aset leiab. Seevastu tuleb käibemaksuseaduse kohaselt kohe või vähemalt esimese aasta jooksul otsustada, mil määral kaupa kasutatakse tulevikus muul kui majandustegevuse eesmärgil.

16 Hoge Raad der Nederlanden täpsustab selles osas, et 1968. aasta Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting'i (käibemaksu rakendamismäärus, *Stcrt.* 1968, nr 169), mis võeti vastu käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 6 rakendamiseks, artikli 12 lõige 3 sätestab, et ajal, mil täidetakse konkreetse majandusaasta viimase maksustamisperioodi deklaratsioon, arvutatakse mahaarvatud käibemaks uuesti kogu majandusaasta kohta käivate andmete alusel. Pärast seda majandusaastat ei või teha ühtegi arvutust või muutusi.

17 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi ja eriti selle artikli 17 lõigete 1, 2 ja 6 ning artikli 6 lõikega 2 on kooskõlas seadusel põhinev kord, mis oli jõus enne kuuenda direktiivi jõustumist ja mis

- ei luba kapitalikaupa või sellega seotud kaupa või teenust lugeda tervikuna ettevõtte vara hulka, kui ostja kasutab seda kaupa või teenust nii majandustegevuse kui ka muul kui majandustegevuse eesmärgil (ja eriti isiklikuks tarbeks);
- ei luba seetõttu nende kaupade või teenuste ostmisel tasutud maksu kohe ja täielikult maha arvata ja
- ei näe ette käibemaksu tasumist kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a mõttes?“

Eelotsuse küsimus

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma küsimuses sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 6 lõiget 2 ja artikli 17 lõikeid 2 ja 6 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas ja mis on vastu võetud enne

selle direktiivi jõustumist ning mis ei luba maksukohustuslasel lugeda täielikult oma ettevõtte vara hulka kapitalikaupa, mida kasutatakse osaliselt majandustegevuse eesmärgil ja osaliselt muul eesmärgil, ning mis sellisel juhul ei luba selle kauba omandamisel tasutud käibemaksu kohest ja täielikku mahaarvamist ja ei näe ette, et selle kasutamist muul kui majandustegevuse eesmärgil käsitataks tasu eest teenuste osutamisenä.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

19 P. Charles ja T. S. Charles-Tijmens leiavad, et sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, on vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga käibemaksu vallas, eriti 8. mai 2003. aasta otsusega kohtuasjas C?269/00: Seeling (EKL 2003, lk I?4101).

20 Madalmaade ja Saksa valitsus väidavad, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 lubab liikmesriigil käibemaksu mahaarvamisoõigust mitte kohaldada kapitalikaubale või sellega seotud kaubale või teenusele osas, milles maksukohustuslane kasutab seda kaupa või teenust muul kui majandustegevuse eesmärgil, eriti isiklikuks tarbeks, juhul, kui see riik, kasutades sama direktiivi artikli 6 lõike 2 teise lõigu ette nähtud võimalust teha erand, leiab, et selline kasutamine ei ole maksustatav tehing.

21 Kui Euroopa Kohus leiab, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 ja artikli 6 lõige 2 ei luba käibemaksu mahaarvamist välistada nii, nagu see on põhikohtuasjas, siis Madalmaade valitsus väidab, et nimetatud artikli 17 lõige 6 lubab liikmesriikidel säilitada erandid, mis sisalduvad selle direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides, mis jätavad käibemaksu mahaarvamisoõiguse kohaldamata kapitalikaubale või sellega seotud kaubale või teenusele juhul, kui maksukohustuslane kasutab seda kaupa või teenust muul kui majandustegevuse eesmärgil, eriti isiklikuks tarbeks.

22 Komisjon leiab, et seadusel põhinev kord, mis kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 teise lõigu erandi tegemise õigusega kooskõlas ei maksusta kapitalikauba või sellega seotud kauba või teenuse kasutamist isiklikuks tarbeks ja seetõttu ei anna alust mahaarvamiseks sellist tüüpi kauba või toote puhul osas, milles seda kaupa kasutatakse isiklikuks tarbeks, on nimetatud direktiiviga kooskõlas.

Euroopa Kohtu hinnang

23 Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on huvitatud isikul kapitalikauba kasutamise puhul nii kutsetegevuse kui ka isiklikul eesmärgil võimalus käibemaksuga seoses valida, kas lugeda see kaup tervenisti oma ettevõtte vara hulka, jätta see tervikuna oma isikliku vara koosseisu, jättes selle seega täielikult ühisest käibemaksusüsteemist välja, või lugeda see oma ettevõttesse kuuluvaks üksnes kutsealasel kasutamisel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Armbrecht, punkt 20; eespool viidatud kohtuotsus Bakcsi, punktid 25 ja 26; eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punkt 40, ja 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C?25/03: HE, EKL 2005, lk I?3123, punkt 46).

24 Kui maksukohustuslane käsitab kapitalikaupu, mida ta kasutab nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil, ettevõtte varana, siis nende kaupade omandamisel tasutud sisendkäibemaks on põhimõtteliselt kogu ulatuses ja koheselt mahaarvatav (vt eelkõige 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C?97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I?3795, punkt 26; eespool viidatud kohtuotsus Bakcsi, punkt 25, ja eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punkt 41).

25 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktist a tuleneb, et põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha

arvata, käsitatakse tasu eest teenuse osutamisenä. Selline kasutamine, mis on seega maksustatav tehing sama direktiivi artikli 17 lõike 2 alusel, maksustatakse selle artikli 11 A osa lõike 1 punkti c kohaselt teenuste osutamise kogukulu summa alusel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Lennartz, punkt 26; Bakcsi, punkt 30, ja Seeling, punkt 42).

26 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 teist lõiku, siis tuleb kohe meelde tuletada, et erandid harmoniseerimisest peavad olema kitsalt määratletud. Igasugused erandid käibemaksust toovad maksukoormuse osas kaasa liikmesriikidevahelised erinevused.

27 Nimetatud artikli 6 lõike 2 teist lõiku tuleb põhimõtteliselt tõlgendada nii, et liikmesriigid võivad käsitada teatud teenuste osutamist või kasutamist tasu eest teenuste osutamisenä, eelkõige selleks, et lihtsustada käibemaksu kogumisega seotud menetlust (vt selle kohta 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-155/01: Cookies World, EKL 2003, lk I-8785).

28 Samas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 teise lõigu tagajärjeks ei saa olla see, et liikmesriikidel lubatakse keelduda maksukohustuslasele, kes käsitab nii kutsetegevuses kui isiklikul eesmärgil kasutatavaid kapitalikaupu oma ettevõtte varana, nende kaupade omandamisel tasutud sisendkäibemaksu täieliku ja kohese mahaarvamisoiguse andmisest, millele tal on õigus kooskõlas käesoleva kohtuotsuse punktis 24 välja toodud väljakujunenud kohtupraktikaga. Selline mahaarvamisoiguse piiramine oleks nimetatud sättega vastuolus.

29 Muu hulgas ei oleks kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 teisel lõigul põhinev üldine maksukohustuslase isiklikuks tarbeks kasutatava kapitalikauba maksustamisest loobumine, kui viimane on saanud selle kauba omandamisel tasutud sisendkäibemaksu täielikult ja kohe maha arvata, samuti selle sättega kooskõlas, kuna see tooks vältimatult kaasa konkurentsi moonutamise.

30 Seega on maksukohustuslasel ühelt poolt õigus lugeda täielikult oma ettevõtte vara hulka kapitalikaup, mida ta kasutab osaliselt majandustegevuse eesmärgil ja osaliselt muul eesmärgil ja vajaduse korral kauba omandamisel tasutud sisendkäibemaks täielikult ja kohe maha arvata ning teiselt poolt põhimõtteliselt sellele õigusele vastav kohustus maksta käibemaksu maksukohustuslase kogukuludelt nende kaupade kasutamisel muul kui majandustegevuse eesmärgil (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punkt 43).

31 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6, siis see lubab tõesti, nagu väidab Madalmaade valitsus, liikmesriikidel säilitada erandid, mis sisalduvad enne selle direktiivi jõustumist nende siseriiklikes õigusaktides. Samas eeldab see säte, et need erandid, mida liikmesriigid võivad selle kohaselt säilitada, on õiguspärased ajaliselt kuuendale direktiivile eelneva teise direktiivi kohaselt (vt 5. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-305/97: Royscot jt, EKL 1999, lk I-6671, punkt 21).

32 Teise direktiivi artikkel 11, mille lõikes 1 mahaarvamisoigus on sätestatud, näeb lõikes 4 ette, et liikmesriigid võivad mahaarvamissüsteemist välja arvata „mõningad kaubad ja teenused, eriti need, mida võidakse kasutada ainult või osaliselt maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks.”

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

34 Kuigi teise direktiivi artikli 11 lõige 4 andis liikmesriikidele loa arvata mahaarvamissüsteemist välja mõningad kaubad, nagu mootorsõidukid, ei andnud see säte neile õigust välistada kõik

kaubad osas, milles neid kasutatakse maksukohustuslase isiklikuks tarbeks.

35 Sellest tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 koostoimes teise direktiivi artikli 11 lõikega 4, ei luba liikmesriikidel säilitada üldist korda arvata mahaarvamissüsteemist välja kõik maksukohustuslase kaubad osas, milles neid kasutatakse viimase isiklikuks tarbeks.

36 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõiget 2 ja artikli 17 lõikeid 2 ja 6 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas ja mis on võetud vastu enne selle direktiivi jõustumist ning mis ei luba maksukohustuslasel lugeda täielikult oma ettevõtte vara hulka kapitalikaupa, mida kasutatakse osaliselt majandustegevuse eesmärgil ja osaliselt muul eesmärgil, ning mis ei luba selle kauba omandamisel tasutud käibemaksu vajaduse korral koheselt ja täies ulatuses maha arvata.

Kohtukulud

37 Kuna 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 põhikohtuasja poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 6 lõiget 2 ja artikli 17 lõikeid 2 ja 6 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas ja mis on võetud vastu enne selle direktiivi jõustumist ning mis ei luba maksukohustuslasel lugeda täielikult oma ettevõtte vara hulka kapitalikaupa, mida kasutatakse osaliselt majandustegevuse eesmärgil ja osaliselt muul eesmärgil, ning mis ei luba selle kauba omandamisel tasutud käibemaksu vajaduse korral koheselt ja täies ulatuses maha arvata.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.