Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 3. märtsil 2016[1]

Kohtuasi C-229/15

Minister Finansów
versus
Jan Mateusiak

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus))

Maksuõigusnormid — Käibemaks — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 18 punkt c — Kaupade valduse maksustamine majandustegevuse lõpetamise korral — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 187 lõikes 1 sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise perioodi lõppemise mõju

I. **Sissejuhatus**

1. Käesolev Poola eelotsusetaotlus käsitleb väga erilist käibemaksuga seotud maksustatavat teokoosseisu. Kui maksukohustuslane lõpetab oma majandustegevuse, võib liikmesriik maksustada sel hetkel veel säilitatud ettevõtte vara. Eeltingimuseks on see, et maksukohustuslane peab olema ettevõtte vara hulka kuuluvad asjaomased kaubad soetanud sisendkäibemaksu mahaarvamisest tulenevalt ilma käibemaksukoormuseta. Maksustamise eesmärk on vältida võimalust, et maksukohustuslane saab selle tulemusena kasutada kaupu isiklikuks tarbeks käibemaksuvabalt.

2. Põhikohtuasjas kavatseb maksukohustuslane lõpetada oma majandustegevuse. Tema ettevõtte vara hulka kuulub hooneosa, mille ta oli ehitanud juba mõne aja eest, kasutades seejuures sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Maksukohustuslane tõstatas nüüd küsimuse, kas selle hooneosa maksustamine on välistatud, kuna see ehitati kaua aega tagasi. Hooneosa soetamisega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise tagantjärele korrigeerimise periood on nimelt juba lõppenud. Kui aga sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine ei ole enam võimalik, puudub ka alus mahaarvamist kaudselt korrigeerida, maksustades hooneosa majandustegevuse lõpetamisel.

3. Käesolev kohtuasi puudutab seega sisendkäibemaksu mahaarvamise tagantjärele korrigeerimise erinevaid meetodeid. Liidu käibemaksuõigus näeb sellega seoses ette erinevad regulatsioonid, mis tunduvad kohati kattuvat. Seetõttu peab Euroopa Kohus nende regulatsioonide kohaldamist piiritlema.

1 — Algkeel: saksa.

II. **Õiguslik raamistik**

A. *Liidu õigus*

4. Käibemaksu kogumist liidus reguleerib nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi [2] (edaspidi „käibemaksudirektiiv") [3].

5. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktile a maksustatakse käibemaksuga „kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 18 täiendab seda järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad kaubatarnena tasu eest käsitada järgmisi tehinguid:

[…]

c) maksukohustuslase või tema õigusjärglaste poolt kaupade säilitamine, kui nimetatud isik lõpetab maksustatava majandustegevuse ning nimetatud kaupadelt võis soetamisel […] käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata, välja arvatud artiklis 19 nimetatud juhtudel."

7. Viidatud käibemaksudirektiivi artikkel 19 sisaldab normi, mida kohaldatakse „kogu vara või selle osa tasu eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise" korral.

8. Käibemaksudirektiivi artikkel 168 sätestab maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse:

„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 ja teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[…]".

9. Käibemaksudirektiivi artiklid 184–192 reguleerivad sisendkäibemaksu „mahaarvamise korrigeerimist". Artikli 185 lõige 1 sätestab selle kohta järgmist:

„1. Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid […]."

10. Käibemaksudirektiivi artikkel 187 täiendab seda järgmiselt:

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

[…]

2 — ELT L 347, lk 1.

3 — Enne seda kohaldati kuni 31. detsembrini 2006 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). Käibemaksudirektiiv on põhimõtteliselt ainult uuesti sõnastatud kuues direktiiv (vt käibemaksudirektiivi põhjendus 3). Seepärast tuleb käesolevas asjas arvesse võtta ka kuuenda direktiivi asjakohaseid sätteid käsitlevat kohtupraktikat.

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."

B. *Siseriiklik õigus*

11. Käibemaksu kogumist Poola Vabariigis reguleerib 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seadus (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) (konsolideeritud redaktsioon *Dziennik Ustaw* (edaspidi „*Dz. U.*") 2011, nr 177, jrk 1054; muudatustega, edaspidi „käibemaksuseadus"). Käibemaksuseaduse artikkel 14 sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse enda toodetud kaubad […], kui

[…]

2) artiklis 15 nimetatud füüsilisest isikust maksukohustuslane […] 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 […] maksustatavate tehingute tegemise lõpetamise kuupäevaks tegema kaupade füüsilise inventuuri […]. Maksukohustuslased on kohustatud esitama andmed tehtud inventuuri […] kohta […] maksudeklaratsioonis.

[…]".

12. Poola käibemaksuseaduse artikli 91 lõige 2 sätestab, et kinnisasjade puhul on sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise periood kümme aastat.

III. **Põhikohtuasi**

13. Põhikohtuasja ese on käibemaksuõiguse tõlgendamist puudutav küsimus, mille J. Mateusiak esitas 2013. aastal Poola maksuhaldurile.

14. J. Mateusiak ehitas aastatel 1997–1999 elu- ja ärihoone. Ta kasutas hoonet algusest peale osaliselt isiklikuks tarbeks ja osaliselt oma notaribüroo tegevuseks. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutas J. Mateusiak ainult nende kaupade ja teenuste osas, mis olid seotud äripinnana kasutamiseks ette nähtud hooneosa ehitamisega.

15. J. Mateusiak soovib nüüd Poola maksuhaldurilt teada, kas ta peab notarina tegutsemise lõpetamisel maksma äritegevuseks kasutatud hooneosa pealt käibemaksu. Ta on seisukohal, et sellist maksustamist ei või pärast hoonega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise perioodi lõppemist toimuda. Poola maksuhaldur ei nõustunud selle seisukohaga. Seetõttu esitas J. Mateusiak kaebuse.

IV. **Menetlus Euroopa Kohtus**

16. Seni kohtuasja menetlenud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) peab asja lahendamise seisukohast otsustavaks liidu õigusnorme ning esitas Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel 19. mail 2015 järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase materiaalne põhivara ei kuulu pärast direktiivi artiklis 187 sätestatud korrigeerimisperioodi lõppemist juhul, kui maksukohustuslane on selle põhivara soetamisel tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvanud, maksustamisele ega likvideerimisvara hulka kandmisele, kui selle põhivara soetamisel tasutud käibemaksu 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?“

17. Euroopa Kohtule esitasid 2015. aasta septembris selles küsimuses kirjalikud seisukohad J. Mateusiak, Kreeka Vabariik, Poola Vabariik ja Euroopa Komisjon.

V. **Õiguslik hinnang**

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega kokkuvõttes selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c kohaldatakse ka kaupadele, mis on kapitalikaubad artikli 187 tähenduses ja mille puhul on lõikes 1 sätestatud periood juba lõppenud, millest tulenevalt ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine enam võimalik.

19. Leian, et sellele küsimusele tuleb vastata jaatavalt. Käibemaksudirektiivi artikli 187 lõikes 1 sätestatud korrigeerimisperioodi lõppemine ei avalda mingisugust mõju asjaomase kauba artikli 18 punkti c kohasele maksustamisele.

20. Käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c sõnastus ei sisalda maksustamise ajalist piirangut ega viita ka artiklile 187. See on veelgi olulisem seetõttu, et käibemaksudirektiivi artikli 168a lõike 1 teises lõigus viidatakse seoses kinnisasja isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamisega vastavalt artiklile 26 sõnaselgelt artiklites 184–192 sätestatud põhimõtetele.

21. Nagu järgnevalt selgitan, ei ole pealegi ka alust kohaldada käibemaksudirektiivi artiklit 187 artikli 18 punkti c raames *mutatis mutandis*.

1. Regulatsioonide sarnasused

22. Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist reguleerivad sätted, mille hulka kuulub ka käibemaksudirektiivi artikkel 187, ja kaupade isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamise tingimused, millega on seotud artikli 18 punkt c, on tõepoolest mõneti sarnased.

23. Mõlemad regulatsioonid peavad nimelt ära hoidma olukorra, kus maksukohustuslane saab juba maha arvatud sisendkäibemaksu tõttu kasutada kaupu käibemaksuvabalt, kuigi hilisem kasutusviis ei anna üldse õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Vastavalt kohtupraktikale ei tohi sellega anda maksukohustuslasele lõpptarbijaga võrreldes põhjendamatut majanduslikku eelist ning mõlema regulatsiooni abil tuleb tagada mahaarvatava sisendkäibemaksu ja tasumisele kuuluva käibemaksu

vastavus. [4]

24. Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise tingimused käibemaksudirektiivi artiklis 184 ja järgmistes artiklites on seega otseselt seotud sisendkäibemaksu mahaarvamisega. Sisendkäibemaks arvatakse vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 koostoimes artikliga 63 üldjuhul maha juba kauba soetamise hetkel, tuginedes selle kauba *kavandatud* kasutusele. Käibemaksudirektiivi artiklid 168 ja 169 näevad ette, milline kasutus annab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. Üldjuhul on tingimuseks, et maksukohustuslane kasutab soetatud kaupa maksustatavate tehingute tarbeks. Kohtupraktika kohaselt on korrigeerimist reguleerivate sätete eesmärk suurendada mahaarvamiste täpsust, kuivõrd pärast kauba soetamist jälgitakse, millises ulatuses kasutab maksukohustuslane seda kaupa ka *tegelikult* otstarbeks, mis annab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. [5] Kapitalikaupade puhul on sellise jälgimise periood käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 1 kohaselt 5–20 aastat.

25. Kaupade isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamist käsitlevad sätted ei ole seevastu seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega, vaid näevad ette – kord juba maha arvatud sisendkäibemaksu puudutamata – isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamise käibemaksuga. Seejuures käsitleb käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkt a endiselt ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamist isiklikuks tarbeks [6], samal ajal kui artikli 16 ja artikli 18 punkti c kohane maksustatav teokoosseis puudutab kauba üleminekut ettevõtte varast maksukohustuslase isiklikuks varaks. Tegutseva ettevõtte korral tuleb selline üleminek vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 16 tingimata maksustada kui kauba äraandmine. Käibemaksudirektiivi artikli 18 punkt c annab lisaks liikmesriikidele võimaluse maksustada majandustegevuse lõpetamisest tulenev kauba üleminek ettevõtte varast isiklikuks varaks. [7]

2. Regulatsioonide erinevused

26. Mõlemad regulatsioonid – sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine ja isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamine – taotlevad samu eesmärke, kuid erineval viisil. Seda seetõttu, et kuigi Euroopa Kohus on omistanud mõlemale regulatsioonile samaväärse majandusliku mõju [8], on nii nende eeltingimused kui ka õiguslikud tagajärjed erinevad.

27. Esiteks olen muudes asjades juba lähemalt selgitanud, et isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamist reguleerivad õigusnormid on sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist reguleerivate normidega võrreldes erinormid. [9]

4 — Vt kohtuotsus Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punktid 35 ja 36); vt ka nõukogu kuuenda direktiivi ettepaneku kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (KOM(73) 950 (lõplik)) artikli 5 lõige 3 (lk 7), milles peetakse mõlemat regulatsiooni teataval määral omavahel vahetatavaks.

5 — Vt selle kohta kohtuotsused Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 57), TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 31), Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, punkt 34) ja FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 50); vt selle kohta ka minu ettepanek, kohtuasi TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punktid 27 ja 28).

6 — Juba algusest peale segakasutuses olevate kinnisasjade puhul nähti hiljuti ette erand muudetud isiklikuks tarbeks kasutamise osas vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 168a lõike 1 teisele lõigule, mis kehtestati nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiivi 2009/162/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) teatavaid sätteid (ELT L 10, lk 14), artikli 1 punktiga 12.

7 — Kuna Poola Vabariik kasutas käibemaksudirektiivi artikli 18 punktis c sätestatud valikut, ei tule käesolevas asjas vastata küsimusele, kas artikkel 16 hõlmab sellest eritingimusest hoolimata ka kauba äraandmist tegevuse lõpetamisel; vt selle kohta kohtuotsus Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 87) ning kohtujuristi ettepanek, Jacobs, liidetud kohtuasjad Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2000:700, punkt 83).

8 — Kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 30).

9 — Vt minu ettepanek, kohtuasi van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820, ettepaneku punkt 25).

28. Teiseks on sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise puhul tegemist minevikku suunatud korrigeerimissättega, samal ajal kui isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamine hõlmab ka ettevõtte vara väärtuse muutust kauba soetamise ja isiklikuks tarbeks kasutamise alguse vahelisel ajal. Seda seetõttu, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 74 on maksustatavaks väärtuseks kauba äraandmise (artikkel 16) või tegevuse lõpetamise (artikli 18 punkt c) korral kauba väärtus selle äraandmisel [10] või tegevuse lõpetamisel [11].

29. Neil juhtudel tuleneb see maksustamise eesmärgist, mis ulatub sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise eesmärgist veelgi kaugemale. Vastavalt kohtupraktikale peab käibemaksudirektiivi artikli 16 kohane maksustamine nimelt tagama, et maksukohustuslast, kes kasutab kaupa muu hulgas isiklikuks tarbeks, ning lõpptarbijat, kes soetab sama liiki kauba, koheldakse võrdselt. [12] Sarnaselt sõnastab Euroopa Kohus oma seisukoha seoses käibemaksudirektiivi artikli 18 punktiga c: maksustamine peab takistama vara suunamist pärast maksustatava tegevuse lõpetamist mittemaksustatavale lõpptarbimisele. [13] Seega tuleb maksukohustuslane, kes lõpptarbijana kasutab ettevõtte vara hulka kuuluvat kaupa isiklikuks tarbeks, maksustada käibemaksuga samamoodi nagu juhul, kui ta soetaks sellise kauba teiselt maksukohustuslaselt. Kauba tarnimist kolmanda isiku poolt ja kauba tarnimist iseendale peetakse seega samaväärseks.

3. Regulatsioonide paralleelne kohaldamine

30. Neid erinevusi arvesse võttes tuleb seega mõlemat regulatsiooni kohaldada – nagu Euroopa Kohus on juba märkinud [14] – paralleelselt ja teineteisest sõltumatult.

31. Nagu juba kohtujurist Stix-Hackl õigesti rõhutas [15], on neutraalse maksustamise põhimõtte järgimiseks siiski teatav vajadus neid kahte süsteemi kooskõlastada. Selle põhimõtte kohaselt tuleb muu hulgas vältida topeltmaksustamist. [16]

32. Sellest tuleneb näiteks, et kaubaga seoses tehtavate tööde puhul tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine kõne alla ainult siis, kui neid töid ei ole kauba äraandmise maksustamisel juba arvesse võetud. [17] Vastasel juhul koormataks maksukohustuslast käibemaksuga topelt. Sama kehtib ka ümberpöördult: kauba äraandmist võib maksustada ainult siis, kui selle soetamisel ja säilitamisel võis sisendkäibemaksu maha arvata. [18]

33. Käesolevas asjas ei tulene neutraalse maksustamise põhimõttest siiski nõuet lubada käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c kohast maksustamist üksnes artikli 187 lõikes 1 sätestatud korrigeerimisperioodi jooksul. Seda seetõttu, et topeltmaksustamist teadaolevalt ei esine.

10 — Kohtuotsus Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 80).

11 — Kohtuotsus Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, punkt 33).

12 — Vt mh kohtuotsused de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, punkt 15), Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 56) ja BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 23).

13 — Kohtuotsus Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, punkt 27).

14 — Vt kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 29); vt ka kohtujuristi ettepanek, Jacobs, kohtuasi Charles ja Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punkt 54).

15 — Kohtujuristi ettepanek, Stix-Hackl, kohtuasi Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557, punkt 26).

16 — Vt kohtuotsused Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 76) ja NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 40).

17 — Vt kohtuotsus Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, punkt 95).

18 — Vt kohtuotsus Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, punktid 74–76); vt seoses käibemaksudirektiivi artiklis 74 sätestatud maksustatava väärtusega ka kohtuotsus Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, punkt 42).

34. Käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c kohane maksustamine saab selle sätte sõnastuse kohaselt toimuda ainult siis, kui kauba soetamisel võis sisendkäibemaksu maha arvata. Kaup on seega ettevõtte vara osana vaba igasugusest maksukoormusest. Kui aga kaubal on tegevuse lõpetamisel endiselt teatav jääkväärtus, ei ole seda majandustegevuse raames veel ära kasutatud ja seega tuleb selle hilisem – esmakordne – isiklikuks tarbeks kasutamine maksustada, kui tegemist ei ole maksuvabastusega [19].

35. Lisaks on põhimõtteliselt tegemist sama maksustamisega, mis oleks käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a alusel kaheldamatult toimunud, kui J. Mateusiak oleks hoone samal ajal ära müünud. Järelikult tagab käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c kohane maksustamine, mis on sõltumatu artikli 187 lõikes 1 sätestatud korrigeerimisperioodi lõppemisest, ka käibemaksusüsteemi neutraalsuse, kuivõrd see ei avalda mingisugust mõju maksukohustuslase majanduslikele otsustele.

VI. **Ettepanek**

36. Eeltoodu põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 18 punkti c kohaldatakse ka kaupadele, mille puhul on artikli 187 lõikes 1 sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise periood majandustegevuse lõpetamise ajaks juba lõppenud.

19 — Käesoleval juhul tuleb viidata käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktile j.