

Kohtuasi C-378/02

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

versus

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad'i eelotsusetaotlus)

Käibemaks – Avalik-õigusliku organisatsiooni poolt omandatud kapitalikaubad – Ametivõimud – Nii maksukohustuslasena kui mittemaksukohustuslasena teostatud tehingud – Mahaarvamise ja korrigeerimise õigus

Kohtujurist F. G. Jacobsi ettepanek, esitatud 18. novembril 2004

Euroopa Kohtu otsus (kolmas koda), 2. juuni 2005

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted — Õigusaktide ühtlustamine — Käibemaks — Ühine käibemaksusüsteem — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Kapitalikaubad — Esialgse mahaarvamise korrigeerimine — Kuuenda direktiivi artikli 20 kohaldatavuse tingimused — Kaubad, mida avalik-õiguslik organisatsioon omandab ametivõimuna direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu tähenduses — Sama organisatsiooni poolt sellise kauba müümine maksukohustuslasena — Mahaarvamisõiguse välistamine

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 4, lõike 5 ja artikkel 20)

Avalik-õiguslikul organisatsioonil, kes ostab kapitalikauba ametivõimuna kuuenda direktiivi 77/388, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, artikli 4 lõike 5 esimese lõigu tähenduses ja seega mittemaksukohustuslasena ning kes seejärel müüb selle kauba maksukohustuslasena, puudub nimetatud müügi teostamisel õigus selle direktiivi artiklil 20 põhinevale korrigeerimisele, mille eesmärk on maha arvata nimetatud kauba ostmisel tasutud käibemaks.

Üksnes kõnealuse organisatsiooni staatus kauba ostmise hetkel võib kindlaks määrata mahaarvamisõiguse olemasolu.

(vt punktid 38, 44 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

2. juuni 2005(*)

Käibemaks – Avalik-õigusliku organisatsiooni poolt omandatud kapitalikaubad – Ametivõimud – Nii maksukohustuslasena kui mittemaksukohustuslasena teostatud tehingud – Mahaarvamise ja

korrigeerimise õigus

Kohtuasjas C-378/02,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad'i (Madalmaad) 18 oktoobri 2002. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. oktoobril 2002, menetluses

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J.-P. Puissochet, S. von Bahr (ettekandja), J. Malenovský ja U. Löhms,

kohtujurist: F. G. Jacobs,

kohtusekretär: vanemametnik M. Múgica Arzamendi,

arvestades kirjalikus menetluses ja 23. septembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Waterschap Zeeuws Vlaanderen, esindaja: H. de Kat, keda abistas *advocaat* R. Brouwen,
- Madalmaade valitsus, esindaja: S. Terstal,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa, H. van Vliet ja D. W. V. Zijlstra,

olles 18. novembri 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Käesolev eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat 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 23-62; edaspidi „kuues direktiiv“) tõlgendamist.

2 See taotlus on esitatud Waterschap Zeeuws Vlaanderen (edaspidi „WZV“) ja Staatssecretaris van Financiën vahelise kohtuvaidluse raames WZV poolt tööstussiseseade ehituse ja tarnimise raames tasutud lisandunud väärtuse maksu (edaspidi „käibemaks“) korrigeerimiseks esitatud taotluse küsimuses.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi II jaotise artikli 2 lõige 1 pealkirjaga „Reguleerimisala“ on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;”

4 Nimetatud direktiivi artikli 4 lõiked 1–3 ja 5 sätestavad:

„1. Maksukohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. [...].

3. Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada ka isikut, kes aeg-ajalt teeb lõikes 2 nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

a) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu; liikmesriigid võivad ette näha tingimused käesoleva kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamise ning nende aluse maa suhtes.

[...]

b) ehitusmaa võõrandamine.

[...]

[...].

5. Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad aga sellist tegevust või tehinguid teostavad, käsitatakse neid maksukohustuslasena seoses tegevuse ja tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist.

[...]

Liikmesriigid võivad nende organite tegevuse, mis on artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, lugeda nende tegevuseks ametivõimudena.”

5 Kuuenda direktiivi artikli 20 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„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.

Kapitalikaubana omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kuni kümne aastani.”

Siseriiklikud õigusnormid

28. juuni 1968. aasta seadus

6 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseadusega (Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, *Stbl.* 1968, lk 329; edaspidi „seadus”) kehtestas Madalmaade Kuningriik käibemaksusüsteemil põhineva käibe maksustamise.

7 Seaduse artikli 7 kohaselt käsitletakse „ettevõtjana” igaüht, kes teostab iseseisvalt majandustegevust. See artikkel sisaldab muu hulgas sätet avalik-õiguslike organisatsioonide kohta, kes osutavad muu isikuna kui ettevõtjad oma olemuselt selliseid teenuseid ning tarnet, mida üldjuhul osutavad ettevõtjad. Selle sätte kohaselt võib ministri määrusega määrata kindlaks, et neid organisatsioone tuleb käsitleda ettevõtjatena siis, kui nad osutavad eelnimetatud teenuseid või tarnet.

8 Seaduse artikli 11 lõike 1 punktid a ja b sätestavad, et kinnisasja tarne ning rendileandmine on põhimõtteliselt käibemaksuvabad, kuid samas näeb see ette rea erandeid tingimusel, et tarniv ettevõtja ja selle adressaat või rendileandja ja rentnik esitavad taotluse ühiselt.

Rakendamisotsus

9 Madalmaade ametiasutused võtsid ministri 30. augusti 1968. aasta määruse alusel vastu käibemaksuseaduse rakendamisotsuse (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, *Stcrt.* 1968, nr 169; edaspidi „rakendamisotsus”).

10 Rakendamisotsuse artikli 3 punkt a näeb ette, et kinnisasjade tarnet ja nende asjadega seotud õiguste üleandmist või tekkimist puudutavas osas käsitletakse avalik-õiguslikke organisatsioone ettevõtjatena.

11 Nimetatud otsuse artiklid 13 ja 13a, mis puudutavad eriti kuuenda direktiivi artikli 20 sätete ülevõtmist, sätestavad mahaarvamisõiguse korrigeerimise viisi.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 WZV on avalik-õiguslik organisatsioon, mis tegeleb Madalmaades talle määratud territooriumil ühisveevärgi haldamisega. Seda haldust teostab WZV kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 tähenduses ametivõimuna, mitte käibemaksukohustuslasena.

13 Selleks et täita oma ülesandeid nõuetekohaselt, lasi WZV ehitada reoveepuhastusjaama (edaspidi „puhastusjaam”), mille eest ta tasus ligikaudu 7,2 miljoni Hollandi kuldna ulatuses

käibemaksu. Puhastusjaam alustas tööd 1990. aastal.

14 WZV ning veel kaks avalik-õiguslikku organisatsiooni, mis tegelesid veemajanduse korraldamisega, leppisid kokku puhastusjaama tsentraliseeritud kasutamises reovete puhastamisel tekkiva sette töötlemise osas. Need kaks viimati nimetatud organisatsiooni toetasid rahaliselt täiendavate vajalike investeeringute tegemist puhastusjaama kasutamiseks kolme kõnealuse ettevõtte poolt. Alates 1993. aastast kandis WZV kahele teisele organisatsioonile üle kummalegi kuuluva vastava osa sette tsentraliseeritud töötlemise kuludest, ilma neilt käibemaksu võtmata. Selle kohta lubas maksuinspektor kokkuleppel WZV-ga, et ei nõua neilt kahelt organisatsioonilt käibemaksu tasumist tingimusel, et WZV loobub sisendkäibemaksu mahaarvamisest.

15 Detsembris 1994 asutas WZV Madalmaades Flandria keskkonna edendamiseks sihtasutuse (edaspidi „sihtasutus”), kellele ta müüs puhastusjaama ligikaudu 18 miljoni Hollandi kuldna suuruse summa eest, mis ei sisaldanud käibemaksu.

16 Võttes arvesse tehingu teostamise asjaolusid, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates sellist omandi üleminekut käsitleda kui tarnet kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses ning selle direktiivi artikli 5 põhineva seaduse artikli 3 lõike 1 tähenduses. Müügipäeval võttis WZV puhastusjaama sihtasutuselt rendile üheksaks aastaks ja kaheks päevaks.

17 Kooskõlas seaduse artikli 11 lõike 1 punktide a ja b, millega rakendatakse kuuenda direktiivi artikli 13 C osa, mis puudutab kinnisvara müügi ja rendileandmise osas käibemaksu kohaldamisel valikuõiguse võimalust, esitasid WZV ja sihtasutus maksuinspektorile kaks liidetud taotlust, eesmärgiga nii müügi kui ka seadme rendi osas maksuvabastust mitte kohaldada.

18 Tuginedes rakendamisotsuse artiklite 13 ja 13a sätetele, määratles WZV puhastusjaama ehitamise eest nõutud korrigeerimisele kuuluva käibemaksusumma osa suuruseks ligikaudu 3,6 miljonit Hollandi kuldnat, mis moodustas 5/10 sellest summast. See murdosa on õigustatav asjaoluga, et puhastusjaama ostust oli möödunud viis aastat ning niisama pikk aeg oli veel järele jäänud.

19 1994. aasta viimase kvartali deklaratsioonis nõuab WZV maksuinspektorilt ligikaudu 3,6 miljoni Hollandi kuldna tagasimaksmist.

20 See nõue jäeti rahuldamata põhjusel, et rakendusotsuse sätete kohaselt, millega võetakse üle kuuenda direktiivi artikkel 20, puudus WZV-l puhastusjaama võõrandamise ajal õigus mistahes korrigeerimist taotleda.

21 WZV esitas hagi maksuinspektori poolt kaebuse rahuldamata jätmise otsuse peale. Pärast sellele järgnenud asja läbivaatamist Gerechthof te Amsterdamis esitati viimase poolt tehtud otsuse peale kassatsioonkaebus Hoge Raadile.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et selles osas, milles WZV teostas müügitehingu maksukohustuslasena ning esitas koos puhastusjaama ostjaga ühiselt taotluse taolisele tehingule maksuvabastust mitte kohaldada, peaks WZV poolt kinnisvara ehituse eest tasutud käibemaksu korrigeerimine olema põhimõtteliselt lubatud. Hoge Raad, võttes arvesse Euroopa Kohtu praktikat, on selles osas siiski kahtleval seisukohal.

23 Hoge Raad esitab küsimuse, kas avalik-õiguslikul organisatsioonil, kes on kaupa kasutanud ametivõimuna ning ei ole seetõttu asja omandamisel tasutud käibemaksu maha arvanud, on sarnaselt maksukohustuslasega, kes on kaupa kasutanud maksuvabadeks teenusteks, õigus kuuenda direktiivi artiklis 20 ettenähtud korrigeerimisele olukorras, kui ta hiljem tarnib selle kauba

maksukohustuslasena ning kui selline tarne on maksustatav.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et täiendav vaidluspunkt tuleneb asjaolust, et WZV loobus eelnevalt tasutud maksu mahaarvamise õigusest tema ja maksuinspektori vahelise kokkuleppe tõttu. Selle asjaolu tõttu peetakse WZV-d loobunuks, et määrata puhastusjaam osaliselt oma ettevõtte vara hulka.

25 Nimetatud kohus küsib, kas Euroopa Kohtu praktika, mis puudutab maksukohustuslase valiku alusel kapitalikaupade määramist tema isikliku vara hulka või tema ettevõtte vara hulka, on *mutatis mutandis* kohaldatav avalik-õiguslikele organisatsioonidele.

26 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas juhul, kui avalik-õiguslik organisatsioon on omandanud kapitalikauba ning tarnib selle tasu eest kolmandale isikule, mistõttu tuleb organisatsiooni käsitleda maksukohustuslasena, on tal kuuenda direktiivi artikli 20 (eriti lõigete 2 ja 3) alusel õigus nõuda omandatud kauba eest tasutud käibemaksu korrigeerimist osas, kus ta kasutas seda kaupa ametivõimuna teostatud tehingute raames direktiivi artikli 4 lõike 5 tähenduses?

2. Kas avalik-õiguslikul organisatsioonil on kuuenda direktiivi alusel sarnaselt sellele, mida Euroopa Kohus on otsustanud füüsilist isikutest maksukohustuslaste kohta, õigus oma ettevõtte varast täielikult välistada kapitalikaup, mida ta kasutas nii maksukohustuslasena kui ka ametivõimuna?”

Esialgsed tähelepanekud

27 Eelotsusetaotluses sisalduvate andmete kohaselt, mis on esitatud käesoleva otsuse punktides 12 ja 13, omandas WZV puhastusjaama selleks, et hallata temale määratud territooriumil veevärgiga seotud ülesandeid ning seda tehes tegutses ta ametivõimuna.

28 Seega peab esimest küsimust mõistma nii, et selle eesmärk on välja selgitada, kas avalik-õiguslik organisatsioon, kes ostab kapitalikauba ametivõimuna kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu tähenduses ning kes seejärel müüb selle kauba maksukohustuslasena, võib müügitehinguga seoses nõuda korrigeerimise kohaldamist kuuenda direktiivi artikli 20 tähenduses, eesmärgiga maha arvata selle kauba ostmisel tasutud käibemaks.

Esimene küsimus

29 Tuleb meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 2 sätete kohaselt sõltub käibemaksualaste sätete, sealhulgas mahaarvamise õiguse kohaldamine kauba tarnimisele või teenuste osutamisele riigi territooriumil sellest, kas neid teostab maksukohustuslane.

30 Käibemaksukohustuslane võib maha arvata maksu, mille ta on ise tasunud, juhul kui on täidetud kuuenda direktiivi artiklis 17 toodud tingimused.

31 Artikli 17 lõike 1 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõudmise ajast. Kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 järgi tekib mahaarvamisõigus peale kauba kättetoimetamist. Seega tekib mahaarvamisõigus kauba ostmise puhul siis, kui kaup on kätte toimetatud. Nimetatud direktiivi artikkel 17 lõige 2 näeb ette, et maksukohustuslasel on õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaks, mida ta on tasunud teisele maksukohustuslasele viimase poolt talle tarnitud kaupade eest, kui neid kaupu kasutatakse seoses tema maksustatavate tehingutega.

32 Nimetatud artiklite 2 ja 17 sätetest tuleneb, et üksnes isikul, kes on maksukohustuslane ning kes tegutseb sellena kauba ostmise hetkel, on õigus selle kauba eest tasutud käibemaksu maha arvata, kui ta kasutab seda seoses tema maksustatavate tehingutega (vt selle kohta, mis puudutab kuuenda direktiivi artiklit 17, 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I-3795, punkt 8).

33 Seevastu isikul, kes ei ole maksukohustuslane, puudub ostetud kaupadelt tasutud käibemaksu mahaarvamise õigus. Selle isiku tegevus – kaubatarne või teenuste osutamine – ei kuulu käibemaksualaste normide kohaldamisalasse, mis on määratletud kuuenda direktiivi artiklis 2.

34 Peab rõhutama, et nimetatud direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaselt ei käsitleta avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslastena tegevuste või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena.

35 Sellest järeldeb et juhul, kui sellised organisatsioonid, nende hulgas WZV, tegutsevad ametivõimuna kapitalikauba ostmise hetkel, puudub neil põhimõtteliselt igasugune õigus selle kaubaga seotud mahaarvamisele.

36 Ometi peab tõstatama küsimuse, kas asjaomase organisatsiooni käibemaksukohustuslikkust mõjutav muudatus võib avaldada mõju mahaarvamiseõiguse teostamisele. Eriti tõusetub küsimus, kas asjaolu tõttu, mille tagajärjel organisatsioon saab maksukohustuslase staatuse teatud tehingute raames, kus ta oli ostanud kauba mittemaksukohustuslasena, võib talle anda selle kauba eest tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse ning kohaldada kuuenda direktiivi artiklil 20 põhinevat korrigeerimist.

37 Eespool viidatud kohtuasjas Lennartz oli kõne all olukord, kus eraisikust käibemaksukohustuslane, kes oli ostanud sõiduki eraotstarbeliseks kasutamiseks ning kes seejärel, olles seda kasutanud üheaegselt ka töösõitudeks, püüdis selle ostu pealt tasutud käibemaksu maha arvata.

38 Olles meelde tuletanud, et kuuenda direktiivi artikkel 17 määrab kindlaks hetke, millal mahaarvamiseõigus tekib ning rõhutab, et üksnes kõnealune eraisiku staatus kauba ostmise hetkel võib kindlaks määrata mahaarvamiseõiguse olemasolu, märkis Euroopa Kohus, et sama direktiivi artikkel 20 pealkirjaga „Mahaarvamise korrigeerimine” ei sisalda seevastu ühtki sätet mahaarvamiseõiguse tekkimise kohta. Kohus leidis, et viimane säte piirdub algse mahaarvamise korrigeerimise arvutamist lubava viisi kehtestamisega ning ei anna alust mahaarvamiseõiguse tekkimiseks ega ka maksukohustuslase poolt mittemaksustatavate tehingutega seoses tasutud maksu ümberkujundamiseks mahaarvatavaks maksuks artikli 17 tähenduses (vt eespool viidatud kohtuotsus Lennartz, punktid 11 ja 12).

39 Sellist järeldest tuleb kohaldada avalik-õiguslikule organisatsioonile, kes tegutseb kapitalikauba ostmisel ametivõimuna. Kuna see organisatsioon ei tegutsenud sel ajal maksukohustuslasena, puudub tal sarnaselt erahuvides tegutsevale eraisikule igasugune õigus kauba eest tasutud käibemaksu maha arvata.

40 Asjaolu, et see organisatsioon tegutses seejärel maksukohustuslasena, ei anna kuuenda direktiivi artikli 20 kohaselt alust selle organisatsiooni poolt ametivõimuna teostatud ning seetõttu mittemaksustatavatelt tehingutelt tasutud maksu mahaarvamiseks artikli 17 tähenduses.

41 Vastupidi WZV esitatud väitele ei saa sellist organisatsiooni samastada maksukohustuslasega, kes teostab nii maksustatavaid kui maksuvabasid tegevusi. Nagu eespool

mainitud, on määravaks maksukohustuslase staatus ning seda hinnatakse sellisena nimetatud kõnealuse organisatsiooni poolt kauba omandamise hetkel.

42 Lisaks sellele väidab WZV, et sisendkäibemaksu mahaarvamise võimatus toob kaasa konkurentsi märkimisväärse moonutamise, mis WZV arvates põhjendab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teises lõigus toodud erandi kohaldamist, mille kohaselt avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena. Selgitamaks konkurentsi moonutamise olemasolu, võrdleb WZV kaubandusettevõtja olukorda avalik-õigusliku organisatsiooni olukorraga ning väidab, et sarnastel asjaoludel võiks kaubandusettevõtja sisendkäibemaksuna tasutud käibemaksu maha arvata.

43 See argument tuleb samuti tagasi lükata. Võimalik konkurentsi moonutamine põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel tuleneb pigem avalik-õigusliku organisatsiooni tegevusest kõnealuse kinnisvara müügi ja rentimise maksustamise valikul kui selliste reeglite kohaldamisest, mille kohaselt avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitleta ametivõimuna teostatud tehingute puhul maksukohustuslastena. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 38 märkis, võivad need reeglid teatud määral kahjustada neutraalsuse ning võrdse kohtlemise põhimõtet, mis on käibemaksusüsteemi erandite olemasolu lahutamatuks osaks.

44 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et avalik-õiguslikul organisatsioonil, kes ostab kapitalikauba ametivõimuna kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese lõigu tähenduses ja seega mittemaksukohustuslasena ning kes seejärel müüb selle kauba maksukohustuslasena, puudub nimetatud müügi teostamisel õigus selle direktiivi artiklil 20 põhinevale korrigeerimisele, mille eesmärk on maha arvata nimetatud kauba ostmisel tasutud käibemaks.

Teine küsimus

45 See küsimus on kaudselt tõstatatud selleks puhuks, kui avalik-õiguslikku organisatsiooni, nagu seda on WZV, käsitletakse kapitalikauba ostmise hetkel nii kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses kui sama artikli lõike 5 esimese lõigu tähenduses majandustegevust teostavana. Arvestades esimesele küsimusele antud vastuses toodud põhjendusi, millest järeldus, et selline organisatsioon ei tegutsenud ostu tegemise hetkel maksukohustuslasena, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

46 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotamise siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Avalik-õiguslikul organisatsioonil, kes ostab kapitalikauba ametivõimuna nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 4 lõike 5 esimese lõigu tähenduses ja seega mittemaksukohustuslasena ning kes seejärel müüb selle kauba maksukohustuslasena, puudub nimetatud müügi teostamisel õigus selle direktiivi artiklil 20 põhinevale korrigeerimisele, mille eesmärk on maha arvata nimetatud kauba ostmisel tasutud käibemaks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.