Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

9. november 2017 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Äriühingu lõpetamine, mis toob kaasa tema kustutamise käibemaksukohustuslaste registrist – Kohustus arvutada olemasolevalt varalt käibemaks ja tasuda arvutatud käibemaks riigile – Euroopa Liiduga ühinemise kuupäeval kehtinud seaduse kehtima jätmine või muutmine – Artikli 176 teine lõik – Toime mahaarvamisõigusele – Artikkel 168

Kohtuasjas C-552/16,

mille ese on Administrativen sad Sofia-gradi (Sofia linna halduskohus, Bulgaaria) 21. oktoobri 2016. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. novembril 2016, menetluses

„**Wind Inovation 1**“ **EOOD** (likvideerimisel),

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president C. G. Fernlund (ettekandja), kohtunikud A. Arabadjiev ja E. Regan,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia, esindaja: A. Georgiev,

– Bulgaaria valitsus, esindajad: E. Petranova ja M. Georgieva,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja N. Nikolova,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

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 168 ja 176 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Wind Inovation 1 EOOD-i (edaspidi „Wind Inovation“) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (riigi maksuameti Sofia piirkondliku maksustamise ja sotsiaalkindlustuse talituse juhataja, Bulgaaria) (edaspidi „juhataja“) vahelises kohtuvaidluses nimetatud äriühingu kustutamise otsuse üle käibemaksukohustuslaste registrist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

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

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

4 Käibemaksudirektiivi artiklis 18 on ette nähtud:

„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 […]“.

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

[…]“

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 176 on sätestatud:

„Nõukogu otsustab komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, milliste kulude puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

Kuni esimeses lõigus nimetatud sätete jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada kõik erandid, mis sisalduvad nende 1. jaanuaril 1979 kehtinud siseriiklikes õigusaktides või ühendusega pärast seda kuupäeva ühinenud liikmesriikide puhul nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides.“

Bulgaaria õigus

Alates 1. jaanuarist 2007 kehtiv käibemaksuseadus

7 Käibemaksuseadus (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, *DV* nr 63, 4.8.2006; edaspidi „ZDDS“) jõustus 1. jaanuaril 2007 ning samal kuupäeval jõustus ka leping Euroopa Liidu liikmesriikide ning Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia vahel Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia ühinemise kohta Euroopa Liiduga (ELT 2005, L 157, lk 11).

8 ZDDS artikkel 106 sätestab:

„1. Maksukohustuslasena registrist kustutamine käesoleva seaduse tähenduses on menetlus, millest tulenevalt ei ole isikul pärast registrist kustutamist enam õigust arvestada käibemaksu ja arvata maha sisendkäibemaksu, kui käesolev seadus ei näe ette teisiti.

2. Registrist kustutamine toimub:

1) registreeritud isiku algatusel, kui esineb alus registrist – kohustuslikuks või vabatahtlikuks – kustutamiseks;

2) maksuhalduri algatusel, kui
   a) maksuhaldur on tuvastanud aluse registrist kohustuslikuks kustutamiseks;
   b) artiklis 176 osutatud juhul.“

9 ZDDS artikli 107 kohaselt:

„Alus registrist kohustuslikuks kustutamiseks on:

[…]

4) isiku lõpetamine järgmistel juhtudel:
   a) majandustegevusega tegeleva juriidilise isiku lõpetamine – likvideerimisega või likvideerimiseta;

[…]“

10 ZDDS artikkel 111 näeb ette:

„1. Registrist kustutamise kuupäeval eeldatakse, et maksukohustuslane on teinud tehingud käesoleva seaduse tähenduses kõikide olemasolevate kaupade ja/või teenustega, mille eest tasutud sisendkäibemaksu on ta täielikult või osaliselt maha arvanud ja mis on:

1) vara raamatupidamisarvestuse seaduse (Zakon za schetovodstvoto) tähenduses või

2) vara juriidilise isiku tulumaksu seaduse (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane) tähenduses, mis punktis 1 nimetatud varast erineb.

[…]

3. Lõikes 1 nimetatud maks kajastub viimase maksustamisperioodi tasumisele kuuluvas maksus […] ja see tasutakse ette nähtud tähtajaks […]“.

11 ZDDS artikkel 76 sätestab:

„1. Registreeritud isikul on õigus maha arvata käibemaks, mis on käesoleva seaduse alusel arvutatud registrist kustutamise ajaks artikli 111 lõike 1 punkti 1 kohaselt maksustatud varalt, mis on olemas tema järgneva registreerimise kuupäeval.

2. Lõikes 1 nimetatud õigus tekib, kui üheaegselt on täidetud järgmised tingimused:

1) käesoleva seaduse alusel toimuva järgneva registreerimise kuupäeval olemas olev vara on raamatupidamisseaduse tähenduses registrist kustutamise kuupäeval artikli 111 lõike 1 punkti 1 kohaselt maksustatud;

2) registrist kustutamisel arvutatud maks on reaalselt tasutud või maksuhalduri poolt kogutud;

3) punktis 1 nimetatud varaga seoses tegi, teeb või hakkab isik tegema maksustatavaid tehinguid artikli 69 tähenduses;

[…]“

Enne 1. jaanuari 2007 kehtinud käibemaksuseadus

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus Administrativen sad Sofia-grad (Sofia linna halduskohus, Bulgaaria) selgitab, et käibemaksuseaduse kuni 31. detsembrini 2006 kehtinud redaktsioonis oli juba ette nähtud samasugune kord, nagu on sätestatud ZDDS artikli 111 lõigetes 1 ja 3, mis jõustusid 1. jaanuaril 2007 ja mille kohaselt lähtutakse sellest, et registrist kustutamise kuupäeval tekib isikul käive seoses kõikide olemasolevate varadega ja arvestatud maks kajastatakse viimase maksustamisperioodi tasumisele kuuluvas maksus.

13 Käibemaksuseaduse kuni 31. detsembrini 2006 kehtinud redaktsioonis oli ka samasugune säte nagu ZDDS artikli 76 lõike 2 punkt 2, mis jõustus 1. jaanuaril 2007 ja mille kohaselt selleks, et saada mahaarvamisõigus uue registreerimise ajal, peab registrist kustutamisel arvutatud maks olema reaalselt tasutud või maksuhalduri poolt kogutud. Samas oli veel ka ette nähtud, et kohtu määratud likvideerijal on õigus otsustada, et asjaomane juriidiline isik jääb käibemaksukohustuslaste registrisse sissekantuks kuni äriregistrist kustutamiseni.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Wind Inovation on Bulgaaria õiguse alusel asutatud, likvideerimisel olev äriühing, mille tegevusalad on elektrienergia tootmine ja energiaprojektidesse investeerimine. Wind Inovationi osalus kuulub tervikuna Saksa õiguse alusel asutatud äriühingule Gräss Solartechnik GmbH & Co. KG, kes on seega ainuosanik.

15 Saksa õiguse alusel asutatud äriühingul Kühling Stahl-und Metallbau GmbH oli nõue äriühingu Gräss Solartechnik vastu. Kuna viimane ei olnud oma võlga tasunud, taotles Kühling Stahl-und Metallbau GmbH Wind Inovationi lõpetamist Bulgaaria õiguse alusel.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et lõpetatud äriühingu vara pidi kasutatama võlausaldaja nõude rahuldamiseks, ja et juhul, kui Gräss Solartechnik oma võla tasub, tulnuks Wind Inovationi likvideerimismenetlus lõpetada.

17 Wind Inovation esitas ZDDS sätete kohaselt käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise taotluse.

18 Maksuhaldur sedastas, et Wind Inovationi tegevuse lõpetamine ja tema likvideerimismenetluse alustamine olid kantud äriregistrisse 7. augustil 2015. Maksuhaldur tegi 25. augustil 2015 Wind Inovationi käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise otsuse, mille kuupäevaks märgiti tagasiulatuvalt 7. august 2015.

19 Kui registrist kustutamise otsus oli Wind Inovationile teatavaks tehtud, esitas viimane 27. augustil 2015 uue käibemaksukohustuslasena registreerimise taotluse, täpsustades, et ta ei ole oma majandustegevust lõpetanud ja et äriühingu käive oli isegi äriregistrisse likvideerimiskande tegemise kuupäeval mitu korda suurem kui käibemaksukohustuslasena kohustuslikuks registreerimiseks ette nähtud piirmäär, mis on 50 000 Bulgaaria leevi (BGN) (ligikaudu 25 000 eurot). Äriühing kanti 12. septembril 2015 uuesti käibemaksukohustuslaste registrisse.

20 Wind Inovation arvutas oma 7. augustil 2015 olemasolevalt varalt käibemaksu ja deklareeris selle kui tasumisele kuuluva käibemaksu sama kuu maksudeklaratsioonis.

21 Seejärel esitas Wind Inovation käibemaksukohustuslaste registrist kustutamise otsuse peale juhatajale vaide. Kuna vaie jäeti rahuldamata, esitas Wind Inovation kaebuse Administrativen sad Sofia-gradile (Sofia linna halduskohus).

22 Sel kohtul tekkis küsimus, kas liikmesriigi seadusesse 1. jaanuaril 2007 tehtud muudatusega, mis kaotas kohtu määratud likvideerija võimaluse otsustada, kas lõpetatud juriidiline isik jääb käibemaksukohustuslasena registreerituks kuni äriregistrist kustutamise kuupäevani, on rikutud käibemaksudirektiivi artikli 176 teist lõiku.

23 Nimetatud kohus rõhutab, et selle võimaluse kaotamine toob kaasa selle, et lõpetatud äriühingul tekib kohustus arvutada käibemaks oma olemasolevalt varalt ja tasuda see reaalselt maksuhaldurile. Ta lisab, et äriühing peab viivitamatult laskma end uuesti registreerida, kuna tema majandustegevus jätkub, ja esitab küsimuse, kas käibemaksukohustuslaste registrist kohustuslik kustutamine, mis tingib olemasolevat varalt käibemaksu arvutamise ja selle reaalse tasumise riigile, on lisatingimus sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse teostamiseks ja seega mahaarvamisõiguse piirang, mida ei ole käibemaksudirektiivis ette nähtud.

24 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Sofia-grad (Sofia linna halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 176 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus käibemaksukohustuslaste registrist kohustuslik kustutamine, mis põhineb ZDDSi […] 1. jaanuaril 2007 jõustunud muudatusel, millega võetakse kohtu määratud likvideerijalt võimalus otsustada, et kohtuotsuse alusel lõpetatud juriidiline isik jääb kuni äriregistrist kustutamiseni ZDDSi kohaselt registreerituks, ja mis näeb selle asemel ette, et majandustegevusega tegeleva juriidilise isiku likvideerimisega või likvideerimiseta lõpetamine on alus käibemaksukohustuslaste registrist kohustuslikuks kustutamiseks?

2. Kas käibemaksudirektiivi artikli 176 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et ZDDSi 1. jaanuari 2007. aasta muudatusel põhinev kohustuslik kustutamine käibemaksukohustuslaste registrist on viidatud sättega vastuolus juhtudel, kui asjaomane isik vastab käibemaksukohustuslaste registrist kohustusliku kustutamise kuupäeval uuesti käibemaksukohustuslasena kohustusliku registreerimise tingimustele, asjaomane isik on kehtivate lepingute pool ning avaldab, et ta ei ole oma tegevust lõpetanud ja tegeleb jätkuvalt majandustegevusega, ja kui maksukohustuslane peab kohustuslikul kustutamisel arvutatud ja tasumisele kuuluva maksu reaalselt tasuma, selleks et tal oleks õigus arvata maha sisendkäibemaks registrist kustutamise kuupäeval maksustatud ja uuel registreerimisel olemas olevalt varalt? Kui kohustuslik kustutamine registrist on nimetatud asjaoludel lubatav, siis

kas õigust arvata maha sisendkäibemaks registrist kustutamise kuupäeval maksustatud ja uuel käibemaksukohustuslasena registreerimisel olemas olevalt varalt, millega isik teeb või hakkab tegema maksustatavaid tehinguid, võib siduda maksu reaalse tasumisega riigieelarvesse või on lubatav, et registrist kustutamisel arvutatud maks tasaarveldatakse uuel registreerimisel tuvastatud enammakstud käibemaksu summaga, liiatigi kuna maksu peab tasuma isik, kellel tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Sissejuhatavad märkused

25 Küsimused puudutavad riigisisest õigusakti, mis näeb ette kohtuotsuse alusel lõpetatud äriühingu kohustusliku kustutamise käibemaksukohustuslaste registrist ning millega on muudetud asjaomase liikmesriigi Euroopa Liiduga ühinemise kuupäeval kehtinud seadust, nähes ette, et äriühingu likvideerija ei saa enam lükata äriregistrist kustutamise kuupäevani edasi registrist kustutamist ja sellest tingitud kohustust arvutada olemasolevalt varalt tasumisele kuuluv käibemaks ja tasuda see riigile.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas selle muudatusega on kehtestatud mahaarvamisõiguse piirang, mida ei olnud ette nähtud asjaomase liikmesriigi Euroopa Liiduga ühinemise ajal ja mis on seega vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 176 teise lõiguga.

27 Selle sätte kohaselt, mis näeb ette erandi käibemaksu mahaarvamise õiguse valdkonna reeglitest, võivad liiduga pärast 1. jaanuari 1979 ühinenud liikmesriigid säilitada kõik mahaarvamisõiguse erandid, mis sisalduvad nende ühinemiskuupäeval kehtinud siseriiklikes õigusaktides.

28 Käesoleval juhul ei võimalda siiski miski tuvastada, et siseriiklikud õigusaktid, millega seoses ei ole vaidlust, et need käsitlevad käibemaksukohustuslaste registrist kustutamist juriidilise isiku likvideerimisega või likvideerimiseta lõpetamise korral, kehtestavad selle erandiga hõlmatud väljajätmise.

29 Järelikult selleks, et teha kindlaks, kas niisugune meede nagu põhikohtuasjas kehtestab mahaarvamisõiguse piirangu, mis on käibemaksudirektiiviga vastuolus, tuleb meedet analüüsida lähtuvalt mahaarvamisõiguse mehhanismist, mis on kehtestatud selle direktiiviga, täpsemalt artikliga 168.

30 Seega nende küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiiviga, eriti selle artikliga 168 on vastuolus selline siseriiklik seadus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, millest tulenevalt kohtuotsuse alusel lõpetatud äriühingu kohustuslik kustutamine käibemaksukohustuslaste registrist tekitab – isegi siis, kui lõpetatud äriühing jääb kehtivate lepingute pooleks ja avaldab, et ta ei ole oma tegevust likvideerimise ajal lõpetanud – kohustuse arvutada lõpetamise kuupäeval olemasolevalt varalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks ja tasuda see riigile, ning mis seega seab mahaarvamisõiguse tingimuseks selle kohustuse täitmise.

Käibemaksudirektiivi artikli 168 tõlgendamine

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele vastamiseks olgu viidatud, et kohtupraktika kohaselt on majandustegevuse olemasolu käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikest 1 tulenevalt aluseks maksukohustuslase staatusele, mis tagab selle direktiiviga tunnustatud mahaarvamisõiguse (vt selle kohta kohtuotsus, 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 19).

32 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artiklis 168 sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa üldjuhul kitsendada. Seda õigust saab kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (kohtuotsused, 12.1.2006, Optigen jt, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 53, ja 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 55).

33 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on nimelt ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada ja see tagab, et mis tahes majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (kohtuotsused, 22.2.2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 24, ja 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 25).

34 Käibemaksudirektiivi artiklist 168 tuleneb, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb asja omandamise või teenuse saamise hetkel, kasutab seda asja või teenust oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata selle asja või teenuse eest tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks (kohtuotsus, 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 27).

35 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et mahaarvamisõigus on seotud majandustegevuse teostamisega.

36 Äriühingu maksustatava majandustegevuse lõpetamise korral, välja arvatud äriühingule kogu vara või selle osa üleandmine, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 19, näeb see direktiiv artikli 18 punktis c sõnaselgelt ette, et maksukohustuslase või tema õigusjärglaste poolt kaupade säilitamist võib käsitada kaubatarnena tasu eest, kui nendelt kaupadelt võis käibemaksu maha arvata.

37 Euroopa Kohus on rõhutanud, et kõnealuse artikli 18 punkt c puudutab maksustatava majandustegevuse lõpetamise juhtumit üldiselt, tegemata vahet lõpetamise põhjuste või asjaolude alusel, välistades üksnes eelmises punktis nimetatud erandi, ja et see säte hõlmab ka maksustatava majandustegevuse lõpetamist, mis on tingitud maksukohustuslase kustutamisest käibemaksukohustuslaste registrist (kohtuotsus, 8.5.2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punktid 26 ja 28).

38 Euroopa Kohus on nimelt märkinud, et nimetatud artikli 18 punkti c peamine eesmärk on vältida, et vara, millega seoses on maksu maha arvatud, suunataks pärast maksustatava majandustegevuse lõpetamist mittemaksustatud lõpptarbimisele, olenemata sellest, mis põhjustel või asjaoludel seda tehakse (kohtuotsus, 8.5.2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, punkt 27).

39 Need kaalutlused on seega kohaldatavad majandustegevuse lõpetamise korral, mis toimub kohtuotsuse alusel ja toob kaasa äriühingu kohustusliku kustutamise käibemaksukohustuslaste registrist. Kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 18 punktiga c võivad liikmesriigid sellist olukorda käsitada nii, et maksukohustuslane tegi tarne iseendale, mis toob kaasa kohustuse arvutada tasumisele kuuluv maks või tasutud sisendkäibemaks ja tasuda see riigile.

40 Nagu nähtub juba käibemaksudirektiivi artikli 18 punkti c sõnastusest ja selle sättega taotletavast eesmärgist, kehtib see analüüs ikkagi vaid olukorras, kus huvitatud isiku majandustegevus on lõppenud ja ta ei tee enam maksustatavaid tehinguid.

41 Kui huvitatud isik jätkab oma majandustegevust, siis liikmesriigid artikli 18 punktis c ette nähtud võimalust kasutada ei saa.

42 Käesolevas asjas rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasi puudutab lõpetatud ja likvideerimisel olevat äriühingut, kes sellegipoolest teeb jätkuvalt teatavaid majandustehinguid ja tekitab suurt käivet, mis siseriikliku õiguse kohaselt kohustab teda uuesti taotlema käibemaksukohustuslasena registreerimist.

43 Selles kontekstis ei ole kohustus arvutada äriühingu lõpetamise kuupäeval olemasolevalt varalt tasumisele kuuluv käibemaks ja tasuda see maks riigile, et kasutada õigust arvutatud maks maha arvata, põhjendatud sooviga vältida mittemaksustatud lõpptarbimist.

44 Euroopa Kohus on varem selgitanud, et see, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (kohtuotsus, 12.1.2006, Optigen jt, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 54). Nagu juhataja väitis, on asjaolu, et äriühingult nõutakse tasumisele kuuluva käibemaksu reaalset tasumist, selle äriühingu jaoks tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise takistus, kuna see sunnib äriühingut kaasama rahalisi vahendeid ja kohustab maksuhaldurit tagastama talle need rahalised vahendid tema uue registreerimise ajal, samas kui teised ettevõtjad, kes varasid säilitavad, võivad neid kasutada oma majandustegevuseks, ilma et nad oleksid kohustatud sellist makset tegema.

45 Pealegi nähtub 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsuse Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128) punktidest 30, 31 ja 35, et selliste kulude puhul nagu üüritasu, mis on seotud teenusega, mida kasutati tegevuse lõpetanud ja likvideerimisel oleva juriidilise isiku majandustegevuse tarbeks, tuleb nendelt kuludelt tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise õigust tunnustada juhul, kui kulud on otseselt ja vahetult selle tegevusega seotud ja on tõendatud, et puudub pettuse või kuritarvituse kavatsus.

46 Järelikult sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus äriühingu suhtes on tehtud kohtuotsus, millega kohustatakse lõpetama tegevus, milleks äriühing asutati, kuid kus ei ole vaidlustatud, et äriühing on likvideerimise ajal jätkuvalt majandustehinguid tehes tekitanud käivet, tuleb seda äriühingut pidada maksukohustuslaseks ja järelikult ei saa tal selleks, et tema olemasolevalt varalt arvutatud käibemaksu saaks maha arvata, olla kohustust tasuda selliselt arvutatud käibemaksusummat.

47 Selline kohustus kujutab endast mahaarvamisõiguse piirangut, mis on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 168.

48 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata järgmiselt:

– Käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklik seadus, millest tulenevalt kohtuotsuse alusel lõpetatud äriühingu kohustuslik kustutamine käibemaksukohustuslaste registrist tekitab kohustuse arvutada äriühingu lõpetamise kuupäeval olemasolevalt varalt tasumisele kuuluv käibemaks või tasutud sisendkäibemaks ja tasuda see riigile, tingimusel et äriühing pärast lõpetamist enam majandustehinguid ei tee.

– Käibemaksudirektiivi, eriti selle artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline siseriiklik seadus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, millest tulenevalt kohtuotsuse alusel lõpetatud äriühingu kohustuslik kustutamine käibemaksukohustuslaste registrist tekitab – isegi siis, kui lõpetatud äriühing teeb likvideerimise ajal jätkuvalt majandustehinguid – kohustuse arvutada lõpetamise kuupäeval olemasolevalt varalt tasumisele kuuluv käibemaks või tasutud sisendkäibemaks ja tasuda see riigile, ning mis seega seab mahaarvamisõiguse tingimuseks selle kohustuse täitmise.

Kohtukulud

49 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 (kuues koda) otsustab:

– **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklik seadus, millest tulenevalt kohtuotsuse alusel lõpetatud äriühingu kohustuslik kustutamine käibemaksukohustuslaste registrist tekitab kohustuse arvutada äriühingu lõpetamise kuupäeval olemasolevalt varalt tasumisele kuuluv käibemaks või tasutud sisendkäibemaks ja tasuda see riigile, tingimusel et äriühing pärast lõpetamist enam majandustehinguid ei tee.**

– **Direktiivi 2006/112, eriti selle artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline siseriiklik seadus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, millest tulenevalt kohtuotsuse alusel lõpetatud äriühingu kohustuslik kustutamine käibemaksukohustuslaste registrist tekitab – isegi siis, kui lõpetatud äriühing teeb likvideerimise ajal jätkuvalt majandustehinguid – kohustuse arvutada lõpetamise kuupäeval olemasolevalt varalt tasumisele kuuluv käibemaks või tasutud sisendkäibemaks ja tasuda see riigile, ning mis seega seab mahaarvamisõiguse tingimuseks selle kohustuse täitmise.**

Allkirjad