



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

6. oktoober 2022*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ –
Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kaubad ja teenused, mida maksukohustuslane kasutab
kapitalikaupade tootmiseks – Artiklid 184–187 – Mahaarvamise korrigeerimine –
Kohustus korrigeerida käibemaksu mahaarvamist maksukohustuslase likvideerimise ja
käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise korral

Kohtuasjas C-293/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Lietuvos vyriausiasis administracinis teismase (Leedu kõrgeim halduskohus) 28. aprilli 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. mail 2021, menetluses

UAB „Vittamed technologijos“, likvideerimisel,

versus

Valstybinė mokesčių inspekcija,

menetluses osales:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president I. Jarukaitis, kohtunikud D. Gratsias ja Z. Csehi (ettekandja),

kohtujurist: T. Čapeta,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Leedu valitsus, esindajad: K. Dieninis ja V. Kazlauskaitė-Švenčionienė,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja L. Lozano Palacios,

* Kohtumenetluse keel: leedu.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 184–187 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud UAB „Vittamed technologijos“ (likvideerimisel) (edaspidi „Vittamed“) ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusallas tegutsev riiklik maksuinspeksioon) vahelises kohtuvaidluses ning see puudutab kohustust korrigeerida käibemaksu mahaarvamist selliste kaupade ja teenuste puhul, millega seoses on mahaarvamisõigust kasutatud ja mis on soetatud kapitalikaupade tootmiseks, mida ei ole kasutatud ega hakata kunagi kasutama kavandatud maksustatava majandustegevuse eesmärgil otsuse tõttu maksukohustuslane likvideerida ja käibemaksukohustuslaste registrist kustutada.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikkel 167 on sõnastatud järgmiselt:
„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“
- 4 Selle direktiivi artikli 168 punkt a näeb ette:
„Kui kaupade ja teenuste 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;“.
- 5 Direktiivi X jaotise 5. peatükk „Mahaarvamise korrigeerimine“ sisaldab muu hulgas artikleid 184, 185 ja 187.
- 6 Sama direktiivi artiklis 184 on ette nähtud:
„Esialgselt mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 185 on sätestatud:

„1. Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.

2. Erandina lõikest 1 ei tehta korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artiklis 16 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.“

8 Selle direktiivi artiklis 186 on sätestatud:

„Liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.“

9 Nimetatud direktiivi artiklis 187 on sätestatud:

„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.

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

Leedu õigus

10 Leedu Vabariigi 5. märtsi 2002. aasta käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; *Žin.*, 2002, nr 35-1271) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 58 lõike 1 punktis 1 on sätestatud:

„Käibemaksukohustuslasel on õigus maha arvata kaupadelt ja/või teenustelt tasutud sisendkäibemaksu ja/või impordikäibemaksu, kui need kaubad ja/või teenused on mõeldud kasutamiseks käibemaksukohustuslase järgnevotes tegevustes:

[...] kaupade tarnimine ja/või teenuste osutamine, mis on käibemaksuga maksustatav [...].“

- 11 Käibemaksuseaduse artikli 66 lõikes 2 on sätestatud:

„Kui kaupu ja/või teenuseid, millelt tasutud sisendkäibemaks (ja juhul, kui asjaomane isik on need kaubad ja/või teenused ise tootnud, siis käibemaks, mida kohaldatakse nende tootmisel kasutatud kaupadele ja/või teenustele) ja/või impordikäibemaks on täielikult või osaliselt maha arvatud, kasutatakse muuks tegevuseks kui see, mis on ette nähtud käesoleva seaduse artikli 58 lõikes 1, või kui need on kadunud, tuleb käibemaksu mahaarvamist korrigeerida käibedeklaratsioonis, mis vastab maksustamisperioodile, millal eespool viidatud asjaolud said teatavaks, suurendades vastavalt riigieelarvesse makstava käibemaksu summat või vähendades kokkuvõttes riigieelarvest tagastatava käibemaksu summat [...]“

- 12 Käibemaksuseaduse artikli 69 lõige 1 näeb ette:

„Kui maksukohustuslane kustutatakse käibemaksukohustuslaste registrist või kui ta lõpetatakse likvideerimisega, korrigeeritakse käesoleva seaduse artiklites 66 ja 67 sätestatud korras käibemaksu mahaarvamist käibemaksukohustuslaste registrist kustutatava või likvideerimisel oleva isiku käibedeklaratsioonis ning kaupadelt ja/või teenustelt, sealhulgas kapitalikaupadelt, mida ei kasutata enam käesoleva seaduse artikli 58 lõikes 1 sätestatud tegevuste raames, maha arvatud sisendkäibemaks ja/või impordikäibemaks tagastatakse riigieelarvesse.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 13 Vittamed on Leedus asuv äriühing, mille tegevusala on tehnikateaduste valdkonna uuringute läbiviimine ja nende praktiline rakendamine.
- 14 Alates 1. märtsist 2012 puudusid äriühingul käibemaksuga maksustatavad kaubatarned ja/või teenused.
- 15 Vittamed soetas 2012. ja 2013. aastal muu hulgas kaupu ja teenuseid Euroopa Liidu rahastatava rahvusvahelise projekti elluviimiseks, mille eesmärk oli diagnostikat ja jälgimist puudutava meditsiiniseadme prototüübi valmistamine ning selle hilisem turustamine. Talle väljastati sellega seoses kaheksa arvet. Ta arvas nende kaupade tarnimise ja teenuste osutamise eest tasutud sisendkäibemaksu maha summas 87 987 eurot. Asjaomane projekt viidi lõpule 31. detsembril 2013.
- 16 Vittamed kasutas neid kaupu ja teenuseid, tootes nii immateriaalseid (litsentsid) kui ka materiaalseid (aparaatide prototüübid) kapitalikaupu. Ta soovis kasutada neid kapitalikaupu oma tulevase maksustatava tegevuse tarbeks.
- 17 Pärast projekti lõpetamist langes Vittamed majandusaastatel 2014 ja 2015 kahjumisse ning äriühingu varasem kahjum suurenes pidevalt. Võttes arvesse kahjumiga lõppenud majandusaastaid ning tellimuste ja potentsiaalse tulu puudumist, otsustati äriühingu tegevus lõpetada. Sel põhjusel otsustas Vittamedi ainuaktsionär 2015. aasta augustis äriühingu likvideerida, olles jõudnud järeldusele, et viimase uuenduslik teadustegevus ei ole kasumlik.
- 18 10. septembril 2015 sai Vittamed „likvideerimisel oleva juriidilise isiku“ staatuse.

- 19 Vittamed esitas 23. septembril 2015 käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise avalduse ja käibemaksudeklaratsiooni, mis tuleb esitada käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud isikul viimase maksustamisperioodi, s.o ajavahemiku 1. september kuni 23. september 2015 kohta. Selles käibedeklaratsioonis ei korrigeerinud äriühing müümata jäänud kaupade ja teenustega seoses maha arvatud käibemaksu.
- 20 Samal päeval kustutati Vittamed käibemaksukohustuslaste registrist.
- 21 28. detsembri 2017. aasta kontrollikorralduse alusel viis Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Kaunase maakonna maksuinspeksioon, Leedu) Vittamedis läbi maksukontrolli.
- 22 Kaunase maakonna maksuinspeksioon tuvastas 24. jaanuari 2019. aasta otsuses sisuliselt, et Vittamedi likvideerimisotsuse vastuvõtmise korral oli viimane kohustatud tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeerima ja maksma riigieelarvesse tagasi nendelt ostetud kaupadelt või teenustelt tasutud käibemaksu, mida ei kasutatud käibemaksuga maksustatavaks tegevuseks. Seetõttu andis ta Vittamedile korralduse tasuda täiendavalt käibemaksu summas 87 987 eurot, millele lisandub viivis 30 427 eurot, ning rahatrahv 8798 eurot, mis on 10% tasumisele kuuluvast käibemaksust.
- 23 Vittamed vaidlustas selle otsuse Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusallas tegutsevas riiklikus maksuinspeksioonis põhjusel, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui kulud tekivad majandustegevuse ettevalmistamise käigus, võib sisendkäibemaksu mahaarvamist taotleda ka siis, kui majandustegevust ei toimu ja maksustatavaid tehinguid kokkuvõttes ei tehta.
- 24 Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi juures asuv riiklik maksuinspeksioon jättis 19. aprilli 2019. aasta otsusega Kaunase maakonna maksuinspeksiooni otsuse muutmata.
- 25 Vittamed esitas vaide Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsile (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluskomisjon). Viimane jättis 20. juuni 2019. aasta otsusega selle vaide põhjendamatusse tõttu rahuldamata.
- 26 Vittamed esitas viimati nimetatud otsuse peale Vilniaus apygardos administracinis teismasele (Vilniuse regionaalne halduskohus, Leedu) kaebuse, mis jäeti 10. oktoobri 2019. aasta kohtuotsusega rahuldamata.
- 27 Vittamed esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus).
- 28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas põhikohtuasjas kõnealuse olukorra puhul esineb käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohustus hoolimata asjaolust, et maksukohustuslane esitas selle otsuse tulemusel käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise avalduse, mis on rahuldatud. Sellega seoses juhib ta tähelepanu ilmsele vastuolule Euroopa Kohtu praktikas.
- 29 Viidates esiteks 9. juuli 2020. aasta kohtuotsuse Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546) punktile 20, tuletab eelotsusetaotluse esitanud kohus meelde, et käibemaksudirektiivi artiklites 184–187 ette nähtud korrigeerimismehhanismi eesmärk on tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning asjaomaste kaupade ja teenuste hilisemateks maksustatavateks tehinguteks kasutamise vahel. Tuginedes seejärel 11. aprilli 2018. aasta kohtuotsuse SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228) punktile 38, märgib see

kohus, et ühise käibemaksusüsteemi raames võib maha arvata üksnes maksukohustuslase maksustatavate tehingute jaoks kasutatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu. Sellega seoses täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et 31. mai 2018. aasta kohtuotsuse Kollroß ja Wirtl (C-660/16 ja C-661/16, EU:C:2018:372) punkti 56 kohaselt kehtestab käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 1 põhimõtte, mille kohaselt tuleb korrigeerimine teha eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid. Lõpuks viitab sama kohus 12. novembri 2020. aasta kohtuotsuse ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919) punktidele 44–46, märkides, et see tihe ja otsene seos sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ja kavandatud maksustatavate tehingute vahel on katkenud, kui maksukohustuslasel ei ole enam kavatsust kasutada asjaomaseid kaupu ja teenuseid hilisemateks maksustatavateks tehinguteks või kui ta kasutab neid maksust vabastatud tehingute tegemiseks.

- 30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib selle kohta, et maksukohustuslase ainuaktsionäri otsus alkatada selle likvideerimine ja maksukohustuslase esitatud avaldus kustutada ta käibemaksukohustuslaste registrist, kinnitavad objektiivselt seda, et maksukohustuslane ei soovi maksustatava majandustegevuse raames enam kasutada kaupu või teenuseid, millelt tasutud käibemaks on maha arvatud, ja see asjaolu kujutab endast pärast käibedeklaratsiooni tegemist mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses. Nimetatud kohus märgib, et selline hinnang on käibemaksuseaduse artikli 69 lõikega 1 kooskõlas.
- 31 Teiseks viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus 15. jaanuari 1998. aasta kohtuotsusest Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, punktid 19 ja 20), 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsusest Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punktid 40 ja 42), ning 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsusest Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25) tulenevale kohtupraktikale, mille kohaselt jääb tekkinud mahaarvamisõigus üldjuhul alles isegi siis, kui maksukohustuslane tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu ei kasutanud kaupu ja teenuseid, mis andsid aluse mahaarvamiseks maksustatavate tehingute raames, rõhutades, et maksukohustuslasel säilib mahaarvamisõigus, kui see õigus on tekkinud, isegi kui see maksukohustuslane ei saanud tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu mahaarvamisõiguse aluseks olnud kaupu ja teenuseid maksustatavate tehingute raames kasutada. Ta leiab, et selle kohtupraktika alusel võib asuda seisukohale, et esialgne käibemaksu mahaarvamise õigus säilib ja korrigeerimise kohustus puudub, kui kaupu ja/või teenuseid ei ole asjaomase majandustegevuse käigus kasutatud maksukohustuslase tahtest sõltumatutel asjaoludel, välja arvatud käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teises lõigus nimetatud juhul.
- 32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sellega seoses teada, kas otsus maksukohustuslane likvideerida ja käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise avaldus, mille see maksukohustuslane on põhimõtteliselt omal algatusel esitanud, võimaldavad anda tunnistust maksukohustuslase „tahtest sõltumatutest asjaoludest“ käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viidatud kohtupraktika tähenduses. Ta märgib, et käesoleval juhul juhtis Vittamed tähelepanu asjaolule, et otsus tema likvideerimiseks võeti vastu pidevalt suureneva kahjumi, tellimuste ja potentsiaalsete tulude puudumise ning ainuaktsionäri kahtluste tõttu, mis tal olid kavandatava majandustegevuse kasumlikkuse osas. Maksuhaldur ja teised põhikohtuasjaga tegelenud institutsioonid leidsid, et Vittamedi ainuaktsionäri likvideerimisotsus võeti vastu ilma, et oleks esitatud vähimatki tõendit selle kohta, et Vittamedi tegevus ei ole kasumlik, ning see otsus ja käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise avaldus ei kujuta endast Vittamedi „tahtest sõltumatuid asjaolusid“ käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viidatud kohtupraktika tähenduses.

- 33 Viidates aga 12. novembri 2020. aasta kohtuotsuse ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919) punktile 35, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohus meelde, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei ole maksuhalduri ülesanne hinnata, kas põhjused, miks maksukohustuslane loobus esialgu kavandatud majandustegevusest, on põhjendatud, kuna ühine käibemaksusüsteem tagab neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas selle eesmärgist või tulemustest olenemata tingimusel, et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.
- 34 Seetõttu on eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus selle kohta, kuidas tuleb põhikohtuasjas kõnealustel asjaoludel kindlaks teha, kas esinevad „maksukohustuslase tahtest sõltumatud asjaolud“ käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viidatud kohtupraktika tähenduses. Eelkõige soovib ta teada, kas pelgalt maksukohustuslase enda kinnitus on selliseks kvalifitseerimiseks piisav või on neid asjaolusid vaja hinnata üldiselt, kui kaupu või teenuseid ei ole selle maksukohustuslase likvideerimise tõttu kasutatud ega hakata kunagi kasutama.
- 35 Lõpuks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus tõi oma 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsuse Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834) punktis 25 esile, et kord juba tekkinud mahaarvamisõigus jääb alles isegi siis, kui kavandatud majandustegevust hiljem ellu ei viidud ja seega ei toimunud maksustatavaid tehinguid „või“ kui maksukohustuslane ei saanud kaupa või teenust, mille puhul mahaarvamisõigus tekib, tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavate tehingute raames kasutada. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on punktis 25 sidesõna „või“ kasutamise eesmärk teha vahet kahel eri olukorral: esiteks olukorral, kus majandustegevust pärast mahaarvamisõiguse tekkimist ei toimunud, ja teiseks olukorral, kui kaupu ja/või teenuseid, millega seoses mahaarvamisõigust kasutati, ei kasutatud majandustegevuse raames. Asjaolu, et kaupa või teenuseid ei kasutatud „maksukohustuslasest sõltumatute asjaolude tõttu“, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul aga mainitud üksnes teisel juhul, mis ei hõlma maksukohustuslase likvideerimist. Ta viitab sellega seoses 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsusele INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).
- 36 Neil asjaoludel otsustas Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikleid 184–187 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane on (või ei ole) kohustatud korrigeerima kapitalikaupade tootmiseks mõeldud kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu mahaarvamist, kui need kaubad ei ole enam mõeldud kasutamiseks maksustatava majandustegevuse käigus, kuna maksukohustuslase omanik (aktsionär) otsustab selle likvideerida ja maksukohustuslane esitab avalduse enda kustutamiseks käibemaksukohustuslaste registrist?

Kas vastust sellele küsimusele mõjutavad põhjused, miks otsustati maksukohustuslane likvideerida, nimelt asjaolu, et otsus selle isiku likvideerimise kohta tehti suureneva kahjumi, tellimuste puudumise ja aktsionäri kahtluste tõttu kavandatud (kavatsetud) majandustegevuse kasumlikkuse suhtes?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 37 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega kõigepealt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 184–187 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on kohustus korrigeerida kapitalikaupade tootmiseks ette nähtud kaupade või teenuste soetamisega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamist, kui maksukohustuslase omaniku või ainuaktsionäri otsuse

tõttu see likvideerida, samuti seetõttu, et on esitatud avaldus (mis on rahuldatud) selle maksukohustuslase käibemaksukohustuste registrist kustutamiseks, ei ole toodetud kapitalikaupu maksustatava majandustegevuse käigus kasutatud ega hakata kunagi kasutama. Seejärel küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas põhjused, nagu pidevalt suurenev kahjum, tellimuste puudumine ja maksukohustuslase aktsionäri kahtlused kavandatava majandustegevuse kasumlikkuse suhtes, mis võimaldavad põhjendada maksukohustuslase likvideerimise otsust ja sellest tulenevalt kavandatud maksustatavast majandustegevusest loobumist, mõjutavad viimase kohustust korrigeerida kõnealust käibemaksu mahaarvamist. Lõpuks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas piisab pelgalt sellest, et asjaomane maksukohustuslane on nende põhjuste esinemisest teada andnud, või peab nende esinemise kohta esitama ka tõendeid.

- 38 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mis kuulub tasumisele või mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on maksukohustuslane kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab seega kogu majandustegevuse täiesti neutraalse maksustamise selle eesmärkidest või tulemitest sõltumata tingimusel, et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (9. juuli 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 18).
- 40 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja sellele järgnevatel artiklites sätestatud mahaarvamise õigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 41 Nimelt võib ühises käibemaksusüsteemis maha arvata üksnes maksu, millega maksustati eelmises etapis maksukohustuslase maksustatavate tehingute jaoks kasutatud kaubad või teenused. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on seotud maksu kogumisega vahetult järgnevas etapis (9. juuli 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 42 Oluline on samuti meenutada, et kauba või teenuse soetamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, on määrav asjaolu käibemaksusüsteemi ja seega käibemaksu mahaarvamise mehhanismi kohaldamiseks. Kauba või teenuse kasutamine või kasutamise kavatsus määrab vaid kindlaks esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaselt õigus, ning võimaliku korrigeerimise ulatuse järgnevatel perioodidel, kuid ei mõjuta mahaarvamise õiguse tekkimist (12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Samuti on Euroopa Kohus korduvalt otsustanud, et juba tekkinud mahaarvamise õigus jääb alles isegi siis, kui kavandatud majandustegevust hiljem ellu ei viidud ja seega ei toimunud maksustatavaid tehinguid (29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 20, ja 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25) või kui maksukohustuslane ei saanud kaupa või teenust, mille puhul mahaarvamise õigus tekib, tema

tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavate tehingute raames kasutada (15. jaanuari 1998. aasta kohtuotsus Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, punkt 20; 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25, ning 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 44 Teistsugune tõlgendus oleks vastuolus käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõttega ettevõtja maksukoormuse puhul. Sarnaste investeeringute maksustamisel võidaks sel moel põhjendamatult eristada ettevõtjaid, kes juba teevad maksustatavaid tehinguid, ning ettevõtjaid, kes kavatsevad investeeringute abil alustada tegevusega, mis viiks maksustatavate tehinguteni. Samuti tehakse sellisel juhul nendel ettevõtjatel vahet suvaliselt, kuna mahaarvamise lõplik lubamine sõltuks sellest, kas nende investeeringute tulemusel tehakse maksustatavaid tehinguid või mitte (29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 22, ja 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25).
- 45 Siiski, mis puudutab küsimust, kuidas tuleb 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsuses INZO (C-110/94, EU:C:1996:67) rõhutatud põhimõtet, mille kohaselt mahaarvamisõigus jääb alles isegi siis, kui tegevus lõpeb enne, kui selle käigus leiaksid aset maksustatavad tehingud, kombineerida käibemaksudirektiivi sätetega, mis käsitlevad mahaarvamiste korrigeerimist, siis tuleb meenutada, et esiteks on Euroopa Kohus otsustanud, et käibemaksudirektiivi artiklites 184–187 ette nähtud korrigeerimismehhanism on selle direktiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise korra olemuslik osa ning selle eesmärk on tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning hilisemate maksustatavate tehingute tarbeks asjasse puutuvate kaupade ja teenuste kasutamise vahel. Teiseks täpsustas Euroopa Kohus, et kui maksukohustuslase omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud tehingutes või tehingutes, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või maksu sisse nõuda ega maha arvata (18. mai 2021. aasta kohtumäärus Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 46 Euroopa Kohus on lisaks meenutanud, et käibemaksu korrigeerimise kohustuse tekkimine on määratletud käibemaksudirektiivi artiklis 184 võimalikult laialt ja et selline sõnastus ei välista *a priori* ühtegi käibemaksu alusetu mahaarvamise võimalust ning korrigeerimise kohustuse üldise kohaldatavuse kasuks räägib ka lubatud erandite sõnaselge loetelu selle direktiivi artikli 185 lõikes 2 (vt selle kohta 18. mai 2021. aasta kohtumäärus Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 47 Euroopa Kohus on peale selle märkinud, et kui maksukohustuslane ei kasuta tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu teenust või sellist kaupa nagu kinnisasi, mis andis maksustatavate tehingute raames õiguse mahaarvamisele, ei piisa käibemaksudirektiivi artikli 185 tähenduses „muutumise“ esinemise tõendamiseks asjaolust, et hoone seisis pärast sellega seotud üürilepingu ülesütlemit kasutuseta, isegi kui on tõendatud, et maksukohustuslane kavatseb endiselt seda kasutada maksustatavaks tegevuseks ja astub selleks vajalikke samme, kuna see tähendaks mahaarvamisõiguse piiramist korrigeerimist reguleerivate sätete kaudu (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 47, ja 18. mai 2021. aasta kohtumäärus Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punkt 44).
- 48 Seega, kui maksukohustuslane ei kavatse enam kasutada kõnealuseid kaupu ja teenuseid hilisemate maksustatavate tehingute tarbeks või kasutab neid maksust vabastatud tehingute tegemiseks – mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul –, siis katkeb tihe ja otsene seos, mis peab esinema tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ja kavandatud

maksustatavate tehingute tegemise vahel ning tal tuleb kohaldada käibemaksudirektiivi artiklites 184–187 ette nähtud korrigeerimismehhanismi (vt selle kohta 18. mai 2021. aasta kohtumäärus Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, punktid 45 ja 46 ning seal viidatud kohtupraktika).

- 49 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et esiteks likvideerimise ja teiseks käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise tõttu ei ole asjaomasel maksukohustuslasel enam mingit kavatsust kasutada toodetud kapitalikaupu maksustatavate tehingute tarbeks ei praegu ega ka tulevikus. Kui see olukord leiab kinnitust – mida peab siiski kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, siis tuleb tõdeda, et „tihe ja otsene seos“ käesoleva kohtuotsuse punktis 45 viidatud kohtupraktika tähenduses, mis peab esinema tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ja hilisemate maksustatavate tehingute tegemise vahel, on katkenud ning kohaldada tuleb käibemaksudirektiivi artiklites 184–187 ette nähtud korrigeerimismehhanismi.
- 50 Siiski tuleb rõhutada, et niisuguse olukorraga ei ole tegemist siis, kui asjaomase maksukohustuslase likvideerimisega kaasneb sellegipoolest maksustatavate tehingute tegemine, näiteks varade müük tema võlgade katteks, isegi kui see ei kuulu maksukohustuslase esialgu kavandatud majandustegevuse hulka.
- 51 Euroopa Kohus on sellega seoses otsustanud, et kuna tegevust tuleb sellena käsitada iseenesest, olenemata tegevuse eesmärkidest või tulemustest, siis ei saa pelk asjaolu, et maksukohustuslase suhtes pankrotimenetluse algatamine muudab vastavalt riigisisese õiguses selleks ette nähtud eeskirjadele maksukohustuslase tehingute eesmärgi nii, et need eesmärgid ei hõlma enam tema ettevõtte püsivat tegutsemist, vaid üksnes selle likvideerimist, et pärast ettevõtte lõpetamist rahuldada võlanõuded, iseenesest mõjutada ettevõtte tehtud tehingute majanduslikku olemust (3. juuni 2021. aasta kohtuotsus Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava jt, C-182/20, EU:C:2021:442, punkt 38).
- 52 Euroopa Kohus otsustas seetõttu, et käibemaksudirektiivi artikleid 184–186 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille kohaselt toob ettevõtja suhtes pankrotimenetluse algatamine, mis nõuab tema varade müüki võlausaldajate huvides, automaatselt kaasa ettevõtja kohustuse korrigeerida käibemaksu mahaarvamisi, mille ta on teinud enne pankroti väljakuulutamist omandatud kaupadelt ja teenustelt, juhul kui sellise menetluse algatamine oma olemuselt ei takista selle direktiivi artikli 9 tähenduses ettevõtja majandustegevuse jätkamist, eelkõige asjaomase ettevõtte likvideerimise eesmärgil (3. juuni 2021. aasta kohtuotsus Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava jt, C-182/20, EU:C:2021:442, punkt 45).
- 53 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et maksukohustuslase kaubad või teenused jäid „müümata“, ent seda asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.
- 54 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimuse esimesele osale vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 184–187 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on kohustus korrigeerida kapitalikaupade tootmiseks ette nähtud kaupade või teenuste soetamisega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamist, kui maksukohustuslase omaniku või ainuaktsionäri otsuse tõttu algatada selle likvideerimine, samuti seetõttu, et on esitatud avaldus (mis on rahuldatud) selle maksukohustuslase kustutamiseks käibemaksukohustuste registrist, ei ole toodetud kapitalikaupu kasutatud ega hakata kunagi kasutama maksustatava majandustegevuse raames – see on asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

- 55 Teiseks, Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168, 184 ja 185 tõlgendada nii, et õigus arvata maha sisendkäibemaksu maksustatavateks tehinguteks ostetud kaupadelt või teenustelt, säilib juhul, kui algul ette nähtud investeerimisprojektidest on loobunud maksukohustuslase tahtest sõltumatutel asjaoludel, ning seda käibemaksu ei tule korrigeerida, kui maksukohustuslasel on endiselt kavatsus kasutada seda kaupa maksustatavaks tegevuseks (12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 46).
- 56 Selle kohtupraktika kohaldamine eeldab, et maksukohustuslasel on alati kavatsus kasutada neid kaupu või teenuseid maksustatavate tehingute tarbeks, s.o tingimus, mis ei näi olevat täidetud niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus – nagu nähtub eelotsusetaotlusest – maksukohustuslane likvideeriti ja kustutati käibemaksukohustuslaste registrist.
- 57 Seega ei mõjuta asjaolu, et maksukohustuslase likvideerimist ja seega kavandatava majandustegevuse lõpetamist võib õigustada põhjustega, mida võib pidada tema tahtest sõltumatuteks asjaoludeks, maksukohustuslase kohustust korrigeerida käibemaksu mahaarvamist.
- 58 Lisaks ei ole maksuhalduri ülesanne hinnata, kas põhjused, miks maksukohustuslane algul kavandatud majandustegevusest loobus, on põhjendatud, kuna ühine käibemaksusüsteem tagab neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas selle eesmärkidest või tulemitest sõltumata tingimusel, et need tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 59 Seda kohtupraktikat arvestades ei ole ülejäänud osas vaja analüüsida küsimuse teist osa ehk seda, kas maksukohustuslase likvideerimise otsuse aluseks olnud põhjustest pelgalt teatamine on piisav.
- 60 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimuse teisele osale vastata, et põhjused nagu pidevalt suurenev kahjum, tellimuste puudumine ja maksukohustuslase aktsionäri kahtlused kavandatava majandustegevuse kasumlikkuse suhtes, mis võimaldavad põhjendada maksukohustuslase likvideerimise otsust ja sellest tulenevalt kavandatud maksustatavast majandustegevusest loobumist, ei mõjuta maksukohustuslase kohustust korrigeerida asjaomase käibemaksu mahaarvamist, kui see maksukohustuslane on lõplikult otsustanud, et tal ei ole enam kavatsust kasutada neid kapitalikaupu maksustatavate tehingute tarbeks.
- 61 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 184–187 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on kohustus korrigeerida kapitalikaupade tootmiseks soetatud kaupade ja teenuste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist juhul, kui selle maksukohustuslase omaniku või ainuaktsionäri otsuse tõttu maksukohustuslane likvideerida, samuti asjaolu tõttu, et selle maksukohustuslase kustutamiseks käibemaksukohustuslaste registrist on esitatud avaldus, mis on rahuldatud, ei ole toodetud kapitalikaupu kasutatud ega hakata kunagi kasutama maksustatavas majandustegevuses. Põhjused, nagu pidevalt suurenev kahjum, tellimuste puudumine ja maksukohustuslase aktsionäri kahtlused kavandatava majandustegevuse kasumlikkuse suhtes, mis võimaldavad põhjendada maksukohustuslase likvideerimise otsust ja sellest tulenevalt kavandatud maksustatavast majandustegevusest loobumist, ei mõjuta maksukohustuslase kohustust korrigeerida asjaomase käibemaksu mahaarvamist, kui see maksukohustuslane on lõplikult otsustanud, et tal ei ole enam kavatsust kasutada neid kapitalikaupu maksustatavate tehingute tarbeks.

Kohtukulud

- 62 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, 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, artikleid 184–187

tuleb tõlgendada nii, et

maksukohustuslasel on kohustus korrigeerida kapitalikaupade tootmiseks soetatud kaupade ja teenuste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist juhul, kui selle maksukohustuslase omaniku või ainuaktsionäri otsuse tõttu maksukohustuslane likvideerida, samuti asjaolu tõttu, et selle maksukohustuslase kustutamiseks käibemaksukohustuslaste registrist on esitatud avaldus, mis on rahuldatud, ei ole toodetud kapitalikaupu kasutatud ega hakata kunagi kasutama maksustatavas majandustegevuses. Põhjused, nagu pidevalt suurenev kahjum, tellimuste puudumine ja maksukohustuslase aktsionäri kahtlused kavandatava majandustegevuse kasumlikkuse suhtes, mis võimaldavad põhjendada maksukohustuslase likvideerimise otsust ja sellest tulenevalt kavandatud maksustatavast majandustegevusest loobumist, ei mõjuta maksukohustuslase kohustust korrigeerida asjaomase käibemaksu mahaarvamist, kui see maksukohustuslane on lõplikult otsustanud, et tal ei ole enam kavatsust kasutada neid kapitalikaupu maksustatavate tehingute tarbeks.

Allkirjad