

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

9. juuli 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 167, 168, 179 ja 213 – Tehingu ümberkvalifitseerimine käibemaksuga maksustatavaks majandustegevuseks liikmesriigi maksuhalduri poolt – Õiguskindluse põhimõte – Õiguspärase ootuse põhimõte – Siseriiklikud õigusnormid, mis seavad mahaarvamisõiguse teostamise tingimuseks ettevõtja käibemaksukohustuslasena registreerimise ja vastava maksudeklaratsiooni esitamise

Kohtuasjas C-183/14,

mille ese on Curtea de Apel Cluj (Rumeenia) 28. veebruari 2014. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. aprillil 2014, menetluses

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

versus

Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

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

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: ametnik L. Carrasco Marco,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. märtsi 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- R. F. Salomie ja N. V. Oltean, esindajad: advokaadid C. F. Costa?, L. Dobrinescu ja T.-D. Vidrean C?pu?an,
- Rumeenia valitsus, esindajad: R.-H. Radu, D. M. Bulancea ja R. I. Ha?ieganu,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja A. ?tef?nuc,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtete ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347,

lk 1), artiklite 167, 168, 179 ja 213 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud R. F. Salomie ja N. V. Olteani ning Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj (Cluj rajooni maksuameti peadirektoraat, edaspidi „maksuhaldur”) vahelises kohtuvaidluses käibemaksu kohaldamise üle kinnisasjade müügile, mis toimus 2009. aastal.

Õiguslik raamistik

Direktiiv 2006/112

3 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 [...] Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.”

4 Direktiivi artikli 12 lõige 1 sätestab:

„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; [...]

5 Direktiivi artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

6 Sama direktiivi artikkel 168 on sõnastatud järgmiselt:

„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;

[...]

7 Direktiivi 2006/112 artikli 169 kohaselt:

„Lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

[...]

8 Direktiivi 2006/112 artikkel 179 näeb ette:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil

tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

[...]"

9 Direktiivi artikli 213 lõige 1 sätestab:

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

[...]"

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

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

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

[...]"

11 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

12 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 „maksuseadustik”) artikkel 771 lõige 1 näeb ette:

„Omandi ja sellega kaasnevate õiguste üleminekul elavate isikute vahelise juriidilise akti alusel, mille esemeks on mis tahes ehitised ja nende juurde kuuluv maa ning igat liiki hoonestamata maa, on maksukohustuslased kohustatud tasuma maksu, mis arvutatakse järgmiselt:

[...]"

13 Maksuseadustiku artikkel 127 sätestab:

„(1) „Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikega 2 hõlmatud majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

(2) „Majandustegevus” käesoleva jaotise tähenduses 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.

[...]"

14 7. oktoobri 2009. aasta erakorralise määrusega nr 109, millega muudetakse ja täiendatakse seadust nr 571/2003 maksuseadustiku kohta ning mis jõustus 1. jaanuaril 2010, lisati maksuseadustiku artiklisse 127 lõige 21, mis on sõnastatud järgmiselt:

„(21) Õigusnormidega on sätestatud juhud, mil kinnisasju võõrandavad füüsilised isikud muutuvad maksukohustuslasteks.”

15 Maksuseadustiku artikli 141 lõikes 2 oli kuni 31. detsembrini 2007 kehtinud redaktsioonis sätestatud:

„Käibemaksust on vabastatud ka järgmised tehingud:

[...]

f) ehitise, ehitise osa ja selle juurde kuuluva maa ning mis tahes muu maatüki võõrandamine mis tahes isiku poolt. Maksuvabastust ei kohaldata siiski uue ehitise, uue ehitise osa või ehitusmaa võõrandamise korral, kui võõrandajaks on maksukohustuslane, kes kasutas või oleks võinud kasutada õigust täielikult või osaliselt maha arvata selle ehitise ostult, ümberehitamiselt või ehitamiselt tasutud maks. [...]

16 Maksuseadustiku artikli 141 lõike 2 punkt f alates 1. jaanuarist 2008 kuni 31. detsembrini 2009 kehtinud redaktsioonis nägi ette järgmiste tehingute käibemaksuvabastuse:

„ehitise, ehitise osa ja selle juurde kuuluva maa ning mis tahes muu maatüki võõrandamine mis tahes isiku poolt. Maksuvabastust ei kohaldata siiski uue ehitise, uue ehitise osa või ehitusmaa võõrandamise korral. [...]

17 22. jaanuari 2004. aasta määruse nr 44/2004, millega kiideti heaks seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta rakendamise kord (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 112, 6.2.2004), 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2009 kehtinud redaktsioonis oli punkti 3 lõikes 1 ette nähtud:

„Majandustegevuseks maksuseadustiku artikli 127 lõike 2 tähenduses ei loeta tulu saamist füüsilise isiku omandis oleva eluaseme või muu tema isiklikus kasutuses oleva vara müügist, välja arvatud juhul, kui tuvastatakse, et selle tegevuse eesmärk on kestva tulu saamine maksuseadustiku artikli 127 lõike 2 tähenduses. [...]

18 Määrusega nr 44/2004 kehtestatud maksuseadustiku rakendamise korda on täiendatud ja muudetud 29. detsembri 2009. aasta määrusega nr 1620/2009 (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 31.12.2009). Alates 1. jaanuarist 2010 näeb määruse nr 44/2004 punkt 3 ette:

„(1) Kooskõlas käibemaksusüsteemi aluspõhimõttega, mille kohaselt maksustamine peab olema neutraalne, puudutab materiaalse või immateriaalse vara kasutamine maksuseadustiku artikli 127 lõike 2 tähenduses igat liiki tehinguid olenemata nende juriidilisest vormist. [...]

(2) Vastavalt lõikele 1 loetakse, et füüsilised isikud ei tegele maksustatava majandustegevusega, kui nad saavad tulu isiklikus omandis oleva eluaseme või muu oma tarbeks kasutatava vara müügist. [...]

(3) Loetakse, et füüsiline isik, kes ei ole juba maksukohustuslane muu tegevuse tõttu, tegeleb materiaalse või immateriaalse vara kasutamist hõlmava majandustegevusega, kui ta tegutseb iseseisvalt ja tegevuse eesmärk on kestva tulu saamine maksuseadustiku artikli 127 lõike 2 tähenduses.

(4) Kui füüsilised isikud püstitavad ehitisi müügiks, loetakse, et majandustegevust on alustatud hetkel, mil füüsilisel isikul tekkis majandustegevusega tegelemise kavatsus, ja kavatsust tuleb hinnata objektiivsetest andmetest lähtudes, näiteks asjaolu põhjal, et ta hakkas kandma kulusid ja/või tegi esialgseid investeeringuid majandustegevuse alustamiseks. Majandustegevus loetakse kestvaks selle alustamisest kuni püstitatud ehitise või selle osade üleandmiseni ka juhul, kui tegemist on vaid ühe kinnisasjaga.

(5) Kui füüsiline isik omandab maatükke ja/või ehitisi müügiks, on nende kinnisasjade üleandmise korral tegemist kestva majandustegevusega, juhul kui füüsiline isik teeb kalendriaasta jooksul rohkem kui ühe tehingu. Sellegipoolest, kui füüsiline isik juba püstitab kinnisasjale ehitise müügiks, siis vastavalt lõikele 4 loetakse majandustegevust juba alustatuks ja kestvaks, ühtki muud hilisemat üleandmist ei saa enam lugeda juhuti toimunuks. [...]

[...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 R. F. Salomie ja V. N. Oltean ning veel viis füüsilist isikut moodustasid 2007. aastal seltsingu eesmärgiga püstitada ja müüa Rumeenias neli hoonet. Seltsing ei olnud juriidiline isik, selle käibemaksukohustuslasena registreerimise taotlust ei olnud esitatud ja see ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud.

20 Aastatel 2008 ja 2009 müüdi 132 korteri hulgast, mis olid ehitatud neist isikutest ühe eraomandis olevale maatükile, 122 korterit koguväärtusega 10 902 275 Rumeenia leud, samuti 23 autokohta, ilma et müüki oleks käibemaksuga maksustatud.

21 2010. aastal leidis maksuhaldur maksukontrolli tulemusena, et need tehingud kujutavad endast kestvaid majandustegevust ja seega oleks need tulnud alates 1. oktoobrist 2008 käibemaksuga maksustada, kuna neist tulenev käive ületas alates 2008. aasta augustist 35 000 euro suuruse künnise, millest allpool on majandustegevus Rumeenias käibemaksust vabastatud.

22 Seega nõudis maksuhaldur 2009. aastal tehtud tehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu tasumist koos viivisega ja väljastas selle kohta mitu erinevat maksuotsust.

23 Eelotsusetaotlusest nähtub veel, et kinnisasjade müük aastatel 2008 ja 2009 oli maksustatud „isiklikus omandis olevate kinnisasjade vöörandamise” maksuga, mis on ette nähtud maksuseadustiku artiklis 771.

24 R. F. Salomie ja V. N. Oltean esitasid Tribunalul Clujle (Cluj esimese astme kohus) kaebuse maksuotsuste osalise kehtetuks tunnistamise nõudes, mis jäeti aga põhjendamatus tõttu rahuldamata.

25 Curtea de Apel Cluj'l (Cluj apellatsioonikohus), kes lahendab asja apellatsiooniasemes, tekkis küsimus, kas maksuhalduri koostatud maksuotsused on kooskõlas õiguskindluse põhimõttega, kuna esiteks on kinnisvaratehingute käibemaksustamise üksikasjalik kord Rumeenia seadustega kehtestatud alles alates 1. jaanuarist 2010 ja teiseks oli maksuhalduril enne seda kuupäeva tavaks seda liiki tehinguid käibemaksuga pigem mitte maksustada. Lisaks oli maksuhalduril piisavalt andmeid, et lugeda R. F. Salomie ja V. N. Oltean maksukohustuslasteks

juba alates 2008. aastast, kuna teda teavitati müügi toimumisest juba ainuüksi seetõttu, et tehingud maksustati maksuseadustiku artikli 771 alusel.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus avaldab ka kahtlust, kas Rumeenia õiguses ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, mille kohaselt isik, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud hilinemisega, saab käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada üksnes pärast seda, kui ta on maksukohustuslasena registreerimise ja maksudeklaratsiooni esitamisega oma olukorra seadustanud, on kooskõlas direktiiviga 2006/112.

27 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Cluj menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas füüsilist isikut, kes sõlmib teiste füüsiliste isikutega seltsingulepingu, kusjuures seltsing ei ole juriidiline isik ega ole maksuõiguslikult deklareeritud ega registreeritud ja selle eesmärk on teha tulevikus töid (ehitis) maatükil, mis on ühe seltsinglase isiklikus omandis, võib põhikohtuasja asjaoludel pidada maksukohustuslaseks direktiivi [2006/112] artikli 9 lõike 1 tähenduses, kui esialgu, maksuõigusnormide kohaselt, käsitas [maksuhaldur] selliste ehitiste võõrandamist, mis asuvad mõne seltsinglase isiklikus omandis oleval maatükil, selle isiku eraomandi käsutamise valdkonda kuuluva müügina?

2. Kas põhikohtuasja asjaoludel tuleb õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid ning muid direktiivist 2006/112 tulenevaid käibemaksuvaldkonna üldpõhimõtteid tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklik praktika, mille põhjal [maksuhaldur] pärast seda, kui ta on füüsiliselt isikult esialgu võtnud tulumaksu isiklikku omandisse kuuluva vara üleandmisest saadud tulult, siis ilma et esmaseid õigusakte oleks sisuliselt muudetud, vaatab oma seisukoha pärast kahe aasta möödumist samade faktiliste asjaolude põhjal uuesti läbi ja loeb samad tehingud käibemaksuga maksustatavaks majandustegevuseks, arvutades tagasiulatuvalt kaasnevad maksud?

3. Kas direktiivi [2006/112] artikleid 167, 168 ja 213 tuleb neutraalse maksustamise põhimõttest lähtuvalt tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, et [maksuhaldur] ei luba maksukohustuslasel põhikohtuasja asjaoludel maksustatavateks tehinguteks kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt tasumisele kuuluvat või tasutud käibemaksu maha arvata vaid sel põhjusel, et ta ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud ajal, mil talle vastavaid teenuseid osutati?

4. Kas põhikohtuasja asjaoludel võib direktiivi [2006/112] artiklit 179 tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette, et maksukohustuslane, kellele laieneb maksuvabastuse erikord ja kes on hilinemisega esitanud käibemaksukohustuslasena registreerimise taotluse, on kohustatud tasuma maksu, mis oleks tulnud temalt koguda, ilma et tal oleks õigust iga maksustamisperioodi eest mahaarvatavat maksusummat maha arvata, ja mahaarvamisõigust teostatakse edaspidi maksudeklaratsiooniga, mis esitatakse pärast käibemaksukohustuslasena registreerimist, millel võib olla tagajärgi kaasnevate kulude arvutamisel?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

28 Kahe esimese küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas põhikohtuasja asjaoludel on õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega vastuolus see, et riigi maksuhaldur otsustab maksukontrolli ajal, et tehingud oleks tulnud maksustada käibemaksuga, ja määrab lisaks kõigele viivitusintressi.

29 Esiteks vaidlustavad R. F. Salomie ja V. N. Oltean selle otsuse, väites, et on rikutud õiguskindluse põhimõtet, kuna ajal, mil nad otsuses viidatud kinnisvaratehingud tegid, ei olnud ei nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mis kehtis enne 1. jaanuari 2007, ega Euroopa Kohtu asjassepuutuv kohtupraktika rumeenia keeles avaldatud. Nad rõhutavad ühtlasi, et kuni 2010. aastani ei pidanud riigi maksuhaldur antud liiki tehinguid käibemaksuga maksustatavateks.

30 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peavad Euroopa Liidu institutsioonid, aga ka liikmesriigid, kui nad teostavad neile liidu direktiividega antud pädevust, kinni pidama õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetest (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused Gemeente Leusden ja Holin Groep, C?487/01 ja C?7/02, EU:C:2004:263, punkt 57; „Goed Wonen”, C?376/02, EU:C:2005:251, punkt 32, ning Elmeke NE, C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563, punkt 31).

31 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, tuleneb sellest eelkõige, 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, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada nende normidega neile pandud kohustuste ulatust (kohtuotsus Iirimaa vs. komisjon, 325/85, EU:C:1987:546, punkt 18).

32 Samuti peavad liikmesriikide õigusnormid liidu õigusega kaetud valdkondades olema sõnastatud ühemõtteliselt, et puudutatud isikud saaksid selgelt ja täpselt teada, millised on nende õigused ja kohustused, ning liikmesriigi kohtud saaksid tagada nende järgimise (vt kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, 257/86, EU:C:1988:324, punkt 12).

33 Käesolevas asjas ei saa vaidlustada, et eelotsusetaotluses kirjeldatud õigusnormid on just sellised.

34 Eelotsusetaotlusest nähtub nimelt, et maksuseadustiku artiklis 127 määratletud mõiste „maksukohustuslane”, millega on siseriiklikku õigusesse üle võetud direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1, viitab igale isikule, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest, ning et „majandustegevuseks” tuleb pidada tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevust, eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

35 Ühtlasi on määruse nr 44/2004, millega kiideti heaks maksuseadustiku rakendamise kord, punkti 3 lõikes 2 täpsustatud, et majandustegevuseks maksuseadustiku artikli 127 tähenduses ei loeta tulu saamist füüsilise isiku omandis oleva eluaseme või muu tema isiklikus kasutuses oleva vara müügist, välja arvatud juhul, kui tuvastatakse, et selle tegevuse eesmärk on kestva tulu saamine.

36 Lõpuks oli maksuseadustiku artikli 141 aastatel 2008 ja 2009 kehtinud redaktsioonis ette nähtud, et käibemaksuvabastust, mida kohaldatakse ehitise või ehitise osa ja selle juurde kuuluva maa võõrandamise korral, ei kohaldata uue ehitise, uue ehitise osa või ehitusmaa võõrandamise korral, mis on ühtlasi kooskõlas käibemaksu reguleerivate liidu õiguse põhimõtetega.

37 Seega ei ole mõistlik väita, et siseriikliku õiguse need sätted ei kehtesta piisavalt selgelt ja täpselt, et ehitise või ehitise osa ja selle juurde kuuluva maa võõrandamine võib teatud juhtudel olla käibemaksuga maksustatav.

38 Neil asjaoludel ei saa R. F. Salomie ja V. N. Oltean, põhjendades oma argumenti, mille kohaselt asjassepuutuv siseriiklik õigusraamistik ei olnud põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal piisavalt selge, tugineda sellele, et Euroopa Kohtu asjassepuutuvat praktikat ja kuuendat direktiivi 77/388, mis niikuinii enam ei kehtinud 1. jaanuaril 2007, kui Rumeenia ühines Euroopa Liiduga, ei olnud rumeenia keeles avaldatud.

39 Seega ei sarnane põhikohtuasja asjaolud asjaoludega kohtuasjas, milles on tehtud kohtuotsus Skoma-Lux (C?161/06, EU:C:2007:773), kus Euroopa Kohus täpsustas, et liikmesriigi keeles avaldamata liidu määrusele ei saa tugineda vastavas liikmesriigis üksikisiku vastu.

40 Õiguskindluse põhimõttest tuleneb kahtlemata ka see, et maksukohustustase 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).

41 Euroopa Kohus on siiski juba selgitanud, et õiguskindluse põhimõttega ei ole vastuolus liikmesriigi maksuhalduri halduspraktika, mille kohaselt maksukohustustasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise otsus aegumistähtaaja jooksul tühistatakse ja pärast uut maksukontrolli nõutakse talt selle maksu ja viivitusintressi tasumist (vt selle kohta kohtuotsus Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, punkt 51).

42 Ainuüksi asjaolu, et maksuhaldur kvalifitseerib teatava tehingu aegumistähtaaja jooksul ümber käibemaksuga maksustatavaks majandustegevuseks, ei saa seega juhul, kui sellega ei kaasne muid asjaolusid, seda põhimõtet rikkuda.

43 Järelikult ei saa tugineda väitele, et õiguskindluse põhimõttega on vastuolus see, et maksuhaldur sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas maksukontrolli tulemusena leiab, et nimetatud kohtuasjas arutusel olevad kinnisvaratehingud oleks tulnud maksustada käibemaksuga.

44 Teiseks, mis puudutab õiguspärase ootuse põhimõtet, siis õigus sellele tugineda laieneb kõigile isikutele, kellel haldusasutus on talle 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).

45 Selles osas tuleb kontrollida, kas haldusasutuse aktid tekitasid ettenägelikul ja mõistlikul ettevõtjal põhjendatud ootuse, ning kui tekitasid, siis tuleb tuvastada, kas see ootus on õiguspärane (vt selle kohta kohtuotsus Elmeka, C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Siiski ei ilmne, et liikmesriigi maksuhalduri halduspraktika, nagu seda on kirjeldatud eelotsusetaotluses, vastaks põhikohtuasjas kõigile neile tingimustele.

47 Täpsemalt, kuigi Rumeenia valitsus kohtuistungil sellele vastu vaidles, ei saa asjaolu, et liikmesriigi maksuhaldur kuni 2010. aastani ei maksustanud süstemaatiliselt käibemaksuga selliseid kinnisvaratehinguid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, olla *a priori* piisav, välja arvatud eriliste asjaolude korral, selleks et tekitada tavapäraselt ettenägelikul ja mõistlikul ettevõtjal põhjendatud ootus, et neile tehingutele käibemaksu ei kohaldata, arvestades mitte ainult asjassepuutuva siseriikliku õiguse selgust ja võimalust selle kohaldamist ette näha, vaid ka seda, et antud juhtum puudutab kinnisvarasektori kutselisi töötajaid.

48 Kui kahetsusväärne selline praktika ka ei oleks, ei saa see ikkagi olla *a priori* selline, mis annab asjaomastele maksumaksjatele konkreetseid kinnitusi, et sellistele kinnisvaratehingutele, nagu on arutusel põhikohtuasjas, käibemaksu ei kohaldata.

49 Tuleb lisada, et arvestades põhikohtuasjas arutusel oleva kinnisvaratehingu mahtu, mis hõlmab kokku rohkem kui 130 korteriga nelja hoone ehitust ja müüki, ei saanud ettenägelik ja mõistlik ettevõtja põhjendatult eeldada, et sellist tehingut käibemaksuga ei maksustata, kui ta ei ole saanud või vähemalt proovinud nõutada liikmesriigi pädevalt maksuhaldurilt selle kohta sõnaselget kinnitust.

50 Kolmandaks ja lõpetuseks tuleb seoses maksuhalduri poolt antud juhul määratud viivitusintressiga meenutada, et kuni liidu õigusnorme ei ole nende õigusnormidega kehtestatud korras ette nähtud tingimuste eiramisel kohaldatavate karistuste valdkonnas ühtlustatud, on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohasteks. Siiski on nad kohustatud oma pädevust teostama liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid ning seega proportsionaalsuse põhimõtet järgides (vt kohtuotsus Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Seega on õiguspärane, et liikmesriigid näevad maksu täpseks kogumiseks ja pettuse vältimiseks oma vastavas siseriiklikus õiguses ette asjakohased sanktsioonid, muutes karistatavaks käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse rikkumise, kuid karistused ei tohi siiski minna kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik. Liikmesriigi kohtu ülesanne on kontrollida, ega karistuse suurus ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik maksu täpse kogumise ja pettuse vältimise eesmärkide saavutamiseks, võttes arvesse juhtumi asjaolusid, eelkõige konkreetselt määratud summat ning võimalikku pettust või kohaldatavate õigusnormide rikkumist, mida võib omistada registreerimata jätmise eest karistatud maksukohustuslasele (vt selle kohta kohtuotsus R?dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punktid 45, 46 ja 54).

52 Samad põhimõtted kehtivad viivitusintressi kohta, mis juhul, kui tegemist on maksuõigusrikkumise eest kohaldatava karistusega – mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne –, ei tohi olla ülemäära suured, arvestades maksukohustuslase poolt toime pandud rikkumise raskusastet.

53 Seega tuleb kahele esimesele küsimusele vastata, et põhikohtuasja asjaoludel ei ole õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega vastuolus see, et riigi maksuhaldur otsustab maksukontrolli tulemusena maksustada tehingud käibemaksuga ja määrab viivitusintressi, tingimusel et otsus põhineb selgetel ja täpsetel nõuetel ning maksuhalduri praktika ei saanud tekitada ettenägelikul ja mõistlikul ettevõtjal põhjendatud ootust, et neile tehingutele käibemaksu ei kohaldata, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. Sellistel asjaoludel määratud viivitusintress peab olema vastavuses proportsionaalsuse põhimõttega.

Kolmas ja neljas küsimus

54 Kolmanda ja neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiiviga 2006/112 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mille alusel ei lubata maksustatavateks tehinguteks kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt tasumisele kuuluvat või tasutud sisendkäibemaksu maha arvata ja maksukohustuslane peab seevastu tasuma maksu, mille ta oleks pidanud koguma, vaid sel põhjusel, et ta ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud ajal, mil ta vastavad tehingud tegi, ja seda seni, kuni ta ei ole nõuetekohaselt käibemaksukohustuslasena registreeritud ja kuni tasumisele kuuluva maksu kohta ei ole maksudeklaratsiooni esitatud.

55 Direktiivi 2006/112 artikkel 167 ja sellele järgnevad artiklid täpsustavad mahaarvamisõiguse tekkimist ja ulatust. Eelkõige tuleb osundada, et direktiivi artikli 167 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

56 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on mahaarvamisõigus ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte, mida põhimõtteliselt ei tohi kitsendada ja mida rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused *Gabalfrija jt*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 43, ning *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, punktid 30 ja 31).

57 Süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab seega kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et tegevus ise oleks käibemaksuga maksustatav (vt selle kohta kohtuotsused *Gabalfrija jt*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 44, ning *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, punkt 32).

58 Lisaks on Euroopa Kohus juba leidnud, et käibemaksu neutraalsuse üldpõhimõtte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded (vt selle kohta kohtuotsused *Ecotrade*, C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267 punkt 63; *Uszodaépít?*, C?392/09, EU:C:2010:569, punkt 39; *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, punktid 42 ja 43, ning *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, punkt 38).

59 Järelikult, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et sisulised nõuded on täidetud, ei või ta kehtestada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse olematuks (vt kohtuotsus *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, punkt 40).

60 Direktiivi 2006/112 artiklis 214 ette nähtud käibemaksukohustuslasena registreerimise ja artiklis 213 sätestatud maksukohustuslase kohustuse puhul teatada, millal tema tegevus algab, muutub või lõpeb, on tegemist kõigest kontrolliotstarbeliste vorminõuetega, mis ei saa seada kahtluse alla eelkõige õigust käibemaksu mahaarvamisele, kui selle õiguse tekkimise materiaalsoiguslikud tingimused on täidetud (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 50; *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, punkt 32, ja *Ablessio*, C?527/11, EU:C:2013:168, punkt 32).

61 Siit järeldub nimelt, et käibemaksukohustuslast ei tohi takistada teostamast talle kuuluvat mahaarvamisõigust põhjusel, et ta ei olnud enne soetatud kaupade oma maksustatavas majandustegevuses kasutamist käibemaksukohustuslasena registreeritud (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 51).

62 Lisaks ei või meetmed, mida liikmesriigid maksu täpseks kogumiseks ja maksudest

kõrvalehoidumise vältimiseks võivad direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt võtta, minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused *Gabalfrija jt*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 52; *Collée*, C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 26; *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 49, ja *Idexx Laboratories Italie*, C?590/13, EU:C:2014, 2429, punktid 36 ja 37).

63 Niisiis see, et maksukohustuslast karistatakse raamatupidamisarvestuse ja teatamiskohustuste täitmatajätmise eest mahaarvamiseõiguse äravõtmisega, läheb ilmselgelt kaugemale sellest, mis on vajalik nende kohustuste nõuetekohase täitmise tagamise eesmärgi saavutamiseks, arvestades, et liidu õigus ei takista liikmesriikidel vastaval juhul trahvi või rahalise karistuse määramist, mis vastab rikkumise raskusastmele. Taoline praktika läheb samuti kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksu täpse kogumise tagamiseks ning pettuse vältimiseks direktiivi 2006/112 artikli 273 mõttes, kuna see võib viia mahaarvamiseõiguse kaotamiseni, kui maksuhalduri poolne deklaratsiooni parandamine tehakse alles pärast maksukohustuslasele mahaarvamiseks antud tähtaja lõppemist (vt analoogia alusel kohtuotsus *Ecotrade*, C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, punktid 67 ja 68).

64 Antud juhul nähtub Euroopa Kohtule esitatud kohtutoimikust, et sisendkäibemaksu mahaarvamise sisulised nõuded on täidetud ja et põhikohtuasja kaebuse esitajaid oleks maksukontrolli teostamise ajal tulnud pidada käibemaksukohustuslasteks. Neil asjaoludel see, et käibemaksu mahaarvamise õiguse rakendamine lükatakse edasi, kuni maksukohustuslased on esitanud esimese käibemaksudeklaratsiooni, vaid sel põhjusel, et nad ei olnud käibemaksukohustuslastena registreeritud ajal, mil nad käibemaksuga maksustatavad tehingud tegid, kusjuures viimased peavad lisaks tasuma nende tehingutega seotud maksu, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu täpse kogumise tagamiseks ja pettuse vältimiseks.

65 Sellest järeldub, et kolmandale ja neljandale küsimusele tuleb vastata, et põhikohtuasja asjaoludel on direktiiviga 2006/112 vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mille alusel ei lubata maksustatavateks tehinguteks kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt tasumisele kuuluvat või tasutud sisendkäibemaksu maha arvata ja maksukohustuslane peab seevastu tasuma maksu, mille ta oleks pidanud koguma, vaid sel põhjusel, et ta ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud ajal, mil ta vastavad tehingud tegi, ja seda seni, kuni ta ei ole nõuetekohaselt käibemaksukohustuslasena registreeritud ja kuni tasumisele kuuluva maksu kohta ei ole maksudeklaratsiooni esitatud.

Kohtukulud

66 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. **Põhikohtuasja asjaoludel ei ole õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega vastuolus see, et riigi maksuhaldur otsustab maksukontrolli tulemusena maksustada tehingud käibemaksuga ja määrab viivitusintressi, tingimusel et otsus põhineb selgetel ja täpsetel nõuetel ning maksuhalduri praktika ei saanud tekitada ettenägelikul ja mõistlikul ettevõtjal põhjendatud ootust, et neile tehingutele käibemaksu ei kohaldata, mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. Sellistel asjaoludel määratud viivitusintress peab olema vastavuses proportsionaalsuse põhimõttega.**

2. **Põhikohtuasja asjaoludel on nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mille alusel ei lubata maksustatavateks tehinguteks kasutatavatelt kaupadelt**

ja teenustelt tasumisele kuuluvat või tasutud sisendkäibemaksu maha arvata ja maksukohustuslane peab seevastu tasuma maksu, mille ta oleks pidanud koguma, vaid sel põhjusel, et ta ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud ajal, mil ta vastavad tehingud tegi, ja seda seni, kuni ta ei ole nõuetekohaselt käibemaksukohustuslasena registreeritud ja kuni tasumisele kuuluva maksu kohta ei ole maksudeklaratsiooni esitatud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.