

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

9. juuli 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 273 ja 287 – Kohustus käibemaksukohustuslane registreerida omal algatusel – Veterinaariateenuste maksustatavus – Õiguskindluse põhimõte – Õiguspärase ootuse kaitse põhimõte

Kohtuasjas C-144/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunalul Maramureş (Rumeenia) 17. oktoobri 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. märtsil 2014, menetluses

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei

versus

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj Napoca prin Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Maramure?,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot (ettekandja), kohtunikud J. L. da Cruz Vilaça ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, esindaja: advokaat R. D. Apan,
- Rumeenia valitsus, esindajad: R. H. Radu, D. M. Bulancea ja A. G. Vacaru,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Nasopoulou ja I. Kotsoni,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja L. Nicolae,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksudirektiivi (ELT L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL (ELT 2010, L 10, lk 14; edaspidi „direktiiv 2006/112”), artiklit

273 ja artikli 287 punkti 18.

2 Taotlus on esitatud Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei (Dr Andrei Tomoiag? veterinaariapraxis, edaspidi „veterinaariapraxis”) ja Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj Napoca prin Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Maramure? (Cluj Napoca avaliku sektori rahanduse regionaalne peadirektoraat, keda esindab Maramure?i avaliku sektori rahanduse maakondlik haldusorgan, edaspidi „maksuhaldur”) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksu tasumist ajavahemikus 1. oktoobrist 2007 kuni 31. detsembrini 2010 osutatud veterinaariateenustelt.

Õiguslik raamistik

Direktiiv 2006/112

3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]”.

4 Selle direktiivi artikli 132 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

b) haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, [...];

c) meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele;

[...]”.

5 Nimetatud direktiivi artikli 213 lõige 1 näeb ette:

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

[...]”.

6 Direktiivi artikli 214 lõike 1 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

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

a) iga maksukohustuslane, [...] kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisõigust andvaid kaubarneid või osutab teenuseid [...]”

7 Direktiivi 2006/112 artikli 250 lõige 1 sätestab:

„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.”

8 Selle direktiivi artikli 273 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

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

9 Nimetatud direktiivi artiklis 287 on sätestatud:

„Liikmesriigid, kes ühinesid pärast 1. jaanuari 1978, võivad kohaldada maksuvabastust maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas nende ühinemiskuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt ei ületa järgmisi summasid:

[...]

18) Rumeenia: 35 000 eurot.”

Rumeenia õigus

10 Seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003, edaspidi „maksuseadustik”), artikkel 141, mis käsitleb riigi territooriumil tehtud tehingute maksuvabastust, sätestas:

„(1) Käibemaksust on vabastatud järgmised üldistes huvides tehtavad tehingud:

a) haiglaravi ja meditsiiniline abi, sh veterinaarravi ning nendega otseselt seotud tegevus [...].”

11 Maksuseadustiku, mida on muudetud seadusega nr 343/2006 (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 662, 1.8.2006), mis jõustus 1. jaanuaril 2007, artikkel 141 sätestab:

„(1) Maksust on vabastatud järgmised üldistes huvides tehtavad tehingud:

a) haiglaravi, meditsiiniline abi ja nendega otseselt seotud tegevus [...].”

12 Maksuseadustiku (muudetud seadusega nr 343/2006) artikkel 152 sätestab:

„(1) Maksukohustuslane, kelle asukoht on Rumeenias ja kelle deklareeritud või tegelik aastane käive jääb alla 35 000 euro ülemmäära [...], võib taotleda maksuvabastust (edaspidi „maksuvabastuse eriskeem”) artikli 126 lõikes 1 nimetatud tehingute osas [...].

[...]

(6) Maksukohustuslane, kelle suhtes kuulub kohaldamisele maksuvabastuse eriskeem ja kelle teises lõikes mainitud käive on kalendriaasta käibemaksuvaba käibe ülemmäärast suurem või sellega võrdne, peab taotlema artikli 153 kohaselt käibemaksukohustuslasena registreerimist 10 päeva jooksul alates kuupäevast, mil ülemmäärani jõuti või see ületati. [...] Maksuvabastuse eriskeemi kohaldatakse kuni käibemaksukohustuslasena registreerimiseni artikli 153 kohaselt. Kui asjaomane maksukohustuslane ei taotle registreerimist või taotleb seda hilinemisega, on pädeval maksuhalduril õigus näha ette maksu tasumise kohustus ja seonduvad kõrvalkohustused alates

kuupäevast, mil maksukohustuslasel oleks tulnud end vastavalt artiklile 153 käibemaksukohustuslasena registreerida.

[...]”.

13 Maksuseadustiku (muudetud seadusega 343/2006) artikkel 153 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Maksukohustuslane, kelle tegevuskoht on Rumeenias [...] ja kes tegeleb või kavatseb asuda tegelema majandustegevusega, mis hõlmab käibemaksuga maksustatud ja/või käibemaksust vabastatud tehinguid koos käibemaksu mahaarvamise õigusega, peab esitama pädevale maksuhaldurile avalduse käibemaksukohustuslasena registreerimiseks:

a) enne nimetatud tehingute tegemist, järgmistel juhtudel:

1. kui ta deklareerib, et tema käive on sama suur või suurem, kui artikli 152 lõikes 1 sätestatud käibemaksuvaba käibe ülemmäär väikeettevõtjatele kohaldatava maksuvabastuse eriskeemi puhul;

2. kui ta deklareerib, et tema käive on artikli 152 lõikes 1 sätestatud käibemaksuvaba käibe ülemmääraast väiksem, kuid otsustab valida tavapärase käibemaksuskeemi;

[...]

(7) Kui isik on lõigete 1, 2, 4 või 5 kohaselt kohustatud end registreerima, kuid ei ole avaldust esitanud, registreerib pädev maksuhaldur isiku omal algatusel.

[...]”.

14 22. jaanuari 2004. aasta dekreeedi nr 44/2004, millega kiidetakse heaks seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik, üksikasjalikud rakenduseeskirjad (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 112, 6.2.2004), ajavahemikul 1. juulist 2007 kuni 31. detsembrini 2009 kehtinud redaktsiooni lisas oli sätestatud:

„Üksikasjalikud rakenduseeskirjad:

[...]

24. Maksuseadustiku artikli 141 lõike 1 punktis a ette nähtud maksuvabastus:

a) ei ole kohaldatav tehingutele, mis on otseselt seotud haiglaravi ja meditsiinilise abiga, sh ravimite, sidemete, proteeside ja seonduvate abivahendite, ortopeediliste toodete jm sarnase kauba tarne patsientidele raviperioodil ning ka toitlustuse ja majutuse pakkumine patsientidele haiglaravi ja meditsiinilise abi saamise ajal;

b) ei ole kohaldatav patsientidele ravimite, sidemete, proteeside ja seonduvate abivahendite, ortopeediliste toodete jm sarnase kauba tarnele, mis ei toimu meditsiinilise abi või haiglaravi raames, nt apteekide pakutavad teenused, sh olukorras, kus apteek asub haiglas või kliinikus ja/või seda haldab haigla või kliinik.

[...]”.

15 29. detsembri 2009. aasta dekreediga nr 1620/2009 (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927 31.12.2009) muudeti ja täiendati maksuseadustiku üksikasjalikke rakenduseeskirju, mis kehtestati dekreediga nr 44/2004. Alates 1. jaanuarist 2010 olid rakenduseeskirjad sõnastatud järgmiselt:

„Üksikasjalikud rakenduseeskirjad:

24. (1) Maksuseadustiku artikli 141 lõike 1 punktis a sätestatud maksuvabastus:

[...]

c) ei ole kohaldatav veterinaariateenuste suhtes, nagu otsustas Euroopa Liidu Kohus kohtuasjas komisjon vs. Itaalia (122/87, EU:C:1988:256).

[...]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Maksuhaldur nõudis 2011. aasta maikuus pärast revisjoni läbiviimist veterinaariapraxiselt ajavahemikus 1. oktoobrist 2007 kuni 31. detsembrini 2010 osutatud veterinaariateenustelt käibemaksu tasumist koos täiendavate maksusummade ja intressidega.

17 Veterinaariapraxis vaidlustas selle otsuse Tribunalul Maramureşis (Maramureşi ringkonnakohtus) põhjusel, et kuni 1. jaanuarini 2010 oli tema tegevus Rumeenia õigusnormide kohaselt maksust vabastatud või vähemalt oli kahtlus selles osas, et alles määrus nr 1620/2009, mis jõustus 1. jaanuaril 2010, võimaldas sellist tegevust maksustada.

18 Maksuhaldur seevastu väidab, et maksuvabastust ei kohaldatud enam alates 1. jaanuarist 2007, mil jõustus seadus nr 343/2006, millega eemaldati veterinaariateenused käibemaksust vabastatud teenuste loetelust. Lisaks, maksuhaldur väidab, et dekreet nr 1620/2009 ei saanud igal juhul muuta kõrgemat siseriiklikku õigusnormi, nimelt seadusjõuga õigusakti sõnastust, ning et see määrus üksnes selgitas kohaldatavat õiguslikku korda.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub selgitada direktiivi 2006/112 artiklist 273 maksuhaldurile tulenevaid kohustusi põhikohtuasja kontekstis ning eelkõige küsimust, kas nimetatud artikkel kohustab maksuhaldurit registreerima isiku käibemaksukohustuslasena omal algatusel niipea, kui asjaomane isik on esitanud maksudeklaratsioonid, millest nähtub, et tema tulu ületab käibemaksust vabastatud käibe ülemmäära.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib ka seda, kas õiguskindluse põhimõttega on vastuolus see, kui käibemaksu tasumist nõutakse sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus maksuhaldur ei ole täitnud kohustust registreerida isik käibemaksukohustuslasena omal algatusel, ega ole praktikas kohaldanud seda maksu ajavahemikul 1. oktoobrist 2007 kuni 31. detsembrini 2010 osutatud veterinaariateenustele. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib veel ka seda, milliseid tagajärgi toob kaasa see, et kohtuotsust komisjon vs. Itaalia (122/87, EU:C:1988:256) ei olnud sel perioodil veel Rumeenia keeles avaldatud.

21 Neil asjaoludel otsustas Tribunalul Maramureş menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [2006/112] artiklit 273 ja artikli 287 punkti 18 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi maksuhaldur oli kohustatud käibemaksuvaba käibe ülemmäära ületamise tõttu registreerima maksukohustuslase käibemaksukohustuslasena ja panema talle käibemaksu tasumise kohustuse

ja seonduvad kõrvalkohustused alates kuupäevast, mil maksukohustuslane esitas pädevale maksuhaldurile maksudeklaratsioonid, millest nähtub käibemaksuvaba käibe ülemmäära ületamine?

2. Juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas õiguskindluse põhimõttega on vastuolus siseriiklik praktika, mille kohaselt maksuhaldur pani maksukohustuslasele tagasiulatavalt käibemaksu tasumise kohustuse põhjusel, et veterinaariateenused ei ole käibemaksust vabastatud ning käibemaksuvaba käibe ülemmäär ületati olukorras, kus:

- maksuhaldur ei registreerinud maksukohustuslast omal algatusel käibemaksukohustuslasena ega pannud talle käibemaksu tasumise kohustust alates kuupäevast, mil maksukohustuslane esitas maksuhaldurile maksudeklaratsioonid, millest nähtub käibemaksuvaba käibe ülemmäära ületamine, vaid tegi seda alles hiljem, pärast seda, kui maksuseadustiku üksikasjalikke rakenduseeskirju oli valitsuse dekreediga nr 1620/2009 selliselt muudetud, et maksuseadustiku artikli 141 lõike 1 punktis a sätestatud maksuvabastust ei kohaldata – muudatusele eelneval perioodil – veterinaariateenustele, nagu tuleneb kohtuotsusest komisjon vs. Itaalia (122/87, EU:C:1988:256);

- maksuhaldur sai maksukohustuslase esitatud deklaratsioonide kaudu käibemaksuvaba käibe ülemmäära ületamisest teada enne seda, kui valitsuse dekreediga nr 1620/2009 muudeti maksuseadustiku üksikasjalikke rakenduseeskirju eelkirjeldatud viisil;

- maksuhaldur ei võtnud enne valitsuse dekreeidi nr 1620/2009 avaldamist oma pädevusalas – millesse kuulub ka põhikohtuasja maksukohustuslane – vastu maksualaseid haldusakte, mis oluks suunatud selle tuvastamisele, et veterinaariateenuseid osutavad maksukohustuslased ei ole end käibemaksuvaba käibe ülemmäära ületamise järel käibemaksukohustuslastena registreerinud, ja millega eeltoodust tulenevalt oleks nende suhtes kehtestatud maksekohustus;

- valitsuse dekreeidi nr 1620/2009 vastuvõtmisele ja jõustumisele eelneval perioodil ei olnud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia (122/87, EU:C:1988:256) mingil kujul rumeeniakeelses versioonis avaldatud?"

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimeses küsimuses sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artikli 273 esimene lõik kohustab liikmesriike registreerima isiku käibemaksukohustuslasena omal algatusel üksnes muude maksudeklaratsioonide alusel, mis ei ole käibedeklaratsioonid, isegi kui need võimaldavad tuvastada, et maksukohustuslane on ületanud käibemaksuvaba käibe ülemmäära.

23 Esiteks tasub meenutada, et direktiivi 2006/112 artikli 287 punkti 18 alusel, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimeses küsimuses viitab, on Rumeenia Vabariigil lubatud anda käibemaksuvabastust maksukohustuslastele, kelle aastakäive on 35 000 eurot või alla selle.

24 Teiseks, direktiivi 2006/112 artikli 273 esimeses lõigus on täpsustatud, et liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

25 Euroopa Kohus on täpsustanud, et sellest sättest ning direktiivi 2006/112 artiklist 2 ja artikli

250 lõikest 1, samuti ELL artikli 4 lõikest 3 tuleneb, et iga liikmesriik on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu (vt selle kohta kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, C-132/06, EU:C:2008:412, punktid 37 ja 46, ning Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25).

26 Sellest tuleneb eelkõige, et liikmesriigid on kohustatud kontrollima maksukohustuslaste maksudeklaratsioone, raamatupidamisdokumente ja muid asjassepuutuvaid dokumente ning arvutama välja tasumisele kuuluva maksu (vt kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37; Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 21, ja Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 52).

27 Nendest kaalutlustest ei saa siiski järeldada, et liikmesriigid on kohustatud registreerima isiku käibemaksukohustuslasena omal algatusel alates muude maksudeklaratsioonide, mis ei ole käibedeklaratsioonid, esitamisest, kuid mis võimaldavad tuvastada, et käibemaksuvaba käibe ülempiir on ületatud.

28 Esiteks, kuigi direktiivi 2006/112 artikli 214 lõge 1 näeb ette, et liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et isikud käibemaksukohustuslastena registreerida, on selle direktiivi artikli 213 lõike 1 kohaselt siiski esmajärjekorras asjaomase isiku kohustus teatada, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb. Lisaks on ka Euroopa Kohus leidnud, et nimetatud direktiivi artikli 214 lõikest 1 tuleneb, et liikmesriikidel on tegelikult käibemaksukohustuslaste registreerimise tagamise meetmete võtmisel teatav kaalutlusruum (vt kohtuotsus Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 22).

29 Teiseks, liikmesriigid on kohustatud tagama maksukohustuslastele nende poolt pandud kohustuste täitmise ja liikmesriikidel on selleks teatud kaalutlusruum, eeskätt selle üle otsustamisel, kuidas kasutada nende käsutuses olevaid vahendeid (vt kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 38, ja Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 22), tingimusel et oleks tagatud Euroopa Liidu omavahendite tõhus kogumine ja et ei tekitata olulisi erinevusi maksukohustuslaste kohtlemise viisides, olgu siis tegemist ühe liikmesriigiga või kõigi liikmesriikidega (kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 39).

30 Eelnevast tuleneb, et kuigi direktiiv 2006/112 nõuab, et liikmesriigid võtaksid kõik meetmed, et vajaduse korral isik käibemaksukohustuslasena registreerida omal algatusel, ei pane see neile kohustust võtta kõiki meetmeid seadusandluse ja halduse tasandil, millega tagada, et muude maksudeklaratsioonide, mis ei ole käibedeklaratsioonid, menetlemisel kontrollitaks samal ajal ka maksukohustuslase käibemaksuga seotud kohustustest kinnipidamist, samas kui need deklaratsioonid ei sisalda tingimata kõiki andmeid, mida esitatakse käibedeklaratsioonides vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 250 lõikele 1 ja mis on käibemaksu määramiseks vajalikud.

31 Neil asjaoludel tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 273 esimene lõik ei kohusta liikmesriike registreerima isikut käibemaksukohustuslasena omal algatusel üksnes muude maksudeklaratsioonide alusel, mis ei ole käibedeklaratsioonid, isegi kui need võimaldavad tuvastada, et maksukohustuslane on ületanud käibemaksuvaba käibe ülemmäära.

Teine küsimus

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise küsimusega sisuliselt seda, kas õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega on vastuolus see, kui riigi maksuhaldur otsustab, et veterinaariateenused on käibemaksuga maksustatavad sellistel asjaoludel, mis on arutusel põhikohtuasjas.

33 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peavad õiguspärase ootuse kaitse ja õiguskindluse põhimõtetest kinni pidama liidu institutsioonid, kuid ka liikmesriigid, kui nad teostavad neile liidu direktiividega antud pädevust (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused *Gemeente Leusden ja Holin Groep*, C-487/01 ja C-77/02, EU:C:2004:263, punkt 57; „*Goed Wonen*”, C-376/02, EU:C:2005:251, punkt 32, ja *Elmeka NE*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 31).

34 Esiteks, mis puudutab õiguskindluse põhimõtet, siis selle kohta on Euroopa Kohus korduvalt oma otsustes märkinud, et liidu õigusnormid peavad olema kindlad ja õigussubjektid peavad saama nende kohaldamist ette näha ning seda õiguskindluse nõuet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, nii et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust (kohtuotsus *lirimaa vs. komisjon*, 325/85, EU:C:1987:546, punkt 18).

35 Liidu õigusega kaetud valdkondades peavad liikmesriikide õigusnormid olema sõnastatud üheselt mõistetavalt, mis lubab asjaomastel isikutel oma õigusi ja kohustusi selgelt ja täpselt teada ning siseriiklikel kohtutel tagada nende järgimine (vt kohtuotsus *komisjon vs. Itaalia*, 257/86, EU:C:1988:324, punkt 12).

36 Antud juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et Rumeenia seadusandja eemaldas käibemaksuvabastusega hõlmatud tehingute loetelust viite veterinaariale alates Rumeenia Vabariigi ühinemisest Euroopa Liiduga 1. jaanuaril 2007, rõhutades sellega seoses vajadust tagada siseriikliku õiguse kooskõla liidu õigusega.

37 Neil asjaoludel ja sõltumata sellest, et kohtuotsust *komisjon vs. Itaalia* (122/87, EU:C:1988:256), mis sedastas käibemaksu kohaldamise veterinaariateenustele, ei ole Rumeenia keeles avaldatud, tuleb asuda seisukohale, et eelnevalt kirjeldatud õiguslik kord paistab piisavalt selge ja etteaimatav käibemaksu kohaldamise osas nimetatud teenustele põhikohtuasjas käsitletaval ajavahemikul, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

38 Sellega seoses tuleb eelkõige märkida, et käibemaks on üldkohaldatav maks ning selle kohaldamisalast jäävad väljapoole vaid need tehingud, mis on sõnaselgelt maksust vabastatud. See tähendab, et õiguskindluse nõude seisukohast piisab pelgalt ühe tegevusharu eemaldamisest maksuvabastusega hõlmatud tegevuste loetelust, et selline tegevus jääks maksustatava tegevuse hulka.

39 Õiguskindluse põhimõttest tuleneb ka see, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (vt selle kohta kohtuotsus *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 46).

40 Euroopa Kohus on oma otsuses leidnud ka seda, et õiguskindluse põhimõttega ei ole vastuolus liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt tühistatakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise otsus aegumistähtaja jooksul, kuid pärast uut maksukontrolli nõutakse talt selle maksu ja viivitusintresside tasumist (vt selle kohta kohtuotsus *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 51).

41 Pelk asjaolu, et maksuhaldur hindab konkreetse tegevuse aegumistähtaaja jooksul käibemaksuga maksustatavaks majandustegevuseks, ei saa seega üksi – muude asjaolude puudumisel – seda põhimõtet riivata.

42 Järelikult ei ole põhjendatud alust väitel, et põhikohtuasjas käsitletataval asjaoludel on õiguskindluse põhimõttega vastuolus see, kui maksuhaldur arvutab käibemaksu uuesti juba osutatud veterinaariateenuste osas, mis oleks pidanud olema käibemaksuga maksustatavad.

43 Teiseks, mis puudutab õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, siis laieneb õigus tugineda sellele põhimõttele kõikidele isikutele, kelles liidu institutsioon on konkreetseid kinnitusi andes tekitanud põhjendatud ootusi (vt selle kohta kohtuotsus *Europäisch Iranische Handelsbank vs. nõukogu*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, punkt 95).

44 Sellega seoses tuleb kindlaks määrata, kas haldusasutuse aktid tekitasid ettenägelikus ja mõistlikus ettevõtjas põhjendatud ootuse, ja kui see oli nii, siis tuleb seejärel tuvastada sellise ootuse õiguspärane olemus (vt selle kohta kohtuotsus *Elmeka*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest nähtub, et riigi maksuhalduri praktika veterinaariateenuste käibemaksuga maksustamise osas ei anna tunnistust sellest, et põhikohtuasjas olid need tingimused täidetud.

46 Eelkõige asjaolu, et põhikohtuasjas käsitletaval perioodil ei maksustanud riigi maksuhaldur süstemaatiliselt veterinaariateenuseid käibemaksuga – mille osas on Rumeenia valitsus vastupidisel seisukohal – ei ole *a priori* piisav, välja arvatud erandjuhtudel, et tekitada hoolikas ja teavitatud ettevõtjas põhjendatud ootuse selle kohta, et niisuguseid teenuseid ei maksustata, olgugi et – nagu on märgitud eespool – see maks on üldkohaldatav ja veterinaariateenused eemaldati maksust vabastatud tehingute loetelust alates 1. jaanuarist 2007.

47 Sellist praktikat, nii kahetsusväärne kui see ka ei ole, ei saa üksi käsitada sellisena, mis annaks asjaomastele maksukohustuslastele selles osas kindlaid tagatisi.

48 Eelnevatest kaalutlustest tulenevalt tuleb teisele küsimusele vastata nii, et õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega ei ole vastuolus see, kui riigi maksuhaldur otsustab, et veterinaariateenused on põhikohtuasjas arutusel olevatel asjaoludel käibemaksuga maksustatavad, kui tema otsus põhineb selgetel eeskirjadel ja kui maksuhalduri praktika ei ole selline, mis võib tekitada hoolikas ja teavitatud ettevõtjas põhjendatud ootuse selle kohta, et selliseid teenuseid ei maksustata, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL) artikli 273 esimene lõik ei kohusta liikmesriike registreerima isikut käibemaksukohustuslasena omal algatusel üksnes muude maksudeklaratsioonide alusel, mis ei ole käibedeklaratsioonid, isegi kui need võimaldavad tuvastada, et maksukohustuslane on ületanud käibemaksuvaba käibe ülemmäära.

2. Õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega ei ole vastuolus see, kui riigi maksuhaldur otsustab, et veterinaariateenused on põhikohtuasjas arutusel olevatel asjaoludel käibemaksuga maksustatavad, kui tema otsus põhineb selgetel eeskirjadel ja kui maksuhalduri praktika ei ole selline, mis võib tekitada hoolikas ja teavitatud ettevõtjas põhjendatud ootuse selle kohta, et selliseid teenuseid ei maksustata, viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.