

**Kohtuasi C-146/21****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

3. märts 2021

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

9. detsember 2020

**Apellant:**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București –  
Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice**Vastustajad apellatsioonimenetluses:**

VB

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București –  
Serviciul Soluționare Contestații 1**Põhikohtuasja ese**

Apellatsioonkaebus, mille apellant ja vastustaja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația sector 1 a finanțelor publice (riigi maksuamet Bukaresti piirkondlik maksukeskus – Bukaresti 1. ringkonna maksuamet, Rumeenia) esitas vastustaja ja esimese kohtuastme kaebaja VB ning vastustaja ja apellatsioonimenetluse vastustaja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații 1 (riigi maksuamet Bukaresti piirkondlik maksukeskus – vaiete 1. talitus, Rumeenia) vastu Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) otsuse peale, mille esemeks oli mõnede käibemaksu käsitlevate maksuhaldusaktide tühistamine

## **Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

ELTL artikli 267 alusel palutakse tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ ja neutraalsuse põhimõtet

## **Eelotsuse küsimus**

„Kas direktiiviga 2006/112/EÜ ja neutraalsuse põhimõttega on sellises olukorras nagu põhikohtuasjas vastuolus riigisisene õigusnorm või maksustamistava, mille kohaselt ei ole maksukohustuslasele, kelle suhtes viidi läbi maksukontroll ja kes selle tulemusena käibemaksukohustuslasena registreeriti, kohaldav pöördmaksustamine (lihtsustamismeetmed) – mis on kasvava metsa müügi korral kohustuslikuna ette nähtud – põhjusel, et maksukohustuslane, kelle suhtes kontroll läbi viidi, ei olnud enne tehingute tegemist või piirmäära ületamise kuupäeva enda käibemaksukohustuslasena registreerimist taotlenud ega seda saavutanud?“

## **Viidatud liidu õigusnormid ja kohtupraktika**

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige artikli 9 lõige 1, artikkel 193 ja artikli 395 lõige 1

Nõukogu 27. septembri 2010. aasta rakendusotsus, mille kohaselt lubatakse Rumeenial kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklist 193 (2010/583/EL)

Nõukogu 15. novembri 2013. aasta rakendusotsus, mille kohaselt lubatakse Rumeenial jätkuvalt kohaldada erimeedet, millega tehakse erand ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ artiklist 193 (2013/676/EL)

Nõukogu 18. juuli 2016. aasta rakendusotsus (EL) 2016/1206, millega muudetakse rakendusotsust 2013/676/EL, mille kohaselt lubatakse Rumeenial jätkuvalt kohaldada erimeedet, millega tehakse erand ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ artiklist 193

Euroopa Kohtu 6. oktoobri 1982. aasta kohtuotsus CILFIT vs. Ministero della Sanità (283/81, EU:C:1982:335, punkt 21); 9. septembri 2015. aasta kohtuotsus Ferreira da Silva e Brito jt (C-160/14, EU:C:2015:565, punktid 37 ja 38); 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punktid 32 ja 33); 20. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punktid 22 ja 23); 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 59)

## **Viidatud riigisisised õigusnormid**

*Seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta 2011. aastal kehtinud redaktsioon (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în 2011)*

Artikli 134 lõiked 2 ja 3, mis määravad, et maks muutub sissenõutavaks kuupäeval, mil maksuhalduril tekib õigus nõuda makset isikutelt, kellel on maksu tasumise kohustus, ehk kuupäeval, mil maksukohustuslasel on kohustus maks riigieelarvesse kanda; lõige 4, mille kohaselt kohaldatakse maksustatavatele tehingutele maksustamiskorda, mis kehtis maksustatava sündmuse kuupäeval; ja lõige 6, mille kohaselt kohaldatakse erandina lõike 4 sätetest artiklis 160 ette nähtud tehingutele maksustamiskorda, mis kehtis kuupäeval, mil maks sissenõutavaks muutus

134<sup>1</sup>, mis näeb ette, et maksustatav sündmus leiab aset kauba tarne kuupäeval või teenuste osutamise kuupäeval

Artikli 160 lõige 1, mille kohaselt on erandina artikli 150 lõikes 1 sätestatud maksustatavate tehingute korral maksu tasuma kohustatud maksukohustuslane isik, kes on lõikes 2 ette nähtud tehingutest soodustatud isik, juhul kui nii tarnija kui ka soodustatud isik on käibemaksukohustuslasena registreeritud; artikli 160 lõike 2 punkt b, milles nähakse ette, et pöördmaksustamist kohaldatakse muu hulgas ka puidu ja puitmaterjali tarnele

*Valitsuse erakorraline määrus nr 44/2008, millega nähakse ette majandustegevusega tegelemist reguleerivad sätted volitatud füüsilistele isikutele, üheinimese- ja pereettevõtetele (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale), mille artikli 6 lõikes 1 nähakse ette, et mis tahes majandustegevus, millega Rumeenias tegelevad volitatud füüsilised isikud, üheinimese- ja pereettevõtted alaliselt, juhuti või ajutiselt, peab kooskõlas viidatud määrusega olema registreeritud ja heaks kiidetud*

Valitsuse 22. jaanuari 2004. aasta määrus nr 44/2004, millega kiideti heaks seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta rakendamise kord (*Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal*), mille artikli 62 lõike 2 punktis a nähakse ette, et kui maksukohustuslane jõuab käibemaksust vabastatud käibe piirmäärani või ületab selle ning ei ole taotlenud enda käibemaksukohustuslasena registreerimist, siis nõuab maksuhaldur, et makstaks käibemaks, mille maksukohustuslane oleks pidanud maksma kuupäevast, mil ta oleks pidanud registreerimist taotlema, kuni kuupäevani, mil õigusnormide mittejärgimine tuvastati, ja samal ajal registreerib maksuhaldur omal algatusel asjassepuutuva maksukohustuslase.

### **Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 VB, vastustaja apellatsioonimenetluses ja kaebaja esimeses kohtuastmes, omab metsamaad, mida ajavahemikus 2011–2017 kasutati kasvava metsa müügilepingu alusel, mis oli sõlmitud erinevate äriühingutega.

- 2 Ajavahemikul 5. detsember 2017–2. veebruar 2018 viidi läbi maksukontroll, mille eesmärk oli kontrollida ajavahemikuga 1. oktoober 2011–30. september 2017 seotud maksukohustusi.
- 3 Maksuametnikud tegid kindlaks kasvava metsa müügi ja märkisid, et 2011. aasta septembris ületas esimese astme kaebaja käive väikeettevõtjatele kehtestatud eripiirmäära, mis on 119 000 Rumeenia leud, nagu on ette nähtud maksuseadustiku artikli 152 lõikes 1, mille kohaselt oleks VB pidanud end registreerima käibemaksukohustuslasena 10 päeva jooksul alates 2011. aasta septembri viimasest päevast ning saama alates 1. novembrist 2011 käibemaksukohustuslaseks.
- 4 Kuna VB jättis end käibemaksukohustuslasena registreerimata, tegid maksuametnikud alates 2011. aasta novembrist käibemaksuvõla ümberarvutused tagasiulatuvalt, kohaldades selleks lahtisidumise protsendi meetodit, lähtudes teooriast, et müügihind sisaldas ka käibemaksu. Samuti tegid maksuametnikud VB-le ettekirjutuse end käibemaksukohustuslasena registreerida ja esitada deklaratsioon 70; VB täitis selle ettenähtud 10-päevase tähtaja jooksul 20. novembril 2017.
- 5 Selles olukorras arvutati maksukontrolli aruande põhjal ja 16. veebruari 2018. aasta maksuotsuse alusel käibemaks, mis puudutas kõiki müügitehinguid, mille VB teostas pärast 119 000 Rumeenia leu suuruse piirmäära ületamist, ilma, et oleks kohaldatud pöördmaksustamise meetmeid, mistõttu määrati täiendavalt kogutava käibemaksu summaks 196 634 Rumeenia leud.
- 6 VB esitas maksuotsuse peale vaide, leides sisuliselt, et kasvava metsa müügile kohaldatakse pöördmaksustamist, mille kohaldamine ei sõltu sellest, kas tarnijal on olemas käibemaksukohustuslasena registreerimise number, arvestades, et sellega seoses on oluline, et mõlemad osapooled on maksukohustuslased, sõltumata asjaolust, kas nad on täitnud kohustuse end käibemaksukohustuslasena registreerida või mitte.
- 7 Viidatud vaide jäeti 12. juulil 2018. aastal rahuldama põhjusel, et pöördmaksustamise kohaldamise kohustuslik tingimus on, et nii tarnija kui ka kauba saaja on käibemaksukohustuslasena registreeritud.
- 8 Selles kontekstis esitas VB Tribunalul București'le (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) kaebuse, paludes tühistada maksuotsuse ja vaideotsuse. Viidatud kaebus rahuldati 24. juunil 2019 ja need kaks vaidlustatud akti tühistati; VB vabastati kohustusest maksta 196 634 Rumeenia leu suurune summa ning sellega seotud intress ja sunniraha.
- 9 Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) leidis, et Euroopa Kohtu praktika põhjal on käibemaksukohustuslasena registreerimine üksnes vorminõue, mis ei mõjuta esimese kohtuastme kaebaja õiguse sisu, ja et juhul, kui ei ole ühtegi konkreetset maksudest kõrvalehoidmise kahtlust, ei ole võimalik keelduda andmast õigust kohaldada liidu seadusandlusega loodud

mehhanisme. Seetõttu ei võinud maksuhaldur keelata maksudest kõrvalehoidmise mis tahes kahtluse puudumisel pöördmaksustamise kohaldamist.

- 10 2003. aasta maksuseadustiku artikli 160 ja maksuseadustiku rakendusjuhiste artikli 62 lõike 2 punkti a sätete süstemaatilises tõlgendamises nähtub, et kui maksuhaldur tuvastab, et maksukohustuslane on jõudnud maksuvabastuse piirmäärani või selle ületanud ega ole taotlenud enda käibemaksukohustuslasena registreerimist, peab ta lugema maksumaksja käibemaksukohustuslasena registreerituks ja kohaldama maksuseadustiku artiklis 160 sätestatud pöördmaksustamise süsteemi. Järelikult tegutses maksuhaldur ebaseaduslikult, kui ta otsustas, et pöördmaksustamise süsteem ei ole kohaldatav.
- 11 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (riigi maksuameti Bukaresti piirkondlik maksukeskus – Bukaresti 1. ringkonna maksuamet) esitas 5. septembril 2019 selle kohtuotsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule apellatsioonkaebuse.

### **Põhikohtuasja poolte peamised argumendid**

- 12 Apellant väidab, et vaidlustatud otsuses tehti viga, kuna VB-1 mitte üksnes ei puudunud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, vaid ta ei teinud omal initsiatiivil isegi ühtegi õiguslikku sammu, et end pädeva maksuhalduri juures seoses oma majandustegevusega äriregistrisse kanda, ei deklareerinud ühelgi juhul saadud tulu ja ei maksnud riigikassase ühtegi maksu, lõivu ega osamakset.
- 13 VB palus Curtea de Apel București'1 (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) esitada direktiivi 2006/112 ja neutraalsuse põhimõtte tõlgendamise kohta eelotsusetaotluse.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte**

- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ELTL artikli 267 sätete kohaselt peab ta käesolevas kohtuasjas tegema otsuse, mille peale ei saa riigisisese õiguse kohaselt edasi kaevata.
- 15 Kirjeldanud Euroopa Kohtu praktikat, mis käsitleb neutraalse maksustamise põhimõtet ja maksukohustuslaste poolt vorminõude täitmata jätmise tagajärgi, märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et esitatud küsimus puudutab pöördmaksustamise kohaldatavust kasvava metsa tehingute suhtes, kui puudub käibemaksukohustuslasena registreerimise number, arvestades, et Rumeenial lubati tänu arvukatele nõukogu otsustele selle lihtsustamismeetme kohaldamisest erand teha.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus meenutab, et lisaks üldreeglile, mille kohaselt kogutakse käibemaksu igas turustamisahela etapis, nägi liidu seadusandja ette

käibemaksu kogumise erandmehhanismi, s.t pöördmaksustamise, mis on lihtsustamise meede, kuna tarnija ja kauba või teenuse saaja vahel ei toimu mis tahes käibemaksu tegelikku maksmist, arvestades, et viimane on maksukohustuslane, kes peab tehtud tehingutelt maksuma sisendkäibemaksu. Lisaks on soodustatud isikul samal ajal selle käibemaksu mahaarvamise õigus. Seega eeldab kõnealune mehhanism, et maksukohustuslaste vahel tehtavatelt tehingutelt ei koguta tegelikult käibemaksu, mistõttu eeldatakse, et viimase lõpptarbijale müügi või teenuste osutamisega makstakse riigieelarvesse käibemaks lõpptarbijale müügi koguväärtuselt.

- 17 Eelotsusetaotlus esitanud kohus leiab, et isegi siis, kui VB oleks hetkel, mil ta ületas maksuseadustikus ette nähtud maksuvabastuse piirmäära, olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud, ei oleks tal olnud käibemaksu maksmise kohustust, sest see kohustus oli puidu ostjatel, kuna VB tehtud puidumüügi tehingutele oleks kohaldatud pöördmaksustamist.
- 18 Neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt on keelatud kohelda sama tegevusega tegelevaid ettevõtjaid käibemaksuga maksustamisel erinevalt ja ühine käibemaksusüsteem tagab kõikide majandustegevuste korral maksukohustuse täieliku neutraalsuse.
- 19 Curtea de Apel (apellatsioonikohus, Rumeenia) märgib, et Euroopa Kohus on oma praktikas analüüsinud käibemaksukohustuslasena registreerimise olulisust, ja leidnud, et see ei saa olla käibemaksusüsteemi kohaldamise sisuline eeldus.
- 20 Kuigi liidu õigusaktid ja Euroopa Kohtu praktika annavad liikmesriikidele õiguse võtta kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega meetmeid käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidmise vältimiseks, võib kõnealuse kohtu arvates selline seisukoht, nagu Rumeenia maksuhalduril, omada negatiivset toimet ka kaubatarne või teenuste saajale, kuna käibemaksu tasumise eest tagasiulatavalt vastutavaks peetav maksukohustuslane ei või pärast maksukontrolli ja käibemaksukohustuslasena registreerimist väljastada oma klientidele arveid pöördmaksustamiskorra alusel, vaid üksnes üldise maksustamiskorra alusel, sest neil klientidel ei ole kõnealuse maksu mahaarvestamise õigust, kuna maksustatava sündmuse hetkest lähtudes ei arveldatud käibemaksu õigesti.
- 21 Euroopa Kohus kinnitas juba kohtuasjas C-424/12 tehtud kohtuotsuses Fatorie, et pöördmaksustamise järgimise kohustuslikkus on mahaarvamiseõiguse kasutamise sisuline eeldus.
- 22 Sellest tulenevalt tõusetub küsimus, kas direktiiviga 2006/112 ja neutraalsuse põhimõttega on kooskõlas maksusätted, mille kohaselt ei ole pöördmaksustamine, millest ei või kasvava metsa müügi korral erandeid teha, kohaldatav maksukohustuslasele, kelle suhtes viiakse läbi maksukontroll ja kes registreeritakse kontrolli tulemusena käibemaksukohustuslasena, põhjusel, et maksukohustuslane, kelle suhtes kontrolli teostati, ei olnud enne tehingute

tegemist või piirmäära ületamise kuupäevaks enda käibemaksukohustuslasena registreerimist taotlenud ega seda saavutanud.

TÖÖDOKUMENT