

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

4. mai 2023(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 185 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine – Mahakantud kaup – Hilisem müük jäätmetena – Nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimine või kõrvaldamine

Kohtuasjas C-127/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) 16. veebruari 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. veebruaril 2022, menetluses

„Balgarska telekomunikatsioonna kompania“ EAD

versus

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

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president L. S. Rossi, kohtunikud J.-C. Bonichot ja O. Spineanu-Matei (ettekandja),

kohtujurist: T. ?apeta,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– „Balgarska telekomunikatsioonna kompania“ EAD, esindajad: *advokati* O. P. Hadzhiyski ja T. M. Mollahasan,

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

– Euroopa Komisjon, esindajad: D. Drambozova, J. Jokubauskait? ja V. Uher,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi

„käibemaksudirektiiv“), artiklit 185.

2 Taotlus on esitatud „Balgarska telekomunikatsioon kompania“ EAD (edaspidi „BTK“) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (Sofia direktoraadi „Vaidlustamine ning maksu- ja sotsiaalkindlustuspraktika“ direktor, Bulgaaria) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za prihodite (riikliku maksuameti piirkondlik direktoraat, Bulgaaria) „Suured maksumaksjad ja kindlustusandjad“ peainspektori otsust, millega jäeti rahuldamata BTK taotlus tagastada summad, mis tasuti esialgu käibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks, mis toimus aastatel 2014–2017 erinevate kapitalikaupade ja laovarude mahakandmise tõttu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a on sätestatud:

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

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

4 Selle direktiivi artiklis 184 on ette nähtud:

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

5 Käibemaksudirektiivi artikkel 185 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 186 on ette nähtud, et liikmesriigid kehtestavad selle direktiivi artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.

Bulgaaria õigus

7 Bulgaaria 21. juuli 2006. aasta käibemaksuseaduse (zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nr 63, 4.8.2006, lk 8) alates 1. jaanuarist 2017 kehtiva redaktsiooni (edaspidi „ZDDS“) artiklis 78 on sätestatud:

„1. Mahaarvatud sisendkäibemaks on maksusumma, mille maksukohustuslane on käesoleva seaduse alusel maha arvanud mahaarvamisõiguse kasutamise aastal.

2. Maksukohustuslasena registreeritud isik on kohustatud maksustatava väärtuse muutumise, maksustatud tehingu tagasitaitmise või tehingu liigi muutumise korral korrigeerima mahaarvatud sisendkäibemaksu summat.

[...]“.

8 ZDDS artikli 79 lõikes 1 on ette nähtud:

„Iga maksukohustuslane, kes on sisendkäibemaksu tema toodetud, omandatud või imporditud kauba eest täielikult, osaliselt või proportsionaalselt kasutamisele iseseisvaks majandustegevuseks maha arvanud, arvestab ja võlgneb maksusumma mahaarvatud käibemaksu summas, kui see kaup on hävinud, on tuvastatud puudujääk või kaup on maha kantud.“

9 Sisendkäibemaksu korrigeerimise erandid või piirangud on ette nähtud selle seaduse artiklis 80, mille lõikes 2 on sätestatud:

„Artikli 79 kohast korrigeerimist ei tehta järgmistel juhtudel:

1. hävimine, puudujääk või mahakandmine, mille on põhjustanud vääramatu jõud, samuti aktsiisi ja maksulao seaduse kohaselt haldusjärelevalve all oleva aktsiisiga maksustatava kauba hävimise korral;

2. hävimine, puudujääk või mahakandmine, mille on põhjustanud avariid või õnnetused, mille kohta isik saab tõendada, et need ei tekkinud tema süül või kaupa kasutava isiku süül;

3. puudujääk, mis tuleneb füüsikalis-keemiliste omaduste muutumisest tavapärasel ulatuses, loomuliku kahanemise kehtestatud raamistikus, ning kauba puudujääk selle ladustamise ja transportimise ajal vastavalt õigusaktile või ettevõtja standarditele ja normidele;

4. tehnoloogiline praak lubatud normides, mis on kindlaks määratud vastava toodangu või tegevuse tehnilise dokumentatsiooniga;

5. mahakandmine õigusnormides sätestatud nõuetele vastava aegumistähtaja lõppemise tõttu;

6. kapitalikauba mahakandmine, kui selle bilansiline netovääratus ei ületa 10% soetamiskuludest.“

10 ZDDSi enne 1. jaanuari 2017 kehtinud redaktsiooni (edaspidi „ZDDSi varasem redaktsioon“) artikli 79 lõige 3 ja artikli 80 lõige 2 sisaldasid vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 8 ja 9 esitatud sätetega sarnaseid sätteid.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 BTK on Bulgaaria õiguse alusel asutatud ja telekommunikatsiooni valdkonnas tegutsev äriühing. Ta on käibemaksukohustuslane oma tegevuse osas, mis seisneb eelkõige telekommunikatsiooniteenuste osutamises. Oma tegevuse tarbeks omandab ta mitmesuguseid kapitalikaupu ning edasimüügiks mobiilsideseadmeid ja mitmesuguseid tarvikuid, mis on vajalikud tema osutatavate teenuste kasutamiseks või sellega seotud. Nendelt soetamistelt tasutud käibemaks arvatakse maha.

12 Ajavahemikul 2014. aasta oktoobrist kuni 2017. aasta detsembrini kandis BTK maha

erinevaid kaupu, näiteks installatsioone, seadmeid või aparate, mida peeti kasutamiseks või müügiks kõlbmatuks erinevatel põhjustel, nagu kuluvusaste, rike või asjaolu, et need olid aegunud või sobimatud. Mahakandmine toimus kohaldatavaid riigisiseseid õigusnorme järgides. See seisnes täpsemalt asjaomase vara kustutamises äriühingu bilansist. Seejärel müüdi osa sellest kaubast jäätmetena kolmandatele maksukohustuslasest ettevõtjatele ning ülejäänud osa hävitati või kõrvaldati.

13 Mahakandmise tõttu toimus korrigeerimine, mis tõi kaasa asjaomase kaubaga seoses mahaarvatud sisendkäibemaksu tagastamise. Korrigeerimine toimus aastatel 2014–2016 ZDDSi varasema redaktsiooni artikli 79 lõike 3 alusel ning alates 1. jaanuarist 2017 ZDDS artikli 79 lõike 1 alusel.

14 BTK esitas 18. jaanuaril 2019 nende korrigeerimiste raames tasutud summade tagasimaksmise taotluse. Taotlus puudutas kogusummat 1 304 090,54 Bulgaaria leevi (BGN) (ligikaudu 666 770 eurot). Ta väitis sellega seoses, et ZDDS artikli 79 lõige 1 ja ZDDSi varasema redaktsiooni artikli 79 lõige 3 ei olnud käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikega 2 kooskõlas.

15 Riikliku maksuameti piirkondliku direktoraadi „Suured maksumaksjad ja kindlustusandjad“ maksude peainspektor jättis selle tagastamistaotluse 5. detsembri 2019. aasta otsusega rahuldamata. Sofia direktoraadi „Vaidlustamine ning maksu- ja sotsiaalkindlustuspraktika“ direktori 18. veebruari 2020. aasta otsusega jäeti peainspektori otsus muutmata.

16 Selle peale esitas BTK kaebuse Administrativen sad Sofia gradile (Sofia linna halduskohus, Bulgaaria), mis jäeti 18. mai 2021. aasta kohtuotsusega samuti rahuldamata. Nimetatud kohus märkis, et kauba mahakandmisel ei saa vastavalt ZDDS artikli 80 lõikele 2 korrigeerimist teha, kui üks selles sättes ette nähtud tingimustest on täidetud, mis aga nii ei olnud.

17 Selle kohtuotsuse peale esitati apellatsioonkaebus eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Varhoven administrativen sadile (Bulgaaria kõrgeim halduskohus).

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et vara mahakandmine seisneb nende kustutamises bilansist ja et seda mõistet tõlgendatakse Bulgaaria õiguses nii, et sellega peetakse silmas vara või varu, mis on muutunud kasutuskõlbmatuks või ettenähtud kasutamiseks ebasobivaks füüsilise kulumise või kahjustumise tõttu või kui see on vananenud ning seda ei saa enam kasutada ega müüa. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõdeb sisuliselt, et see tõlgendus tähendab asjaomase kauba majandusliku potentsiaali ammendumist selle kasutamisel ettevõtja majandustegevuses. Ta toob siinkohal võrdluse olukorraga, kus kaubad või teenused on maksukohustuslase majandustegevuse raames täielikult ära tarbitud, ja leiab, et sellisel juhul ei tähenda nende kaupade või teenuste kõrvaldamine maksukohustuslase varast Euroopa Kohtu praktika kohaselt nende tegurite muutumist, mida kasutati mahaarvatava summa kindlaksmääramisel käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses.

19 Järgmiseks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimene lõik sisaldab ammendavat loetelu nendest juhtudest, mille puhul sisendkäibemaksu korrigeerimist ei tehta, kui selle lõike teisest lõigust ei tulene teisiti, ning sedastab, et need juhud vastavad olukordadele, mil maksukohustuslane ei saa kaupa edasiseks tarnimiseks kasutada tema tahtest sõltumatute sündmuste tõttu. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et selleks puhuks ette nähtud erand korrigeerimisest aitab vältida, et isik kannataks majandusliku kahju kõrval ka maksualast kahju.

20 Siinkohal leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tema menetluses vaidlustatud otsuse õiguspärasus ja seega tema menetluses oleva vaidluse lahendamine nõuab teatavate käibemaksudirektiivi artiklis 185 kasutatud mõistete selgitamist.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kõigepealt teada, milline mõju võib olla asjaolul, et antud juhul müüdi mahakantud kaup hiljem jäätmetena selliste maksustatavate tehingute raames, mis ei kuulunud BTK tavapärase majandustegevuse hulka, mida ta maksukohustuslasena teostab. Seejärel küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas mahakandmine kujutab endast mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses, kui asjaomane kaup seejärel hävitati või kõrvaldati, mistõttu igasugune kasutamine maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvates tehingutes oli välistatud. Lõpuks, pidades silmas, et mahaarvamine võib kujutada endast „kadumist“ nimetatud direktiivi artikli 185 lõike 2 esimese lõigu tähenduses, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas sellisel juhul on oluline see, et kaup on objektiivselt hävinud, või on lisaks nõutav, et see tuleneks maksukohustuslase tahtest sõltumatutest sündmustest, mida viimane ei oleks saanud ette näha ega takistada.

22 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kauba mahakandmine kauba või laovaru maksukohustuslase bilansist kustutamise tähenduses põhjusel, et see ei ole enam majanduslikult kasutatav, kuna see on näiteks kulunud, defektne või ebasobiv või seda ei saa kasutada otstarbekohaselt, kujutab endast selliste tegurite, mida kasutatakse mahaarvatava sisendkäibemaksu summa kindlaksmääramisel seoses juba kauba ostmisel tasumisele kuuluva käibemaksuga, muutust, mis toimus pärast [käibedeklaratsiooni] esitamist ja mis seetõttu toob endaga kaasa kohustuse korrigeerida sisendkäibemaksu mahaarvamist, kui mahakantud kaupa müüdi hiljem maksustatava tarne [raames]?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kauba mahakandmine [esimeses küsimuses kirjeldatud viisil] kujutab endast selliste tegurite, mida kasutatakse sisendkäibemaksu summa kindlaksmääramisel seoses juba kauba ostmisel tasumisele kuuluva käibemaksuga, muutust, mis toimus pärast [käibedeklaratsiooni] esitamist ja mis seetõttu toob endaga kaasa kohustuse korrigeerida sisendkäibemaksu mahaarvamist, kui mahakantud kaup hiljem hävitati ja kõrvaldati ning seda asjaolu tõendati ja kinnitati nõuetekohaselt?

3. Kui vastus esimesele, teisele või mõlemale küsimusele on jaatav, kas siis tuleb [käibemaksudirektiivi] artikli 185 lõiget 2 tõlgendada nii, et kauba mahakandmine eelpool nimetatud asjaoludel kujutab endast kauba hävimise või kadumise nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud juhtumit, mille korral ei teki sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohustust seoses kauba omandamisel tasumisele kuulunud käibemaksuga?

4. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 185 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et kauba hävimise või kadumise nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud juhtudel võib sisendkäibemaksu mahaarvamise jätta korrigeerimata vaid siis, kui hävimise või kadumise põhjustasid maksukohustuslase tahtest sõltumatud sündmused, mida ta ei saanud ette näha ega vältida?

5. Juhul, kui vastus esimesele, teisele või mõlemale küsimusele on eitav, siis kas [käibemaksudirektiivi] artikli 185 lõikega 1 on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm nagu ZDDSi [varasema redaktsiooni] artikli 79 lõige 3 või ZDDSi artikli 79 lõige 1 [...], mis näeb kauba mahakandmisel ette kohustuse korrigeerida sisendkäibemaksu mahaarvamist, isegi kui kaup on hiljem müüdud maksustatava kaubatarne raames [...] või kui see on hävinud või kõrvaldatud ja

see asjaolu on nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

23 Kõigepealt tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artiklites 187–191 ette nähtud esialgu mahaarvatud käibemaksu korrigeerimise kord kapitalikaupade puhul, nagu teatavad kaubad, mille BTK on maha kandnud, ei mõjuta eelotsuse küsimustele antavat vastust. Viimased puudutavad nimelt korrigeerimiskohustuse tekkimist, mitte võimaliku korrigeerimise korda. Seevastu on käibemaksudirektiivi artiklites 184–186 sätestatud kord, mida kohaldatakse maksuhalduri võimaliku õiguse tekkimisele nõuda maksukohustuslaselt käibemaksu korrigeerimist, sealhulgas kapitalikaubaga seotud mahaarvamise korrigeerimist (vt selle kohta 17. septembri 2020. aasta kohtuotsus Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

Esimene küsimus

24 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellise kauba mahakandmine, mille kohta maksukohustuslane leidis, et see on muutunud tema tavapärase majandustegevuse käigus kasutuskõlbmatuks, ja sellele järgnenud kauba käibemaksuga maksustatav müük jäätmetena kujutavad endast „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist“ selle sätte tähenduses.

25 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt meenutada, et käibemaksudirektiivi artiklites 184–186 kehtestatud korrigeerimismehhanism on selle direktiiviga kehtestatud mahaarvamiskorra lahutamatu osa (17. juuli 2014. aasta kohtuotsus BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Käibemaksudirektiivi artiklist 168 tuleneb, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb asja omandamise hetkel, kasutab seda oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata asja eest tasumisele kuuluv või juba tasutud käibemaks (22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selliselt kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Järgmisena tuleb küsimuse kohta, milline on pärast mahaarvamist aset leidnud sündmuste mõju sellele, märkida, et kaupade või teenuste kasutamine või nende kavandatav kasutamine määrab kindlaks esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on õigus, ja võimalike korrigeerimiste ulatuse järgmistel ajavahemikel (17. septembri 2020. aasta kohtuotsus Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Direktiiviga korrigeerimise valdkonnas ette nähtud reeglite eesmärk on niisiis suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem teostatud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamise õiguse ainult selles osas, milles nad on seotud maksustatavate tehingutega. Nimetatud reeglitega on selle direktiivi eesmärk seega säilitada tihe ja otsene seos sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning maksustatavate tehingutega seotud asjaomaste kaupade ja teenuste kasutamise vahel (10. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Pactor Vastgoed, C?622/11, EU:C:2013:649, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Lõpuks tuleb märkida, et sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise võimaliku kohustuse kohta on direktiivi artikli 185 lõige 1 kehtestanud põhimõtte, mille kohaselt mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid.

31 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et maksukohustuslane müüs kõnealuse kauba lõpuks maksustatavate tehingute raames. Seega tuleb tõdeda, et vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 27 meenutatud kohtupraktikale on täidetud tingimus, mis võimaldab mahaarvamisõiguse kohaldamist ja säilitamist, st et seda kaupa on kasutatud käibemaksuga maksustatavas majandustegevuses. Selline kohaldamine ja säilitamine on pealegi vajalik, et tagada neutraalne maksustamine, mis kujutab endast eesmärki, mida ühine käibemaksusüsteem mahaarvamise korra abil taotleb.

32 Sellega seoses ei oma tähtsust asjaolu, et jäätmete müük ei kuulu müüki teostava maksukohustuslase tavapärase majandustegevuse hulka, ega see, et asjaomase kauba müügihind on algse väärtusega võrreldes madalam, kuna seda müüakse jäätmetena, või et samal põhjusel on muutunud nende algne olemus.

33 Nimelt tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktis 27 meenutatud kohtupraktikast, et kui kaupa kasutatakse käibemaksuga maksustatava majandustegevuse raames, puudutab mahaarvamise kord maksukohustuslase kogu majandustegevust, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest. Lisaks tuleb märkida, et Euroopa Kohus on selleks, et asuda seisukohale, et mahaarvamist ei ole vaja korrigeerida, juba arvesse võtnud asjaolu, et käibemaksu mahaarvamise korra alusel soetatud ja seejärel osaliselt lammutatud kinnisvarast tekkinud jäätmed müüdi edasi maksustatavate müügitehingute raames (vt selle kohta 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punkt 35).

34 Järelikult ei saa need asjaolud kaasa tuua tiheda ja otsese seose katkemist asjaomase kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ja selle kauba kasutamise vahel hilisemateks maksustatavateks tehinguteks käesoleva kohtuotsuse punktis 29 viidatud kohtupraktika tähenduses.

35 Kõigist eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellise kauba mahakandmine, mille kohta maksukohustuslane leidis, et see on muutunud tema tavapärase majandustegevuse käigus kasutuskõlbmatuks, ja sellele järgnenud kauba käibemaksuga maksustatav müük jäätmetena ei kujuta endast „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist“ selle sätte tähenduses.

Teine kuni neljas küsimus

36 Teise küsimusega ning kolmanda ja neljanda küsimusega osas, milles need puudutavad hävitatud kaupa, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et sellise kauba mahakandmine, mille kohta maksukohustuslane leidis, et see on muutunud tema tavapärase majandustegevuse

käigus kasutuskõlbmatuks, ja sellele järgnenud kauba tahtlik hävitamine kujutavad endast „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist“ selle artikli lõike 1 tähenduses, ja kui see on nii, siis kas kauba mahakandmine sellistel asjaoludel kujutab endast „nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimist“ või „nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud kaotust“ nimetatud artikli lõike 2 tähenduses, kuigi tegemist ei ole selle maksukohustuslase tahtest sõltumatu sündmusega, mida viimane ei oleks saanud ette näha ega takistada.

37 Esiteks tuleb tõdeda, et vara hävimine toob kahtlemata kaasa selle, et kaob igasugune võimalus seda maksustatavateks tehinguteks kasutada (vt analoogia alusel 4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, punkt 35).

38 Seega katkestab see asjaolu tiheda ja otsese seose sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ja asjaomase kauba hilisemateks maksustatavateks tehinguteks kasutamise vahel, mida on nimetatud käesoleva kohtuotsuse punktis 29 viidatud kohtupraktikas, ning kujutab endast järelikult „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist“ käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses. Seda kinnitab ka asjaolu, et hävimist on nimetatud sama artikli lõikes 2 võimalike korrigeerimiskohustusest tehtavate erandite hulgas.

39 Teiseks tuleb mõistete „hävimine“ ja „kaotus“ tähenduse ja ulatuse kohta käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 tähenduses märkida, et määratluse puudumisel peab selle kindlaksmääramisel lähtuma nende mõistete tähendusest tavakeeles, võttes eelkõige arvesse konteksti, milles neid kasutatakse (vt selle kohta 22. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Austrian Airlines, C-826/19, EU:C:2021:318, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Tavakeeles tähistab mõiste „hävimine“ eseme põhjalikku muutmist, eseme kõrvaldamist seda lõhkudes, purustades. Kui mõiste „kaotus“ on seotud varaga, siis tähendab see omakorda kelleltki sellise asja äravõtmist, mis oli tema omandis või valduses. Sellest tuleneb, et vara kaotus ei saa tuleneda omaniku või valdaja tahtlikust tegevusest, samas kui vara hävimise korral ei ole see välistatud.

41 Käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimeses lõigus ette nähtud erandite konteksti ja nende eesmärgi kohta tuleb märkida, et samasuguseid erandeid ette nägev sätte sisaldus varem ka nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 20 lõike 1 punktis b. Viimati nimetatud sätte ettevalmistavatest materjalidest nähtub, et nende eranditega pidas ühenduse seadusandja vajalikuks piirata sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks oleva kauba kadumise korral korrigeerimiskohustust põhjendamata kadumise juhtudega, et vältida majanduslikule kahjule maksualase kahju lisandumist, kui vara hävimine, kaotus või vargus on tõendatud.

42 Sellest ilmneb, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 2 nimetatud hävimise, kaotuse või varguse juhud vastavad tekkinud majandusliku kahju juhtumitele, samuti et nende juhtumite asetleidmine peab olema selle sätte esimese lõigu kohaselt nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud.

43 Kuna käesoleval juhul oli asjaomase kauba hävimine tingitud maksukohustuslase tegevusest, siis tuleb asuda seisukohale, et tegemist on „hävimisega“, mitte „kaotusega“ käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 tähenduses.

44 Lisaks ei tulene selle sätte sõnastusest ega ettevalmistavatest materjalidest, mida võib pidada asjakohaseks, et kauba hävimine peab olema maksukohustuslase tahtest täiesti sõltumatu. Nimelt, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 40, ei saa välistada, et teatud juhtudel

eeldab hävimine tema tahtlikku sekkumist.

45 Nii on see eelkõige juhul, kui vara hävitatakse pärast seda, kui on tuvastatud, et see on muutunud maksukohustuslase tavapärase majandustegevuse raames kasutamiseks kõlbmatuks. Siinkohal tuleb märkida, et tegeliku majandusliku ja kaubandusliku olukorra arvessevõtmine on ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium (22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Selleks et kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 kohaldamisalasse, peab maksukohustuslase vara hulka kuuluva kauba hävimine olema siiski nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud ning arvesse võib võtta üksnes sellist kauba hävitamist, mis toimus seetõttu, et kaup oli maksukohustuslase tavapärase majandustegevuse raames objektiivselt kasutuks muutunud; seda asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

47 Ülejäänud osas tuleb märkida, et kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab ka asjaolule, et teatavad põhikohtuasjas kõne all olevad korrigeerimise aluseks olnud kaubad on „kõrvaldatud“, siis peab ta samuti kontrollima, kas asjaolud, mida selle mõistega konkreetselt silmas peetakse, vastavad selle kauba pöördumatule kadumisele. Seega tuleb selliseid kauba kõrvaldamise viise nagu jäätmekäitlus pidada kauba „hävimiseks“ käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimese lõigu tähenduses, kuna need toovad konkreetselt kaasa kauba pöördumatu kadumise.

48 Kõigist eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et käibemaksudirektiivi artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et sellise kauba mahakandmine, mille kohta maksukohustuslane leidis, et see on muutunud tema tavapärase majandustegevuse käigus kasutuskõlbmatuks, ja sellele järgnenud kauba tahtlik hävitamine kujutavad endast „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist“ selle artikli lõike 1 tähenduses. Selline olukord kujutab endast siiski „hävimist“ nimetatud artikli lõike 2 esimese lõigu tähenduses, sõltumata sellest, kas see on tahtlik, mistõttu muudatus ei too kaasa korrigeerimiskohustust, kui hävimine on nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud ja kui nimetatud kaup on maksukohustuslase majandustegevuse raames muutunud objektiivselt täiesti kasutuks. Kauba nõuetekohaselt tõendatud kõrvaldamist tuleb käsitada kauba hävimisena, kui see toob konkreetselt kaasa selle kauba pöördumatu kadumise.

Viies küsimus

49 Viienda küsimusega, mis on esitatud juhuks, kui vastus esimesele ja/või teisele küsimusele on eitav, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise, kui see kaup on maha kantud, kuna maksukohustuslane leidis, see on muutunud tema tavapärase majandustegevuse käigus kasutuskõlbmatuks, sõltumata sellest, kas see kaup müüdi seejärel käibemaksuga maksustatavalt või hävitati või kõrvaldati nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud viisil.

50 Selle küsimuse viimasest osast koostoimes eelotsusetaotlusega, eelkõige kolmanda ja neljanda küsimusega ning põhikohtuasja asjaoludega, tuleneb siiski, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peab käesoleva küsimusega konkreetselt silmas nõuet korrigeerida mahaarvatud sisendkäibemaksu sellistel asjaoludel, arvestades mitte ainult käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 1 sätestatud korrigeerimiskohustust, vaid ka teatavaid selle artikli lõikes 2 nimetatud erandeid nimetatud kohustusest ja seega kõiki artikli 185 sätteid.

51 Samadel põhjustel ei ole sellele küsimusele pealegi vaja vastata ainult juhul, kui vastus esimesele küsimusele, mis puudutab mahakantud kauba müümist jäätmetena, või teisele küsimusele, mis puudutab mahakantud kauba hävimist, on eitav. Vastus viiendale küsimusele on

nimelt oluline ka juhul, kui vastus ühele neist kahest küsimusest on jaatav.

52 Neil asjaoludel tuleb Euroopa Kohtul talle esitatud küsimus ümber sõnastada, et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada (vt selle kohta 15. juuli 2021. aasta kohtuotsus *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Seega tuleb asuda seisukohale, et viienda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise, kui see kaup on maha kantud, kuna maksukohustuslane leidis, et see on muutunud tema tavapärase majandustegevuse käigus kasutuskõlbmatuks, sõltumata sellest, kas see kaup müüdi seejärel käibemaksuga maksustatavalt või hävitati või kõrvaldati nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud viisil.

54 Võttes aga arvesse kõiki kaalutlusi, millega põhjendati käesoleva kohtuotsuse punktides 35 ja 48 esitatud vastuseid esimesele kuni neljandale küsimusele, ei ole sellised riigisisised õigusnormid kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikega 1 ja lõike 2 esimese lõiguga.

55 Pealegi ei ole kauba hävimine üks neist juhtudest, mil selle direktiivi artikli 185 lõike 2 teine lõik lubab liikmesriikidel siiski nõuda mahaarvamise korrigeerimist.

56 Järelikult tuleb viiendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise, kui see kaup on maha kantud, kuna maksukohustuslane leidis, et see on muutunud tema tavapärase majandustegevuse käigus kasutuskõlbmatuks, ning kui see kaup müüdi seejärel käibemaksuga maksustatavalt või hävitati või kõrvaldati viisil, mis toob konkreetselt kaasa selle pöördumatu kadumise, tingimusel et hävimine on nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud ja kui nimetatud kaup on maksukohustuslase majandustegevuse raames muutunud objektiivselt täiesti kasutuks.

Kohtukulud

57 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 (üheksas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 185 lõiget 1

tuleb tõlgendada nii, et

sellise kauba mahakandmine, mille kohta maksukohustuslane leidis, et see on muutunud tema tavapärase majandustegevuse käigus kasutuskõlbmatuks, ja sellele järgnenud kauba käibemaksuga maksustatav müük jäätmetena ei kujuta endast „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist“ selle sätte tähenduses.

2. Direktiivi 2006/112 artiklit 185

tuleb tõlgendada nii, et

sellise kauba mahakandmine, mille kohta maksukohustuslane leidis, et see on muutunud tema tavapärase majandustegevuse käigus kasutuskõlbmatuks, ja sellele järgnenud kauba tahtlik hävitamine kujutavad endast „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud

tegurite muutumist“ selle artikli lõike 1 tähenduses. Selline olukord kujutab endast siiski „hävimist“ nimetatud artikli lõike 2 esimese lõigu tähenduses, sõltumata sellest, kas see on tahtlik, mistõttu muudatus ei too kaasa korrigeerimiskohustust, kui hävimine on nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud ja kui nimetatud kaup on maksukohustustlase majandustegevuse raames muutunud objektiivselt täiesti kasutuks. Kauba nõuetekohaselt tõendatud kõrvaldamist tuleb käsitada kauba hävimisena, kui see toob konkreetselt kaasa selle kauba pöördumatu kadumise.

3. Direktiivi 2006/112 artiklit 185

tuleb tõlgendada nii, et

sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise, kui see kaup on maha kantud, kuna maksukohustustlane leidis, et see on muutunud tema tavapärase majandustegevuse käigus kasutuskõlbmatuks, ning kui see kaup müüdi seejärel käibemaksuga maksustatavalt või hävitati või kõrvaldati viisil, mis toob konkreetselt kaasa selle pöördumatu kadumise, tingimusel et hävimine on nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud ja kui nimetatud kaup on maksukohustustlase majandustegevuse raames muutunud täiesti kasutuks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.