



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

16. juuni 2016*

Eelotsusetaotlus — Maksuõigusnormid — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 18 punkt c ning artiklid 184 ja 187 — Maksustatavad tehingud — Maksustatava majandustegevuse lõpetamine — Käibemaksu mahaarvamist võimaldanud kaupade valduse säilitamine — Mahaarvamiste korrigeerimine — Korrigeerimisperiood — Maksustamine direktiivi 2006/112 artikli 18 punkti c alusel pärast korrigeerimisperioodi lõppu

Kohtuasjas C-229/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus, Poola) 5. veebruari 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. mail 2015, menetluses

Minister Finansów

versus

Jan Mateusiak,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president F. Biltgen, kohtunikud E. Levits (ettekandja) ja M. Berger,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Jan Mateusiak ise,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis ja K. Karavasili,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Owsiany-Hornung,

olles 3. märtsi 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: poola.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL (ELT 2010, L 10, lk 14; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 18 punkti c ning artikli 187 tõlgendamist.
- 2 Taotlus esitati rahandusministri (Minister Finansów) ja Jan Mateusiaki vahelises vaidluses, mis puudutab viimase valdusesse jäänud kinnisvara käibemaksuga maksustamist pärast tema majandustegevuse lõpetamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikkel 18 sätestab:

„Liikmesriigid võivad kaubatarnena tasu eest käsitada järgmisi tehinguid:

- a) maksukohustuslase poolt selliste kaupade oma ettevõtluse eesmärgil kasutamine, mis on nimetatud ettevõtluse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud, ostetud või imporditud, tingimusel et nimetatud kaupadelt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks soetatud teiselt maksukohustuslaselt;
- b) maksukohustuslase poolt kaupade kasutamine mittemaksustatava tehingu eesmärgil, kui nimetatud kaupadelt võis soetamisel või punkti a kohasel kasutamisel käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;
- c) maksukohustuslase või tema õigusjärglaste poolt kaupade säilitamine, kui nimetatud isik lõpetab maksustatava majandustegevuse ning nimetatud kaupadelt võis soetamisel või punkti a kohasel kasutamisel käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata, välja arvatud artiklis 19 nimetatud juhtudel.“

- 4 Selle direktiivi artikli 19 esimeses lõigus on märgitud:

„Kogu vara või selle osa tasu eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise korral võivad liikmesriigid lugeda kaubatarnet mittetoimunuks ning sel juhul käsitatakse saajat üleandja õigusjärglasena.“

- 5 Käibemaksudirektiivi artikkel 168 sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

- a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“.

6 Käibemaksudirektiivi artikli 168a lõige 1 sätestab:

„Maksudohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva kinnisasja kasutamisel nii maksudohustuslase ettevõtte tegevuse eesmärgil kui ka maksudohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil tohib kooskõlas artiklites 167, 168, 169 ja 173 sätestatud põhimõtetega kõnealuse kinnisasjaga seotud käibemaksu maha arvata üksnes selles ulatuses, milles kinnisasja kasutatakse maksudohustuslase ettevõtte tegevuse eesmärgil.

Erandina artiklist 26 võetakse esimeses lõigus osutatud kinnisasja kasutamise protsentuaalset muutumist arvesse kooskõlas artiklites 184–192 sätestatud põhimõtetega vastavalt nende sätete rakendamisele kõnealuses liikmesriigis.“

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 184 näeb ette:

„Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksudohustuslasele lubatud.“

8 Käibemaksudirektiivi artikkel 187 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaubad soetati või toodeti.

Liikmesriigid võivad korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kaupade esmasele kasutuselevõtule järgnevat viis täisaastat.

Kapitalikaubana soetatud kinnisasja puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.

2. Iga-aastane korrigeerimine hõlmab üksnes üht viiendikku kaupadele kehtestatud maksust või pikema korrigeerimisperioodi korral sellele vastavat osa kapitalikaupadele kehtestatud käibemaksust.

Korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaubad omandati või toodeti või mil seda kasutati esimest korda.“

Poola õigus

9 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; konsolideeritud redaktsioon *Dz. U.* 2011, nr 177, jrk 1054) artikli 14 lõike 1 punktid 1 ja 2 ning lõiked 4–6 ja 8 põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus“) sätestavad:

„1. Käibemaksuga maksustatakse enda toodetud kaubad ja kaubad, mis ei ole soetamisjärgselt olnud kaubatarne ese, kui:

- 1) seltsing või äriühing, mis ei ole õigusvõimeline, likvideeritakse;
- 2) artiklis 15 nimetatud füüsilisest isikust maksudohustuslane, kes on artikli 96 lõike 6 alusel kohustatud teatama majandustegevuse lõpetamisest maksuameti juhatajale, maksustatavate tehingute tegemise lõpetab.

[...]

4. Lõikeid 1 ja 3 kohaldatakse kaupadele, mille soetamisel tasutud käibemaksu oli õigus sisendkäibemaksuna maha arvata.

5. Lõigetes 1 ja 3 nimetatud juhtudel on maksukohustuslased kohustatud äriühingu likvideerimise või maksustatavate tehingute tegemise lõpetamise kuupäevaks tegema kaupade füüsilise inventuuri, edaspidi „inventuur“. Maksukohustuslased on kohustatud esitama andmed tehtud inventuuri, selle alusel tuvastatud maksustatava väärtuse ja tasumisele kuuluva maksusumma kohta ettevõtja likvideerimise või maksustatavate tehingute tegemise lõpetamise päeva hõlmava arvestusperioodi kohta esitatavas maksudeklaratsioonis.

6. Lõikes 1 nimetatud juhul tekib maksukohustus äriühingu likvideerimise või maksustatavate tehingute tegemise lõpetamise kuupäeval.

[...]

8. Maksustatav väärtus on inventeeritavate kaupade väärtus, mis on määratud vastavalt artikli 29 lõikele 10.“

10 Käibemaksuseaduse artikli 29 lõige 10 sätestab, et „artikli 7 lõikes 2 viidatud kaupade tarnimisel on maksustatav väärtus kauba soetusmaksumus (käibemaksuta) ja selle puudumise korral omahind kõnealuse kauba tarnimise kuupäeval.“

11 Käibemaksuseaduse artikli 91 lõiked 1–4 sätestavad:

„1. Pärast maksustamisaasta lõppemist, mil oli olemas artikli 86 lõikes 1 nimetatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, on maksukohustuslane kohustatud tegema lõppenud maksustamisaasta kohta sisendkäibemaksu korrigeerimise vastavalt artikli 90 lõigetele 2–10, võttes arvesse suhet, mis arvutati artikli 90 lõigete 2–6 või 10 kohaselt või artikli 90 lõigete 11 ja 12 alusel vastuvõetud eeskirjade alusel.

2. Mis puudutab kaupu ja teenuseid, mille maksukohustuslane vastavalt tulumaksualastele õigusnormidele loeb kulumikõlblike materiaalsete ja mittemateriaalsete põhivarade ja õiguste hulka, ning kinnisasju ja kasutusvaldust kinnisasjadele, välja arvatud need, mille soetamisväärtus ei ületa 15 000 Poola zlotti [zlotys polonais (PLN) (umbes 3417 eurot)], siis tuleb maksukohustuslasel nende osas teha lõikes 1 nimetatud korrigeerimine 5 üksteisele järgneva aasta ning kinnisvara ja kasutusvalduse korral 10 aasta jooksul alates kasutuselevõtmise aastast. Iga-aastane korrigeerimine esimeses lauses nimetatud juhul puudutab ühte viiendikku ning kinnisvara ja kasutusvalduse korral ühte kümnendikku nende soetamisel või tootmisel arvutatud maksusummast. Selliste materiaalsete ja mittemateriaalsete põhivarade korral, mille soetamisväärtus ei ületa 15 000 Poola zlotti (umbes 3417 eurot), kehtib *mutatis mutandis* lõige 1, kusjuures korrigeerimine tehakse selle aasta lõpus, mil toimus kasutuselevõtmine.

[...]

3. Lõigetes 1 ja 2 nimetatud korrigeerimine tuleb teha sellele maksustamisaastale, mille kohta korrigeerimine tehakse, järgneva aasta esimese arvestusperioodi maksudeklaratsioonis ja majandustegevuse lõpetamise korral viimase arvestusperioodi maksudeklaratsioonis.

4. Kui lõikes 2 nimetatud kaubad või teenused võõrandatakse lõikes 2 nimetatud korrigeerimisperioodil, või juhul, kui asjaomased kaubad artikli 14 kohaselt maksustatakse, loetakse, et neid kaupu või teenuseid kasutati asjaomase maksukohustuslase poolt kuni korrigeerimisperioodi lõpuni maksustatavate tehingute tegemiseks.“

12 Käibemaksuseaduse artikli 96 lõige 6 sätestab, et „[k]ui käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslane maksustatava tegevuse lõpetab, on ta kohustatud teatama tegevuse lõpetamisest maksuameti juhatajale; asjaomase teate alusel kustutab maksuameti juhataja maksukohustuslase käibemaksukohustuslaste registrist.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 13 J. Mateusiak tegi aastatel 1997–1999 investeeringu, mis seisnes elu- ja ärihoone ehitamises, mille ehitusalune pindala oli 108,7 m² ja kasulik pind 357,6 m² (sellest 87,8 m² moodustas teenuste osutamiseks ette nähtud äripind). 26. juulil 1999 väljastati talle hoone kasutusluba.
- 14 J. Mateusiak arvas sisendkäibemaksuna maha käibemaksu, mis oli märgitud talle ehitusmaterjalide ostmise, ehitustööde tegemise ja muude teenuste eest esitatud originaalarvetel, mis olid seotud üksnes käibemaksuga maksustatava tegevusega tegelemiseks ette nähtud hoone osaga, nimelt notaribürooga.
- 15 10. augustil 1999 kandis ta teenuste osutamiseks ette nähtud hooneosa tema kui füüsilise isiku tulumaksuga maksustamise eesmärgil koostatud materiaalse põhivara loendisse ja ta võttis selle kasutusele, et tegeleda põllumajandusega mitteseotud majandustegevusega. „Notaribürooks“ nimetatud põhivara soetusmaksumus oli 101 525,70 Poola zlotti.
- 16 J. Mateusiak esitas 14. jaanuaril 2013 rahandusministri volitusalas tegutseva Łódźi maksukoja (Izba Skarbowa w Łódźi; edaspidi „maksuasutus“) juhatajale päringu üksikjuhu tõlgenduse küsimuses, soovides teada, kas füüsilise isiku – kes on ka aktiivne käibemaksukohustuslane – majandustegevuse lõpetamise tõttu koostatud likvideerimisvara loendisse tuleb kanda majandustegevuse lõpetamise päeval selle isiku omandis olevate materiaalse põhivara hulka kuuluvate kinnisasjade väärtus. Juhul kui seda tuleb teha, soovis ta teada, millisest väärtusest tuleb lähtuda majandustegevuse lõpetamise kuupäeval tasuda tuleva käibemaksu arvutamisel.
- 17 J. Mateusiaki arvates ei tule arvesse võtta talle kuuluva põhivara väärtust, sest see rikuks käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, kui maksustatav tegevus lõpetatakse pärast korrigeerimisperioodi, milleks on kinnisasjade puhul kümme aastat. Kui tema seisukohta ei jagata, tuleb käibemaksuga maksustamisel arvesse võtta üksnes majandustegevusega tegelemiseks ette nähtud hooneosa, kusjuures maksustatavaks väärtuseks tuleb võtta omahind, kui see on turuväärtusest väiksem.
- 18 Tuginedes muu hulgas artikli 14 lõike 1 punktile 2, lõikele 4 ja lõikele 8 ning artikli 29 lõikele 10, märkis maksuasutus, et kauba maksustamist maksustatava tegevuse lõpetamisel õigustab otseselt käibemaksu kui tarbimismaksu olemus ja lisaks väljendub selles neutraalsuse põhimõte. Selle mahaarvamise tasakaalustamiseks tuleb maksustada käibemaksuga kõik kaubad, mille soetamisel sisendkäibemaks maha arvati.
- 19 J. Mateusiaki hagi, mille ta esitas selle üksikjuhu tõlgenduse peale Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie'le (Lublini vojevoodkonna halduskohus), rahuldati 16. oktoobri 2013. aasta kohtuotsusega. See kohus otsustas, et käibemaksuseaduse artikleid 14 ja 91 tuleb tõlgendada koos, kuivõrd seadusandja sidus materiaalse põhivara maksustamise majandustegevuse lõpetamisel õigusega arvata maha sisendkäibemaksuna põhivara soetamisel makstud käibemaks, mida korrigeerimisperioodil ei olnud maha arvatud. Pärast selle perioodi lõppemist ei kuulu materiaalne põhivara, mis on maksukohustuslase omandis tema majandustegevuse lõpetamise ajal, maksustamisele ega likvideerimisvara hulka kandmisele, kuna selle põhivara soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks seadusega ette nähtud periood, mis sõltub selle vara arvestuslikust kasulikust elueast maksukohustuslase ettevõttes, on lõppenud.
- 20 Rahandusminister esitas kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjny'le (kõrgeim halduskohus, Poola). See kohus kahtleb küsimuses, kas majandustegevuse lõpetamine nõuab käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c kohaselt materiaalse põhivara valduse säilitamise maksustamist ka siis, kui teatud liiki kaupade puhul on mahaarvamise korrigeerimisperiood juba lõppenud.
- 21 See kohus leiab, et kui lõppenud on maksukohustuslase majandustegevuses kasutatavate kapitalikaupade seadusega ette nähtud arvestuslik kasulik eluiga – mida väljendab korrigeerimisperiood (käibemaksudirektiivi artikkel 187) –, võib eeldada, et maksukohustuslane on perioodil, mil ta kasutas

materiaalset põhivara oma maksustatava majandustegevuse tarbeks, materiaalse põhivara soetamisel tasutud sisendkäibemaksu „ära tarbinud“, sest see maks on kasutamise (korrigeerimise) koguperioodil seotud käibemaksuga, mis seda materiaalset põhivara kasutades maksukohustuslase ettevõttes tekitatakse.

- 22 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 18 punkti c tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase materiaalne põhivara ei kuulu pärast selle direktiivi artiklis 187 sätestatud korrigeerimisperioodi lõppemist juhul, kui maksukohustuslane on selle põhivara soetamisel tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvanud, maksustamisele ega tema tegevuse lõpetamisel likvideerimisvara hulka kandmisele, kui selle põhivara soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks seadusega ette nähtud periood, mis sõltub selle vara arvestuslikust kasulikust elueast maksukohustuslase ettevõttes, on lõppenud, või nii, et maksukohustuslase majandustegevuse lõpetamise korral kuulub materiaalne põhivara maksustamisele korrigeerimisperioodist olenemata?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 23 Oma küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase maksustatava majandustegevuse lõpetamise korral saab tema valdusesse jäävat vara, kui vara soetamisel tasutud käibemaks on sisendkäibemaksuna maha arvanud, käsitada kaubatarnena tasu eest, millelt tuleb tasuda käibemaksu, kui käibemaksudirektiivi artiklis 187 sätestatud korrigeerimisperiood on lõppenud.
- 24 Kõigepealt on oluline meenutada, et käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemi loogika kohaselt võib maha arvata maksukohustuslase maksustatavate tehingute jaoks kasutatavate kaupadelt või teenustelt maksutud sisendkäibemaksu. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on seotud arvestatud käibemaksu saamisega. Kui maksukohustuslase poolt omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvate tehingute tarbeks, ei või maksu arvestada ega maha arvata. Seevastu juhul, kui kaupu või teenuseid kasutatakse tehingute tarbeks, millelt arvestatakse käibemaksu, võib nende kaupade või teenuste pealt makstud sisendkäibemaksu topeltmaksustamise vältimiseks maha arvata (vt selle kohta kohtuotsus 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24, ja kohtumäärus, 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 19).
- 25 Eeltoodut arvestades võivad liikmesriigid käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c alusel käsitada kaubatarnena tasu eest maksukohustuslase või tema õigusjärglaste poolt kaupade valduse säilitamist, kui nimetatud isik lõpetab maksustatava majandustegevuse ning nimetatud kaupadelt võis soetamisel või selle artikli punkti a kohasel kasutamisel käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata. Käibemaksudirektiivi artikli 18 punkt c lubab seega liikmesriikidel kehtestada erinormi, mis reguleerib maksukohustuslase kutsetegevuse lõpetamise olukorda (vt kohtuotsus, 17.5.2001, Fischer ja Brandenstein, C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 86).
- 26 Nagu märgib ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, kasutas Poola Vabariik käibemaksudirektiivi artikli 18 punktis c ette nähtud võimalust. See kohus küsib aga, kas käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c rakendussätet tuleb kohaldada pärast korrigeerimisperioodi lõppu, mida vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 1 kolmandale lõigule võib kapitalikaubana soetatud kinnisasja puhul pikendada kahekümne aastani ning mille pikkus on eelotsusetaotluse esitanud kohtu kinnitusel Poolas kümme aastat.

- 27 Selle kohta tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c peamine eesmärk on vältida, et vara, millega seoses on maksu maha arvatud, suunataks pärast maksustatava tegevuse lõpetamist mittemaksustatud lõpptarbimisele, olenemata, mis põhjustel või asjaoludel seda tehakse (kohtuotsus, 8.5.2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punkt 27).
- 28 Käibemaksudirektiivis ette nähtud korrigeerimise mehhanismi eesmärk on aga suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem teostatud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamisoiguse ainult selles osas, milles need on seotud maksustatavate tehingutega. Niisiis on korrigeerimismehhanismi eesmärk tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning niisuguste hilisemate tehingute tarbeks kaupade ja teenuste kasutamise vahel, millelt arvestatakse käibemaksu (kohtuotsus, 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punktid 30 ja 31).
- 29 Mis puudutab võimaliku sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohustuse tekkimist, siis käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 1 sätestab põhimõtte, et korrigeerimine peab toimuma eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel arvessevõetud tegurid (kohtuotsused, 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 32, ja 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 51).
- 30 Käibemaksudirektiivi artiklis 187 ette nähtud mahaarvamise korrigeerimisperiood võimaldab vältida mahaarvamise arvutamisel ebatäpsusi ja maksukohustuslasele põhjendamatute soodustuste andmist või neile ebasoodsa olukorra tekkimist juhul, kui mahaarvamise summa kindlaksmääramisel algselt arvesse võetud asjaolud pärast deklaratsiooni esitamist muutuvad. Taoliste muudatuste tõenäosus on eriti oluline kapitalikaupade puhul, mida kasutatakse sageli mitme aasta kestel, mille käigus võib nende kasutusotstarve muutuda (vt selle kohta kohtuotsus, 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 25, ja kohtumäärus, 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 20).
- 31 Sellest tuleneb küll see, et niisuguste kaupade valduse säilitamise maksustamise eesmärk, mis on andnud õiguse maksu mahaarvamisele käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c alusel, sarnaneb korrigeerimise mehhanismi eesmärgile, kuna esiteks soovitakse vältida maksukohustuslasele põhjendamatut majandusliku eelise andmist võrreldes lõpptarbijaga, kes ostab kaupu käibemaksu tasudes, ja teiseks soovitakse tagada sisendkäibemaksu mahaarvamise ja arvestatud käibemaksu saamise vastavus (vt selle kohta analoogia alusel kohtuotsus 14.9.2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, punktid 35 ja 36 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Kuid see eesmärkide sarnasus ei vii selleni, et perioodi, mis on ette nähtud mahaarvamise korrigeerimiseks mitme aasta peale ära jagatud maksete kaudu käibemaksudirektiivi artiklite 184–187 alusel, võiks pidada tähtjaks, mille möödumisel ei ole maksustamine selle direktiivi artikli 18 punkti c alusel enam võimalik.
- 33 Kõigepealt tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 18 punktist c, et maksukohustuslase poolt kauba valduse säilitamist peale tema maksustatava majandustegevuse lõpetamist saab käsitada kaubatarnena tasu eest, kui sellelt kaubalt võis soetamisel käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata.
- 34 Käibemaksudirektiivi artikli 18 punktis c ei ole ette nähtud ühtegi muud tingimust, muu hulgas niisugust, mis oleks seotud kauba omandamisest kulgema hakkava tähtjaga, mille jooksul peab tegevuse lõpetamisele järgnevat kauba valduse säilitamine aset leidma, et seda saaks maksustada.
- 35 Edasi, see norm ei viita selle kohaldatavuse osas sätetele, mis puudutavad käibemaksudirektiivi artiklites 184–192 ette nähtud mahaarvamiste korrigeerimist, erinevalt selle direktiivi artikli 168a lõike 1 teisest lõigust, mis viitab nendele sätetele selle direktiivi artiklis 26 ette nähtud kinnisvara isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamise osas.

- 36 Lõpuks, mahaarvamiste korrigeerimine – mis peab toimuma eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel arvessevõetud tegurid ja mis peab tagama, et tehtud mahaarvamisest kajastavad kauba kasutamist ainult ettevõtte tarbeks – on minevikku suunatud korrigeeriv mehhanism, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 28.
- 37 Kuid käibemaksudirektiivi artikli 18 punktis c ette nähtud maksustamine ei põhine eeldusel, et selle sisendkäibemaksu täielik või osaline mahaarvamine, mida maksti pärast maksustatava majandustegevuse lõpetamist säilitatava kauba omandamisel, oli suurem või väiksem maksust, mida maksukohustuslasel oli õigus maha arvata, vaid eeldusel, et majandustegevuse lõpetamise ajal tehakse uus maksustatav tehing.
- 38 Käibemaksudirektiivi artikli 18 punktis c ette nähtud maksustamine võtab arvesse ettevõtte tegevuse tarbeks kasutatava ettevõtte vara väärtuse muutusi kogu selle kasutusaja jooksul, sest vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 74 on niisuguste tehingute puhul nagu need, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 18 punktis c, maksustatav väärtus kaupade või muude sarnaste kaupade ostuhind või ostuhinna puudumisel omahind, mis määratakse kindlaks nende toimingute tegemise ajal. Tehingu maksustatav väärtus maksustatava majandustegevuse lõpetamise korral on kõnealuse vara väärtus, mis on kindlaks tehtud nimetatud tegevuse lõpetamise ajal ning mille puhul võetakse seega arvesse selle vara väärtuse muutumist vara omandamise ja kõnealuse tegevuse lõpetamise kuupäeva vahelisel ajal (vt muu hulgas kohtuotsus, 8.5.2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punkt 33).
- 39 Selleks et saavutada käibemaksudirektiivi artikli 18 punktis c seatud eesmärk – st et vältida, et vara, millega seoses on maksu maha arvatud, suunataks pärast maksustatava majandustegevuse lõpetamist mittemaksustatud lõpptarbimisele, ja et kõrvaldada tõhusalt igasugune ebavõrdsus seoses käibemaksu tasumisega nende tarbijate, kes on omandanud oma kauba teiselt maksukohustuslaselt, ja nende maksukohustuslaste vahel, kes on omandanud kauba oma majandustegevuse käigus – peab käibemaksudirektiivi artikli 18 punktis c ette nähtud maksustamine toimuma, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepanekus punktis 34, kui kaubal, mis andis õiguse käibemaksu mahaarvamisele, on maksustatava majandustegevuse lõpetamisel endiselt teatav jääkväärtus, olenemata ajavahemikust, mis jääb asjassepuutuva kauba omandamise ja selle tegevuse lõpetamise vahele.
- 40 Arvestades eespool esitatud kaalutlusi tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui maksukohustuslane lõpetab maksustatava majandustegevuse, saab tema poolt niisuguse kauba valduse säilitamist, mille omandamisel on tal tekkinud õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele, käsitada käibemaksuga maksustatava kaubatarnena tasu eest ka pärast käibemaksudirektiivi artiklis 187 ette nähtud korrigeerimisperioodi lõppemist.

Kohtukulud

- 41 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL, artikli 18 punkti c tuleb tõlgendada nii, et juhul, kui maksukohustuslane lõpetab maksustatava majandustegevuse, saab tema poolt niisuguse kauba valduse säilitamist, mille omandamisel on tal tekkinud õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele, käsitada käibemaksuga maksustatava kaubatarnena tasu eest ka pärast direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2009/162, artiklis 187 ette nähtud korrigeerimisperioodi lõppemist.

Allkirjad