



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

6. juuli 2017*

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 199 lõike 1 punkt c —
Käibemaksukohustuslasena registreerimata jätmise — Pöördmaksustamine —
Eelotsusetaotluse hüpoteetilisus — Eelotsusetaotluse vastuvõetamatus

Kohtuasjas C-392/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) 25. aprilli 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. juulil 2016, menetluses

Dumitru Marcu

versus

Agentia Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president E. Juhász, kohtunikud C. Vajda ja C. Lycourgos (ettekandja),

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Rumeenia valitsus, esindajad: R.-H. Radu, L. Lițu ja C. M. Florescu,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja L. Radu Bouyon,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), eelkõige aga nende direktiivide neid sätteid, mis puudutavad pöördmaksustamise mehhanismi kohaldamise tingimusi.
- 2 Taotlus on esitatud vaidluses, mille pooled on Dumitru Marcu ja Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Direcția Generală regională a finanțelor publice București (riiklik maksuamet (ANAF) – Bukaresti riikliku rahastamise piirkondlik talitus, Rumeenia, edaspidi „maksuhaldur“) ning mille ese on nõue tühistada viimase otsus, milles kohustatakse kaebajat maksma tagasiulatuvalt käibemaksu kinnisvaratehingutelt ja keeldutakse tema suhtes pöördmaksustamise mehhanismi kohaldamisest.

Õiguslik raamistik

- 3 Akti Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (ELT 2005, L 157, lk 203) artikkel 2 sätestab:

„Alates ühinemiskuupäevast on asutamislepingute sätted ning institutsioonide ja Euroopa Keskpanga poolt enne ühinemist vastuvõetud aktid Bulgaariale ja Rumeeniale siduvad ja neid kohaldatakse nendes riikides vastavalt kõnealustes lepingutes ja käesolevas aktis sätestatud tingimustele.“

Direktiiv 2006/112

- 4 Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1 näeb ette:

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

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

- 5 Selle direktiivi artikkel 12 sätestab:

„1. Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada isikut, kes juhuti teeb artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

- a) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu;
- b) ehitusmaa võõrandamine.

2. Lõike 1 punktis a käsitatakse „ehitisena“ igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist.

Liikmesriigid võivad kehtestada lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriumi ehitiste ümberkujundamisele kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad ning määrata ehitise aluse maa mõiste.

[...]

3. Lõike 1 punktis b käsitatakse “ehitusmaana” hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele.“

6 Nimetatud direktiivi artikli 135 lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

j) ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel;

k) ehitise maa, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine;

[...]“

7 Sama direktiivi artikli 137 lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

[...]

b) ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel;

c) ehitise maa, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine;

[...]“

8 Direktiivi 2006/112 artikkel 193 sätestab:

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

9 Selle direktiivi artikli 199 lõige 1 sätestab:

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

[...]

c) artikli 135 lõike 1 punktides j ja k osutatud kinnisvaratarned, kui tarnija on valinud artikli 137 kohase maksustamisvõimaluse;

[...]“

10 Nimetatud direktiivi artikli 395 lõige 1 sätestab:

„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 kõrvalhoidumist või maksustamise vältimist.

[...]“

11 Sama direktiivi artikkel 411 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Direktiiv 67/227/EMÜ ja [kuues] direktiiv 77/388/EMÜ tunnistatakse kehtetuks, ilma et see piiraks liikmesriikide kohustusi seoses nimetatud direktiivide ülevõtmise ja kohaldamise tähtpäevadega, mis on toodud XI lisa B osas.

2. Viiteid kehtetuks tunnistatud direktiividele tõlgendatakse viidetena käesolevale direktiivile ning loetakse kooskõlas XII lisa vastavustabeliga.“

12 Direktiivi 2006/112 artikkel 413 näeb ette:

„Käesolev direktiiv jõustub 1. jaanuaril 2007.“

Rumeenia õigus

Maksuseadustiku seadus nr 571/2003

13 Maksuseadustiku seaduse nr 571/2003 (edaspidi „maksuseadustik“) artikkel 127 sätestab:

„Maksudkohustuslased ja majandustegevus

1. Maksudkohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 viidatud majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Käesoleva jaotise tähenduses on majandustegevus tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane või sarnane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist regulaarse tulu saamise eesmärgil.“

14 Maksuseadustiku artikkel 160 sätestas 2007. aastal kehtinud redaktsioonis:

„Lihtsustamismeetmed

1. Lõikes 2 nimetatud kaubatarnija ning kaupade soetaja on kohustatud kohaldama käesolevas artiklis ette nähtud lihtsustamismeetmeid. Nende meetmete kohaldamine sõltub kohustuslikult täidetavast tingimusest, et kauba tarnija ja kauba soetaja oleks vastavalt artiklile 153 registreeritud käibemaksudkohustuslasena.

2. Lihtsustamismeetmeid kohaldatakse järgmiste kaupade ja teenuste suhtes:

[...]

b) võõrandatav ehitise osa ja iga sihtotstarbega maa, mille suhtes kohaldatakse maksustamiskorda;

[...]

3. Kauba tarnija on kohustatud kandma märke „pöördmaksustamine“ lõikes 2 nimetatud kaupade tarne eest esitatud arvele, jättes märkimata tasumisele kuuluva maksu. Kauba soetaja märgib tasumisele kuuluva maksu kaubatarnija esitatud arvele, tuues välja nii saadud maksusumma kui ka käibemaksu deklaratsioonis mahaarvatava maksusumma. Lihtsustamismeetmete kohaldamisel tehingule ei toimu kaubatarnija ja kauba soetaja vahel käibemaksu maksmist. [...]

5. Käesoleva artikli sätteid kohaldatakse nii kauba tarnija kui ka kauba soetaja suhtes. Kui kauba tarnija ei ole kandnud märget „pöördmaksustamine“ lõikes 2 nimetatud kaupade või teenuste eest esitatud arvele, on kauba soetaja kohustatud kohaldama pöördmaksustamist, mitte tasuma käibemaksu kauba tarnijale, kandma ise arvele märke „pöördmaksustamine“ ja täitma lõikes 3 ette nähtud kohustused.“

Valitsuse otsus nr 44/2004 maksuseadustiku rakendamise korra kohta

- 15 2007. aastal muudetud redaktsioonis nägi valitsuse otsuse nr 44/2004 maksuseadustiku rakendamise korra kohta punkti 62 alapunkt 2 ette:

„Kui maksukohustuslane jõuab maksuvabastuse ülempiirini või ületab seda, kuid ei ole taotlenud enda registreerimist vastavalt maksuseadustiku artiklile 153, toimib pädev maksuasutus järgmiselt:

- a) kui pädev maksuasutus tuvastab õigusnormide rikkumise enne maksukohustuslase käibemaksukohustuslaseks registreerimist maksuseadustiku artikli 153 kohaselt, nõuab ta maksukohustuslaselt, et viimane tasuks maksusumma, mis tal oleks tulnud tasuda, kui ta oleks olnud registreeritud käibemaksukohustuslasena üldkohaldatava korra alusel maksuseadustiku artikli 153 kohaselt perioodi eest, mis algab kuupäeval, mil see isik oleks olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud, kui ta oleks enda registreerimist taotlenud seaduses ette nähtud tähtjal, ja lõpeb kuupäeval, mil õigusnormide rikkumine tuvastati. Lisaks registreerib kontrolliasutus selle isiku ise käibemaksukohustuslasena maksuseadustiku artikli 153 lõike 7 kohaselt.

[...]“

- 16 Nimetatud rakendamise korra punkt 82 nägi 2007. aastal kehtinud redaktsioonis ette:

„Kohustuslik tingimus, mille täitmisest seab maksuseadustiku artikli 160 lõige 1 sõltuvusse lihtsustamismeetmete kohaldamise, see tähendab pöördmaksustamise, on see, et kaubatarnija ja kauba soetaja on registreeritud käibemaksukohustuslastena maksuseadustiku artikli 153 kohaselt ja asjassepuutuv tehing on maksustatav. [...]

[...]

9. Maksuasutus karistab kaubatarnijat ja kauba soetajat seaduses ette nähtud lihtsustamismeetmete kohaldamata jätmise eest, nõudes neilt tehingute parandamist ja kohaldades pöördmaksustamist kooskõlas käesoleva korra sätetega.

[...]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 17 D. Marcu tegi 2005. aasta augustist kuni 2009. aasta detsembrini müüjana 35 kinnisvaratehingut, mis puudutasid tema isiklikus omandis olevaid maatükke ja kortereid, nii füüsiliste isikutega, kes ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud, kui ka Rumeenia juriidiliste isikutega, kes olid käibemaksukohustuslastena registreeritud. Ta ei saanud nendelt tehingutelt käibemaksu ega maksnud seda riigile.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et nendest 35 kinnisvaratehingust on tema lahendatavas kohtuasjas asjassepuutuvad ainult 7. Need on seitse müügilepingut, mis sõlmiti 2006. aasta septembrist kuni 2007. aasta novembrini Rumeenia käibemaksukohustuslasest juriidiliste isikutega.

- 19 2010. aastal läbi viidud kontrolli tulemusena tuvastas maksuhaldur, et need kinnisvaratehingud täidavad seaduses ette nähtud käibemaksu kohaldamise tingimused ja et D. Marcu peaks olema maksukohustuslane, kuna ta ületas käibemaksuvabastuse ülempiiri ja tegeles majandustegevusega, mis oli materiaalse ja immateriaalse vara kasutamine regulaarse tulu saamise eesmärgil.
- 20 Sellega seoses tuvastas maksuhaldur 29. septembril 2010, et D. Marcu ei olnud täitnud käibemaksukohustuslasena registreerimise kohutust, mille ta oleks pidanud täitma 10 päeva jooksul alates maksuvabastuse ülempiiri ületamisest. Samuti pidas maksuhaldur D. Marcu käibemaksukohustuslaseks alates 1. veebruarist 2006 ja väljastas tagasiulatuvalt tasumisele kuuluva käibemaksu kohta maksuotsuse kõigi kinnisvaratehingute suhtes, mille ta oli müüjana alates sellest kuupäevast sõlminud.
- 21 D. Marcu vaidlustas selle maksuotsuse õiguspärasuse Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor'is (maksuameti riikliku büroo vaidluste lahendamise talitus, Rumeenia) ja palus, et 2006. ja 2007. aastal käibemaksukohustuslastega sõlmitud tehingute suhtes kohaldataks lihtsustatud maksustamise mehhanismi, nimelt pöördmaksustamist, mis oli sel ajal Rumeenia õigusnormide alusel maksukohustuslaste vaheliste maatehingute korral kohustuslik.
- 22 D. Marcu väitis, et kuna maksuhaldur tuvastas tagasiulatuvalt tema maksukohustuslase staatuse alates 1. veebruarist 2006, oleks see haldur pidanud nende tehingute suhtes kohaldama ka pöördmaksustamise mehhanismi. Ta väitis, et käibemaksukohustuslasena registreerimine on vorminõue, mille eesmärk on tagada selle mehhanismi kohaldamise kontroll ja see ei peaks kuidagi mõjutama nimetatud mehhanismi kohaldamise õiguse tunnustamist.
- 23 Maksuameti riikliku büroo vaidluste lahendamise talitus lükkas tagasi D. Marcu argumendid pöördmaksustamise mehhanismi tagasiulatuva kohaldamise kohta, leides, et 2006. ja 2007. aastal kehtinud siseriikliku õiguse kohaselt sõltus selle mehhanismi kohaldamine kohustuslikult täidetavast tingimusest, et nii kauba tarnija kui ka kauba soetaja on registreeritud käibemaksukohustuslasena. Kuid D. Marcu puhul ei olnud see tingimus täidetud.
- 24 Kohtumenetluses, mis algatati seoses maksuameti riikliku büroo vaidluste lahendamise talituse otsusega, jäi maksuhaldur samade argumentide alusel oma seisukoha juurde. Eelotsusetaotluse esitanud kohtus arvas D. Marcu, et Euroopa Kohtult tuleks küsida, kas see seisukoht on kooskõlas liidu õigusega käibemaksu valdkonnas.
- 25 Selle kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus on otsustanud, et käibemaksukohustuslasena registreerimine on vorminõue, mis ei saa seada kahtluse alla õigust käibemaksu mahaarvamisele, kui täidetud on mahaarvamiseõiguse materiaalõiguslikud tingimused. Selle kohtu hinnangul tekitab see põhikohtuasja asjaoludel küsimuse, kas kinnisvara võõrandamise ajal kehtiva käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri olemasolu on pöördmaksustamise mehhanismi kohaldamise seisukohast samuti üks vorminõue, või on see sel juhul materiaalõiguslik nõue, mistõttu toob see tingimata kaasa nimetatud mehhanismi kohaldamata jätmise, kuigi Rumeenia õiguse kohaselt on selle mehhanismi kohaldamine maatehingute puhul kohustuslik.
- 26 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas niisugustel asjaoludel, mida käsitletakse põhikohtuasjas, on [kuuenda direktiiviga 77/388 ja direktiiviga 2006/112] vastuolus liikmesriigi õigusnormid või maksustamistava, mille kohaselt isiku suhtes, kelle suhtes viidi läbi maksukontroll ja kelle maksuhaldur registreeris ise selle kontrolli tulemusel käibemaksukohustuslasena, ei saa kohaldada pöördmaksustamise mehhanismi (lihtsustamismeede) – mis oli tollal käibemaksukohustuslaste vaheliste maatehingute korral

kohustuslik – seetõttu, et kontrollitud isik ei taotlenud enne tehingute sooritamist või enne käibemaksuvaba piirmäära ületamist enda registreerimist käibemaksukohustuslasena ning teda sellena siis ka ei registreeritud?“

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

- 27 Eelotsuse küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiiviga 77/388 ja direktiiviga 2006/112 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või maksustamistava, mille kohaselt pöördmaksustamise mehhanism on kohaldatav ainult tingimusel, et asjassepuutuva kauba tarnija ja soetaja on mõlemad tehingu tegemise ajal käibemaksukohustuslasena registreeritud, sest juhul, kui see tingimus ei ole täidetud, tuleb kauba tarnijal tasuda see maks käibemaksusüsteemi üldkohaldatavate normide alusel.
- 28 Eelotsusetaotluse vastuvõetavuse kohta tuleb esiteks märkida, et üks seitsmest põhikohtuasjas vaadeldavast kinnisvaratehingust on müügileping, mis on sõlmitud 13. septembril 2006 ehk enne Rumeenia ühinemist Euroopa Liiduga 1. jaanuaril 2007.
- 29 Euroopa Kohus on aga pädev tõlgendama liidu õiguse uues liikmesriigis kohaldamist alles alates selle liikmesriigi Euroopa Liiduga ühinemise ajast (vt selle kohta kohtuotsus, 10.1.2006, Ynos, C-302/04, EU:C:2006:9, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Seetõttu ei ole Euroopa Kohus pädev vastama eelotsuse küsimusele 13. septembri 2006. aasta müügilepingut puudutavas osas.
- 31 Teiseks tuleb märkida, et eelotsuse küsimuses viidatakse nii kuuenda direktiivi 77/388 kui ka direktiivi 2006/112 sätetele.
- 32 Selle kohta tuleb täheldada, et põhikohtuasja asjassepuutuvad asjaolud leidsid aset pärast 1. jaanuari 2007, see tähendab kuupäeva, mil direktiiv 2006/112 – nagu tuleneb selle artiklitest 411 ja 413 – jõustus ja tunnistati kehtetuks kuues direktiiv 77/388. Samuti sätestab direktiivi 2006/112 artikli 411 lõige 2, et viiteid direktiivile 77/388 tõlgendatakse alates sellest kuupäevast viidetena direktiivile 2006/112.
- 33 Seetõttu on eelotsuse küsimuse analüüsis asjassepuutuvad ainult direktiivi 2006/112 sätted.
- 34 Kolmandaks tuleb märkida, et komisjon väljendab kahtlust, kas vastus eelotsuse küsimusele on põhikohtuasja lahendamiseks tarvilik ja järelikult, kas eelotsusetaotlus on vastuvõetav. Nimelt ei ole kindel, kas D. Marcut, kes oli oma isiklikus omandis olnud maatükkide ja korterite müüjaks, saab määratleda „maksukohustuslasena“ direktiivi 2006/112 artikli 9 tähenduses. Kui aga D. Marcut sellena määratleda ei saa, tuleb komisjoni hinnangul põhikohtuasjas käsitletav maksuotsus tühistada ilma, et Euroopa Kohtule edastatud küsimus tekiks.
- 35 Selle kohta on oluline meenutada, et Euroopa Kohtu ülesanne ei ole otsustada siseriiklike õigusnormide tõlgendamise ja kohaldatavuse üle ega teha kindlaks põhikohtuasjas vaidluse lahendamiseks tähtsust omavaid asjaolusid. Nimelt peab Euroopa Kohus liidu ja siseriiklike kohtute pädevuse jaotuse raames võtma arvesse eelotsusetaotluses kirjeldatud faktilist ja õiguslikku konteksti, millega seoses eelotsuse küsimus on esitatud (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 13.6.2013, Kostov, C-62/12, EU:C:2013:391, punkt 25).
- 36 Neil kaalutlustel ja lisaks asjaolule, et D. Marcu ei tundu olevat vaidlustanud tema määratlemist maksukohustuslasena riigisiseses menetluses, tuleb tähelepanu pöörata ka asjaolule, et eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab eelotsusetaotluses D. Marcu niisugust staatust Rumeenia õiguse alusel, millega võeti üle direktiivi 2006/112 artikkel 9.

- 37 Eeltoodust tuleneb, et sellest seisukohast on eelotsusetaotlus vastuvõetav.
- 38 Neljandaks ja viimaseks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et Euroopa Kohus lükkab liikmesriigi kohtu esitatud taotluse vastuvõetamatusesse tõttu tagasi, kui on ilmne, et taotletav liidu õiguse tõlgendus ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (vt selle kohta kohtuotsus, 2.3.2017, Pérez Retamero, C-97/16, EU:C:2017:158, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Siinkohal olgu märgitud, et eelotsuse küsimus põhineb eeldusel, et direktiivis 2006/112 ette nähtud pöördmaksustamise mehhanismi saab põhikohtuasjas vaadeldavatele tehingutele kohaldada.
- 40 Kuid Euroopa Kohtule esitatud toimikumaterjalidest ei ole näha, et Rumeenia oleks saanud direktiivi 2006/112 artikli 395 alusel loa pöördmaksustamise mehhanismi kohaldamiseks juhtudel, mida ei ole selles direktiivis sõnaselgelt ette nähtud.
- 41 Järelikult tuleb analüüsida, kas pöördmaksustamise mehhanismi saab põhikohtuasjas käsitletavatele kinnisvaratehingutele kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkti c alusel.
- 42 Direktiivi 2006/112 artikkel 199 kehtestab erandi direktiivi artiklis 193 sätestatud põhimõttest, et maksukohustuslane on kohustatud tasuma käibemaksu maksustatavalt kaubatarnelt või teenuste osutamisel. Artikkel 199 lubab nimelt liikmesriikidel lõike 1 punktides a–g nimetatud juhtudel kasutada pöördmaksustamist, mille puhul kohustub käibemaksu tasuma see maksukohustuslane, kellele käibemaksuga maksustatav kaup tarnitakse või teenus osutatakse (vt selle kohta kohtuotsus, 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 23).
- 43 Nii võivad liikmesriigid direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkti c alusel sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele tehakse selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktides j ja k osutatud kinnisvaratarne, kui tarnija on valinud artikli 137 kohase maksustamisvõimaluse.
- 44 Tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktid j ja k kohustavad liikmesriike vabastama käibemaksust sellise ehitise või ehitise osade ja maa võõrandamise, millel ehitise asub, välja arvatud selle direktiivi artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel, ning ehitise maa võõrandamise, välja arvatud nimetatud direktiivi artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa puhul. Direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 1 punktid a ja b, millele viitavad sama direktiivi artikli 135 lõike 1 punktid j ja k, puudutavad ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamist enne esmast kasutuselevõttu ja ehitusmaa võõrandamist.
- 45 Niisiis tuleneb nende kahe sätte koostõrkest, et esiteks ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine, kui see ei toimu enne esmast kasutuselevõttu, ning teiseks ehitise maa võõrandamine, välja arvatud ehitusmaa puhul, peab üldjuhul olema käibemaksust vabastatud.
- 46 Kuid direktiivi 2006/112 artikkel 137 lubab liikmesriikidel anda maksumaksjatele valikuõiguse teatud tehingute maksustamise suhtes, nende seas ka selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktides j ja k nimetatud tehingute suhtes, mis on eelmises punktis nimetatud tehingud.
- 47 Pöördmaksustamist saab aga nendele tehingutele direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkti c alusel kohaldada alles siis, kui asjassepuutuv liikmesriik on otsustanud lubada oma maksukohustuslastele viidatud direktiivi artiklis 137 ette nähtud võimalust ja kui üks nendest maksukohustuslastest on seda võimalust kasutanud selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktides j ja k nimetatud tehingute puhul.
- 48 Siinkohal olgu täheldatud, et eelotsusetaotluses ei täpsustata, mis liiki kinnisvaraga on põhikohtuasjas tegemist.

- 49 Siiski, kui eeldada esiteks, et põhikohtuasjas käsitletavate tehingute ese on kinnisvara direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktide j ja k tähenduses, peaks Rumeenia olema ka oma õigusnormides sätestanud selle direktiivi artiklis 137 ette nähtud võimaluse anda maksukohustuslastele õiguse valida, et niisuguse kinnisvara võõrandamine maksustatakse. Eelotsusetaotluse esitamise otsusest ei nähtu aga, et Rumeenia oleks oma õigusnormides selle võimaluse ette näinud, kuid eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb seda kontrollida.
- 50 Isegi kui eeldada, et viimati nimetatud võimalus on Rumeenia õiguses ette nähtud, ilmneb eelotsusetaotlusest selgelt, et D. Marcu ei ole valinud põhikohtuasjas käsitletavate tehingute maksustamist, sest kõigepealt ei olnud ta käibemaksukohustuslasena registreeritud ning seejärel, kui maksuhaldur ta ise maksukohustuslaseks kvalifitseeris ja tema suhtes asjassepuutuva tehingutega seoses maksuotsuse tegi, vaidlustas ta selle otsuse õiguspärasuse.
- 51 Seetõttu, kui põhikohtuasjas käsitletavad tehingud või osad neist puudutavad kinnisvara direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktide j ja k tähenduses ja kui Rumeenia ei ole oma õigusnormides ette näinud direktiivi 2006/112 artikli 137 lõike 1 punktides b ja c sätestatud võimalust anda maksukohustuslastele õigus valida nende tehingute maksustamine või puudub direktiivi artikli 137 alusel D. Marcu esitatud selge taotlus kohaldada nende tehingute suhtes käibemaksu, ei ole viidatud direktiivi artikli 199 lõike 1 punktis c kehtestatud tingimused täidetud ning järelikult ei saa kohaldada pöördmaksustamist, nagu see on ette nähtud selles direktiivis.
- 52 Eeldades teiseks, et põhikohtuasjas käsitletavate tehingute ese on kinnisvara direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 1 punktide a ja b tähenduses, ei saa ka siis pöördmaksustamise mehhanismi nendele tehingutele kohaldada, sest neid ei ole direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punktides a–g ammendavalt loetletud tehingute hulgas.
- 53 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleneb direktiivi 2006/112 sätete analüüsist, et selles direktiivis ette nähtud pöördmaksustamise mehhanismi ei saa põhikohtuasjas käsitletavatele tehingutele kohaldada. Sellest järeldub, et eelotsusetaotlus selle mehhanismi rakendamise korra kohta on hüpoteetiline ja vastus sellele küsimusele ei ole põhikohtuasjas vaidluse lahendamiseks tarvilik. Seetõttu on see küsimus vastuvõetamatu.
- 54 Arvestades kõiki eespool esitatud kaalutlusi, tuleb asuda seisukohale, et käesolev eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu.

Kohtukulud

- 55 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse see kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) esitatud eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu.

Allkirjad