Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
3 päivänä maaliskuuta 2016[1]

Asia C-229/15

Minister Finansów
vastaan
Jan Mateusiak

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola))

Verolainsäädäntö — Arvonlisävero — Direktiivin 2006/112/EY 18 artiklan c alakohta — Tavaroiden omistamisen verotus liiketoiminnan lopettamisen yhteydessä — Direktiivin 2006/112/EY 187 artiklan 1 kohdan mukaisen vähennysten oikaisukauden päättymisen vaikutus

I Johdanto

1. Käsiteltävässä puolalaisessa ennakkoratkaisupyynnössä on kyse hyvin erikoisesta verotettavasta arvonlisäverotapahtumasta. Jos verovelvollinen lopettaa liiketoimintansa, jäsenvaltiot voivat verottaa kyseisenä ajankohtana vielä hankittua liikeomaisuutta. Edellytyksenä on se, että verovelvollinen on hankkinut kyseiset yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvat tavarat aiemman vähennyksen johdosta vapaana arvonlisäveron rasitteista. Verotuksen avulla pyritään välttämään se, että verovelvollinen voi käyttää tavaroita yksityiskäytössä arvonlisäverosta vapautettuna.

2. Pääasiassa verovelvollinen suunnittelee liiketoimintansa lopettamista. Hänen yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluu rakennuksen osa, jonka hän on valmistanut jo kauan sitten vähennystä käyttäen. Verovelvollinen on nyt esittänyt kysymyksen, onko rakennuksen tämän osan verottaminen poissuljettua, koska sen valmistuksesta on kulunut jo niin pitkä aika. Rakennuksen osan hankkimista koskevan vähennyksen jälkikäteen oikaisemiselle asetettu määräaika on nimittäin jo päättynyt. Jos vähennyksen oikaisu ei ole enää mahdollista, ei ole myöskään syytä suorittaa oikaisua verottamalla rakennuksen osaa toimintaa lopetettaessa.

3. Käsiteltävä asia koskee näin ollen vähennyksen jälkikäteen oikaisemisen erilaisia tekniikoita. Unionin arvonlisäverolainsäädäntö tarjoaa erilaisia sääntelyjärjestelmiä, jotka vaikuttavat osittain päällekkäisiltä. Sen vuoksi unionin tuomioistuimen on pyrittävä rajaamaan näitä sääntelyjärjestelmiä.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Unionin lainsäädäntö*

4. Arvonlisäveron kannosta unionissa säädetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY [2] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). [3]

5. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta”.

6. Arvonlisäverodirektiivin 18 artiklassa täydennetään:

”Jäsenvaltiot voivat rinnastaa tavaroiden vastikkeelliseen luovutukseen seuraavat liiketoimet:

– –

c) lukuun ottamatta 19 artiklassa tarkoitettuja tapauksia verovelvollisen tai tämän oikeudenomistajien harjoittama tavaroiden hallussapito verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, jos tavaroiden hankkiminen – – ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.”

7. Arvonlisäverodirektiivin viitattu 19 artikla sisältää säännöt, jotka koskevat ”vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle kokonaan tai osittain siirrettyä varallisuutta”.

8. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa myönnetään verovelvolliselle oikeus vähennykseen:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

9. Arvonlisäverodirektiivin 184–192 artiklassa säädetään vähennyksen oikaisusta. Direktiivin 185 artiklan 1 kohdassa säädetään tältä osin seuraavaa:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia – –”

10. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi.

2 — EUVL L 347, S. 1.

3 — Aiemmin, 31.12.2006 asti sovellettiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1). Arvonlisäverodirektiivi on lähinnä vain kuudennen direktiivin uudelleen laadittu toisinto (ks. arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kolmas perustelukappale). Sen vuoksi käsiteltävässä asiassa on otettava huomioon myös kuudennen direktiivin vastaavien säännösten yhteydessä muodostunut oikeuskäytäntö.

– –

Kiinteistöinvestoinneissa oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

2. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen tai, jos oikaisukautta on pidennetty, vastaavaan murto-osaan tuotantotavaroiden arvonlisäverosta.

Ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa vuoteen, jona tavara on hankittu tai valmistettu tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran.”

B *Kansallinen lainsäädäntö*

11. Puolan 11.3.2004 annetussa tavaroiden ja palvelujen veroa koskevassa laissa (konsolidoitu versio; Dz. U. 2011, nro 177, 1054 kohta muutoksineen) säädetään arvonlisäveron kannosta Puolan tasavallassa. Lain 14 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Veroa kannetaan omaa tuotantoa olevista tavaroista – –, jos

– –

2) 15 §:ssä mainittu verovelvollinen, joka on luonnollinen henkilö – –, lopettaa verotettavan toiminnan harjoittamisen.

– –

4. Edellä mainittuja 1 ja 3 momenttia sovelletaan tavaroihin, joiden yhteydessä on ollut olemassa oikeus vähennykseen.

5. Edellä 1 ja 3 momentissa mainituissa tapauksissa verovelvolliset ovat velvollisia suorittamaan – – verotettavan toiminnan harjoittamisen lopettamispäivänä tavaroiden fyysisen inventoinnin – –. Verovelvolliset ovat velvollisia lisäämään suoritetun fyysisen inventoinnin tiedot – – veroilmoitukseen – –.

– –”

12. Puolan lain 91 §:n 2 momentissa säädetään, että kiinteistöistä saadun vähennyksen oikaisun perusteena käytetään kymmenen vuoden kautta.

III Pääasian oikeudenkäynti

13. Pääasian oikeudenkäynnin kohteena on arvonlisäverolainsäädännön tulkintaa koskeva kysymys, jonka Jan Mateusiak on esittänyt Puolan verohallinnolle vuonna 2013.

14. Mateusiak rakensi vuosina 1997–1999 asuin- ja liikerakennuksen. Hän käytti sitä alusta alkaen osittain yksityisiin tarkoituksiin, osittain toimintaansa notaarina. Mateusiak käytti oikeuttaan arvonlisäverovähennykseen ainoastaan palvelujen siltä osin kuin ne koskivat rakennuksen liiketoimintaan käytettävän osan rakentamista.

15. Mateusiak kysyi nyt Puolan verohallinnolta, onko hänen saatettava rakennuksen yritystoimintaan käytettävä osa arvonlisäveron alaiseksi, kun hän lopettaa toimintansa notaarina. Hän katsoi, ettei verotusta voida enää suorittaa rakennusta koskevan vähennyksen oikaisukauden päätyttyä. Puolan verohallinto ei ollut samaa mieltä. Mateusiak nosti sen johdosta kanteen.

IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

16. Asiaa nyt käsittelevä Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin) pitää unionin oikeutta merkityksellisenä asian ratkaisemisen kannalta ja on esittänyt 19.5.2015 SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 18 artiklan c alakohtaa tulkittava siten, että direktiivin 187 artiklassa säädetyn oikaisukauden päätyttyä verovelvollisen aineellisesta käyttöomaisuudesta, jonka hankkimisen yhteydessä hän on vähentänyt arvonlisäveron, ei liiketoiminnan lopettamishetkellä pitäisi kantaa veroa eikä sitä pitäisi sisällyttää loppuinventaariluetteloon, koska ostoihin sisältyvän veron lakisääteinen oikaisuaika, joka perustuu kyseisen käyttöomaisuuden verovelvollisen liiketoiminnassa edellytettyyn käyttöaikaan, oli päättynyt, vai onko aineellisesta käyttöomaisuudesta kannettava veroa oikaisukaudesta riippumatta hetkellä, jolloin verovelvollinen lopettaa liiketoimintansa?”

17. Unionin tuomioistuimessa syyskuussa 2015 käsiteltyyn kysymykseen toimittivat kirjallisia huomautuksia Mateusiak, Helleenien tasavalta, Puolan tasavalta ja Euroopan komissio.

V Oikeudellinen arviointi

18. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohtaa sovellettava myös tavaroihin, jotka ovat 187 artiklassa tarkoitettuja tuotantotavaroita, joiden kohdalla kyseisen artiklan 1 kohdan mukainen kausi on jo päättynyt, niin ettei vähennyksen oikaisu ole enää mahdollista.

19. Tähän on mielestäni vastattava myöntävästi. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun tavaran oikaisukauden päättymisellä ei ole mitään vaikutusta tavaran arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan mukaiseen verotukseen.

20. Arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan sanamuoto ei sisällä verotuksen ajallista rajoitusta, eikä siinä viitata 187 artiklaan. Sillä on sitäkin suurempi merkitys, koska arvonlisäverodirektiivin 168 a artiklan 1 kohdan 2 alakohdassa viitataan kiinteän omaisuuden 26 artiklassa tarkoitetun yksityiskäytön verotuksen osalta nimenomaisesti 184–192 artiklan sääntöihin.

21. Kuten jäljempänä esitän, muuten ei ole myöskään mitään syytä soveltaa 187 artiklaa vastaavasti arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan yhteydessä.

1. Sääntelyjärjestelmien yhtäläisyydet

22. Vähennyksen oikaisua koskevien sääntöjen, joihin arvonlisäverodirektiivin 187 artikla kuuluu, ja tavaroiden yksityiskäytön verotusta koskevien sääntöjen, joihin 18 artiklan c alakohta kuuluu, välillä on tiettyjä yhtäläisyyksiä.

23. Molempien sääntelyjärjestelmien tarkoituksena on nimittäin estää verovelvollista käyttämästä tavaroita jo myönnetyn vähennyksen johdosta ilman arvonlisäveron rasitteita, vaikka myöhempi käyttötapa ei oikeuta arvonlisäveron vähennykseen. Oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen ei saa saada aiheetonta etua verrattuna kuluttajaan, ja molempien järjestelmien tavoitteena on taata se, että

arvonlisäveron vähennys vastaa myynneistä tehtävää arvonlisäveron suoritusta. [4]

24. Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen vähennyksen oikaisua koskevissa säännöissä keskitytään sen vuoksi välittömästi vähennykseen. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan, luettuna yhdessä 63 artiklan kanssa, vähennys myönnetään säännöllisesti jo tavaran hankinta-ajankohtana, sen *aiotun* käytön perusteella. Arvonlisäverodirektiivin 168 ja 169 artiklassa säädetään, minkälainen käyttö antaa oikeuden vähennykseen. Edellytyksenä on säännöllisesti, että verovelvollinen käyttää hankittua tavaraa verollisiin liiketoimiin. Oikeuskäytännön mukaan oikaisusäännösten tarkoituksena on lisätä vähennyksen tarkkuutta, koska tavaran hankinta-ajankohdan jälkeen valvotaan, käyttääkö verovelvollinen sitä myös *tosiasiallisesti* tarkoituksiin, jotka oikeuttavat vähennykseen. [5] Tuotantotavaroiden yhteydessä valvontaa suoritetaan arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdan mukaan 5–20 vuoden ajalta.

25. Tavaroiden yksityiskäytön verotusta koskevissa säännöissä sitä vastoin ei keskitytä vähennysoikeuteen vaan – puuttumatta aiemmin myönnettyyn vähennykseen – pidetään yksityistä käyttöä arvonlisäverollisena. Arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan a alakohta koskee tavaran, joka kuuluu edelleen yrityksen liikeomaisuuteen, yksityistä käyttöä, [6] kun taas 16 artiklan ja 18 artiklan c alakohdan verotettavat tapahtumat koskevat tavaran siirtymistä yrityksen liikeomaisuudesta verovelvollisen yksityisomaisuudeksi. Yrityksen ollessa toiminnassa tällaisia siirtymiä on verotettava arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan mukaan omaan käyttöön ottamisena. Arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdassa annetaan lisäksi jäsenvaltioille mahdollisuus verottaa tavaran siirtymistä yrityksen liikeomaisuudesta verovelvollisen yksityisomaisuudeksi, kun siirtymä johtuu liiketoiminnan lopettamisesta. [7]

2. Sääntelyjärjestelmien erot

26. Molemmissa – vähennyksen oikaisua ja yksityiskäytön verotusta koskevissa – sääntelyjärjestelmissä noudatetaan niiden vertailukelpoisia tavoitteita kuitenkin eri tavoin. Vaikka unionin tuomioistuin on katsonut molempien järjestelmien johtavan samaan taloudelliseen lopputulokseen, [8] sekä niiden edellytykset että oikeudelliset seuraamukset ovat erilaisia.

27. Olen ensinnäkin jo todennut toisessa yhteydessä, että yksityiskäytön verotusta koskevat säännökset ovat erityissäännöksiä vähennyksen oikaisuun verrattuna. [9]

4 — Ks. tuomio Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, 35 ja 36 kohta); ks. myös ehdotus jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annettavaksi neuvoston kuudenneksi direktiiviksi (KOM(73) 950 lopullinen), s. 7, 5 artiklan 3 kohdasta, jossa sääntelyjärjestelmiä pidetään tietyllä tavalla keskenään vaihdettavissa olevina.

5 — Ks. vastaavasti tuomio Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, 57 kohta); tuomio TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, 31 kohta); tuomio Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, 34 kohta) ja tuomio FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, 50 kohta); ks. lisäksi ratkaisuehdotukseni TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, 27 ja 28 kohta).

6 — Poikkeuksena on nykyään alusta alkaen muuhunkin kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin käytettävän kiinteän omaisuuden muuttunut yksityinen käyttö, jota koskee arvonlisäverodirektiivin 168 a artiklan 1 kohdan 2 alakohta, joka otettiin käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY eräiden säännösten muuttamisesta 22.12.2009 annetun neuvoston direktiivin 2009/162/EU (EUVL L 10, s. 14) 1 artiklan 12 alakohdalla.

7 — Koska Puolan tasavalta on käyttänyt arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan mahdollisuutta, käsiteltävässä asiassa ei tarvitse käsitellä sitä, koskeeko 16 artikla kyseisestä erityissäännöksestä huolimatta myös omaan käyttöön ottamista toimintaa lopetettaessa, ks. tästä tuomio Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, 87 kohta) ja julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2000:700, 83 kohta).

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

9 — Ks. ratkaisuehdotukseni van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820, 25 kohta).

28. Toiseksi vähennyksen oikaisu on taaksepäin suuntautuva korjaustoimenpide, kun taas yksityiskäytön verotus koskee myös liikeomaisuuden arvon kehitystä tavaran hankkimisen ja yksityiskäytön alkamisen välillä. Arvonlisäverodirektiivin 74 artiklan mukaan veron peruste on omaan käyttöön otettaessa (16 artikla) ja toimintaa lopetettaessa (18 artiklan c alakohta) tavaroiden arvo omaan käyttöön otettaessa [10] tai toimintaa lopetettaessa. [11]

29. Tämä johtuu verotuksen tavoitteesta näissä tapauksissa. Tavoitteena on muukin kuin vähennyksen oikaisu. Oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan mukaisen verotuksen tavoitteena on nimittäin varmistaa sellaisen verovelvollisen, joka ottaa muun muassa tavaraa yksityiskäyttöön, yhdenvertainen kohtelu verrattuna samanlaisen tavaran hankkivaan kuluttajaan. [12] Unionin tuomioistuin muotoilee asian samankaltaisesti arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan yhteydessä: verotuksen tavoitteena on nimittäin sen välttäminen, että tavarat eivät päädy verollisen toiminnan lopettamisen seurauksena verottomaan lopulliseen kulutukseen. [13] Näin ollen verovelvollisen, joka saa yrityksestään tavaran yksityiskäyttöön, on maksettava samalla tavalla arvonlisäveroa kuin jos hän hankkisi samanlaisen tavaran toiselta verovelvolliselta. Näin rinnastetaan tavaran luovutus kolmannelta osapuolelta ja luovutus itselle.

3. Sääntelyjärjestelmien rinnakkainen soveltaminen

30. Kun otetaan huomioon tämä ero, molempia sääntelyjärjestelmiä voidaan sen vuoksi – kuten unionin tuomioistuin jo on todennut [14] – soveltaa rinnakkain ja toisistaan riippumatta.

31. Kuten julkisasiamies Stix-Hackl perustellusti on korostanut, [15] järjestelmiä on kuitenkin koordinoitava veron neutraalisuuden periaatteen säilyttämiseksi. Tämän periaatteen mukaan on vältettävä muun muassa kaksinkertaista verotusta. [16]

32. Tästä seuraa esimerkiksi, että vähennyksen oikaisu tulee kyseeseen tavaraan kohdistuvan työn kohdalla ainoastaan siltä osin kuin töihin ei kohdistu jo verotusta tavaran omaan käyttöön ottamisen verotuksen yhteydessä. [17] Muuten verovelvollinen maksaisi arvonlisäveroa kahdesti. Sama pätee päinvastoin: tavaran omaan käyttöön ottamista saa verottaa ainoastaan siltä osin kuin sen hankinta ja ylläpito ovat oikeuttaneet vähennykseen. [18]

33. Verotuksen neutraalisuuden periaate ei kuitenkaan edellytä käsiteltävässä asiassa, että arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan mukainen verotus on sallittava ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdan oikaisukauden mukaisessa määräajassa. Kaksinkertaista verotusta ei nimittäin ole havaittavissa.

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

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

12 — Ks. mm. tuomio de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, 15 kohta); tuomio Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, 56 kohta) ja tuomio BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, 23 kohta).

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

14 — Tuomio Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 29 kohta); ks. myös jo julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus Charles ja Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, 54 kohta).

15 — Julkisasiamies Stix-Hackl ratkaisuehdotuksessaan Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557, 26 kohta).

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

17 — Ks. tuomio Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, 95 kohta).

18 — Ks. tuomio Fischer ja Brandenstein (C-322/99 ja C-323/99, EU:C:2001:280, 74–76 kohta); ks. myös arvonlisäverodirektiivin nykyisen 74 artiklan veron perusteen osalta tuomio Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, 42 kohta).

34. Arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan mukainen verotus voi säännöksen sanamuodon mukaan tapahtua ainoastaan, jos tavaran hankinta on oikeuttanut arvonlisäveron vähennykseen. Tavara on näin ollen osa liikeomaisuutta vapaana kaikenlaisesta verorasituksesta. Jos tavaralla on kuitenkin toimintaa lopetettaessa vielä jäännösarvoa, sitä ei ole vielä täysin kulutettu liiketoiminnan piirissä ja sitä seuraavaa yksityiskäyttöä on verotettava – ensimmäistä kertaa, mikäli verovapautusta ei sovelleta. [19]

35. Tällöin on kyse periaatteessa samasta verotuskohtelusta kuin se, joka olisi arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan epäilemättä tapahtunut, jos Mateusiak olisi myynyt rakennuksen samana ajankohtana. Arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan mukainen verotus, joka on riippumaton 187 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta oikaisukaudesta, varmistaa myös arvonlisäverojärjestelmän tasapuolisuuden siltä osin, ettei sillä ole vaikutusta verovelvollisen taloudellisiin päätöksiin.

VI Ratkaisuehdotus

36. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelny Sąd Administracyjnyn (ylin hallintotuomioistuin) kysymykseen seuraavasti:

Direktiivin 2006/112/EY 18 artiklan c alakohtaa on sovellettava myös tavaroihin, joiden kohdalla tämän direktiivin 187 artiklan 1 kohdan mukainen vähennyksen oikaisuaika liiketoiminnan lopettamishetkellä on jo päättynyt.

19 — Esillä olevassa asiassa on ajateltava arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohtaa.