

## Downloaded via the EU tax law app / web

Eisialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

18. november 2021(\*)

Eelotsusetaotlus – Maksualaste õigusaktide ühtlustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Käibemaksukohustuslasena registreeringu tühistamine – Mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine – Vormilised tingimused

Kohtuasjas C-358/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Judec-toria Oradea (Oradea esimese astme kohus, Rumeenia) 9. juuli 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. juulil 2020, menetluses

**Promexor Trade SRL**

*versus*

**Direc-tia General-a Finan-elor Publice Cluj – Administra-tia Jude-ean-a Finan-elor Publice Bihor,**

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: kohtunik F. Biltgen (ettekandja) kaheksanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud L. S. Rossi ja N. Wahl,

kohtujurist: H. Saugmandsgaard Øe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Promexor Trade SRL, esindaja: advokaat R. Chiri-?,
- Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane, A. Rot-reanu ja A. Wellman,
- 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), mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“),

artiklite 1, 167–169 ja 176–180, artikli 214 lõike 1 ning artiklite 250, 272 ja 273, samuti neutraalse maksustamise, tõhususe, lojaalse koostöö, õiguskindluse, õiguspärase ootuse kaitse ja proportsionaalsuse põhimõtete tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Promexor Trade SRLi (edaspidi „Promexor“) ja Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bihori (riigi maksuameti Cluji maksukeskuse Bihori maakonna maksubüroo, Rumeenia) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et Promexori, kellele ei antud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust põhjusel, et tema käibemaksukohustuslasena registreering oli tühistatud, kohustati tasuma käibemaksu maksustatavatelt tehingutelt.

## **Õiguslik raamistik**

### ***Liidu õigus***

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 167 on ette nähtud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

4 Direktiivi artiklis 168 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;

b) artikli 18 punkti a ja artikli 27 kohaselt kaubatarnete ja teenuste osutamise käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

c) artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;

d) artiklite 21 ja 22 kohaselt kaupade ühendusesisese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.“

5 Nimetatud direktiivi artiklis 178 on ette nähtud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve;

b) artikli 168 punktis b nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamise käsitatavate tehingutega peab ta täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused;

- c) artikli 168 punktis c osutatud mahaarvamise korral seoses kaupade ühendusesisese soetamisega peab ta esitama artiklis 250 ettenähtud käibedeklaratsioonis kogu teabe, mis on vajalik tema tehtud ühendusesiseselt kaupade soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu summa arvutamiseks, ning tal peab olema XI jaotise 3. peatüki 3.–5. jao kohaselt koostatud arve;
- d) artikli 168 punktis d nimetatud mahaarvamise korral (kaupade ühendusesiseste soetamistena käsitatavate tehingute puhul) peab ta täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused;
- e) artikli 168 punktis e nimetatud mahaarvamise korral peab tal olema impordidokument, milles ta on märgitud kaubasaajaks või importijaks ning milles on näidatud või mille alusel on võimalik välja arvutada tasumisele kuuluva käibemaksu summa;
- f) kui ta peab artiklite 194–197 või artikli 199 kohaldamise korral teenuse saaja või soetajana käibemaksu tasuma, peab ta täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused.“

6 Käibemaksudirektiivi artikli 179 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.“

7 Selle direktiivi artiklis 180 on ette nähtud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslasel lubada teha mahaarvamisi, mida ta ei ole teinud vastavalt artiklitele 178 ja 179.“

8 Nimetatud direktiivi artikli 213 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud:

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

9 Sama direktiivi artikli 214 lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et järgmised isikud registreerida, andes neile individuaalse numbr:

a) iga maksukohustuslane, välja arvatud artikli 9 lõikes 2 nimetatud maksukohustuslased, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisõigust andvaid kaubarneid või osutab teenuseid, välja arvatud sellised kaubarneid 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;

d) iga maksukohustuslane, kes selle riigi territooriumil saab teenuseid, mille eest ta artikli 196

kohaselt peab tasuma käibemaksu;

e) iga maksukohustuslane, kelle asukoht on selle riigi territooriumil ja kes osutab teise liikmesriigi territooriumil teenuseid, millelt artikli 196 kohaselt peab käibemaksu tasuma üksnes teenuse saaja.“

10 Käibemaksudirektiivi artikli 250 lõikes 1 on ette nähtud:

„Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.“

11 Selle direktiivi artikkel 273 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

## **Rumeenia õigus**

### *Endine maksuseadustik*

12 22. detsembri 2003. aasta seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003) (edaspidi „endine maksuseadustik“) artikli 153 lõigetes 9 ja 9bis oli ette nähtud:

„9. Pädev maksuhaldur tühistab isiku registreerimise käibemaksukohustuslasena vastavalt käesolevale artiklile:

[...]

e) kui poole aasta jooksul kuuel järjestikusel kuul esitatud käibedeklaratsioonidesse nende isikute puhul, kelle maksustamisperiod on kalendrikuu, ja poole aasta jooksul kahel järjestikusel maksustamisperiodil esitatud käibedeklaratsioonidesse nende maksukohustuslaste puhul, kelle maksustamisperiod on kvartal, ei ole kantud kaupade või teenuste ostu ega kauba tarnimist või teenuste osutamist aruandeperioodi kestel alates jooksvale poolaastale järgneva teise kuu esimesest päevast. Alates 2012. aasta juulit puudutavast deklaratsioonist nende maksukohustuslaste puhul, kelle maksustamisperiod on kalendrikuu, või alates 2012. aasta kolmandat kvartalit puudutavast deklaratsioonist nende maksukohustuslaste puhul, kelle maksustamisperiod on kvartal, tühistab pädev maksuhaldur isiku registreerimise käibemaksukohustuslasena, kui kuuel järjestikusel kuul esitatud käibedeklaratsioonidesse – isiku puhul, kelle maksustamisperiod on kalendrikuu – või kahe järjestikuse kvartali kohta esitatud käibedeklaratsioonidesse – isiku puhul, kelle maksustamisperiod on kvartal – ei ole kantud kaupade või teenuste ostu ega kauba tarnimist või teenuste osutamist aruandeperioodi kestel, esimesel juhul alates selle kuu esimesest päevast, mis järgneb kalendrikuule, mil lõppes kuuenda deklaratsiooni esitamise tähtaeg, ja teisel juhul alates selle kuu esimesest päevast, mis järgneb kalendrikuule, mil lõppes teise deklaratsiooni esitamise tähtaeg;

[...]

9bis. Käibemaksukohustuslasena registreeringu tühistamise menetlus toimub kehtivate menetlusnormide alusel. Pärast seda, kui registreering käibemaksukohustuslasena on tühistatud lõike 9 punktide a–e ja h alusel, registreerib pädev maksuhaldur käibemaksukohustuslase lõike 7 bis alusel järgmiselt:

[...]

d) lõike 9 punktis e nimetatud juhul maksukohustuslase taotlusel ausõnalise kinnituse alusel, millest nähtub, et ta tegeleb majandustegevusega. Maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreerimise kuupäev on käibemaksukohustuslasena registreerimise otsusest teatamise kuupäev.

Maksukohustuslastele, kes on käesolevas lõikes nimetatud olukordades, ei või kuni käibemaksukohustuslasena registreerimise kuupäevani kohaldada sätteid, mis käsitlevad väikeettevõtjatele kehtestatud maksuvabastuse piirmäära, mis on ette nähtud artiklis 152, ja nad on kohustatud kohaldama artikli 11 lõigete 1bis ja 1quater sätteid.“

13 Endise maksuseadustiku artikli 11 lõikes 1quater oli sätestatud:

„Rumeenias asuval maksukohustuslasest maksumaksjal, kelle registreering käibemaksukohustuslasena on tühistatud artikli 153 lõike 9 punktide b–e ja punkti h alusel, puudub kõnealusel ajavahemikul õigus ostudelt käibemaksu maha arvata, kuid ta on kohustatud VI jaotise sätete alusel kogutud käibemaksu tasuma sel ajavahemikul sooritatud maksustatavatelt tehingutelt. Ajavahemikul, mil asjaomasel isikul puudus kehtiv käibemaksukohustuslasena registreerimise number, selliste kaupade ja/või teenuste ostmisel, mis on soetatud tehingute jaoks, mis sooritatakse pärast käibemaksukohustuslasena registreerimise kuupäeva ning mis annavad õiguse VI jaotise alusel mahaarvamiseks, korrigeeritakse maksukohustuslase kasuks – märkides pärast käibemaksukohustuslasena registreerimist maksukohustuslase esitataval artiklis 156ter ette nähtud esimesel käibedeklaratsioonil või olenevalt olukorrast hilisemal deklaratsioonil maksu ära – maksu, mis puudutab:

a) registreerimise hetkel ladustatud kaupa ja kasutamata teenuseid, mis tehakse kindlaks inventuuri põhjal;

b) materiaalsel põhivara, sealhulgas kapitalikaupa, mille puhul ajavahemik mahaarvamise korrigeerimiseks ei ole lõppenud, ning ehitusjärgus olevat materiaalsel põhivara, mis tehakse kindlaks inventuuri põhjal ja mis käibemaksukohustuslasena registreerimise hetkel kuulub asjaomasele isikule. Materiaalse põhivara puhul, mis ei ole kapitalikaup, kohandatakse vastavat maksu käibemaksukohustuslasena registreerimise hetkel veel amortiseerimata väärtusele. Kapitalikaubale kohandatakse artiklit 149.“

14 Endise maksuseadustiku artikkel 145 nägi ette:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Igal maksukohustuslasel on õigus käibemaks ostudelt maha arvata, kui ostetud kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) maksustatavad tehingud;

b) majandustegevusest tulenevad tehingud, mille puhul tarne või teenuse osutamise koht

loetakse asuvaks välismaal, kui maksu saaks maha arvata, kui tehingud oleksid tehtud Rumeenias;

c) maksust vabastatud tehingud vastavalt artiklitele 143, 144 ja 144bis;

c) artikli 141 lõike 2 punkti a alapunktide 1–5 ja punkti b alusel maksust vabastatud tehingud, kui ostja või teenuse saaja asukoht on väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on otseselt seotud kaupadega, mis on mõeldud ekspordiks ühendusest välja, samuti tehingud, mida teevad vahendajad, kes tegutsevad teise isiku nimel ja arvel, kui nad selliste tehingute tegemises osalevad;

e) artikli 128 lõikes 7 ja artikli 129 lõikes 7 nimetatud tehingud, kui vastavale üleminekule kohaldatakse maksu.

[...]

4. Rakenduseeskirjadega kehtestatud tingimustel antakse vastavalt artiklile 153 õigus arvata maks maha ostudelt, mille maksukohustuslane sooritas enne, kui ta käibemaksukohustuslasena registreeriti.“

#### *Uus maksuseadustik*

15 8. septembri 2015. aasta seaduse nr 227/2015 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 688, 10.9.2015) (edaspidi „uus maksuseadustik“) artikli 11 lõikes 8 on sätestatud:

„Rumeenias asuval maksukohustuslasel, kelle registreering käibemaksukohustuslasena on tühistatud artikli 316 lõike 11 punktide c–e ja punkti h alusel, puudub kõnealusel ajavahemikul õigus ostudelt käibemaksu maha arvata, kuid ta on kohustatud VII jaotise sätete alusel kogutud käibemaksu tasuma sel ajavahemikul sooritatud maksustatavatelt tehingutelt. Artikli 316 lõike 12 kohaselt käibemaksukohustuslasena registreerimise korral kasutab maksukohustuslane mahaarvamisõigust seoses kaupade ja/või teenuste ostudega, mis on tehtud ajavahemikul, mil käibemaksukohustuslasena registreerimise number oli tühistatud, märkides pärast käibemaksukohustuslasena registreerimist artiklis 323 ette nähtud esimesel käibedeklaratsioonil või olenevalt olukorrast hilisemal deklaratsioonil maksu ära, isegi kui arvel puudub maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Pärast seda, kui maksukohustuslane on artikli 316 lõike 12 kohaselt käibemaksukohustuslasena registreeritud, väljastab ta kaubatarnete ja teenuste osutamise kohta, mis on tehtud ajavahemikul, mil käibemaksukohustuslasena registreerimise number oli tühistatud, arved, millel on eraldi ära näidatud sel ajavahemikul kogutud käibemaks, mida ei ole artikli 323 kohaselt esitatud käibedeklaratsioonil näidatud.“

16 Uue maksuseadustiku artikli 316 lõiked 12 ja 14 on sõnastatud järgmiselt:

„12. Käibemaksukohustuslasena registreeringu tühistamise menetlus toimub kehtivate menetlusnormide alusel. Pärast seda, kui registreering käibemaksukohustuslasena on tühistatud lõike 11 punktide a–e ja h alusel, registreerib pädev maksuhaldur käibemaksukohustuslase tema taotluse alusel järgmiselt:

[...]

d) lõike 11 punktis e nimetatud juhul ausõnalise kinnituse alusel, millest nähtub, et ta tegeleb majandustegevusega. Maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreerimise kuupäev on käibemaksukohustuslasena registreerimise otsusest teatamise kuupäev;

[...]

14. Maksukohustuslastele, kes on lõikes 12 nimetatud olukordades, ei või kuni käibemaksukohustuslasena registreerimise kuupäevani kohaldada sätteid, mis käsitlevad väikeettevõtjatele kehtestatud maksuvabastuse piirmäära, mis on ette nähtud artiklis 310, ja nad on kohustatud kohaldama artikli 11 lõigete 6 ja 8 sätteid.“

17 Uue maksuseadustiku artiklis 297 on sätestatud:

„1. Mahaarvamisõigus tekib maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

[...]

4. Igal maksukohustuslasel on õigus käibemaks ostudelt maha arvata, kui ostetud kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

- a) maksustatavad tehingud;
- b) majandustegevusest tulenevad tehingud, mille puhul tarne või teenuse osutamise koht loetakse asuvaks välismaal, kui maksu saaks maha arvata, kui tehingud oleksid tehtud Rumeenias;
- c) maksust vabastatud tehingud vastavalt artiklitele 294, 295 ja 296;
- d) artikli 292 lõike 2 punkti a alapunktide 1–5 ja punkti b alusel maksust vabastatud tehingud, kui ostja või teenuse saaja asukoht on väljaspool Euroopa Liitu või kui nimetatud tehingud on otseselt seotud kaupadega, mis on mõeldud ekspordiks Euroopa Liidust välja, samuti tehingud, mida teevad vahendajad, kes tegutsevad teise isiku nimel ja arvel, kui nad selliste tehingute tegemises osalevad;

[...]

6. Rakenduseeskirjadega kehtestatud tingimustel antakse vastavalt artiklile 316 õigus arvata maks maha ostudelt, mille maksukohustuslane sooritas enne, kui ta käibemaksukohustuslasena registreeriti.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

18 Promexori käibemaksukohustuslasena registreering tühistati maksuhalduri algatusel 30. aprilli 2014. aasta otsusega põhjusel, et tema käibedeklaratsioonidesse, mis olid esitatud kuue järjestikuse kuu kohta, ei olnud kantud käibemaksuga maksustatavaid tehinguid. Kuigi Promexoril ei olnud enam kehtivat registreerimisnumbrit, jätkas ta alates 2014. aasta maist arvete väljastamist ilma käibemaksuta.

19 Maksuhaldur saatis 2019. aasta aprillis Promexorile maksukontrolli teate, mis puudutas ajavahemikku 1. aprillist 2014 kuni 31. detsembrini 2017. Selleks, et vältida trahvi maksudeklaratsioonide ettenähtud tähtajaks esitamata jätmise eest, esitas Promexor tagantjärgi deklaratsioonid kogutud käibemaksu kohta, mida peavad tasuma käibemaksukohustuslased, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number on endise maksuseadustiku artikli 153 lõike 10 alusel tühistatud.

20 Maksuhaldur väljastas nende deklaratsioonide alusel ja täiendavat kontrolli läbi viimata 19. aprillil 2019 täitekorralduse, millele tuginedes algatas ta 19. aprillil 2019 käibemaksu maksekäsu väljastamisega Promexori suhtes sundtäitmise menetluse.

21 Maksuhaldur leidis 11. juunil 2019 läbi viidud maksukontrolli tulemusena, et kontrollitaval ajavahemikul oli Promexor käibedeklaratsioonid tegelikult esitanud. Promexor esitas 31. juulil 2019, st pärast maksukontrolli aruande kinnitamist, kuid enne mahaarvamisoiguse aegumistähtaaja möödumist, parandusdeklaratsioonid, milles käibemaksusumma võrdus nulliga.

22 Promexor esitas 28. mail 2019 Judec?toria Oradeale (Oradea esimese astme kohus, Rumeenia) kaebuse, milles palus eelkõige tühistada 19. aprilli 2019. aasta täitekorralduse ja maksekäsu.

23 Promexor põhjendas oma kaebust sellega, et vaatamata sellele, et maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri tühistamise korral on olemas maksualased parandusmeetmed, mis seisnevad selles, et pärast uuesti käibemaksukohustuslasena registreerimist on maksukohustuslasel võimalus käibemaks tagantjärgi maha arvata kogu ajavahemiku eest, mil tal käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ei olnud, ei saa neid meetmeid praktikas kasutada. Neil tingimustel ei ole maksukohustuslasel, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number on tühistatud ja kes vormilistel põhjustel ei saa end uuesti maksukohustuslasena registreerida, ühtegi parandusmeetet. Lisaks väitis Promexor, et sissenõutud käibemaksu tasumise kohustuse määramata ajaks säilitamine juriidilisel isikul, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number on tühistatud, läheks vastuollu Euroopa Kohtu praktikas välja töötatud põhimõtetega.

24 Maksuhaldur väitis omalt poolt, et sundtäitmise menetlus oli põhjendatud ja õiguspärane. Nimelt on käibedeklaratsioonid käibemaksu kohta, mis kuulub tasumisele selliste maksukohustuslaste poolt, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number on tühistatud – nagu esitas Promexor –, kehtivate õigusnormide kohaselt ausõnalised kinnitused. Parandusdeklaratsioonide kohta märkis maksuamet, et need esitati pärast maksukontrolli aruande vastuvõtmist, mistõttu seaduse kohaselt ei saanud siin enam mingeid parandusi teha.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob kõigepealt esile, et riigisiseste õigusnormide kohaselt ei ole maksukohustuslasel, kelle käibemaksukohustuslasena registreering on tühistatud, õigust tehtud ostudelt tasutud käibemaksu maha arvata, kuid tal on endiselt kohustus tasuda kogutud käibemaks. Seejärel selgitab ta, et kehtivate riigisiseste õigusnormidega ei ole kehtestatud ühtki ajalist piirangut sellisel maksukohustuslasel lasuvale käibemaksu kogumise kohustusele. Viimaks lisab ta, et käibemaksu mahaarvamise õigust võib mõistagi kasutada ka tagantjärele pärast uut käibemaksukohustuslasena registreerimist. Käesoleval juhul ei ole Promexoril siiski sellist võimalust, sest ta ei täida ühte vormilist nõuet, kuna tema juhatuse liige on ühtlasi sellise äriühingu osanik, mille suhtes on algatatud maksujõuetusmenetlus.

26 Neil asjaoludel otsustas Judec?toria Oradea (Oradea esimese astme kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:



„1. Kas [käibemaksu]direktiivi sätete ja neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus riigisisese õigusnormid, millega liikmesriik kohustab oma kodanikke koguma ja tasuma riigile määramata aja jooksul käibemaksu, lubamata tal siiski kasutada vastavat käibemaksu mahaarvamise õigust, põhjusel, et tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number on maksuhalduri algatusel tühistatud, sest kuuel järjestikusel kuul või kahe järjestikuse kalendrikvartali jooksul esitatud käibedeklaratsioonidesse ei ole kantud käibemaksuga maksustatavaid tehinguid?

2. Kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on õiguskindluse põhimõtte, õiguspärase ootuse põhimõtte, proportsionaalsuse põhimõtte ja lojaalse koostöö [põhimõttega], sellisena nagu need tulenevad [käibemaksu]direktiivist, kooskõlas riigisisene õigusnorm või maksuhalduri tava, mille kohaselt vaatamata sellele, et liikmesriik lubab üldjuhul pärast seda, kui maksuhaldur käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga kehtetuks tunnistab, juriidilise isiku taotlusel viimase uuesti käibemaksukohustuslasena registreerida, ei saa maksukohustuslane teatavatel konkreetsetel juhtudel puhtvormilistel põhjustel taotlema, et ta registreeritaks uuesti käibemaksukohustuslasena, olles kohustatud määramata aja jooksul riigile käibemaksu koguma ja tasuma, ilma et talle antaks sellele vastav käibemaksu mahaarvamise õigus?

3. Kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas tuleb õiguskindluse põhimõtet, õiguspärase ootuse põhimõtet, proportsionaalsuse põhimõtet ja lojaalse koostöö [põhimõtet], nagu need tulenevad [käibemaksu]direktiivist, tõlgendada nii, et need keelavad määrata maksukohustuslasele kohustuse koguda ja tasuda käibemaksu kindlaksmääramata ajavahemiku eest ja ilma talle käibemaksu mahaarvamise õigust andmata, juhul kui maksuhaldur ei tee konkreetsetel juhtudel kindlaks, kas sisulised tingimused käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimiseks on täidetud, ja ilma, et maksukohustuslane oleks toime pannud pettuse?“

### **Eelotsusetaotluse vastuvõetavus**

27 Rumeenia valitsus vaidlustab õigusliku raamistiku ja faktilised asjaolud, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus neid on kirjeldanud, ning väidab, et kui Promexor oleks esitanud taotluse uue käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga saamiseks, oleks riigi maksuamet talle selle andnud. Sellest tulenevalt leiab Rumeenia valitsus, et eelotsuse küsimused tuleb tunnistada vastuvõetamatuks.

28 Siinkohal tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on ETL artiklis 267 sätestatud Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute koostöö raames vaid liikmesriigi kohtul, kes asja menetleb ja kes vastutab tehtava lahendi eest, pädevus otsustada kohtuasja konkreetseid asjaolusid arvestades, kas kohtuotsuse tegemiseks on vaja eelotsust ja kas Euroopa Kohtule esitatud küsimusel on kohtuasjas tähtsus. Seega, kui küsimused on esitatud liidu õiguse tõlgendamise kohta, on Euroopa Kohus üldjuhul kohustatud otsuse tegema (4. juuni 2020. aasta kohtuotsus Kancelaria Medius, C?495/19, EU:C:2020:431, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Siit järeldub, et eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamise küsimused, mis liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavust Euroopa Kohus ei pea kontrollima, on asjakohased. Euroopa Kohus võib liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse jätta läbi vaatamata üksnes juhul, kui on ilmne, et taotleval liidu õiguse tõlgendamisel puudub igasugune seos põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (4. juuni 2020. aasta kohtuotsus Kancelaria Medius, C?495/19, EU:C:2020:431, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Käesoleval juhul ei ilmne Euroopa Kohtule esitatud toimikust selgelt, et olukord

põhikohtuasjas vastaks mõnele käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis nimetatud eeldusele. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole sõnaselgelt viidanud riigisisesele õigusnormile, mis takistab Promexoril uut käibemaksukohustuslasena registreerimist, mainis ta siiski sellise sätte olemasolu. Igal juhul ei ole vaidlustatud seda, et selline sätte on olemas ja sisaldub riigi maksuameti peadirektori käskkirjas nr 2856/2017 (Ordinul pre?edintelui ANAF nr. 2856/2017). Euroopa Kohtu ülesanne ei ole aga uuesti läbi vaadata riigisisese õiguse tõlgendust, mille on andnud eelotsusetaotluse esitanud kohus.

31 Järelikult on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

### **Eelotsuse küsimuste analüüs**

32 Oma eelotsuse küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artiklit 168, artikli 213 lõiget 1, artikli 214 lõiget 1 ja artiklit 273 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, tõlgendatuna õiguskindluse, õiguspärase ootuse kaitse ja proportsionaalsuse põhimõtteid arvestades, tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisese õigusnormid, mille kohaselt on maksuhalduril – kui ta on tühistanud niisuguse maksumaksja käibemaksukohustuslasena registreeringu, kes kuue järjestikuse kuu jooksul on esitanud käibedeklaratsioonid, millesse ei ole kantud ühtki maksustatavat tehingut – õigus kohustada seda maksukohustuslast, kui ta jätkab oma tegevust pärast käibemaksukohustuslasena registreeringu tühistamist, koguma käibemaksu, ilma et ta saaks taotleda uut käibemaksukohustuslasena registreerimist ja kasutada õigust arvata maha tasutud sisendkäibemaks.

33 Sellele küsimusele vastamisel tuleb silmas pidada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mis kuulub tasumisele või mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet, mis on kehtestatud liidu õigusaktidega. Käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa üldjuhul kitsendada. Täpsemalt kasutatakse seda õigust kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust ja ühine käibemaksusüsteem tagab neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist või tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt selle kohta 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Dobre*, C?159/17, EU:C:2018:161, punktid 28–30 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Ühtlasi nõuab neutraalse käibemaksu aluspõhimõte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse juhul, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne vorminõude (7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Dobre*, C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika). Seega, kuigi mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine võib olla põhjendatud, kui vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika), ei saa selle andmisest keelduda, kui pädevale ametiasutusele on teada kõik andmed, mis on vajalikud tõendamaks, et sisulised nõuded on täidetud (vt selle kohta 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, punktid 44 ja 45).

35 Pealegi on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et konkreetselt on käibemaksudirektiivi artiklis 214 ette nähtud käibemaksukohustuslasena registreerimine ja selle direktiivi artiklis 213 sätestatud maksukohustuslase kohustus teatada oma tegevuse algusest, muutumisest ja lõppemisest vaid kontrolliotstarbelised vorminõuded, mis ei saa kahtluse alla seada eelkõige

käibemaksu mahaarvamise õigust, kui selle õiguse tekkimise sisulised tingimused on täidetud (9. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Salomie ja Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Euroopa Kohus järeldas selle põhjal, 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 (9. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Salomie ja Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Konkreetselt on Euroopa Kohus kohtuasjas, mis puudutab samu riigisiseseid õigusnorme, mis on arutusel põhikohtuasjas, asunud seisukohale, et käibemaksudirektiivi artikleid 167–169, 179, artikli 213 lõiget 1, artikli 214 lõiget 1 ja artiklit 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus riigisiseseid õigusnormid, mis võimaldavad maksuhalduril keelduda lubamast maksukohustuslasel maha arvata käibemaksu, kui on tõendatud, et viimasele ette heidetud rikkumiste tõttu puuduvad maksuhalduril vajalikud andmed, et tuvastada, et sisulised nõuded kõnealuse maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmiseks on täidetud või et viimane tegutses selle õiguse saamiseks pettusega (vt selle kohta 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 42).

38 Käesoleval juhul leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus ühelt poolt, et põhikohtuasjas ei ole tegemist käibemaksupettusega. Kui tuvastatakse, et tegemist ei ole pettusega – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, ei saa Promexorile sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest sel põhjusel keelduda.

39 Selle kontrollimise käigus peab eelotsusetaotluse esitanud kohus arvesse võtma asjaolu, et kuigi vorminõuete rikkumised ei takista kindla tõendi esitamist selle kohta, et sisulised nõuded sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks on täidetud, võivad sellised asjaolud viidata maksudest kõrvalehoidumise kõige lihtsama juhtumi esinemisele, kus maksukohustuslane jätab oma vorminõuded tahtlikult täitmata, et pääseda maksu tasumisest (vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 55).

40 Teiselt poolt märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuigi Promexoril ei olnud õigust sisendkäibemaksu maha arvata põhjusel, et maksuhaldur ei ole kontrollinud, kas mahaarvamisnõude eelduseks olevad sisulised tingimused on täidetud, oli Promexor jätkuvalt kohustatud sisse nõudma tasumisele kuuluva käibemaksu oma maksustatavatelt tehingutelt ja tal ei olnud puhtvormilistel põhjustel võimalik saada uut käibemaksukohustuslasena registreeringut.

41 Sellega seoses on oluline osutada, et kuigi käibemaksudirektiivi artiklite 213 ja 214 sõnastusest tuleneb, et liikmesriikidel on käibemaksukohustuslaste registreerimise tagamiseks meetmete võtmisel teatav kaalutlusruum, ei saa see kaalutlusõigus olla piiramatult, mistõttu ei saa liikmesriik keelduda maksukohustuslasele ilma legitiimse põhjusega individuaalset numbrit andmast (vt selle kohta 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, punktid 22 ja 23). Täpsemalt, kuigi liikmesriikidel on õigustatud huvi võtta sobivad meetmed, et kaitsta oma finantshuve ning võidelda maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja võimalike kuritarvituste vastu, ning kuigi nad võivad seega kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 273 esimese lõiguga õiguspäraselt ette näha meetmeid, mis võivad takistada registreerimisnumbreid kuritarvitamast, eelkõige ettevõtjate poolt, kelle tegevus ja järelikult maksukohustuslase staatus on puhtalt fiktiivsed, ei tohi need meetmed minna kaugemale sellest, mis on vajalik maksu täpse kogumise kindlustamiseks ja pettuste ärahoidmiseks, ning nendega ei tohi seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt ka maksustamise neutraalsust (vt selle kohta 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, punktid 28 ja 30).

42 Asjaolu, et maksuhaldur seab liikmesriigi õigusnormidele tuginedes käibemaksu mahaarvamise õiguse sõltuvusse vorminõuete – nagu käibemaksukohustuslasena registreerimine – täitmisest, võtmata arvesse sisulisi nõudeid ja eelkõige nagu käesoleval juhul, nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, ilma et ta uuriks, kas sisulised nõuded on täidetud, läheb aga kaugemale sellest, mis on vajalik maksu täpse kogumise tagamiseks (vt selle kohta 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika). Sama järeldus tuleb käesoleva kohtuotsuse punktis 41 viidatud kohtupraktikat arvestades teha juhul, kui maksuhaldur otsustab riigisiseste õigusnormide alusel süstemaatiliselt mitte anda maksukohustuslasele käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ainuüksi põhjusel, et tema juhatuse liige on seotud teise äriühinguga, mille suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus, ilma et ta seejuures hindaks, kas käibemaksu täpne kogumine on ohus või esineb pettuseoht.

43 Siiski on lõppkokkuvõttes eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne põhikohtuasja kõiki asjaolusid arvestades hinnata, kas riigisisised õigusnormid ja nende kohaldamine maksuhalduri poolt on kooskõlas käesoleva kohtuotsuse punktides 41 ja 42 nimetatud nõuetega.

44 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 168, artikli 213 lõiget 1, artikli 214 lõiget 1 ja artiklit 273 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, tõlgendatuna õiguskindluse, õiguspärase ootuse kaitse ja proportsionaalsuse põhimõtteid arvestades, tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt on maksuhalduril – kui maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreering on tühistatud, kuna tema kuue järjestikuse kuu jooksul esitatud käibedeklaratsioonidesse ei ole kantud ühtki maksustatavat tehingut, kuid kes tühistamisest hoolimata jätkab oma tegevust – õigus kohustada seda maksukohustuslast koguma käibemaksu, mis kuulub tasumisele tema maksustatavatelt tehingutelt, ilma et ta saaks taotleda uut käibemaksukohustuslasena registreerimist ja arvata maha tasutud sisendkäibemaksu. Asjaolu, et maksukohustuslase juhatuse liige on seotud teise äriühinguga, mille suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus, ei saa iseenesest olla põhjuseks, et keelduda süstemaatiliselt seda maksukohustuslast uuesti käibemaksukohustuslasena registreerimast.

## Kohtukulud

45 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 (kaheksas koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL), artiklit 168, artikli 213 lõiget 1, artikli 214 lõiget 1 ja artiklit 273 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, tõlgendatuna õiguskindluse, õiguspärase ootuse kaitse ja proportsionaalsuse põhimõtteid arvestades, tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt on maksuhalduril – kui maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena registreering on tühistatud, kuna tema kuue järjestikuse kuu jooksul esitatud käibedeklaratsioonidesse ei ole kantud ühtki maksustatavat tehingut, kuid kes tühistamisest hoolimata jätkab oma tegevust – õigus kohustada seda maksukohustuslast koguma käibemaksu, mis kuulub tasumisele tema maksustatavatelt tehingutelt, ilma et ta saaks taotleda uut käibemaksukohustuslasena registreerimist ja arvata maha tasutud sisendkäibemaksu. Asjaolu, et maksukohustuslase juhatuse liige on seotud teise äriühinguga, mille suhtes on algatatud maksejõuetusmenetlus, ei saa iseenesest olla põhjuseks, et keelduda süstemaatiliselt seda maksukohustuslast uuesti käibemaksukohustuslasena registreerimast.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: rumeenia.