

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. liepos 9 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 273 ir 287 straipsniai – Pareiga savo iniciatyva registruoti asmenį kaip PVM mokėtoją – Veterinarijos paslaugų mokestinis pobūdis – Teisinio saugumo principas – Teisėtumo iškėsių apsaugos principas“

Byloje C-144/14

dėl *Tribunalul Maramureș* (Rumunija) 2013 m. spalio 17 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. kovo 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei

prieš

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro septintosios kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai J. L. da Cruz Vilaça ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas M. Wathelet,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, atstovaujamo advokato D. Apan,
- Rumunijos vyriausybės, atstovaujamos R.-H Radu, M. Bulancea ir A.G. Vacaru,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Nasopoulou ir I. Kotsoni,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir L. Nicolae,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl teisinio saugumo ir teisėtumo iškėsių apsaugos principų ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės

mokesčių bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES (OL L 10, 2010, p. 14, toliau – Direktyva 2006/112), 273 straipsnio ir 287 straipsnio 18 punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei* (Dr. Andrei Tomoiag veterinarijos kabinetas, toliau – veterinarijos kabinetas) ir *Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș* (Cluj Napoca valstybės finansų generalinė regiono direkcija, atstovaujama Maramurešo valstybės finansų departamento administratoriaus, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už veterinarinę priežiūrą mokėjimo nuo 2007 m. spalio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d.

Teisinis pagrindas

Direktyva 2006/112

3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narų teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narų PVM neapmokestina šie sandoriai, pagal kuriuos: <...>

b) ligoninių ir medicininių priežiūros bei glaudžiai su ja susijusi veikla <...>;

c) medicininių priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybės narų;

<...>“

5 Pagal šios direktyvos 213 straipsnio 1 dalį:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.

<...>“

6 Šios direktyvos 214 straipsnio 1 dalies a punktas suformuluotas taip:

„Valstybės narų imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, <...> kuris jį atitinkamoje teritorijoje tiekia prekes ar teikia paslaugas, už kurias PVM yra atskaitomas, <...>

<...>“

7 Direktyvos 2006/112 250 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo pateikia PVM deklaraciją, nurodydamas visą informaciją, reikalingą nustatyti mokėtino mokesčio dydį ir atskaitytinas sumas, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusi sandorį bendrą vertę bei neapmokestinamą sandorį vertę.“

8 Šios direktyvos 273 straipsnio pirma pastraipa suformuluota taip:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamąjį asmenį vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

9 Šios direktyvos 287 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės, kurios į ES įstojo po 1978 m. sausio 1 d., gali nuo mokesčio atleisti apmokestinamuosius asmenis, kurių metinį apyvartą yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal į įstojimo dienos valiutą perskaičiavimo kursą:

<...>

18) Rumunija: 35 000 [eur].“

Rumunijos teisė

10 Įstatymo Nr. 571/2003 dėl mokesčių kodekso (*Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României* Nr. 927, 2003 m. gruodžio 23 d., I dalis, toliau – Mokesčių kodeksas) 141 straipsnyje, susijusiame su šalies teritorijoje vykdytą sandorių neapmokestinimu, numatyta:

„(1) [PVM] neapmokestinami šie bendrojo intereso sandoriai:

a) ligoninių ir medicininių, skaitant veterinarijų, priežiūros ir glaudžiai su tuo susijusi veikla <...>“

11 2007 m. sausio 1 d. įsigaliojusio Mokesčių kodekso, iš dalies pakeisto Įstatymu Nr. 343/2006 (*Monitorul Oficial al României* Nr. 662, 2006 m. rugpjūčio 1 d., I dalis), 141 straipsnyje nustatyta:

„(1) Neapmokestinami šie bendrojo intereso sandoriai:

a) ligoninių ir medicininių priežiūros ir glaudžiai su tuo susijusi veikla <...>“

12 Pagal Mokesčių kodekso, iš dalies pakeisto Įstatymu Nr. 343/2006, 152 straipsnį:

„(1) Rumunijoje steigtas apmokestinamasis asmuo, kurio deklaruota ar gauta metinė apyvarta yra mažesnė nei 35 000 eurų <...> gali prašyti neapmokestinti; toliau tai vadinama „specialia neapmokestinimo schema“, ji taikoma 126 straipsnio 1 dalyje nurodytiems sandoriams <...>

<...>

(6) Apmokestinamasis asmuo, kuriam taikoma speciali neapmokestinimo schema ir kurio

apyvarta, nurodyta 2 dalyje, kalendoriniais metais yra didesnė arba lygi neapmokestinamai ribai, per 10 dienų nuo tos dienos, kuri buvo pasiekta arba viršyta neapmokestinama riba, privalo pateikti prašymą registruoti jį kaip PVM mokėtoją pagal 153 straipsnį. <...> Speciali neapmokestinimo schema taikoma iki registravimo kaip PVM mokėtojo pagal 153 straipsnį. Jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo nepateikia prašymo registruoti arba jį pateikia pavėluotai, kompetentinga mokesčių institucija turi teisę nustatyti jam prievolę sumokėti mokestį ir papildomas sumas nuo tos dienos, kuri asmuo turėjo būti registruotas kaip PVM mokėtojas pagal 153 straipsnį.

<...>“

13 Mokesčių kodekso, iš dalies pakeisto Įstatymu Nr. 343/2006, 153 straipsnis suformuluotas taip:

„(1) <...> Rumunijoje steigtas apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo ar ketina vykdyti ekonominę veiklą, apimančią PVM apmokestinamuosius sandorius ir (arba) neapmokestinamuosius sandorius, už kuriuos suteikiama teisė atskaitę, prašymą registruoti jį kaip PVM mokėtoją turi pateikti kompetentingai mokesčių institucijai, laikydamasis toliau nurodytos tvarkos:

a) prieš vykdydamas minėtus sandorius, šiais atvejais:

1. kai deklaruoja, kad jo apyvarta bus lygi ar viršys neapmokestinamą ribą, numatytą 152 straipsnio 1 dalyje, susijusioje su specialia mažėjamą neapmokestinimo schema;

2. kai deklaruoja, kad jo apyvarta nesieks 152 straipsnio 1 dalyje numatytos neapmokestinamos ribos, bet pasirenka prastą PVM apmokestinimo tvarką;

<...>

(7) kai registruotis privalantis asmuo nepateikia atitinkamo prašymo, kaip numatyta 1, 2, 4 arba 5 dalyje, kompetentingos mokesčių institucijos jį registruoja kaip PVM mokėtoją savo iniciatyva.

<...>“

14 2007 m. sausio 1 d.–2009 m. gruodžio 31 d. laikotarpiu galiojusios redakcijos 2004 m. sausio 22 d. Vyriausybės nutarimo Nr. 44, patvirtinančio Įstatymu Nr. 571/2003, nustatantį Mokesčių kodeksą, taikymo nuostatas (*Monitorul Oficial al României* Nr. 112, 2004 m. vasario 6 d., I dalis), priede nustatyta:

„Taikymo tvarka:

<...>

24. Mokesčių kodekso 141 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas neapmokestinimas:

a) taikomas sandoriams, glaudžiai susijusiems su ligoninių veikla, medicinine priežiūra, skaitant vaistų, tvarų, protezų ir susijusių priedų, ortopedinių prekių ir kitų analogiškų prekių tiekimą pacientams jų gydymo laikotarpiu, taip pat maisto ir apgyvendinimo paslaugų tiekimą pacientams ambulatorinio gydymo ir medicininių priežiūros laikotarpiu;

b) netaikomas vaistų, tvarų, protezų ir susijusių priedų, ortopedinių prekių ir kitų analogiškų prekių tiekimui, nesusijusiam su medicininiu ar ambulatoriniu gydymu, kaip antai tiekimui, kurį vykdo vaistinės, net jeigu jos siteigusios ligoninėje arba klinikoje ir (arba) yra jį

administruojamos.

<...>“

15 2009 m. gruodžio 29 d. Nutarimas Nr. 1620/2009 (*Monitorul Oficial al României* Nr. 927, 2009 m. gruodžio 31 d., I dalis) papild? ir iš dalies pakeit? Mokes?i? kodekso taikymo tvark?, nustatyt? Nutarimu Nr. 44/2004. Nuo 2010 m. sausio 1 d. šioje tvarkoje numatyta:

„Taikymo tvarka:

24. (1) Mokes?i? kodekso 141 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas neapmokestinimas:

<...>

c) netaikomas veterinarijos paslaugoms, kaip buvo nuspr?sta Europos S?jungos Teisingumo Teismo sprendime [Sprendimas Komisija / Italija (122/87, EU:C:1988:256)].

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

16 Po mokestinio patikrinimo mokes?i? administratorius 2011 m. geguž?s m?n. pareikalavo, kad veterinarijos kabinetas sumok?t? PVM su delspinigiais ir pal?kanomis už jo suteiktas veterinarijos paslaugas nuo 2007 m. spalio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d.

17 Veterinarijos kabinetas apskund? š? sprendim? *Tribunalul Maramure?* (Maramurešo aukš?iausiasis teismas) d?l to, kad iki 2010 m. sausio 1 d. Rumunijos teis?s akt? leid?jas neapmokestino PVM ši? veiklos r?ši?, ar bent jau d?l to, kad egzistavo abejon? tuo klausimu, kad tik pagal 2010 m. sausio 1 d. ?sigaliojus? Nutarim? Nr. 1620/2009 leidžiama apmokestinti.

18 Ta?iau mokes?i? administratorius teigia, kad šis neapmokestinimas netaikomas nuo 2007 m. sausio 1 d., ?statymo Nr. 343/2006, kuriuo išbraukta veterinarijos veiklos nuoroda iš PVM neapmokestinam? paslaug? s?rašo, ?sigaliojimo dienos. Be to, šis administratorius teigia, kad Nutarimas Nr. 1620/2009 bet kuriuo atveju negal?jo pakeisti aukš?iausio lygio nacionalin?s teis?s nuostatos, t. y. teis?k?ros lygio teksto, ir kad šis nutarimas tik paaiškino taikytin? teis?s tvark?.

19 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas svarsto d?l mokes?i? administratoriaus pareig? pagrindin?s bylos aplinkyb?mis pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsn?, vis? pirma d?l klausimo, ar pagal š? straipsn? mokes?i? administratoriui nustatyta pareiga savo iniciatyva registruoti apmokestinam?j? asmen? PVM tikslais nuo to momento, kai suinteresuotasis asmuo pateik? mokes?i? deklaracijas, iš kuri? buvo matyti, kad jo pajamos buvo didesn?s nei PVM neapmokestinama riba.

20 Šis teismas taip pat svarsto, ar teisinio saugumo principas prieštarauja tam, kad b?t? reikalaujama sumok?ti PVM tokiomis aplinkyb?mis kaip pagrindin?s bylos, kai mokes?i? administratorius nesilaik? pareigos asmen? ?registruoti kaip PVM mok?toj? ir praktikoje netaik? šio mokes?io veterinarijos paslaugoms laikotarpiu nuo 2007 m. spalio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat svarsto Sprendimo *Komisija / Italija* (122/87, EU:C:1988:256) nepaskelbimo rumun? kalba per t? pat? laikotarp? pasekmes.

21 Šiomis aplinkyb?mis *Tribunalul Maramure?* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos [2006/112] 273 straipsnis ir 287 straipsnio 18 punktas turi b?ti aiškinami taip,

kad nacionalinė mokesčių institucija privalo registruoti asmenis kaip PVM mokėtojus ir nustatyti jiems prievolę mokėti mokestį ir papildomas sumas, kai viršyta neapmokestinama riba nuo dienos, kai apmokestinamasis asmuo pateikia kompetentingai mokesčių institucijai mokesčių deklaraciją, iš kurios matyti, kad buvo viršyta PVM neapmokestinama riba?

2. Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar su teisinio saugumo principu nesuderinama tokia nacionalinė praktika, kuria remdamasi mokesčių institucija atgaline data nustatė apmokestinamajam asmeniui prievolę mokėti PVM dėl to, kad veterinarijos paslaugos nėra neapmokestinamos PVM, o neapmokestinama riba buvo viršyta tokiais atvejais, kai:

- mokesčių institucija savo iniciatyva neregistravo asmens kaip PVM mokėtojo ir nenustatė jam prievolės mokėti PVM, apmokestinamajam asmeniui pateikus mokesčių deklaraciją, iš kurios matyti, kad buvo viršyta neapmokestinama riba, o tai padarė tik Nutarimu Nr. 1620/2006 atlikus Mokesčių kodekso taikymo tvarkos pakeitimą, pagal kurį Mokesčių kodekso 141 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas neapmokestinimas netaikomas veterinarijos paslaugoms, kaip tai išplaukia iš Sprendimo [*Komisija / Italija*, (122/87, EU:C:1988:256)], už laikotarpį iki šio pakeitimo,
- apie tai, kad viršyta neapmokestinama riba, mokesčių institucija iš apmokestinamojo asmens pateiktą mokesčių deklaraciją sužinojo iki tol, kol Nutarimu Nr. 1620/2006 buvo padarytas minėtas Mokesčių kodekso taikymo tvarkos pakeitimas,
- iki Nutarimo Nr. 1620/2009 priėmimo mokesčių institucija laikydamosi savo kompetencijos ribų, kurias patenka ir pagrindinėje byloje aptariamas apmokestinamasis asmuo, nebuvo priversti administracinių mokestinių aktų, kuriais būtų konstatuota, kad apmokestinamieji asmenys, turintys veterinarijos kabineto statusą, neužsiregistruavo kaip PVM mokėtojai, kai buvo viršyta PVM neapmokestinama riba, ir kuriais jiems būtų nustatyta prievolė sumokėti mokestį, ir
- iki Nutarimo Nr. 1620/2009 priėmimo ir sigaliojimo minėtas Sprendimas *Komisija / Italija* [122/87, EU:C:1988:256] niekur nebuvo skelbtas rumunų kalba.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirma pastraipa valstybės narės nustatyta pareiga registruoti savo iniciatyva apmokestinamuosius asmenis PVM surinkimo tikslais remiantis vien mokesčių deklaracijomis, nesusijusiomis su šiuo mokesčiu, net jei jos leido nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo viršijo šiuo mokesčiu neapmokestinamą ribą.

23 Primintina, pirma, kad pagal Direktyvos 2006/112 287 straipsnio 18 punktą, kuriuo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi pirmajame klausime, Rumunija gali neapmokestinti PVM apmokestinamųjų asmenų, kurių metinė apyvarta yra ne didesnė kaip 35 000 eurų.

24 Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirmoje pastraipoje pažymėta, kad valstybės narės gali nustatyti kitą prievolę, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimui, laikydamosi nuostatos, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinamųjų asmenų sandoriams tarp valstybių narių turi būti taikomos vienodos sąlygos, o tokios prievolės nesukuria pasienio formalumų prekybos tarp valstybių narių srityje.

25 Teisingumo Teismas pažymėjo, kad iš šios nuostatos, iš Direktyvos 2006/112 2 straipsnio ir 250 straipsnio 1 dalies ir iš ESS 4 straipsnio 3 dalies išplaukia, kad kiekviena valstybė narė turi

pareig? imtis vis? teis?k?ros ir administracini? priemoni?, b?tin? viso mok?tino PVM surinkimui jos teritorijoje užtikrinti ir kovoti su suk?iavimu (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, C?132/06, EU:C:2008:412, 37 ir 46 punktus ir Sprendimo *Åkerberg Fransson*, C?617/10, EU:C:2013:105, 25 punkt?).

26 Be kita ko, iš to matyti, kad valstyb?s nar?s turi patikrinti apmokestinam?j? asmen? deklaracijas, s?skaitas ir kitus atitinkamus dokumentus ir apskai?iuoti ir taikyti mok?tin? mokest? (žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, C?132/06, EU:C:2008:412, 37 punkt?; Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski*, C?188/09, EU:C:2010:454, 21 punkt? ir Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C?107/10, EU:C:2011:298, 52 punkt?).

27 Tod?l iš ši? svarstym? negalima daryti išvados, kad valstyb?s nar?s turi savo iniciatyva ?registruoti PVM mok?toj? nuo mokes?i? deklaracij?, nesusijusi? su šiuo mokes?iu, bet leidžian?i? nustatyti, kad buvo viršyta šiuo mokes?iu neapmokestinama riba, pateikimo.

28 Pirma, nors Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad valstyb?s nar?s imasi b?tin? priemoni? užtikrinti, kad suteikiant atskir? kod? b?t? registruojami PVM mok?tojai, pagal šios direktyvos 213 straipsnio 1 dal? vis? pirma suinteresuotasis asmuo turi pranešti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikei?ia ar baigiasi. Be to, Teisingumo Teismas taip pat nusprend?, kad iš šios direktyvos 214 straipsnio 1 dalies formuluot?s matyti, kad valstyb?s nar?s turi tam tikr? diskrecij? nustatyti priemones, kad užtikrint? apmokestinam?j? asmen? registravim? PVM tikslais (žr. Sprendimo *Ablessio*, C?527/11, EU:C:2013:168, 22 punkt?).

29 Antra, valstyb?s nar?s privalo užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdyt? savo pareigas, ir šiuo atžvilgiu joms suteikta tam tikra diskrecija, ypa? d?l turim? ištekli? panaudojimo b?do (žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, C?132/06, EU:C:2008:412, 38 punkt? ir Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski*, C?188/09, EU:C:2010:454, 22 punkt?), su s?lyga, kad bus užtikrintas veiksmingas Europos S?jungos nuosav? ištekli? surinkimas ir nebus labai skirtingai vertinami apmokestinamieji asmenys tiek vienoje valstyb?je nar?je, tiek bendrai visose valstyb?se nar?se (Sprendimo *Komisija / Italija*, C?132/06, EU:C:2008:412, 39 punktas).

30 Iš to, kas min?ta, matyti, kad net jei Direktyva 2006/112 reikalaujama, kad valstyb?s nar?s imt?si b?tin? priemoni? užtikrinti, kad b?t? registruojami, prireikus – savo iniciatyva, PVM mok?tojai, ja nedraudžiama nustatyti teisini? ir administracini? priemoni?, užtikrinan?i?, kad, administruojant ne su PVM susijusias mokes?i? deklaracijas, kartu b?t? tikrinamos apmokestinamojo asmens prievol?s, susijusios su šiuo mokes?iu, nors tose deklaracijose neb?tinai yra visi duomenys, kuriuos galima pateikti PVM deklaracijoje pagal Direktyvos 2006/112 250 straipsnio 1 dal? ir kurie b?tini apskai?iuojant š? mokest?.

31 Šiomis aplinkyb?mis ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirma pastraipa valstyb?ms nar?ms nenustatoma pareiga registruoti savo iniciatyva apmokestinamuosius asmenis PVM surinkimo tikslais remiantis vien mokes?i? deklaracijomis, nesusijusiomis su šiuo mokes?iu, net jei iš ši? deklaracij? galima nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo viršijo šiuo mokes?iu neapmokestinam? rib?.

D?l antrojo klausimo

32 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principai draudžia nacionaliniam mokes?i? administratoriui nuspr?sti, kad veterinarijos paslaugos apmokestinamos PVM tokiomis kaip šios pagrindin?s bylos aplinkyb?mis.

33 Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, teisinio saugumo ir teisėtumo principas turi būti laikytis ne tik Sąjungos institucijos, bet ir valstybės narės, vykdydamos Sąjungos direktyvomis joms suteiktus įgaliojimus (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-77/02, EU:C:2004:263, 57 punktų; Sprendimo „*Goed Wonen*“, C-376/02, EU:C:2005:251, 32 punktų ir Sprendimo *Elmeka NE*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 31 punktų).

34 Pirmiausia, dėl teisinio saugumo principo pažymėtina, kad, kaip Teisingumo Teismas jau ne kartą nusprendė, iš jo visų pirma išplaukia, jog Sąjungos teisės aktai asmenims turi būti aiškūs, o jų taikymas – numatomas, privalomas teisinis saugumas turi būti vertinamas labai griežtai, kai tai susiję su teisės aktais, galinčiais turėti finansinį pasekmę, kad suinteresuotasis asmuo galėtų tiksliai žinoti jais nustatomą pareigą apimtį (Sprendimo *Airija / Komisija*, 325/85, EU:C:1987:546, 18 punktas).

35 Be to, Sąjungos teisės reglamentuojamose srityse valstybių narių teisės nuostatos turi būti formuluojamos nedviprasmiškai, kad suinteresuotieji asmenys galėtų aiškiai ir tiksliai žinoti savo teises ir pareigas, o nacionaliniai teismai užtikrinti jų laikymąsi (žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, 257/86, EU:C:1988:324, 12 punktų).

36 Šiuo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Rumunijos įstatymų leidėjas išbraukė veterinarinę priežiūrą iš sandorių, kurie neapmokestinami PVM, sąrašo nuo Rumunijos įstojimo į Sąjungą dienos, t. y. 2007 m. sausio 1 d., nurodydamas nacionalinės teisės atitikties Sąjungos teisei būtinybę.

37 Šiomis aplinkybomis, nors Sprendimas *Komisija / Italija* (122/87, EU:C:1988:256), kuriame nurodyta, kad šis mokestis taikomas veterinarinės priežiūros paslaugoms, rumunų kalba net nebuvo paskelbtas, reikia nuspręsti, kad tokia teisės tvarka, kaip pirma aprašyta, atrodo pakankamai aiški ir numatoma, kiek tai susiję su PVM taikymu šioms paslaugoms pagrindinėje byloje nagrinėjamo laikotarpiu, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

38 Šiuo klausimu taip pat reikia visų pirma priminti, kad PVM taikomas bendrai ir jo taikymo sritį nepatenka tik sandoriai, kurie aiškiai neapmokestinami. Iš to matyti, kad užtenka išbraukti sandorį iš neapmokestinamųjų sandorių sąrašo, kad teisinio saugumo požiūriu jis taptų apmokestinamuoju sandoriu.

39 Aišku, kad pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokestinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, negali būti nuginųtytina neribotą laiką (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46 punktų).

40 Tačiau Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad pagal teisinio saugumo principą nedraudžiama nacionalinė mokesčių institucijų administracinė praktika, pagal kurią nesuėjus senaties terminui atšaukiamas sprendimas, kuriuo buvo pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą, ir atlikus naują patikrinimą reikalaujama sumokėti šį mokestį kartu su delspinigiais (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 51 punktų).

41 Vien aplinkybė, kad mokesčių administratorius atitinkamą sandorį per senaties terminą perkvalifikuoja kaip PVM apmokestinamąjį veiklą, savaime, nesant kitų aplinkybių, negali pažeisti šio principo.

42 Todėl negalima teisėtai tvirtinti, kad teisinio saugumo principas draudžia tokiomis kaip

pagrindinis bylos aplinkybėmis mokesčių administratoriui per senaties terminą susigrąžinti PVM už jau suteiktas veterinarines paslaugas, kurios turėjo būti apmokestintos šiuo mokesčiu.

43 Antra, kiek tai susiję su teisėtų lokesčių apsaugos principu, teisė remtis šiuo principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinė institucija sukelia pagristą lokesčių, suteikdama konkrečių garantijų (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Europäisch Iranische Handelsbank / Taryba*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, 95 punktą).

44 Šiuo klausimu reikia patikrinti, ar mokesčių administratoriaus veiksmai atsargiam ir nuovokiam ūkio subjektui sukelia pagrįstą lokesčių, ir jei atsakymas šis klausimas būtų teigiamas, reikėtų nustatyti šio lokesčių teisėtumą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Elmek*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 32 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

45 Tačiau iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad neatrodo, jog nacionaliniai mokesčių institucijų praktika, susijusi su veterinarijos gydytojų apmokestinimu PVM, rodo, kad šios sąlygos buvo vykdytos šioje byloje.

46 Konkrečiai kalbant, fakto, kad nacionalinis mokesčių institucijos pagrindinėje byloje nagrinėjamo laikotarpiu sistemingai neapmokestino veterinarijos paslaugų PVM, kurį ginėjo Rumunijos vyriausybė, negali *a priori* pakakti, nebent esant labai ypatingoms aplinkybėms, kad prastai atsargus ir informuotas ūkio subjektas pagrįstai tikėtis, kad šis mokestis nebus taikomas tokioms paslaugoms, tačiau, kaip buvo minėta pirma, šis mokestis taikomas bendrai, o veterinarijos paslaugos buvo išbrauktos iš neapmokestinamųjų sandorių sąrašo 2007 m. sausio 1 d.

47 Iš tiesų, kad ir kaip gaila, tokia praktika savaime negali atitinkamiems apmokestinamiesiems asmenims suteikti konkrečių garantijų šiuo klausimu.

48 Iš to, kas minėta, matyti, kad antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: teisinio saugumo ir teisėtų lokesčių apsaugos principai nedraudžia nacionaliniam mokesčių administratoriui nuspręsti, kad veterinarijos paslaugos apmokestinamos PVM tokiomis kaip pagrindinis bylos aplinkybėmis, kai šis sprendimas pagrįstas aiškiomis taisyklėmis, o administracinė praktika negali užtikrinti, kad prastai atsargus ir informuotas ūkio subjektas pagrįstai galėtų tikėtis, kad šis mokestis nebus taikomas tokioms paslaugoms, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES, 273 straipsnio pirma pastraipa valstybėms narėms nenustatoma pareiga registruoti savo iniciatyva apmokestinamuosius asmenis pridėtinės vertės mokesčio surinkimo tikslais remiantis vien mokesčių deklaracijomis, nesusijusiomis su šiuo mokesčiu, net jei iš šių deklaracijų galima nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo viršijo šiuo mokesčiu neapmokestinamą ribą.

2. Teisinio saugumo ir teisėt? l?kes?i? apsaugos principai nedraudžia nacionaliniam mokes?i? administratoriui nuspr?sti, kad veterinarijos paslaugos apmokestinamos prid?tin?s vert?s mokes?iu tokiomis kaip šios pagrindin?s bylos aplinkyb?mis, kai šis sprendimas pagr?stas aiškiomis taisykl?mis, o administracin? praktika negali užtikrinti, kad ?prastai atsargus ir informuotas ?kio subjektas pagr?stai gal?t? tik?tis, kad šis mokestis nebus taikomas tokioms paslaugoms, ta?iau tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: rumun?.