

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

30. juuni 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Rakendusotsused 2010/583/EL ja 2013/676/EL, mille kohaselt lubatakse Rumeenial teha erand nimetatud direktiivi artiklist 193 – Pöördmaksustamine – Puittoodete tarned – Liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse nimetatud maksustamise kohaldamiseks käibemaksukohustuslasena registreerimise tingimus – Neutraalse maksustamise põhimõte

Kohtuasjas C-146/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Bucureşti (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) 9. detsembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. märtsil 2021, menetluses

Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti – Administraţia Sector 1 a Finanţelor Publice

versus

VB,

Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti – Serviciul Soluţionare Contestaţii 1,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president J. Passer, kohtunikud F. Biltgen ja M. L. Arastey Sahún (ettekandja),

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- VB, esindajad: *avocaţi* A. Arseni, C. Chiriac, C. L. Dobrinescu ja S. Ilie,
- Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane ja A. Rotăreanu,
- Tšehhi valitsus, esindajad: O. Serdula, M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja L. Lozano Palacios,

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

on teinud järgmise

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“), ja neutraalse maksustamise põhimõtte tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (riigi maksuameti Bukaresti piirkondlik maksukeskus – Bukaresti 1. ringkonna maksuamet, Rumeenia) ning VB ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1 (riigi maksuameti Bukaresti piirkondlik maksukeskus – vaiete 1. talitus, Rumeenia) vahel pädeva maksuhalduri otsuse üle, millega kohustatakse teda tagasiulatuvalt tasuma käibemaksu kasvava metsa müügi eest, keeldudes lubamast tal kohaldada pöördmaksustamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„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 põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

4 Selle direktiivi artikli 14 lõikes 1 on sätestatud:

„Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.“

5 Nimetatud direktiivi artiklis 193 on sätestatud:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarne või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.“

6 Sama direktiivi artikli 199 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust või tehakse ükskõik milline järgmine tarne:

[...]

2. Lõikes 1 sätestatud võimaluse kohaldamisel võivad liikmesriigid määratleda, milliste kaubatarnete ja teenuseosutamiste ning milliste kaubatarbijate ja teenuseosutajate või teenusesaajate ja kauba soetajate kategooriate suhtes neid meetmeid kohaldatakse.“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 213 on ette nähtud:

„1. Iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.

Enda kehtestatavatel tingimustel lubavad liikmesriigid selle teate esitada elektrooniliselt. Nad võivad elektroonilist esitamist ka nõuda.

2. Ilma et see piiraks lõike 1 esimese lõigu kohaldamist, peab iga maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes soetab ühendusesiseselt kaupu, mis ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, selle deklareerima, kui nimetatud artiklis ettenähtud maksuvabastuse tingimused ei ole enam täidetud.“

8 Selle direktiivi artiklis 214 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et järgmised isikud registreerida, andes neile individuaalse numбри:

a) iga maksukohustuslane, välja arvatud artikli 9 lõikes 2 nimetatud maksukohustuslased, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisoigust andvaid kaubatarneid või osutab teenuseid, välja arvatud sellised kaubatarned ja teenuseosutamised, mille puhul peab käibemaksu artiklite 194–197 ja artikli 199 kohaselt tasuma ainult kaupade soetaja või teenuste saaja või isik, kelle tarbeks kaubad või teenused on mõeldud;

b) iga maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes ühendusesiseselt soetab artikli 2 lõike 1 punkti b kohaselt käibemaksuga maksustatavaid kaupu või kes kasutab artikli 3 lõikes 3 ettenähtud valikuõigust oma kaupade ühendusesisene soetamine käibemaksuga maksustada;

c) iga maksukohustuslane, kes soetab oma riigi territooriumil ühendusesiseselt kaupu oma tegevuseks, mis on seotud artikli [9] lõike 1 teises lõigus nimetatud välismaal toimuva majandustegevusega.

2. Liikmesriigid ei pea registreerima teatavaid maksukohustuslasi, kes juhuti teevad artiklis 12 sätestatud tehinguid.“

9 Nimetatud direktiivi artikli 395 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Nõukogu võib ühehäälselt komisjoni ettepaneku põhjal anda igale liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist.

Maksu kogumise menetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutululu summat, välja arvatud tühises ulatuses.“

Rakendusotsus 2010/583/EL

10 Nõukogu 27. septembri 2010. aasta rakendusotsuse 2010/583/EL, mille kohaselt lubatakse Rumeenial kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112 artiklist 193 (ELT 2010, L 256, lk 27), põhjendustes 6–8 oli märgitud:

„(6) Samuti esineb Rumeenia puiduturul probleeme, mis on tingitud turu ja ettevõtjate olemusest. Turul tegutseb palju väikeseid ettevõtjaid, keda Rumeenia ametiasutustel on raske kontrollida. Maksudest kõrvalehoidmise tavapärane viis on, et tarnija esitab tarnete eest arve ja

kaob seejärel ilma pädevatele asutustele maksu maksmata, olles jätnud kliendile maksu mahaarvamiseks kehtiva arve.

(7) Kuna erandiga tehakse käibemaksu maksmise eest vastutavaks kauba või teenuste saaja juhtudel, mis hõlmavad maksukohustuslase tarnitavaid puittooteid või sellise maksukohustuslase kaubatarneid ja osutatavaid teenuseid, kelle suhtes kohaldatakse maksejõuetusmenetlust (v.a jaemüüjad), kõrvaldatakse sellega ilmnenu probleemid, mõjutamata tasuda tulevat maksusummat. Tänu sellele hoitakse ära teatav maksudest kõrvalehoidmine või maksustamise vältimine.

(8) Meede on proportsionaalne seatud eesmärkidega, kuna seda ei kavandata kohaldada üldiselt, vaid üksnes selliste konkreetsete tegevuste ja sektorite puhul, mis tekitavad märgatavaid raskusi seoses maksude kogumisega või maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimisega.“

11 Selle rakendusotsuse artiklis 1 on ette nähtud:

„Erandina [käibemaksudirektiivi] artiklist 193 antakse Rumeeniale kuni 31. detsembrini 2013 luba määrata käibemaksu tasumise eest vastutavaks maksukohustuslane, kellele tarnitakse kaupu või osutatakse teenuseid, millele on osutatud käesoleva otsuse artiklis 2.“

12 Nimetatud rakendusotsuse artiklis 2 oli sätestatud:

„Artikliga 1 ette nähtud erandit kohaldatakse järgmise suhtes:

a) maksukohustuslase tarnitavad puittooted hõlmavad kasvavat metsa, ümarpuitu või lõigatud puitu, küttepuitu, puittooteid, samuti nelinurkse ristlõikega või lõhestatud puitu ning töötlemata puitu, töödeldud või pooltöödeldud puitu;

b) sellise maksukohustuslase kaubatarneid ja osutatavaid teenused, kelle suhtes kohaldatakse maksejõuetusmenetlust (v.a jaemüüjad).“

Rakendusotsus 2013/676

13 Nõukogu 15. novembri 2013. aasta rakendusotsuse 2013/676/EL, mille kohaselt lubatakse Rumeenial jätkuvalt kohaldada erimeedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112 artiklist 193 (ELT 2013, L 316, lk 31), mida on muudetud nõukogu 18. juuli 2016. aasta rakendusotsusega (EL) 2016/1206 (ELT 2016, L 198, lk 47) (edaspidi „rakendusotsus 2013/676“), põhjenduses 5 on märgitud:

„Enne eelmist luba kohaldada puidutarnete pöördmaksustamist oli Rumeenial puiduturul probleeme, mis olid tingitud turu iseloomust ning sellele kaasatud ettevõtjatest. Valdkonnas tegutseb palju väikeettevõtjaid, keda Rumeenia ametiasutustel on raske kontrollida. Kauba saaja käibemaksu tasumise eest vastutavaks isikuks määramine on Rumeenia ametiasutuste väitel aidanud selles valdkonnas ära hoida maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist ning on endiselt õigustatud.“

14 Rakendusotsuse 2013/676 artiklis 1 on sätestatud:

„Erandina [käibemaksudirektiivi] artiklist 193 antakse Rumeeniale kuni 31. detsembrini 2019 luba määrata käibemaksu tasumise eest vastutavaks maksukohustuslane, kellele tarnitakse kaupu või osutatakse teenuseid, millele on osutatud käesoleva otsuse artiklis 2.“

15 Selle rakendusotsuse artiklis 2 on sätestatud:

„Artiklis 1 nimetatud erandit kohaldatakse maksukohustuslasele tarnitavate puittoodete suhtes, mis hõlmavad kasvavat metsa, ümarpuitu või lõigatud puitu, küttepuitu, puittooteid, samuti nelinurkse ristlõikega või lõhestatud puitu ning töötlemata puitu, töödeldud või pooltöödeldud puitu.“

Rumeenia õigus

16 Seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „maksuseadustik“) artikli 127 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksukohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

17 Maksuseadustiku artiklis 160 on sätestatud:

„1. Erandina artikli 150 lõikes 1 sätestatust on maksustatavate tehingute korral maksu tasuma kohustatud isik, kes on lõikes 2 ette nähtud tehingute puhul kauba või teenuse saaja.

Pöördmaksustamise kohaldamise eeldus on see, et nii tarnija kui ka kauba või teenuse saaja on registreeritud käibemaksukohustuslasena [...].

2. Tehingud, mille suhtes kohaldatakse pöördmaksustamist, on järgmised:

[...]

b) puidu ja puitmaterjali tarne [...];

[...].“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

18 VB on metsamaa omanik Rumeenias.

19 Ta kasutas neid maatükke aastatel 2011–2017 kasvava metsa müügilepingute alusel, mis olid sõlmitud mitme metsamajandamise valdkonnas tegutseva äriühinguga.

20 Ajavahemikul 5. detsembrist 2017 kuni 2. veebruarini 2018 tehtud maksukontrolli tulemusel tuvastas pädev maksuhaldur, et VB 2011. aasta septembri käive ületas piirmäära, mis oli kehtestatud „maksuvabastuse erikorraga“, mis on maksuseadustikus väikeettevõtjatele ette nähtud. Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et kui maksukohustuslase käive ulatub kalendriaasta jooksul käibemaksuvaba käibe ülempiirini või ületab selle, peab ta end registreerima käibemaksukohustuslasena kümne päeva jooksul alates selle kuu lõpust, mille jooksul ta nimetatud ülempiiri saavutas või selle ületas.

21 Kuna VB ei olnud maksukontrolli perioodil, see tähendab ajavahemikul 1. oktoobrist 2011 kuni 30. septembrini 2017, käibemaksukohustuslasena registreeritud, vaatasid maksuinspektorid tagasiulatuvalt üle alates 1. novembrist 2011 tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamise, kohaldades ümberpööratud arvutamise meetodit, mille puhul lähtutakse sellest, et müügihind sisaldas ka käibemaksu.

22 Maksukontrolli tulemusel koostati kontrolliaruanne ja 16. veebruari 2018. aasta maksuteade, mille alusel VB pidi tasuma 196 634 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 41 300 eurot) ning sellega seotud intressid ja trahvid.

23 VB esitas nimetatud teate peale vaide, väites, et kasvava metsa müügi suhtes kehtib pöördmaksustamine, mille kohaldamine sõltub üksnes asjaolust, et mõlemad asjaomased ettevõtjad on maksukohustuslased, kuid mitte tingimata sellest, kas tarnijal on käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

24 VB vaie jäeti 12. juuli 2018. aasta otsusega rahuldamata põhjendusel, et pöördmaksustamise kohaldamine sõltub maksuseadustiku artikli 160 kohaselt sellest, kas nii tarnija kui ka ostja on varem käibemaksukohustuslasena registreeritud.

25 Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) rahuldab 24. juuni 2019. aasta otsusega VB kaebuse 16. veebruari 2018. aasta maksuteate ja 12. juuli 2018. aasta otsuse tühistamise nõudes.

26 Riigi maksuameti Bukaresti piirkondlik maksukeskus – Bukaresti 1. ringkonna maksuamet esitas nimetatud kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia).

27 See kohus märgib, et kui VB oleks 2011. aasta septembris käibemaksukohustuslasena registreeritud, oleks tema suhtes vastavalt käibemaksudirektiivi artiklis 193 sätestatud erandile – mis on Rumeeniale ette nähtud rakendusotsuste 2010/583 ja 2013/676 alusel – käibemaksu kogumise süsteemist olnud kohaldatav pöördmaksustamine. Seetõttu ei olnud VB kasvava metsa müügilt kohustatud käibemaksu tasuma, kuna selle süsteemi kohaselt peavad seda maksu maksma soetajad, kes on maksukohustuslased.

28 Selles kontekstis märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus otsustas eelkõige 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsuses Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punktid 32 ja 33), et käibemaksukohustuslasena registreerimine on üksnes käibemaksu mahaarvamise õiguse vormiline nõue ega saa seega olla sisuline tingimus, mis takistaks maksukohustuslasel nimetatud õigust kasutada.

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et asjaolu, et sellisel isikul nagu VB ei lubata kohaldada pöördmaksustamist, toob kaasa ka selle, et maksukohustuslased, kes on VB-lt ostnud kasvavat metsa, ei saa maha arvata nende tehingutega seotud käibemaksu, kuna seda maksu ei olnud maksustatava teokoosseisu ajal nõuetekohaselt arvele märgitud. Seetõttu soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas Euroopa Kohtu praktikaga on vastuolus see, et pöördmaksustamise kohaldamise tingimuseks on käibemaksukohustuslasena registreerimine.

30 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiiviga] ja neutraalse maksustamise põhimõttega on sellises olukorras nagu põhikohtuasjas vastuolus selline riigisisene õigusnorm või maksustamistava, mille kohaselt ei ole isikule, 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 isikut, kelle suhtes kontroll läbi viidi, ei olnud enne tehingute tegemist või piirmäära ületamise kuupäeva käibemaksukohustuslasena registreeritud ei tema taotlusel ega automaatselt?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi ja neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt pöördmaksustamine ei ole kohaldatav maksukohustuslasele, kes ei taotlenud enne maksustatavate tehingute toimumist käibemaksukohustuslasena registreerimist, ning seda ei tehtud tema suhtes ka omal algatusel.

32 Kõigepealt tuleb korrata, et pöördmaksustamise mehhanism on erand käibemaksudirektiivi artiklis 193 sätestatud põhimõttest, mille kohaselt käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, ning seetõttu tuleb seda tõlgendada kitsalt (vt selle kohta 13. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Nimetatud korra kohaldamisel ei toimu kauba tarnija ja selle saaja vahel käibemaksu tasumist, kuna seetõttu, et viimasel tuleb tasuda vastavatelt tehingutelt sisendkäibemaksu, on tal põhimõtteliselt võimalik maksukohustuslasena see maks maha arvata, mistõttu maksuhaldurile ei tule tal sellisel juhul midagi tasuda (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Sellega seoses tuleb tõdeda, et rakendusotsuste 2010/583 ja 2013/676 artikkel 1 võimaldab Rumeenial käibemaksudirektiivi artikli 395 alusel teha erandi selle direktiivi artiklis 193 sätestatud maksustamisepõhimõttest, määrates käibemaksu tasumise eest vastutavaks maksukohustuslase, kellele tehakse iga rakendusotsuse artiklis 2 nimetatud puidutoodete tarne, kuna nimetatud tegevused ei kuulu käibemaksudirektiivi artikli 199 lõikes 1 nimetatud tehingute hulka.

35 Käesoleval juhul sõltub pöördmaksustamise kohaldamine põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide ehk maksuseadustiku artikli 160 lõike 1 kohaselt aga tingimusest, et maksukohustuslased, keda see süsteem puudutab, peavad olema käibemaksukohustuslasena registreeritud enne maksustatavate tehingute tegemist. Rumeenia valitsus rõhutas oma kirjalikes seisukohtades, et liikmesriigi seadusandja kehtestas selle tingimuse Rumeenia puiduturul seoses maksupettuste vastases võitluses tekkinud raskustega. Käibemaksukohustuslasena registreerimise nõue tagab ka tõhusa kontrolli maksukohustuste täitmise üle ning käibemaksu täpse kogumise.

36 Sellega seoses tuleb esiteks rõhutada, et ei käibemaksudirektiivist ega rakendusotsusest 2010/583 või 2013/676 ei tulene, et kui liikmesriigil on lubatud käibemaksudirektiivi artiklist 193 kõrvale kalduda, kui ta määrab käibemaksu tasumise eest vastutavaks isikuks maksukohustuslase, kellele kaup tarnitakse, ja seega kohaldab teatavate maksustatavate tehingute suhtes pöördmaksustamist, siis ei saa selle liikmesriigi seadusandja kõnealuse erandi kohaldamisel kindlaks määrata, millised on selle põhimõtte kohaldamise tingimused, niivõrd kui võrd need ei ole vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.

37 Ühelt poolt toetab sellist tõlgendust käibemaksudirektiivi artikli 199 lõige 2, mis võimaldab liikmesriikidel määratleda nende tarnijate, teenuseosutajate, soetajate või teenuste saajate kategooriad, kelle suhtes võib kohaldada pöördmaksustamist.

38 Teiselt poolt, kuna pöördmaksustamine on erand käibemaksudirektiivi artiklis 193 ette nähtud põhimõttest, tuleb seda tõlgendada kitsalt, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 32. Põhikohtuasjas kõne all olevates riigisisestes õigusnormides ette nähtud piirang, mis seab selle süsteemi kohaldamise tingimuseks, et maksukohustuslased on varem käibemaksukohustuslasena registreeritud, piirab just selle erandi ulatust.

39 Teiseks, vastupidi sellele, mida väidavad VB ja komisjon oma kirjalikes seisukohtades, ei ole põhikohtuasjas kõne all olevad liikmesriigi õigusnormid vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, mille kohaselt käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõtte nõuab, et selle sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne formaalse nõude (18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus A. (mahaarvamisõiguse kasutamine), C?895/19, EU:C:2021:216, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Sellest kohtupraktikast tuleneb pealegi, et käibemaksudirektiivi artiklis 214 ette nähtud käibemaksukohustuslasena registreerimine ja selle direktiivi artiklis 213 sätestatud maksukohustuslase kohustus teatada oma tegevuse algusest, muutumisest ja lõppemisest on vaid kontrolliotstarbelised vorminõuded, mis ei saa kahtluse alla seada eelkõige käibemaksu mahaarvamise õigust, kui selle õiguse tekkimise sisulised tingimused on täidetud (18. novembri 2021. aasta kohtuotsus Promexor Trade, C?358/20, EU:C:2021:936, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Euroopa Kohus on seetõttu otsustanud, et käibemaksukohustuslast ei tohi takistada teostamast talle kuuluvat mahaarvamisõigust põhjusel, et ta ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud enne seda, kui ta kasutas soetatud kaupu oma maksustatavas majandustegevuses (18. novembri 2021. aasta kohtuotsus Promexor Trade, C?358/20, EU:C:2021:936, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Tuleb siiski rõhutada, et nimetatud kohtupraktika eesmärk on tagada neutraalse maksustamise aluspõhimõtte järgimine, kuna selles nõutakse, et maksukohustuslane võib sisendkäibemaksu maha arvata, kui mahaarvamise sisulised nõuded on täidetud, isegi kui see maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded.

43 Tarne saaja mahaarvamisõigust tuleb samamoodi põhimõtteliselt järgida nii pöördmaksustamise raames kui ka ühises käibemaksusüsteemis. Nimetatud õigust ei mõjuta seega keeldumine lubamast teenuse osutajal kohaldada tarne suhtes pöördmaksustamist. Sellega seoses tuleb märkida, et maksustatava teokoosseisu tekkimise hetkel käibemaksu ebaõige arvestamine, eelkõige sellisel juhul nagu käesolevas asjas, kui see arve on esitatud käibemaksuta, ei ole iseenesest piisav, et jätta maksukohustuslane ilma tema mahaarvamisõigusest (vt analoogia alusel 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 47).

44 Seega tuleb tõdeda, et 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsuse A. (mahaarvamisõiguse teostamine) (C?895/19, EU:C:2021:216) aluseks olnud kohtupraktika ei ole kohaldatav sellise olukorra suhtes, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuna keeldumine pöördmaksustamise süsteemi kohaldamast ei kahjusta ei asjaomase teenuse saaja õigust sisendkäibemaksu maha arvata ega seega ka neutraalse maksustamise põhimõtet.

45 Kolmandaks ja viimaseks tuleb meenutada, et neutraalse maksustamise põhimõttega, mis on liidu seadusandja poolt käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise üldpõhimõtte väljendus, on eelkõige vastuolus see, kui sarnaseid ja seega omavahel konkureerivaid kaubatarneid või teenuseid käsitletakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus WEG Tevesstraße, C?449/19, EU:C:2020:1038, punkt 48 ja seal viidatud

kohtupraktika).

46 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab nimetatud üldpõhimõtte, et võrreldavaid olukordi ei käsitletaks erinevalt ja erinevaid olukordi ei käsitletaks ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui see on objektiivselt põhjendatud. Erinev kohtlemine on põhjendatud, kui see põhineb objektiivsel ja mõistlikul kriteeriumil, see tähendab, kui see on kooskõlas õiguspärase eesmärgiga, mida asjasse puutuvate õigusnormidega saavutada soovitakse, ja kui erinevus on selle kohtlemisega taotletud eesmärgi suhtes proportsionaalne (3. veebruari 2021. aasta kohtuotsus Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, punkt 95 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Tuleb tõdeda, et käesoleval juhul on pöördmaksustamise kohaldamise piiramist õigustav kriteerium objektiivne, kuna põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid kohustavad valimatult kõiki maksukohustuslasi – nii müüjaid kui ka ostjaid, kes on seotud rakendusotsuste 2010/583 ja 2013/676 artiklis 2 nimetatud puidutoodete tarnimisega – käibemaksukohustuslasena registreerima.

48 Selle piirangu eesmärk on õiguskindlus ja õigusselgus. Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on kaubatarne saaja kohustatud käibemaksu tasuma, kui tehing on käibemaksuga maksustatav, mis sõltub eelkõige tarnija käibest, kellele võib kohaldada väikeettevõtjaid puudutavates Rumeenia õigusnormides ette nähtud maksuvabastuse erikorda. Tarne saajal on seda tingimust aga raske kontrollida. Sellega seoses tuleb rõhutada, et käesoleval juhul nähtub eelkõige rakendusotsuse 2010/583 põhjendusest 6, et Rumeenia puiduturul on palju väikeettevõtjaid, keda Rumeenia ametivõimud suudavad vaevu kontrollida.

49 Kui maksukohustuslasele kehtestatakse käibemaksukohustuslasena registreerimise tingimus, siis on see maksustatava tehingu saajale kõige hõlpsamini kättesaadav kriteerium, et teada täpselt oma maksukohustuste ulatust, kuna Rumeenia õigus välistab käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse maksukohustuslaste puhul, kellele kohaldatakse väikeettevõtjatele kohaldatavat maksuvabastust ja kes ei tee seega tehinguid, mis annaksid mahaarvamisoiguse.

50 Erinev kohtlemine näib seega proportsionaalne põhikohtuasjas kõne all olevate liikmesriigi õigusnormide eesmärgiga, kuna ühelt poolt tuleneb käibemaksukohustuslasena registreerimine liidu õigusest endast, see tähendab käibemaksudirektiivi artiklist 214, ja teiselt poolt ei ole asjaomaste maksukohustuslaste mahaarvamisoigust põhimõtteliselt kahtluse alla seatud.

51 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi ja neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt pöördmaksustamine ei ole kohaldatav maksukohustuslasele, kes ei taotlenud enne maksustatavate tehingute toimumist käibemaksukohustuslasena registreerimist ning keda ei registreeritud sellena ka automaatselt.

Kohtukulud

52 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ja neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt pöördmaksustamine ei ole kohaldatav maksukohustuslasele, kes ei taotlenud enne maksustatavate tehingute toimumist

käibemaksukohustuslasena registreerimist ning keda ei registreeritud sellena ka automaatselt.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.